

Recommandations relatives à la présen- tation des comptes

Etat: 1^{er} janvier 2023



Fondation pour les recommandations relatives
à la présentation des comptes

Sommaire

Introduction	5
Cadre conceptuel des Swiss GAAP RPC	15
Swiss GAAP RPC 1	25
Principes	
Swiss GAAP RPC 2	29
Évaluation	
Swiss GAAP RPC 3	35
Présentation et structure	
Swiss GAAP RPC 4	41
Tableau de flux de trésorerie	
Swiss GAAP RPC 5	45
Opérations hors bilan	
Swiss GAAP RPC 6	47
Annexe	
Swiss GAAP RPC 10	49
Valeurs incorporelles	
Swiss GAAP RPC 11	53
Impôts sur les bénéfices	
Swiss GAAP RPC 13	57
Transactions de leasing	
Swiss GAAP RPC 15	59
Transactions avec des parties liées (related parties)	
Swiss GAAP RPC 16	63
Engagements de prévoyance	
Swiss GAAP RPC 17	73
Stocks	

Swiss GAAP RPC 18	77
Immobilisations corporelles	
Swiss GAAP RPC 20	85
Dépréciation d'actifs	
Swiss GAAP RPC 21	97
Etablissement des comptes des organisations d'utilité publique à but non lucratif	
Swiss GAAP RPC 22	111
Contrats de construction (contrats à long terme)	
Swiss GAAP RPC 23	117
Provisions	
Swiss GAAP RPC 24	129
Fonds propres et transactions avec des actionnaires	
Swiss GAAP RPC 26	141
Présentation des comptes des institutions de prévoyance	
Swiss GAAP RPC 27	159
Instruments financiers dérivés	
Swiss GAAP RPC 28	163
Subventions publiques	
Swiss GAAP RPC 30	167
Comptes consolidés	
Swiss GAAP RPC 31	181
Recommandation complémentaire pour les sociétés cotées	
Swiss GAAP RPC 40	185
Présentation des comptes des compagnies d'assurance	
Swiss GAAP RPC 41	201
Présentation des comptes des assureurs incendie et assureurs maladie	

1 Introduction

C'est à l'initiative d'EXPERTsuisse (association suisse des experts en audit, fiscalité et fiduciaire, à l'époque Chambre fiduciaire), par l'intermédiaire d'André Zünd, ancien professeur honoraire de l'Université de St-Gall décédé en mai 2019, que l'idée a été lancée, vers le milieu des années 80, de créer une institution indépendante qui s'occuperait de développer des normes de présentation des comptes en Suisse. Le but déclaré de cette institution était (et il en est toujours ainsi) d'améliorer la comparabilité des comptes annuels et la qualité de l'information ainsi que de rapprocher le plus possible les normes suisses des normes internationales de présentation des comptes. Les normes Swiss GAAP RPC doivent donner, comme principe général, une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats (fair presentation, true and fair view).

L'abréviation GAAP désigne en anglais les principes comptables généralement reconnus («generally accepted accounting principles»). L'appellation Swiss GAAP RPC met en valeur le fait qu'il s'agit des principes comptables suisse selon les recommandations de la fondation RPC et facilite ainsi l'orientation dans un contexte du reporting financier de plus en plus international.

1.1 Forme juridique et fonctionnement de la Commission RPC

La Commission pour les recommandations relatives à la présentation des comptes est coiffée par une fondation créée en 1984. Le Conseil de cette fondation nomme 30 membres au maximum pour la Commission d'experts. La nomination se fait ad personam mais en tenant compte de l'environnement économique et des intérêts des membres. En vue d'assurer l'obtention d'un consensus et un équilibre des intérêts, la composition de la Commission d'experts doit comprendre les différents groupes d'intérêts (et régions linguistiques). Les autorités fédérales et d'autres organismes intéressés coopèrent par l'intermédiaire d'observateurs (sans droit de vote). Le déroulement des travaux, tels que la préparation ou la modification de recommandations, est confié au Président de la Commission d'experts, à un Comité d'experts composé au maximum de 6 membres (nommés par la Commission d'experts en son sein) et un secrétaire. La Commission d'experts propose les thèmes pour la préparation de recommandations. Le Comité d'experts délègue les travaux préparatoires à une sous-commission, dirigée en règle générale par un de ses membres et représentant tous les cercles intéressés.

1.2 Composition des organes de la Commission RPC

(au 1^{er} janvier 2023)

Président du Conseil de fondation:

Behr Giorgio (Prof. ém. Dr, entrepreneur, Buchberg/SH)

Membres du Conseil de fondation:

- Bühlmann Jürg (Dr oec. publ., responsable de l'unité d'affaires Entreprises et membre de la direction générale, Banque Cantonale de Zurich, Zurich)
Dellenbach Rudolf (ancien Président-directeur général, Banque Cantonale d'Argovie, Erlinsbach)
Eberle Reto (Prof. Dr, expert-comptable diplômé, Associé, KPMG et professeur d'audit et de contrôle interne, Université de Zurich, Zurich)
Jenny Klaus (Dr oec., spécialiste des finances, Zurich)
Meyer Conrad (Prof. ém. Dr, Université de Zurich, Zurich)

Président de la Commission d'experts:

- Leibfried Peter (Prof. Dr, CPA, professeur d'audit et de comptabilité, Université de St-Gall, St-Gall)

Membres du Comité d'experts:

- Annen Michael (lic. oec. HSG, expert-comptable diplômé, Associé, Comptabilité et Revision-SA, Zoug)
Balkanyi Patrick (expert-comptable diplômé, Associé, PwC, Zurich)
Bucher Sven (Key Account Manager, Institutional Clients & Multinationals, Banque Cantonale de Zurich, Zurich)
Loser Silvan (Dr oec. HSG, expert-comptable diplômé, Associé, KPMG, Zurich)
Seibold Andreas (lic. oec. publ., expert-comptable diplômé, ancien CFO, Hügli Holding AG, Steinach)
Soland Andreas (expert-comptable diplômé, VP Corporate Controlling, Tax & Treasury, Hero AG, Lenzburg)

Secrétaire:

- Bättig Daniel (MSc in Business Administration Université de Berne, expert-comptable diplômé, consultant et auditeur indépendant, Ebikon)

Membres de la Commission d'experts:

- Bachofen Keller Sandra (économiste d'entreprise ESCEA, Head Group Finance & Controlling, V-ZUG Holding SA, Zoug)
Bieri Jean-Yves (lic. HEC, CFO, Maus Frères SA, Genève)
Blaser Felix (économiste d'entreprise HES, expert-comptable diplômé et CPA, chef d'équipe financements spéciaux, Banque Cantonale de Zurich, Zurich)
Bösiger Daniel (économiste d'entreprise ESCEA, Head Investor Relations/Sustainability, Georges Fischer SA, Schaffhouse)
Bruhin Rolf (lic. oec. HSG, Head Risk Control, Credit & Recovery Solutions, UBS Switzerland AG, Zurich)
Cheetham Malcom (ancien Chief Accounting Officer, Novartis AG, Bâle)
Christen Edgar (économiste d'entreprise HES, expert-comptable diplômé, Associé, Ernst & Young, Zoug)
Dousse Vincent (Professeur privé HEIG-VD, Université de Lausanne et Université de Genève; Directeur fiduciaire, Doxior S.A., Aubonne)
Frey Reto (lic. oec. publ., expert-comptable diplômé, Associé, BDO SA, Zurich)

Fuchs Renate (économiste d'entreprise diplômée ES, responsable du risque de réputation des divisions Swiss Bank et Wealth Management, Credit Suisse, Zurich)

Gard Stéphane (M&A Consultant, Gard & Partners SA, Lutry)

Haldimann Karin (économiste d'entreprise HES, expert-comptable diplômé, responsable des finances, Fondation Armée du Salut Suisse, Berne)

Keel Thomas (économiste d'entreprise ESCEA, expert-comptable diplômé, Senior Partner, Keel + Partner SA, St-Gall)

Kleibold Thorsten (Dr, Associé, OBT SA, St-Gall)

Malär Lorenz (Dr rer. oec., expert-comptable diplômé, CFO, Cytosurge SA, Opfikon)

Merico Dino (économiste d'entreprise HES, expert-comptable diplômé, Senior Director Group Finance & Controlling, Kardex Holding SA, Zurich)

Neuhaus Patrick (MBA, expert-comptable diplômé, responsable Corporate Accounting, CFF SA, Berne)

Possa Marc (lic. oec., CIIA, CFA Chartholder, CEO, VV Vermögensverwaltung AG, Zoug)

Remund Thomas (employé de banque diplômé de la Confédération, expert-comptable diplômé, directeur contrôle financier, Canton de Berne, Berne)

Schmid Oliver (expert diplômé en présentation des comptes et controlling, CFO, groupe Ganz, St-Gall)

Vogel Martin (CEO, Banque Cantonale de Schaffhouse, Schaffhouse)

Zemp Reto (lic. oec. HSG, expert-comptable diplômé, Head Corporate Reporting, SIX Exchange Regulation SA, Zurich)

Observateurs:

Office fédéral de la justice

Office fédéral des assurances sociales

Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers

Administration fédérale des finances

Autorité fédérale de surveillance en matière de révision

Administration fédérale des contributions

EXPERTsuisse

H+ Les Hôpitaux de Suisse

Commission de haute surveillance de la prévoyance professionnelle CHS PP

santésuisse

Union suisse des arts et métiers usam

SIX Exchange Regulation SA

Secrétariat d'Etat à l'économie SECO

Fondation ZEWO

SwissHoldings

FIDUCIAIRE|SUISSE

vcb.ch

Association des établissements cantonaux d'assurance

La composition actuelle peut être consultée à l'adresse suivante:
www.fer.ch/a-propos-de-nous/membres/

2 Procédure et domaine d'application

2.1 Thèmes et procédures

Les thèmes et procédures pour l'élaboration des recommandations sont résumés dans la Swiss GAAP RPC 1 «Principes». Les thèmes sont choisis en fonction de leur actualité et de leur importance dans la pratique. Dans chaque cas, le Comité d'experts élabore un programme de travail qui est discuté et approuvé par la Commission d'experts. Le programme de travail spécifie les thèmes à traiter, le degré d'urgence et le calendrier correspondant. Les projets de la Fondation pour les recommandations relatives à la présentation des comptes passent par deux phases généralement successives:

La phase 1 correspond à la réalisation d'une procédure de vérification (phase d'avant-projet) consistant à examiner l'actualité, la pertinence et l'intégralité d'une recommandation existante et/ou à établir un état des lieux pour un thème actuel ou un problème important et urgent. Selon l'issue de la procédure de vérification, la Commission d'experts décide d'exécuter un projet, c'est-à-dire de passer à la phase 2.

Au cours de la phase 2, les sous-commissions instaurées par le Comité d'experts mettent au point un projet de recommandation qu'elles soumettent au Comité d'experts. Les propositions sont étudiées par le Comité d'experts et les représentants des sous-commissions. Le projet de recommandation révisé est traité par la Commission d'experts. La prise de position sera rendue publique dans des revues spécialisées et sur le site web des Swiss GAAP RPC. Le Comité d'experts veille à ce que la version définitive tienne compte des résultats des procédures de consultation. Les recommandations ne sont mises en vigueur que si elles ont été approuvées par une majorité qualifiée des membres de la Commission d'experts.

Le budget de la Commission RPC est modeste. Etant donné que tous les membres, y compris ceux du Comité d'experts, le secrétaire et le président, travaillent à titre bénévole, la Commission finance ses dépenses en premier lieu par le produit de la vente de ses publications ainsi que par des dons des mécènes. Des informations sur les mécènes sont disponibles sur le site web des Swiss GAAP RPC (<https://www.fer.ch/fr/a-propos-de-nous/patron/>).

2.2 Champ d'application des recommandations

L'application des recommandations par les entités non cotées s'effectue sur une base volontaire. La Swiss GAAP RPC 1 «Principes» indique que l'ensemble des recommandations doit cependant être respecté. Cela signifie que toutes les RPC fondamentales (à condition de remplir les critères spécifiques) et toutes les Swiss GAAP RPC doivent être appliquées par les entités qui établissent des comptes annuels. Les Swiss GAAP RPC reposent sur un concept global, de sorte que certains éléments ne peuvent être ignorés sans entraîner des conséquences négatives sur l'ensemble.

Les entités sont tenues d'indiquer dans l'annexe aux comptes annuels (prescrite par la loi) si elles appliquent les Swiss GAAP RPC.

Depuis le 1^{er} janvier 2005, les Swiss GAAP RPC sont reconnues comme normes minimales pour l'établissement des comptes annuels et intermédiaires de sociétés cotées à la bourse suisse SIX Swiss Exchange dans le Swiss Reporting Standard et Standard pour les sociétés immobilières ainsi que d'émetteurs n'ayant que des droits de créances cotés (p.ex. des emprunts). Le règlement de cotation ainsi que les directives correspondantes de la bourse suisse SIX Swiss Exchange renferment les dispositions relatives à la présentation des comptes. Depuis le 1^{er} janvier 2015, la nouvelle recommandation Swiss GAAP RPC 31 «Recommandation complémentaire pour les sociétés cotées» est appliquée à tous les comptes individuels et consolidés des sociétés cotées.

3 Structure et contenu des recommandations

3.1 Utilisateurs

Les Swiss GAAP RPC se focalisent sur la présentation des comptes des petites et moyennes entités ainsi que des groupes à rayonnement national. Les organisations à but non lucratif, les caisses de pension, les compagnies d'assurance, les compagnies d'assurance incendie et compagnies d'assurance maladie font également partie des utilisateurs des Swiss GAAP RPC. Ces entités vont disposer d'une structure de présentation des comptes adéquate, qui donne une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats (true and fair view). L'objectif est également d'améliorer la communication avec les investisseurs, les banques et les autres milieux concernés tout en facilitant la comparabilité des comptes annuels/états financiers entre les entités et dans le temps.

3.2 Concept

De structure modulaire, le concept s'articule autour de quatre éléments fondamentaux: le cadre conceptuel, les RPC fondamentales, les autres normes ainsi que la Swiss GAAP RPC 30 pour les comptes consolidés.

Les petites entités (critères de taille selon le schéma 1) ont la possibilité de ne prendre en considération que le cadre conceptuel et certaines recommandations (RPC fondamentales). Le concept comprend une sélection sur mesure des recommandations qui constitue une base appropriée pour la présentation des comptes tout en ouvrant la voie de l'application ultérieure complète des Swiss GAAP RPC (cf. schéma 2).

Les entités de taille moyenne sont tenues de respecter les RPC fondamentales et les autres Swiss GAAP RPC.

Les groupes doivent également appliquer la Swiss GAAP RPC 30 «Comptes consolidés». Toutes les règles qui concernent la consolidation sont regroupées dans cette recommandation. Les groupes doivent par conséquent respecter en tant que petites entités (critères de taille selon le schéma 1) les RPC fondamentales et la Swiss GAAP RPC 30 et, en tant qu'entités de taille moyenne, les RPC fondamentales, les autres Swiss GAAP RPC et la Swiss GAAP RPC 30. Les sociétés cotées doivent maintenant respecter la Swiss GAAP RPC 31 «Recommandation complémentaire pour les sociétés cotées».

Une entité peut appliquer les RPC fondamentales dès lors que, au cours de deux exercices successifs, elle ne dépasse pas deux des critères suivants:

- a) total du bilan: CHF 10 millions;
- b) chiffre d'affaires: CHF 20 millions;
- c) effectif: 50 emplois à plein temps en moyenne annuelle.

Schéma 1: Critère d'application des RPC fondamentales

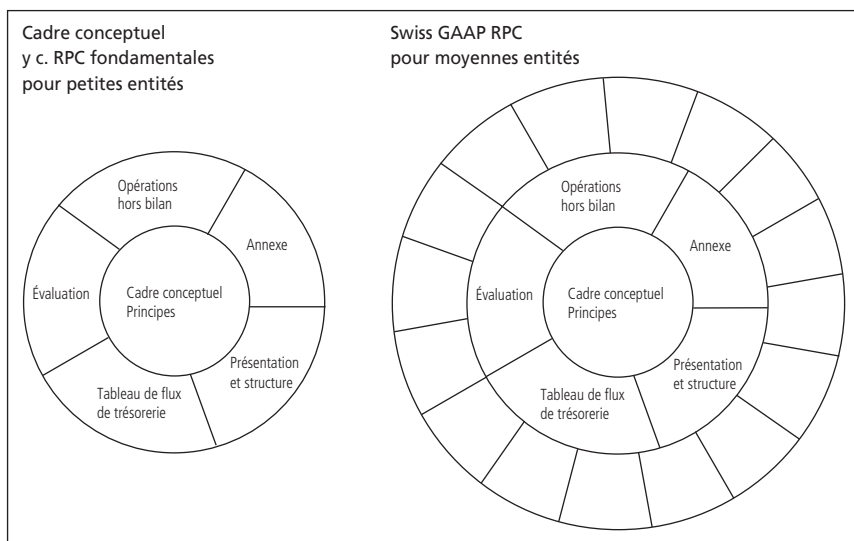


Schéma 2: Structure modulaire des Swiss GAAP RPC

Le cadre conceptuel, qui s'applique à l'ensemble des entités, renferme les principes sur lesquels repose la présentation des comptes selon les Swiss GAAP RPC et se compose notamment des éléments suivants: but et contenu, objectif des états financiers, bases des états financiers, concepts d'évaluation autorisés et exigences qualitatives.

3.3 RPC fondamentales (Cadre conceptuel et Swiss GAAP RPC 1–6)

Font partie des RPC fondamentales:

- Cadre conceptuel
- Principes (Swiss GAAP RPC 1)
- Évaluation (Swiss GAAP RPC 2)
- Présentation et structure (Swiss GAAP RPC 3)
- Tableau de flux de trésorerie (Swiss GAAP RPC 4)
- Opérations hors bilan (Swiss GAAP RPC 5)
- Annexe (Swiss GAAP RPC 6)

3.4 Autres Swiss GAAP RPC (Swiss GAAP RPC 10–41, à l'exception des Swiss GAAP RPC 21, 26, 40 et 41)

Les RPC fondamentales et les autres Swiss GAAP RPC s'appliquent aussi bien aux comptes individuels qu'aux comptes consolidés. Toutes les questions qui concernent uniquement les comptes consolidés sont traitées séparément dans la Swiss GAAP RPC 30 «Comptes consolidés». Cette recommandation ne s'applique dès lors qu'aux groupes. Les incertitudes en relation avec l'application des recommandations aux entités individuelles ou aux groupes sont éliminées avec la Swiss GAAP RPC 30. Les sociétés cotées doivent maintenant respecter la Swiss GAAP RPC 31 «Recommandation complémentaire pour les sociétés cotées».

3.5 Swiss GAAP RPC spécifiques à certaines branches

Les recommandations suivantes s'appliquent spécifiquement à certaines branches:

- La Swiss GAAP RPC 21 «Etablissement des comptes des organisations d'utilité publique à but non lucratif» s'applique aux organisations d'utilité publique à but non lucratif.
- La Swiss GAAP RPC 26 «Présentation des comptes des institutions de prévoyance» s'applique aux institutions de prévoyance.
- La Swiss GAAP RPC 40 «Présentation des comptes des compagnies d'assurance» contient des dispositions particulières pour les compagnies d'assurance.
- La Swiss GAAP RPC 41 «Présentation des comptes des assureurs incendie et assureurs maladie» s'applique aux organisations de ces deux branches.

3.6 Changements de cette édition

La brochure représentant l'état des normes au 1^{er} janvier 2023 apporte les changements suivants:

- La recommandation Swiss GAAP RPC 14 «Comptes consolidés des compagnies d'assurance» a été retirée en raison de son abrogation avec effet au 31 décembre 2020.
- Inclusion de la nouvelle recommandation Swiss GAAP RPC 28 «Subventions publiques», qui entrera en vigueur au 1^{er} janvier 2024
- Remaniement de la recommandation Swiss GAAP RPC 30 «Comptes consolidés», qui entrera en vigueur au 1^{er} janvier 2024
- Des petites corrections concernant plusieurs recommandations dans le but d'éliminer des incohérences et des erreurs (toutes de caractère non significatif)
- Harmonisation de la terminologie/des traductions.

4 Suggestion de citation

Des chiffres spécifiques des recommandations peuvent être référencés ou cités comme suit: «Swiss GAAP RPC [n° de la recommandation]/[chiffre]» ou en abrégé «RPC [n° de la recommandation]/[chiffre]». Le chiffre 14 de la recommandation 18 «Immobilisations corporelles», par exemple, est référencé comme suit: «Swiss GAAP RPC 18/14» ou en abrégé «RPC 18/14». L'abréviation «CC» désigne le cadre conceptuel des Swiss GAAP RPC. Ainsi, le chiffre 30 du cadre conceptuel est référencé comme suit: «Swiss GAAP RPC CC/30» ou simplement «RPC CC/30».

5 Services

Site internet: www.fer.ch

Le site internet permet aux utilisateurs et aux intéressés de s'informer des développements actuels des Swiss GAAP RPC. Les recommandations adoptées par la Commission ainsi que celles mises en consultation y sont publiées sous forme originale (jusqu'à l'édition de la brochure suivante). Des résumés des autres recommandations Swiss GAAP RPC sont également publiés.

Publications

La brochure, qui contient un cadre conceptuel en plus du texte de chaque Swiss GAAP RPC, constitue l'unique publication officielle de la Fondation RPC. La commande et la diffusion en sont confiées aux éditions Verlag SKV (cf. www.fer.ch).

Suggestions des utilisateurs

Les ressources en personnel de la Fondation RPC sont restreintes. Pour cette raison, les questions se rapportant à l'interprétation et à l'application des Swiss GAAP RPC ne peuvent être traitées individuellement. Les questions d'importance majeure sont présentées à la Commission d'experts, laquelle décide de la marche à suivre. Dans le cadre de la conférence annuelle consacrée aux Swiss GAAP RPC, des ébauches de solutions aux questions les plus importantes sont présentées. Des propositions et commentaires sur les recommandations existantes ainsi que sur de nouveaux champs d'application possibles peuvent être soumis à la Fondation RPC par l'intermédiaire de suggestions.

Cadre conceptuel des Swiss GAAP RPC

Remaniement: 2014

Mise en vigueur: 1^{er} janvier 2016

But et contenu du cadre conceptuel

- 1 Le cadre conceptuel fixe les principes de présentation des comptes:
 - les états financiers présentés selon les Swiss GAAP RPC ont pour but de donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats (true & fair view);
 - le cadre conceptuel sert de fondement aux futures normes relatives à la présentation des comptes;
 - le cadre conceptuel définit, avec les principes de base, tout ce qui n'est pas (encore) réglé en détail par les Swiss GAAP RPC;
 - les règles figurant dans les recommandations l'emportent sur le cadre conceptuel;
 - le cadre conceptuel cite les éléments constitutifs du rapport de gestion.
- 2 Le cadre conceptuel traite des points suivants:
 - objectifs des états financiers (comptes annuels);
 - structure du rapport de gestion;
 - première application des Swiss GAAP RPC;
 - bases des états financiers (comptes annuels);
 - définition des actifs et des passifs (engagements et capitaux propres);
 - définition des produits, des charges et du résultat;
 - concepts d'évaluation autorisés des actifs et des dettes;
 - exigences qualitatives;
 - rapport annuel (situation et perspectives).
- 3 Le cadre conceptuel s'applique à toutes les entités qui présentent leurs états financiers annuels ou leurs états financiers intermédiaires en conformité avec les Swiss GAAP RPC.

Application du cadre conceptuel

- 4 Sous réserve de dispositions légales et réglementaires, une entité qui se conforme aux Swiss GAAP RPC a les possibilités suivantes:
 - respecter les RPC fondamentales;
 - respecter l'intégralité du référentiel Swiss GAAP RPC.

On indiquera si les RPC fondamentales sont respectées ou si l'intégralité du référentiel Swiss GAAP RPC est respectée.

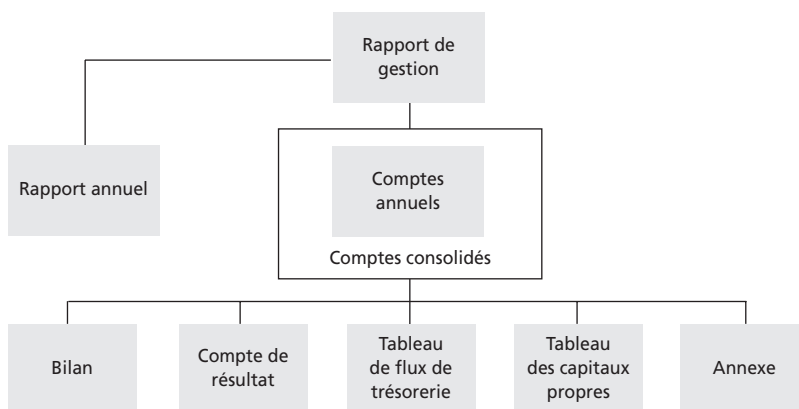
Dans les Swiss GAAP RPC, toutes les informations exigées au niveau sélectionné – RPC fondamentales ou intégralité du référentiel – seront publiées sans exception. Des principes de présentation des comptes non conformes aux Swiss GAAP RPC ne peuvent pas être utilisés, même accompagnés d'un commentaire correspondant.

Objectif des états financiers

- 5 L'objectif des états financiers est la mise à disposition d'informations utiles sur le patrimoine, la situation financière et les résultats d'une entité sous une forme structurée. Ces informations aident les destinataires des états financiers à prendre leurs décisions.
Les états financiers servent également à la reddition des comptes par l'organe responsable.
- 6 Une image reflétant fidèlement la situation réelle (true & fair view) constitue la base des états financiers.
Le principe de true & fair view (image fidèle) est un principe exigeant que toutes les informations se rapportant à une entité:
 - reproduisent les faits économiques et soient donc exemptes de tromperies et de manipulations
 - soient fiables et
 - soient axées sur les besoins des destinataires.

Structure du rapport de gestion

- 7 La structure du rapport de gestion comprend au moins les éléments suivants:



Première application des Swiss GAAP RPC

- 8 Lorsque les RPC fondamentales ou l'ensemble des Swiss GAAP RPC sont utilisées pour la première fois par une entité comme base de la présentation de ses comptes ou lorsque l'on abandonne les RPC fondamentales au profit de l'ensemble des Swiss GAAP RPC, le bilan de l'exercice précédent est publié en conformité avec le nouveau référentiel prévu.

Base des états financiers

9 Continuité d'exploitation

Les états financiers reposent sur l'hypothèse que la continuité d'exploitation d'une entité est possible dans un avenir prévisible, mais au moins dans les douze mois après la date du bilan. S'il en est ainsi, les valeurs de continuité seront utilisées comme base de l'évaluation. Si des doutes importants sont émis quant à la continuité, cet élément sera publié. La continuité d'exploitation d'une entité ne peut plus être admise si sa dissolution est envisagée et si on ne peut y échapper selon toute vraisemblance. En présence d'une telle intention ou d'une telle probabilité, les états financiers doivent être établis sur la base des valeurs de liquidation. L'évaluation aux valeurs de liquidation sera publiée et expliquée en annexe.

10 Prééminence de la substance sur la forme

Le principe applicable aux états financiers selon les Swiss GAAP RPC est que la situation économique effective prime sur la forme juridique.

11 Délimitation périodique

Les états financiers doivent être établis sur la base de la délimitation périodique. Dès lors, les répercussions des opérations et des autres événements sont saisies lorsqu'elles surviennent et non lorsque des liquidités ou des moyens de paiement équivalents sont encaissés ou versés.

Cela signifie, dans le temps, que les charges et les produits se rapportant à une période sont délimités et affectés à la période concernée.

12 Délimitation matérielle

La délimitation matérielle signifie que toutes les charges qui servent à générer des produits donnés doivent être prises en compte en fonction de la réalisation des produits.

Un produit doit être enregistré lorsqu'une prestation est fournie ou qu'un bien matériel ou immatériel a été livré et que les avantages et les risques ainsi que le pouvoir de disposition sont passés à l'acheteur.

Dans les opérations comportant des éléments identifiables, ceux-ci doivent être enregistrés et évalués séparément. Peuvent être considérées comme éléments identifiables, par exemple, les ventes de produits et, partant, les prestations qui y sont liées.

13 Principe de prudence

Le principe de prudence est une attitude qui a une signification en premier lieu dans l'évaluation. Il ne doit pas être appliqué sciemment pour constituer des réserves latentes arbitraires. Une évaluation prudente ne permet pas d'évaluer délibérément des actifs trop bas ou des dettes trop haut car les états financiers doivent remplir le critère de fiabilité et d'image fidèle (true & fair view). En revanche, le principe de prudence consiste à choisir la variante la moins optimiste en cas d'incertitude et de même probabilité de survenance.

14 Principe brut

Les états financiers correspondent au principe brut lorsque les actifs et les passifs, les produits et les charges sont indiqués séparément. Il ne peut y avoir de compensations que dans des cas dûment justifiés et que s'il ne peut pas en résulter une présentation trompeuse.

On est en présence d'un cas justifié lorsque

- une recommandation l'exige ou le permet ou lorsque
- une telle présentation reflète le mieux la teneur économique d'une opération ou d'un événement.

Définition des actifs et passifs (engagements et capitaux propres)

15 Des actifs résultent d'opérations ou d'événements passés. Il s'agit de biens corporels ou incorporels dans le pouvoir de disposition d'une entité qui rapporteront vraisemblablement des avantages économiques pour celle-ci au-delà de la période de rapport. La valeur de l'actif doit pouvoir être déterminée de manière fiable. Si une estimation suffisamment exacte n'est pas possible, il s'agit d'une créance éventuelle.

16 Les actifs circulants comportent des actifs qui

- sont réalisables dans les 12 mois à compter de la date du bilan ou sont vendus, consommés ou réalisés dans le cadre de l'activité opérationnelle ou
- sont détenus pour être négociés ainsi que
- des liquidités et des moyens de paiement équivalents.

Tous les autres actifs sont des actifs immobilisés.

17 Les engagements résultent d'opérations ou d'événements passés si une sortie de fonds future est vraisemblable (p.ex. par l'acquisition de biens et de services, par des engagements de garantie ou des créances en responsabilité sur prestations fournies). Le montant de l'exécution doit pouvoir être déterminé ou estimé de manière fiable. Si tel n'est pas le cas, il s'agit d'un engagement conditionnel.

Stocks

Ramaniement: 2012

Mise en vigueur: 1^{er} janvier 2013

Recommandation

- 1 Les stocks comprennent:
 - les biens destinés à être vendus dans le cadre de la marche normale des affaires, y compris les marchandises/produits en cours de fabrication ou qui sont utilisés pour la fabrication de biens et la fourniture de prestations;
 - les prestations de service fournies mais non encore facturées.
- 2 Les acomptes reçus de clients pour les stocks peuvent être déduits des stocks dans la mesure où il n'existe pas de droit de restitution pour ces acomptes. Les acomptes versés pour la livraison d'éléments du patrimoine faisant partie des stocks seront de préférence indiqués dans les stocks. On peut aussi procéder à une mention au bilan dans un poste séparé de l'actif circulant.
- 3 Les stocks sont évalués au coût d'acquisition ou de revient ou, si elle est plus basse, à la valeur de marché nette.
- 4 Les coûts d'acquisition ou de revient des stocks comprennent l'ensemble des dépenses, directes et indirectes, nécessaires pour que ces derniers arrivent jusqu'à leur lieu de stockage (coût complet).
 Les coûts effectifs sont en principe valables pour déterminer les coûts d'acquisition ou de revient des stocks (coûts réels). La détermination des coûts d'acquisition ou de revient des stocks se fait individuellement pour chaque article ou ordre (évaluation individuelle) ou à l'aide d'une méthode d'évaluation simplifiée telle que la méthode de suivi des coûts, la méthode de suivi de la consommation, la méthode du coût standard ou du coût préétabli ainsi que par calcul rétrograde en partant du prix de vente. Des positions de stock de même nature peuvent être évaluées ensemble (évaluation globale).
- 5 La correction de valeur sur la valeur du marché nette la plus basse doit être débitée au résultat de la période. Lorsqu'elle n'est plus nécessaire, elle sera créditée au résultat de la période.
- 6 Pour les stocks, on indiquera dans le bilan ou dans l'annexe:
 - la ventilation de la valeur au bilan entre les rubriques importantes en fonction de l'activité de l'entité;
 - les principes et méthodes d'évaluation.

Explications

ad chiffre 1

- 7 L'attribution d'une valeur patrimoniale aux stocks et donc à l'actif circulant (au lieu de l'actif immobilisé) se base sur le fait de savoir si la valeur patrimoniale est destinée à la vente dans le cadre des activités opérationnelles.
- 8 Les matières auxiliaires et les fournitures d'exploitation utilisées de manière indirecte seulement dans la fabrication de stocks (p. ex. lubrifiants, huiles de chauffage, matières consommables) peuvent être indiquées comme stocks bien que n'étant pas destinées en premier lieu à une vente ultérieure. Si leur volume est important, elles devraient être mentionnées séparément dans le bilan ou dans l'annexe.
- 9 Les pièces de rechange pour biens de consommation ayant une longue durée de vie (p. ex. pièces de rechange pour l'aviation et l'industrie des machines) peuvent, le cas échéant, être indiquées sous les actifs immobilisés.

ad chiffre 2

- 10 La compensation des acomptes reçus de clients avec les stocks équivaut à une approche économique. Les stocks ne renferment plus les existants qui, considérés du point de vue économique, reviennent au client. Les acomptes qui peuvent encore être effectivement réclamés sont exclus de la compensation. L'existence d'une prétention de restitution dépend en règle générale de l'accord contractuel et n'existe que si la production de la prestation n'a pas encore commencé.
- 11 En cas de compensation des acomptes reçus de clients pour les stocks, le montant des acomptes compensés sera publié dans l'annexe ou porté au bilan, dans une avant-colonne en déduction du poste concerné.

ad chiffre 3

- 12 On établira une comparaison entre les coûts d'acquisition et de revient, d'une part, et la valeur de marché nette, d'autre part. C'est la plus basse des deux valeurs qui sera indiquée (principe de la valeur la plus basse).
- 13 La comparaison a lieu en principe sur la base d'une évaluation individuelle. En présence de stocks de même nature, équivalents et au même stade de fabrication, il est justifié de procéder à une évaluation globale dans la mesure où ces stocks sont négociables. Une évaluation individuelle est de rigueur pour les produits finis et semi-finis et les commandes en cours réalisées sur la base de desiderata particuliers du client.

- 14 Pour déterminer la valeur de marché nette, on partira du prix actuel sur le marché de vente. On en déduira les réductions sur vente habituelles, les charges de vente et les charges administratives encore à encourir.
Pour les produits non finis qui n'ont pas de prix du marché, on déduira en outre du prix du marché du produit fini les charges de fabrication y afférentes encore à encourir ainsi que la marge brute.
- 15 S'il existe déjà des contrats de vente correspondants pour les stocks, on se servira du prix contractuel comme comparaison de la valeur du marché pour la quantité correspondante.
- 16 Si les coûts d'acquisition ou de revient dépassent la valeur de marché nette, on constituera des corrections de valeur à hauteur de la différence.

ad chiffre 4

- 17 Les coûts d'acquisition comportent le prix d'acquisition y compris les frais annexes d'achat (tels que transport, expédition et déchargement, douane, commissions, etc.), déduction faite des remises sur prix d'acquisition (tels que rabais, ristournes, etc.).
- 18 Les escomptes (au sens d'une remise pour rapidité de paiement) peuvent être considérés soit comme des réductions du prix d'acquisition, soit comme un produit financier. L'annexe indiquera la variante qui aura été retenue.
- 19 Les coûts de revient comprennent, en plus des coûts directs de matières et de fabrication (y compris les coûts de revient particuliers), les frais généraux de matières, de fabrication et la quote-part des charges administratives du secteur fabrication, indépendamment du fait qu'ils soient variables ou fixes.
- 20 Pour déterminer les majorations de frais généraux, on partira d'une capacité normale de production. On entend par là la capacité qu'une entité atteint en moyenne sur plusieurs périodes, déduction faite des temps morts habituels. On tiendra compte de taux réalistes pour la détermination des amortissements calculés.
Une prise en considération des intérêts sur les capitaux de tiers peut se justifier dans certains cas, notamment en relation avec des ordres de fabrication à long terme. Une part d'intérêt sur les fonds propres ne peut en aucun cas être portée à l'actif.
- 21 La méthode du prix moyen fait partie des méthodes de suivi des coûts. Dans cette méthode, les sorties et le stock final sont évalués au prix moyen résultant du stock initial et des entrées. La moyenne est déterminée au fur et à mesure ou périodiquement (p. ex. tous les mois, sur la base des 30 derniers jours).
- 22 Pour garantir des évaluations proches du marché, les méthodes FIFO et autres méthodes analogues sont admises. La méthode LIFO ne garantit aucune évaluation proche du marché.

Subventions publiques

Publication: 2022

Mise en vigueur: 1^{er} janvier 2024

(Une application anticipée est autorisée)

Recommandation

Définitions

- 1 Une subvention publique est la compensation versée par une institution publique pour des prestations fournies ou des charges encourues par une organisation dans le cadre de ses activités d'exploitation. L'organisation bénéficie ainsi d'un avantage économique spécifique.
- 2 Les subventions publiques peuvent être liées à des actifs ou au résultat. On les appelle également contributions, allocations, indemnités, aides financières ou subsides, par exemple.

Comptabilisation, évaluation et présentation

- 3 Les subventions publiques doivent être comptabilisées lorsqu'il existe une assurance raisonnable que l'organisation remplit les conditions y afférentes et que la valeur peut être estimée de manière fiable.
- 4 Les subventions publiques liées à des actifs doivent être soit déduites de l'actif, soit présentées en tant que compte de régularisation passif. Au moment de l'octroi, les subventions publiques liées à des actifs doivent être présentées séparément dans le tableau des immobilisations ou autre part dans l'annexe en cas de présentation «au net». La dissolution du compte de régularisation passif s'effectue avec impact sur le résultat sur la durée d'utilisation de l'actif.
Les subventions publiques non monétaires liées à des actifs (par exemple terrains et sols) doivent être évaluées à la juste valeur lors de l'octroi.
- 5 Les subventions publiques liées au résultat doivent être inscrites selon le plan prévu dans les produits, et ce au cours des périodes durant lesquelles l'organisation enregistre les charges correspondantes.
La présentation dans le compte de résultat s'effectue soit séparément, soit sous la position «Autres produits d'exploitation». Dans des cas justifiés et s'il n'en résulte pas de présentation ambiguë, les subventions publiques peuvent être déduites des charges correspondantes.

Obligations en matière de remboursement

- 6 Si une subvention publique devient remboursable contrairement à la supposition initiale, ce fait doit être traité comme un changement d'estimation.

Présentation dans le tableau de flux de trésorerie

- 7 Les subventions publiques liées au résultat font partie des flux de trésorerie résultant de l'activité d'exploitation et doivent être présentées séparément dans le tableau de flux de trésorerie ou dans l'annexe. Les subventions publiques liées à des actifs ainsi que les remboursements y afférents doivent être présentés de manière brute dans les flux de trésorerie résultant de l'activité d'investissement.

Informations à fournir

- 8 Une organisation doit indiquer dans l'annexe aux comptes annuels les principes appliqués en matière de présentation des comptes pour les subventions publiques. De plus, les informations suivantes doivent être fournies:
- nature et ampleur des subventions publiques saisies;
 - juste valeur des subventions publiques non monétaires liées au résultat, dans la mesure où l'évaluation est possible;
 - explications sur les subventions publiques liées à des actifs et au résultat qui ne peuvent pas être évaluées;
 - informations sur d'autres formes de subventions publiques débouchant sur des avantages pour l'organisation, par exemple des garanties ou la part d'intérêt des prêts avantageux;
 - informations sur des conditions restant à remplir, d'autres incertitudes concernant le résultat et obligations en matière de remboursement en lien avec des subventions publiques.

Explications

ad chiffre 1

- 9 Une compensation de prestations ou de charges peut être directe ou indirecte. Une compensation est indirecte lorsqu'elle est octroyée par le biais d'une ou de plusieurs organisations intermédiaires (par exemple, des paiements transférés).

- 10 Les subventions publiques peuvent être monétaires ou non monétaires. Les subventions publiques non monétaires sont par exemple la mise à disposition gratuite ou à des conditions avantageuses de terrains et de sols, de locations ou de garanties.
- 11 Les avantages et effets découlant des impôts, des taxes et redevances publiques n'entrent pas dans le champ d'application de la présente recommandation.

ad chiffre 2

- 12 Les subventions publiques liées à des actifs sont des subventions publiques dont la condition principale est qu'une organisation doit acheter, construire ou acquérir par tout autre moyen des actifs à long terme pour répondre aux conditions d'obtention.
- 13 Les subventions publiques liées au résultat sont des subventions publiques autres que les subventions liées à des actifs. Il peut s'agir aussi de la part d'intérêt des prêts avantageux.

ad chiffre 3

- 14 L'encaissement d'une subvention publique ne permet pas à elle seule de conclure avec certitude que les conditions liées à la subvention publique ont été remplies.

ad chiffre 4

- 15 Les comptes de régularisation passifs peuvent être à court ou à long terme. Si approprié, il est possible d'utiliser une désignation autre que «compte de régularisation passif».
- 16 Les subventions publiques doivent être comptabilisées sur la période où les charges sont encourues. La dissolution avec impact sur le résultat d'un compte de régularisation passif découlant de subventions publiques liées à des actifs s'effectue sur la durée d'utilisation en diminution des amortissements. Une autre possibilité consiste en une présentation séparée en tant que produit issu de subventions publiques liées à des actifs.
- 17 Pour l'évaluation de subventions publiques non monétaires à la juste valeur, les bases d'évaluation des justes valeurs doivent être expliquées et indiquées dans l'annexe.
- 18 Du fait de la particularité des activités des organisations d'utilité publique à but non lucratif appliquant la Swiss GAAP RPC 21, la comptabilisation et la présentation des subventions publiques liées à des actifs s'effectuent pour ces organisations selon les dispositions de la Swiss GAAP RPC 21.