

Consultation Swiss GAAP RPC 30 «Comptes consolidés»

Le présent projet de nouvelle Swiss GAAP RPC 30 marque une avancée importante. La révision a pour but de fournir à l'utilisateur les directives d'application nécessaires basées sur les principes, sans tomber dans l'imbroglie réglementaire.

Situation initiale

Conformément au modèle de la Fondation pour les recommandations relatives à la présentation des comptes (Fondation RPC), les projets passent par deux phases successives (1. Procédure de vérification, 2. Exécution du projet). La décision de soumettre la Swiss GAAP RPC 30 à une procédure de vérification remonte à 2017. Cette procédure a donné la parole au public qui a pu s'exprimer sur la recommandation en vigueur.

Les retours se sont révélés critiques au sujet du traitement du goodwill. D'autre part, il est apparu que des dispositions sur l'acquisition et la vente réalisée par étapes ainsi que sur la fermeture et la liquidation seraient appréciées. Les participants ont également souhaité le renforcement des directives d'application pour les entités associées et l'application de la méthode de la mise en équivalence. L'absence de consignes sur les écarts de conversion cumulés et sur certains aspects des informations à fournir a également été pointée du doigt. Sur la base de ces résultats, en juin 2018, la Commission a voté à l'unanimité la révision de la recommandation «Comptes consolidés» (= démarrage de la 2^e phase du projet).

La révision a été confiée à un groupe de travail (sous-commission) dirigé par Patrick Balkanyi. Le groupe de travail réunissait des spécialistes représentant différentes parties prenantes (utilisateurs travaillant dans des entreprises de tailles variées, banques, surveillance boursière, auditeurs).

Les grandes lignes stratégiques du projet de révision consistaient à respecter l'orientation des Swiss GAAP RPC en tant que normes comptables basées sur le principe de l'image fidèle («True & Fair View»). L'objectif était également d'élaborer, si besoin, des réglementations supplémentaires ou des transpositions pour la fourniture d'informations utiles à la prise de décisions sur le patrimoine, la situation financière et les résultats aux destinataires des comptes annuels en tenant compte de la pertinence de la thématique pour l'utilisateur des Swiss GAAP RPC. Ceci concerne notamment le rapport coût/utilité associé à la mise en place de nouvelles règles.

La révision de la Swiss GAAP RPC 30 touchait en partie à des thèmes traités dans d'autres recommandations (p.ex. Swiss GAAP RPC 31

«Recommandation complémentaire pour les sociétés cotées»). La décision a alors été prise de se concentrer sur la révision de la Swiss GAAP RPC 30. Les ajustements d'autres normes Swiss GAAP RPC seront effectués ultérieurement si nécessaire. Le projet de norme actuel a été mis en consultation par la Commission, avec une seule voix contre et sans abstentions.

Les paragraphes ci-après présentent les principales évolutions par rapport à la recommandation en vigueur jusque-là.

Principaux changements

1. Goodwill et goodwill négatif

Le traitement du goodwill est le cœur à proprement dit de cette recommandation. L'une des principales questions lors de la révision de la norme a porté sur le maintien ou non du double concept actuel d'inscription à l'actif et d'amortissement respectivement la possibilité de compensation immédiate du goodwill avec les fonds propres. La question est controversée dans la pratique de présentation des comptes. Les deux concepts étant établis, la décision a été prise de conserver les deux méthodes, tout en développant l'alternative de la compensation du goodwill (Swiss GAAP RPC 30/14-23 [nouveau texte]). La norme révisée précise que, du fait de la réévaluation des actifs et des passifs à leur juste valeur, des valeurs incorporelles vont apparaître dans le bilan du groupe pour la première fois. L'introduction de l'obligation d'inscription à l'actif porte au minimum sur les marques, les brevets et les licences. D'autres immobilisations incorporelles comme le carnet de commandes, la liste des clients, les technologies, etc. peuvent être portées au bilan à titre facultatif.

Un allègement pour les entreprises qui portent le goodwill au bilan et l'amortissent est prévu: elles peuvent renoncer à l'obligation d'inscription à l'actif des actifs incorporels non portés au bilan au moment de la réévaluation. Cette exception a été introduite car ces entreprises amortissent déjà indirectement, dans le compte de résultat, les actifs incorporels non portés à l'actif qui sont une composante du goodwill. Ceci est aussi considéré comme un allègement octroyé aux petites et moyennes entreprises qui ont la tendance de porter le goodwill à l'actif et de l'amortir tandis que les grandes entreprises sont plutôt enclines à compenser le goodwill avec les fonds propres.

La durée d'amortissement a été précisée en complément de la réglementation actuelle de la Swiss GAAP RPC 30, selon la façon dont est définie la durée d'utilisation du goodwill. La norme révisée demande à ce que le goodwill soit amorti de façon planifiée (généralement selon le modèle linéaire).

Si la durée d'utilisation ne peut pas être déterminée de façon fiable, l'amortissement s'effectue sur cinq ans. Avec une durée d'utilisation déterminable, l'horizon d'amortissement ne doit cependant pas dépasser 20 ans.

Des règles sur le goodwill négatif («badwill») ont été introduites pour la première fois. Le choix est donné entre la compensation immédiate avec les fonds propres ou l'inscription au passif et la dissolution avec effet sur le résultat sur cinq ans au maximum. L'apparition d'un goodwill négatif devrait souvent être liée à une restructuration attendue. La supposition est qu'à l'issue d'une période de cinq ans, les plans de restructuration correspondants sont définis et se reflètent par leur achèvement ou par des provisions dans les comptes annuels; une période de dissolution plus longue ne semble alors pas justifiée. Le traitement du goodwill négatif résulte directement du choix exercé pour le traitement du goodwill. Les entreprises qui inscrivent le goodwill à l'actif et l'amortissent doivent aussi porter le goodwill négatif au passif et le dissoudre de façon planifiée. Les entreprises qui compensent le goodwill doivent aussi compenser le goodwill négatif.

Le recyclage du goodwill en cas de perte du contrôle dans le concept de la compensation des fonds propres a été conservé et, par conséquent, étendu au goodwill négatif.

2. Acquisition et vente réalisée par étapes

La Swiss GAAP RPC 30/21-22 (nouveau texte) définit pour la première fois comment procéder en cas d'acquisition et de vente progressives de parts. En présence d'une entité associée et si d'autres parts au sein de cette catégorie sont acquises, le goodwill positif ou négatif est déterminé séparément pour chaque étape de l'acquisition. Les actifs nets sous-jacents ne sont pas réévalués. La Swiss GAAP RPC 30/21 (nouveau texte) exige, par contre, une réévaluation des actifs et passifs au moment de la prise de contrôle. Les différences d'évaluation qui résultent sur les anciennes quotes-parts entre les justes valeurs et les valeurs comptables sont intégrées aux fonds propres. Ceci garantit que les actifs et les passifs repris figurent dans les comptes consolidés à leurs pleines justes valeurs au moment de la prise de contrôle. La date de la réévaluation est la date de la prise de contrôle.¹

La marche à suivre pour l'acquisition de parts minoritaires ou la cession de parts sans perte de contrôle fait également l'objet d'un nouveau règlement. Du point de vue conceptuel, deux méthodes sont envisageables pour comptabiliser une acquisition ou une cession de parts minoritaires.

1. Traitement comme étape d'acquisition séparée avec détermination du goodwill (proposition actuelle)
2. Traitement comme transaction avec des actionnaires.

Le projet de Swiss GAAP RPC 30 a choisi la première méthode car il s'agit d'une méthode au concept neutre, que le goodwill soit inscrit à l'actif ou compensé avec les fonds propres.² Cette méthode évite également que le goodwill ne soit calculé que pour les achats effectués pour la première fois dans la sphère de contrôle (p. ex. une augmentation de 49% à 51%) et pas pour l'acquisition d'autres parts de minorités. Le goodwill représente la prime payée par rapport aux valeurs portées au bilan, même lors de transactions avec des minorités.

En cas de ventes réalisées par étapes, les bénéfices/les pertes sont calculés proportionnellement et intégrés au résultat de la période. Si, suite à une transaction, la participation évolue en entité associée (remise du contrôle), l'évaluation de la part restante par rapport aux actifs nets proportionnels s'effectue en tenant compte du goodwill/goodwill négatif proportionnel. La décision d'évaluer les parts restantes par rapport aux actifs nets proportionnels (et non pas aux justes valeurs) a été prise afin de maintenir l'effort à un niveau raisonnable pour les utilisateurs des Swiss GAAP RPC et faciliter la mise en œuvre de la nouvelle réglementation.

3. Fermeture et liquidation

La fermeture et la liquidation de parties d'entreprise qui, jusqu'à présent, n'étaient pas réglementées ont été précisées. Ces opérations doivent être traitées comme une cession. Si le goodwill avait été compensé avec les fonds propres, le résultat de la période doit être débité (proportionnellement le cas échéant) à la date de la fermeture/liquidation de la partie de l'entreprise. Cette façon de faire s'applique aussi au goodwill négatif compensé. Une fermeture est comparable à une vente à prix nul, ce pourquoi l'obligation de recycler le goodwill est cohérente et logique (Swiss GAAP FER 30/71 [nouveau texte]).

4. Ajustements du prix d'achat lors de l'achat de participations (earn-out)

La norme a intégré le thème de l'ajustement du prix d'achat (Swiss GAAP RPC 30/23 [nouveau texte]). Les ajustements du prix d'achat ont pour objectif de couvrir l'acheteur en cas d'incertitudes sur les futures évolutions des activités. Il faut en différencier les futurs paiements au vendeur pour qu'il poursuive son activité professionnelle après le rachat (paiement de salaire).

L'engagement futur résultant des éléments conditionnels du prix d'achat est fixé à la juste valeur à la date de l'acquisition. Une évaluation

subséquent de tels éléments a lieu à chaque date du bilan. Le changement d'évaluation entraîne un ajustement du goodwill/goodwill négatif; il n'y a donc pas de comptabilisation avec effet direct sur le résultat. Si le goodwill est ajusté suite à la réévaluation de l'engagement, l'amortissement du goodwill en résultant sera effectué sur la durée d'utilisation restante (si l'option d'inscription au bilan a été choisie). Aucun ajustement rétroactif des amortissements déjà saisis du goodwill ou de dissolution du goodwill négatif n'est prévu.

5. Entités associées

Concernant les entités associées, la distinction par rapport aux placements financiers a été précisée, le seuil des 20% étant décrit plus amplement (Swiss GAAP FER 30/56 [nouveau texte]). L'influence de la société-mère sur une organisation est supposée notable si la possibilité lui est donnée de participer aux décisions de l'entité en matière de politique d'affaires et financière.

Par ailleurs, la Swiss GAAP RPC 30/57 (nouveau texte) précise les exigences à remplir par les comptes annuels des entités associées. Jusqu'à présent, celles-ci n'étaient pas réglementées de façon explicite.

Pour les groupes qui inscrivent le goodwill à l'actif et l'amortissent, le goodwill peut apparaître soit sous le poste du bilan «entités associées» soit sous le poste du bilan «valeurs incorporelles». Si le goodwill est compensé, le goodwill des entités associées doit lui aussi être compensé avec les fonds propres. Le traitement des écarts de conversion par rapport aux entités associées a également été réglementé.

6. Traitement des écarts de conversion cumulés

La Swiss GAAP RPC 30/19 (ancien texte) respectivement la Swiss GAAP RPC 30/24 (nouveau texte) demandent à ce que soient convertis dans la devise du groupe les états financiers en devise étrangère des entités consolidées et entités associées. Les écarts de conversion qui en résultent seront affectés aux fonds propres. Il en ira de même pour les écarts de conversion de prêts à long terme en monnaies étrangères internes au groupe et à caractère de fonds propres.

En cas de perte de contrôle sur une filiale ou de perte d'une influence notable sur une entité associée, les écarts de conversion cumulés correspondants devront désormais être sortis des fonds propres avec effet sur le résultat (Swiss GAAP RPC 30/25 [nouveau texte]). La même approche a été retenue pour les écarts de conversion cumulés de prêts à long terme internes au groupe et à caractère de fonds propres (Swiss GAAP RPC 30/26 [nouveau texte]).

Il est également précisé qu'en cas de vente d'une filiale réalisée par étapes sans perte de

contrôle, les écarts de conversion cumulés proportionnels doivent être affectés aux parts minoritaires sans incidence sur le compte de résultat (Swiss GAAP RPC 30/25 [nouveau texte]).

7. Publication

Les obligations de publication ont été complétées par deux thèmes. Jusqu'à présent, la Swiss GAAP RPC 30/43 (ancien texte) demandait à ce que les principaux éléments du bilan des entités acquises ou vendues soient présentés en annexe à la date de la première consolidation ou déconsolidation. En plus de cette obligation, la Swiss GAAP RPC 30/48 (nouveau texte) demande des informations sur le compte de résultat. La publication contient 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 aux derniers comptes disponibles. En revanche, lors d'une vente, l'annexe devra inclure les produits nets jusqu'à la date de déconsolidation ainsi que le produit net de l'année précédente.

Le deuxième ajout en matière de publication concerne le tableau des capitaux propres. Le goodwill/goodwill négatif compensé devra à l'avenir être présenté comme élément séparé (colonne). Cette exigence est complétée par l'obligation de présenter aussi les écarts de conversion cumulés dans une colonne à part du tableau des capitaux propres.

8. Impôts sur les bénéfices

Le libellé de la Swiss GAAP RPC 30/25 (ancien texte) respectivement Swiss GAAP RPC 30/30 (nouveau texte) a été raccourci. Une entrée supplémentaire réglemente la valeur fiscale face à la réévaluation dans le bilan d'ouverture. Par la suite, les chiffres s'orientent aux comptes consolidés car les règles générales sur les impôts sont déjà définies dans la Swiss GAAP RPC 11. Les consignes sur les bénéfices thésaurisés restent identiques. Remarque importante pour l'utilisateur: aucun impôts différé passif sur les bénéfices n'est prise en compte lors de la première comptabilisation du goodwill dans le cadre d'une acquisition.

9. Date d'application et dispositions transitoires

Les résultats de la consultation seront présentés à la Commission lors de la séance au printemps 2022. Une entrée en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2024 est prévue afin de laisser suffisamment de temps aux utilisateurs pour mettre en place les nouvelles règles.

Conformément au cadre conceptuel Swiss GAAP RPC/30, les chiffres des années passées doivent eux aussi être adaptés en cas de modification des principes de présentation des comptes. Les chiffres des années précédentes sont retraités (restatement) comme si les nouveaux principes avaient toujours été en vigueur (méthode rétrospective). Des dispositions transitoires ont été introduites concernant deux thématiques pour faciliter la transition entre l'ancien et le nouveau texte de la Swiss GAAP RPC 30. La première exception supprime l'ajustement rétrospectif des acquisitions ou des cessions antérieures au 1^{er} janvier 2024.

La deuxième exception concerne la sortie de compte avec effet sur le résultat des écarts de conversion cumulés. Cet aménagement, qu'apprécieront les utilisateurs, concerne la détermination des écarts de conversion cumulés (si non réalisable dans la pratique) par filiale ou entité associée. La possibilité est donnée à l'utilisateur de demander une dispense unique qui permette un nouveau départ en ce qui concerne les écarts de conversion cumulés. L'annexe doit indiquer s'il a été fait usage de cette dispense. ■

¹ Pour un exemple illustrant la solution proposée, cf. Loser, Silvan/Eberle, Reto, Schrittweiser Unternehmenserwerb nach Swiss GAAP FER, in: Expert Focus 2016/3, p. 130ss (paragraphe 3.3.1). L'article mentionné inclut aussi une mise en regard par rapport à la solution IFRS actuellement en vigueur (paragraphe 3.3.2).

² Pour un exemple illustrant la solution proposée, cf. Loser, Silvan/Eberle, Reto, Erwerb von Minderheitsanteilen nach Swiss GAAP FER, in: Expert Focus 2018/5, p. 364ss (paragraphe 3.2.2). L'article mentionné inclut aussi une mise en regard par rapport à la solution IFRS actuellement en vigueur (paragraphe 3.2.1).

→ Mise en consultation

La Commission invite le public à se prononcer sur le projet de recommandation et le questionnaire qui l'accompagne dans le cadre de la consultation qui se déroulera de septembre à décembre 2021. Le projet, une comparaison de l'ancien avec le nouveau texte et le questionnaire sur la consultation seront disponibles du 1^{er} septembre au 31 décembre 2021 sur <https://www.fer.ch/fr/projets/swiss-gaap-rpc-30-comptes-consolides>.

Pour des raisons de transparence, la Commission a l'intention de publier les prises de position reçues sur les questions de la consultation sur le site Internet des Swiss GAAP RPC une fois le processus terminé, à moins que leur publication ne soit expressément rejetée.

(Patrick Balkanyi, lic. oec. publ., expert-comptable diplômé, membre de la Commission et du Comité d'experts Swiss GAAP RPC, associé PWC, Zurich/Anita Gierbl, Dr. oec. HSG, collaboratrice scientifique, Université de St-Gall, assistance Swiss GAAP RPC, Audit PWC, Zurich/Thomas Keel, expert-comptable diplômé, membre de la Commission Swiss GAAP RPC, senior associé Keel + Partner AG, St-Gall, Revio AG, St-Gall/Felix Blaser, expert-comptable diplômé, CPA, membre de la Commission Swiss GAAP RPC, chef d'équipe financements spéciaux, Banque cantonale de Zurich, Zurich, chargé de cours ZHAW, Institut für Financial Management, Zürich)