

Q&A DE BDO SUR LE DROIT COMPTABLE SELON LE CO

Questions fréquentes et réponses sur le droit comptable
selon le Code des obligations (CO)

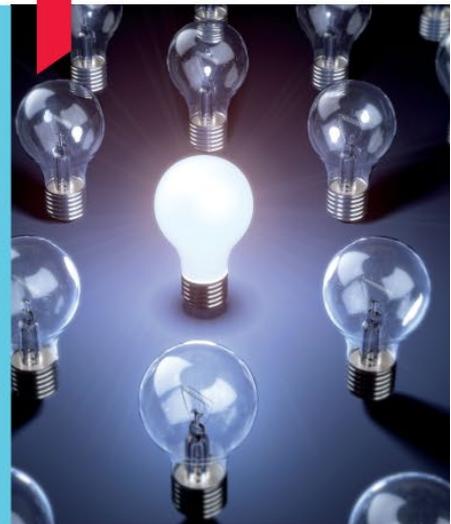


Table des matières

1.	Aspects généraux relatifs au droit comptable selon le CO	3
1.1	Présentation des soldes d'un autre groupe d'entreprises, qui est contrôlé par la même personne physique	3
1.2	Signature des comptes annuels pour les petites entreprises / entreprises sans personnel	4
1.3	Présentation des créances ou des dettes envers des organes	5
1.4	Désignation des détenteurs de participations et des parties liées dans le bilan	6
2.	Actif	9
2.1	Présentation de l'actif immobilisé pour les entreprises ayant une grande partie du capital immobilisé à long terme	9
2.2	Désignation des comptes dans le cas d'actifs ayant un prix courant observable	10
3.	Passif	11
3.1	Présentation des créanciers dans les comptes annuels	11
3.2	Présentation des hypothèques roll-over et autres dettes financières	11
3.3	Attribution aux réserves en présence de réserves issues d'apports en capital, distribution de réserves issues d'apports en capital	12
4.	Compte de résultat	17
4.1	Charges et produits exceptionnels, uniques ou hors période	17

5.	Annexe	18
5.1	Indication dans l'annexe des dettes découlant d'opérations de crédit-bail	18
5.2	Publication dans l'annexe du nombre et de la valeur des droits de participation et des options accordés aux membres de l'ensemble des organes de direction ou d'administration ainsi qu'aux collaborateurs	20
5.3	Publication de la dissolution nette des réserves latentes	21
5.4	Informations sur les principes comptables appliqués	22
6.	Présentation des comptes des grandes entreprises	24
6.1	Marche à suivre lors d'un contrôle ordinaire sur une base volontaire	24
7.	Etats financiers établis selon une norme comptable reconnue	25
7.1	Marche à suivre en présence de comptes consolidés établis volontairement selon des normes comptables reconnues	25
7.2	Etats financiers sous forme duale correspondant à la fois au CO et aux Swiss GAAP RPC	25
7.3	Présentation du capital des fonds dans les états financiers sous forme duale selon CO et Swiss GAAP RPC 21	27
7.4	Présentation du capital de l'organisation dans des états financiers sous forme duale RPC 21 et CO	32
8.	Comptes consolidés	33
8.1	Comptes consolidés	33

Abréviations

CO Code des obligations

MSA Manuel suisse d'audit, Tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes»

Introduction

Le droit comptable suisse révisé est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2013.

Lors de l'introduction de nouvelles lois, des questions restent régulièrement ouvertes dans la pratique, notamment pour des réformes aussi étendues que celle du droit comptable. Le message du Conseil fédéral du 21 décembre 2007 concernant «la révision du code des obligations», le Manuel suisse d'audit Tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes», le Plan comptable suisses PME et le Questions et réponses d'EXPERTsuisse (sélection de questions et de réponses à propos du nouveau droit comptable) aident à interpréter la loi. Ces documents ne sont toutefois que partiellement accessibles au public.

BDO travaille intensément depuis des années sur la théorie et l'application du droit comptable (CO) révisé. En particulier, nous fournissons une aide pour sa mise en œuvre dans la pratique et contribuons à répondre aux nombreuses questions de détail portant sur son application pratique.

Nous publions ci-après quelques-unes de ces questions et les réponses que nous y apportons sous forme de «**Q&A de BDO sur le droit comptable selon le CO**». Dans certains cas, nos prises de position consistent en une interprétation de la loi. Les éventuelles décisions judiciaires sont déterminantes sur le plan juridique. Il faudra toutefois encore des années avant que de telles décisions soient rendues et qu'une réponse soit apportée à toutes les questions pratiques (voir à ce sujet l'encadré Remarque à la fin du document).

1. Aspects généraux relatifs au droit comptable selon le CO

1.1 Présentation des soldes d'un autre groupe d'entreprises, qui est contrôlé par la même personne physique

Exposé de la situation

Monsieur Muller, un particulier, possède deux entreprises : «Muller Machines SA» et «Muller Négoce SA». Les deux sociétés sont liées entre elles par des créances et des dettes.

Question

Il se pose désormais la question de savoir comment les **parties prenantes** doivent être présentées. S'agit-il de créances envers des tiers ou envers des détenteurs de participations ?

Réponse

Dans la mesure où Monsieur Muller contrôle les deux sociétés ou détient une participation déterminante (de 20% ou plus), les créances et les dettes entre ces deux sociétés ne sont pas des créances ou des dettes «envers des tiers», mais des créances et des dettes «envers des participations». Il est également possible de les présenter comme «parties liées». Le terme «parties liées» est introduit en Suisse par les Swiss GAAP RPC pour indiquer adéquatement la nature de ce poste.

En vertu de l'art. 959a al. 4 CO, les créances et les dettes envers les détenteurs de participations directes et indirectes, envers les organes et envers les sociétés dans lesquelles l'entreprise détient une participation **directe ou indirecte** sont présentées séparément dans le bilan ou dans l'annexe.

Il n'est pas correct de présenter les créances et les dettes envers l'autre société sous les créances et les dettes envers des tiers, car Monsieur Muller contrôle les deux sociétés et il existe donc une participation indirecte par l'intermédiaire de sa personne.

S'il n'existe pas de participation déterminante (c'est-à-dire, en principe, une participation inférieure à 20%), le terme «envers des tiers» peut être utilisé.

1.2 Signature des comptes annuels pour les petites entreprises / entreprises sans personnel

Exposé de la situation

De nombreuses petites entreprises ne disposent que d'une collaboratrice ou d'un collaborateur. Souvent, seule une personne est inscrite au registre du commerce.

Questions

Comment une petite entreprise qui ne compte qu'un seul collaborateur ou une entreprise / organisation sans personnel peut-elle satisfaire à l'art. 958 al. 3 CO stipulant que le rapport de gestion est signé par le président de l'organe supérieur de direction ou d'administration et par la personne qui répond de l'établissement des comptes au sein de l'entreprise ?

La signature (supplémentaire) de la personne qui répond de l'établissement des comptes est-elle également possible si cette personne n'est pas inscrite au registre du commerce ?

Un mandataire externe qui est responsable de la tenue de la comptabilité et de l'établissement des comptes annuels doit-il aussi signer ?

Réponses

Dans les petites entreprises et organisations, le président de l'organe supérieur d'administration et la personne qui répond de l'établissement des comptes peuvent être une seule et même personne, comme dans les entreprises individuelles. Une seule signature est alors suffisante.

Dans les autres cas, il convient de respecter les principes suivants :

1. Signature juridiquement valable

Les comptes annuels doivent **toujours** être revêtus d'une **signature juridiquement valable**. Si le président du conseil d'administration (PCA), le CEO, le président du conseil de fondation, etc. a une signature individuelle, celle-ci suffit à remplir ce critère. Cependant, la signature de «la personne qui répond de l'établissement des comptes au sein de l'entreprise» est également nécessaire. Des exceptions sont possibles si ce «responsable financier» est la même personne que le CEO (président du conseil de fondation, etc.) disposant du pouvoir de signature individuelle ou si la comptabilité a été externalisée (cf. chiffre 2 ci-après).

2. Signature du CFO / Responsable de la comptabilité

En vertu de l'art. 958 al. 3 CO, les comptes annuels doivent désormais être également signés par la personne qui répond de l'établissement des comptes au sein de l'entreprise. D'après la teneur de la loi, il importe peu que cette personne soit inscrite au registre du commerce comme disposant ou non du pouvoir de signature.

La signature du comptable (ou du CFO) ne disposant pas du pouvoir de signature est donc nécessaire, même si les comptes annuels sont déjà valablement signés en vertu du pouvoir de signature figurant au registre du commerce.

Cette disposition fait aussi sens, car la personne responsable des finances confirme ainsi la saisie comptable correcte des soldes et des transactions. Le PCA / propriétaire, etc. n'appartient parfois pas au domaine de la finance et n'est pas toujours en mesure de donner

une telle confirmation. Dans ces cas, le PCA / propriétaire peut uniquement confirmer qu'à sa connaissance tous les faits sont présentés, mais ne peut dire s'ils le sont correctement. Sans la signature de la personne responsable de la comptabilité, il y aurait ici une lacune importante, outre le fait que la teneur de la loi ne serait pas réputée satisfaite.

Un mandataire externe (p. ex. société fiduciaire) ne doit pas cosigner les comptes annuels, car la loi parle de «la personne qui répond de l'établissement des comptes *au sein de l'entreprise*».

1.3 Présentation des créances ou des dettes envers des organes

Exposé de la situation

En vertu de l'art. 959a al. 4 CO, les créances et les dettes envers les détenteurs de participations directes et indirectes, envers les organes et envers les sociétés dans lesquelles l'entreprise détient une participation directe ou indirecte sont présentées séparément dans le bilan ou dans l'annexe.

Question

Que faut-il comprendre par «organes»? S'agit-il des organes juridiques (CA, AG, organe de révision) ou des organes de direction (CA, direction) de l'entreprise?

Comment présenter les créances et les dettes envers des organes?

Réponse

La notion d'«organes» ne désigne pas uniquement en premier lieu les organes au sens du droit des sociétés, mais également les organes suprêmes de direction chargés de la gestion (MSA, Tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes», page 149.)

En font partie :

- le conseil d'administration pour les sociétés anonymes et les sociétés coopératives
- les gérants pour les Sàrl
- le comité pour les associations
- le conseil de fondation pour les fondations.

Les créances ou les dettes envers l'organe de révision en tant qu'organe de la société doivent aussi être présentées séparément. Il convient de prendre en compte l'**importance relative** pour toutes les créances et dettes. Des opérations spéciales (prêts, comptes courants, etc.) avec des organes devraient en particulier être publiées.

La loi n'exige pas de manière explicite une ventilation des créances et des dettes envers *les détenteurs de participations* et envers *les organes*. Une séparation peut toutefois être indiquée sur la base du principe de régularité de la présentation des comptes (art. 958c al. 1 CO). Par ailleurs, il se peut également qu'il ne soit pas possible de faire une distinction entre, d'une part, les détenteurs de participations et, d'autre part, les organes (p. ex. pour les prêts d'un actionnaire qui est en même temps président du CA). Dans ce cas, la désignation «détenteurs de participations et organes» s'entend comme une seule et même position.

Les indications «envers les détenteurs de participations et les organes» doivent chaque fois être présentées séparément dans le bilan ou dans l'annexe. Il est recommandé d'adapter la désignation à la situation particulière. Ainsi, la dette d'une société anonyme envers un actionnaire est habituellement qualifiée de «prêts envers des actionnaires».

1.4 Désignation des détenteurs de participations et des parties liées dans le bilan

Exposé de la situation

L'art. 959a al. 4 CO dispose ce qui suit : «Les créances et les dettes envers les détenteurs de participations directes et indirectes, envers les organes et envers les sociétés dans lesquelles l'entreprise détient une participation directe ou indirecte sont présentées séparément dans le bilan ou dans l'annexe.»

Question

Comment doit se faire la présentation des créances et des dettes envers les parties suivantes ?

- Filiales de filiales (sociétés «petites-filles») ou sociétés mères de sociétés mères (sociétés «grand-mères»)
- Sociétés sœurs
- Sociétés simples (dans lesquelles on détient des parts)
- Épouse de l'actionnaire (qui n'est pas elle-même actionnaire ou qui détient moins de 20% des actions, voir art. 960d al. 3 CO)
- Enfants de l'actionnaire vivant en ménage commun avec ce dernier (enfants qui ne sont pas actionnaires)

Est-il possible de renoncer à une présentation en cas de non matérialité ?

Quels aspects fiscaux doivent dans tous les cas être respectés ?

Réponse

Généralités

Dans le cas de sociétés sœurs et de membres de la famille des actionnaires qui ne sont pas eux-mêmes actionnaires, il ne s'agit ni de détenteurs de participations directes ni de détenteurs de participations indirectes. Il ne s'agit pas non plus de participations directes ou indirectes. Ainsi, à notre avis, il n'existe pas d'obligation légale de présenter séparément ces positions.

Toutefois, pour des raisons de clarté du bilan (art. 958c al. 1 ch. 1 CO), ces positions sont présentées séparément, surtout lorsqu'elles sont significatives. Le Manuel suisse d'audit exige ainsi une présentation des sociétés sœurs parmi les créances et les dettes envers les sociétés dans lesquelles l'entreprise détient une participation directe ou indirecte (MSA, Tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes», page 66).

Pour cela, il est recommandé d'adapter les désignations aux sociétés correspondantes. Par souci de simplicité, nous nous référons par la suite à une société anonyme. Les détenteurs d'actions dans une société anonyme sont désignés, par exemple, sous le terme d'«actionnaires». Le législateur distingue quatre groupes :

- Les tiers
- Les détenteurs de participations (dans le cas de la SA : actionnaires)
- Les organes (dans le cas de la SA : Conseil d'administration, le cas échéant organe de révision)
- Les sociétés dans lesquelles une participation directe ou indirecte est détenue (dans le cas de la SA : participations ou sociétés de participation)

Organes qui sont en même temps actionnaires

Dans l'environnement des PME, on se retrouve souvent dans la situation où des prêts sont accordés par un actionnaire qui est, en même temps, membre du Conseil d'administration (CA) de la société. En règle générale, on peut partir du principe que le prêt a été accordé en qualité d'actionnaire et non en qualité de membre du CA (NB: seules les positions envers les actionnaires détenant une participation d'au moins 20% doivent être obligatoirement publiées, voir MSA page 66 et page 149).

Les rapports de participation directe ou indirecte : sociétés «grand-mères» et sociétés «petites-filles»

En faisant référence aux participations directes et indirectes ou aux détenteurs de participations, le législateur voulait aussi impliquer les sociétés «petites-filles» et les sociétés «grand-mères». En conséquence, un prêt direct d'une société «grand-mère» à la société «petite-fille» est désigné par la société prêteuse comme «prêt envers des participations» ou «prêt envers des sociétés de participation». Dans le cas de la société recevant le prêt, il est désigné comme «prêt d'actionnaire».

Créances et dettes envers les sociétés sœurs

Comme expliqué en introduction, une présentation séparée de ces positions n'est, selon la teneur de l'art. 959a al. 4 CO, pas obligatoire. Un sous-total dans les postes créances et dettes envers les sociétés dans lesquelles une participation directe ou indirecte est détenue est toutefois recommandé par le MSA (MSA, page 66, mais ce même MSA prévoit aussi à la page 149 une présentation comme créances / dettes envers des parties liées).

À notre avis, les variantes de solutions suivantes sont envisageables :

- Les créances ou les dettes sont désignées comme «**créances ou dettes envers des participations ou sociétés de participation**». Ici, le point de vue économique se situe au premier plan.
- Les créances ou les dettes sont désignées comme «**créances ou dettes envers des sociétés sœurs**». Cette désignation démontre le «degré de parenté», correspond à la vérité et a le mérite d'être clair. Cette désignation n'est toutefois pas prévue par la loi. Une publication dans l'annexe du degré de parenté accroît la transparence.
- Les créances ou les dettes sont désignées comme «**créances ou dettes envers des sociétés du groupe**».
- La désignation «... **envers des parties liées**» est aussi possible, ce qui démontre également que cette position ne correspond à aucune des catégories mentionnées dans la loi. En effet, il faut prendre en considération le fait que le terme «parties liées» n'est pas évoqué dans la loi. Ce terme a toutefois l'avantage d'être bien connu et défini dans la présentation des comptes (voir Swiss GAAP RPC 15 «Transactions avec des parties liées», IAS 24 «Informations relatives aux parties liées»).

A notre avis, la présentation comme créances / dettes envers des tiers est en principe possible, mais clairement pas optimale. Nous déconseillons d'utiliser cette désignation.

Créances et dettes envers des sociétés simples

Concernant les sociétés parties prenantes dans d'importantes sociétés simples, p. ex. dans le cas d'entreprises de construction, il peut être approprié de présenter séparément les «créances et dettes envers les sociétés simples» ou «envers des communautés de travail» (art. 959a al. 3 CO). En outre, dans la mesure où il existe une influence notable (en règle générale à partir de 20% des droits de vote), un contrôle conjoint (50%/50%, 33%/33%/33%, etc.) ou un contrôle (en règle générale à partir de 50% des droits de vote), l'art. 959a al. 4 CO exige selon nous une présentation séparée dans l'annexe (sous la rubrique «participation directe ou indirecte»).

Prêts accordés par / à des époux ou des enfants de l'actionnaire

En cas de prêt par / à l'épouse de l'actionnaire ou par / aux enfants de l'actionnaire, il ne s'agit ni d'un «prêt envers des tiers» ni d'un «prêt envers des actionnaires». Le législateur a omis d'élaborer une réglementation détaillée à ce propos et laisse à la pratique le soin de trouver une solution. Comme mentionné plus haut, d'après la teneur de l'art. 959a al. 4 CO, aucune présentation séparée n'est en principe exigée.

Par analogie aux explications concernant les sociétés sœurs, il est cependant recommandé d'en tenir compte ici aussi dans la structure du bilan. Le mode de présentation approprié dépend de la situation concrète. Les explications qui suivent se réfèrent à la situation que l'on rencontre régulièrement dans la pratique, à savoir que des créances ou des dettes envers des membres de la famille de l'actionnaire non indépendants économiquement existent.

Les principes fondamentaux de l'établissement régulier des comptes sont définis à l'art. 958c al. 1 CO. Entre autres, les principes suivants - clarté, intelligibilité et fiabilité - doivent être respectés afin de garantir au lecteur des comptes la transparence exigée par le législateur.

À notre avis, il existe deux variantes de solutions :

- Le prêt d'une épouse est désigné comme «prêt d'actionnaire». Ici, le **point de vue économique** se situe au premier plan. L'épouse a accordé le prêt du fait que son époux est actionnaire. Elle n'accorderait pas de prêt à n'importe quelle société.
- Le prêt est présenté comme «prêt d'une partie liée». On veut démontrer ici que cette position ne correspond à aucune des catégories mentionnées dans la loi. La terminologie «parties liées» n'est pas définie dans la loi, mais est compréhensible dans la pratique (voir les explications ci-dessus concernant les «sociétés sœurs»).

Caractère significatif

Concernant le caractère significatif, il faut faire la différence entre un caractère significatif **quantitatif** et un caractère significatif **qualitatif**. En raison de la sensibilité particulière des transactions avec des parties liées, le caractère significatif qualitatif présente une importance particulière. Des sommes relativement basses qui devraient être considérées de manière quantitative comme négligeables peuvent, dans ce contexte, être essentielles. Par exemple, le fait de vendre des biens immobiliers ou des brevets à l'actionnaire principal peut être tout à fait essentiel pour les actionnaires minoritaires même si, d'un point de vue quantitatif, les montants impliqués ne sont pas importants.

Remarque concernant les aspects fiscaux

L'administration fiscale surveille avec attention les relations entre la société, les détenteurs de participations, les entreprises détenues et les parties liées. Il est conseillé d'accorder l'attention nécessaire aux échanges de prestations entre la société et ces groupes.

Les prestations entre les sociétés liées, l'actionariat et/ou les parties liées doivent obligatoirement satisfaire au principe de la comparaison entre tiers. Cela signifie que la fourniture de prestations doit se faire sous des conditions semblables à celles qui sont usuelles avec un tiers (dealing at arm's length).

2. Actif

2.1 Présentation de l'actif immobilisé pour les entreprises ayant une grande partie du capital immobilisé à long terme

Exposé de la situation

Certaines entreprises ayant une grande partie du capital immobilisé à long terme présentent depuis de nombreuses années déjà l'actif immobilisé (AI) avant l'actif circulant (AC) dans les comptes annuels.

Question

En vertu de l'art. 959a al. 1 CO, l'actif du bilan est présenté par ordre de liquidité décroissante selon la structure prévue par la loi. L'AC est présenté avant l'AI.

Est-il possible de modifier cette structure pour les entreprises ayant une grande partie du capital immobilisé à long terme et de présenter l'AI avant l'AC ?

Réponse

La disposition légale est claire en soi. Le législateur stipule la structure d'une façon contraignante. Toute divergence par rapport à la présentation du bilan exigée par la loi est par conséquent à interpréter comme une violation de la loi.

D'autre part, l'art. 958c al. 3 CO prévoit également que : «La présentation des comptes est adaptée aux particularités de l'entreprise et de la branche, dans le respect du contenu minimal prévu par la loi». A notre avis, la présentation modifiée du bilan peut être considérée sous cet angle, si cette forme de présentation est usuelle dans une branche spécifique. Ceci, parce que le contenu minimal sera indiqué selon l'art. 958c al. 3 CO.

2.2 Désignation des comptes dans le cas d'actifs ayant un prix courant observable

Situation initiale

Dans le droit comptable selon le CO, il est possible de faire apparaître certains actifs au prix courant, même si celui-ci est supérieur à la valeur nominale ou au prix d'acquisition. L'entreprise qui fait usage de ce droit évalue tous les actifs du même poste du bilan qui sont liés à un prix courant observable au cours du jour ou au prix courant observable à la date du bilan. L'entreprise indique son choix dans l'annexe. La valeur totale des actifs ayant un prix courant observable fait apparaître séparément la valeur des titres et celle des autres actifs (art. 960b al. 1 CO).

Question

La désignation «Titres ayant un prix courant observable» signifie-t-elle que le poste est effectivement évalué au prix courant ? Ou faut-il simplement comprendre cette désignation de compte comme une indication selon laquelle le poste pourrait être évalué au prix courant et qu'il est par conséquent évalué soit aux prix d'acquisition, soit aux prix courants ?

Réponse

En cas de désignation «Titres ayant un prix courant observable», le poste du bilan doit être évalué au prix courant. Dans le cas contraire, il y aurait violation du principe de sincérité et de clarté du bilan (art. 958 al. 1 CO).

Si ce poste est évalué au coût d'acquisition, mais que cela a été rendu transparent dans l'annexe sous les principes de présentation des comptes, nous ne sommes pas en présence d'une violation du principe de sincérité et de clarté du bilan. Toutefois, nous ne recommandons pas une telle procédure.

3. Passif

3.1 Présentation des créanciers dans les comptes annuels

Exposé de la situation

Le compte collectif «Créanciers» de l'entreprise Muller SA affiche un solde de CHF 512'508 à la date du bilan. Il s'agit intégralement de dettes envers des tiers, dont des dettes importantes envers l'AFC (TVA) et envers les assurances sociales (SUVA et AVS).

Le client présente le montant total comme «**Dettes résultant de l'achat de biens et de prestations de services**».

Question

Les dettes envers l'AFC et les assurances sociales doivent-elles être présentées comme «Autres dettes à court terme» ?

Réponse

Il ressort du nouveau MSA, Tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes», page 147, que le reclassement doit être effectué et que ces postes ne font pas partie des «Dettes résultant de l'achat de biens et de prestations de services».

Dans la pratique, le solde du compte collectif est parfois reporté sous la forme d'un chiffre à partir de la comptabilité auxiliaire. Ceci est acceptable pour des raisons de matérialité, notamment lorsque le coût supplémentaire est disproportionné par rapport à la transparence supplémentaire généralement peu pertinente.

Il en va différemment pour la présentation séparée des groupes d'intérêts exigée par la loi (tiers, détenteurs de participations et organes, sociétés dans lesquelles l'entreprise détient une participation). Même pour des soldes non significatifs, leur présentation est en règle générale pertinente pour le lecteur du bilan.

3.2 Présentation des hypothèques roll-over et autres dettes financières

Exposé de la situation

Les capitaux étrangers à court terme comprennent les dettes qui seront **vraisemblablement exigibles dans les douze mois suivant la date du bilan** ou dans le cycle normal des affaires (art. 959 al. 6 CO).

Question

Les hypothèques roll-over, les prêts et les autres dettes financières avec un délai d'échéance de moins d'un an doivent-ils être présentés comme des capitaux étrangers à court terme ?

Réponses

Cela dépend des cas. Une présentation en tant que capitaux étrangers à long terme est possible dans certaines circonstances.

Exercice sur les hypothèques roll-over

L'entreprise Huber SA a contracté une hypothèque de KCHF 1'500, qui est renégociée avec la banque à chaque fin septembre pour une nouvelle année.

La question se pose de savoir si **le point de vue juridique ou économique** est déterminant. Du point de vue juridique, il s'agit d'une dette à court terme. Du point de vue économique, il s'agit souvent d'une dette à long terme.

Dans de tels cas, on retient en règle générale le point de vue économique. L'hypothèque roll-over peut être présentée comme une dette à long terme lorsque :

- l'intention est de prolonger à nouveau en septembre prochain le montant total
- la banque acceptera probablement la prolongation.

Il peut être judicieux de signaler ce fait dans l'annexe. Formulation possible dans l'annexe :

Dettes à long terme

La banque a accordé le 30 septembre 20xx une hypothèque roll-over de KCHF 1'500, qui arrive à échéance le 30 septembre 20xx+1. Comme il est probable que l'hypothèque sera à nouveau prolongée à la date d'échéance, elle est présentée dans les dettes à long terme conformément au point de vue économique.

Il y a lieu de procéder par analogie pour **les prêts et les autres dettes financières**. Nous pouvons mentionner à titre illustratif les hypothèques variables, les prêts ou les comptes courants. Dans chaque cas, il convient de considérer s'il existe une obligation, une nécessité ou une intention d'amortir totalement ou partiellement la dette dans les douze mois suivant la date du bilan. Si la somme est importante, le montant correspondant doit être présenté comme dette à court terme.

3.3 Attribution aux réserves en présence de réserves issues d'apports en capital, distribution de réserves issues d'apports en capital

Questions

En cas de distribution d'un dividende (superdividende), une **attribution à la réserve légale générale issue du bénéfice** est-elle toujours nécessaire s'il existe une importante réserve issue d'apports en capital dépassant 50% du capital-actions nominal ?

Dans la mesure où une distribution aura lieu à partir des réserves issues d'apports en capital, celles-ci font-elles également **partie de la proposition d'emploi du bénéfice** et doivent-elles par conséquent être auditées et attestées ?

Réponses

Attribution à la réserve légale générale issue du bénéfice en présence d'importantes réserves issues d'apports en capital

La réserve issue du capital est une réserve générale au sens de l'art. 671 CO. En vertu de l'art. 671 al. 3 CO, tant que la réserve générale ne dépasse pas la moitié du capital-actions, elle ne peut être employée qu'à couvrir des pertes ou à prendre des mesures permettant à l'entreprise de se maintenir en temps d'exploitation déficitaire, d'éviter le chômage ou d'en atténuer les conséquences. Le droit en vigueur ne prévoit pas la restitution aux détenteurs de droits de participation tant que la réserve n'a pas atteint le montant minimal de 50% du capital-actions nominal.

D'après la pratique et les explications du MSA, page 235, une distribution à partir de réserves issues d'apports en capital est autorisée si la réserve générale dépasse la moitié du capital-actions nominal. Lors de la distribution d'un superdividende, une attribution supplémentaire aux réserves ne doit pas avoir lieu à nouveau pour autant que le seuil de 50% soit dépassé. Dans de tels cas, il convient d'ajouter la phrase suivante dans la proposition du CA concernant l'emploi du bénéfice : *«La réserve légale issue du bénéfice et la réserve légale issue du capital ayant atteint ensemble 50% du capital-actions, il est suggéré de renoncer à toute nouvelle attribution.»*

Proposition d'emploi du bénéfice en cas de distribution de réserves issues du capital ?

Conformément à l'art. 728a al. 1 ch. 2 CO, l'organe de révision vérifie si la proposition du conseil d'administration concernant l'emploi du bénéfice est conforme aux dispositions légales et aux statuts. L'objet de la vérification de «l'emploi du bénéfice» demeure inchangé et comprend, outre la distribution issue du bénéfice au bilan, l'ensemble des remboursements de capital (par exemple les distributions à partir de réserves issues d'apports en capital), à l'exception des réductions du capital-actions.

Même si le nouveau droit comptable ne prévoit plus de faire figurer le bénéfice au bilan dans la structure légale minimale du bilan, la teneur de l'art. 728a al. 1 ch. 2 CO, comme d'ailleurs celle de l'art. 675 al. 2 CO, n'a pas changé. Dans la mesure où il n'y a de ce fait aucune modification de l'objet du contrôle par rapport au droit en vigueur jusqu'ici, il est toujours correct de prendre position sur l'emploi du bénéfice dans le rapport de révision. Selon la Commission d'audit d'EXPERTsuisse, le rapport succinct ne renvoie pas explicitement à l'utilisation des réserves issues d'apports en capital dans l'emploi du bénéfice, même si les distributions sont uniquement effectuées à partir des réserves issues d'apports en capital. Dès lors, la formulation standard relative à l'emploi du bénéfice continue de s'appliquer. Sur le plan purement juridique, il faudrait transférer au bénéfice au bilan le prélèvement des réserves issues d'apports en capital sur le bénéfice, puis indiquer la distribution du bénéfice. Toutefois, on procède rarement ainsi dans la pratique. Du point de vue de la Commission d'audit, il est acceptable de mentionner dans la proposition d'emploi du bénéfice le prélèvement direct à partir des réserves, sans transfert préalable.

3.4 Traitement des dividendes versés en francs suisses en cas de comptabilité et d'information financière en devises étrangères

Exposé de la situation

Le droit comptable autorise la tenue des comptes en monnaie étrangère¹. A des fins de présentation, les valeurs doivent également être exprimées dans la monnaie nationale. Elles sont (avec les informations sur les devises étrangères) également pertinentes pour le respect de la

¹ Art. 957a al. 4 CO et art. 958d al. 3 CO

réglementation sur les capitaux propres. Ainsi, la proposition du Conseil d'administration concernant l'affectation du bénéfice en devises étrangères doit également être présentée en francs suisses. D'une part, un montant maximum distribuable doit être défini sur la base de valeur en francs suisses. D'autre part, un dividende basé sur la valeur du franc suisse ne peut pas dépasser les composantes des capitaux propres distribuables en devises étrangères².

Exemple

La société A tient sa comptabilité et ses états financiers annuels en Euro (EUR). L'assemblée générale décide de verser un dividende en Euro, qui est toutefois payé en francs suisses (CHF).

Questions

- a) À quels taux de change les dividendes peuvent-ils être versés en CHF si la comptabilité et les états financiers sont établis en EUR ?
- b) Que faut-il prendre en compte dans la proposition concernant l'emploi du bénéfice ?

Réponses

- a) A notre avis, du point de vue du droit commercial, il existe plusieurs options concernant le taux de change applicable aux dividendes. Les dividendes peuvent être imputés aux capitaux propres en devises étrangères soit au taux de change en vigueur à la date de l'assemblée générale, soit au taux de change en vigueur à la date du paiement du dividende ou alors au taux de change historique. L'application de l'option choisie doit être appliquée de manière cohérente et être présentée dans l'annexe.³

À notre avis, le **cours à la date de l'assemblée générale** est à privilégier, en effet un dividende est une transaction distincte qui doit être enregistrée au cours relatif à celle-ci. La transaction est initiée par la décision de l'AG.

Les mouvements des taux de change jusqu'à la date du paiement devront alors être enregistrés dans le compte de résultat, car le dividende aura été fixé en CHF par décision de l'assemblée générale. Le paiement de celui-ci devra donc être basé sur le montant en CHF fixé à la date de l'assemblée générale. Ce montant représente alors une dette en devises étrangères (en EUR). Les effets des taux de change jusqu'au paiement affectent le passif et doivent être enregistrés dans le compte de résultat de la même manière que pour les autres passifs en devises étrangères. Le principe d'imparité doit également être respecté ici. L'avantage de cette méthode est que les actionnaires savent qu'ils recevront le montant en CHF qu'ils ont décidé lors de l'assemblée générale. L'entreprise, en revanche, ne sait pas quel sera le montant total en Euro qui sera débité (c'est-à-dire incluant les gains ou pertes de change jusqu'à la date de paiement).

² Voir MSA, Tome "Tenue de la comptabilité et présentation des comptes", p. 48, et, EXPERTsuisse Questions et réponses sélectionnées sur le thème du droit comptable selon CO, état au 30 avril 2019, ch. 9.1 Exemples relatifs à la présentation de la proposition concernant l'emploi du bénéfice, exemple n°6 : Proposition concernant l'emploi du bénéfice en cas de présentation des comptes en monnaie étrangère.

³ Art. 959c al. 1 ch. 1 CO

Le tableau A ci-dessous présente les écritures. Le montant fixe est surligné en jaune.

A/ Cours fixé à la date de l'AG - Ceci crée un dû en CHF				
Moment	Cpte débit	Cpte crédit	Montant CHF	Montant EUR
AG	Bén. bilan	Div.à payer	100	100
Païement	Div.à payer	Liquidités	100	87
idem	Div.à payer	Gain FX	0	13

Si le dividende est converti **au taux du jour de paiement**, le montant en Euro est fixe, ce qui signifie qu'aucune dette en devise étrangère n'est contractée. Ainsi, l'entreprise connaît le montant qui sera débité en Euro, c'est-à-dire dans la devise pertinente pour la comptabilité.

Le tableau B ci-dessous indique les écritures. Le montant fixe est surligné en jaune. Les CHF 15 ne sont pas enregistrés dans les comptes eux-mêmes (car ceux-ci sont tenus en EUR). Ce montant est uniquement enregistré comme une différence de conversion dans le suivi des capitaux propres en CHF.

B/ Cours fixé au jour du paiement / Dû en EUR				
Moment	Cpte débit	Cpte crédit	Montant CHF	Montant EUR
AG	Bén. Bilan	Div.à payer	100	100
Païement	Div.à payer	Liquidités	115	100
idem	Bén. Bilan	Div.à payer	15	0

Cette approche semble problématique en cas d'effets de change importants, car le montant en CHF effectivement versé peut être significativement différent du montant en CHF fixé au moment de la décision de l'AG. Ceci peut être d'autant plus problématique si une limite maximale sur le montant en CHF a été fixée lors de l'AG. L'indication d'un montant maximal est toujours nécessaire lorsqu'un dividende est payé dans une devise autre que la devise comptable. Cela permet d'éviter que le montant du dividende versé ne dépasse le bénéfice distribuable en CHF en raison de l'évolution défavorable des taux de change. Si l'on définit un montant maximal très faible, qui est déjà atteint dans le cas de mouvements mineurs du taux de change, l'approche est pratiquement la même que si l'on utilise l'option du taux de change au jour de l'AG. Par conséquent, la conversion du dividende au taux de la date de paiement n'est pas recommandée.

Le problème que pose l'utilisation du **taux historique des fonds propres** à la date du bilan est principalement que celui-ci peut ne plus être très pertinent, dans le cas où par exemple, la société existerait depuis très longtemps. Le dividende en CHF n'a alors plus aucun rapport significatif avec le montant en devises étrangères décidé.

- b) La proposition d'affectation du bénéfice doit contenir les éléments suivants, en plus des informations habituelles :
- Tous les chiffres sont en francs suisses et en devises étrangères
 - Indication du montant du dividende en devises étrangères dans la proposition du Conseil d'administration
 - Indication du montant du dividende en CHF dans la proposition du Conseil d'administration

- Indication du taux de conversion pour déterminer le montant à verser en CHF (taux du jour à la date de l'AG, taux du jour à la date du paiement, taux historique)
- Indication du montant maximum autorisé du dividende en CHF
- Indication de la procédure à suivre si le montant maximum en CHF au taux de change choisi conduit à un dividende en monnaie étrangère inférieur à celui décidé par l'Assemblée générale ⁴.

Exemple : dividende en Euro versé en CHF au taux du jour de l'assemblée générale

La proposition concernant l'emploi du bénéfice propose un dividende de EUR 200'000 / maximum CHF 250'000, payable en CHF. L'assemblée générale approuve le dividende de EUR 200'000, qui est fixé à CHF 224'000 sur la base du taux au jour de l'assemblée générale de 1,12. Le montant de CHF 224'000 est inférieur au montant maximum de CHF 250'000 stipulé dans la proposition de dividende ; le dividende dû est donc de CHF 224'000.

Comme la dette est en CHF, que les comptes sont en EUR et que le taux de change EUR/CHF a évolué en faveur de la société entre la date de l'AG (1,12) et la date du versement (1,15), le versement des CHF 224'000 (EUR 194'782) se traduit par un gain de change de EUR 5'218, qui est comptabilisé dans le compte de résultat.

	<i>Monnaie fonctionnelle/ Comptabilité</i>	<i>Monnaie locale</i>		
	EUR	Cours	CHF	
Ben. reporté 1.1.2018	86'957	1.15	100'000	Taux historique
Bénéfice 2018	176'991	1.13	200'000	Taux moyen 2018
Rés. bén. 2018	263'948	1.137	300'000	
Dividende 2018	200'000	1.12	224'000	Taux du jour de l'AG
Paiement	194'782	1.15	224'000	Taux du jour de paiement
Gain de change	5'218			

⁴ Par ex., indiquer que le montant en devise étrangère le plus bas s'applique, voir également EXPERTsuisse Q&A 9.1 exemple n°6

4. Compte de résultat

4.1 Charges et produits exceptionnels, uniques ou hors période

Exposé de la situation

En vertu de l'art. 959b CO, il y a lieu de présenter séparément les charges et produits exceptionnels, uniques ou hors période, aussi bien dans le compte de résultat par nature que dans le compte de résultat par fonction.

Question

Quels critères permettent de faire la distinction entre les charges/produits d'exploitation et les charges/produits exceptionnels, uniques ou hors période ?

Réponse

Il n'est guère possible d'effectuer une délimitation claire, concrète et satisfaisante entre les postes exceptionnels, uniques et hors période. Le législateur a également évité de répondre à cette question en regroupant dans la structure minimale ces trois postes en une seule rubrique. C'est pourquoi, dans le cas présent, il est uniquement nécessaire de faire une distinction entre, d'une part, les charges/produits d'exploitation et, d'autre part, les charges/produits exceptionnels, uniques ou hors période. Les critères suivants peuvent être déterminants à cet égard :

Postes exceptionnels, uniques ou hors période

- Sans lien avec les opérations courantes
- Non récurrents et non prévisibles
- Hors du cadre de l'activité ordinaire de l'exercice sous revue
- Estimations incorrectes de la période précédente
- Correction d'erreurs significatives
- Erreurs des années antérieures

Exemples

- Bénéfice résultant de la vente d'actifs immobilisés (si non récurrent chaque année)
- Sinistres exceptionnels
- Abandon de créance par des créanciers

Postes d'exploitation

- Partie de l'activité opérationnelle
- Lien avec l'exploitation
- Même rarement
- Opérations se reproduisant sporadiquement (par exemple, visite d'une foire tous les quatre ans)
- Récurrent comme prévu

En principe, les critères relatifs aux charges et aux produits doivent être appliqués de manière cohérente. Il serait contraire au principe de régularité que des charges «non souhaitées» soient enregistrées comme exceptionnelles mais que des produits analogues soient considérés comme ordinaires (par exemple, bénéfices et pertes résultant de la cession d'actifs). En outre, dans la pratique de l'établissement des comptes, les postes exceptionnels, uniques ou hors période doivent être interprétés de façon restrictive. Pour les postes significatifs, il est nécessaire de fournir des explications dans l'annexe (art. 959c al. 2 ch. 12 CO) (voir aussi MSA, Tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes», page 275).

5. Annexe

5.1 Indication dans l'annexe des dettes découlant d'opérations de crédit-bail

Exposé de la situation

Dans l'ancien droit comptable, le montant à la date du bilan des «dettes découlant de contrats de leasing non portées au bilan» devait être indiqué dans l'annexe. Selon le nouveau droit comptable, en vertu de l'art. 959c al. 2 ch. 6 CO, les positions à publier dans l'annexe ont été redéfinies.

Questions

Qu'y a-t-il de nouveau à mentionner sous cette rubrique ?

Comment procéder en cas d'inscription (partielle) au bilan de dettes découlant d'opérations de crédit-bail ?

Les contrats de location à long terme, respectivement les contrats de droit de superficie, doivent-ils être aussi indiqués ?

Réponses

Présentation dans l'annexe

La valeur résiduelle des dettes découlant d'opérations de crédit-bail assimilables à des contrats de vente et des autres dettes résultant d'opérations de crédit-bail, dans la mesure où celles-ci n'échoient pas ni ne peuvent être dénoncées dans les douze mois qui suivent la date du bilan, doit être publiée dans l'annexe.

Toutes les dettes pertinentes qui n'échoient pas ni ne peuvent être dénoncées dans les douze mois qui suivent la date du bilan doivent être publiées. Les montants négligeables, par exemple location d'un seul copieur, peuvent ne pas être mentionnés pour des raisons pratiques.

Concernant les dettes découlant d'opérations de crédit-bail à publier, **le montant total des sommes restant à verser au bailleur, y compris intérêts, frais et TVA**, doit être indiqué (présentation brute sans actualisation). Il est recommandé de le préciser dans le texte (par exemple en mentionnant «intérêts, coûts et TVA compris»). Les sommes dues dans un délai d'une année ne peuvent pas être déduites du montant total (pas de franchise).

En cas d'intention d'acheter l'objet du crédit-bail à l'expiration du contrat, le prix d'achat résiduel, TVA incluse, peut aussi être intégré à la somme à mentionner. Il convient de l'indiquer.

La simple possibilité d'une dénonciation n'est pas suffisante pour pouvoir renoncer à une mention dans l'annexe. Les entreprises concernées doivent véritablement être en mesure de pouvoir procéder, du point de vue économique, à une dénonciation du contrat de leasing. Dans ce contexte, on examinera par exemple si l'entreprise est à même d'effectuer d'éventuels paiements d'indemnités découlant d'une dénonciation anticipée du contrat ou de trouver des alternatives appropriées, dans la mesure où les objets en leasing constituent des équipements nécessaires à l'exploitation (par exemple, une ligne de production hautement spécialisée).

Inscription (partielle) au bilan en tant que dette découlant d'une opération de crédit-bail

Si les dettes découlant d'opérations de crédit-bail sont portées séparément au bilan, il n'est pas nécessaire de les mentionner dans l'annexe, car seules les indications qui ne ressortent pas directement du bilan ou du compte de résultat doivent figurer dans celle-ci (art. 959c al. 2 CO). Toutefois, en vue d'une présentation transparente, il est judicieux de faire figurer dans l'annexe

l'intégralité des dettes découlant d'opérations de crédit-bail, y compris celles portées au bilan. Dans ce cas, il y a lieu de préciser le montant des dettes découlant d'opérations de crédit-bail déjà portées au bilan.

Il convient de prendre en compte la base de valeur différente dans l'annexe et au bilan. Le bilan fait apparaître la dette résultant d'une opération de crédit-bail "actualisée". L'annexe mentionne le total des valeurs nominales des sommes restant à verser, intérêts, coûts et TVA inclus.

Publication des contrats de location à long terme ou des contrats de droit de superficie

Les contrats de location à long terme doivent être assimilés à des dettes découlant d'opérations de crédit-bail au sens étroit du terme, car la notion de crédit-bail n'est pas réglementée par la loi. Leasing signifie une cession d'usage qui existe également pour les loyers ou le droit de superficie. A notre avis, un bail à loyer à long terme, par exemple un contrat de bail commercial (bureaux) ferme sur trois ans, doit ainsi être mentionné.

Nous considérons en effet qu'il serait illogique d'inscrire une obligation de paiement pour un droit de jouissance futur en raison d'un document intitulé «contrat de crédit-bail» et de ne pas inscrire une obligation analogue simplement parce que la base légale sur laquelle elle repose est appelée «contrat de bail». Ainsi, la notion anglaise de «Lease» doit aussi être traduite par «Loyer». Le loyer doit être indiqué avec la TVA éventuellement due. Les charges ne doivent pas être indiquées, car il s'agit de charges d'exploitation et non pas de frais liés à la cession d'usage.

Conformément au texte de loi, il convient de distinguer le «montant total des dettes découlant d'opérations de crédit-bail assimilables à des contrats de vente» du «montant total des autres dettes résultant d'opérations de crédit-bail». Il est recommandé d'indiquer en tant que telles les dettes découlant de contrats de location à long terme.

Exemple : Contrat de location à long terme

Valeur résiduelle des dettes découlant d'opérations de crédit-bail assimilables à des contrats de vente et autres dettes résultant d'opérations de crédit-bail, dans la mesure où celles-ci n'échoient pas ni ne peuvent être dénoncées dans les douze mois qui suivent la date du bilan

	CHF	CHF
Montant total des dettes découlant d'opérations de crédit-bail assimilables à des contrats de vente (intérêts, coûts et TVA inclus)	170 000	182 000
Contrat de location ferme de locaux commerciaux (bureaux) jusqu'au 31.10.2018	320 000	405 000

En principe, un **droit de superficie** représente aussi un loyer. Il semble donc correct de mentionner également dans l'annexe un contrat de droit de superficie. L'indication dans l'annexe peut se faire sous forme de chiffres mais aussi verbalement.

La présentation sous forme verbale d'une dette de droit de superficie pourrait être effectuée de la manière suivante :

Exemple : Droit de superficie

L'entreprise Muller SA a conclu un contrat de droit de superficie allant jusqu'au 31.12.2027, pouvant être unilatéralement prolongé de 25 années supplémentaires. La rente annuelle actuelle du droit de superficie est de CHF 113 000.

La publication des contrats de location à long terme ou des contrats de droit de superficie est une pratique courante et correspond aussi au consensus au sein de la profession des experts-comptables⁵. Cependant, ni le message du Conseil fédéral du 21 décembre 2007 concernant la

⁵ Voir par exemple le Manuel suisse d'audit, Tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes», 2014, page 288

révision du code des obligations, ni le texte de loi (art. 959c al. 2 ch. 6 CO) n'indique clairement qu'il faut aussi considérer les contrats de location comme des «opérations de crédit-bail» selon le nouveau droit comptable. Il s'agit là d'une interprétation de la loi. Seule la décision d'un tribunal permettrait de trancher clairement la question. La non-divulgaration des contrats de bail à long terme et des contrats de droit de superficie est parfois exigée dans la pratique, mais cela ne représente qu'une opinion minoritaire et n'est pas recommandée.

5.2 Publication dans l'annexe du nombre et de la valeur des droits de participation et des options accordés aux membres de l'ensemble des organes de direction ou d'administration ainsi qu'aux collaborateurs

Exposé de la situation

Le nouveau droit comptable comporte l'obligation d'indiquer le nombre et la valeur des droits de participation et des options accordés aux membres de l'ensemble des organes de direction ou d'administration ainsi qu'aux collaborateurs (art. 959c al. 2 ch. 11 CO). L'application de cette disposition est souvent peu claire.

Questions

Faut-il indiquer le nom des bénéficiaires dans l'annexe ?

Faut-il également indiquer les plans de rémunération en actions existants qui courent sur plusieurs années ?

Comment procéder concernant la rémunération des employés de filiales avec des actions de la société-mère ?

Réponses

Etant donné que la loi ne prévoit **aucune ventilation individualisée par personne**, tout en sachant qu'une telle pratique s'avérerait difficile pour une grande entreprise, seuls **le nombre des actions et options** accordées et leur **valeur** sont à indiquer. Le texte de loi stipule toutefois l'obligation de publier les informations relatives aux organes de direction ou d'administration séparément de celles concernant les autres collaborateurs.

Il y a lieu d'indiquer **toutes les actions et options attribuées au cours de l'exercice** et non pas le montant total des plans courant souvent sur de nombreuses années.

Les sociétés anonymes cotées en bourse sont soumises à des obligations de publication supplémentaires.

Exemple : Publication des actions et des options de collaborateurs

Désignation	Droits de participation (actions)		Options	
	Nombre	CHF	Nombre	CHF
2016				
Attribués aux organes de direction et d'administration	50	50.00	150	25.00
Attribués aux collaborateurs	250	250.00	750	125.00
Total	300	300.00	900	150.00

Documents complémentaires

Voir Q&A d'EXPERTsuisse, point 4.1 : Indication des droits de participation et options pour les organes de direction et d'administration et pour le personnel.

5.3 Publication de la dissolution nette des réserves latentes

Exposé de la situation

En vertu de l'art. 959c al. 1 ch. 3 CO, le montant global provenant de la dissolution des réserves latentes doit être indiqué, dans la mesure où il dépasse le montant global des réserves similaires nouvellement créées, si la présentation du résultat économique s'en trouve sensiblement améliorée.

Question

Faut-il tenir compte des impôts différés pour le calcul de la dissolution des réserves latentes ? Dans le MSA, Tome 1, chapitre IV.5.3, page 285, il est indiqué que la publication exigée comprend le montant de la totalité des réserves dissoutes, c'est-à-dire non corrigé des effets de variation des impôts différés.

La modification des réserves latentes doit donc être reliée au résultat généré. A quoi vient s'ajouter le fait que le lecteur des comptes qui additionne le résultat (après impôts) et la dissolution nette des réserves latentes mentionnée dans l'annexe parvient de cette manière à une conclusion erronée. Comment faut-il procéder dans la pratique ?

Réponse

D'après la pratique largement répandue dans la profession, **le montant total des réserves latentes dissoutes avant impôts différés** est publié dans l'annexe.

Il est toutefois incontestable que la dissolution des réserves latentes déclenche des dettes fiscales latentes. Leur prise en compte dans le calcul de la dissolution nette des réserves latentes indiquée dans l'annexe est également correcte en soi, à condition qu'il soit clairement précisé qu'il s'agit d'une modification après impôts différés.

5.4 Informations sur les principes comptables appliqués

Exposé de la situation

En vertu de l'art. 959c al. 1 ch. 1 CO, des informations sur les principes comptables appliqués doivent être indiquées dans l'annexe, **lorsqu'ils ne sont pas prescrits par la loi.**

Question

Les principes d'évaluation ne doivent-ils donc être indiqués que lorsqu'ils ne sont pas prescrits par la loi ?

Réponse

De l'avis de BDO, oui. Le même point de vue est défendu dans le MSA, Tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes», chapitre IV.5.1 «Principes comptables appliqués», page 281.

Par conséquent, seuls doivent être mentionnés les principes comptables qui ne sont pas prescrits par la loi. Ceci comprend les options de choix pour la saisie, la présentation et l'évaluation des postes dans les comptes annuels. En fonction de la situation et sur la base du MSA, les principes suivants doivent par exemple être mentionnés :

- Application de la méthode POCM, du procédé de suivi pour les stocks
- Reconnaissance du chiffre d'affaires pour les modèles d'affaires complexes
- Evaluation aux prix du marché et détermination des réserves de fluctuation
- Saisie des bénéfices et des pertes provenant de l'aliénation de parts de capital propres
- Méthode de conversion lorsque les comptes sont établis en monnaie étrangère
- Inscription au bilan des opérations de crédit-bail
- Traitement des opérations de couverture (hedge accounting)
- Traitement des rémunérations en actions
- Application de l'évaluation globale pour les immeubles et les participations
- Changement des principes appliqués (permanence)

Dans cette situation, il n'est pas exigé dans le cadre des principes d'établissement des comptes annuels de publier des informations qui permettent de tirer des conclusions sur la dissolution ou la constitution de réserves latentes. Le législateur prévoit explicitement la possibilité de constituer des réserves latentes. Comme cela contredit purement le caractère des réserves *latentes*, il serait inconséquent de communiquer leur existence sans raison particulière. Le lecteur des comptes doit dans cette situation envisager l'existence possible de réserves latentes.

Reste naturellement réservée la publication de la dissolution nette importante des réserves latentes visées à l'art. 959c al. 1 ch. 3 CO.

En revanche, il n'y a rien à objecter au fait que la personne qui établit les comptes communique de son plein gré des informations plus détaillées (par exemple, évaluation des débiteurs, stocks, travaux en cours, immobilisations corporelles, provisions). Dans ce cas, il convient toutefois d'accorder une importance particulière à l'aspect des réserves latentes. Le fait de procéder à des évaluations concrètes sur certains postes du bilan avec des réserves latentes importantes peut induire en erreur si l'on n'indique pas, du moins de manière générale, l'existence possible de réserves latentes. Sans une telle information, le lecteur des comptes pourrait penser de bonne foi que les postes du bilan mentionnés ci-dessus reposent pour l'essentiel sur les principes d'évaluation figurant dans l'annexe, ce qui n'est justement pas le cas en raison des réserves latentes. Ce cas de figure peut être illustré dans l'exemple suivant.

Exemple : Stocks et réserves latentes

Hypothèse : les stocks d'une entreprise constituent un poste important du bilan et l'abattement d'un tiers a été effectué sur celui-ci. Nous partons du principe qu'il n'existe pas de particularités, telle qu'une évaluation selon POCM ou par l'application d'un procédé de suivi pour les stocks. Dans un tel cas, il ne serait même pas nécessaire en soi d'indiquer les principes d'évaluation dans l'annexe, car l'évaluation des stocks est clairement régie par l'art. 960a CO en relation avec l'art. 960c CO. Aucune information sur les réserves latentes ne serait non plus nécessaire, étant donné que celles-ci sont explicitement prévues à l'art. 960a al. 4 CO.

Mais supposons à présent par exemple que les principes d'évaluation des stocks indiqués dans l'annexe prévoient que les stocks sont évalués à leur coût d'acquisition ou à leur coût de revient, que ce dernier comprend les coûts indirects de matériel et de production, et que les corrections de valeur sont effectuées sur la base d'analyses de rotation et de données historiques. Cela implique que les stocks sont effectivement évalués sur cette base, ce qui n'est toutefois pas exact en raison de l'abattement d'un tiers. Comme les principes d'évaluation eux-mêmes donnent plus d'informations que le minimum, il convient de procéder ici de manière analogue pour les réserves latentes en s'appuyant sur le principe de clarté. Cela peut être fait au moyen d'un commentaire général au début des principes d'évaluation précisant que les postes du bilan peuvent comporter des réserves latentes allant au-delà des principes exposés en détail.

Remarque supplémentaire concernant l'annexe

L'annexe est soumise aux mêmes dispositions légales que les autres éléments des comptes annuels. Conformément au principe de régularité (art. 958c al. 1 CO), l'établissement des comptes doit en particulier être régi par les principes de «clarté et d'intelligibilité, d'intégralité et de fiabilité».

L'organe exécutif de la société (conseil d'administration, gérant, conseil de fondation, etc.) est responsable de l'établissement des comptes. L'organe de révision vérifie les comptes annuels s'ils sont soumis à une obligation de contrôle ou si un contrôle sur une base volontaire est effectué. Lors d'un contrôle, les parties de l'annexe établies facultativement doivent par conséquent également être contrôlées.

Comme évoqué ci-dessus concernant les réserves latentes sur les stocks, la publication facultative d'informations dans l'annexe comporte le risque d'informations inexactes ou du moins incomplètes ou prêtant à confusion.

Les indications générales concernant les principes comptables appliqués, telles que «Aucun choix n'a été opéré, ni aucune décision discrétionnaire n'a été prise, qui pourrait avoir un effet significatif sur l'établissement des présents comptes annuels», ne peuvent être fournies que si celles-ci sont vraiment exactes. Les modèles de formulation doivent par conséquent être soigneusement adaptés à la situation de l'entreprise ou de l'organisation.

Discussions dans la pratique

Les explications susmentionnées permettent, à nos yeux, une mise en œuvre appropriée, ni minimaliste ni maximaliste, de l'art. 959c al. 1 ch. 1 CO.

Toutefois, la formulation de la loi peut aussi être interprétée différemment. A première vue, la loi semble claire, mais que signifie concrètement «lorsqu'ils ne sont pas prescrits par la loi»? Le droit comptable selon le CO se fonde (volontairement) sur un système de principes et règle par exemple les questions d'évaluation dans six articles parfois très généraux (art. 960 à 960e CO).

La loi indique certes clairement que les immobilisations corporelles sont évaluées à leurs coûts d'acquisition ou à leurs coûts de revient (art. 960a al. 1 CO) et que les pertes de valeur dues à l'utilisation et au facteur temps sont comptabilisées par le biais des amortissements (art. 960a al. 3 CO), mais omet (bien entendu) d'indiquer quels taux d'amortissement il convient d'appliquer. Connaître ces derniers est néanmoins utile pour les entreprises dont une grande partie du capital est immobilisé, afin que les lecteurs des comptes puissent se faire une «opinion fondée»

(art. 958 CO). Le texte de loi peut ainsi être interprété de manière plutôt maximaliste, dans le sens où les taux d'amortissement des immobilisations corporelles significatives doivent être divulgués (ou, de la même manière, l'évaluation du risque de débiteur ou de la réserve sur les stocks).

D'un autre côté, en particulier dans un environnement PME ne présentant aucune complexité particulière, on peut aussi argumenter de manière minimaliste que la loi fournit toutes les informations nécessaires et qu'il n'y a pas lieu de faire des déclarations spécifiques concernant les immobilisations corporelles (ou d'autres positions) (sauf peut-être que les comptes sont présentés selon les règles comptables du CO et non pas selon les Swiss GAAP RPC, les IFRS ou une norme étrangère).

Cela dit, les indications du législateur sur l'évaluation des postes du bilan comme les immobilisations corporelles sont relativement détaillées. En revanche, il n'y a aucune indication explicite dans la loi sur la manière de comptabiliser le poste le plus important des comptes annuels, à savoir le chiffre d'affaires, ce qui est pourtant une question essentielle. Les principes de la comptabilisation du chiffre d'affaires doivent-ils également être présentés dans des situations simples ? Ou sont-ils déjà couverts par les prescriptions générales du droit comptable selon le CO ? Ici aussi, la loi offre de nombreux degrés de transparence pour l'interprétation, qu'elle soit minimaliste ou maximaliste. En conséquence, ce sera probablement la pratique judiciaire qui indiquera, tôt ou tard, la manière de procéder.

6. Présentation des comptes des grandes entreprises

6.1 Marche à suivre lors d'un contrôle ordinaire sur une base volontaire

Exposé de la situation

Les dispositions relatives aux «grandes entreprises» sont énoncées à partir de l'art. 961 CO. Les grandes entreprises doivent fournir des **informations supplémentaires dans l'annexe**, établir un **tableau des flux de trésorerie** et rédiger un **rapport annuel**. Sont considérées comme des grandes entreprises, les entreprises que la loi soumet au contrôle ordinaire.

Les sociétés tenues de soumettre leurs comptes annuels au contrôle ordinaire d'un organe de révision sont énumérées à l'art. 727 al. 1 CO. Un contrôle ordinaire des comptes est également requis lorsque des actionnaires représentant ensemble au moins 10% du capital-actions l'exigent (art. 727 al. 2 CO).

Questions

Une société soumise au contrôle restreint a décidé de se soumettre volontairement à un contrôle ordinaire. Doit-elle satisfaire aux exigences supplémentaires ?

Quelle serait la situation si les actionnaires représentant ensemble au moins 10% du capital-actions l'avaient exigé ?

Réponse

Un contrôle ordinaire volontaire ne signifie pas qu'il faille respecter les dispositions relatives aux grandes entreprises. La loi se réfère explicitement aux entreprises qui sont **légalement tenues** de procéder à un contrôle ordinaire. Par conséquent, les exigences supplémentaires imposées aux grandes entreprises (informations supplémentaires dans l'annexe, tableau des flux de trésorerie, rapport annuel) ne s'appliquent pas en cas de contrôle ordinaire volontaire.

Il en va de même pour les sociétés qui procèdent à un contrôle ordinaire à la demande d'une minorité qualifiée. Voir à ce sujet le MSA, Tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes», page 77.

7. Etats financiers établis selon une norme comptable reconnue

7.1 Marche à suivre en présence de comptes consolidés établis volontairement selon des normes comptables reconnues

Question

Les comptes consolidés des entreprises qui ne sont pas tenues de présenter des comptes consolidés selon une norme comptable reconnue (art. 963b al. 1 CO) sont soumis au principe de régularité (art. 963b al. 3 CO). Dans ce cas, des comptes consolidés, établis sur une base volontaire selon une norme comptable reconnue (par exemple, Swiss GAAP RPC ou IFRS), satisfont-ils aussi automatiquement aux exigences du principe de régularité ou faut-il respecter d'autres exigences (par exemple, autres informations dans l'annexe) ?

Réponse

Si une entreprise applique - volontairement ou en raison d'une obligation légale - une norme comptable reconnue pour les comptes consolidés, celle-ci doit être suivie dans son intégralité. Ces comptes consolidés sans autre publication sont considérés comme conformes à la loi au sens de l'art. 963b al. 3 CO (les dispositions applicables aux entreprises cotées en bourse demeurent réservées). L'art. 959c CO (annexe aux comptes annuels) ne s'applique pas directement aux comptes consolidés. Il existe ainsi, dans la pratique, des comptes consolidés conformes aux exigences légales et aux normes IFRS (dans leur intégralité) par exemple et qui sont par conséquent «true and fair», et il existe aussi des consolidations à la valeur comptable qui, en vertu du Code des obligations, peuvent contenir des réserves latentes autorisées et nettement moins d'informations.

7.2 Etats financiers sous forme duale correspondant à la fois au CO et aux Swiss GAAP RPC

Exposé de la situation

L'art. 962 al. 1 CO prescrit nouvellement entre autres que les sociétés cotées, les sociétés coopératives comptant au moins 2000 membres ainsi que les fondations économiquement importantes soumises au contrôle ordinaire, doivent dresser - en plus des comptes annuels relevant du code des obligations - des états financiers établis selon une norme comptable reconnue. Les organisations à but non lucratif exemptées d'impôts (NPO), en particulier, se posent maintenant la question de savoir si un seul et unique jeu de comptes annuels pourrait être établi, correspondant à la fois aux exigences du droit commercial et à celles, p. ex., des Swiss GAAP RPC («états financiers sous forme duale»). Pour les organisations qui ne sont pas exemptées de l'impôt, la question - en règle générale - ne se pose pas, étant donné que les états financiers Swiss GAAP RPC n'autorisent pas de réserves latentes et que la possibilité de constituer des réserves latentes l'emporte généralement sur des synergies éventuelles lors de l'établissement des états financiers au moyen d'états financiers sous forme duale.

De plus, nous nous intéressons ci-après uniquement à la possibilité d'établir des états financiers sous forme duale correspondant à la fois au CO et aux Swiss GAAP RPC. Les différences avec les International Financial Reporting Standards (IFRS) de l'IASB - norme comptable également reconnue - sont encore bien plus importantes et les problèmes mentionnés ci-après sont par conséquent aussi plus importants.

Question

Pour satisfaire à l'art. 962 al. 1 CO, faut-il dans tous les cas deux jeux d'états financiers ou serait-il aussi envisageable d'établir un jeu d'états financiers correspondant à la fois aux dispositions de la norme comptable reconnue plus contraignante et à celles du droit commercial (CO).

Réponse

Une renonciation complète aux comptes annuels relevant du code des obligations (art. 958 et suivants) était prévue dans la consultation, à savoir que des états financiers peuvent être établis uniquement selon les dispositions d'une norme comptable reconnue. Ceci aurait toutefois eu des conséquences juridiques considérables en rapport avec la protection du capital et des créanciers, la détermination du bénéfice pour les impôts, la distribution de dividendes et le dépôt de bilan. Pour cette raison, le Parlement a rejeté l'élargissement notable du droit commercial pour l'établissement d'un bilan selon une norme reconnue.

Il est ainsi clair que les comptes annuels des organisations concernées doivent respecter tant les dispositions du droit commercial que celles des Swiss GAAP RPC. Afin de déterminer si cela est possible dans le cas concret, il est nécessaire de procéder à une analyse détaillée des exigences des deux référentiels. En effet, outre de nombreux points communs, il existe aussi diverses prescriptions ou droits d'option qui sont autorisés par un des référentiels, mais cependant interdits dans l'autre. Concernant les droits d'option, il a déjà été mentionné dans l'exposé de la situation que les Swiss GAAP RPC n'autorisent aucune réserve latente. En raison du principe de détermination du bilan commercial, de tels états financiers selon les Swiss GAAP RPC représenteraient aussi la base de calcul de l'impôt, auquel cas, il faudrait renoncer aux options fiscales offertes par les réserves latentes.

Des contradictions insolubles résultent, par exemple, dans l'application pour la première fois de nouvelles dispositions, en cas de modifications des principes de présentation des comptes, mais également si des erreurs datant de périodes antérieures devaient être corrigées. Les Swiss GAAP RPC exigent un «restatement» (retraitement des états financiers), c'est-à-dire une adaptation rétroactive de la période précédente avec pour effet que les chiffres de l'année précédente, les soldes d'ouverture et le bénéfice résultant du bilan divergent des états financiers relevant du droit commercial de l'année précédente. Dans les comptes annuels selon le CO, une telle adaptation doit se faire dans le compte de résultat de l'exercice en cours étant donné que les comptes annuels validés par l'assemblée générale des actionnaires de l'année précédente ne peuvent plus être ajustés. Ces faits ne se produisent toutefois que très rarement.

Des différences proviennent aussi des prescriptions d'évaluation. Tandis que les deux référentiels prévoient pour la première évaluation l'utilisation des coûts historiques d'acquisition ou de revient, le nouveau droit comptable permet, lors de l'évaluation subséquente, que tous les actifs cotés en bourse ou ayant un autre prix courant observable sur un marché actif, soient ajustés à cette valeur. Les Swiss GAAP RPC connaissent tout aussi peu ce concept d'évaluation que les réserves de fluctuation ancrées dans le CO. D'après les Swiss GAAP RPC, les titres de l'actif circulant ainsi que les instruments financiers qui ne sont pas détenus à des fins de couverture, entre autres, doivent être portés au bilan aux valeurs actuelles. Pour les immeubles de rendement, il existe un droit d'option selon lequel ces derniers peuvent être évalués à leur valeur actuelle (Swiss GAAP RPC 18.14). Il faut tenir compte ici du fait que la valeur actuelle et les prix courants observables sur le marché sont deux notions différentes. Ainsi, il existe des valeurs actuelles pour les immeubles de rendement (provenant, par exemple, d'évaluations), mais aucun prix courant observable de manière régulière sur le marché (pour exactement le même immeuble).

La structure minimale des comptes annuels, les obligations de publication en annexe ainsi que le tableau des flux de trésorerie et le rapport annuel pour les entreprises de plus grande taille sont d'autres aspects qui doivent être pris en compte. Dans de nombreux cas, ces éléments peuvent cependant être établis en conformité tant avec les Swiss GAAP RPC qu'avec le CO.

L'établissement de deux jeux d'états financiers répondant d'une part aux dispositions de la norme comptable plus contraignante et d'autre part à celles du CO restera une réalité pour la plupart des entreprises privées du fait, notamment, que les réserves latentes sont permises dans les comptes annuels relevant du droit commercial. Dans des situations plus petites et peu complexes, la conformité formelle du nouveau droit comptable avec une norme comptable plus contraignante comme les Swiss GAAP RPC est toutefois souvent possible au moyen de corrections des évaluations sans que cela ne génère plus de travail. Ainsi, et justement dans le cas des organisations à but non lucratif qui clôturent leurs comptes annuels d'après la Swiss GAAP RPC 21, des états financiers sous forme duale sont envisageables étant donné que ces organisations, en règle générale, sont exemptées d'impôts et n'ont pas de réserves latentes. Toutefois, les exigences du droit comptable selon le CO ainsi que de la Swiss GAAP RPC 21 doivent être respectées.

Il faut cependant relever que des états financiers sous forme duale ne sont possibles que pour les années durant lesquelles aucun fait traité différemment selon le CO et les Swiss GAAP RPC ne se produise (comme de nouveaux principes comptables applicables rétroactivement ou des erreurs). Le cas échéant, au cours de telles années, deux jeux d'états financiers différents seraient nécessaires afin de respecter tant la loi que les Swiss GAAP RPC.

7.3 Présentation du capital des fonds dans les états financiers sous forme duale selon CO et Swiss GAAP RPC 21

Exposé de la situation

D'après la Swiss GAAP RPC 21, le capital des fonds doit être présenté séparément au passif du bilan aux côtés des engagements et du capital de l'organisation (RPC 21.7). Le code des obligations, par contre, ne connaît pas un poste comme le capital des fonds qui n'est ni du capital étranger ni du capital propre et fait seulement la distinction entre les capitaux étrangers et les capitaux propres.

Question

Comment le capital des fonds doit-il être présenté dans des états financiers sous forme duale pour que la structure respecte aussi bien la Swiss GAAP RPC 21 que les exigences du code des obligations ?

Réponse

Le code des obligations ne fait une distinction au passif du bilan qu'entre les capitaux étrangers et les capitaux propres (art. 959 al. 4 CO). Une position «Fortune du fonds» qui présente tant les caractéristiques des capitaux propres que celles des capitaux étrangers n'apparaît pas dans les prescriptions de structure minimale du bilan (art. 959a al. 1 et 2). La loi exige qu'au moins les positions qui y sont mentionnées soient présentées séparément et dans l'ordre donné.

Les articles 959a al. 3 CO et 959b al. 5 CO exigent en outre que d'autres postes doivent être indiqués «si ceux-ci sont importants pour l'évaluation des résultats par des tiers ou si cela répond aux usages dans le secteur d'activité de l'entreprise». D'après l'art. 958c al. 3 CO, la présentation des comptes doit respecter le contenu minimum prévu par la loi. Des adaptations aux particularités d'une entreprise ou de la branche sont toutefois possibles. Par conséquent, nous sommes ici d'avis que des postes supplémentaires à la structure minimale sont possibles dans la mesure où la structure minimale ne couvre pas les faits correspondants.

La Swiss GAAP RPC 21 (à partir du 1^{er} janvier 2016) prévoit ce qui suit au chiffre 32: la structuration des comptes annuels peut se faire sous cette forme [Remarque de BDO: à savoir d'après les prescriptions de la Swiss GAAP RPC 21] ou sous une autre forme appropriée. Compte

tenu des particularités de l'activité des organisations d'utilité publique à but non lucratif, la structure des passifs en engagements, capital de fonds et capital de l'organisation répond aux usages...". Compte tenu de cet aspect, le capital des fonds peut donc être intégré dans les comptes annuels établis selon le code des obligations⁶. Les quatre variantes décrites par la suite sont dès lors possibles.

⁶ Daniel Zöbeli / Daniela Schmitz, Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen, ein praktischer Kommentar zum neuen Swiss GAAP FER 21, Zürich 2015

Variante 1 : Poste intermédiaire neutre (approche du type "no man's land")

Total Capitaux étrangers

Capital des fonds	CHF	CHF
Fonds but A	5'344.95	5'344.95
Fonds but B	41'900.00	0.00
Fonds but C	30'000.00	30'000.00
Fonds but D	35'000.00	35'000.00
Total Capital des fonds	112'244.95	70'344.95

Total Capital de l'organisation

Cette présentation est conforme à la Swiss GAAP RPC 21⁷ et devrait, pour cette raison, trouver un large écho parmi les utilisateurs actuels de RPC 21. Toutefois, du point de vue du CO, elle est contestée, car, dans le cas d'une interprétation stricte des dispositions relatives à la présentation des comptes du code des obligations, la subdivision en capitaux étrangers et capitaux propres est exhaustive. Selon ce point de vue, le capital des fonds devrait être attribué à un poste prévu dans le CO. Étant donné que, contrairement au capital de l'organisation, il n'est pas possible de disposer librement du capital des fonds (RPC 21.8 / 21.33 : affectation implicite ou explicite par des tiers), une allocation aux capitaux étrangers devrait être considérée comme systématique d'un point de vue logique. Ceci, malgré le fait que le capital des fonds a aussi (mais trop peu quand même) un caractère de capitaux propres. Cependant, cette approche est explicitement mentionnée comme autorisée dans la publication conjointe de ZEWO et EXPERTsuisse "Questions et réponses sélectionnées sur la présentation et l'audit des comptes annuels selon Swiss GAAP RPC 21 pour les organisations titulaires du label de qualité"⁸.

⁷ Voir annexe relative à RPC 21, comptes annuels à titre d'illustratif

⁸ A la question 5.1

Variante 2 : En tant que poste à parité égale avec l'ensemble des capitaux étrangers dans un total «Capitaux étrangers et Capital des fonds»

Capitaux étrangers et Capital des fonds	CHF	CHF
Total Capitaux étrangers à court terme	367'290.38	192'466.85
Total Capitaux étrangers à long terme	100'000.00	50'000.00
Fonds but A	5'344.95	5'344.95
Fonds but B	41'900.00	0.00
Fonds but C	30'000.00	30'000.00
Fonds but D	35'000.00	35'000.00
Total Capital des fonds	112'244.95	70'344.95
Total Capitaux étrangers et Capital des fonds	579'535.33	312'811.80

Capital de l'organisation

Variante 3 : En tant que poste à parité égale avec les capitaux étrangers à court terme et les capitaux étrangers à long terme dans un total «Capitaux étrangers»

Capitaux étrangers	CHF	CHF
Total Capitaux étrangers à court terme	367'290.38	192'466.85
Total Capitaux étrangers à long terme	100'000.00	50'000.00
Fonds but A	5'344.95	5'344.95
Fonds but B	41'900.00	0.00
Fonds but C	30'000.00	30'000.00
Fonds but D	35'000.00	35'000.00
Total Capital des fonds	112'244.95	70'344.95
Total Capitaux étrangers	579'535.33	312'811.80

Capital de l'organisation

Les variantes 2 et 3 se différencient uniquement par le fait que le capital des fonds est également mentionné dans le «Total» de la variante 2, alors que dans la variante 3 il est seulement présenté comme un poste «normal» au sein des capitaux étrangers, sans mention spécifique dans le total.

La variante 4 franchit une étape supplémentaire et intègre entièrement le capital des fonds dans les capitaux étrangers. À cette occasion, l'échéance du capital des fonds est aussi prise en compte. Il faut remarquer ici que la variante 1 prévoit aussi cette possibilité (de choix) étant donné que, selon RPC 21.34, les fonds dont le capital doit être maintenu à long terme peuvent aussi être indiqués séparément.

Variante 4 : En tant que poste entièrement intégré aux capitaux étrangers

Capitaux étrangers	CHF	CHF
Dettes envers des tiers	52'908.63	67'218.70
Dettes envers des parties liées	48'896.10	46'858.00
Passifs de régularisation tiers	173'485.65	78'390.15
Passifs de régularisation parties liées	92'000.00	0.00
Provisions (à court terme)	30'000.00	20'000.00
Fonds but A	5'344.95	5'344.95
Fonds but B	41'900.00	0.00
Total Capital des fonds (à court terme)	162'244.95	25'344.95
Total Capitaux étrangers à court terme	444'535.33	217'811.80
Provisions (à long terme)	70'000.00	30'000.00
Fonds but C	30'000.00	30'000.00
Fonds but D	35'000.00	35'000.00
Total Capital des fonds (à long terme)	65'000.00	65'000.00
Total Capitaux étrangers à long terme	579'535.33	312'811.80
Total Capitaux étrangers	579'535.33	312'811.80

Capital de l'organisation

Conclusion

Chacune des variantes présentées dans ce Q&A a ses avantages et ses inconvénients et peut être qualifiée d'autorisée. Dans la pratique, la variante 1 est répandue pour les états financiers sous forme duale. BDO est d'avis qu'une telle présentation continue à être possible et satisfait aux exigences du CO (au regard justement des prescriptions de l'art. 959a al. 3 du CO). Les variantes 2 et 3 satisfont plutôt aux exigences d'une interprétation plus orthodoxe du CO et ne conduisent pas, à notre avis, en raison de la possibilité - prévue dans RPC 21.32 - de présentation «sous une autre forme appropriée» à ce que la conformité avec les RPC n'existerait plus. Finalement, une présentation au sens de la variante 4 serait aussi envisageable ou se rapprocherait le plus d'une mise en œuvre très stricte des prescriptions de la structure minimale du CO.

7.4 Présentation du capital de l'organisation dans des états financiers sous forme duale RPC 21 et CO

Exposé de la situation

Selon la Swiss GAAP RPC 21, le passif du bilan s'articule en Engagements, Capital des fonds et Capital de l'organisation (RPC 21.7). Le code des obligations exige, par contre, une subdivision entre les capitaux étrangers et les capitaux propres (art. 959 al. 4 CO).

Question

Comment doit-être désigné le poste Capitaux propres dans des états financiers sous forme duale CO et PRC 21 ? En tant que Capitaux propres (conformément à l'art. 959 al. 4 CO) ou en tant que Capital de l'organisation (selon RPC 21.7), c.-à-d. est-il autorisé de désigner ce poste Capital de l'organisation ?

Réponse

Dans le cas des capitaux propres, il s'agit d'un poste qui doit obligatoirement être présenté selon le CO (art. 959 al. 4 CO, art. 959a al. 2 ch. 3 CO). La question est, par conséquent, de savoir si une désignation différente (mais équivalente) est autorisée. Il convient également de noter que la valeur résiduelle des actifs diminués des capitaux étrangers (ce qui est une définition usuelle des capitaux propres) n'est pas la même dans le cas des entreprises à but lucratif et des organisations à but non lucratif. Pour les entreprises à but lucratif, le substrat de responsabilité et des dividendes pour les créanciers ou les propriétaires se trouve au premier plan. Concernant les organisations à but non lucratif, ce sont les moyens financiers sans restriction d'utilisation par des tiers en faveur des destinataires (RPC 21.9f).

L'art. 959 al. 7 CO, qui exige que les capitaux propres doivent être présentés et structurés en fonction de la forme juridique, est applicable. À notre avis, ce passage peut être interprété de telle manière que la forme juridique particulière d'une organisation peut conduire à des adaptations de la désignation d'un poste. De plus, les prescriptions de structure minimale du CO se réfèrent implicitement à des entreprises à but lucratif. Il est, à notre avis, approprié, en nous fondant sur les principes de base de la clarté et de la pertinence compte tenu du type d'entreprise (art. 957a al. 3, art. 958c al. 3), de refléter le caractère du poste Capitaux propres d'une organisation à but non lucratif en utilisant une désignation adaptée⁹. En conséquence, il est donc aussi possible de conserver la désignation «Capital de l'organisation» à la place de «Capitaux propres» dans des états financiers sous forme duale.

⁹ Cf. Evelyn Teitler-Feinberg / Daniel Zöbeli, Droht den Nonprofit-Organisationen ein dualer Abschluss?

8. Comptes consolidés

8.1 Comptes consolidés

Exposé de la situation

Les comptes consolidés sont réglementés aux art. 963 à art. 963b CO du Code des obligations

Questions

- a. Hormis les art. 957 à 960e CO, existe-t-il d'autres dispositions légales déterminantes pour les comptes consolidés ?
- b. La consolidation à la valeur comptable est-elle toujours autorisée et conforme au principe de régularité (art. 958c CO en relation avec l'art. 963b al. 3 CO) ?
- c. En plus du bilan et du compte de résultat, les comptes annuels des grandes entreprises doivent comporter un tableau des flux de trésorerie. Cette exigence s'applique-t-elle aussi aux comptes consolidés ?
- d. Des comptes consolidés établis selon le CO doivent-ils comporter un tableau des capitaux propres ?
- e. Quelles informations doivent obligatoirement figurer dans l'annexe aux comptes consolidés ?
- f. Un rapport annuel tel que prévu à l'art. 961c CO doit-il être établi pour les comptes consolidés ?
- g. Quelle est la norme minimale pour des comptes consolidés établis selon le CO ?
- h. A quoi ressemblent des comptes consolidés «best practice» établis selon le CO ?
- i. Les réserves latentes doivent-elle être dissoutes pour le calcul des critères de taille conformément à l'art. 963a al. 1 ch. 1 CO concernant l'obligation de consolidation (20/40/250)?
- j. Les critères de taille 20/40/250 sont applicables tant pour l'établissement des comptes consolidés (art. 963 al. 1 ch. 1 CO) que pour déterminer si un contrôle ordinaire est nécessaire (art. 727 al. 1 ch. 2 CO). Cependant, les dispositions sont formulées différemment - quelle est la différence dans la pratique ?

Réponses (voir aussi MSA, Tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes», page 336)

- a. Le CO ne mentionne pas d'autres dispositions, notamment concernant la méthode d'établissement des comptes consolidés ou les règles d'évaluation spécifiques. Toutefois, si aucune norme comptable reconnue n'est appliquée pour l'établissement des comptes consolidés, ceux-ci doivent obéir au principe de régularité de la présentation des comptes et les règles d'évaluation appliquées doivent être publiées dans l'annexe aux comptes consolidés (art. 963b al. 3 CO).

On peut en déduire que les autres dispositions légales - excepté le principe de régularité de la présentation des comptes (art. 958c CO) - relatives à la comptabilité commerciale et à la présentation des comptes (art. 957 à art. 960e CO) ne sont pas directement applicables aux comptes consolidés. Il peut être judicieux de s'inspirer de la structure minimale des comptes annuels pour la structure des comptes consolidés (art. 959a à art. 959c CO). Les règles d'évaluation (art. 960 à art. 960e CO) ne sont pas contraignantes pour les comptes consolidés, bien que l'application de ces règles ne soit pas exclue. Elles peuvent être pleinement

appliquées, c.-à-d. réserves latentes comprises. Un groupe peut établir ses comptes consolidés selon ses propres règles d'évaluation.

- b. Des comptes consolidés reposant sur des comptes annuels individuels des sociétés du groupe qui ont été repris tels quels enfreignent le principe de la permanence des méthodes si les comptes individuels ne suivent pas les mêmes règles sur des points essentiels. Le CO autorise toutefois une telle «consolidation à la valeur comptable» en tant que «méthode minimale».
- c. Etant donné que les dispositions relatives à la présentation des comptes des grandes entreprises (art. 961 à art. 961d CO) ne s'appliquent pas aux comptes consolidés, le tableau des flux de trésorerie ne doit pas obligatoirement faire partie des comptes consolidés. Toutefois, il est fortement recommandé d'inclure un tel tableau en raison de son utilité.
- d. En vertu du CO, un tableau des capitaux propres consolidés n'est pas obligatoire, bien qu'il se soit révélé extrêmement précieux pour le lecteur des comptes consolidés dans la pratique. En effet, celui-ci retranscrit et explique les mouvements des capitaux propres consolidés par rapport à leur état à la date du bilan précédent. Même pour l'établissement des comptes consolidés, on ne peut guère s'en passer au titre de calculs de contrôle.
- e. L'annexe fait partie intégrante des comptes consolidés. Elle permet d'éviter une présentation trop détaillée du bilan et du compte de résultat, voire du tableau des flux de trésorerie et du tableau de variation des capitaux propres, d'indiquer les règles appliquées et de donner toutes les informations financières et non financières pertinentes sur des positions individuelles, afin que les comptes consolidés permettent dans leur globalité de se faire une opinion fiable de l'état du patrimoine, de la situation financière et des résultats. Ces informations apparaissent sous forme de texte ou de données chiffrées (tableau, etc.). Cette publication doit être structurée de manière appropriée et ses principes conservés au fil du temps. Dans la mesure où le CO ne mentionne pas de méthodologie à adopter en matière de présentation des comptes consolidés, la connaissance des différentes règles d'établissement est essentielle. Outre le renvoi général au principe de régularité de la présentation des comptes, la seule disposition légale concernant le contenu des comptes consolidés s'applique donc uniquement à l'«annexe aux comptes consolidés» (art. 963b al. 3 CO). Les «règles d'évaluation» doivent être mentionnées dans l'annexe. Les règles de consolidation doivent aussi obligatoirement être citées, même si, sans motif apparent, la loi ne les mentionne plus séparément comme dans l'ancien droit. Les prescriptions de structure minimale applicables à l'annexe aux comptes annuels (art. 959c CO) ainsi que la prescription relative aux informations supplémentaires (art. 961a CO) ne s'appliquent pas explicitement aux comptes consolidés.
- f. Le rapport annuel (art. 961c CO) est en principe établi pour la société mère et présente «la situation économique de l'entreprise, le cas échéant de son groupe de sociétés, à la fin de l'exercice» (art. 961c al. 1 CO). Le rapport annuel de la société mère présente donc aussi obligatoirement la situation consolidée. Un rapport annuel consolidé séparé n'est donc pas nécessaire, mais autorisé.
- g. Le droit comptable selon le CO ne comporte pas de directives plus détaillées en matière d'évaluation ou de consolidation.

Norme minimale :

- Principe de régularité selon l'art. 958c CO
- Mention des règles d'évaluation importantes appliquées (art. 963b al. 3 CO)

- h. Eléments hautement recommandés pour des comptes consolidés établis selon le CO :**
 - Bilan, compte de résultat et annexe consolidés avec informations sur l'exercice précédent

- Application des dispositions relatives à la structure minimale (art. 959a et art. 959b CO)
 - Publications dans l'annexe (règles d'évaluation et de consolidation, périmètre de consolidation, informations de l'annexe selon l'art. 959c CO)
 - Tableau des flux de trésorerie
 - Tableau des capitaux propres
 - Rapport annuel consolidé (comme élément séparé, ne fait pas l'objet de l'audit)
- i. Non. Ce sont les valeurs comptables qui sont déterminantes, celles-ci ne doivent en principe pas être ajustées pour tenir compte de l'existence de réserves latentes au bilan ou de la création de réserves latentes dans le compte de résultat. D'autre part, il ne serait pas approprié de contourner délibérément l'obligation de consolidation en créant arbitrairement des réserves latentes.

Bien que le MSA soit muet sur ce point, le Tome "Contrôle restreint" est clair sur la question analogue des critères de taille (identiques) en ce qui concerne le seuil du contrôle ordinaire selon l'art. 727 al. 1, al. 2 CO. En conséquence, la détermination des valeurs de référence "total du bilan" et "chiffre d'affaires" doit être basée sur les états financiers annuels selon le droit commercial. Les états financiers internes avec la dissolution des réserves latentes ne sont pas décisifs¹⁰. Par conséquent, il devrait en être de même pour les critères de taille identique concernant l'obligation d'établir des états financiers consolidés. Cela est notamment dû au fait qu'il existe un lien juridique entre l'obligation d'établir des comptes consolidés et l'obligation de procéder à un contrôle ordinaire selon l'art. 727 al. 1 ch. 3 CO. Étant donné que les consolidations à la valeur comptable sont autorisées¹¹, il serait contradictoire de devoir dissoudre des réserves latentes pour la détermination de l'obligation de consolidation, qui ne devraient alors pas être dissoutes dans les états financiers consolidés eux-mêmes (et qui pourraient conduire à ce que les chiffres effectivement consolidés soient inférieurs aux valeurs seuils). Dans son commentaire sur le Code des obligations suisse, Lipp souligne également que les valeurs de référence de l'obligation de consolidation peuvent être "sensiblement influencées" par les réserves latentes (ou les opérations de crédit-bail)¹². Toutefois, il ne serait pas permis de contourner l'obligation d'établir les états financiers en créant arbitrairement des réserves latentes¹³. Une telle création de réserves latentes ne peut être conciliée avec le principe d'assurer la pérennité de la société (art. 960a al. 4 CO) ou le principe général de prudence (art. 958c al. 1 ch. 5 CO). Dans la pratique cependant, la distinction entre le contournement inadmissible et la prudence autorisée (avec l'effet secondaire de l'exemption de consolidation) pourrait être floue.

- j. La différence entre l'application du 20/40/250 en ce qui concerne les états financiers consolidés et le contrôle ordinaire est que les états financiers consolidés ne sont plus nécessaires tant que la société se trouve deux fois de suite EN DESSOUS des valeurs seuils, mais qu'un contrôle ordinaire n'est déjà plus nécessaire lorsque la société au cours de deux exercices successifs ne se trouve plus AU-DESSUS des valeurs seuils.

En d'autres termes, un audit consolidé est toujours nécessaire, sauf lorsque le 20/40/250 n'est pas atteint (l'exemption, le 20/40/250 définit le retrait de l'obligation). Un audit ordinaire, en revanche, n'est pas nécessaire, sauf en cas de dépassement du 20/40/250

¹⁰ MSA, Tome "contrôle restreint", Zürich (2014), p.65

¹¹ MSA, Tome "Tenue de la comptabilité et établissement des comptes", Zürich (2014), p.343

¹² Lipp, CHK (2016), 963a CO, N11

¹³ Glanz/Zihler in veb.ch Praxiskommentar art. 963a, N18.

Année	t1*	t2	t3	t4	t5
Somme bilan en Mio	22	18	16	21	23
Chiffre d'affaires en Mio.	42	40	36	42	46
Nombre d'employés	210	200	200	220	220
Obligation de consolidation (Art. 963a al. 1 ch. 1 CO)	Oui	Oui	Non	Oui	Oui
Obligation de contrôle ordinaire (Art. 727 al. 1 ch. 2 CO)	Oui	Non	Non	Non	Oui

* Hypothèse : valeurs limites également dépassées l'année précédente

Il convient de noter que si une société est tenue de procéder à une consolidation, elle doit automatiquement effectuer un contrôle ordinaire sur la base de l'art. 727, al. 1, ch. 3, CO. Ainsi, dans l'exemple ci-dessus, l'obligation de procéder à un contrôle ordinaire naît automatiquement au cours des années t2 et t4 en raison de l'obligation de consolidation (art. 727, al. 1, let. 3 CO, cf. tableau ci-dessous), bien que les valeurs seuils 20/40/250 ne soient pas dépassées deux fois de suite (art. 727, al. 1, let. 2 CO, cf. tableau ci-dessus).

Année	t1	t2	t3	t4	t5
Obligation de contrôle ordinaire (Art. 727 al. 1 ch. 3 CO)	Oui	Oui	Non	Oui	Oui

Remarque

Cette publication entend donner un aperçu et fournir des pistes de réflexion; elle contient des informations d'ordre général. Les dispositions légales mentionnées représentent une sélection et ne prétendent pas à l'exhaustivité. Elles ne sauraient remplacer une information individuelle. Les déclarations qu'elle contient se fondent sur la situation juridique en vigueur au moment de la rédaction.

Bien que nous révisons régulièrement la présente publication, de nouvelles décisions judiciaires, des publications déterminantes (par exemple, des autorités fiscales) ou d'autres éléments peuvent aboutir à ce que les informations exposées ne correspondent plus à la situation réelle. En outre, en vue d'une meilleure compréhension, les exemples reposent sur des états de fait simplifiés. Chaque cas individuel présente régulièrement des particularités, une certaine complexité et des détails d'importance qui ne peuvent être pris en compte dans les descriptions générales exposées dans cette présentation.

Nous déclinons toute responsabilité quant à son contenu.

Une reproduction (même partielle) n'est permise qu'avec l'autorisation écrite de BDO et la mention de sa source.