

ANDREA MITTERLECHNER

CARLOS CHRISTEN

PETER LEIBFRIED

## 40 ANS DES SWISS GAAP RPC

### Une rétrospective de quatre décennies au service de la présentation des comptes

**Au cours des quatre dernières décennies, les Swiss GAAP RPC ont exercé une influence considérable sur la pratique de la présentation des comptes en Suisse et jouissent d'une popularité constante. La recette de leur succès réside dans une combinaison de stabilité, d'orientation pratique et de pragmatisme – tout en tenant compte des spécificités helvétiques.**

#### 1. INTRODUCTION

Les recommandations de présentation des comptes (initialement «RPC», «Swiss GAAP RPC» depuis 2002) sont nées voici quarante ans – une époque caractérisée par le courage, des visions et la volonté persistante d'améliorer la qualité de la pratique de la présentation des comptes en Suisse. Ce qui était à l'origine une initiative de petite envergure est devenu au fil des décennies une institution établie. Il ressort de l'étude RPC sur la situation de la présentation des comptes en Suisse [1] parue au printemps 2024 que la proportion d'utilisateurs des RPC a doublé au cours des vingt dernières années pour atteindre 28%. Pourtant, le développement des Swiss GAAP RPC n'a été ni simple ni linéaire [2]. Ce furent quarante années riches en défis et en évolutions, mais aussi et surtout une période de progrès constant au service de la présentation des comptes. En cette date anniversaire, le présent article passe en revue les accomplissements et les moments les plus marquants de l'histoire des Swiss GAAP RPC.

#### 2. PHASE DE CRÉATION ET PREMIÈRES ÉTAPES VERS DAVANTAGE DE TRANSPARENCE (1984–1992)

L'histoire de la naissance des Swiss GAAP RPC dans les années 80 est étroitement liée à l'émergence des normes internationales de présentation des comptes en Europe et aux États-Unis, à la lenteur de la réforme du droit de la société anonyme en Suisse et à l'hétérogénéité des comptes annuels consolidés – même parmi les grands groupes de notre pays

opérant à l'international. Inspirée par le Financial Accounting Standards Board (FASB) américain, une équipe d'experts, emmenée par le Prof. Dr André Zünd, a développé avec les recommandations une solution spécifique pour la Suisse [3]. Le 22 février 1984, la Fondation pour les Recommandations relatives à la Présentation des Comptes (Fondation RPC) a été créée en collaboration avec la Chambre suisse des experts comptables, fiduciaires et fiscaux (aujourd'hui Expertsuisse). En complément des normes générales définies par le législateur dans un esprit de flexibilité, les recommandations visaient à concrétiser les dispositions légales. Il s'agissait d'améliorer la comparabilité des comptes annuels et de leur contenu, et de rapprocher les normes suisses des normes internationales (cf. *Illustration 1*). La presse économique internationale a accueilli positivement ce développement (cf. *Illustration 2*).

Plusieurs éléments de la structure organisationnelle sont toujours valables actuellement et témoignent de l'esprit pionnier qui animait les membres fondateurs. À l'époque comme aujourd'hui, les recommandations prennent la forme de déclarations d'intention découlant d'un consensus au sein d'une instance brillant par ses compétences spécialisées et par la diversité des groupes d'intérêt qui la composent. L'idée n'était en aucun cas de faire naître une pensée unique parmi les réviseurs. Ainsi, la Commission d'experts, qui fonctionne aujourd'hui encore bénévolement, était déjà composée en 1985 de trois observateurs et de 22 membres réputés, nommés *ad personam*, dont cinq coopéraient au Comité d'experts. Dès la période de fondation, l'objectif était de ne pas inonder



ANDREA MITTERLECHNER,  
DR OEC., DIRECTRICE  
PORTFOLIO & PROJECT  
MANAGEMENT, HELVETIA  
ASSURANCES



CARLOS CHRISTEN,  
M.SC., EXPERT-COMPTABLE  
DIPL., ASSISTANT MANAGER  
AUDIT KPMG, ASSISTANT,  
FONDATION RPC,  
COLLABORATEUR  
SCIENTIFIQUE ACA,  
UNIVERSITÉ DE SAINT-GALL

### Illustration 1: EXTRAIT DE L'ACTE DE FONDATION DES RPC DU 22 FÉVRIER 1984 (EN ALLEMAND)

Art. 3 Die Stiftung bezweckt eine "Fachkommission für Empfehlungen zur Rechnungslegung" von höchstens 25 Personen zu schaffen und dafür zu sorgen, dass in dieser Fachkommission stets Persönlichkeiten aus der Wirtschaft, der Revision und dem Rechnungswesen, von Arbeitgeber- und Arbeitnehmerorganisationen, von den Hochschulen, der öffentlichen Hand und von anderen an der Rechnungslegung interessierten Kreisen in angemessener Zusammensetzung vertreten sind.

Die Fachkommission hat den Auftrag, Empfehlungen zur Rechnungslegung auszuarbeiten, die auf schweizerische Verhältnisse Rücksicht nehmen und den Unternehmungen gangbare Wege aufzeigen. Diese Empfehlungen sollen dazu beitragen, die Rechnungslegung in der Schweiz zu harmonisieren, die Vergleichbarkeit zu verbessern und generell die Qualität der Rechnungslegung in der Schweiz zu erhöhen. Die Fachkommission kann auch zu allgemein interessierenden Einzelfragen Stellung nehmen.

Die Verbreitung der Empfehlungen soll gefördert werden und deren Anwendung und Prüfung durch die Revisionsstellen soll dazu beitragen, die Akzeptanz der Jahresrechnung von Schweizer Unternehmen im Ausland zu erhöhen.

le secteur de recommandations avec les Swiss GAAP RPC. L'accent était délibérément mis sur des questions importantes relatives à la présentation des comptes et les recommandations devaient se caractériser par leur concision et se concentrer sur l'essentiel. L'orientation internationale des Swiss GAAP RPC s'est également reflétée dans la publication des recommandations en quatre langues (les trois langues nationales allemand, français et italien, et l'anglais)[4]. Le travail durant les premières années s'est concentré sur les objectifs des recommandations, mais aussi sur les éléments des comptes annuels individuels et consolidés, les bases et les principes de la présentation en bonne et due forme des comptes, les flux de trésorerie et différentes recommandations relatives aux comptes consolidés. Érosion de la notion de protection des créanciers, crainte de la transparence, considérée alors comme néfaste, et marge d'interprétation juridique du principe «*true and fair view*» jusqu'alors peu connu – surtout dans les milieux juridiques: telles étaient quelques-unes des différences jugées insurmontables par nombre de groupes participant au processus de normalisation. La vive controverse autour de la finalité de la présentation des comptes a contraint la Fondation RPC à adopter une approche circonspecte au cours de la première phase de son histoire.



PETER LEIBFRIED,  
 PROF. DR OEC., CPA,  
 PRÉSIDENT DE LA  
 COMMISSION D'EXPERTS,  
 TITULAIRE DE LA CHAIRE  
 KPMG POUR AUDIT ET  
 ACCOUNTING, UNIVERSITÉ  
 DE SAINT-GALL

### 3. PHASE D'EXPANSION ET ANCRAGE DU PRINCIPE «TRUE AND FAIR VIEW» (1993–2007)

Au départ, les recommandations s'appuyaient fortement sur les dispositions de l'époque du code des obligations à propos de la comptabilité commerciale qui prescrivait que les comptes annuels devaient être tenus selon les principes de présentation des comptes en bonne et due forme de façon que le patrimoine et la situation financière de la société puissent être évalués de manière fiable (art. 662a, al. 1, aCO). La notion de protection des créanciers et l'attachement au concept de réserves latentes étaient fermement ancrés chez presque toutes les parties prenantes dans la présentation des comptes. Un changement de paradigme et une évolution vers des comptes annuels fondés sur une image correspondant à la situation réelle («*true and fair view*») a nécessité de nombreuses discussions, beaucoup de patience et un énorme travail de persuasion pour réussir à créer un large socle d'acceptation de toutes les parties prenantes. L'utilisation croissante des normes comptables internationales par de grandes entreprises suisses a facilité le changement. Le Prof. Dr Giorgio Behr a joué un rôle clé dans ce processus. Sous sa direction, les recommandations ont été remaniées et rapidement étendues de façon à répondre aux répercussions de l'internationalisation des rapports financiers. Grâce à cette révision, les Swiss GAAP RPC ont satisfait aux directives de l'UE [5] et ont même été au-delà de celles-ci sur certains points [6]. En 1996, on dénombrait déjà quinze recommandations qui englobaient, avec la RPC 14 de l'époque, la première norme relative aux comptes consolidés des groupes d'entreprises spécifique à la branche. Les RPC ont finalement réussi leur percée avec l'entrée en vigueur, le 1<sup>er</sup> octobre 1996, du règlement de cotation [7] de la Bourse suisse, déclarant obligatoire l'application de certaines recommandations et reconnaissant l'équivalence des normes comptables internationales. En raison de l'extension continue des recommandations et des charges administratives qui en résultent, le règlement de cotation ne renvoyait plus, quelques années plus tard, de manière dynamique, qu'à des référentiels reconnus et acceptés, tels que les Swiss GAAP RPC, les IAS/IFRS et les US GAAP. Nombre de sociétés cotées en Suisse ont adopté les Swiss GAAP RPC. Pour la Fondation RPC, les années 90 ont été marquées par la volonté de combler de manière pragmatique les lacunes thématiques par rapport aux IAS, et de privilégier la qualité à la quantité conformément à l'idée directrice. L'adoption du règlement IAS [8] de l'UE en juillet 2002 a constitué un tournant: en vertu de celui-ci, les entreprises européennes cotées en bourse dans l'UE (y c. les banques et les compagnies d'assurance) sont tenues d'établir leurs comptes consolidés, à partir de l'exercice 2005, conformément aux International Financial Reporting Standards (IFRS). La Bourse suisse a réagi prudemment aux développements internationaux: elle a continué à autoriser les entreprises qui n'étaient pas cotées dans le segment principal à appliquer les Swiss GAAP RPC à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2005 et s'est déclarée favorable à la promotion du développement des Swiss GAAP RPC. Sous la direction du Prof. Dr Conrad Meyer, à l'époque président de la Commission d'experts, la Fondation RPC a procédé en 2002 à un état des lieux et a résolument placé, lors

Illustration 2: EXTRAIT D'UN ARTICLE DU WALL STREET JOURNAL DU 1<sup>ER</sup> OCTOBRE 1985

# Switzerland Moves Toward Voluntary Rules To Guide Corporations in Reporting Results

By DENNIS BAKER

AP-Dow Jones News Service

ZURICH - Switzerland, under pressure from other countries and such entities as the Organization for Economic Cooperation and Development and the United Nations, is moving toward standardizing the reporting of corporate results.

Voluntary guidelines covering some aspects of corporate reporting may be adopted by year end, 20 years after the subject of was first broached in Zurich. But a revision of corporate law isn't expected to pass all legislative hurdles until 1990.

For instance, exposure of the way hidden reserves are juggled by Swiss companies - either to shield profits for tax purposes or to create profits to cover operating losses - won't be part of the guidelines, although the revised law seeks to include it.

also would require statements for previous years on a comparable basis.

The Swiss board intends to enlarge these regulations at a later date to include inflation accounting, auditing procedures and comment in annual reports on significant financial events that may occur after the end of an accounting year.

Peter Bertschinger, a Swiss accountant and auditor who is research adviser to the accounting board, said that Switzerland, with its active stock markets, has come under pressure from such international groups as the OECD and the U.N. to adopt corporate reporting standards that apply uniformly and are closer to practices elsewhere. The European Community also has put pressure on Switzerland, he said.

Currently, small shareholders are at a disadvantage when it comes to judging the

dated group figures after an audit by qualified accountants.

- More-detailed disclosure of financial results.

- Disclosure of the liquidation and build-up of hidden reserves determined by adjusting the value of assets and liabilities.

This last may be the most controversial element of the draft law. "Creating and dissolving hidden reserves has carried some Swiss companies through bad times," said the chief financial officer at a large Swiss multinational. He added that "it's not like in the U.S., where all losses must be reported and then 15,000 people get fired. . . . We are a small country and we just can't lay off masses of workers."

The proposed law, he said, would "take away some of management's room for maneuver."

de la refonte globale des Swiss GAAP RPC qui en a résulté, les quelque 300 000–500 000 PME suisses au centre de son orientation future. Le concept modulaire des Swiss GAAP RPC (composé du cadre conceptuel, des RPC fondamentales, des autres Swiss GAAP RPC et de la Swiss GAAP RPC 30 relative aux comptes consolidés), entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2007, répond à la demande des PME de pouvoir adapter l'application des normes comptables en fonction de leur taille et de leurs besoins.

#### 4. STABILISATION ET RENFORCEMENT DE LA PRATIQUE D'APPLICATION (2008–2017)

Alors que la densité réglementaire et la complexité croissantes des IFRS ont entraîné des dépenses administratives élevées pour les entreprises, les Swiss GAAP RPC se sont révélées être des normes comptables relativement stables et fiables. Le nombre d'utilisateurs a connu une forte croissance dans le segment des PME, mais a également progressé dans les sociétés cotées. Entre 2008 et 2017, une cinquantaine de sociétés cotées sont passées des IFRS aux Swiss GAAP RPC [9]. En tant qu'organisme de normalisation, la Fondation RPC a de nouveau tenu compte de cette évolution. Afin de mieux répondre aux exigences des marchés des capitaux, les Swiss GAAP RPC ont été complétées par la Swiss GAAP RPC 31 «Recommandation complémentaire pour les sociétés cotées», entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2015. Les règles relatives à la publication des produits et des résultats sectoriels ont nécessité beaucoup de doigté. Après d'intenses discussions avec les utilisateurs et les destinataires, la Commission d'experts est finalement parvenue à une solution consensuelle: l'introduction d'une obligation fondamentale de publication des produits et des résultats sectoriels, à laquelle il est possible de déroger dans des cas justifiés (à publier), par exemple en cas de désavantage concurrentiel.

Une autre étape majeure a été franchie avec l'entrée en vigueur, le 1<sup>er</sup> janvier 2013, du nouveau droit comptable, fruit d'une révision partielle du CO. Dans le cadre de cette révision, le Conseil fédéral a édicté l'ordonnance sur les normes comptables reconnues (ONCR), qui englobait également les Swiss GAAP RPC, le législateur leur conférant pour la première fois une légitimité explicite.

À l'arrivée du Prof. Dr Peter Leibfried à la présidence de la Commission d'experts, la constitution d'une communauté active d'utilisateurs RPC et l'amélioration de la qualité de la présentation des comptes en Suisse sont passées à l'avant-plan. Sous la devise «RPC *in situ*», la Fondation RPC s'est concentrée sur le renforcement de la pratique d'application. Elle a lancé de petits événements régionaux, jouissant d'une bonne participation, dans le but de promouvoir l'échange d'expériences et les discussions spécialisées entre et au sein de différentes parties prenantes. En plus de la coopération étroite avec Expertsuisse, elle a noué des liens avec les associations professionnelles Union suisse des fiduciaires, veb.ch (désormais SwissAccounting) et avec le CFO Forum, et s'est chargée d'organiser la conférence annuelle. Un planning de travail pluriannuel, prévoyant le réexamen systématique et tournant des recommandations, a permis de pérenniser le travail des experts. En vue de renforcer l'indépendance de l'organisation, le financement assuré jusqu'alors par quelques gros donateurs, a été remplacé par un large groupe de soutien.

#### 5. CHANGEMENT SOCIÉTAL, DURABILITÉ ET PERSPECTIVES (DEPUIS 2018)

Depuis 2018, l'augmentation continue du nombre d'utilisateurs, surtout parmi les entreprises de moyenne et de grande taille, ainsi que les exigences juridiques et sociétales croissantes ont contribué à ce que les Swiss GAAP RPC se déve-

Tableau 1: LISTE DES PERSONNALITÉS À LA TÊTE DE LA FONDATION RPC DEPUIS 1984

Liste des présidents de la Commission d'experts		Liste des présidents du Conseil de fondation	
1984–1992	Prof. Dr André Zünd	1984–1989	Prof. Dr Otto Kaufmann
1992–2002	Prof. Dr Giorgio Behr	1990–1996	Dr Alphons Egli
2002–2014	Prof. Dr Conrad Meyer	1996–2002	Prof. Dr André Zünd
2014–aujourd'hui	Prof. Dr Peter Leibfried	2002–2023	Prof. Dr Giorgio Behr
		2023–aujourd'hui	Prof. Dr Reto Eberle

loppent de manière ciblée. L'objectif de ces normes comptables, régies par des principes, n'a jamais été de régler toutes les situations dans le détail. Néanmoins, la Fondation RPC a toujours eu à cœur de répondre aux exigences pratiques et de régler de manière appropriée des aspects importants de la présentation des comptes. Cette évolution a conduit ces dernières années à l'introduction de règles révisées de présentation des comptes pour les compagnies d'assurances (auparavant Swiss GAAP RPC 14, depuis 2021 Swiss GAAP RPC 40) et les groupes (Swiss GAAP RPC 30, révisée en 2022) ainsi qu'à l'introduction de la nouvelle recommandation relative aux subventions publiques (Swiss GAAP RPC 28). Dans le cadre de plusieurs articles spécialisés, une discussion intense a eu

lieu sur les «questions ouvertes» qui subsistent inévitablement dans des normes orientées sur des principes. En outre, une version remaniée du Manuel Swiss GAAP RPC [10] vient d'être présentée. Actuellement, la recommandation relative aux engagements de prévoyance (Swiss GAAP RPC 16) [11] est en cours de révision. Les recommandations, nouvelles ou révisées, sont traditionnellement élaborées en étroite collaboration avec les représentants des parties prenantes concernées (utilisateurs, destinataires, auditeurs, etc.). Cette approche éprouvée ainsi que de nombreux principes d'organisation remontant à l'époque de la fondation doivent être conservés, en particulier le système de «milice» [12]. Peu de temps avant le 40<sup>e</sup> anniversaire des Swiss GAAP RPC, la conférence annuelle

a pris congé du dernier membre déjà présent à l'époque de la fondation, le Prof. Dr Giorgio Behr, et nommé un nouveau président du conseil de fondation, le Prof. Dr Reto Eberle, lié aux Swiss GAAP RPC depuis plus de deux décennies (cf. *Tableau 1* pour connaître les présidents de la Commission d'experts et du conseil de fondation depuis la création).

En publiant le document de discussion relatif au développement durable en décembre 2023, la Fondation RPC a exploré de nouveaux territoires et lancé un projet de guide destiné à aider les PME. Si les grandes entreprises doivent satisfaire à de nombreuses réglementations, comme la directive de l'UE relative à la publication d'informations en matière de durabilité ou les exigences de transparence sur les questions non financières visées par l'art. 964a-c CO, les PME manquent de solutions pratiques et pragmatiques. Du fait

de l'évolution de la société, nombre d'entre elles sont très désireuses, malgré leurs moyens limités, d'ancrer la durabilité dans leur culture et leur modèle d'affaires ou leur activité. Qui plus est, elles y sont purement et simplement contraintes par leurs clients en raison des exigences imposées à la chaîne d'approvisionnement. La Fondation RPC a identifié cette lacune et mis sur pied une sous-commission visant à leur fournir un référentiel pratique pour la gestion du développement durable et l'élaboration des rapports en la matière.

L'avenir des Swiss GAAP RPC est très prometteur. Nous sommes convaincus que, grâce à notre orientation pratique, notre stabilité et à l'aptitude des acteurs à identifier les changements sociétaux importants, la Swiss GAAP RPC continuera à forger le paysage de la présentation des comptes en Suisse dans les décennies à venir. ■

**Notes:** **1)** FER-Studie 2023: Rechnungslegung in der Schweiz – Eine empirische Erhebung zu Swiss GAAP FER, <https://www.fer.ch/studie2023>. L'étude complète est disponible uniquement en allemand; cf. l'article dans Expert Focus 2024/Juin, pp. 286–291 pour un résumé en français. **2)** Mitterlechner A. (2019). How private national accounting standard-setters manage legitimacy: an institutional work perspective. Thèse de doctorat, Université de Saint-Gall. **3)** Zünd A. (1985). Fachempfehlungen zur Rechnungslegung in der Schweiz (FER), dans: Der Schweizer Treuhänder (9), pp. 252–254. **4)** Zünd A. (1991). Die Rechnungslegung in der Schweiz im

Lichte der internationalen Entwicklung, dans: Der Schweizer Treuhänder (3), pp. 87–94. **5)** Il s'agit en particulier de la 4<sup>e</sup> directive de l'UE sur les comptes individuels (de 1978) et de la 7<sup>e</sup> directive sur les comptes consolidés (de 1983), qui a perdu de son importance à la fin des années 90, notamment en raison des processus de modification compliqués et très chronophages. **6)** Behr G. (1994). Entwicklung und Trends in der Rechnungslegung, dans: Der Schweizer Treuhänder (5), pp. 323–331. **7)** Le contexte était l'adoption de la loi fédérale sur les bourses et le commerce des valeurs mobilières le 24 mars 1995. **8)** Règlement (CE) n° 1606/2002 du

19 juillet 2002. **9)** Bucher S., Zemp R. (2018). Swiss GAAP FER bei Publikumsgesellschaften, dans: Expert Focus 2018/5, pp. 405–409. **10)** Eberle R., Leibfried P. (2024). Swiss GAAP FER – Lehrbuch mit Erläuterungen, Illustrationen und Beispielen, Zurich: Verlag SKV. La version française paraîtra vers la fin de l'année. **11)** Loser S. (2023). Swiss GAAP RPC 16 «Vorsorgeverpflichtungen» wird überarbeitet, dans: Expert Focus 2023/Octobre, p. 484. **12)** Les membres de la Commission d'experts (et du Comité d'experts) et du Conseil de fondation agissent à titre bénévole.