

**Patrick Balkanyi**

lic. oec. publ., expert-comptable dipl.
associé PWC, Zurich, membre de la
Commission et du Comité d'experts
Swiss GAAP RPC
www.pwc.ch

**Thomas Keel**

expert-comptable dipl.
senior associé Keel+Partner AG, St-Gall,
Revio AG, St-Gall, membre de la Commission
Swiss GAAP RPC
www.k-partner.ch/www.revio.ch

**Anita Gierbl**

Dre oec. HSG, experte-comptable dipl.,
US CPA
collaboratrice scientifique Université
de St-Gall, audit PWC, Zurich,
assistance Swiss GAAP RPC
www.pwc.ch

**Felix Blaser**

expert-comptable dipl., CPA
chef d'équipe financements spéciaux,
Banque cantonale de Zurich, Zurich,
chargé de cours à la ZHAW, Institut für
Financial Management, Zurich, membre
de la Commission Swiss GAAP RPC
www.zkb.ch/www.zhaw.ch/ifi

Comptabilité

Swiss GAAP RPC 30 «Comptes consolidés»: Aperçu et conseils pratiques pour l'application de la nouvelle recommandation

La recommandation Swiss GAAP RPC 30 remaniée vise à fournir aux utilisateurs les directives nécessaires orientées aux principes, sans régler tous les détails. Les comptes consolidés selon la Swiss GAAP RPC doivent fournir une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats (True & Fair View).

L'adoption de la Swiss GAAP RPC 30 a permis de clôturer un important et grand projet de la Fondation pour les recommandations relatives à la présentation des comptes (Fondation RPC). Depuis juin 2018, la Fondation RPC s'attache à remanier la recommandation. Pour ce faire, un groupe de travail constitué de représentants de différents groupes d'intérêts a été constitué. La grande pertinence de cette recommandation est apparue dans des discussions engagées dans les différentes commissions RPC pendant la phase de remaniement ainsi que dans la participation active du public intéressé à la consultation.

Aperçu de la consultation

La consultation a été effectuée de début septembre à fin décembre 2021. Au total, 42 prises de position sont parvenues, dont 39 en allemand et 3 en français. La recommandation Swiss GAAP RPC 30 jouit d'un large cercle d'utilisateurs, si bien que des entreprises de tailles et de branches diverses, cotées et non cotées, ainsi que des sociétés de conseil ont pris part à la consultation. La fondation RPC remercie tous les participants.

Il est réjouissant de constater que les modifications proposées ont largement été approuvées. Les commentaires dans les prises de

position ont été analysés et débattus en détail dans le groupe de travail, le Comité d'experts et la Commission d'experts. Sur cette base, certains points du projet mis en consultation ont été remaniés. Conformément à l'orientation aux principes des Swiss GAAP RPC, il a délibérément été décidé de ne pas régler tous les cas de figure. L'adaptation majeure par rapport à la consultation a porté sur l'inscription au bilan et l'évaluation des actifs incorporels au moment de la prise de contrôle. Nous présentons ci-dessous les principales nouveautés de la recommandation remaniée.

1. Allocation du prix d'achat et goodwill

Le traitement du goodwill est un aspect central de la recommandation remaniée. Dans ce contexte, plusieurs questions fondamentales se sont posées, qui faisaient également l'objet de

la procédure de consultation et qui sont expliquées en détail ci-dessous.

1.1 Droits d'option pour le goodwill

L'une des décisions fondamentales concerne le maintien du droit de choisir soit d'activer le goodwill et de l'amortir sur la durée d'utilisation,

soit de compenser le goodwill avec les fonds propres lors de la première consolidation (et de publier un compte témoin dans l'annexe). La méthode de l'«impairment only» à appliquer pour la présentation des comptes selon les IFRS ou US GAAP, qui ne fait pas l'unanimité, a été discutée, mais pas poursuivie.

Le fait qu'il soit bien établi dans la pratique et largement accepté parle en faveur de ce droit d'option. Indépendamment de la méthode choisie, la comparabilité des comptes annuels est permise par la publication dans l'annexe (compte témoin).

1.2 Valeurs incorporelles non comptabilisées au bilan dans le cadre de la prise de contrôle

Le droit d'opter pour la compensation du goodwill avec les fonds propres au moment de l'acquisition a été développé lors de la révision de la Swiss GAAP RPC 30 de telle sorte qu'à l'avenir, certaines valeurs incorporelles, qui n'étaient pas comptabilisées auparavant, doivent d'abord être saisies (nouveau chiffre 14):

«Lors d'une acquisition, les actifs et les passifs repris doivent être portés au bilan et réévalués à leur juste valeur à la date de la prise de contrôle. Ceci implique l'identification et la comptabilisation de valeurs incorporelles décisives pour la prise de contrôle qui, jusque-là, n'étaient pas portées au bilan.»

À l'avenir, il ne faudra donc pas uniquement porter au bilan les actifs et les passifs déjà comptabilisés par le passé et repris dans le cadre de la prise de contrôle, en les évaluant à la juste valeur, mais aussi les valeurs incorporelles non comptabilisées jusqu'à présent et déterminantes pour la décision de prise de contrôle du point de vue du groupe. La formulation «décisive pour la prise de contrôle» se fonde sur une perspective du management: la question capitale est la raison du rachat de l'entreprise en question. Si la raison réside dans des valeurs incorporelles non portées au bilan jusqu'à présent, elles doivent être inscrites dans le bilan du groupe dans le cadre de la prise de contrôle.

La différence après la réévaluation des actifs nets repris est comptabilisée comme goodwill ou badwill. Une simplification a été introduite pour les entreprises qui activent le goodwill et l'amortissent sur la durée d'utilisation (RPC 30/18): elles peuvent renoncer à une identification et une comptabilisation des valeurs incorporelles qui n'étaient jusque-là pas portées au bilan.

La Fondation RPC a notamment opté pour cette simplification parce que ce sont surtout les grandes entreprises qui recourent à la compensation du goodwill, tandis que les petites et moyennes entreprises privilégient généralement l'amortissement planifié. Ainsi, la plupart des petites et moyennes entreprises, qui constituent le principal groupe cible des Swiss GAAP RPC, ne seront pas non plus obligées à l'avenir de comptabiliser des valeurs incorporelles qui n'étaient pas portées au bilan jusque-là.

Les valeurs incorporelles décisives pour la prise de contrôle, mais qui n'étaient jusque-là pas comptabilisées, englobent par exemple les marques, brevets, licences, plateformes informatiques, technologies ou bases de clientèle. C'est le processus de décision interne à l'entreprise qui constitue le critère pour l'inscription au bilan des valeurs incorporelles qui n'étaient jusqu'à présent pas comptabilisées. Il faut donc s'attendre à ce que toutes les valeurs incorporelles utilisées comme argument pour justifier l'acquisition vis-à-vis des actionnaires ou, par exemple, vis-à-vis d'une banque intervenant dans le financement fassent aussi l'objet d'une activation. Les sources d'informations suivantes peuvent être utilisées pour déterminer les critères majeurs pour une acquisition:

- explication du rachat dans une présentation destinée aux investisseurs,
- explications figurant dans la demande d'investissement adressée au conseil d'administration,
- demandes aux instituts de crédit.

Différents facteurs peuvent être décisifs individuellement, mais aussi en combinaison. Ils varient selon le secteur industriel, raison pour laquelle il n'est pas possible de les énumérer tous.

→ L'exemple suivant vise à illustrer la nouvelle approche:

Un groupe opérant dans le secteur des paiements en ligne rachète un concurrent qui exploite une plateforme très performante sur le plan technique. Du point de vue du groupe, cette plateforme constituait la principale raison de l'achat, d'autant qu'il envisage de transférer l'activité existante sur la nouvelle plateforme. Le groupe a acquis la plateforme et le logiciel y afférent à la juste valeur. La différence entre le prix d'achat et les actifs nets identifiés et réévalués (y compris la plateforme activée) est comptabilisée comme goodwill.

Dans les faits, il ne sera pas toujours simple d'appliquer cette approche de manière cohérente. Il n'est pas rare que les communiqués de presse parlent de manière très générale «d'extension de l'activité-clé» ou de «sécurisation de nouvelles technologies et marchés». Mais le management ou l'entreprise qui effectue l'achat dispose évidemment d'informations plus approfondies. Celles-ci doivent être prises en compte pour déterminer le caractère décisif des valeurs incorporelles.

La règle fixée dans la RPC 30/14 diffère des dispositions IFRS. La Swiss GAAP RPC ne veut pas introduire une activation complète de toutes les valeurs incorporelles ni une allocation complète du prix d'achat, mais se concentre sciemment sur les postes incorporels décisifs.

1.3 Durée d'utilisation du goodwill

La norme révisée stipule qu'un goodwill doit être amorti de façon planifiée sur la durée d'utilisation estimable, selon le modèle linéaire dans la plupart des cas, sans dépasser 20 ans. Si la durée d'utilisation ne peut être déterminée, l'amortissement s'effectue sur 5 ans. On constate dans la pratique que les périodes d'amortissement courtes sont plutôt privilégiées.

1.4 Règle du goodwill négatif («badwill»)

Autre nouvelle règle: le traitement d'un goodwill négatif («badwill»), pour lequel s'applique aussi le principe de droit d'option entre compensation ou inscription au passif. Cependant, le traitement du goodwill négatif doit s'orienter sur le choix de la méthode opérée pour le goodwill: les entreprises qui inscrivent le goodwill (positif) à l'actif et l'amortissent doivent aussi inscrire le goodwill négatif au passif et le dissoudre de façon planifiée via le compte de résultat. Les entreprises qui compensent le goodwill (positif) sont également tenues de compenser directement le goodwill négatif avec les fonds propres. Le recyclage du goodwill au moment de la prise de contrôle s'applique aussi au goodwill négatif. Il convient de noter que ce principe s'applique aussi en cas de fermeture ou de liquidation.

1.5 Éléments du prix d'achat dépendants d'événements futurs (earn-out)

Les éléments du prix d'achat dépendants d'événements futurs sont régis pour la première fois dans la recommandation (RPC 30/23). Dans la pratique, ils visent à couvrir l'acheteur en cas d'incertitudes à propos de l'évolution future des affaires. Au vu de la consultation, la disposition RPC 30/75 a aussi été introduite. Celle-ci précise que les compensations pour des prestations de travail futures du vendeur ne font pas partie des éléments du prix d'achat.

L'engagement futur découlant d'une modification du prix d'achat est comptabilisé à la juste valeur au moment de l'acquisition. L'évaluation subséquente a lieu à chaque date du bilan. Les modifications de l'évaluation des paiements encore à effectuer entraînent un ajustement du goodwill ou du goodwill négatif, mais sans impact sur le résultat. Si le goodwill est ajusté suite à la réévaluation de l'engagement, l'amortissement du goodwill qui en résulte sera effectué de manière prospective sur la durée d'utilisation restante (si l'option d'inscription au bilan a été choisie), conformément à RPC 30/76. Aucun ajustement rétroactif des amortissements déjà saisis du goodwill ou de dissolution du goodwill négatif n'est prévu.

2. Acquisition ou vente de parts réalisée par étape

Le nouveau texte de la Swiss GAAP RPC 30/21–22 définit comment procéder en cas d'acquisition et de vente progressives de parts.

S'il y a une entité associée telle que définie dans la RPC 30/55 et que d'autres parts sont acquises dans la catégorie des entités associées, il convient de déterminer le goodwill positif ou négatif pour chaque étape d'acquisition. Il n'y a pas de réévaluation pour les parts déjà en possession de l'acquéreur.

En revanche, la RPC 30/21 prévoit qu'une réévaluation des actifs et passifs doit avoir lieu 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. Ceci garantit que les actifs acquis et les passifs alimentent les comptes consolidés à leurs pleines valeurs vénales actuelles au moment de l'acquisition du contrôle. La date d'évaluation est la date de prise du contrôle.

Par ailleurs, une nouvelle règle s'applique aussi à l'acquisition de parts minoritaires. Lors de chaque acquisition de parts minoritaires, celle-ci est comptabilisée comme une étape d'acquisition séparée conformément à RPC 30/21 et à RPC 30/72, avec détermination comptable du goodwill.

En cas de ventes par étapes de parts, les bénéfices/les pertes sont calculés au prorata et intégrés au résultat de la période conformément à RPC 30/22 et RPC 30/74. Si, suite à une transaction, la participation évolue en entité associée ou immobilisation financière (perte du contrôle ou de l'influence notable), l'évaluation de la part restante par rapport aux actifs nets au prorata s'effectue en tenant compte du goodwill/goodwill négatif au prorata. La décision d'évaluer les parts restantes par rapport aux actifs nets au prorata (et non à la juste valeur) a été prise afin de maintenir les charges dans un rapport favorable entre les avantages et les coûts au sens de la RPC 1/1 pour les utilisateurs des Swiss GAAP RPC et de faciliter la mise en œuvre de la nouvelle réglementation.

3. Traitement des écarts de conversion cumulés

La RPC 30/24 continue à stipuler que les états financiers à consolider dans une devise étrangère de filiales, entreprises communes et entités associées doivent être convertis dans la devise des comptes consolidés. Les écarts de conversion qui en résultent sont affectés aux fonds propres. Il en va de même pour les écarts de conversion liés aux prêts à long terme 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 doivent désormais être sortis des fonds propres avec impact sur le résultat (Swiss GAAP RPC 30/25).

La même approche a été retenue pour les écarts de conversion cumulés liés aux prêts à long terme internes au groupe et à caractère de fonds propres (RPC 30/82–83). Il a cependant délibérément été décidé que l'utilisateur disposait d'un droit d'option pour le remboursement de prêts à caractère de fonds propres. L'utilisateur peut ainsi décider si, en cas de remboursement du prêt interne au groupe, les écarts de conversion y afférents sont pris en compte dans le résultat de la période au prorata à la date de remboursement ou au plus tard au moment de la perte de contrôle de la filiale.

Qui plus est, la nouvelle règle stipule qu'en cas de désinvestissement progressif d'une filiale sans perte de contrôle, les écarts de conversion cumulés doivent être affectés au prorata aux parts minoritaires sans effet sur le résultat (RPC 30/25). Dans le cas d'autres cessions progressives, par exemple en cas de réduction de la part dans une société associée, les écarts de conversion cumulés doivent être pris en compte proportionnellement dans le résultat de la période.

4. Date d'application et dispositions transitoires

Lors de sa réunion de mai 2022, la Commission Swiss GAAP RPC a adopté la recommandation remaniée Swiss GAAP RPC 30. Elle devra être appliquée pour la première fois pour les exercices qui commencent le 1^{er} janvier 2024 ou après cette date. Une application anticipée est autorisée.

Conformément au chiffre 30 du cadre conceptuel, les chiffres des années précédentes doivent aussi être ajustés en cas de modification des principes de présentation des comptes. Les chiffres des années précédentes sont adaptés comme si les nouveaux principes avaient toujours été en vigueur (méthode rétrospective). En vue de faciliter la transition entre l'ancien et le nouveau texte de la Swiss GAAP RPC 30, des dispositions transitoires ont été introduites pour les thèmes suivants:

Dans un but de simplification, les chiffres RPC 30/14 à RPC 30/23 (goodwill) ainsi que les dispositions du chiffre RPC 30/31 (impôts différés) devront être appliqués pour la première fois pour les acquisitions et cessions intervenant dans les

exercices commençant le 1^{er} janvier 2024 ou après cette date. Il n'y a donc pas d'adaptation rétrospective pour les acquisitions et cessions effectuées avant le 1^{er} janvier 2024.

La deuxième exception concerne la sortie avec effet sur le résultat des écarts de conversion cumulés. Si, en pratique, il s'avère impossible de déterminer les écarts de conversion cumulés au début de l'exercice commençant le 1^{er} janvier 2024 ou après cette date par filiale, entité associée ou prêt interne au groupe avec caractère de fonds propres, l'utilisateur peut être exempté une fois. S'il fait usage de cette exemption, il doit le publier dans l'annexe. ■

→ Disponibilité de la nouvelle recommandation

La nouvelle recommandation RPC 30 «Comptes consolidés» est disponible sur le site Internet de Swiss GAAP RPC en allemand, français, italien et anglais, et sera incluse dans la nouvelle brochure au 1^{er} janvier 2023. Toutes les réponses à la consultation assorties d'une autorisation de publication peuvent être consultées sur le site Internet de Swiss GAAP RPC. On y trouve une mise en regard de l'ancienne et de la nouvelle version de la RPC 30 ainsi qu'une synthèse des principales réponses à la consultation: <https://www.fer.ch/fr/projets/swiss-gaap-rpc-30-comptes-consolides/>



Cet article spécialisé est également disponible sous forme de fichier audio: rendez-vous sur www.trex.ch, écoutez-le directement ou téléchargez-le.