

# Questions choisies et réponses au sujet du nouveau droit comptable

Date de la première publication: 7 janvier 2013

Dernières modifications le: 10 octobre 2016

## **Avant-propos**

C'est le 23 décembre 2011 que les Chambres fédérales ont adopté le nouveau droit comptable, mettant un terme à un long débat politique qui avait été entamé avec le message du Conseil fédéral du 21 décembre 2007 concernant la révision du droit de la société anonyme et du droit comptable. Les innovations sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2013. Un délai de transition de deux ou trois ans est prévu avant leur première mise en application.

Cette révision avait pour but de refondre entièrement un droit comptable jugé obsolète et de créer un concept de présentation des comptes qui soit aisément compréhensible et permettre de porter une appréciation aussi fiable que possible sur la situation économique d'une société. Si l'établissement des comptes est resté inchangé dans sa conception fondamentale, l'application des nouvelles dispositions du CO n'en soulève pas moins de nombreuses questions.

EXPERTsuisse souhaite reprendre ces questions pêle-mêle dans le présent «Q&A» et contribuer à une application sûre du droit. Nous voudrions en même temps inciter tous les membres d'EXPERTsuisse à nous rendre compte de leur propre expérience et à formuler des questions sur le nouveau droit comptable. Nous en discuterons au sein de nos organes spécialisés et y répondrons, le cas échéant, dans ce Q&A.

Ce «Questions & Réponses» représente donc un document «vivant» en même temps qu'un outil pratique. Son contenu exprime l'avis des commissions techniques d'EXPERTsuisse à sa date de publication. Les réponses sont d'ordre général et ne s'appliquent pas nécessairement à la situation particulière de telle ou telle entreprise.

Ce document ne traite que des questions relatives à la nouvelle présentation des comptes. Les questions concernant la révision qui apparaissent dans ce contexte sont traitées par notre Q&A «Questions et réponses sélectionnées sur l'audit en application du nouveau droit comptable».

Ce document contient des explications complémentaires et des interprétations sur des sujets déjà traités dans le MSA «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes». Les remarques exposées dans le MSA restent valables.

**Modification du 30 mars 2015:**

Question 5.1: Refonte complète et supplément concernant les IFRS (UE)

**Modification du 24 août 2015:**

Question 7.3: Comptabilité et présentation des comptes en monnaie étrangère

**Modification du 6 janvier 2016:**

Remplacement question 1.6: Passage au nouveau droit: traitement des postes autorisés par l'ancien droit, mais non par le nouveau

Question 2.3, question b): Réserves pour actions propres – transposition du poste dans le nouveau droit comptable

Question 7.2, question f): Présentation des comptes dans une monnaie étrangère – incidence fiscale

**Modification du 11 janvier 2016:**

Question 2.3, question c): Présentation des propres parts de capital du point de vue du nouveau droit comptable et du droit fiscal, clarification concernant la circulaire (Circ.) 29a de l'AFC

**Modification du 10 octobre 2016:**

Question 9: Proposition concernant l'emploi du bénéfice

## Table des matières

1.	Dispositions transitoires et applicabilité.....	6
1.1	Possibilité d'application actuelle.....	6
1.2	Application avant terme des nouveaux seuils ouvrant droit à la libération de l'obligation de dresser des comptes consolidés .....	7
1.3	Obligation de tenir une comptabilité et de présenter des comptes .....	8
1.4	Applicabilité pour les entreprises nouvellement créées.....	9
1.5	Obligation de dresser des comptes consolidés: exercices déterminants pour la libération (art. 2, al. 3, phrase 2, des dispositions transitoires).....	10
1.6	Passage au nouveau droit: traitement des postes autorisés par l'ancien droit, mais non par le nouveau.....	11
1.7	Réévaluation des immeubles et participations dépassant le prix d'acquisition (art. 670 CO).....	13
1.8	Réserves selon art. 671 à 674 CO et art. 959a CO.....	14
1.9	Comptabilité simplifiée selon l'art. 957, al. 2, CO («carnet du lait»).....	15
2.	Structure du bilan .....	19
2.1	Provisions et engagements conditionnels .....	19
2.2	Crédit-bail (leasing).....	20
2.3	Actions propres.....	22
3.	Règles d'évaluation .....	28
3.1	Evaluation individuelle et évaluation groupée .....	28
3.2	Evaluation au prix courant observable .....	29
4.	Annexe .....	30
4.1	Indication des droits de participation et options pour les organes de direction et d'administration et pour le personnel .....	30
5.	Présentation des comptes pour les grandes entreprises.....	32

5.1	Présentation des comptes des grandes entreprises – possibilités de libération .....	32
6.	Comptes établis selon une norme reconnue .....	35
6.1	Comptes supplémentaires établis selon une norme reconnue .....	35
7.	Comptabilité et présentation des comptes en monnaie étrangère .....	36
7.1	Comptabilité en monnaie étrangère .....	36
7.2	Présentation des comptes dans une monnaie étrangère .....	37
7.3	Comptabilité et présentation des comptes en monnaie étrangère .....	41
8.	Comptes de groupe .....	49
8.1	Obligation d'établir des comptes consolidés .....	49
8.2	Dispositions légales relatives aux comptes consolidés .....	50
8.3	Application des critères de taille.....	51
8.4	Consolidation à la valeur comptable. ....	52
8.5	Comptes consolidés volontaires selon les normes comptables reconnues .....	53
8.6	Eléments des comptes consolidés.....	54
8.7	Rapport annuel.....	55
8.8	Obligation de consolidation et organisations ad hoc .....	56
9.	Proposition concernant l'emploi du bénéfice .....	61
9.1	Exemples relatifs à la présentation de la proposition concernant l'emploi du bénéfice .....	61

## 1. Dispositions transitoires et applicabilité

### 1.1 Possibilité d'application actuelle

Date de la première publication: 04.03.2013

#### Question

Les nouvelles prescriptions en matière de comptabilité commerciale seront applicables aux états financiers individuels à compter de l'exercice commençant deux ans après l'entrée en vigueur, le 1<sup>er</sup> janvier 2013, des modifications; pour les comptes consolidés, ce sera trois ans. Une application avant terme est-elle possible et, dans cette hypothèse, à quoi faut-il veiller?

#### Réponse

Une application avant terme est possible comme en témoignent le message du 21 décembre 2007 et le communiqué de presse du 22 novembre 2012 du Conseil fédéral. En outre, les dispositions transitoires laissent entendre que les nouvelles dispositions s'appliqueront au plus tôt à un exercice commençant le 1<sup>er</sup> janvier 2013 (c'est-à-dire à la date même de leur entrée en vigueur).

A noter cependant que le nouveau droit comptable s'appliquera dans son intégralité et, notamment, que la comptabilité devra être tenue et l'ensemble de comptes présentés conformément à la nouvelle législation. Cela signifie concrètement que l'ensemble des états financiers et le rapport de gestion devront être établis selon les nouvelles prescriptions. Aux termes de l'art. 2, al. 4, des dispositions transitoires, un allègement n'est prévu que pour les chiffres de l'exercice précédent.

Les petites entreprises visées à l'art. 957, al. 2, CO pourront ainsi passer avant terme à une simple comptabilité des recettes et des dépenses ainsi que du patrimoine. Les petites personnes morales dont le chiffre d'affaires ou les produits financiers ne dépassent pas CHF 100 000 selon l'art. 958b CO ont elles aussi la possibilité de déroger au principe de la délimitation périodique et, en lieu et place, d'établir une comptabilité des dépenses et des recettes.

## 1.2 Application avant terme des nouveaux seuils ouvrant droit à la libération de l'obligation de dresser des comptes consolidés

Date de la première publication: 04.03.2013

Dernière modification le: 15.09.2014 (complément: détermination de seuils fixant l'obligation de dresser des comptes consolidés à l'aide de valeurs comptables - transactions intragroupe exclues)

### Question

Les seuils permettant de s'affranchir de l'obligation de dresser des comptes consolidés (art. 963a CO) sont relevés. L'application avant terme des nouvelles dispositions permettra-t-elle de renoncer à dresser des comptes consolidés avant la date fatidique si ces seuils ne sont pas dépassés?

### Réponse

Il sera possible d'appliquer la nouvelle législation avant terme et donc, le cas échéant, de renoncer à dresser des comptes consolidés. A cet égard, l'attention est appelée sur les points suivants:

- Le rapport de gestion doit obéir en totalité aux nouvelles dispositions, ce qui veut dire que les comptes individuels de la société mère devront être établis eux aussi selon le nouveau droit.
- Le nouveau droit comptable consacre le passage du principe de la direction au principe du contrôle et l'appréciation des seuils doit obéir à ce principe. Le périmètre de consolidation peut donc changer.
- L'obligation de dresser des comptes consolidés découle en règle générale de la somme des bilans et des comptes de résultat des sociétés comprises dans le périmètre de consolidation. A ce propos, le message du Conseil fédéral précise que les critères de taille s'entendent en termes consolidés, «c'est-à-dire après élimination des transactions et postes intragroupe». Il est possible en l'occurrence de se baser sur les valeurs comptables inscrites dans les comptes annuels établis selon les principes du droit commercial. Une consolidation simplifiée, sans élimination, se traduit en général par des valeurs supérieures et peut donc également entrer en ligne de compte pour juger des seuils.
- Il est possible que les filiales continuent d'établir leurs états financiers selon l'ancien droit. Pour apprécier l'obligation ou non de dresser des comptes consolidés, on pourra, si la situation est parfaitement claire, renoncer à soumettre les filiales à la nouvelle législation avant terme. Mais si les seuils sont dépassés ne serait-ce que dans des proportions minimes, le passage des filiales au nouveau droit avant la date fatidique s'imposera dans l'intérêt de cette appréciation.
- Attention toutefois aux dispositions de l'art. 963a, al. 2, CO: il y a lieu pour la personne morale d'établir des comptes consolidés quels que soient les seuils si «cette opération est nécessaire pour garantir une appréciation fiable de sa situation économique».

### **1.3 Obligation de tenir une comptabilité et de présenter des comptes**

Date de la première publication: 04.03.2013

#### **Question**

Qui est tenu d'appliquer les nouvelles dispositions? Y a-t-il des exceptions et ces exceptions concernent-elles les professions libérales comme c'était le cas selon l'ancien droit comptable?

#### **Réponse**

Les dispositions relatives à la présentation des comptes sont désormais conçues de façon neutre, c'est-à-dire indépendamment de la forme juridique de l'entité. L'art. 957 CO dispose que les entreprises individuelles, les sociétés de personnes et les personnes morales sont soumises à une réglementation identique en matière de présentation des comptes.

Cela dit, l'aménagement de la présentation des comptes dépend de l'importance économique de l'entité et il existe des allègements pour les petites entreprises (cf. art. 957, al. 2, et art. 958b, al. 2, CO). Les exceptions qui concernaient jusqu'ici les professions libérales de même que les professions agricoles sont caduques.



## 1.4 Applicabilité pour les entreprises nouvellement créées

Date de la première publication: 16.07.2013

### Question

Quelles dispositions du droit comptable une entreprise créée après le 1<sup>er</sup> janvier 2013 doit-elle appliquer? Les nouvelles dispositions doivent-elles être appliquées immédiatement ou peuvent-elles être appliquées pour la première fois pour l'exercice débutant à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2015?

### Réponse

Les dispositions transitoires relatives au nouveau droit comptable ne prévoient pas de différence d'application pour les entreprises existantes et nouvellement créées. Les entreprises créées après le 1<sup>er</sup> janvier 2013 peuvent donc également appliquer les «anciennes» dispositions ou décider d'appliquer les dispositions du nouveau droit dès leur création. L'évaluation quant à l'opportunité de l'application des anciennes dispositions pour une durée d'au maximum deux ans revient à l'entreprise.

## 1.5 Obligation de dresser des comptes consolidés: exercices déterminants pour la libération (art. 2, al. 3, phrase 2, des dispositions transitoires)

Date de la première publication: 15.09.2014

### Question

Quels exercices sont déterminants, en vertu du droit transitoire, pour juger si les seuils définis à l'art. 963a, al. 1, ch. 1, CO (20–40–250) ne sont pas dépassés et donc s'il est possible de renoncer à dresser des comptes consolidés sous réserve des dispositions de l'art. 963a, al. 2, CO?

### Réponse

Conformément à l'art. 2, al. 3, phrase 2 des dispositions transitoires relatives au nouveau droit comptable, **les deux exercices précédant immédiatement la première application des nouvelles dispositions relatives aux comptes consolidés** sont déterminants pour cela. Le droit transitoire s'écarte ainsi de l'art. 963a, al. 1, ch. 1, CO, qui base cette appréciation sur les valeurs de l'exercice sous revue et précédent («*sur deux exercices consécutifs*»).

Les documents législatifs ne fournissent aucune explication à cette réglementation différenciée de la base d'appréciation. Sur le plan pratique, la disposition de droit transitoire conduit en tout cas à ce qu'un temps (de préparation) supplémentaire soit accordé notamment aux nouvelles entreprises soumises à l'obligation de dresser des comptes consolidés pour la transition dans la «phase de consolidation». Par ailleurs, comme pour toute mesure de planification, les entreprises sont libres d'appliquer (entièrement) les nouvelles dispositions relatives aux comptes consolidés avant même l'expiration du délai transitoire de trois ans fixé à l'art. 2, al. 3, phrase 1, des dispositions transitoires. Si, en revanche, une entreprise qui procédait jusque-là à la présentation de ses comptes sur la base de l'année civile, utilise entièrement le délai transitoire de trois ans, les valeurs pertinentes des années civiles 2014 et 2015 sont alors déterminantes – conformément aux explications susmentionnées – pour juger si elle peut renoncer ou non à dresser des comptes consolidés.

Demeurent réservées les dispositions de l'art. 963a, al. 2, CO, en vertu desquelles, selon les circonstances, des comptes consolidés doivent être établis même si les valeurs pertinentes ne sont pas dépassées dans la période déterminante.

## 1.6 Passage au nouveau droit: traitement des postes autorisés par l'ancien droit, mais non par le nouveau

Date de la première publication: 06.01.2016

### Question

Au moment d'appliquer le nouveau droit comptable pour la première fois, comment aborder les décisions relatives à l'enregistrement et à l'évaluation prises conformément à l'ancien droit qui ne sont plus autorisées par le nouveau (p. ex. l'inscription à l'actif et l'amortissement des frais de fondation, d'augmentation de capital et d'organisation)? Ces décisions ou postes peuvent-ils être maintenus (selon une clause d'antériorité)?

### Réponse

L'art. 2 des dispositions transitoires précise que les nouvelles normes de tenue et de présentation des comptes sont applicables (impérativement) pour la première fois à compter de l'exercice qui commence deux ou trois ans après leur entrée en vigueur, ce qui, selon la compréhension actuelle, ne peut avoir qu'une seule signification: les nouvelles dispositions doivent être appliquées *en intégralité* dans les états financiers et les comptes consolidés. L'existence d'une clause d'antériorité n'est pas suffisamment fondée dans les dispositions transitoires relatives à la tenue et à la présentation des comptes. Les modalités spécifiques et exhaustives énoncées à l'art. 2 de ces dernières l'emportent sur le titre final du code civil (cf. art. 1, al. 1, des dispositions transitoires, selon lequel celui-ci est applicable, sous réserve que les dispositions suivantes, c'est-à-dire l'art. 2 des dispositions transitoires, ne prévoient rien d'autre). D'autre part, une clause d'antériorité ne serait pas conciliable avec les grands principes de clarté, d'intelligibilité et de fiabilité (art. 958c, al. 1, ch. 1 et 3, CO). La seule «simplification» admise pour le passage aux nouvelles règles est que lors de la première application des dispositions relatives à la présentation des comptes, l'entreprise peut renoncer à mentionner les chiffres des exercices précédents et qu'ensuite, seuls les chiffres de l'exercice antérieur doivent être mentionnés (art. 2, al. 4, dispositions transitoires).

Les décisions et postes antérieurs qui ne sont plus autorisés selon le nouveau droit doivent donc être régularisés lors de la première application des nouvelles règles de tenue et de présentation des comptes en les portant à la *charge du compte de résultat*.

Il en résulte concrètement que:

- la valeur résiduelle des frais de fondation, d'augmentation de capital et d'organisation qui figure encore dans les livres doit être amortie par le biais du compte de résultat lors de la première application du nouveau droit, car ces frais ne satisfont généralement plus aux exigences d'inscription à l'actif énoncées à l'art. 959, al. 2, CO. Certains frais

d'organisation demeurent toutefois réservés et peuvent toujours être inscrits à l'actif dans les immobilisations incorporelles (art. 959a, al. 1, ch. 2d, CO);

- les effets résultant du passage obligatoire d'une évaluation globale à une évaluation individuelle ou regroupée (art. 960 CO) doivent être comptabilisés par le biais du compte de résultat;
- les propres parts de capital acquises directement dans le passé doivent être transférées selon le nouveau mode d'inscription au bilan (voir le ch. 2.3, question b) pour plus de précisions);
- la structure minimale selon le nouveau droit doit être respectée en intégralité dès la première application.

Les explications ci-dessus se réfèrent exclusivement à la tenue et à la présentation des comptes selon le droit des obligations. Les dispositions transitoires spécifiques d'une éventuelle norme reconnue applicable demeurent réservées.

## **1.7 Réévaluation des immeubles et participations dépassant le prix d'acquisition (art. 670 CO)**

Date de la première publication: 16.07.2013

Dernière modification le: 15.09.2014 (réponse remplacée par un renvoi au MSA)

### **Question**

La réévaluation est maintenue dans le droit de la société anonyme (art. 670 CO). Cet instrument n'est pas prévu par le droit comptable. Qu'advient-il des réévaluations existantes? Est-il encore possible de procéder à de nouvelles réévaluations?

### **Réponse**

Remplacée par le MSA, tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes» (2014), chapitre IV. 6.

## **1.8 Réserves selon art. 671 à 674 CO et art. 959a CO**

Date de la première publication: 16.07.2013

Dernière modification le: 15.09.2014 (réponse remplacée par un renvoi au MSA)

### **Question**

Les art. 671 à 674 CO du droit de la société anonyme et le nouvel art. 959a CO définissent les réserves de façon différente. Comment faut-il dès lors structurer les indications?

### **Réponse**

Remplacée par le MSA, tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes» (2014), chapitres IV.2.28.1 et II.4.4.1.2.

## 1.9 Comptabilité simplifiée selon l'art. 957, al. 2, CO («carnet du lait»)

Date de la première publication: 21.10.2014

### Question a)

Quel chiffre d'affaires est déterminant pour la fixation du seuil de CHF 500 000 pour la comptabilité simplifiée selon l'art. 957, al. 2, CO?

### Réponse

Peu d'informations ressortent du nouveau droit comptable sur cette question et le message du Conseil fédéral de 2007 ne laisse entrevoir aucune information supplémentaire.

Conformément à l'art. 957, al. 2, ch. 1, CO, les entreprises individuelles et les sociétés de personnes qui ont réalisé un chiffre d'affaires inférieur à 500 000 francs lors de l'exercice précédent peuvent tenir une comptabilité simplifiée. Il n'y a pas de limite de chiffre d'affaires pour les associations et les fondations qui n'ont pas l'obligation de requérir leur inscription au registre du commerce et pour les fondations dispensées de l'obligation de désigner un organe de révision (art. 957, al. 2, ch. 2 et 3, CO).

Les produits nets des ventes de biens et de prestations de services ne sont pas identiques au chiffre d'affaires d'une entreprise. Le terme de «chiffre d'affaires» a une définition plus large.

Sur la base de la structure minimale légale du compte de résultat, le chiffre d'affaires est défini comme suit:

Produits nets des ventes de biens et de prestations de services  
+ produits hors exploitation  
+ produits financiers  
+ le cas échéant, produits exceptionnels, uniques ou hors période  
= chiffre d'affaires

Des explications plus détaillées figurent dans le MSA, tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes», chiffre IV 3.3, ainsi que dans l'«Analyse du Comité SCI sur le nouveau droit comptable» du 12.2.2013.

### Question b)

Selon l'art. 957, al. 3, CO, le principe de régularité de la comptabilité s'applique par analogie aux entreprises qui utilisent la comptabilité simplifiée.

Qu'entend-on par «par analogie»?

### Réponse

Les principes de régularité de la comptabilité suivants s'appliquent également à la comptabilité simplifiée conformément à l'art. 958c CO:

1. l'enregistrement intégral, fidèle et systématique des transactions et des autres faits nécessaires;
2. la justification de chaque enregistrement par une pièce comptable;
3. la clarté;
4. l'adaptation à la nature et à la taille de l'entreprise;
5. la traçabilité des enregistrements comptables.

Le terme «par analogie» doit être interprété en ce sens que, en cas de recours à la comptabilité simplifiée, il convient de respecter certaines exigences minimales qui, pour certaines, peuvent être moins strictes que pour la comptabilité ordinaire. Dans cette dernière, l'enregistrement systématique des transactions prévoit également la prise en considération des délimitations périodiques et du rattachement des charges aux produits ou l'application du principe de réalisation et d'imparité. La comptabilité simplifiée ne l'impose pas.

Outre les exigences de droit commercial, les aspects fiscaux doivent également être pris en compte. Pour les entreprises imposables soumises à l'art. 957, al. 1, CO, c'est le principe de l'importance déterminante du bilan commercial qui s'applique sans limitation pour le calcul des impôts. En d'autres termes, les comptes annuels conformes au droit commercial sont déterminants pour le calcul du revenu ou du bénéfice imposable et du capital ou de la fortune imposable.

Les sociétés qui utilisent la comptabilité simplifiée doivent toutefois respecter des exigences fiscales supplémentaires. Ainsi, l'administration fiscale demande aux sociétés, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés. Du point de vue fiscal, le «carnet du lait» prévoit, conformément à l'art. 957, al. 2, CO, que les recettes ne doivent être créditées qu'au moment de l'entrée du paiement correspondant à la facture, alors que les dépenses doivent être débitées au moment du paiement. Les relevés



relatifs aux recettes et aux dépenses doivent être établis de manière continue, sans omission et de façon conforme à la vérité.

Concernant les dépenses, il convient de préciser, conformément au principe de clarté, ce qui a été payé (p. ex. loyers, salaires, type d'objets acquis etc.).

Pour les entreprises effectuant des opérations en espèces, les recettes et les dépenses en espèces doivent être saisies quotidiennement, de manière continue, sans omission et de façon conforme à la vérité dans un livre de caisse. Dans ce cadre, l'utilisation de journaux ou de livres préliminaires, comme les bandes de contrôle de caisse enregistreuse, est autorisée. Les enregistrements dans de tels livres auxiliaires doivent toutefois être transférés en temps réel dans le livre de caisse. Le solde du livre de caisse doit être mis à jour régulièrement – selon l'intensité des opérations en espèces – chaque jour, chaque semaine ou chaque mois et comparé aux espèces effectives. Les éventuelles différences doivent être comptabilisées immédiatement.

### **Question c)**

Outre l'aperçu des charges et des recettes, l'obligation de tenir une comptabilité limitée comprend également la comptabilité sur l'état du patrimoine.

Qu'entend-on par «comptabilité sur l'état du patrimoine»?

### **Réponse**

L'état du patrimoine désigne la fortune nette à la date du bilan. Dans la pratique, l'état du patrimoine joue surtout un rôle important du point de vue fiscal car il sert de base à la déclaration fiscale et permet de mesurer la fortune. Sont fiscalement déterminants pour les indépendants la fortune commerciale (actifs) et les dettes commerciales (engagements) à la date du bilan. Par conséquent, en cas d'utilisation de la comptabilité simplifiée, la fortune et les dettes doivent également faire l'objet d'un inventaire à la fin de l'année. La fortune se compose p. ex. de flux de trésorerie, d'avoirs de clients, de travaux en cours et d'actifs immobilisés, de dettes résultant p. ex. de dettes de fournisseurs, d'engagements bancaires, ainsi que de dettes de prêt et hypothécaires. Les comptes de régularisation actif et passif ainsi que les provisions ne doivent pas être pris en considération.

**Question d)**

Quel est l'exercice déterminant pour évaluer si le seuil de chiffre d'affaires a été dépassé?

**Exemple**

Une entreprise individuelle réalise un chiffre d'affaires déterminant de CHF 480 000 pour l'exercice 2015 et fait usage des dispositions relatives à la comptabilité simplifiée. En 2016, le chiffre d'affaires atteint CHF 550 000.

**Réponse**

Le seuil de chiffre d'affaires de CHF 500 000 se rapporte au chiffre d'affaires réalisé lors du dernier exercice. Le choix de la comptabilité simplifiée conformément à l'art. 957, al. 2, CO pour l'exercice 2016 est par conséquent conforme à la loi, même si cette année le seuil de chiffre d'affaires de CHF 500 000 a été dépassé. Néanmoins, pour l'exercice 2017, les dispositions de l'art. 957, al. 1, CO devront être appliquées, même s'il est prévu que le chiffre d'affaires baisse en dessous de CHF 500 000 au cours de cet exercice.

## 2. Structure du bilan

### 2.1 Provisions et engagements conditionnels

Date de la première publication: 05.03.2013

Dernière modification le: 15.09.2014 (réponse remplacée par un renvoi au MSA)

#### Question

Lorsque, en raison d'événements passés, il faut s'attendre à une perte d'avantages économiques pour l'entreprise lors d'exercices futurs, **il y a lieu** de constituer des provisions à charge du compte de résultat, à hauteur du montant vraisemblablement nécessaire (art. 960e, al. 2, CO). D'autres provisions **peuvent** être constituées conformément à l'art. 960e, al. 3, CO.

Les exigences de constitution de provisions sont-elles plus élevées dans le nouveau droit comptable? Les réserves latentes demeurent-elles possibles dans les provisions? Est-il possible de renoncer à constituer des provisions en inscrivant un engagement éventuel dans l'annexe? Dans quels cas peut-il suffire d'inscrire un engagement éventuel dans l'annexe des comptes annuels?

#### Réponse

Remplacée par le MSA, tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes» (2014), chapitres IV.2.24 et IV.5.13.

## 2.2 Crédit-bail (leasing)

Date de la première publication: 14.02.2014

Dernière modification le: 15.09.2014 (réponse remplacée par un renvoi au MSA)

### Question a) Inscription au bilan des opérations de crédit-bail

L'art. 959 CO stipule:

<sup>2</sup> *L'actif comprend les éléments du patrimoine dont l'entreprise peut disposer en raison d'événements passés, dont elle attend un flux d'avantages économiques et dont la valeur peut être estimée avec un degré de fiabilité suffisant. Aucun autre élément du patrimoine ne peut être porté au bilan.*

<sup>5</sup> *Les capitaux étrangers comprennent les dettes qui résultent de faits passés, qui entraînent un flux probable d'avantages économiques à la charge de l'entreprise et dont la valeur peut être estimée avec un degré de fiabilité suffisant.*

Quelles sont les répercussions de ces dispositions sur l'inscription au bilan des opérations de crédit-bail?

### Réponse

Remplacée par le MSA, tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes» (2014), chapitre IV.2.15.2.2.

### Question b) Mention dans l'annexe des opérations de crédit-bail déjà inscrites au bilan

Selon l'art. 959c, al. 2, ch. 6, CO, l'annexe doit mentionner 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.

Comment traiter les opérations de crédit-bail qui sont déjà inscrites au bilan?

### Réponse

Remplacée par le MSA, tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes» (2014), chapitre IV.2.15.3.

**Question c) Mention des contrats de bail dans l'annexe**

En vertu de l'art. 959c, al. 2, CO, les «dettes découlant d'opérations de crédit-bail assimilables à des contrats de vente et les autres dettes résultant d'opérations de crédit-bail» doivent être mentionnées dans l'annexe.

Quelle obligation de mentionner en découle-t-il pour les contrats de bail?

**Réponse**

Remplacée par le MSA, tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes» (2014), chapitre IV.5.9.

## 2.3 Actions propres

Date de la première publication: 14.02.2014

Dernière modification le: 15.09.2014 (réponse à la question a) remplacée par un renvoi au MSA)

Dernière modification le 06.01.2016 (mise à jour de la réponse à la question b)

Dernière modification le 14.01.2016 (ajout question c)

### Question a)

Le droit comptable mentionne désormais dans le bilan les propres parts de capital en diminution des capitaux propres. Les dispositions du droit de la société anonyme dans les art. 659a, al. 2, et 671a CO concernant les actions propres restent provisoirement en vigueur de manière inchangée. Quels sont les effets sur l'inscription au bilan des propres parts de capital si celles-ci sont détenues par la maison mère ou indirectement par une filiale?

### Réponse

Remplacée par le MSA, tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes» (2014), chapitre IV.2.30.

### Question b)

Comment une entreprise qui détient ses propres actions et qui a procédé, le cas échéant, à des évaluations subséquentes par rapport au coût d'acquisition, transpose-t-elle ces postes dans les dispositions du nouveau droit comptable?

### Réponse

Les entreprises ayant déjà inscrit auparavant leurs propres actions au bilan à leur valeur d'acquisition les transposent par un simple jeu d'écriture (propres actions en diminution des capitaux propres / nombre des propres actions à l'actif). La réserve pour actions propres détenues directement doit être dissoute par rapport au poste constitué selon l'ancien droit.

Les entreprises qui ont inscrit leurs propres actions à un prix courant inférieur au prix d'acquisition disposent des possibilités suivantes:

- a) Les propres actions sont réévaluées à leur coût d'acquisition dans le compte de résultat et ensuite, comme susmentionné, transférées dans les capitaux propres. La réserve pour actions propres est dissoute comme décrit ci-dessus. Cette variante implique que la valeur actuelle de l'action sur le marché ne soit pas inférieure au prix d'acquisition, faute de quoi des gains non réalisés (et fictifs) résulteraient de la réévaluation.
- b) Les actions propres sont transférées dans les capitaux propres à leur valeur comptable (sans adaptation préalable au prix d'acquisition). Ensuite, la réserve pour actions propres est dissoute comme décrit plus haut. Le poste en diminution des capitaux propres pour les actions propres est ajusté au prix d'acquisition au moyen des réserves libres. Ce poste montre ainsi le reflux effectif d'argent aux actionnaires.
- c) Un transfert dans les fonds propres à une valeur moindre (sans revalorisation préalable) semble autorisé en raison de l'application prospective des dispositions relatives au nouveau droit comptable, car les capitaux propres librement disponibles sont réduits dans le cadre de la correction de valeur. A la différence des variantes a) et b), le poste en diminution des capitaux propres pour ces actions ne reflète plus le reflux d'argent aux actionnaires («réduction du capital-actions»). La réserve pour actions propres est dissoute comme indiqué plus haut.

Les entreprises qui ont réévalué le nombre de propres actions à un cours de Bourse supérieur à la valeur d'acquisition procèdent par analogie.

Les entreprises qui ont procédé suivant les indications des Questions et réponses du  
24 août 2015 pour des comptes antérieurement révisés ou publiés ne sont pas tenues de  
modifier leurs écritures. Ces variantes offertes par la comptabilité commerciale ne tiennent  
pas compte d'éventuelles incidences fiscales.

Wirtschaftsprüfung

Treibhand



### Question c)

Selon la circulaire 29a du 9 septembre 2015 de l'AFC, la présentation des propres droits de participation en diminution des réserves légales issues du capital a pour effet qu'une annulation des droits de participation ou l'expiration du délai, selon l'art. 4a LIA, ne provoquent aucune conséquence en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt anticipé. La structure minimale du Code des obligations (CO) selon l'art. 959a, al. 2, ch. 3, let. e, CO exige en revanche une présentation en diminution des capitaux propres à la fin des capitaux propres. Existe-t-il une possibilité de présentation qui respecte aussi bien les exigences fiscales que les exigences du droit commercial?

### Réponse

Oui. L'AFC et la commission présentation des comptes ainsi que le groupe technique fiscalité d'EXPERTsuisse se sont mis d'accord sur la présentation suivante.

La circulaire 29a du 9 septembre 2015 de l'AFC prévoit la chose suivante:

#### 2.1 Principes

*Sont considérés comme des apports de capital au sens des articles 20, alinéa 3, LIFD et 5, alinéa 1bis, LIA, les apports, les agios et les versements supplémentaires qui ont été effectués directement par les détenteurs de droits de participation et qui sont comptabilisés ouvertement en tant que tels (apports apparents de capital) dans le bilan commercial de la société de capitaux ou de la société coopérative bénéficiaire. Le compte spécial des réserves provenant d'apports de capital d'après l'article 5, alinéa 1bis, LIA doit figurer dans les réserves légales issues du capital.*

#### 4.2.3. Rachat par la société de ses propres droits de participation

*Si des droits de participation dont le rachat a déjà donné lieu à une imposition immédiate ou différée en tant que liquidation partielle sont réémis, la part du prix d'émission excédant la valeur nominale constitue un apport ouvert de capital. L'agio porté en compte est considéré comme une réserve issue d'apports de capital (cf. circulaire de l'AFC n° 5 du 19.8.1999, ch. 6).*

*L'obligation de présenter ses propres parts du capital prévue par l'article 959a, alinéa 2, chiffre 3, lettre e CO peut se faire sous le poste «propres parts du capital», en diminution des capitaux propres de la réserve légale issue du capital; le fait de faire figurer ces parts sous la réserve légale issue du capital a pour effet qu'une annulation des droits de participation ou l'expiration du délai, selon l'art. 4a LIA, ne provoquent aucune conséquence en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt anticipé. La revente, dans les délais de l'article 4a LIA, des propres parts du capital qui ont été rachetées par la société qui les a émises modifie le poste «propres parts du capital» en diminution des capitaux propres mais ne modifie pas le montant des réserves issues d'apports de capital. Si les propres parts du capital ne sont pas revendues dans le délai de l'article 4a LIA, l'imposition est effectuée en fonction de la comptabilisation des propres parts de capital en diminution des fonds propres, au moment de l'acquisition, soit en tant que réserve légale issue du capital, soit en tant que réserve légale issue du bénéfice.*

*Pour les propres parts du capital rachetées avant le 1<sup>er</sup> janvier 2011, on se fonde sur le montant déclaré des réserves pour actions propres dans le bilan commercial 2011 ou 2010/2011.*

*Lors du passage à la nouvelle présentation des comptes d'après les articles 957 et suivants CO, les réserves pour actions propres existantes d'après l'article 659a, alinéa 2, CO qui ont été constituées à charge des réserves issues d'apports de capital peuvent être inscrites au compte spécial des réserves provenant d'apports de capital au titre de réserve légale issue du capital sans conséquence fiscale.*

L'AFC et la commission présentation des comptes ainsi que le groupe technique fiscalité d'EXPERTsuisse se sont mises d'accord sur la forme suivante de présentation des propres parts du capital dans le bilan, dans la mesure où les conditions suivantes sont remplies de façon cumulée:

- Il existe des réserves issues d'apports de capital reconnues fiscalement selon l'art. 5, al. 1<sup>bis</sup>, LIA (RAC), qui sont comptabilisées et présentées dans les réserves légales issues du capital.
- Au moment de l'acquisition des propres parts du capital, il y avait aussi effectivement des réserves issues d'apports de capital, qui correspondaient, en termes de montant, au moins au total des propres parts du capital à compenser par des RAC.

Selon l'AFC et la commission présentation des comptes ainsi que le groupe technique fiscalité d'EXPERTsuisse, cet exemple de présentation d'une acquisition de propres parts du capital au prix de 50 pour des réserves issues d'apports de capital selon l'art. 5, al. 1<sup>bis</sup>, LIA de 40 respecte les prescriptions du droit commercial et satisfait aux exigences du droit fiscal:

<b>Capital-actions</b>		20
<b>Réserves légales issues du capital</b>		
- Réserves issues d'apports de capital	40	
- Autres réserves issues du capital	<u>160</u>	200
<b>Réserves légales issues du bénéfice</b>		30
<b>Réserves facultatives issues du bénéfice / pertes cum.</b>		50
<b>Propres parts de capital</b>		
- Par rapport aux réserves provenant des apports de capital	-40	
- Autres	<u>-10</u>	-50
<b>Total des capitaux propres</b>		<b>250</b>

## Explications

- Comme jusqu'ici, les réserves issues d'apports de capital sont présentées ~~séparé-~~ment sur un compte dans le bilan commercial, dans la structure du nouveau droit comptable sous le poste «réserves légales issues du capital». Dans l'exemple, la position en réserves issues d'apports de capital s'élève à 40.
- Les propres parts de capital, dont le traitement fiscal doit avoir lieu conformément à l'art. 5, al. 1bis, LIA, doivent être présentées dans le bilan commercial sur un compte séparé sous le poste «propres parts du capital». Dans l'exemple, la totalité du montant des réserves issues d'apports de capital (40) est attribuée aux propres parts du capital.

Cette présentation permet d'une part de faire clairement le lien entre les réserves issues d'apports de capital selon l'art. 5, al. 1<sup>bis</sup>, LIA et les propres parts du capital, dont le traitement fiscal doit s'effectuer selon l'art. 5, al. 1<sup>bis</sup>, LIA, et, d'autre part, les dispositions du code des obligations relatives à la structure sont respectées. En outre, la valeur «moitié du capital-actions et des réserves légales» qui est utilisée pour déterminer une perte de capital selon l'art. 725, al. 1, CO, n'est pas modifiée.

La présentation de propres parts du capital, qui autorise la compensation fiscale avec les réserves issues d'apports de capital, revêt une grande importance qualitative. Une telle présentation n'est autorisée que lorsqu'il peut être prouvé que les conditions fiscales y afférentes, notamment aussi la présence de réserves issues d'apports de capital correspondantes déjà au moment de l'acquisition des propres parts du capital (ce qui est particulièrement pertinent en cas de constitution de réserves issues d'apports de capital en cours d'année), sont remplies sans restrictions. Dans le cas contraire, on est en présence d'une violation de la loi.

### **3. Règles d'évaluation**

#### **3.1 Evaluation individuelle et évaluation groupée**

Date de la première publication: 07.01.2013

Dernière modification le: 15.09.2014 (réponse remplacée par un renvoi au MSA)

#### **Question**

L'art. 960, al. 1, CO dispose qu'en règle générale, les éléments de l'actif et les dettes sont évaluées individuellement s'ils sont importants et qu'en raison de leur similitude, ils ne sont habituellement pas regroupés.

Dans quels cas est-il licite de déroger au principe de l'évaluation individuelle et peut-on procéder à l'évaluation d'éléments regroupés (évaluation globale)?

#### **Réponse**

Remplacée par le MSA, tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes» (2014), chapitre II.4.3.2.

### **3.2 Evaluation au prix courant observable**

Date de la première publication: 07.01.2013

Dernière modification le: 15.09.2014 (réponse remplacée par un renvoi au MSA)

#### **Question**

Lors des évaluations subséquentes, les actifs cotés en bourse ou ayant un autre prix courant observable sur un marché actif peuvent être évalués au cours du jour ou au prix courant à la date du bilan, même si ce cours est supérieur à la valeur nominale ou au coût d'acquisition (art. 960b, al. 1, CO).

Dans quels cas, selon cette norme, le cours du jour ou le prix du marché peuvent-ils servir de base aux évaluations subséquentes?

#### **Réponse**

Remplacée par le MSA, tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes» (2014), chapitre II.4.3.3.

## 4. Annexe

### 4.1 Indication des droits de participation et options pour les organes de direction et d'administration et pour le personnel

Date de la première publication: 14.02.2014

Dernière modification le: 15.09.2014 (réponses remplacées par un renvoi au MSA)

#### Questions

L'annexe aux comptes annuels doit donner des informations sur le nombre et la valeur des droits de participation ou des options sur de tels droits accordés aux membres de l'ensemble des organes de direction ou d'administration ainsi qu'aux collaborateurs (art. 959c, al. 2, ch. 11, CO).

- a) Cette obligation d'informer s'applique-t-elle uniquement aux entreprises cotées en bourse?
- b) L'information concerne-t-elle les instruments détenus à la date du bilan par le cercle de personnes concerné ou les instruments affectés à la rémunération durant l'exercice sous revue ou dans le cadre de programmes de participation?
- c) Les droits de participation et les options doivent-ils être mentionnés globalement ou répartis (en catégories et séparément pour les membres des organes de direction ou d'administration et les collaborateurs)?
- d) Quelles sont les valeurs à indiquer dans un tel cas?

#### Réponses

Remplacées par le MSA, tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes» (2014), chapitre IV.5.14.

Le tableau suivant récapitule les obligations d'informer:

	Sociétés anonymes dont les actions sont cotées en bourse en Suisse ou à l'étranger	Entreprises non cotées en bourse
Droits de participation et options sur de tels droits attribués pendant l'exercice sous revue aux membres des organes de direction ou d'administration ainsi qu'aux collaborateurs  Base: art. 959c, al. 2, ch. 11, CO  Lieu de l'indication: annexe aux comptes annuels	X	X
Participations, droits de conversion et d'option détenus par le CA, la Direction et les personnes proches à la date de clôture du bilan  Base: art. 663c, al. 3 CO  Lieu de l'indication: annexe des comptes annuels	X	-
Rémunérations versées pendant l'exercice au CA, à la Direction et le cas échéant aux personnes qui leur sont proches  Base: ORAb  Lieu de l'indication: rapport de rémunération	X	-

## **5. Présentation des comptes pour les grandes entreprises**

### **5.1 Présentation des comptes des grandes entreprises – possibilités de libération**

Date de la première publication: 14.02.2014

Dernière modification le: 30.03.2015 (refonte complète et supplément concernant les IFRS (UE))

#### **Remarque liminaire**

L'art. 961 CO exige de la part des entreprises soumises par la loi à un contrôle ordinaire de fournir des informations supplémentaires dans l'annexe, d'intégrer un tableau des flux de trésorerie dans leurs comptes annuels et de rédiger un rapport annuel.

L'art. 961d CO permet de renoncer aux exigences supplémentaires relatives au rapport annuel (rapport de gestion) lorsque l'entreprise elle-même ou une personne morale qui la contrôle établit des comptes consolidés conformément à une norme reconnue.

L'ordonnance sur les normes comptables reconnues (ONCR) définit les IFRS (IASB), les IFRS for SMEs (IASB), les Swiss GAAP RPC, les US-GAAP et les IPSAS comme des normes reconnues. Les prescriptions de la FINMA en matière d'établissement des comptes équivalent à une norme reconnue. Cette liste est exhaustive. L'ONCR n'admet pas les IFRS telles qu'adoptées par l'UE comme une norme reconnue.

Il ne faut pas confondre ces dispositions avec celles de l'art. 963a CO, qui régissent la libération de l'obligation de dresser des comptes consolidés. L'art. 963a, al. 1, ch. 2, CO reconnaît comme une circonstance libératoire le fait qu'une personne morale soit contrôlée par une entreprise dont les comptes consolidés sont établis conformément au droit suisse ou à des dispositions équivalentes du droit étranger et sont soumis au contrôle ordinaire. La pratique soulève souvent la question, pour la même entreprise, de la libération de l'obligation de dresser des comptes consolidés (art. 963a CO) et des exigences supplémentaires quant au rapport annuel (art. 961d CO). Or les options libératoires sont régies de façon différente dans ces deux articles du code des obligations.

#### **Question a) Libération pour des comptes consolidés établis selon les IFRS (UE)?**

Une maison mère dresse des comptes consolidés selon les IFRS telles qu'adoptées par l'UE. Ces comptes consolidés permettent-ils à une filiale suisse de s'affranchir (art. 961d, al. 1, CO) des exigences supplémentaires relatives au rapport de gestion?



## Réponse

Non. Les normes de présentation des comptes reconnues sont désignées de façon exhaustive dans l'ordonnance sur les normes comptables reconnues (ONCR). Dans l'art. 1 ONCR sont mentionnées les «International Financial Reporting Standards» (IFRS) de l'International Accounting Standards Board (IASB). Les IFRS adoptées par l'UE («EU-IFRS») qui sont soumises à une procédure d'adoption au sein de l'Union européenne et ne correspondent donc pas toujours et intégralement aux IFRS de l'IASB, ne sont pas citées dans l'ONCR comme norme reconnue.

Le rapport explicatif de l'Office fédéral de la justice du 16 août 2012 relatif à l'entrée en vigueur du droit comptable et à la nouvelle ordonnance sur les normes comptables reconnues contient l'affirmation suivante (cf. 1<sup>re</sup> partie, section 3.2.1, p. 6; soulignée par EXPERTsuisse):

«Le Conseil fédéral doit désigner les normes comptables reconnues applicables par les entreprises qui doivent tenir une comptabilité et présenter des comptes conformément à l'art. 957 nCO. L'ordonnance sur les normes comptables reconnues ne s'applique pas directement aux entreprises qui ne sont pas soumises aux obligations du droit suisse relatives à la comptabilité et à la présentation des comptes. Il n'est dès lors pas à exclure que la bourse autorise des émetteurs n'ayant pas leur siège en Suisse et non assujettis à l'obligation de tenir une comptabilité et de présenter des comptes, au sens de l'art. 957 nCO, à utiliser un référentiel comptable qui n'est pas mentionné dans l'ordonnance, pour le rapport qu'ils doivent lui remettre, par ex. les EU-IFRS.»

Il est ainsi clairement établi que les EU-IFRS ne figurent pas parmi les normes reconnues par le Conseil fédéral pour l'établissement des comptes. Par conséquent, les grandes entreprises dont la maison mère établit des comptes consolidés uniquement selon les EU-IFRS ne peuvent pas renoncer aux exigences supplémentaires pour la présentation des comptes applicables aux grandes entreprises.

### **Question b) Libération pour des comptes consolidés établis à la fois selon les «EU-IFRS» et les IFRS de l'IASB?**

Si une maison mère établit des comptes consolidés en concordance à la fois avec les IFRS telles qu'adoptées par l'UE et les IFRS de l'IASB, ces comptes ont-ils un effet libérateur?

## Réponse

Oui. Les disparités entre les deux normes peuvent s'expliquer par des dates différentes d'entrée en vigueur ou par des disparités permanentes. Lorsque les disparités matérielles entre les IFRS telles qu'adoptées par l'UE et les IFRS de l'IASB sont minimales, certaines sociétés font dresser et réviser leurs comptes consolidés en concordance avec les deux normes. Une telle dualité – due au fait que ces comptes consolidés sont établis (aussi) selon

les IFRS de l'IASB – a un effet libérateur quant aux exigences supplémentaires relatives au rapport de gestion d'une grande entreprise.

**Question c) Libération pour des comptes consolidés non révisés établis selon les IFRS de l'IASB?**

L'art. 961d, al. 1, CO exige que les comptes consolidés soient établis conformément à une norme reconnue. Il ne formule aucune obligation explicite en matière de révision. Lorsqu'une maison mère qui a dressé des comptes consolidés selon les IFRS telles qu'adoptées par l'UE présente des comptes consolidés non révisés établis conformément aux IFRS de l'IASB, ces derniers ont-ils un effet libérateur quant aux exigences supplémentaires relatives au rapport de gestion d'une filiale suisse?

**Réponse**

Oui, pourvu qu'elle respecte les conditions suivantes. Il incombe au conseil d'administration de l'entreprise tenue d'établir des comptes annuels de fournir les éléments probants pour justifier l'effet libérateur des comptes consolidés. Les formalités à y consacrer sont à mettre en regard de celles requises pour fournir les informations supplémentaires dans le rapport annuel. Des éléments probants insuffisants font obstacle à l'effet libérateur des comptes consolidés. La libération peut être invoquée dès lors que les conditions suivantes sont remplies de façon cumulée:

- a) Le conseil d'administration est à même de prouver la concordance avec les IFRS de l'IASB. A partir de comptes révisés établis conformément aux IFRS telles qu'adoptées par l'UE, il peut y parvenir éventuellement, lorsque la situation est simple, en se convertissant aux IFRS de l'IASB;
- b) L'entreprise qui sollicite la libération en fait état, en la motivant, dans l'annexe à ses comptes annuels.

L'auditeur de la société qui, sur la base des comptes consolidés non révisés ainsi établis selon les IFRS de l'IASB, fait valoir la libération des exigences relatives au rapport de gestion d'une grande entreprise, se doit de vérifier soigneusement si ces comptes consolidés ont un effet libérateur. C'est d'autant plus important qu'il manquera, dans les comptes révisés une fois libérés, des informations essentielles telles que le tableau des flux de trésorerie.

Il est recommandé au conseil d'administration, par analogie aux conditions évoquées à l'art. 963a, al. 3, CO pour la libération de l'obligation de dresser des comptes consolidés, de communiquer les comptes consolidés libératoires conformément aux dispositions applicables à ses propres comptes annuels. Il s'agit par-là, d'une part, de prévenir des abus, et, d'autre part, de communiquer à leurs destinataires les informations qualifiées de libératoires par le législateur.

## **6. Comptes établis selon une norme reconnue**

### **6.1 Comptes supplémentaires établis selon une norme reconnue**

Date de la première publication: 14.02.2014

Dernière modification le: 15.09.2014 (réponse remplacée par un renvoi au MSA)

#### **Question**

Pour les sociétés ouvertes au public, les grandes coopératives et les fondations d'une certaine importance économique, la loi exige, outre les comptes annuels selon le droit des obligations, des comptes supplémentaires selon une norme de présentation des comptes reconnue (art. 962, al. 1, CO). De plus, les minorités qualifiées ont le droit de faire établir des états financiers supplémentaires selon une norme de présentation des comptes reconnue (art. 962, al. 2, CO).

Pour remplir les exigences légales, deux états financiers (un selon le droit des obligations et un autre selon une norme reconnue) sont-ils en tout cas nécessaires ou une forme «duale» peut-elle suffire?

#### **Réponse**

Remplacée par le MSA, tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes» (2014), chapitre II.6.

## 7. Comptabilité et présentation des comptes en monnaie étrangère

Termes utilisés:

Les **différences de change** se subdivisent en différences de cours et en écarts de conversion.

Les **différences de cours** sont des différences de change issues de la comptabilisation ou de l'évaluation de transactions en monnaie étrangère.

Les **écarts de conversion** sont des différences de change issues de la conversion en francs suisses des états financiers établis dans la monnaie la plus importante au regard des activités de l'entreprise (monnaie fonctionnelle).

### 7.1 Comptabilité en monnaie étrangère

Date de la première publication: 14.02.2014

Dernière modification le: 15.09.2014 (réponses remplacées par un renvoi au MSA)

#### Question a) Critères de sélection de la monnaie la plus importante au regard des activités de l'entreprise – comptabilité

La comptabilité peut être tenue dans la monnaie la plus importante au regard des activités de l'entreprise (art. 957a, al. 4, CO). Est-il possible de choisir une monnaie quelconque? Quels sont les critères à appliquer?

#### Réponse

Remplacées par le MSA, tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes» (2014), chapitre II.3.4.2.

#### Question b) Différences de cours

Comment sont déterminées les différences de cours lorsque la comptabilité est établie en monnaie étrangère?

#### Réponse

Remplacée par le MSA, tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes» (2014), chapitre II.3.4.1.4.

## **7.2 Présentation des comptes dans une monnaie étrangère**

Date de la première publication: 14.02.2014

Dernière modification le: 15.09.2014 (réponses a) – e) remplacées par un renvoi au MSA)

Dernière modification le: 06.01.2016 (réponse f) après la mise à jour de l'analyse du Comité de la CCI

### **Question a) Conformité des comptes annuels avec la loi et les statuts**

Quels sont les comptes annuels déterminants en cas de présentations des comptes en monnaie étrangère? Les indications faites dans la monnaie nationale doivent-elles, en soi, être aussi conformes à la loi et aux statuts?

#### **Réponse**

Remplacée par le MSA, tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes» (2014), chapitre II.3.4.3.

### **Question b) Critères de sélection de la monnaie la plus importante pour l'activité de l'entreprise – présentation des comptes**

Les comptes peuvent (en vertu de l'art. 958d, al. 3, CO) être établis dans la monnaie la plus importante au regard des activités de l'entreprise. Est-il possible de choisir une monnaie quelconque? Quels sont les critères à appliquer?

#### **Réponse**

Remplacée par le MSA, tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes» (2014), chapitre II.3.4.3.

### **Question c) Monnaie différente de la monnaie nationale**

Si les comptes sont établis dans une monnaie différente de la monnaie nationale, les contre-valeurs en monnaie nationale doivent aussi être indiquées dans les états financiers (art. 958d, al. 3, CO). Quels éléments des comptes annuels sont concernés par cette clause? Comment ceci est-il présenté dans les comptes annuels?

#### **Réponse**

Remplacée par le MSA, tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes» (2014), chapitre II.3.4.3.

#### **Question d) Méthode de conversion**

Quelle méthode faut-il appliquer pour déterminer les valeurs devant être libellées en francs suisses?

#### **Réponse**

Remplacée par le MSA, tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes» (2014), chapitre II.3.4.3.

#### **Question e) Indications de l'annexe**

Selon l'art. 958d, al. 3, CO, quelles informations, en matière de cours de conversion, doivent figurer dans l'annexe?

#### **Réponse**

Remplacée par le MSA, tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes» (2014), chapitre II.3.4.3.

#### **Question f) Conséquences fiscales**

Quelles seront les conséquences fiscales de la tenue de la comptabilité et de la présentation des comptes en monnaie étrangère? Sur quelles valeurs vont se baser les autorités fiscales?

#### **Réponse**

La Conférence suisse des impôts a publié le 12.2.2013 l'«Analyse du Comité SCI sur le nouveau droit comptable», incluant les décisions afférentes. Cette analyse a été mise à jour en date du 26 novembre 2014. Concernant la question de la monnaie étrangère, il a été décidé que l'art. 958d, al. 3, CO est la disposition qui a été adoptée pour inscrire dans la loi les principes énoncés dans la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 136 II 88 ss) concernant le traitement sans incidence fiscale des écarts de conversion résultant du passage de la monnaie fonctionnelle à la monnaie de présentation. Il est également spécifié que la pratique fiscale restait inchangée.

Par jugement du Tribunal fédéral, il a été décidé en 2008 que les écarts de conversion ne devaient plus être pris en compte pour le calcul du résultat. Le jugement du Tribunal fédéral stipulant que les écarts de conversion des comptes annuels établis en francs suisses ne doivent pas être pris en compte pour le calcul de l'impôt a pour but, en tant que conséquence économique, de calculer le «bénéfice réel» et d'évaluer la situation économique effective de l'entreprise découlant des comptes annuels établis en monnaie étrangère.

L'analyse actualisée en novembre 2014 précise que le calcul de l'assiette de l'impôt se fait en convertissant au cours en vigueur à la clôture du bilan; en revanche, s'agissant des fonds

propres ainsi que des réserves issues d'apport de capital attestées par l'AFC, la conversion se fait au cours historique.

**Question g) Pertinence en matière de droit des sociétés**

Quelle monnaie est pertinente pour l'évaluation des questions relevant du droit des sociétés, notamment en matière de dispositions concernant la protection du capital (p. ex. proposition d'affectation du bénéfice de l'exercice, distributions de dividendes, affectations aux réserves légales, perte de capital et surendettement)?

**Réponse**

Remplacée par le MSA, tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes» (2014), chapitre II.3.4.3.4.



### 7.3 Comptabilité et présentation des comptes en monnaie étrangère

Date de la première publication: 24.08.2015

#### Question

Comment procéder lorsque la comptabilité et/ou la présentation des comptes doivent être convertis dans une monnaie étrangère?

#### Réponse

En théorie, différentes possibilités de conversion sont envisageables. Les plus fréquemment appliquées dans la pratique sont les suivantes:

- la comptabilité actuelle en monnaie étrangère et la présentation des comptes actuelle en CHF doivent être converties en une comptabilité et une présentation des comptes en monnaie étrangère;
- la comptabilité et la présentation des comptes actuelles en CHF doivent être converties en une comptabilité et une présentation des comptes en monnaie étrangère.

#### Principes

Sous le précédent droit comptable, l'inventaire, le compte d'exploitation et le bilan devaient être établis dans la monnaie nationale (art. 960, al. 1, aCO). La monnaie de comptabilité n'était pas réglée par la loi. Dans la pratique, une comptabilité en monnaie étrangère était acceptée tant que les comptes annuels étaient établis en CHF conformément aux dispositions statutaires en vigueur. La monnaie de comptabilité sous-jacente aux comptes annuels ne devait en théorie pas influencer les comptes annuels en CHF et était donc «inexistante» au niveau conceptuel.

#### *Pratique antérieure*

Sous le précédent droit comptable, lorsque la comptabilité était tenue dans une monnaie étrangère, il existait principalement deux variantes de conversion des états financiers en monnaie étrangère pour l'établissement des états financiers en CHF conformément au droit commercial (voir MSA 2009, tome 1, chapitre IV.6.1.2.3):

#### 1. *Méthode modifiée des échéances («current/non-current method»)*

- Conversion de l'actif circulant et des capitaux étrangers à court terme au cours de clôture
- Conversion de l'actif immobilisé non monétaire aux cours historiques
- Conversion de l'actif immobilisé monétaire aux cours historiques ou à des cours de clôture inférieurs
- Conversion des dettes monétaires à long terme aux cours historiques ou à des cours de clôture supérieurs

- Conversion des capitaux propres à des cours historiques
- Conversion du compte de résultat au cours annuel moyen
- Comptabilisation en résultat des écarts de conversion, en respectant le principe d'imparité (provision pour bénéfices non réalisés)

*2. Méthode modifiée du cours de clôture («closing rate method»)*

- Conversion des actifs et des passifs au cours de clôture
- Conversion des capitaux propres à des cours historiques
- Conversion du compte de résultat au cours annuel moyen
- Comptabilisation en résultat des écarts de conversion, en respectant le principe d'imparité (provision pour bénéfices non réalisés)

*[Remarque: les méthodes décrites ci-avant restent applicables sans changement dans les cas où – en poursuivant la pratique antérieure – la comptabilité est tenue en monnaie étrangère et les comptes annuels sont établis en CHF.]*

**Conversion du bilan d'entrée en monnaie étrangère**

Lorsque la monnaie de comptabilité et/ou des comptes annuels doit être convertie dans une monnaie étrangère, et en partant du principe que les derniers comptes annuels présentés en CHF à l'assemblée générale constituent le point de départ, il existe globalement deux possibilités pour la conversion du bilan d'entrée:

- A. S'il existe une comptabilité en monnaie étrangère, ces valeurs sont reportées, car elles ont de fait constitué jusqu'à présent la base des comptes annuels et que toutes les informations pertinentes pour l'établissement des comptes (p. ex. les valeurs d'acquisition historiques) sont déjà disponibles.
- B. Les valeurs des derniers comptes annuels en CHF sont converties au cours du jour du passage dans la monnaie étrangère. Le cours utilisé constitue désormais le cours de conversion historique.

Dans les deux variantes se pose la question du traitement des écarts de conversion et du traitement des provisions existantes pour bénéfices de change non réalisés dans les comptes annuels en CHF. (Même si la «provision» pour bénéfices de change non réalisés constitue techniquement une «délimitation» pour bénéfices non réalisés, nous emploierons dans ces questions et réponses la désignation habituelle de provision.)

Les explications suivantes se rapportent à la variante de base pour la conversion utilisée jusqu'à présente selon la méthode modifiée «current/non-current». Elles s'appliquent par analogie à la méthode modifiée du cours de clôture («closing rate method»).

**Une comptabilité en monnaie étrangère et des comptes annuels en CHF sont convertis en une comptabilité et des comptes annuels dans la même monnaie étrangère (c'est-à-dire dans la monnaie de comptabilité actuelle)**

*Variante A (report des informations comptables existantes en monnaie étrangère)*

Les valeurs comptables existantes en monnaie étrangère servent ici de base au bilan d'entrée. La présentation des comptes se fonde sur les informations historiques en monnaie étrangère et elle était en principe déjà disponible sous cette forme. Aucune de ces valeurs ni les «indications de valeurs dans la monnaie nationale» qui en sont issues (MSA 2014, tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes», chapitre II.3.4.3) n'ont un lien directement traçable avec les derniers comptes annuels statutaires en CHF qui ont été approuvés par l'assemblée générale. Le rapprochement des capitaux propres des derniers comptes annuels statutaires en CHF avec les bilans d'entrée en monnaie étrangère ne serait pas possible en raison de modifications conformes au droit comptable (transactions avec les actionnaires, bénéfice ou perte de l'exercice). C'est pourquoi il convient de refuser cette variante comme non valable sous sa forme brute. Voir la variante C comme proposition de solution.

*Variante B (conversion à partir des derniers comptes annuels en CHF)*

Dans ce cas, on procède de façon transparente et traçable au passage des derniers comptes annuels en CHF vers le «bilan d'entrée» en monnaie étrangère; la date de conversion est déterminante pour les nouveaux cours historiques de conversion. Cependant, à l'exception de l'actif circulant net, les valeurs en monnaie étrangère calculées de cette façon ne devraient pas correspondre aux informations comptables en monnaie étrangère déjà disponibles, car celles-ci ont été converties en CHF aux cours historiques pour l'établissement des comptes annuels. La nouvelle base en monnaie étrangère ne coïncide donc pas avec les informations comptables existantes, mais établit de nouvelles valeurs. Pour la conversion, il est recommandé de procéder en trois étapes:

1. Dans un premier temps, les actifs et les passifs issus des derniers comptes annuels en CHF sont convertis en monnaie étrangère au cours du jour du passage dans la monnaie étrangère. Les utilisateurs des IFRS connaissent ce type de conversion dans le cadre du passage en monnaie fonctionnelle selon l'IAS 21.35-37.
2. Dans un deuxième temps, les positions monétaires à long terme sont ramenées à leurs valeurs historiques en monnaie étrangère par le biais du compte de résultat (sous déduction d'éventuelles corrections de valeur). La réalisation de bénéfices par le biais du compte de résultat est justifiée par le changement de monnaie.
3. Toute provision pour des bénéfices de conversion non réalisés, existant déjà au jour de la conversion, doit donc être dissoute par le biais du compte de résultat. Si cette provision n'est pas dissoute, elle constitue désormais une réserve latente.

*Variante C (conversion sur la base des informations comptables disponibles en monnaie étrangère avec des adaptations en fonction de différences de cours cumulées, combinaison des variantes A et B)*

Les variations de capitaux propres dans les comptes annuels statutaires doivent être comptabilisées de façon transparente dans le compte de résultat, dans la mesure où elles ne représentent pas un apport en capital direct ou un remboursement aux actionnaires. Cela implique de pouvoir passer de façon transparente des derniers comptes annuels en CHF aux nouveaux soldes d'ouverture en monnaie étrangère, mais aussi aux futures «indications des valeurs en monnaie nationales» des capitaux propres. Pour ce faire, il convient de suivre la procédure suivante:

1. Dans un premier temps, les actifs et les passifs issus des derniers comptes annuels en CHF sont convertis en monnaie étrangère au cours du jour de passage (comme dans la variante B).
2. Dans un deuxième temps, les immobilisations et les capitaux étrangers à long terme sont ramenés à leurs valeurs d'acquisition historiques en monnaie étrangère par le biais du compte de résultat (déduction faite le cas échéant des corrections de valeur). Il en découle la réalisation par le biais du compte de résultat de bénéfices et/ou de pertes de conversion cumulés. La réalisation de bénéfices par le biais du compte de résultat est justifiée par le changement de monnaie. Lors de cette étape, les positions monétaires à long terme sont également ramenées à leur valeur nominale en monnaie étrangère (déduction faite le cas échéant des corrections de valeur).
3. Toute provision pour des bénéfices de conversion non réalisés, existant déjà au jour de la conversion, doit donc être dissoute par le biais du compte de résultat. Si cette provision n'est pas dissoute, elle constitue désormais une réserve latente.

A des fins de contrôle, les positions de capitaux propres en monnaie étrangère (qui n'ont pas été modifiées dans leur total) sont recalculées en CHF au cours de clôture du changement de monnaie. Les capitaux propres en CHF ont été modifiés de façon traçable selon les corrections de conversion comptabilisées lors des étapes 2 et 3.

Par cette procédure, les comptes annuels futurs en monnaie étrangère se basent désormais sur les informations comptables historiques existantes. De plus, lors de la première clôture en monnaie étrangère, les capitaux propres présentés correspondent, convertis, aux capitaux propres de la dernière clôture en CHF, modifiés du résultat annuel présenté de façon transparente en monnaie étrangère. Cette variante impacte le compte de résultat des différences de cours cumulées, ce qui peut avoir une influence significative sur le compte de résultat de l'année de passage. Le passage à la nouvelle monnaie de comptabilité et de comptes annuels est cependant une transaction «normale» dans les comptes annuels statutaires qui sont à présenter conformément aux principes de régularité de la comptabilité et des comptes annuels. La réalisation de bénéfices ou de pertes de conversion par le biais du compte de résultat est justifiée par le changement de monnaie. C'est pourquoi il est interdit de comptabiliser un résultat de conversion directement dans les capitaux propres.

## **Une comptabilité et des comptes annuels en CHF sont transférés dans une comptabilité et des comptes annuels en monnaie étrangère**

Il n'existe dans ce cas aucune information comptable historique en monnaie étrangère. Les données déterminées pour la première fois pour le bilan d'entrée en monnaie étrangère constituent les coûts d'acquisition historiques (déduction faite le cas échéant des corrections de valeur); le cours de conversion à utiliser (cours de conversion du jour du passage) constitue le cours de conversion historique pour les futures indications des valeurs en monnaie nationale des positions des capitaux propres.

Pour ce faire, il convient de suivre la procédure suivante:

1. Dans un premier temps, les actifs et les passifs issus des derniers comptes annuels en CHF sont convertis en monnaie étrangère au cours du jour du passage dans la monnaie étrangère.
2. Dans un deuxième temps, les positions monétaires à long terme sont ramenées à leurs valeurs historiques en monnaie étrangère par le biais du compte de résultat (sous déduction d'éventuelles corrections de valeur). La réalisation de bénéfices par le biais du compte de résultat est justifiée par le changement de monnaie.
3. Toute provision pour des bénéfices de conversion non réalisés, existant déjà au jour de la conversion, doit donc être dissoute par le biais du compte de résultat. Si cette provision n'est pas dissoute, elle constitue désormais une réserve latente.

### **Conclusion**

Il convient de respecter les principes suivants lors de la conversion de la comptabilité ou des comptes annuels:

1. La base de départ est constituée par les derniers comptes annuels en CHF approuvés par l'assemblée générale.
2. Les différences de conversion provenant de l'opération de conversion doivent être comptabilisées par le biais du compte de résultat sous forme de postes exceptionnels, sans tenir compte d'une éventuelle différence de traitement sur le plan fiscal. Une présentation directe des différences de conversion dans les capitaux propres est interdite.
3. Une description de la conversion et un rapprochement des positions de capitaux propres après un changement de la monnaie de la comptabilité et/ou des comptes annuels doivent être présentés en annexe (art. 959c, al. 1, ch. 1 et 2, CO).
4. Pour des raisons légales (explications à ce sujet, voir MSA 2014, tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes», chapitre II.3.4.3), le rapprochement entre des positions de capitaux propres en CHF doit être possible entre les derniers comptes annuels en CHF et les «valeurs en monnaie nationale» à présenter pour la première fois.

5. Dans le cas de comptes annuels en monnaie étrangère, une différence de conversion existante dans les «valeurs en monnaie nationale» des capitaux propres ne peut provenir que de la conversion des états financiers en monnaie étrangère pour les indications des «valeurs en monnaie nationale» selon l'art. 958d, al. 3, CO et non du changement de monnaie de la comptabilité ou des comptes annuels.

Annexe: exemple chiffré illustrant les variantes B et C

**Zahlenbeispiel Variante B - Umstellung ausgehend von der letzten Jahresrechnung in CHF**

Ausgangslage altes Recht: Rechnungslegung CHF, Buchführungswährung USD				1. Schritt: Eröffnungsbilanz in USD, umgerechnet von den letzten CHF Werten zum Stichtagskurs der Umstellung			2. Schritt/3. Schritt Erfolgswirksame Korrektur der monetären Werte an die Nominalwerte in USD, Auflösung Rückstellung		Korrigierte USD Eröffnungsbilanzwerte
	CHF	Kurs	USD	CHF	Kurs	USD	USD	USD	
Umlaufvermögen	254.8	S 0.91	280.0	254.8	S 0.91	280.0		280.0	
Anlagevermögen	330.0	H 1.10	300.0	330.0	S 0.91	362.6		362.6	
<b>Total Aktiven</b>	<b>584.8</b>		<b>580.0</b>	<b>584.8</b>		<b>642.6</b>		<b>642.6</b>	
kurzfristiges Fremdkapital	-364.0	S 0.91	-400.0	-364.0	S 0.91	-400.0		-400.0	
langfr. Darlehen 20 USD	-21.0	H 1.05	-20.0	-21.0	S 0.91	-23.1	3.1	-20.0	
Rückstellung unreal. FX Gewinn	-12.8			-12.8	S 0.91	-14.1	14.1	0.0	
<b>Total Fremdkapital</b>	<b>-397.8</b>		<b>-420.0</b>	<b>-397.8</b>		<b>-437.1</b>		<b>-420.0</b>	
Aktienkapital	-120.0	H 1.2	-100.0	-120.0	S 0.91	-131.9		-131.9	
Reserven	-57.5	H 1.15	-50.0	-67.0	S 0.91	-73.6		-73.6	
Jahresgewinn	-9.5		-10.0				-17.2	-17.2	
<b>Total Eigenkapital</b>	<b>-187.0</b>		<b>-160.0</b>	<b>-187.0</b>		<b>-205.5</b>		<b>-222.7</b>	
<b>Total Passiven</b>	<b>-584.8</b>		<b>-580.0</b>	<b>-584.8</b>		<b>-642.6</b>		<b>-642.6</b>	
Ertrag	-85.5	D 0.95	-90.0				-17.2	-17.2	
Aufwand	76.0	D 0.95	80.0						
<b>Jahresgewinn</b>	<b>-9.5</b>		<b>-10.0</b>				<b>-17.2</b>	<b>-17.2</b>	
S = Stichtagskurs		0.91		0.91					
H = Historischer Kurs									
D = Durchschnittskurs		0.95							

Die Rückstellung für unrealisierte FX Gewinne wird in der USD Bilanz gegenstandslos und über die Erfolgsrechnung bestehen, stellt sie stille Reserve dar.

### Zahlenbeispiel Variante C – Umstellung ausgehend von den aus der Vergangenheit vorliegenden Buchführungsinformations

Ausgangslage altes Recht: Rechnungslegung CHF, Buchführungswährung USD				1. Schritt: Eröffnungsbilanz in USD, umgerechnet von den letzten CHF Werten zum Stichtagskurs der Umstellung				2. Schritt/3. Schritt: Erfolgswirksame Korrektur USD Werte auf historische USD Werte, Auflösung Rückstellung	Korrigierte USD Eröffnungsbilanzwerte
	CHF	Kurs	USD	CHF	Kurs	USD	USD	USD	
Umlaufvermögen	254.8	S 0.91	280.0	254.8	S 0.91	280.0		280.0	
Anlagevermögen	330.0	H 1.10	300.0	330.0	S 0.91	362.6	-62.6	300.0	
<b>Total Aktiven</b>	<b>584.8</b>		<b>580.0</b>	<b>584.8</b>		<b>642.6</b>		<b>580.0</b>	
kurzfristiges Fremdkapital	-364.0	S 0.91	-400.0	-364.0	S 0.91	-400.0		-400.0	
langfr. Darlehen 20 USD	-21.0	H 1.05	-20.0	-21.0	S 0.91	-23.1	3.1	-20.0	
Rückstellung unreal. FX Gewinn	-12.8			-12.8	S 0.91	-14.1	14.1	0.0	
<b>Total Fremdkapital</b>	<b>-397.8</b>		<b>-420.0</b>	<b>-397.8</b>		<b>-437.1</b>		<b>-420.0</b>	
Aktienkapital	-120.0	H 1.2	-100.0	-120.0	S 0.91	-131.9		-131.9	
Reserven	-57.5	H 1.15	-50.0	-67.0	S 0.91	-73.6		-73.6	
Jahresgewinn/Verlust	-9.5		-10.0				45.5	45.5	
<b>Total Eigenkapital</b>	<b>-187.0</b>		<b>-160.0</b>	<b>-187.0</b>		<b>-205.5</b>		<b>-160.0</b>	
<b>Total Passiven</b>	<b>-584.8</b>		<b>-580.0</b>	<b>-584.8</b>		<b>-642.6</b>		<b>-580.0</b>	
Ertrag	-85.5	D 0.95	-90.0						
Aufwand	76.0	D 0.95	80.0				45.5	45.5	
<b>Jahresgewinn/Verlust</b>	<b>-9.5</b>		<b>-10.0</b>				<b>45.5</b>	<b>45.5</b>	
S = Stichtagskurs		0.91		0.91					
H = Historischer Kurs									
D = Durchschnittskurs		0.95							



Die Rückstellung für unrealisierte FX Gewinne wird in der USD Bilanz gegenstandslos und über die Erfolgsrechnung bestehen, stellt sie stille Reserve dar.



## 8. Comptes de groupe

### 8.1 Obligation d'établir des comptes consolidés

Date de la première publication: 14.02.2014

Dernière modification le: 15.09.2014 (réponse remplacée par un renvoi au MSA)

#### Question

Conformément à l'art. 963, al. 1, CO, toute personne morale tenue d'établir des comptes qui *contrôle* une ou plusieurs entreprises tenues d'établir des comptes doit inclure dans son rapport de gestion des comptes annuels consolidés (comptes consolidés). Les anciennes dispositions (art. 663e, al. 1, aCO) associaient l'obligation d'établir des comptes annuels consolidés à la réunion d'une ou de plusieurs sociétés sous une *direction unique*. Cette adaptation légale peut-elle entraîner des changements du périmètre de consolidation?

#### Réponse

Remplacée par le MSA, tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes» (2014), chapitre V.4.1

## **8.2 Dispositions légales relatives aux comptes consolidés**

Date de la première publication: 14.02.2014

Dernière modification le: 15.09.2014 (réponse remplacée par un renvoi au MSA)

### **Question**

Trois articles (art. 963 à 963b CO) du Code des obligations régissent les comptes consolidés. D'autres dispositions légales des art. 957 à 960e CO sont-elles aussi déterminantes?

### **Réponse**

Remplacée par le MSA, tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes» (2014), chapitre V.2.1.2.

## **8.3 Application des critères de taille**

Date de la première publication: 14.02.2014

Dernière modification le: 15.09.2014 (réponses remplacées par un renvoi au MSA)

### **8.3.1 Pour les groupes nouvellement constitués**

#### **Question**

Quels sont les critères de taille (art. 963a, al. 1, ch. 1, CO) applicables aux groupes nouvellement constitués pour la première année sous revue?

#### **Réponse**

Remplacée par le MSA, tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes» (2014), chapitre V.4.3.1.

### **8.3.2 Pour les exercices sous revue raccourcis ou rallongés**

#### **Question**

Quels sont les critères de taille (art. 963a, al. 1, ch. 1, CO) applicables en cas d'exercices sous revue de plus ou de moins de 12 mois?

#### **Réponse**

Remplacée par le MSA, tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes» (2014), chapitre V.4.3.1.

## **8.4 Consolidation à la valeur comptable.**

Date de la première publication: 14.02.2014

Dernière modification le: 15.09.2014 (réponse remplacée par un renvoi au MSA)

### **Question**

La consolidation à la valeur comptable reste-t-elle autorisée et conforme au principe de régularité (art. 958c CO en relation avec l'art. 963b, al. 3, CO)?

### **Réponse**

Remplacée par le MSA, tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes» (2014), chapitre V.6.2.

## **8.5 Comptes consolidés volontaires selon les normes comptables reconnues**

Date de la première publication: 14.02.2014

Dernière modification le: 15.09.2014 (réponse remplacée par un renvoi au MSA)

### **Question**

Les sociétés ouvertes au public, les grandes sociétés coopératives et les fondations sont tenues d'établir des comptes consolidés selon une norme comptable reconnue (art. 963b, al. 1, CO). Les comptes consolidés des autres entreprises sont soumis au principe de régularité (art. 963b al. 3, CO). Dans ce cas, des comptes consolidés dressés de manière volontaire selon une norme comptable reconnue (comme Swiss GAAP RPC ou IFRS) répondent-ils systématiquement aux dispositions relatives au principe de régularité ou faut-il répondre à d'autres exigences (p. ex. d'autres indications de l'annexe)?

### **Réponse**

Remplacée par le MSA, tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes» (2014), chapitre V.2.1.2.

## **8.6 Éléments des comptes consolidés**

Date de la première publication: 14.02.2014

Dernière modification le: 15.09.2014 (réponses remplacées par un renvoi au MSA)

### **8.6.1 Tableau des flux de trésorerie**

#### **Question**

Les comptes annuels des grandes entreprises doivent, en plus du bilan et du compte de résultat, contenir un tableau des flux de trésorerie (art. 961, ch. 2, CO). Cette prescription est-elle aussi valable pour les comptes consolidés?

#### **Réponse**

Remplacée par le MSA, tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes» (2014), chapitre V.11.1.

### **8.6.2 Tableau de variation des fonds propres**

#### **Question**

Selon le CO, les comptes consolidés doivent-ils contenir un tableau de variation des fonds propres?

#### **Réponse**

Remplacée par le MSA, tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes» (2014), chapitre V.11.2.

### **8.6.3 Annexe**

#### **Question**

Quelles sont les indications devant obligatoirement figurer dans l'annexe des comptes consolidés?

#### **Réponse**

Remplacée par le MSA, tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes» (2014), chapitre V.12.

## **8.7 Rapport annuel**

Date de la première publication: 14.02.2014

Dernière modification le: 15.09.2014 (réponse remplacée par un renvoi au MSA)

### **Question**

Est-il obligatoire, pour les comptes consolidés, d'établir aussi un rapport annuel conformément à l'art. 961c CO?

### **Réponse**

Remplacée par le MSA, tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes» (2014), chapitre V.13.

## 8.8 Obligation de consolidation et organisations ad hoc

Date de la première publication: 18.12.2014

### Remarques préliminaires

L'obligation d'établir des comptes consolidés (art. 963 CO) entraîne un passage du principe de direction («exercice effectif de la direction») selon le droit précédent, au principe de contrôle («possibilité d'exercice de la direction) dans le nouveau droit comptable.

Pour les comptes consolidés selon une norme comptable reconnue, l'art. 963, al. 3, CO prévoit que la norme concernée peut déterminer le périmètre de consolidation. Comme le code des obligations, les normes comptables reconnues prévoient toutes qu'une société mère intègre dans son périmètre de consolidation, selon le principe de contrôle, l'ensemble de ses filiales, y compris les organisations ad hoc (parfois aussi désignées «filiales ad hoc», «structured entities», «special purpose vehicles», etc.). Voir notamment la Swiss GAAP FER 30 ou l'IFRS 10 sur ce point. Ces dispositions ont pour but de représenter le groupe en tant qu'unité économique. Dans ce cadre, la forme juridique des filiales revêt une importance secondaire. Des fondations peuvent donc faire partie d'un groupe et, en conséquence, de comptes consolidés.

Concernant leur traitement dans les comptes consolidés, les normes comptables établissent que les plans de prévoyance et les institutions de prévoyance ne doivent pas faire l'objet d'une consolidation intégrale (voir notamment sur ce point les dispositions de la Swiss GAAP FER 16 et de l'IFRS 10.4(b)). L'entreprise doit plutôt porter à son bilan les engagements économiques (éventuellement les avantages économiques) provenant d'un plan de prévoyance, en tant que différence entre la fortune de prévoyance et les engagements de prévoyance déterminés selon les principes de la norme comptable utilisée.

Les explications suivantes concernent les comptes consolidés établis selon les dispositions du code des obligations.

### Question a)

Les organisations ad hoc, particulièrement les fondations, doivent-elles être intégrées dans le périmètre des comptes consolidés selon le code des obligations?

### Réponse

#### 1. Contrôle

Toute personne morale tenue d'établir des comptes qui contrôle une ou plusieurs entreprises tenues d'établir des comptes doit établir, selon l'art. 963 CO, des comptes consolidés portant sur l'ensemble des entreprises qu'elle contrôle. Selon l'art. 963, al. 2, CO, une personne mo-



rale est réputée contrôler une autre entreprise si elle satisfait à l'une des conditions suivantes:

- elle dispose directement ou indirectement de la majorité des voix au sein de l'organe suprême;
- elle dispose directement ou indirectement du droit de désigner ou de révoquer la majorité de l'organe supérieur de direction ou d'administration;
- elle peut exercer une influence dominante en vertu des statuts, de l'acte de fondation, d'un contrat ou d'instruments analogues;

Si ces conditions sont réunies, l'entreprise contrôlée fait partie du groupe en tant qu'unité économique et doit en conséquence être intégrée dans les comptes consolidés. Dans ce cadre, la forme juridique de l'entreprise contrôlée est d'importance secondaire.

## 2. Consolidation d'organisations ad hoc

Dans le cadre de cette conception d'un groupe en tant qu'unité économique se pose notamment la question des conditions auxquelles les organisations ad hoc doivent être intégrées dans le périmètre de consolidation d'une entreprise. Par organisations ad hoc, on entend les unités économiques ou entités juridiques dans lesquelles le contrôle n'est pas effectué en premier lieu par des droits de vote ou de participation. Les organisations ad hoc servent à traiter certaines activités, notamment en rapport avec les créances titrisées, les rémunérations liées aux actions, les activités de recherche, les objets de leasing ou les communautés de travail. Une entreprise contrôle une de ces activités lorsque:

- elle dispose d'un pouvoir de disposition sur cette activité;
- elle retire un avantage économique direct ou indirect de cette activité, ou elle est exposée aux risques correspondants;
- il existe des mécanismes de direction qui permettent à l'entreprise d'exercer une influence sur l'activité.

Si ces conditions sont remplies de façon cumulée, l'activité fait partie du groupe en tant qu'unité économique et doit en conséquence être intégrée dans les comptes consolidés.

## 3. Consolidation de fondations

Une entreprise contrôlée (ou les activités d'une organisation ad hoc) peut aussi prendre la forme juridique d'une fondation (ayant pour objet l'affectation de biens en faveur d'un but spécial selon l'art. 80 CC). Certes, le code des obligations prévoit dans l'art. 963a différentes exemptions de l'obligation d'établir des comptes consolidés. Mais il n'existe sur le principe aucune exception à l'intégration de certaines entreprises ou formes juridiques d'entreprises dans le périmètre de consolidation. Ainsi, les fondations contrôlées par une entreprise doivent être consolidées dans l'unité économique «groupe» en tenant compte du principe de l'importance relative (art. 958c, al. 1, ch. 4, CO). Pour déterminer le périmètre de consolidation, il faut concrètement vérifier si les conditions de l'art. 963, al. 2, CO sont remplies pour une fondation et si le fondateur ou l'entreprise fondatrice exerce une influence dominante. Il

est parfois envisageable que la majorité des voix au conseil de fondation ne suffise pas à elle seule à justifier une influence dominante.

Pour vérifier cette influence dominante, il faut prendre en compte les dispositions de l'acte de fondation, d'un contrat ou d'instruments comparables. Dans le cadre d'une perception économique, il convient d'examiner les questions suivantes, comme au chiffre 2 de la réponse:

- Qui est le fondateur?
- Dans quel but la fondation a-t-elle été créée?
- Quelles sont les activités de fondation concernées?
- Qui nomme le conseil de fondation?
- Comment sont prises les décisions concernant les activités de fondation?
- Quelle est la marge de manœuvre du conseil de fondation?
- Quels avantages directs ou indirects, l'entreprise (fondatrice) peut-elle retirer de l'activité de fondation?
- Quels sont les risques provenant de l'activité de fondation auxquels l'entreprise est exposée?

S'il découle des réponses à ces questions que la fondation est une composante de l'unité économique du groupe au sens évoqué plus haut, elle doit être intégrée au périmètre de consolidation.

Une activité (très) différente de celle de l'entreprise soumise à obligation de consolider ne constitue pas un motif de non intégration dans le périmètre de consolidation, car la présentation des comptes et les comptes consolidés doivent permettre de présenter la situation de l'entreprise et du groupe de façon qu'un tiers puisse s'en faire une opinion fondée (art. 958 CO). De la même façon, la surveillance d'une fondation selon l'art. 84 CC n'apporte aucune libération de son intégration dans les comptes consolidés. En effet, l'influence dominante ne disparaît pas, la surveillance doit seulement assurer que les avoirs de la fondation sont bien employés dans le sens de l'acte de fondation.

#### 4. Intégration d'institutions de prévoyance

Dans le cas d'institutions de prévoyance enregistrées selon la LPP, on peut supposer, sur la base des arguments apportés ci-dessus, qu'il n'existe aucun contrôle au sens de l'art. 963 CO et ainsi aucune obligation de consolidation par l'entreprise affiliée à l'institution. D'une part, l'organe supérieur d'une institution de prévoyance est composé de façon paritaire de représentants des salariés et de l'employeur, conformément à l'art. 51 LPP. D'autre part, les dispositions du droit de la prévoyance retirent à l'entreprise tout pouvoir de disposition des fonds disponibles dans ces fondations. Le conseil de fondation, en tant qu'organe supérieur, peut et doit utiliser ces fonds uniquement dans le but de la prévoyance professionnelle. L'entreprise soumise à l'obligation de consolider ne dispose donc pas d'un mécanisme de direction lui permettant d'influencer à son avantage les résultats globaux de l'institution de prévoyance.

Des réflexions comparables sont aussi valables pour les fondations (de financement) patronales. Tant qu'une telle fondation dispose du statut d'institution de prévoyance selon la LPP, l'entreprise n'exerce pas de contrôle selon l'art. 963 CO.

En fait, dans le cadre de l'établissement de comptes consolidés, une entreprise doit se demander dans quelle mesure les fonds disponibles dans une institution de prévoyance, notamment les réserves de cotisations de l'employeur, mais aussi éventuellement le montant proportionnel des fonds libres, représentent un avantage économique et donc un actif ou une réserve latente pour l'entreprise et le groupe (voir le tome MSA «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes», IV.2.31).

D'autres considérations sont à prendre en compte pour les insuffisances de couverture dans l'institution de prévoyance et les cotisations d'employeur. L'entreprise n'a certes pas de contrôle sur l'institution de prévoyance dans son ensemble, mais elle peut, en présence d'une insuffisance de couverture de celle-ci, être obligée (à terme) d'apporter des cotisations (d'assainissement) supplémentaires. En cas d'insuffisance de couverture de l'institution de prévoyance, une entreprise doit donc évaluer dans quelle mesure elle doit constituer des provisions pour les paiements attendus (cf. tome MSA «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes», IV.2.25.21). Bien que l'entreprise ne contrôle pas l'institution de prévoyance, elle a un pouvoir de disposition étendu sur une éventuelle réserve des cotisations de l'employeur en tant que partie de la fortune de l'institution de prévoyance. De la même façon, la réserve des cotisations de l'employeur constitue un actif ou une réserve latente pour l'entreprise ou le groupe, du moins tant qu'aucune renonciation d'utilisation de la part de l'employeur n'a dû être déclarée en raison d'un découvert dans l'institution de prévoyance.

### **Question b)**

Comment est réalisée l'intégration d'une fondation dans les comptes consolidés?

### **Réponse**

L'intégration dans le périmètre de consolidation signifie la reprise, dans les comptes consolidés, des actifs et des dettes ainsi que des charges et des produits d'une fondation à leur valeur brute, après élimination cependant des relations internes au groupe. Si l'entreprise, malgré la situation de contrôle, ne peut disposer que de façon limitée de la fortune de la fondation, cette situation doit être mentionnée.

Une consolidation des capitaux au sens propre n'a pas lieu d'être, car l'entreprise qui a le contrôle ne dispose pas de participations dans la fondation. Il convient en fait d'éliminer les sorties de capitaux dans les entreprises fondatrices suite à la création de la fondation en procédant, lors de la première consolidation, à une annulation des charges par rapport au capital de fondation investi et, dans la consolidation qui suit, à une élimination du capital de fondation investi par rapport aux réserves du groupe.

**Question c)**

Comment faut-il procéder lors de la première application du nouveau droit comptable?

**Réponse**

Alors que dans les états financiers individuels, les dispositions du droit comptable doivent être appliquées de manière prospective (le cas échéant avec inscription correspondante au compte de résultat), dans les comptes consolidés soumis au code des obligations, le nouveau droit comptable peut aussi être appliqué de manière rétrospective. Les modifications du périmètre de consolidation lors de la première application du nouveau droit comptable peuvent être prises en compte en adaptant les valeurs d'ouverture au cours de la période de comparaison. Dans tous les cas, il conviendra d'expliquer la procédure choisie dans l'annexe.

## **9. Proposition concernant l'emploi du bénéfice**

### **9.1 Exemples relatifs à la présentation de la proposition concernant l'emploi du bénéfice**

Date de la première publication: 10 octobre 2016

#### **Question / réponse**

Dans la pratique, différentes questions se sont posées sur présentation de la proposition concernant l'emploi du bénéfice en présence de faits spécifiques. Les exemples suivants traitent ces questions et montrent des solutions possibles.

- Exemple 1: Proposition concernant l'emploi du bénéfice en présence d'un poste en diminution des capitaux propres pour actions propres
- Exemple 2: Proposition concernant l'emploi du bénéfice en cas de dividende en nature
- Exemple 3: Proposition concernant l'emploi du bénéfice en cas de dividende avec compensation
- Exemple 4: Proposition concernant l'emploi du bénéfice en cas de distribution partielle provenant de réserves fiscales issues d'apports de capital
- Exemple 5: Proposition concernant l'emploi du bénéfice en cas de perte au bilan et distribution d'un dividende provenant de réserves fiscales issues d'apports de capital
- Exemple 6: Proposition concernant l'emploi du bénéfice en cas de présentation des comptes en monnaie étrangère

Exemple 1:

Proposition concernant l'emploi du bénéfice en présence d'un poste en diminution des capitaux propres pour actions propres

Variante 1: *Le poste en diminution des capitaux propres pour actions propres de CHF 50 000 est couvert par des capitaux propres distribuables (sous déduction du bénéfice résultant du bilan).*

<b>Proposition concernant l'emploi du bénéfice</b>	<b>20_X</b>
	CHF
Bénéfice reporté	300 000,00
Bénéfice de l'exercice	<u>100 000,00</u>
Bénéfice disponible résultant du bilan	<u><u>400 000,00</u></u>

Le conseil d'administration propose à l'assemblée générale l'emploi du bénéfice suivant:

Versement d'un dividende de <b>1)</b>	350 000,00
Attribution à la réserve légale générale issue du bénéfice <b>2)</b>	0,00
Solde à reporter	<u>50 000,00</u>
	<u><u>400 000,00</u></u>

- 1)** La société renonce au versement d'un dividende sur les actions propres détenues.
- 2)** La réserve légale issue du bénéfice et la réserve légale issue du capital ayant atteint ensemble 50% du capital-actions, la société renonce à toute nouvelle attribution.

Variante 2a: Le poste en diminution des capitaux propres pour actions propres de CHF 50 000 n'est pas couvert par des capitaux propres distribuables (sous déduction du bénéfice résultant du bilan).

<b>Proposition concernant l'emploi du bénéfice</b>	<b>20_X</b>
	CHF
Bénéfice reporté	300 000,00
Bénéfice de l'exercice	<u>100 000,00</u>
Bénéfice résultant du bilan	400 000,00
Actions propres	<u>-50 000,00</u>
Total à la disposition de l'assemblée générale	<u><u>350 000,00</u></u>
Le conseil d'administration propose à l'assemblée générale l'emploi du bénéfice suivant:	
Versement d'un dividende de <b>1)</b>	350 000,00
Attribution à la réserve légale générale issue du bénéfice <b>2)</b>	0,00
Solde à reporter	<u>50 000,00</u>
Total proposition concernant l'emploi du bénéfice	<u><u>400 000,00</u></u>
Actions propres	<u>-50 000,00</u>
	<u><u>350 000,00</u></u>

- 1) La société renonce au versement d'un dividende sur les actions propres détenues.
- 2) La réserve légale issue du bénéfice et la réserve légale issue du capital ayant atteint ensemble 50% du capital-actions, la société renonce à toute nouvelle attribution.

Variante 2b: Le poste en diminution des capitaux propres pour actions propres de CHF 50,000 n'est pas couvert par des capitaux propres distribuables (sous déduction du bénéfice résultant du bilan).

<b>Proposition concernant l'emploi du bénéfice</b>	<b>20_X</b>
	CHF
Bénéfice reporté	300 000,00
Bénéfice de l'exercice	<u>100 000,00</u>
Bénéfice résultant du bilan <b>1)</b>	<u>400 000,00</u>

Le conseil d'administration propose à l'assemblée générale l'emploi du bénéfice suivant:

Versement d'un dividende de <b>2)</b>	350 000,00
Attribution à la réserve légale générale issue du bénéfice <b>3)</b>	0,00
Solde à reporter	<u>50 000,00</u>
	<u>400 000,00</u>

- 1)** Compte tenu du poste en diminution des capitaux propres pour actions propres de CHF 50 000, un montant de CHF 350 000 au maximum est à la disposition de l'assemblée générale pour l'emploi du bénéfice.
- 2)** La société renonce au versement d'un dividende sur les actions propres détenues.
- 3)** La réserve légale issue du bénéfice et la réserve légale issue du capital ayant atteint ensemble 50% du capital-actions, la société renonce à toute nouvelle attribution.



Exemple 2: Proposition concernant l'emploi du bénéfice en cas de dividende en nature

<b>Proposition concernant l'emploi du bénéfice</b>	<b>20_X</b>
	CHF
Bénéfice reporté	80 000,00
Bénéfice de l'exercice	<u>20 000,00</u>
Bénéfice disponible résultant du bilan	<u>100 000,00</u>

Le conseil d'administration propose à l'assemblée générale l'emploi du bénéfice suivant:

Versement d'un dividende de <b>1)</b>	50 000,00
Attribution à la réserve légale générale issue du bénéfice <b>2)</b>	0,00
Solde à reporter	<u>50 000,00</u>
	<u>100 000,00</u>

**1)** Le conseil d'administration propose le versement du dividende sous la forme d'un prêt en faveur de la société sœur S1-SA (dividende en nature). Le prêt d'un montant de CHF 50 000 à distribuer à l'actionnaire unique (valeur comptable = valeur nominale) est inclus dans la créance de prêt envers la société sœur S1-SA inscrite au bilan à hauteur de CHF 150 000.

**2)** La réserve légale issue du bénéfice et la réserve légale issue du capital ayant atteint ensemble 50% du capital-actions, la société renonce à toute nouvelle attribution.

Exemple 3: Proposition concernant l'emploi du bénéfice en cas de dividende avec compensation

<b>Proposition concernant l'emploi du bénéfice</b>	<b>20_X</b>
	CHF
Bénéfice reporté	80 000,00
Bénéfice de l'exercice	<u>20 000,00</u>
Bénéfice disponible résultant du bilan	<u>100 000,00</u>

Le conseil d'administration propose à l'assemblée générale l'emploi du bénéfice suivant:

Versement d'un dividende de <b>1)</b>	50 000,00
Attribution à la réserve légale générale issue du bénéfice <b>2)</b>	0,00
Solde à reporter	<u>50 000,00</u>
	<u>100 000,00</u>

- 1)** Le conseil d'administration propose le versement du dividende par compensation intégrale avec la créance de prêt existante envers l'actionnaire unique, M-SA (inscrit dans les comptes annuels à hauteur de CHF 50 000).
- 2)** La réserve légale issue du bénéfice et la réserve légale issue du capital ayant atteint ensemble 50% du capital-actions, la société renonce à toute nouvelle attribution.

Exemple 4: Proposition concernant l'emploi du bénéfice en cas de distribution partielle provenant de réserves fiscales issues d'apports de capital

<b>Proposition concernant l'emploi du bénéfice</b>	<b>20_X</b>
	CHF
Bénéfice reporté	350 000,00
Bénéfice de l'exercice	100 000,00
Report des réserves issues d'apports de capital	<u>300 000,00</u>
 Total à la disposition de l'assemblée générale	 <u><u>750 000,00</u></u>
 Le conseil d'administration propose à l'assemblée générale l'emploi du bénéfice suivant:	
Versement d'un dividende de	700 000,00
Attribution à la réserve légale générale issue du bénéfice <b>1)</b>	0,00
Solde à reporter	<u>50 000,00</u>
	 <u><u>750 000,00</u></u>
Distribution totale	700 000,00
. /. part des réserves issues d'apports de capital	<u>-300 000,00</u>
Part des réserves issues du bénéfice	<u><u>400 000,00</u></u>

- 1)** La réserve légale issue du bénéfice et la réserve légale issue du capital ayant atteint ensemble 50% du capital-actions, la société renonce à toute nouvelle attribution.

Exemple 5: Proposition concernant l'emploi du bénéfice en cas de perte au bilan et distribution d'un dividende provenant de réserves fiscales issues d'apports de capital

<b>Proposition concernant l'emploi du bénéfice</b>	<b>20_X</b>
	CHF
Report de pertes	-400 000,00
Perte de l'exercice	<u>-50 000,00</u>
Solde à reporter	<u>-450 000,00</u>
En outre, le conseil d'administration propose à l'assemblée générale le versement d'un dividende de	<u>300 000,00</u>
à la charge des réserves issues d'apports de capital	<u>300 000,00</u>

Remarques rédactionnelles:

- Lorsqu'une perte est inscrite au bilan, il est pertinent de conserver malgré cela le titre «proposition concernant l'emploi du bénéfice» en raison de la définition légale de l'objet du contrôle à l'art. 728a, al. 1, ch. 2, CO («proposition du conseil d'administration à l'assemblée générale concernant l'emploi du bénéfice»). Voir à ce sujet EXPERTsuisse, Questions et réponses sélectionnées sur l'audit en application du nouveau droit comptable (état 27 octobre 2015), question 9.
- La distribution d'un dividende en présence d'une perte au bilan n'est possible qu'en présence d'autres réserves issues du capital ou du bénéfice librement disponibles (sous déduction d'un éventuel montant en diminution des capitaux propres pour actions propres) au moins égales à la perte résultant du bilan (cf. tome du MSA «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes», IV.2.29.2.4.)

Exemple 6: Proposition concernant l'emploi du bénéfice en cas de présentation des comptes en monnaie étrangère<sup>1</sup>

<b>Proposition concernant l'emploi du bénéfice</b>	<b>20_X</b>	<b>20_X</b>
	Monnaie étrangère (ME)	CHF
Bénéfice reporté	25 000	50 000
Bénéfice de l'exercice	300 000	750 000
Différence de conversion	n/d	250 000
	<u>325 000</u>	<u>1 050 000</u>
Bénéfice disponible résultant du bilan	<u>325 000</u>	<u>1 050 000</u>

Le conseil d'administration propose à l'assemblée générale l'emploi du bénéfice suivant:

Versement d'un dividende de <b>1)</b>	100 000	300 000
Attribution à la réserve légale générale issue du bénéfice	24 600	59 300
Solde à reporter	<u>200 400</u>	<u>690 700</u>
Total	<u>325 000</u>	<u>1 050 000</u>

- 1) Le conseil d'administration propose une distribution des dividendes à hauteur de ME 100 000, mais au maximum CHF 300 000. Le montant maximal de CHF 300 000 est converti en ME au moment de la prise de décision par l'assemblée générale, au cours en vigueur ce jour-là. Si le montant obtenu est inférieur à la somme de ME 100 000 proposée pour la distribution, la distribution n'est effectuée qu'à hauteur de ce montant inférieur.

Les attributions proposées à la réserve légale générale issue du bénéfice restent inchangées en cas d'adaptation du montant des dividendes liée aux cours de change.

<sup>1</sup> Source: Loser, Silvan: **Etablissement des comptes en monnaie étrangère. Indication des valeurs en francs suisses.** Dans: EXPERT FOCUS, 10/2016.

OU (autre formulation possible concernant l'attribution aux réserves):

En cas d'adaptation du montant des dividendes liée aux cours de change, les attributions proposées à la réserve légale générale issue du bénéfice sont réduites au minimum nécessaire selon la loi (attribution à hauteur de 5% du bénéfice de l'exercice [inchangé] plus 10% de la part de dividendes excédant 5% du capital-actions).