KPMG
cutting through complexity

AUDIT

Le nouveau droit comptable

Présentation structurée et explication des principales nouveautés

kpmg.ch

Table des matières

Avant-propos 3

1. Introduction 4

2. Comptabilité et présentation des comptes 5
2.1. Obligation de tenir une comptabilité et de présenter des comptes 5
2.2. Exigences en matière de comptabilité et de présentation des comptes 6

3. Prescriptions relatives au bilan et à la structure des comptes annuels 8
3.1. Structure minimale du bilan: actif 8
3.2. Structure minimale du bilan: passif 9
3.3. Structure minimale du compte de résultat 10
3.4. Contenu minimal de l'annexe 12

4. Evaluation 15
4.1. Evaluation individuelle 16
4.2. Actifs ayant un prix courant observable 16
4.3. Réserves latentes 17

5. Etats financiers établis selon une norme comptable reconnue 18

6. Rapport de gestion 20
6.1. Composantes du rapport de gestion 20
6.2. Présentation des comptes pour les grandes entreprises 21
6.3. Tableau des flux de trésorerie 21
6.4. Rapport annuel 21

7. Comptes consolidés 22
7.1. Obligation d'établir des comptes consolidés – Périmètre de consolidation 22
7.2. Libération de l'obligation de dresser des comptes consolidés 23
7.3. Présentation des comptes consolidés 24

8. Dispositions transitoires 25

Annexe 26

1ère édition
Mars 2013

Avant-propos

Le 23 décembre 2011, le Parlement a adopté un nouveau droit comptable. Entré en vigueur le 1er janvier 2013, celui-ci n'opère plus de distinction en fonction de la forme juridique des entreprises, mais en fonction de leur importance économique.

Il reste encore du temps pour s'adapter à la nouvelle législation: les nouvelles dispositions seront applicables à compter de l'exercice 2015 ou, pour les comptes consolidés, à compter de l'exercice 2016. Les entreprises sont toutefois libres de s'y conformer plus tôt si elles le souhaitent.

Avec cette publication, KPMG entend soutenir l'application des nouvelles dispositions. Sur les pages suivantes, vous trouverez sous forme de tableaux et de graphiques une présentation des principales modifications ainsi qu'une comparaison entre le nouveau droit et le droit existant.

Ce document offre ainsi aux lecteurs un aperçu des changements qui se profilent à l'horizon.

Zurich, mars 2013

KPMG SA

François Rouiller
Partner, Audit Zurich

Reto Zemp
Partner, Audit Zurich

1. Introduction

Le 23 décembre 2011, l'Assemblée fédérale de la Confédération suisse a adopté le nouveau droit relatif à la comptabilité commerciale et à la présentation des comptes. Les nouvelles dispositions constituent le titre trente-deuxième du Code des obligations. Les dispositions existantes du droit de la société anonyme en matière de présentation de comptes ont été supprimées en conséquence. Le nouveau droit comptable est entré en vigueur le 1er janvier 2013.

Les nouvelles dispositions concernent toutes les entreprises. Par entreprises, on entend aussi bien les entreprises individuelles et les sociétés de personnes que les personnes morales au sens du Code civil (associations et fondations) et du Code des obligations (sociétés anonymes, sociétés à responsabilité limitée, sociétés en commandite par actions et sociétés coopératives).

La présente brochure compare le nouveau droit comptable avec les dispositions existantes du droit de la société anonyme et les dispositions actuelles relatives à la comptabilité commerciale (art. 662 ss et art. 957 ss CO; état au 1er janvier 2012). Elle contient en outre des explications succinctes concernant les principales nouveautés. Les articles de loi indiqués dans la marge font référence au nouveau droit comptable présenté dans la seconde partie de cette brochure.

Les valeurs-seuils pour le contrôle ordinaire selon l'art. 727 al. 1 ch. 2 CO ont déjà été relevées comme suit au 1er janvier 2012: total du bilan de 20 millions de francs, chiffre d'affaires de 40 millions de francs et effectif de 250 emplois à plein temps en moyenne annuelle. Si deux de ces valeurs-seuils sont dépassées au cours de deux exercices successifs, un contrôle ordinaire doit être effectué. Les valeurs-seuils applicables aux associations n'ont toutefois pas été adaptées et restent inchangées: total du bilan de 10 millions de francs, chiffre d'affaires de 20 millions de francs et effectif de 50 emplois à plein temps en moyenne annuelle.

2. Comptabilité et présentation des comptes

2.1. Obligation de tenir une comptabilité et de présenter des comptes

Avec le nouveau droit comptable, les critères relatifs à l'obligation de tenir une comptabilité ont été modifiés.

Nouveau droit	Droit existant	
Doivent tenir une comptabilité et présenter des comptes: 1. les entreprises individuelles et les sociétés de personnes qui ont réalisé un chiffre d'affaires supérieur à 500 000 francs lors du dernier exercice; 2. les personnes morales. Les entreprises suivantes ne tiennent qu'une comptabilité des recettes et des dépenses ainsi que du patrimoine: 1. les entreprises individuelles et les sociétés de personnes qui ont réalisé un chiffre d'affaires inférieur à 500 000 francs lors du dernier exercice; 2. les associations et les fondations qui n'ont pas l'obligation de requérir leur inscription au registre du commerce; 3. les fondations dispensées de l'obligation de désigner un organe de révision en vertu de l'art. 83b al. 2 CC.	Quiconque a l'obligation de faire inscrire sa raison de commerce au registre du commerce doit tenir des livres et établir des comptes annuels pour chaque exercice. Celui qui fait le commerce, exploite une fabrique ou exerce en la forme commerciale quelque autre industrie est tenu d'en requérir l'inscription au registre du commerce du lieu où il a son principal établissement. Les entreprises individuelles qui ont réalisé un chiffre d'affaires annuel inférieur à 100 000 francs sont dispensées de l'obligation de requérir leur inscription au registre du commerce.	Art. 957 CO

Figure 1 Obligation de tenir une comptabilité et de présenter des comptes

Les dispositions ont été simplifiées en particulier pour les entreprises individuelles et les sociétés de personnes de petite taille (chiffre d'affaires inférieur à 500 000 francs). Désormais, celles-ci ne doivent tenir qu'une comptabilité des recettes et des dépenses ainsi que du patrimoine («carnet du lait»). Les associations et les fondations qui n'ont pas l'obligation de requérir leur inscription au registre du commerce, de même que les fondations dispensées de l'obligation de désigner un organe de révision, peuvent également tenir leur comptabilité conformément à cette méthode simplifiée.

2.2. Exigences en matière de comptabilité et de présentation des comptes

Le tableau ci-après présente les exigences en matière de comptabilité et de présentation des comptes:

	Nouveau droit		Droit existant
	Comptabilité	Présentation des comptes	
Principes Art. 957a al. 2 CO Art. 958 CO Art. 958a CO Art. 958b CO Art. 958c al. 1 CO	Principes de régularité de la comptabilité: ▪ enregistrement intégral, fidèle et systématique des transactions et des autres faits nécessaires ▪ justification de chaque enregistrement par une pièce comptable ▪ clarté ▪ adaptation à la nature et à la taille de l'entreprise ▪ traçabilité des enregistrements comptables	Les comptes doivent présenter la situation économique de l'entreprise de façon qu'un tiers puisse s'en faire une opinion fondée. Règles fondamentales: ▪ continuité de l'exploitation ▪ délimitation périodique et rattachement des charges aux produits Principes de l'établissement régulier des comptes: ▪ clarté et intelligibilité ▪ intégralité ▪ fiabilité ▪ importance relative ▪ prudence ▪ permanence de la présentation et des méthodes d'évaluation ▪ interdiction de la compensation entre les actifs et les passifs et entre les charges et les produits	Clarté et sincérité du bilan: les comptes annuels sont dressés conformément aux principes généralement admis dans le commerce; ils doivent être complets, clairs et faciles à consulter, afin que les intéressés puissent se rendre compte aussi exactement que possible de la situation économique de l'entreprise. Principes de l'établissement régulier des comptes: ▪ intégralité ▪ clarté et caractère essentiel des informations ▪ prudence ▪ principe de continuation de l'exploitation ▪ continuité dans la présentation et l'évaluation ▪ interdiction de la compensation entre actifs et passifs, ainsi qu'entre charges et produits
Monnaie Art. 957a al. 4 CO Art. 958d al. 3 CO	Monnaie nationale ou monnaie la plus importante au regard des activités de l'entreprise	Monnaie nationale ou monnaie la plus importante au regard des activités de l'entreprise avec indication des contre-valeurs en monnaie nationale et des cours de conversion utilisés	Les articles de l'inventaire, du compte d'exploitation et du bilan sont exprimés en monnaie suisse.

	Nouveau droit		Droit existant	
	Comptabilité	Présentation des comptes		
Langue	Langue nationale ou anglais	Langue nationale ou anglais	Pas réglé dans le CO	Art. 957a al. 5 CO Art. 958d al. 4 CO
Conservation	Les livres et les pièces comptables sont conservés pendant dix ans sur support papier, sur support électronique ou sous toute forme équivalente.	Des exemplaires imprimés et signés du rapport de gestion et du rapport de révision sont conservés pendant dix ans.	Le compte d'exploitation et le bilan doivent être conservés par écrit et signés. Les livres, les pièces comptables et la correspondance peuvent être conservés par écrit, par un moyen électronique ou par un moyen comparable pendant dix ans.	Art. 958f CO

Figure 2 Exigences en matière de comptabilité et de présentation des comptes

Les principes relatifs à la tenue régulière de la comptabilité sont désormais ancrés dans la loi. Les principes et les bases de l'établissement régulier des comptes restent pour l'essentiel inchangés. La fiabilité ainsi que la délimitation périodique et le rattachement des charges aux produits ne sont toutefois pas mentionnées expressément dans le droit existant.

Le principe de continuité de l'exploitation a été explicité, dans la mesure où les comptes sont établis selon l'hypothèse que l'entreprise poursuivra ses activités dans un avenir prévisible. Toutefois, si la cessation de tout ou partie de l'activité de l'entreprise est envisagée ou paraît inévitable dans les douze mois qui suivent la date du bilan, les comptes sont dressés sur la base des valeurs de liquidation pour les parties concernées de l'entreprise. Art. 958a CO

Une nouveauté importante est que les comptes peuvent être établis dans la monnaie la plus importante au regard des activités de l'entreprise au lieu de la monnaie nationale. S'ils ne sont pas établis dans la monnaie nationale, les contre-valeurs en francs suisses doivent aussi être indiquées. Les cours de conversion utilisés sont mentionnés et éventuellement commentés dans l'annexe.

3. Prescriptions relatives au bilan et à la structure des comptes annuels

3.1. Structure minimale du bilan: actif

La notion d'actif est désormais définie expressément dans la loi. Les éléments du patrimoine doivent remplir les conditions suivantes:

Art. 959 al. 2 CO

- l'entreprise peut disposer des éléments du patrimoine en raison d'événements passés,
- elle en attend un flux d'avantages économiques et
- la valeur peut être estimée avec un degré de fiabilité suffisant.

Les éléments du patrimoine qui ne remplissent pas ces conditions ne peuvent pas être portés au bilan.

Art. 959 al. 3 CO

Art. 960d CO

De plus, le nouveau droit donne une définition de l'actif circulant et de l'actif immobilisé. L'actif circulant comprend la trésorerie et les actifs qui seront vraisemblablement réalisés au cours des douze mois suivant la date du bilan, dans le cycle normal des affaires ou d'une autre manière. Tous les autres actifs – notamment les valeurs acquises en vue d'une utilisation ou d'une détention à long terme – sont classés dans l'actif immobilisé.

Le tableau ci-après présente la structure minimale de l'actif du bilan selon le nouveau droit et le droit existant. Le nouveau droit exige que les positions soient présentées dans l'ordre indiqué.

Art. 959 al. 3 CO
Art. 959a al. 1 CO

Nouveau droit	Droit existant	Expl.
Actif circulant	**Actif circulant**	
Trésorerie et actifs cotés en bourse détenus à court terme	Liquidités	**a)**
Créances résultant de la vente de biens et de prestations de services	Créances résultant de ventes et de prestations de services	
Autres créances à court terme	Autres créances	
Stocks et prestations de services non facturées	Stocks	**b)**
Actifs de régularisation	Comptes de régularisation	
Actif immobilisé	**Actif immobilisé**	
Immobilisations financières	Immobilisations financières	
Participations	Participations	
Immobilisations corporelles	Immobilisations corporelles	
Immobilisations incorporelles	Immobilisations incorporelles	
Capital social ou capital de la fondation non libéré	Part non libérée du capital-actions	
–	Frais de fondation, d'augmentation du capital et d'organisation	**c)**

Figure 3 Structure minimale du bilan: actif

a) Comme indiqué à la figure 3, les actifs cotés en bourse détenus à court terme doivent désormais être présentés. Les actifs cotés en bourse seront traités plus en détail dans le chapitre 4.2.
b) Les prestations de services non facturées ne sont pas mentionnées dans le droit existant.
c) Selon le nouveau droit, les frais de fondation, d'augmentation du capital et d'organisation ne peuvent plus être portés à l'actif.

Le nouveau droit exige en outre que les créances envers les détenteurs de participations directes et indirectes, envers les organes et envers les sociétés dans lesquelles l'entreprise détient une participation directe ou indirecte soient présentées séparément. Le droit existant contient une disposition similaire. Ce qui est nouveau, c'est que les créances envers les organes doivent être présentées séparément et que la présentation peut être effectuée dans le bilan ou dans l'annexe.

3.2. Structure minimale du bilan: passif

Le passif comprend les capitaux étrangers et les capitaux propres. La notion de passif est définie expressément dans le nouveau droit comptable. Pour qu'une dette soit inscrite au bilan dans les capitaux étrangers, les conditions suivantes doivent être remplies:

- la dette résulte de faits passés,
- elle entraîne un flux probable d'avantages économiques à la charge de l'entreprise et
- sa valeur peut être estimée avec un degré de fiabilité suffisant.

Art. 959 al. 5 CO

De plus, le nouveau droit donne une définition des capitaux étrangers à court terme et des capitaux étrangers à long terme: les capitaux étrangers à court terme comprennent les dettes qui seront vraisemblablement exigibles dans les douze mois suivant la date du bilan ou dans le cycle normal des affaires. Toutes les autres dettes sont classées dans les capitaux étrangers à long terme.

Art. 959 al. 6 CO

Le tableau ci-après présente la structure minimale du passif du bilan selon le nouveau droit et le droit existant. Le nouveau droit exige que les positions soient présentées dans l'ordre indiqué.

Nouveau droit	Droit existant	Expl.
Capitaux étrangers à court terme	**Fonds étrangers**	**a)**
Dettes résultant de l'achat de biens et de prestations de services	Dettes sur achats et prestations de services	
Dettes à court terme portant intérêt	–	**b)**
Autres dettes à court terme	Autres dettes à court terme	
Passifs de régularisation	Comptes de régularisation	
Capitaux étrangers à long terme	**–**	**a)**
Dettes à long terme portant intérêt	–	**b)**
Autres dettes à long terme	Dettes à long terme	
Provisions et postes analogues prévus par la loi	Provisions pour risques et charges	
Capitaux propres	**Fonds propres**	
Capital social ou capital de la fondation, le cas échéant ventilé par catégories de droits de participation	Capital-actions / capital social / capital de la société coopérative / fortune de la fondation	
	Réserves légales	
Réserve légale issue du capital	■ Réserve générale	
Réserve légale issue du bénéfice	■ Réserve pour actions propres	**c)**
Réserves facultatives issues du bénéfice ou pertes cumulées	■ Réserve de réévaluation	
	Autres réserves	
	Bénéfice/déficit résultant du bilan	
Propres parts du capital (en diminution des capitaux propres)		

Art. 959 al. 4 CO
Art. 959a al. 2 CO

Figure 4 Structure minimale du bilan: passif

a) Ce qui est nouveau, c'est qu'une distinction doit impérativement être établie entre les capitaux étrangers à court terme et les capitaux étrangers à long terme. Le droit existant ne précise rien à ce sujet.
b) Les dettes à court terme portant intérêt et les dettes à long terme portant intérêt ne sont pas mentionnées dans le droit existant. Celles-ci doivent désormais être portées au bilan séparément.
c) Selon le Message concernant la révision du Code des obligations du 21 décembre 2007, le nouveau droit entend classer les réserves selon leur origine: les apports effectués par les titulaires de titres de participation (p. ex. agios, primes) doivent être affectés à la réserve légale issue du capital tandis que la réserve légale issue du bénéfice englobe toutes les réserves constituées avec des bénéfices non distribués.
Une nouveauté importante concerne les propres parts du capital: dans le droit existant, celles-ci sont comptabilisées dans l'actif et ne doivent pas être présentées séparément. Dans le nouveau droit en revanche, elles doivent être présentées dans les capitaux propres, en diminution de ces derniers.

Le nouveau droit exige en outre que les dettes envers les détenteurs de participations directes et indirectes, envers les organes et envers les sociétés dans lesquelles l'entreprise détient une participation directe ou indirecte soient présentées séparément. Le droit existant contient une disposition similaire. Ce qui est nouveau, c'est que les dettes envers les organes doivent être présentées séparément et que la présentation peut être effectuée dans le bilan ou dans l'annexe.

3.3. Structure minimale du compte de résultat

Le tableau ci-après présente la structure minimale du compte de résultat selon le nouveau droit et le droit existant. Le compte de résultat peut être établi selon la méthode de l'affectation des charges par nature (compte de résultat par nature) ou selon la méthode de l'affectation des charges par fonction (compte de résultat par fonction). Le nouveau droit exige en outre que les positions soient présentées dans l'ordre indiqué.

Nouveau droit	Droit existant
Compte de résultat par nature (méthode de l'affectation des charges par nature)	En général ▪ Produits et charges d'exploitation ▪ Produits et charges hors exploitation ▪ Produits et charges exceptionnels Produits ▪ Chiffre d'affaires résultant des ventes et des prestations de services ▪ Produits financiers ▪ Bénéfices provenant de l'aliénation d'actifs immobilisés Charges ▪ Charges de matières et de marchandises ▪ Frais de personnel ▪ Charges financières ▪ Charges d'amortissement Le compte de profits et pertes fait ressortir **le bénéfice ou la perte de l'exercice.**
Produits nets des ventes de biens et de prestations de services	
Variation des stocks de produits finis et semi-finis et variation des prestations de services non facturées	
Charges de matériel	
Charges de personnel	
Autres charges d'exploitation	
Amortissements et corrections de valeur sur les postes de l'actif immobilisé	
Charges et produits financiers	
Charges et produits hors exploitation	
Charges et produits exceptionnels, uniques ou hors période	
Impôts directs	
Bénéfice ou perte de l'exercice	
Compte de résultat par fonction (méthode de l'affectation des charges par fonction) [1]	
Produits nets des ventes de biens et de prestations de services	
Coûts d'acquisition ou de production des biens et prestations de services vendus	
Charges d'administration et de distribution	
Charges et produits financiers	
Charges et produits hors exploitation	
Charges et produits exceptionnels, uniques ou hors période	
Impôts directs	
Bénéfice ou perte de l'exercice	

Art. 959b al. 2 CO

Art. 959b al. 3 CO

Figure 5 Structure minimale du compte de résultat

[1] Lorsque le compte de résultat est établi selon la méthode de l'affectation des charges par fonction, les charges de personnel ainsi que les amortissements et corrections de valeur sur les postes de l'actif immobilisé doivent être indiqués séparément dans l'annexe.

Art. 959b al. 4 CO

Selon le droit existant – même si celui-ci ne contient aucune disposition spécifique à ce sujet – les deux formes de présentation du compte de profits et pertes sont admises pour autant que les positions qui constituent la structure minimale de ce dernier soient présentées séparément.

Selon le nouveau droit, il n'est plus obligatoire de présenter séparément les bénéfices issus de l'aliénation d'actifs immobilisés. En revanche, les impôts directs doivent désormais être présentés en tant que position séparée. Les charges et produits exceptionnels doivent déjà être présentés séparément selon le droit existant. Désormais, les charges et produits uniques et hors période doivent également être présentés séparément.

3.4. Contenu minimal de l'annexe

Le tableau ci-après présente les informations minimales que l'annexe doit contenir selon le nouveau droit et le droit existant. Les exigences spécifiques envers les sociétés dont les actions sont cotées en bourse concernant les indemnités et les participations («loi sur la transparence», art. 663b^{bis} et 663c CO), qui restent inchangées, ne sont pas indiquées.

	Nouveau droit	Droit existant
Art. 959c al. 1 CO	**L'annexe contient:**	
	1. Des informations sur les principes comptables appliqués, lorsqu'ils ne sont pas prescrits par la loi	–
	2. Des informations, une structure détaillée et des commentaires concernant certains postes du bilan et du compte de résultat	–
	3. Le montant global provenant de la dissolution nette des réserves de remplacement et des réserves latentes supplémentaires dissoutes si la présentation du résultat économique s'en trouve sensiblement améliorée	Le montant global provenant de la dissolution nette des réserves de remplacement et des réserves latentes supplémentaires dissoutes si le résultat est présenté d'une façon sensiblement plus favorable
	4. Les autres informations prescrites par la loi	Les autres indications prévues par la loi
Art. 959c al. 2 CO	**L'annexe comporte également les indications suivantes, à moins qu'elles ne ressortent directement du bilan ou du compte de résultat:**	
	1. Raison de commerce ou nom, forme juridique et siège de l'entreprise	–
	2. Le cas échéant, déclaration attestant que la moyenne annuelle des emplois à plein temps n'est pas supérieure, selon le cas, à 10, à 50 ou à 250	–
	3. Raison de commerce, forme juridique et siège des entreprises dans lesquelles une participation directe ou une participation indirecte importante est détenue, ainsi que part du capital et part des droits de vote	Toute participation essentielle à l'appréciation de l'état du patrimoine et des résultats de la société
	4. Nombre de parts de son propre capital détenues par l'entreprise et par les entreprises dans lesquelles elle a des participations	Indications sur l'acquisition, l'aliénation (y c. les conditions) et le nombre des actions propres que détient la société, y compris de celles qui sont détenues par une autre société dans laquelle la première a une participation majoritaire
	5. Acquisition et aliénation par l'entreprise de ses propres parts sociales et conditions auxquelles elles ont été acquises ou aliénées	
	6. 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	Montant global des dettes découlant de contrats de leasing non portées au bilan
	7. Dettes envers des institutions de prévoyance	Dettes envers les institutions de prévoyance professionnelle

Nouveau droit	Droit existant	
8. Montant total des sûretés constituées en faveur de tiers	Montant global des cautionnements, obligations de garantie et constitutions de gages en faveur de tiers	
9. Montant total des actifs engagés en garantie des dettes de l'entreprise et celui des actifs grevés d'une réserve de propriété	Montant global des actifs mis en gage ou cédés pour garantir des engagements de la société, ainsi que des actifs sous réserve de propriété	
10. Obligations légales ou effectives pour lesquelles une perte d'avantages économiques apparaît improbable ou est d'une valeur qui ne peut être estimée avec un degré de fiabilité suffisant (engagement conditionnel)	–	
11. Nombre et 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	–	
12. Explications relatives aux postes extraordinaires, uniques ou hors période du compte de résultat	–	
13. Evénements importants survenus après la date du bilan	–	
14. En cas de démission de l'organe de révision avant le terme de son mandat, raisons de ce retrait	Le cas échéant, motifs qui ont conduit à la démission de l'organe de révision	
15. Pour les entreprises débitrices d'emprunts par obligations: montant, taux d'intérêt, échéance et autres conditions de chacun de ces emprunts	Montants, taux d'intérêt et échéances des emprunts obligataires émis par la société	Art. 959c al. 4 CO
–	Valeurs d'assurance-incendie des immobilisations corporelles	
–	Indications sur l'objet et le montant des réévaluations	
–	Montant de l'augmentation autorisée et de l'augmentation conditionnelle du capital	
–	Indications sur la réalisation d'une évaluation du risque	
Informations supplémentaires à fournir par les entreprises tenues d'appliquer la présentation des comptes pour les grandes entreprises [1]		Art. 961a CO
1. Ventilation des dettes à long terme portant intérêt, selon leur exigibilité, à savoir de un à cinq ans et plus de cinq ans	–	
2. Montant des honoraires versés à l'organe de révision pour les prestations en matière de révision, d'une part, et pour les autres prestations de services, d'autre part	–	

Figure 6 Contenu minimal de l'annexe
[1] Voir l'arbre décisionnel au chapitre 6.1.

Le nouveau droit introduit un certain nombre d'indications supplémentaires concernant le contenu minimal de l'annexe: outre les informations telles que les principes comptables utilisés pour l'établissement des comptes annuels et les explications relatives aux positions du bilan et du compte de résultat, les engagements conditionnels, les événements survenus après la date du bilan et les programmes de participation des collaborateurs doivent également être présentés dans l'annexe. Les postes extraordinaires, uniques ou hors période du compte de résultat doivent être expliqués. A noter également la déclaration attestant que la moyenne annuelle des emplois à plein temps n'est pas supérieure, selon le cas, à 10, à 50 ou à 250. Les lecteurs du bilan peuvent ainsi déterminer si cette valeur-seuil pour le contrôle ordinaire est dépassée ou, en cas d'opting-out (renonciation à la révision), respectée. Seules les grandes entreprises sont toutefois tenues d'indiquer le nombre exact d'emplois à plein temps en moyenne annuelle dans le rapport annuel (voir le chapitre 6.4.). Les grandes entreprises doivent également fournir des informations supplémentaires sur leurs dettes à long terme portant intérêt et sur le montant des honoraires versés à l'organe de révision.

Les prescriptions relatives à la publication des participations ont été renforcées. La raison de commerce, la forme juridique et le siège des entreprises dans lesquelles une participation directe est détenue doivent désormais être indiqués, que cette participation soit importante ou non pour l'entreprise. Ces informations doivent également être fournies pour les participations indirectes importantes.

En revanche, certaines informations ne doivent plus être indiquées: les valeurs d'assurance-incendie ainsi que les éventuelles réévaluations ou augmentations de capital ne doivent plus impérativement être mentionnées. Seules les grandes entreprises doivent désormais fournir des indications sur la réalisation d'une évaluation des risques dans le rapport annuel (voir le chapitre 6.).

4. Evaluation

Pour la première fois, des principes en matière d'évaluation sont ancrés expressément dans le nouveau droit. Ces principes sont les suivants: Art. 960 CO

- Evaluation individuelle
- Evaluation prudente, mais qui ne doit pas empêcher une appréciation fiable de la situation économique de l'entreprise
- Vérification et, le cas échéant, adaptation des valeurs lorsque des indices concrets laissent supposer que des actifs sont surévalués ou que des provisions sont insuffisantes

Le principe de l'évaluation individuelle sera abordé plus en détail dans le chapitre 4.1. Les principes de prudence et de vérification des valeurs des actifs et des provisions en présence d'indices concrets correspondants s'appliquent déjà implicitement dans le droit existant.

Le tableau ci-après présente une sélection de prescriptions en matière d'évaluation concernant les actifs et les dettes selon le nouveau droit et le droit existant:

Actifs selon le nouveau droit	Actifs selon le droit existant	
Evaluation de l'actif au plus à son coût d'acquisition ou à son coût de revient. Les dispositions relatives à certaines catégories d'actifs sont réservées.	La valeur de tous les éléments de l'actif ne peut y figurer pour un chiffre dépassant celui qu'ils représentent pour l'entreprise à la date du bilan. L'actif immobilisé peut être évalué au plus à son prix d'acquisition ou à son coût de revient, déduction faite des amortissements nécessaires.	Art. 960a CO
Les pertes de valeur dues à l'utilisation de l'actif et au facteur temps sont comptabilisées par le biais des amortissements, celles dues à d'autres facteurs, par le biais de corrections de valeur.	Des amortissements et corrections de valeur sont effectués dans la mesure où ils sont nécessaires selon les principes généralement admis dans le commerce.	
Des amortissements et corrections de valeur supplémentaires peuvent être opérés à des fins de remplacement et pour assurer la prospérité de l'entreprise à long terme. L'entreprise peut, pour les mêmes raisons, renoncer à dissoudre des amortissements ou des corrections de valeur qui ne sont plus justifiés.	Le conseil d'administration peut à des fins de remplacement procéder à des amortissements et à des corrections de valeur supplémentaires. Des réserves latentes supplémentaires sont admissibles.	Art. 960b CO
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.	Les titres cotés en bourse peuvent être évalués au plus au cours moyen qu'ils ont enregistré le dernier mois précédant la date du bilan. Les titres non cotés en bourse peuvent être évalués au plus à leur prix d'acquisition, déduction faite des corrections de valeur nécessaires.	Art. 960c CO
Les stocks (matières premières, produits en cours de fabrication, produits finis et marchandises) et les prestations de services non facturées sont comptabilisés à la valeur vénale diminuée des coûts résiduels prévisibles à la date du bilan si cette valeur est inférieure au coût d'acquisition ou au coût de revient.	Les matières premières, les produits en cours de fabrication et les produits finis ainsi que les marchandises peuvent être évalués au plus à leur prix d'acquisition ou à leur coût de revient. Toutefois, si ces coûts sont supérieurs au prix généralement pratiqué sur le marché à la date du bilan, ce prix est déterminant.	

Dettes selon le nouveau droit	Dettes selon le droit existant
Evaluation à la valeur nominale.	–
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.	Des provisions pour risques et charges sont effectuées dans la mesure où elles sont nécessaires selon les principes généralement admis dans le commerce. Des provisions pour risques et charges sont notamment constituées pour couvrir les engagements incertains et les risques de pertes sur les affaires en cours.
Des provisions peuvent être constituées notamment aux titres suivants: ▪ charges régulières découlant des obligations de garantie ▪ remise en état des immobilisations corporelles ▪ restructurations ▪ mesures pour assurer la prospérité de l'entreprise à long terme	Le conseil d'administration peut à des fins de remplacement procéder à la constitution de provisions pour risques et charges supplémentaires.
Les provisions qui ne se justifient plus ne doivent pas obligatoirement être dissoutes.	Le conseil d'administration peut renoncer à dissoudre des provisions pour risques et charges devenues superflues. Des réserves latentes supplémentaires sont admissibles dans la mesure où elles sont justifiées pour assurer d'une manière durable la prospérité de l'entreprise ou la répartition d'un dividende aussi constant que possible compte tenu des intérêts des actionnaires.

Art. 960e CO

Figure 7 Evaluation des actifs et des dettes

Les principales différences entre le nouveau droit et le droit existant concernent le principe de l'évaluation individuelle ainsi que les actifs ayant un prix courant observable sur un marché actif. Ces aspects sont abordés dans les chapitres ci-après. Sinon, il n'y a pas de différences majeures au niveau de l'évaluation des actifs et des dettes. Les réserves latentes restent en particulier autorisées.

4.1. Evaluation individuelle

Art. 960 al. 1 CO

Dans le nouveau droit comptable, le principe de l'évaluation individuelle signifie que, en règle générale, les éléments de l'actif et les dettes sont évalués individuellement s'ils sont importants et qu'en raison de leur similitude, ils ne sont habituellement pas regroupés. Etant donné que le droit existant ne précise rien quant à une évaluation regroupée ou individuelle, le libre choix de la méthode s'est développé dans la pratique comptable suisse, autorisant aussi bien l'évaluation individuelle que l'évaluation globale ou groupée. S'agissant de cette dernière, des réserves latentes peuvent être constituées pour compenser les moins-values au sein d'éléments similaires de l'actif. Les conséquences du nouveau principe de l'évaluation individuelle doivent donc être examinées soigneusement.

4.2. Actifs ayant un prix courant observable

Art. 960b CO

Lors des évaluations subséquentes, les actifs cotés en bourse ou ayant un autre prix courant observable sur un marché actif peuvent, selon le nouveau droit, 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. Dans le droit existant, cela est autorisé uniquement pour les titres cotés en bourse de l'actif circulant. Alors que le Message concernant la révision du Code des obligations mentionnait les titres, les métaux précieux et les marchandises (Commodities) comme exemples d'actifs cotés en bourse,

ceux-ci ont depuis été étendus aux actifs ayant un autre prix courant observable sur un marché actif. L'entreprise qui fait usage de ce droit évalue tous les actifs du même poste du bilan qui sont liés à un prix courant observable au cours du jour ou au prix courant à la date du bilan. Elle indique ce choix dans l'annexe.

Lorsque des actifs sont évalués au cours du jour ou au prix courant à la date du bilan, une correction de valeur peut être constituée à charge du compte de résultat afin de tenir compte de la fluctuation des cours. Ces corrections de valeur ne sont cependant pas autorisées si elles conduisent à la comptabilisation d'une valeur inférieure au coût d'acquisition ou, s'il est plus bas, au cours boursier. Le montant total des réserves de fluctuation doit apparaître séparément dans le bilan ou dans l'annexe.

4.3. Réserves latentes

Avec le nouveau droit comptable, de premiers pas ont été effectués en direction d'une présentation donnant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise («true and fair view»). Le principe de la prudence est toutefois maintenu et les réserves latentes restent admises. C'est ce que montrent en particulier les dispositions relatives aux amortissements, aux corrections de valeur et aux provisions. Ces éléments peuvent être constitués à des fins de remplacement ou afin d'assurer la prospérité de l'entreprise à long terme et ne doivent pas être dissous lorsqu'ils ne sont plus justifiés.

5. Etats financiers établis selon une norme comptable reconnue

Le nouveau droit comptable introduit le concept de l'établissement des comptes selon une norme reconnue. La figure ci-après montre quand l'établissement de tels comptes est également requis.

Art. 962 CO
Art. 962a CO

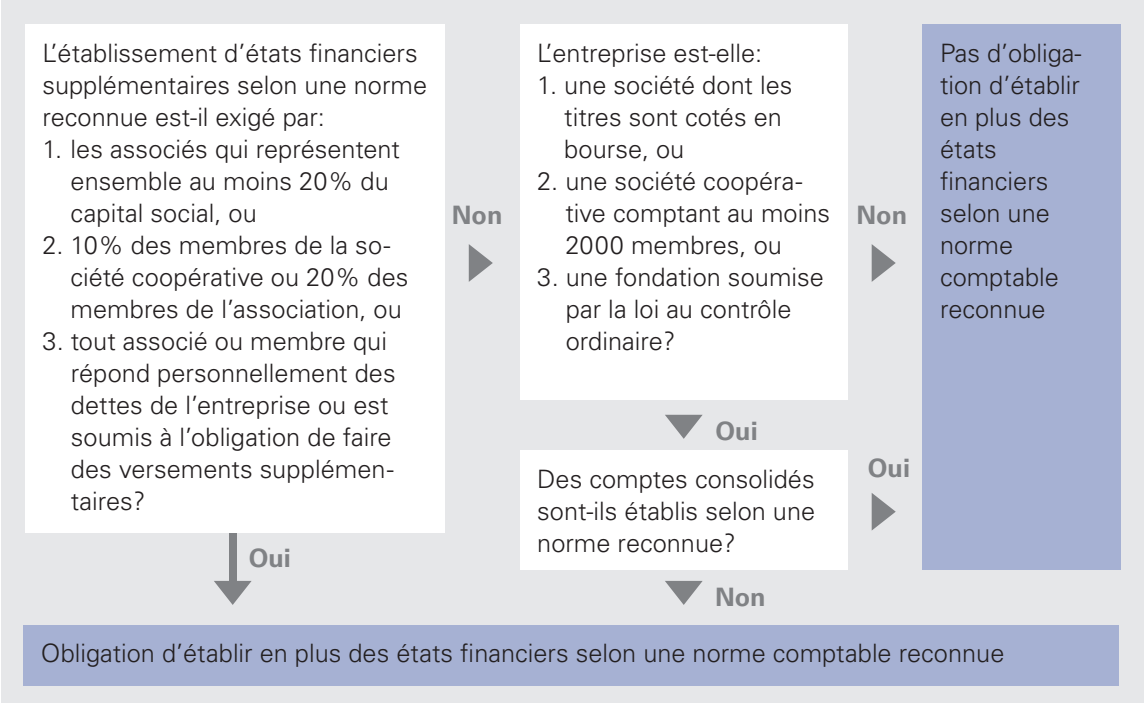


Figure 8 Arbre décisionnel pour l'établissement d'états financiers selon une norme comptable reconnue

L'Ordonnance du Conseil fédéral du 21 novembre 2012 sur les normes comptables reconnues (ONCR) admet les référentiels suivants comme normes reconnues: IFRS, IFRS for SMEs, Swiss GAAP RPC, US GAAP et IPSAS. Les prescriptions de la FINMA en matière d'établissement des comptes pour les banques et les négociants en valeurs mobilières ainsi que celles en matière de placements collectifs de capitaux équivalent à une norme comptable reconnue.

Le choix d'une norme reconnue incombe à l'organe supérieur de direction ou d'administration à moins que les statuts, le contrat de société ou l'acte de fondation n'en disposent autrement ou que l'organe suprême ne désigne lui-même une norme reconnue. La norme reconnue qui a été choisie est appliquée dans son intégralité et pour l'ensemble des états financiers. Les états financiers établis selon une norme reconnue conformément à la loi sont soumis à un contrôle ordinaire par un expert-réviseur agréé et présentés à l'organe suprême.

Les états financiers établis selon une norme reconnue sont dressés en plus des comptes annuels établis conformément aux dispositions générales du CO. Le principe selon lequel les comptes annuels établis selon le CO sont déterminants pour le droit fiscal reste toutefois applicable.

Le nouveau droit comptable accorde davantage de droits aux minoritaires, car ceux-ci peuvent exiger en plus l'établissement d'états financiers selon une norme comptable reconnue. Ce droit peut être exercé par des minoritaires qualifiés qui représentent au moins 20% du capital social, 10% des

membres de la société coopérative ou 20% des membres de l'association, ainsi que par tout associé ou membre qui répond personnellement des dettes de l'entreprise ou est soumis à l'obligation de faire des versements supplémentaires – indépendamment de la taille de l'entreprise. Il existe des droits similaires concernant la présentation des comptes des grandes entreprises (voir chapitre 6.) et les comptes consolidés (voir chapitre 7.).

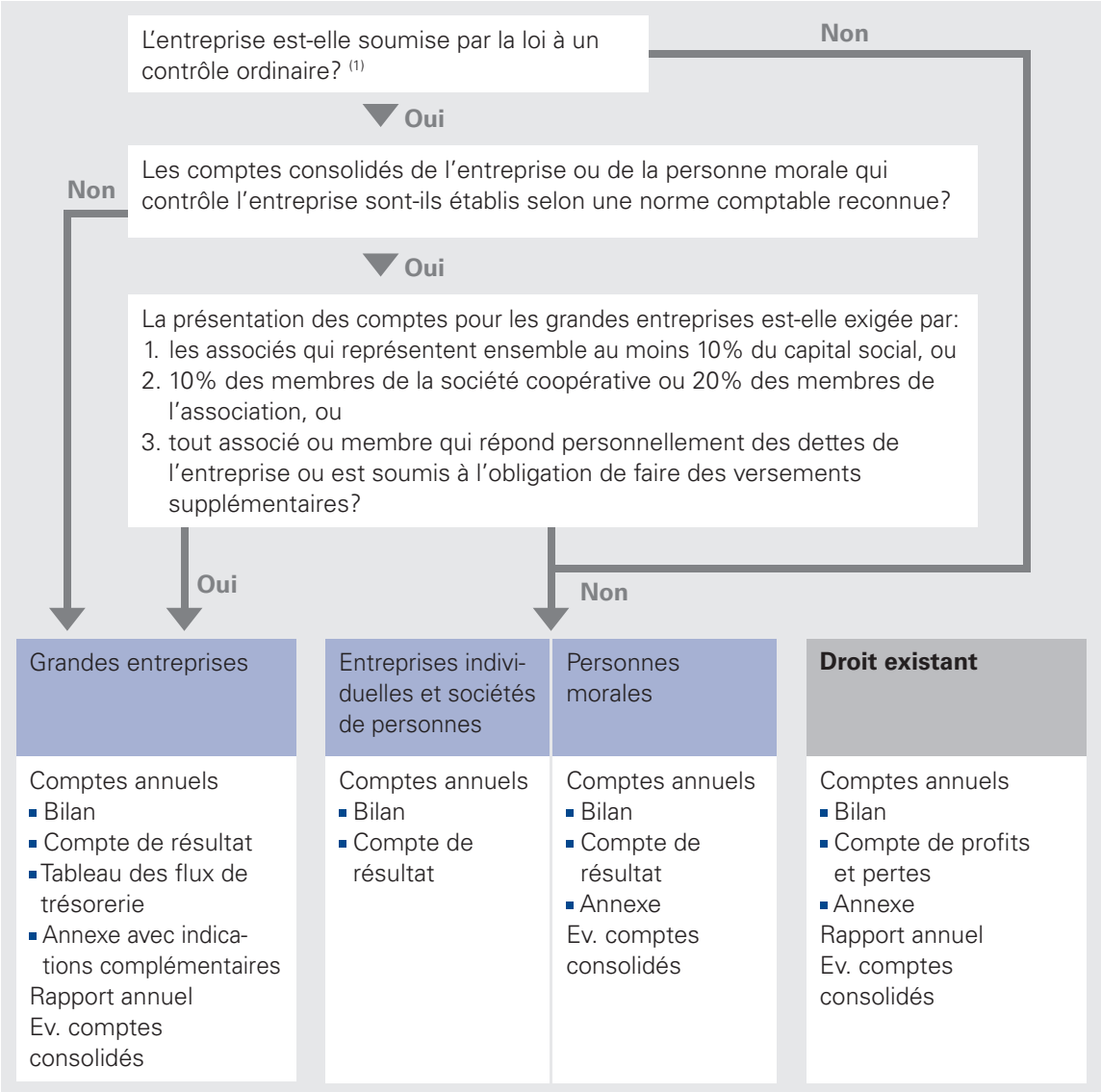
6. Rapport de gestion

6.1. Composantes du rapport de gestion

Art. 958 CO

Un rapport de gestion doit toujours être publié. L'arbre décisionnel ci-après en présente les composantes obligatoires.

Art. 961 CO
Art. 961d CO



Art. 961 CO
Art. 958 al. 2 CO
Art. 959c al. 3 CO
Art. 963 al. 1 CO

Grandes entreprises	Entreprises individuelles et sociétés de personnes	Personnes morales	**Droit existant**
Comptes annuels ▪ Bilan ▪ Compte de résultat ▪ Tableau des flux de trésorerie ▪ Annexe avec indications complémentaires Rapport annuel Ev. comptes consolidés	Comptes annuels ▪ Bilan ▪ Compte de résultat	Comptes annuels ▪ Bilan ▪ Compte de résultat ▪ Annexe Ev. comptes consolidés	Comptes annuels ▪ Bilan ▪ Compte de profits et pertes ▪ Annexe Rapport annuel Ev. comptes consolidés

Figure 9 Composantes du rapport de gestion

(1) Les sociétés suivantes sont tenues de soumettre leurs comptes annuels et, le cas échéant, leurs comptes de groupe au contrôle ordinaire d'un organe de révision:
1. les sociétés ouvertes au public, soit les sociétés:
   a) qui ont des titres de participation cotés en bourse;
   b) qui sont débitrices d'un emprunt par obligations;
   c) dont les actifs ou le chiffre d'affaires représentent 20% au moins des actifs ou du chiffre d'affaires des comptes de groupe d'une société au sens des let. a et b;
2. les sociétés qui, au cours de deux exercices successifs, dépassent deux des valeurs suivantes (l'exercice précédent et l'exercice sous revue sont pris en compte):
   a) total du bilan: 20 millions de francs (associations: 10 millions de francs)
   b) chiffre d'affaires: 40 millions de francs (associations: 20 millions de francs)
   c) effectif: 250 emplois à plein temps (associations: 50 emplois à plein temps) en moyenne annuelle
3. les sociétés qui ont l'obligation d'établir des comptes de groupe

Le nouveau droit contient ainsi des exigences différentes à l'égard des composantes du rapport de gestion, en fonction notamment de la taille de l'entreprise. Les personnes morales qui ne sont pas soumises aux exigences applicables aux grandes entreprises ne sont pas tenues d'établir un rapport annuel. Les comptes annuels des entreprises individuelles et des sociétés de personnes ne doivent pas impérativement contenir une annexe.

Les minoritaires se voient accorder davantage de droits dans la mesure où ils peuvent exiger une présentation des comptes conformément aux prescriptions applicables aux grandes entreprises. Ce droit peut être exercé par les minoritaires qui représentent au moins 10% du capital social, 10% des membres de la société coopérative ou 20% des membres de l'association, ainsi que par tout associé ou membre qui répond personnellement des dettes de l'entreprise ou est soumis à l'obligation de faire des versements supplémentaires, à condition que l'entreprise soit soumise par la loi à un contrôle ordinaire. Il existe des droits similaires concernant l'établissement de comptes annuels supplémentaires selon une norme reconnue (voir chapitre 5.) et les comptes consolidés (voir chapitre 7.).

6.2. Présentation des comptes pour les grandes entreprises

Les dispositions applicables aux grandes entreprises exigent désormais l'établissement d'un tableau des flux de trésorerie et la publication d'indications complémentaires dans l'annexe des comptes annuels (voir chapitre 3.4.) ainsi que d'un rapport annuel.

6.3. Tableau des flux de trésorerie

Les entreprises soumises à la présentation des comptes pour les grandes entreprises doivent désormais présenter un tableau des flux de trésorerie dans les comptes annuels. Le nouveau droit contient uniquement des prescriptions sommaires concernant le tableau des flux de trésorerie: les variations des liquidités liées aux activités d'exploitation, d'investissement et de financement doivent être présentées séparément.

Art. 961b CO

6.4. Rapport annuel

Le rapport annuel expose la marche des affaires et la situation économique de l'entreprise. Comme indiqué au chapitre 6.1., seules les entreprises soumises aux exigences applicables aux grandes entreprises sont tenues d'établir un rapport annuel.

Art. 961c CO

Le rapport annuel contient au minimum les éléments suivants:

Art. 961c al. 2 CO

Contenu minimal du rapport annuel
Moyenne annuelle des emplois à plein temps
Réalisation d'une évaluation des risques
Etat des commandes et des mandats
Activités de recherche et développement
Evénements exceptionnels
Perspectives de l'entreprise

Figure 10 Contenu minimal du rapport annuel

Le rapport annuel présente la situation de l'entreprise et, le cas échéant, du groupe, à la fin de l'exercice en soulignant les aspects qui n'apparaissent pas dans les comptes annuels. Le rapport annuel ne doit pas être en contradiction avec la situation économique présentée dans les comptes annuels.

7. Comptes consolidés

7.1. Obligation d'établir des comptes consolidés – Périmètre de consolidation

Pour la détermination de l'obligation de consolidation et du périmètre de consolidation, le principe du contrôle est désormais ancré dans la loi. Il se définit comme suit:

Art. 963 CO

Une personne morale est réputée contrôler une autre entreprise selon le **nouveau droit** si elle satisfait à l'une des conditions suivantes:			On est en présence d'un groupe selon le **droit existant** si
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 des membres 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	Une société réunit avec elle sous une direction unique une ou plusieurs sociétés, par la détention de la majorité des voix ou d'une autre manière.

Figure 11 Principe du contrôle concernant les comptes consolidés

Selon le Message concernant la révision du Code des obligations du 21 décembre 2007, le législateur voulait abandonner le principe de l'exercice effectif d'une direction unique (principe de direction), car il n'est pratiquement pas possible de prouver l'exercice effectif d'une influence. En vertu du principe du contrôle désormais applicable, seule la possibilité du contrôle est déterminante. Si les comptes consolidés sont établis selon une norme comptable reconnue, le cercle des entreprises à consolider suit les dispositions de cette dernière.

L'obligation d'établir des comptes consolidés est réglée indépendamment de la forme juridique et concerne donc également les fondations, les associations et les sociétés coopératives. Selon le CO existant, seules les entreprises tenues de respecter les dispositions du droit de la société anonyme en matière de présentation des comptes doivent établir des comptes consolidés.

7.2. Libération de l'obligation de dresser des comptes consolidés

L'arbre décisionnel suivant montre dans quels cas, selon le nouveau droit, une entreprise peut renoncer à établir des comptes consolidés.

Art. 963 CO
Art. 963a CO

Figure 12 Arbre décisionnel concernant la libération de l'obligation de dresser des comptes consolidés

Art. 963a CO

Les critères concernant la libération de l'obligation de dresser des comptes consolidés ont été modifiés et adaptés aux nouvelles valeurs-seuils applicables à compter du 1er janvier 2012 pour le contrôle ordinaire. Dans le droit existant, une entreprise est libérée de l'obligation d'établir des comptes consolidés si elle ne dépasse pas, au cours de deux exercices successifs, deux des critères suivants: total du bilan de 10 millions de francs, chiffre d'affaires de 20 millions de francs, effectif de 200 emplois à plein temps en moyenne annuelle. Ces critères ont été modifiés comme suit: total du bilan de 20 millions de francs, chiffre d'affaires de 40 millions de francs, effectif de 250 emplois à plein temps.

La condition de libération lors de l'établissement de comptes consolidés à un niveau supérieur reste inchangée: si une personne morale est contrôlée par une entreprise dont les comptes consolidés sont établis selon le droit suisse ou des prescriptions équivalentes de droit étranger et soumis au contrôle ordinaire, elle n'est pas tenue d'établir des comptes consolidés propres.

Art. 963 al. 4 CO

Les associations, les fondations et les sociétés coopératives sont désormais tenues elles aussi de présenter des comptes consolidés. Elles peuvent toutefois transférer l'obligation d'établir des comptes consolidés à une entreprise contrôlée. Une telle délégation est possible si l'entreprise contrôlée réunit toutes les autres entreprises sous une direction unique par la détention d'une majorité des voix ou d'une autre manière et prouve qu'elle les contrôle effectivement.

A l'instar des dispositions existantes, les minoritaires ont le droit d'exiger l'établissement de comptes consolidés. Selon le droit existant, une représentation correspondant à 10% du capital social est suffisante. En vertu des nouvelles dispositions, les associés peuvent exiger l'établissement de comptes consolidés uniquement s'ils représentent ensemble au moins 20% du capital social.

7.3. Présentation des comptes consolidés

La figure ci-après montre dans quels cas les comptes consolidés doivent être établis selon une norme comptable reconnue:

Art. 963b CO

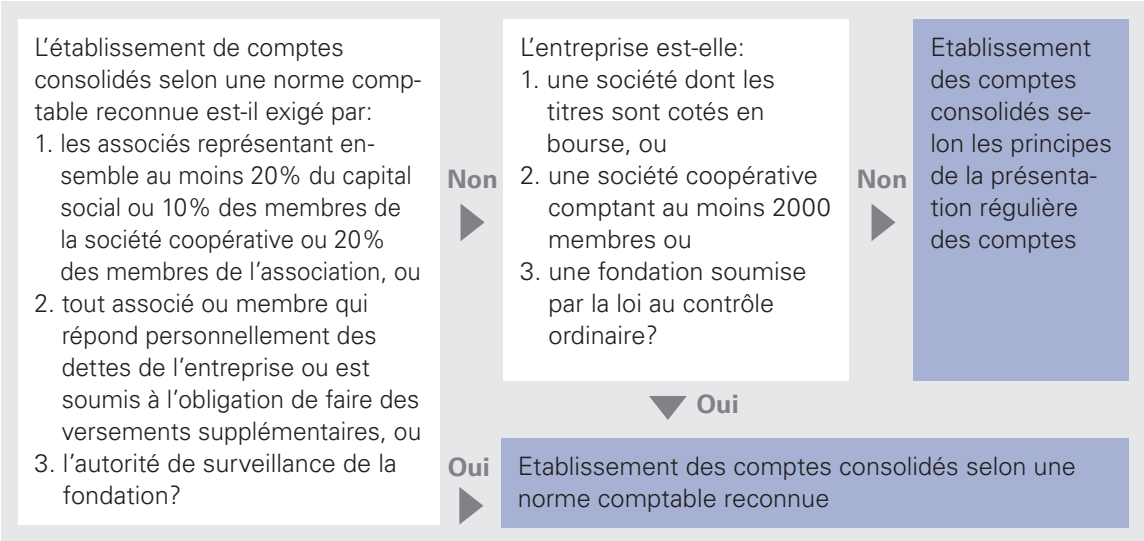


Figure 13 Présentation des comptes consolidés

Les comptes consolidés qui ne sont pas établis selon une norme comptable reconnue sont soumis au principe de régularité. Dans l'annexe aux comptes consolidés, l'entreprise mentionne les règles d'évaluation appliquées. Lorsqu'elle s'en écarte, elle l'indique dans l'annexe et fournit d'une autre manière les indications rendant compte de l'état du patrimoine, de la situation financière et des résultats du groupe. Les nouvelles dispositions légales ne contiennent pas non plus de règles comptables spécifiques pour les comptes consolidés, sauf s'ils sont établis selon une norme comptable reconnue (voir chapitre 5.). Beaucoup de groupes pourront donc continuer à établir leurs comptes sur la base de la valeur comptable.

S'agissant de la présentation des comptes consolidés, les minoritaires ont là encore davantage de droits en matière de transparence. Ils peuvent ainsi exiger que les comptes consolidés soient établis selon une norme comptable reconnue. Les critères sont les mêmes que pour l'établissement de comptes annuels supplémentaires selon une norme reconnue (voir chapitre 5.).

8. Dispositions transitoires

Dispositions transitoires art. 1 et 2

Le nouveau droit comptable est entré en vigueur au 1er janvier 2013. Les prescriptions correspondantes sont applicables à compter de l'exercice qui commence deux ans après l'entrée en vigueur, c'est-à-dire les exercices commençant le 1er janvier 2015 ou ultérieurement. Les dispositions relatives aux comptes consolidés sont applicables à compter de l'exercice qui commence trois ans après l'entrée en vigueur de la présente modification, c'est-à-dire aux exercices commençant le 1er janvier 2016 ou ultérieurement. Les entreprises sont toutefois libres de s'y conformer plus tôt si elles le souhaitent.

Lors de la première application des dispositions relatives à la présentation des comptes, l'entreprise peut renoncer à mentionner les chiffres des exercices précédents. Ensuite, seuls les chiffres de l'exercice précédent doivent être mentionnés. Si les chiffres des exercices antérieurs sont mentionnés, l'entreprise peut déroger au principe de permanence de la présentation et à la structure des comptes. Ce choix doit être commenté dans l'annexe.

Annexe

Code des obligations
(Droit comptable)

Modification du 23 décembre 2011

L'Assemblée fédérale de la Confédération suisse,
vu le message du Conseil fédéral du 21 décembre 2007[1],
arrête:

I

1. Le titre vingt-sixième du code des obligations[2] est modifié comme suit:

Art. 662 à 663b
Abrogés

Art. 663b^bis, titre marginal

B. Rapport de gestion
I. Indications supplémentaires pour les sociétés dont les actions sont cotées en bourse
1. Indemnités

Art. 663c, titre marginal

2. Participations

Art. 663d à 669
Abrogés

Art. 670, titre marginal

II. Evaluation. Réévaluation

Art. 697h
Abrogé

1 FF **2008** 1407
2 RS **220**

Art. 698, al. 2, ch. 3

2 Elle a le droit intransmissible:

3. d'approuver le rapport annuel et les comptes consolidés;

2. Le titre trente-deuxième du code des obligations a la teneur suivante:

Titre trente-deuxième
De la comptabilité commerciale et de la présentation des comptes

Chapitre I Dispositions générales

Art. 957

A. Obligation de tenir une comptabilité et de présenter des comptes

1 Doivent tenir une comptabilité et présenter des comptes conformément au présent chapitre:

1. les entreprises individuelles et les sociétés de personnes qui ont réalisé un chiffre d'affaires supérieur à 500 000 francs lors du dernier exercice;
2. les personnes morales.

2 Les entreprises suivantes ne tiennent qu'une comptabilité des recettes et des dépenses ainsi que du patrimoine:

1. les entreprises individuelles et les sociétés de personnes qui ont réalisé un chiffre d'affaires inférieur à 500 000 francs lors du dernier exercice;
2. les associations et les fondations qui n'ont pas l'obligation de requérir leur inscription au registre du commerce;
3. les fondations dispensées de l'obligation de désigner un organe de révision en vertu de l'art. 83*b*, al. 2, CC[3].

3 Le principe de régularité de la comptabilité s'applique par analogie aux entreprises visées à l'al. 2.

Art. 957a

B. Comptabilité

1 La comptabilité constitue la base de l'établissement des comptes. Elle enregistre les transactions et les autres faits nécessaires à la présentation du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise (situation économique).

2 La comptabilité est tenue conformément au principe de régularité, qui comprend notamment:

3 RS **210**

1. l'enregistrement intégral, fidèle et systématique des transactions et des autres faits nécessaires au sens de l'al. 1;
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.

3 On entend par pièce comptable tout document écrit, établi sur support papier, sur support électronique ou sous toute forme équivalente, qui permet la vérification de la transaction ou du fait qui est l'objet de l'enregistrement.

4 La comptabilité est tenue dans la monnaie nationale ou dans la monnaie la plus importante au regard des activités de l'entreprise.

5 Elle est tenue dans l'une des langues nationales ou en anglais. Elle peut être établie sur support papier, sur support électronique ou sous toute forme équivalente.

Art. 958

C. Présentation des comptes
I. But et contenu

1 Les comptes doivent présenter la situation économique de l'entreprise de façon qu'un tiers puisse s'en faire une opinion fondée.

2 Les comptes sont présentés dans le rapport de gestion. Ce dernier contient les comptes annuels individuels (comptes annuels) qui se composent du bilan, du compte de résultat et de l'annexe. Les dispositions applicables aux grandes entreprises et aux groupes sont réservées.

3 Le rapport de gestion est établi et soumis dans les six mois qui suivent la fin de l'exercice à l'organe ou aux personnes qui ont la compétence de l'approuver. Il est signé par le président de l'organe supérieur de direction ou d'administration et par la personne qui répond de l'établissement des comptes au sein de l'entreprise.

Art. 958a

II. Règles fondamentales de l'établissement des comptes
1. Principe de continuité de l'exploitation

1 Les comptes sont établis selon l'hypothèse que l'entreprise poursuivra ses activités dans un avenir prévisible.

2 Si la cessation de tout ou partie de l'activité de l'entreprise est envisagée ou paraît inévitable dans les douze mois qui suivent la date du bilan, les comptes sont dressés sur la base des valeurs de liquidation pour les parties concernées de l'entreprise. Des provisions sont constituées au titre des charges induites par la cessation ou la réduction de l'activité.

3 Les dérogations au principe de continuité de l'exploitation et leur influence sur la situation économique de l'entreprise sont commentées dans l'annexe aux comptes annuels.

Art. 958b

2. Principes de la délimitation périodique et du rattachement des charges aux produits

1 Les charges et les produits sont présentés conformément aux principes de la délimitation périodique et du rattachement des charges aux produits.

2 Si les produits nets des ventes des biens et des prestations de services ou les produits financiers ne dépassent pas 100 000 francs, il est possible de déroger au principe de la délimitation périodique et d'établir une comptabilité de dépenses et de recettes.

Art. 958c

III. Principe de régularité

1 L'établissement régulier des comptes est régi en particulier par les principes suivants:

1. la clarté et l'intelligibilité;
2. l'intégralité;
3. la fiabilité;
4. l'importance relative;
5. la prudence;
6. la permanence de la présentation et des méthodes d'évaluation;
7. l'interdiction de la compensation entre les actifs et les passifs et entre les charges et les produits.

2 Le montant de chaque poste présenté dans le bilan et dans l'annexe est justifié par un inventaire ou d'une autre manière.

3 La présentation des comptes est adaptée aux particularités de l'entreprise et de la branche, dans le respect du contenu minimal prévu par la loi.

Art. 958d

IV. Présentation, monnaie et langue

1 Le bilan et le compte de résultat peuvent être présentés sous forme de tableau ou de liste. Il n'y a pas lieu de présenter séparément les postes qui affichent un montant nul ou insignifiant.

2 Dans les comptes annuels, les chiffres de l'exercice précédent figurent en regard des valeurs de l'exercice sous revue.

3 Les comptes sont établis dans la monnaie nationale ou dans la monnaie la plus importante au regard des activités de l'entreprise. S'ils ne sont pas établis dans la monnaie nationale, les contre-valeurs en mon-

naie nationale doivent aussi être indiquées. Les cours de conversion utilisés sont mentionnés et éventuellement commentés dans l'annexe.

4 Les comptes sont établis dans une langue nationale ou en anglais.

Art. 958e

D. Publication et consultation

1 Les comptes annuels individuels et les comptes annuels consolidés accompagnés des rapports de révision sont publiés dans la Feuille officielle suisse du commerce ou délivrés à toute personne qui en fait la demande dans les douze mois qui suivent leur approbation, à ses frais, lorsque l'entreprise répond à l'une des conditions suivantes:

1. elle est débitrice d'un emprunt par obligations;
2. elle a des titres de participation cotés en bourse.

2 Les autres entreprises doivent reconnaître à tout créancier qui fait valoir un intérêt digne de protection le droit de consulter le rapport de gestion et les rapports de révision. En cas de litige, le juge tranche.

Art. 958f

E. Tenue et conservation des livres

1 Les livres et les pièces comptables ainsi que le rapport de gestion et le rapport de révision sont conservés pendant dix ans. Ce délai court à partir de la fin de l'exercice.

2 Un exemplaire imprimé et signé du rapport de gestion et du rapport de révision sont conservés.

3 Les livres et les pièces comptables peuvent être conservés sur support papier, sur support électronique ou sous toute forme équivalente, pour autant que le lien avec les transactions et les autres faits sur lesquels ils portent soit garanti et que leur lecture reste possible en toutes circonstances.

4 Le Conseil fédéral édicte les dispositions relatives aux livres à tenir, aux principes régissant leur tenue et leur conservation et aux supports d'information pouvant être utilisés.

Chapitre II Comptes annuels

Art. 959

A. Bilan
I. But du bilan, conditions pour la comptabilisation au bilan

1 Le bilan reflète l'état du patrimoine et la situation financière de l'entreprise à la date du bilan. Il se compose de l'actif et du passif.

2 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.

3 L'actif circulant comprend la trésorerie et les actifs qui seront vraisemblablement réalisés au cours des douze mois suivant la date du bilan, dans le cycle normal des affaires ou d'une autre manière. Tous les autres actifs sont classés dans l'actif immobilisé.

4 Le passif comprend les capitaux étrangers et les capitaux propres.

5 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.

6 Les capitaux étrangers à court terme comprennent les dettes qui seront vraisemblablement exigibles dans les douze mois suivant la date du bilan ou dans le cycle normal des affaires. Toutes les autres dettes sont classées dans les capitaux étrangers à long terme.

7 Les capitaux propres sont présentés et structurés en fonction de la forme juridique de l'entreprise.

Art. 959a

II. Structure minimale

1 L'actif du bilan est présenté par ordre de liquidité décroissante; il comporte au moins les postes ci-après, indiqués séparément et selon la structure suivante:

1. actif circulant:
   a. trésorerie et actifs cotés en bourse détenus à court terme,
   b. créances résultant de la vente de biens et de prestations de services,
   c. autres créances à court terme,
   d. stocks et prestations de services non facturées,
   e. actifs de régularisation;
2. actif immobilisé:
   a. immobilisations financières,
   b. participations,
   c. immobilisations corporelles,
   d. immobilisations incorporelles,
   e. capital social ou capital de la fondation non libéré.

2 Le passif du bilan est présenté par ordre d'exigibilité croissante; il comporte au moins les postes ci-après, indiqués séparément et selon la structure suivante:

1. capitaux étrangers à court terme:
   a. dettes résultant de l'achat de biens et de prestations de services,
   b. dettes à court terme portant intérêt,
   c. autres dettes à court terme,

d. passifs de régularisation;

2. capitaux étrangers à long terme:
   a. dettes à long terme portant intérêt,
   b. autres dettes à long terme,
   c. provisions et postes analogues prévus par la loi;
3. capitaux propres:
   a. capital social ou capital de la fondation, le cas échéant ventilé par catégories de droits de participation,
   b. réserve légale issue du capital,
   c. réserve légale issue du bénéfice,
   d. réserves facultatives issues du bénéfice ou pertes cumulées, en diminution des capitaux propres,
   e. propres parts du capital, en diminution des capitaux propres.

3 Le bilan ou l'annexe font apparaître d'autres postes si ceux-ci sont importants pour l'évaluation du patrimoine ou de la situation financière par des tiers ou si cela répond aux usages dans le secteur d'activité de l'entreprise.

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

Art. 959b

B. Compte de résultat; structure minimale

1 Le compte de résultat reflète les résultats de l'entreprise durant l'exercice. Il peut être établi selon la méthode de l'affectation des charges par nature (compte de résultat par nature) ou selon la méthode de l'affectation des charges par fonction (compte de résultat par fonction).

2 Le compte de résultat par nature comporte au moins les postes ci-après, indiqués séparément et selon la structure suivante:

1. produits nets des ventes de biens et de prestations de services;
2. variation des stocks de produits finis et semi-finis et variation des prestations de services non facturées;
3. charges de matériel;
4. charges de personnel;
5. autres charges d'exploitation;
6. amortissements et corrections de valeur sur les postes de l'actif immobilisé;
7. charges et produits financiers;

8. charges et produits hors exploitation;
9. charges et produits exceptionnels, uniques ou hors période;
10. impôts directs;
11. bénéfice ou perte de l'exercice.

3 Le compte de résultat par fonction comporte au moins les postes ci-après, indiqués séparément et selon la structure suivante:

1. produits nets des ventes de biens et de prestations de services;
2. coûts d'acquisition ou de production des biens et prestations de services vendus;
3. charges d'administration et de distribution;
4. charges et produits financiers;
5. charges et produits hors exploitation;
6. charges et produits exceptionnels, uniques ou hors période;
7. impôts directs;
8. bénéfice ou perte de l'exercice.

4 Lorsque le compte de résultat est établi selon la méthode de l'affectation des charges par fonction, les charges de personnel ainsi que les amortissements et corrections de valeur sur les postes de l'actif immobilisé doivent être indiqués séparément dans l'annexe.

5 Le compte de résultat ou l'annexe font apparaître d'autres postes si ceux-ci sont importants pour l'évaluation des résultats par des tiers ou si cela répond aux usages dans le secteur d'activité de l'entreprise.

Art. 959c

C. Annexe

1 L'annexe complète et commente les informations données dans les comptes annuels. Elle contient:

1. des informations sur les principes comptables appliqués, lorsqu'ils ne sont pas prescrits par la loi;
2. des informations, une structure détaillée et des commentaires concernant certains postes du bilan et du compte de résultat;
3. le montant global provenant de la dissolution des réserves de remplacement et des réserves latentes supplémentaires dissoutes, dans la mesure où il dépasse le montant global des réserves similaires nouvellement créées, si la présentation du résultat économique s'en trouve sensiblement améliorée;
4. les autres informations prescrites par la loi.

2 L'annexe comporte également les indications suivantes, à moins qu'elles ne ressortent directement du bilan ou du compte de résultat:

1. la raison de commerce ou le nom, la forme juridique et le siège de l'entreprise;
2. le cas échéant, une déclaration attestant que la moyenne annuelle des emplois à plein temps n'est pas supérieure, selon le cas, à 10, à 50 ou à 250;
3. la raison de commerce, la forme juridique et le siège des entreprises dans lesquelles une participation directe ou une participation indirecte importante est détenue, ainsi que la part du capital et la part des droits de vote;
4. le nombre de parts de son propre capital détenues par l'entreprise et par les entreprises dans lesquelles elle a des participations;
5. l'acquisition et l'aliénation par l'entreprise de ses propres parts sociales et les conditions auxquelles elles ont été acquises ou aliénées;
6. 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;
7. les dettes envers des institutions de prévoyance;
8. le montant total des sûretés constituées en faveur de tiers;
9. le montant total des actifs engagés en garantie des dettes de l'entreprise et celui des actifs grevés d'une réserve de propriété;
10. les obligations légales ou effectives pour lesquelles une perte d'avantages économiques apparaît improbable ou est d'une valeur qui ne peut être estimée avec un degré de fiabilité suffisant (engagement conditionnel);
11. 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;
12. les explications relatives aux postes extraordinaires, uniques ou hors période du compte de résultat;
13. les événements importants survenus après la date du bilan;
14. en cas de démission de l'organe de révision avant le terme de son mandat, les raisons de ce retrait.

[3] Les entreprises individuelles et les sociétés de personnes ne sont pas tenues d'établir une annexe si elles ne sont pas soumises aux dispositions régissant l'établissement des comptes des grandes entreprises. Si les dispositions sur la structure minimale du bilan et du compte de

résultat requièrent des informations supplémentaires et que l'entreprise n'établit pas d'annexe, elle fournit directement les informations requises dans le bilan ou dans le compte de résultat.

4 Les entreprises débitrices d'emprunts par obligations indiquent séparément le montant, le taux d'intérêt, l'échéance et les autres conditions de chacun de ces emprunts.

Art. 960

D. Evaluation
I. Principes

1 En règle générale, les éléments de l'actif et les dettes sont évalués individuellement s'ils sont importants et qu'en raison de leur similitude, ils ne sont habituellement pas regroupés.

2 L'évaluation doit être prudente, mais ne doit pas empêcher une appréciation fiable de la situation économique de l'entreprise.

3 Lorsque des indices concrets laissent supposer que des actifs sont surévalués ou que des provisions sont insuffisantes, les valeurs doivent être vérifiées et, le cas échéant, adaptées.

Art. 960a

II. Actifs
1. En général

1 Lors de sa première comptabilisation, un actif est évalué au plus à son coût d'acquisition ou à son coût de revient.

2 Lors des évaluations subséquentes, la valeur de l'actif ne peut être supérieure à son coût d'acquisition ou à son coût de revient. Les dispositions relatives à certaines catégories d'actifs sont réservées.

3 Les pertes de valeur dues à l'utilisation de l'actif et au facteur temps sont comptabilisées par le biais des amortissements, celles dues à d'autres facteurs, par le biais de corrections de valeur. Les corrections de valeur et les amortissements sont calculés conformément aux principes généralement admis dans le commerce. Ils sont imputés directement ou indirectement sur l'actif visé, à charge du compte de résultat; leur comptabilisation au passif est prohibée.

4 Des amortissements et corrections de valeur supplémentaires peuvent être opérés à des fins de remplacement et pour assurer la prospérité de l'entreprise à long terme. L'entreprise peut, pour les mêmes motifs, renoncer à dissoudre des amortissements ou des corrections de valeur qui ne sont plus justifiés.

Art. 960b

2. Actifs ayant un prix courant observable

1 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. L'entreprise qui fait usage de ce droit évalue tous les actifs du même poste du bilan qui sont liés à un prix courant observa-

ble au cours du jour ou au prix courant à la date du bilan. Elle indique ce choix dans l'annexe. La valeur totale des actifs ayant un prix courant observable fait apparaître séparément la valeur des titres et celle des autres actifs.

2 Lorsque des actifs sont évalués au cours du jour ou au prix courant à la date du bilan, une correction de valeur peut être constituée à charge du compte de résultat afin de tenir compte de la fluctuation des cours. Ces corrections de valeur ne sont cependant pas autorisées si elles conduisent à la comptabilisation d'une valeur inférieure au coût d'acquisition ou, s'il est plus bas, au cours boursier. Le montant total des réserves de fluctuation doit apparaître séparément dans le bilan ou dans l'annexe.

Art. 960c

3. Stocks et prestations de services non facturées

1 Lors des évaluations subséquentes, les stocks et les prestations de services non facturées sont comptabilisés à la valeur vénale diminuée des coûts résiduels prévisibles à la date du bilan si cette valeur est inférieure au coût d'acquisition ou au coût de revient.

2 Par stocks, on entend les matières premières, les produits en cours de fabrication, les produits finis et les marchandises.

Art. 960d

4. Actif immobilisé

1 L'actif immobilisé comprend les valeurs acquises en vue d'une utilisation ou d'une détention à long terme.

2 Par long terme, on entend une période de plus de douze mois.

3 Par participation, on entend les parts du capital d'une autre entreprise qui sont détenues à long terme et confèrent au détenteur une influence notable. L'influence est présumée notable lorsque les parts de capital détenues donnent droit à au moins 20 % des droits de vote.

Art. 960e

III. Dettes

1 Les dettes sont comptabilisées à leur valeur nominale.

2 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.

3 En outre, des provisions peuvent être constituées notamment aux titres suivants:

1. charges régulières découlant des obligations de garantie;
2. remise en état des immobilisations corporelles;
3. restructurations;

4. mesures prises pour assurer la prospérité de l'entreprise à long terme.

[4] Les provisions qui ne se justifient plus ne doivent pas obligatoirement être dissoutes.

Chapitre III
Présentation des comptes des grandes entreprises

Art. 961

A. Exigences supplémentaires concernant le rapport de gestion

Les entreprises que la loi soumet au contrôle ordinaire ont les obligations suivantes:

1. fournir des informations supplémentaires dans l'annexe aux comptes annuels;
2. intégrer un tableau des flux de trésorerie dans leurs comptes annuels;
3. rédiger un rapport annuel.

Art. 961a

B. Mentions supplémentaires dans l'annexe aux comptes annuels

L'annexe aux comptes annuels fournit des informations supplémentaires sur les faits suivants:

1. la ventilation des dettes à long terme portant intérêt, selon leur exigibilité, à savoir de un à cinq ans et plus de cinq ans;
2. le montant des honoraires versés à l'organe de révision pour les prestations en matière de révision, d'une part, et pour les autres prestations de services, d'autre part.

Art. 961b

C. Tableau des flux de trésorerie

Le tableau des flux de trésorerie présente séparément les flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation, aux activités d'investissement et aux activités de financement.

Art. 961c

D. Rapport annuel

[1] Le rapport annuel présente la marche des affaires et la situation économique de l'entreprise, le cas échéant de son groupe de sociétés, à la fin de l'exercice; il souligne les aspects qui n'apparaissent pas dans les comptes annuels.

[2] Le rapport annuel précise en particulier les éléments suivants:

1. la moyenne annuelle des emplois à plein temps;
2. la réalisation d'une évaluation des risques;

3. l'état des commandes et des mandats;
4. les activités de recherche et développement;
5. les événements exceptionnels;
6. les perspectives de l'entreprise.

3 Le rapport annuel ne doit pas être en contradiction avec la situation économique présentée dans les comptes annuels.

Art. 961d

E. Simplification des comptes consolidés

1 L'entreprise peut renoncer aux mentions supplémentaires dans l'annexe aux comptes annuels, au tableau des flux de trésorerie et au rapport annuel lorsqu'elle-même ou une personne morale qui la contrôle établit des comptes consolidés conformément à une norme reconnue.

2 Les personnes suivantes peuvent exiger des comptes établis conformément au présent chapitre:

1. les associés, s'ils représentent ensemble au moins 10 % du capital social;
2. 10 % des membres de la société coopérative ou 20 % des membres de l'association;
3. tout associé ou membre qui répond personnellement des dettes de l'entreprise ou est soumis à l'obligation de faire des versements supplémentaires.

Chapitre IV
Etats financiers établis selon une norme comptable reconnue

Art. 962

A. En général

1 En plus des comptes annuels qu'elles établissent conformément au présent titre, les entreprises suivantes sont tenues de dresser des états financiers selon une norme reconnue:

1. les sociétés dont les titres sont cotés en bourse, lorsque la bourse l'exige;
2. les sociétés coopératives, lorsqu'elles comptent au moins 2000 membres;
3. les fondations, lorsque la loi les soumet au contrôle ordinaire.

2 Les personnes suivantes peuvent en outre exiger l'établissement d'états financiers selon une norme reconnue:

1. les associés, s'ils représentent ensemble au moins 20 % du capital social;
2. 10 % des membres de la société coopérative ou 20 % des membres de l'association;
3. tout associé ou membre qui répond personnellement des dettes de l'entreprise ou est soumis à l'obligation de faire des versements supplémentaires.

3 L'obligation de dresser des états financiers selon une norme reconnue s'éteint lorsque l'entreprise présente des comptes consolidés établis selon une norme reconnue.

4 Le choix d'une norme reconnue incombe à l'organe supérieur de direction ou d'administration à moins que les statuts, le contrat de société ou l'acte de fondation n'en disposent autrement ou que l'organe suprême ne désigne lui-même une norme reconnue.

Art. 962a

B. Normes comptables reconnues

1 Si les états financiers sont dressés selon une norme comptable reconnue, ils indiquent laquelle.

2 La norme reconnue qui a été choisie est appliquée dans son intégralité et pour l'ensemble des états financiers.

3 Le respect de la norme reconnue est vérifié par un expert-réviseur agréé. Les états financiers sont soumis au contrôle ordinaire.

4 Les états financiers dressés selon une norme reconnue sont présentés à l'organe suprême lors de l'approbation des comptes annuels mais ne nécessitent aucune approbation.

5 Le Conseil fédéral désigne les normes reconnues. Il peut fixer les conditions à remplir pour choisir une norme ou pour en changer.

Chapitre V Comptes consolidés

Art. 963

A. Obligation

1 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) portant sur l'ensemble des entreprises qu'elle contrôle.

2 Une personne morale est réputée contrôler une autre entreprise si elle satisfait à l'une des conditions suivantes:

1. elle dispose directement ou indirectement de la majorité des voix au sein de l'organe suprême;

2. elle dispose directement ou indirectement du droit de désigner ou de révoquer la majorité des membres de l'organe supérieur de direction ou d'administration;

3. elle peut exercer une influence dominante en vertu des statuts, de l'acte de fondation, d'un contrat ou d'instruments analogues.

3 La norme comptable reconnue conformément à l'art. 963*b* peut déterminer les entreprises qui ont l'obligation d'établir des comptes consolidés.

4 Les associations, les fondations et les sociétés coopératives peuvent transférer l'obligation d'établir des comptes consolidés à une entreprise contrôlée si celle-ci réunit toutes les autres entreprises sous une direction unique par la détention d'une majorité des voix ou d'une autre manière et prouve qu'elle les contrôle effectivement.

Art. 963a

B. Libération

1 Une personne morale est libérée de l'obligation de dresser des comptes consolidés si elle satisfait à l'une des conditions suivantes:

1. au cours de deux exercices successifs, la personne morale et les entreprises qu'elle contrôle ne dépassent pas ensemble deux des valeurs suivantes:
   a. total du bilan: 20 millions de francs,
   b. chiffre d'affaires: 40 millions de francs,
   c. effectif: 250 emplois à plein temps en moyenne annuelle;

2. elle est 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;

3. elle a transféré l'obligation de dresser des comptes consolidés à une entreprise qu'elle contrôle au sens de l'art. 963, al. 4.

2 La personne morale reste néanmoins tenue d'établir des comptes consolidés si elle satisfait à l'une des conditions suivantes:

1. cette opération est nécessaire pour garantir une appréciation fiable de sa situation économique;

2. des associés représentant au moins 20 % du capital social, 10 % des membres de la société coopérative, 10 % des membres de l'association l'exigent;

3. un associé ou un membre de l'association répondant personnellement des dettes de l'entreprise ou soumis à une obligation de faire des versements supplémentaires l'exige;

4. l'autorité de surveillance de la fondation l'exige.

3 Lorsqu'une personne morale n'établit pas de comptes consolidés en vertu de l'al. 1, ch. 2, elle est tenue de communiquer les comptes consolidés de la société mère conformément aux dispositions applicables à ses propres comptes annuels.

Art. 963b

C. Normes comptables reconnues

1 Les comptes consolidés des entreprises suivantes sont établis selon une norme comptable reconnue:

1. les sociétés dont les titres sont cotés en bourse, lorsque la bourse l'exige;
2. les sociétés coopératives, lorsqu'elles comptent au moins 2000 membres;
3. les fondations, lorsque la loi les soumet au contrôle ordinaire.

2 L'art. 962*a*, al. 1 à 3, et 5, est applicable par analogie.

3 Les comptes consolidés des autres entreprises sont soumis au principe de régularité. Dans l'annexe aux comptes consolidés, l'entreprise mentionne les règles d'évaluation appliquées. Lorsqu'elle s'en écarte, elle l'indique dans l'annexe et fournit d'une autre manière les indications rendant compte de l'état du patrimoine, de la situation financière et des résultats du groupe.

4 Dans les cas suivants, l'entreprise reste tenue d'établir des comptes consolidés selon une norme comptable reconnue:

1. des associés représentant ensemble au moins 20 % du capital social, 10 % des membres de la société coopérative ou 20 % des membres de l'association l'exigent;
2. un associé ou un membre de l'association qui répond personnellement des dettes de l'entreprise ou est soumis à une obligation de faire des versements supplémentaires l'exigent;
3. l'autorité de surveillance de la fondation l'exige.

3. Les dispositions ci-après du code des obligations sont modifiées comme suit:

Art. 322a, al. 3

3 Si une participation aux bénéfices de l'entreprise est convenue, une copie du compte de résultat est en outre remise au travailleur qui le demande.

Art. 558, titre marginal et al. 1

B. Présentation des comptes

1 A la fin de l'exercice, les bénéfices ou les pertes ainsi que la part de chaque associé sont déterminés sur la base des comptes annuels.

Art. 559, al. 2 et 3

2 Si le contrat le prévoit, les intérêts et honoraires peuvent être perçus au cours de l'exercice; les bénéfices ne sont perçus qu'après l'approbation du rapport de gestion.

3 Les bénéfices, intérêts et honoraires que l'associé n'a pas perçus sont ajoutés à sa part de l'actif social après l'approbation du rapport de gestion, si aucun des autres associés ne s'y oppose.

Art. 600, al. 3

3 Il a le droit de réclamer une copie du compte de résultat et du bilan et d'en contrôler l'exactitude en consultant les livres et les pièces comptables, ou de remettre ce contrôle aux soins d'un expert indépendant; en cas de contestation, l'expert est désigné par le juge.

Art. 611, al. 2

2 Le commanditaire qui a perçu indûment des intérêts ou bénéfices est tenu à restitution. L'art. 64 est applicable.

Art. 801

H. Réserves

Les dispositions du droit de la société anonyme concernant les réserves sont applicables par analogie.

Art. 804, al. 2, ch. 4

2 Elle a le droit intransmissible:

4. d'approuver le rapport annuel et les comptes consolidés;

Art. 856, al. 1

1 Le rapport annuel, les comptes consolidés et les comptes annuels ainsi que le rapport de révision sont déposés au siège de la société afin que les associés puissent les consulter; ce dépôt se fait dix jours au plus tard avant la tenue de l'assemblée générale chargée d'approuver le rapport annuel, les comptes consolidés et les comptes annuels ou avant le vote par correspondance qui en tient lieu.

Art. 858

Abrogé

Art. 879, al. 2, ch. 3

2 Elle a le droit intransmissible:

3. d'approuver le rapport annuel et les comptes consolidés;

II

La modification du droit en vigueur est réglée en annexe.

III

Dispositions transitoires de la modification du 23 décembre 2011:

Art. 1

A. Règle générale

1 Le titre final du code civil[4] est applicable à la présente loi, sous réserve des dispositions suivantes.

2 La modification du 23 décembre 2011 s'applique dès son entrée en vigueur à toutes les sociétés existantes.

Art. 2

B. Comptabilité commerciale et présentation des comptes

1 Le titre trente-deuxième est applicable à compter de l'exercice qui commence deux ans après l'entrée en vigueur de la présente modification.

2 Le total du bilan, le chiffre d'affaires et la moyenne annuelle des emplois à plein temps des deux exercices qui précèdent l'entrée en vigueur de la présente modification sont déterminants pour l'application des dispositions concernant les comptes des grandes entreprises.

3 Les dispositions relatives aux comptes consolidés sont applicables à compter de l'exercice qui commence trois ans après l'entrée en vigueur de la présente modification. Les deux exercices précédents sont déterminants pour la libération de l'obligation d'établir des comptes consolidés.

4 Lors de la première application des dispositions relatives à la présentation des comptes, l'entreprise peut renoncer à mentionner les chiffres des exercices précédents. Ensuite, seuls les chiffres de l'exercice précédent doivent être mentionnés. Si les chiffres des exercices antérieurs sont mentionnés, l'entreprise peut déroger au principe de permanence de la présentation et à la structure des comptes. Ce choix doit être commenté dans l'annexe.

4 RS **210**

IV

1 La présente loi est sujette au référendum.

2 Le Conseil fédéral fixe la date de l'entrée en vigueur.

Conseil des Etats, 23 décembre 2011	Conseil national, 23 décembre 2011
Le président: Hans Altherr Le secrétaire: Philippe Schwab	Le président: Hansjörg Walter Le secrétaire: Pierre-Hervé Freléchoz

Expiration du délai référendaire et entrée en vigueur

1 Le délai référendaire s'appliquant à la présente loi a expiré le 13 avril 2012 sans avoir été utilisé.[5]

2 La présente loi entre en vigueur le 1er janvier 2013.

21 novembre 2012 Au nom du Conseil fédéral suisse:

La présidente de la Confédération, Eveline Widmer-Schlumpf
La chancelière de la Confédération, Corina Casanova

5 FF **2012** 59

Annexe
(ch. II)

Modification du droit en vigueur

Les actes mentionnés ci-après sont modifiés comme suit:

1. Code civil[6]

Art. 69a

2. Comptabilité

La direction tient les livres de l'association. Les dispositions du code des obligations[7] relatives à la comptabilité commerciale et à la présentation des comptes sont applicables par analogie.

Art. 83a

II. Tenue des comptes

L'organe suprême de la fondation tient les livres de la fondation. Les dispositions du code des obligations[8] relatives à la comptabilité commerciale et à la présentation des comptes sont applicables par analogie.

2. Loi du 3 octobre 2003 sur la fusion[9]

Art. 2, let. e, ch. 3

Au sens de la présente loi, on entend par:

e. petites et moyennes entreprises: les sociétés qui ne sont pas débitrices d'un emprunt par obligations et dont les parts ne sont pas cotées en Bourse, et qui en outre ne dépassent pas deux des grandeurs suivantes pendant les deux exercices qui précédent la décision de fusion, de scission ou de transformation:

3. moyenne annuelle de 250 emplois à plein temps;

6 RS **210**
7 RS **220**
8 RS **220**
9 RS **221.301**

3. Loi du 16 décembre 2005 sur la surveillance de la révision[10]

Art. 36a Responsabilité

1 La responsabilité de l'autorité de surveillance, de ses organes, de son personnel et des tiers aux services desquels elle recourt est régie par la loi du 14 mars 1958 sur la responsabilité[11], sous réserve de l'al. 2.

2 La responsabilité de l'autorité de surveillance n'est engagée qu'aux conditions suivantes:

a. l'autorité de surveillance a violé des devoirs essentiels de fonction;

b. le dommage n'a pas été causé par le réviseur, l'expert-réviseur ou l'entreprise de révision qui ont violé leurs obligations.

4. Loi du 12 juin 2009 sur la TVA[12]

Art. 70, al. 2, 2e phrase

2 … L'art. 958*f* du code des obligations[13] est réservé.

5. Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct[14]

Art. 126, al. 3, 2e phrase

3 … Le mode de tenue et de conservation de ces documents est régi par le code des obligations[15] (art. 957, 957*a*, 958 et 958*a* à 958*f* CO).

6. Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes[16]

Art. 42, al. 3, 2e phrase

3 … Le mode de tenue et de conservation de ces documents est régi par le code des obligations[17] (art. 957, 957*a*, 958 et 958*a* à 958*f* CO).

10 RS **221.302**
11 RS **170.32**
12 RS **641.20**
13 RS **220**
14 RS **642.11**
15 RS **220**
16 RS **642.14**
17 RS **220**

Art. 72o Adaptation des législations cantonales à la modification du 23 décembre 2011

1 Les cantons adaptent leur législation à l'art. 42 pour la date d'entrée en vigueur de ces articles.

2 A compter de son entrée en vigueur, l'art. 42 est directement applicable si le droit fiscal cantonal contient des dispositions divergentes.

7. Loi du 8 novembre 1934 sur les banques[18]

Chapitre IV Etablissement et présentation des comptes

Art. 6 Etablissement des comptes

1 Les banques établissent pour chaque exercice un rapport de gestion qui se compose des éléments suivants:

a. comptes annuels;

b. rapport annuel;

c. comptes consolidés.

2 Les banques établissent des comptes intermédiaires au moins semestriellement.

3 Le rapport de gestion et les comptes intermédiaires sont établis conformément au titre trente-deuxième du code des obligations[19], à la présente loi et à leurs dispositions d'exécution.

4 Le Conseil fédéral peut prévoir des dérogations à l'al. 3 pour les cas exceptionnels.

Art. 6a Publicité

1 Le rapport de gestion est accessible au public.

2 Les comptes intermédiaires sont accessibles au public dans la mesure où les dispositions d'exécution de la présente loi le prévoient.

3 Les al. 1 et 2 ne s'appliquent pas aux banquiers privés qui ne font pas appel au public pour obtenir des dépôts de fonds. L'art. 958*e*, al. 2, du code des obligations[20] est réservé.

Art. 6b Dispositions d'exécution

1 Le Conseil fédéral édicte des dispositions d'exécution concernant la forme, le contenu et la publicité des rapports de gestion et des comptes intermédiaires.

18 RS **952.0**
19 RS **220**
20 RS **220**

2 Il peut déroger aux dispositions du code des obligations[21] relatives à la comptabilité et à la présentation des comptes si les particularités de l'activité bancaire ou la protection des créanciers le justifient et que la situation économique est présentée d'une manière équivalente.

3 Le Conseil fédéral peut autoriser la FINMA à édicter des dispositions d'exécution dans les domaines de moindre portée, notamment dans les domaines techniques.

4 Lorsque les conditions visées à l'al. 2 sont remplies, la FINMA peut limiter l'application au secteur bancaire des normes comptables reconnues par le Conseil fédéral.

8. Loi du 24 mars 1995 sur les bourses[22]

Art. 16 Etablissement et présentation des comptes

1 Les dispositions de la loi du 8 novembre 1934 sur les banques[23] relatives à l'établissement et à la présentation des comptes des banques s'appliquent par analogie au négociant.

2 Le Conseil fédéral peut déroger à l'al. 1 si les particularités du commerce des valeurs mobilières le justifient.

9. Loi du 17 décembre 2004 sur la surveillance des assurances[24]

Art. 25, al. 1, 1re phrase

Ne concerne que les textes allemand et italien.

Art. 26 Dispositions spéciales concernant la présentation des comptes

1 Les entreprises d'assurance constituent la réserve légale issue du bénéfice conformément à leur plan d'exploitation. L'autorité de surveillance définit le montant minimal qui doit y être affecté.

2 Les frais de fondation, d'augmentation de capital et d'organisation sont à mettre à la charge du fonds d'organisation pour l'année à laquelle ils se rapportent.

3 Le Conseil fédéral peut déroger aux dispositions du code des obligations[25] relatives à la comptabilité et à la présentation des comptes si les particularités de l'activité des assurances ou la protection des assurés le justifient et que la situation économique est présentée d'une manière équivalente.

21 RS **220**
22 RS **954.1**
23 RS **952.0**
24 RS **961.01**
25 RS **220**

4 Le Conseil fédéral peut autoriser l'autorité de surveillance à édicter des dispositions d'exécution dans les domaines de moindre portée, notamment les domaines techniques.

5 Lorsque les conditions visées à l'al. 3 sont remplies, l'autorité de surveillance peut limiter l'application au secteur des assurances des normes comptables reconnues par le Conseil fédéral.

Art. 28, al. 1

1 L'entreprise d'assurance doit charger un organe externe de révision de procéder à un contrôle ordinaire selon les dispositions du code des obligations[26].

26 RS **220**

Notes

Sièges

Siège principal

KPMG SA
Badenerstrasse 172
Case postale
8026 Zurich
T +41 58 249 31 31
F +41 58 249 44 06
www.kpmg.ch

Suisse romande

Rue des Pilettes 1
Case postale 887
1701 Fribourg
T +41 26 347 49 00
F +41 26 347 49 01

Avenue du Théâtre 1
Case postale 6663
1002 Lausanne
T +41 21 345 01 22
F +41 21 320 53 07

Rue de Lyon 111
Case postale 347
1211 Genève 13
T +41 22 704 15 15
F +41 22 347 73 13

Rue du Seyon 1
Case postale 2572
2001 Neuchâtel
T +41 32 727 61 30
F +41 32 727 61 58

Suisse allemande

Viaduktstrasse 42
Case postale
4002 Bâle
T +41 61 286 91 91
F +41 61 281 91 23

Pilatusstrasse 41
6003 Lucerne
T +41 58 249 38 38
F +41 58 249 38 88

Landis + Gyr-Strasse 1
Case postale 4427
6304 Zoug
T +41 58 249 74 74
F +41 58 249 50 00

Hofgut
3073 Gümligen-Berne
T +41 58 249 76 00
F +41 58 249 76 17

Bogenstrasse 7
Case postale 1142
9001 Saint-Gall
T +41 71 272 00 11
F +41 71 272 00 30

Tessin

Via Balestra 33
6900 Lugano
T +41 91 912 12 12
F +41 91 912 12 13

Liechtenstein

Landstrasse 99
Case postale 342
LI-9494 Schaan
T +423 237 70 40
F +423 237 70 50
www.kpmg.li

L'information contenue ici est de nature générale et ne prétend en aucun cas s'appliquer à la situation d'une personne physique ou juridique quelconque. Même si nous mettons tout en œuvre pour fournir une information précise et à jour, nous ne pouvons garantir que cette information soit fidèle à la réalité au moment où elle est reçue ou qu'elle continuera à l'être dans le futur. Cette information ne saurait être exploitée sans conseil professionnel basé sur une analyse approfondie de la situation en question.

© 2013 KPMG Holding AG/SA, a Swiss corporation, is a subsidiary of KPMG Europe LLP and a member of the KPMG network of independent firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss legal entity. All rights reserved. Printed in Switzerland. The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.