

Le coronavirus et ses implications sur la présentation des comptes

7 juillet 2020

Pandémie de COVID-19 – considérations relatives aux enregistrements comptables des charges et produits dans le résultat exceptionnel selon les Swiss GAAP RPC

1 Règles de base selon les Swiss GAAP RPC

Selon la Swiss GAAP RPC 3/9 en relation avec la Swiss GAAP RPC 3/22, sont réputés exceptionnels les charges et produits qui n'apparaissent que très rarement dans le cadre de l'activité ordinaire de l'entreprise et qui n'étaient pas prévisibles. Il est en outre exigé que les charges et produits exceptionnels soient définis selon les mêmes critères.

2 Considérations relatives aux enregistrements comptables des positions dans le résultat exceptionnel

Nous sommes d'avis que certaines charges et certains produits liés au COVID-19 répondent aux critères d'exception, dans la mesure où une pandémie d'une telle ampleur est extrêmement rare et impossible à prévoir. Ainsi, des charges/produits spécifiques en rapport avec le COVID-19 peuvent satisfaire aux éléments précités si certaines conditions sont cumulativement réunies:

- a.** les charges/produits sont une conséquence directe et immédiate des mesures de lutte contre la propagation du COVID-19, en particulier si celles-ci sont prescrites/recommandées par l'État, et
- b.** il s'agit de charges/produits supplémentaires qui ne seraient pas survenus dans la marche normale des affaires de l'entreprise sans la crise du coronavirus (y.c. les amortissements/corrections de valeur supplémentaires liés au COVID-19).

Enfin, l'élément exceptionnel doit avoir une certaine portée. Nous estimons qu'il n'y a pas lieu d'attribuer un caractère exceptionnel à des événements individuels non significatifs, sauf s'ils sont imputables au même événement et sont significatifs dans leur totalité avec d'autres éléments ayant une incidence sur le résultat.

Par ailleurs, avec le passage à une «nouvelle normalité», diverses mesures imposées en Suisse et à l'étranger vont perdre leur caractère d'urgence ou exceptionnel. En conséquence, il convient pour l'heure d'appliquer les principes susmentionnés, en particulier en ce qui concerne les comptes annuels

couvrant en partie ou en totalité la période de la phase d'urgence de la crise du COVID-19. La question du caractère exceptionnel des charges/produits spécifiques au COVID-19 devra faire l'objet d'une réévaluation pour les états financiers suivants.

Il n'existe en principe aucune possibilité de présentation des charges/produits selon leur caractère ordinaire ou exceptionnel, car les postes exceptionnels du compte de résultat figurent dans la structure minimale (Swiss GAAP RPC 3/7 et 3/8). Toutefois, il faut tenir compte du fait que, dans la pratique, des décisions d'appréciation difficiles peuvent s'avérer nécessaires. En cas de doute, un événement doit être affecté avec les charges et produits correspondants dans le résultat ordinaire ou d'exploitation. Une justification détaillée s'impose donc lorsqu'un poste est enregistré en tant qu'élément exceptionnel, ce qui n'est pas nécessaire si ce n'est pas le cas. Les postes non significatifs peuvent être laissés de côté en vertu du chiffre 29 du cadre conceptuel.

Indépendamment de la classification des charges et produits en tant qu'éléments exceptionnels, la question se pose pour l'entreprise préparant les états financiers de savoir quelles explications (supplémentaires) sur chaque poste des comptes annuels peuvent être utiles pour aider les utilisateurs desdits documents à comprendre l'impact financier de la pandémie de COVID-19 sur l'entreprise. Il convient selon nous d'expliquer les incidences du COVID-19 dans tous les cas, qu'ils soient qualifiés d'éléments ordinaires ou exceptionnels.

3 Exemples de positions exceptionnelles dans le contexte de la pandémie de COVID-19

Peuvent être qualifiés d'exceptionnels par exemple les événements suivants:

- une pénalité contractuelle substantielle survenue parce qu'une entreprise s'est trouvée dans l'impossibilité de remplir ses obligations de livraison en raison de mesures imposées par l'État,
- une correction de valeur substantielle sur les stocks de marchandises des détaillants non alimentaires (p. ex. de vêtements d'une collection de printemps) qui n'ont pas été autorisés à ouvrir leurs magasins en raison du COVID-19,
- les répercussions des baisses de loyer importantes (en tant que bailleur ou en tant que locataire) faisant suite à des prescriptions légales ou imposées par les autorités.

Ne sont pas réputés exceptionnels en règle générale les événements suivants:

- dépréciations de valeur d'immobilisations corporelles, d'immobilisations incorporelles ou de goodwill, parce que l'actualité de valeur dépend principalement de la capacité de rendement à long terme, pour autant que la situation liée au COVID-19 n'ait pas un impact significatif sur la valeur finale,
- frais de personnel (p. ex. poursuite volontaire du versement du salaire) dans le cadre de l'activité opérationnelle,
- pertes sur débiteurs supérieures au montant normal,
- frais de location supplémentaires parce qu'il a fallu louer un entrepôt supplémentaire en raison de la pandémie,
- amortissements des immobilisations corporelles et incorporelles pendant le confinement.

Annexe: Dispositions pertinentes

Swiss GAAP RPC 3/22

- 22 Par charges et produits exceptionnels, on entend les charges et les produits qui n'apparaissent que très rarement dans le cadre de l'activité ordinaire et qui n'étaient pas prévisibles. Les charges et les produits exceptionnels doivent être définis selon les mêmes critères.

Circulaire SIX relative à la présentation des comptes du 17 octobre 2019

Circulaire n° 2

17/10/2019

Selon Swiss GAAP RPC 3/22, pour que les charges et les produits puissent être comptabilisés comme exceptionnels, ils doivent n'apparaître que très rarement dans le cadre de l'activité ordinaire et ne pas avoir été prévisibles. Ces conditions doivent être évaluées au cas par cas en fonction de l'entreprise établissant les comptes. En ce qui concerne le respect du critère «très rarement», il est possible de prendre comme indice la période courant depuis le dernier événement comparable. Le critère «non prévisible» se réfère logiquement à l'événement déclencheur et non au moment de la comptabilisation. Une faible probabilité d'occurrence de l'événement déclencheur (p. ex. inférieure à 50%) ou le fait qu'un événement ne soit pas prévu dans le budget ne signifie pas obligatoirement que cet événement était «non prévisible». Une décision de la société ne peut que rarement être qualifiée de «non prévisible» s'il existe un lien perceptible entre un événement extérieur non prévisible et la décision qui déclenche les charges ou les produits reconnus comme exceptionnels. Dans ce cadre, il est important que la période entre l'événement extérieur et la décision ne soit pas excessivement longue par rapport à la nature de l'événement.

104