

PATRICK BALKANYI
ANITA GIERBL
THOMAS KEEL
FELIX BLASER

CONSULTATION SWISS GAAP RPC 30 «COMPTES CONSOLIDÉS»

Présentation des points les plus importants concernant le développement fondé sur des principes

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 fondées sur des principes, sans tomber dans l'imbroglia réglementaire.

1. 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 réactions se sont révélées critiques au sujet du traitement du goodwill. Par ailleurs, 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, la Commission a voté à l'unanimité, en juin 2018, la révision de la recommandation «Comptes consolidés» (= démarrage de la 2^e phase du projet).

Cette révision a été confiée à un groupe de travail (sous-commission) dirigé par Patrick Balkanyi et réunissant des spécialistes issus de 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 fondées 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. L'actuel projet de norme a été mis en consultation par la Commission, avec une seule voix contre et sans abstention.

Les paragraphes ci-après présentent les principales évolutions par rapport à la recommandation existante.

2. PRINCIPAUX CHANGEMENTS

2.1 Goodwill et goodwill négatif. Le traitement du goodwill est le cœur 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, autrement dit sur



PATRICK BALKANYI,
LIC. OEC. PUBL.,
EXPERT-COMPTABLE DIPL.,
MEMBRE DE LA
COMMISSION ET DU
COMITÉ D'EXPERTS SWISS
GAAP RPC,
ASSOCIÉ, PWC SUISSE



ANITA GIERBL,
DR. OEC. HSG,
COLLABORATRICE
SCIENTIFIQUE UNIVERSITÉ
DE ST-GALL, ASSISTANCE
SWISS GAAP RPC,
AUDIT, PWC SUISSE

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, compte tenu de la réévaluation des actifs et des passifs à leur juste valeur, des valeurs incorporelles vont apparaître pour la première fois dans le bilan du groupe. 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 notamment le carnet de commandes, la liste des clients ou les technologies peuvent être portées au bilan à titre facultatif.

Un allègement est prévu pour les entreprises qui portent le goodwill au bilan et l'amortissent: 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. Cela aussi est considéré comme un allègement octroyé aux petites et moyennes entreprises qui ont tendance à porter le goodwill à l'actif et à 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 exige 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. L'hypothèse à la base de la durée de dissolution maximale de cinq ans est que les plans de restructuration correspondants soient exécutés après cette période ou qu'ils se traduisent par des provisions dans les comptes annuels, de sorte qu'une période de dissolution plus longue ne paraisse pas justifiée. Le choix entre la compensation et l'inscription au passif d'un good-

will négatif dépend donc de la manière dont l'option concernant le traitement du goodwill a été exercée. 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 avec les fonds propres doivent également 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 maintenu et, par conséquent, étendu au goodwill négatif.

2.2 Acquisition et vente réalisée par étapes. La Swiss GAAP RPC 30/21-22 (nouveau texte) définit pour la première fois la manière de procéder en cas d'acquisition et de vente de parts réalisée par étapes.

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 en revanche une réévaluation des actifs et des passifs au moment de la prise de contrôle. Les différences d'évaluation qui en résultent entre les justes valeurs et les valeurs comptables sur les anciennes quotes-parts sont intégrées aux fonds propres. Cela 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'une nouvelle réglementation. 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 conceptuellement 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 avec lesquels le contrôle est obtenu (p.ex. une augmentation de 49% à 51%) et non pour l'acquisition d'autres parts minoritaires (p.ex. une augmentation de 60% à 80%). Le goodwill représente la prime payée par rapport aux valeurs portées au bilan, même lors de transactions avec des actionnaires minoritaires.



THOMAS KEEL,
EXPERT-COMPTABLE DIPL.,
MEMBRE DE LA
COMMISSION SWISS GAAP
RPC, SENIOR PARTNER
KEEL+PARTNER, REVIO



FELIX BLASER, EXPERT-
COMPTABLE DIPL. + CPA,
MEMBRE DE LA COMMISS-
SION SWISS GAAP RPC,
CHEF D'ÉQUIPE FINANCE-
MENTS SPÉCIAUX, BANQUE
CANTONALE DE ZÜRICH,
CHARGÉ DE COURS À LA
ZHAW

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

2.3 Fermeture et liquidation. Non réglementées jusqu'à présent, la fermeture et la liquidation de parties d'entreprise ont été clarifiées. Ces opérations doivent être traitées comme une cession. Si le goodwill a été compensé avec les fonds propres, le résultat de la période doit être débité (au prorata le cas échéant) à la date de la fermeture ou de la liquidation de la partie d'entreprise. Cette façon de faire s'applique aussi au goodwill négatif compensé. Une fermeture étant comparable à une vente à prix nul, l'obligation de recycler le goodwill est cohérente et logique (Swiss GAAP RPC 30/71 [nouveau texte]).

2.4 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 protéger l'acheteur en cas d'incertitudes sur l'évolution future des affaires. Il convient de distinguer les paiements futurs au vendeur pour qu'il poursuive son activité professionnelle également 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 ultérieure a lieu à chaque date du bilan. Le changement d'évaluation entraîne un ajustement du goodwill ou du goodwill négatif; il n'y a donc pas de comptabilisation avec effet direct sur le résultat. Si le goodwill est ajusté par suite de la réévaluation de l'engagement, l'amortissement du goodwill en résultant sera effectué sur la durée d'utilisation résiduelle (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.

2.5 Entités associées. Dans le cas des entités associées, la délimitation par rapport aux placements financiers a été précisée avec une description plus complète du seuil des 20 % (Swiss GAAP RPC 30/56 [nouveau texte]). On suppose que l'influence de la société mère sur une organisation est 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 réglées de façon explicite.

Pour les groupes qui l'inscrivent à l'actif et l'amortissent, le goodwill peut apparaître au bilan soit sous le poste «enti-

tés associées» soit sous le poste «valeurs incorporelles». Si le goodwill est compensé, le goodwill des entités associées doit l'être lui aussi avec les fonds propres. Le traitement des écarts de conversion par rapport aux entités associées a également été réglé.

2.6 Traitement des écarts de conversion cumulés. La Swiss GAAP RPC 30/19 (ancien texte) et la Swiss GAAP RPC 30/24 (nouveau texte) exigent que les états financiers en devise étrangère des entités consolidées et des entités associées soient convertis dans la monnaie de référence des comptes consolidés. Les écarts de conversion qui en résultent seront imputés 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.

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 (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 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 (Swiss GAAP RPC 30/25 [nouveau texte]).

2.7 Publication. Les obligations de publication ont été complétées par deux thèmes. Jusqu'à présent, la Swiss GAAP RPC 30/43 (ancien texte) exigeait que les principaux éléments du bilan des entités acquises ou vendues soient présentés en annexe à la date de la première consolidation ou de la déconsolidation. En plus de cette obligation, la Swiss GAAP RPC 30/48 (nouveau texte) exige 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 à la dernière clôture disponible. En revanche, en cas de vente, l'annexe devra inclure les produits nets jusqu'à la date de déconsolidation ainsi que ceux de l'année précédente.

Le deuxième ajout en matière de publication concerne le tableau des capitaux propres. Le goodwill ou le goodwill négatif compensé devront à l'avenir être présentés comme éléments séparés (colonnes). Cette exigence est complétée par l'obligation de présenter également les écarts de conversion cumulés dans une colonne à part du tableau des capitaux propres.

2.8 Impôts sur les bénéfices. Le libellé de la Swiss GAAP RPC 30/25 (ancien texte) et de la Swiss GAAP RPC 30/30 (nouveau texte) a été raccourci. Un point supplémentaire règle la valeur fiscale face à la réévaluation dans le bilan d'ouverture. En conséquence, les chiffres sont alignés sur

ceux des comptes consolidés car les règles générales relatives aux impôts sont déjà définies dans la Swiss GAAP RPC 11. Les consignes sur les bénéfices thésaurisés restent identiques. Il est également important pour les utilisateurs de noter qu'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.

2.9 Date d'application et dispositions transitoires. Les résultats de la consultation seront présentés à la Commission lors de la séance du printemps 2022. Afin de laisser suffisamment de temps aux utilisateurs pour mettre en place les nouvelles règles, celles-ci devraient entrer en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2024.

Conformément au cadre conceptuel Swiss GAAP RPC/30, les chiffres des années précédentes doivent eux aussi être adaptés en cas de modification des principes comptables. Les chiffres des années précédentes sont ajustés (*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 texte de la Swiss GAAP RPC 30 et le nouveau. La première exception supprime l'ajustement rétrospectif des acquisitions ou des cessions antérieures au 1^{er} janvier 2024.

La deuxième exception concerne la contre-passation 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 irréalizable dans la pratique) par filiale ou entité associée. L'utilisateur a ici la possibilité 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.

3. 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 déroule 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 au sujet des questions de la consultation sur le site Internet des Swiss GAAP RPC une fois le processus terminé, à moins que leur publication soit expressément rejetée. ■

Notes: 1) Pour un exemple illustrant la solution proposée, cf. Loser, Silvan/Eberle, Reto: Schrittweiser Unternehmenserwerb nach Swiss GAAP FER, dans Expert Focus 2016|3, p. 130 ss (par. 3.3.1). Cet article inclut aussi une comparaison avec la solution IFRS actuellement en vigueur (par. 3.3.2). **2)** Pour un exemple illustrant la solution proposée, cf. Loser, Silvan/Eberle, Reto: Erwerb von Minderheitsanteilen nach Swiss GAAP FER, dans Expert Focus 2018|5, p. 364 ss (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).