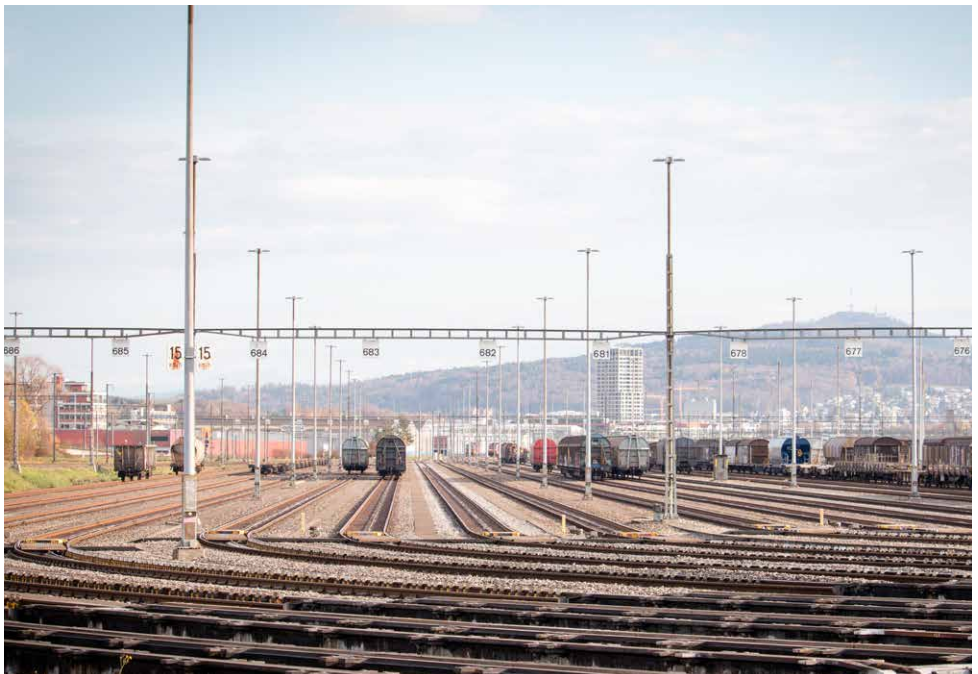


# Fiche sur les réserves latentes



---

# Table des matières

1	Contexte	3
2	Champ d'application	3
3	Réserves latentes	4
3.1	Définition	4
3.2	Exigence de l'OFT	5
3.3	Transactions	5

---

# 1 Contexte

Dans un courrier daté du 16 janvier 2019 portant sur l'«Examen selon le droit des subventions et approbation des comptes annuels 2018 d'après l'art. 37 de la loi sur le transport de voyageurs<sup>1</sup>», l'Office fédéral des transports (OFT) définissait notamment les réserves latentes comme un élément majeur de la vérification des comptes. Les comptes annuels de toutes les entreprises devant donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats<sup>2</sup>, l'OFT exige la dissolution des réserves latentes dans la branche.

Étant donné que l'art. 4, al. 1 OCEC et l'exigence de l'OFT de dissoudre les réserves latentes ont suscité de nombreuses interrogations, la commission des finances (CFin) de l'Union des transports publics a décidé avec l'OFT de rédiger la présente fiche en vue de clarifier la situation. Le document vise à aider les entreprises de transport dans le but de permettre une compréhension commune de la branche et de l'OFT au sujet des réserves latentes.

## 2 Champ d'application

Sont concernées par l'obligation de dissoudre les réserves latentes toutes les personnes morales touchant des contributions en vertu de la LTV ou de la LCdF<sup>3</sup>.<sup>4</sup> Lorsque les activités annexes de la société concessionnaire et subventionnée figurent comme secteur séparé, les réserves latentes sont interdites; lorsque les activités annexes sont rattachées à une unité juridique à part qui ne perçoit pas de subventions, les réserves latentes sont autorisées.

<sup>1</sup> LTV; RS 745.1

<sup>2</sup> Art. 4, al. 1 de l'ordonnance du DETEC sur la comptabilité des entreprises concessionnaires (OCEC; RS 742.221)

<sup>3</sup> Loi fédérale sur les chemins de fer (LCdF; RS 742.101).

<sup>4</sup> Selon discussion entre la CFin et l'OFT du 22 mars 2019

---

## 3 Réserves latentes

### 3.1 Définition

Le Département fédéral de l'économie, de la formation et de la recherche (DEFR) définit les **réserves latentes** comme suit:

- «La **clôture externe** sert à informer les créanciers, les actionnaires ou le public. Elle repose sur les instructions d'évaluation orientées sur la protection des créanciers et montre donc, en général, une situation bénéficiaire et financière plus mauvaise qu'elle ne l'est vraiment.
- La **clôture interne** sert de base de décision et d'instrument de contrôle. Elle est donc relativement exacte et indique, autant que possible, les vraies valeurs.

Les fonds propres sont donc moindres dans le bilan externe que dans le bilan interne. La différence entre les fonds propres annoncés dans le bilan externe et les fonds propres effectifs est appelée réserves latentes. Les réserves latentes peuvent donc surgir, par exemple, à travers l'amortissement de marchandises ou à travers des provisions.

Par la dissolution de réserves latentes, on entend des dépenses trop faibles (c.-à-d. un rendement trop élevé) dans le bilan externe et, par conséquent, un bénéfice trop important.»<sup>5</sup>

<sup>5</sup> Selon site Internet du DEFR.

---

L'OFT et le *Manuel suisse d'audit*<sup>6</sup> définissent quant à eux les **réserves latentes** comme ceci:

«Par réserves latentes [...], on entend la différence qui existe entre les valeurs comptables et les valeurs maximales admises par le droit comptable (actifs) ou les montants nécessaires (dettes). Dans la pratique, une distinction s'est imposée concernant les réserves latentes entre réserves forcées et réserves arbitraires:»

- «Les **réserves forcées** sont définies comme la différence entre les valeurs effectives (vénales) et les valeurs maximales légales (limites maximales légales selon le droit comptable).» De telles réserves forcées peuvent provenir sans intervention de l'entreprise par une augmentation de la valeur réelle ou nominale d'un actif inscrit au bilan, par exemple de l'augmentation de valeur d'immeubles.
- «En revanche, les réserves arbitraires résultent de la différence entre les valeurs maximales légales et les valeurs comptables plus faibles d'actifs ou les valeurs comptables plus élevées de passifs.» Les réserves arbitraires sont constituées intentionnellement par l'entreprise par le biais d'amortissements, de corrections de valeur ou de provisions exagérées ou par renonciation intentionnelle à la dissolution de réserves ou de corrections de valeur devenues superflues.

## 3.2 Exigence de l'OFT

La dissolution des réserves latentes telle que discutée avec l'OFT et les transactions présentées dans le **Tableau 1** portent sur les réserves arbitraires. Selon l'OFT, les réserves arbitraires ne sont pas compatibles avec les prescriptions de l'OCEC, disposant que les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats, raison pour laquelle il en exige la dissolution, et interdit de surcroît aux entreprises de former de nouvelles réserves arbitraires.

<sup>6</sup> *Manuel suisse d'audit*, tome «Tenue de la comptabilité et présentation des comptes», chapitre IV.2.31.

### 3.3 Transactions

Afin de préciser les dispositions de l'art. 4, al. 1 OCEC, le [Tableau 1](#): Transactions détaille diverses transactions.

\*Légende

1 Discussion CFin/OFT, financement, 22 mars 2019

2 Courrier de l'OFT du 16 janvier 2019 «Examen selon le droit des subventions et approbation des comptes annuels 2018»

3 Discussion CFin/OFT, révision et financement, 8 novembre 2019

4 Finalisation de la fiche, CFin/OFT, révision, 27 novembre 2019

N°	Transaction	Réserves latentes <sup>7</sup>	Référence*
1	<a href="#">Dépôt de marchandises</a> , ajustements de valeurs excessifs <sup>8</sup>	oui	2
2	<a href="#">Provisions</a> – qui ne s'appuient pas sur un événement juridique ou factuel passé contraignant – sans obligation probable – dont la valeur ne peut pas être estimée  Exemples: – Provisions formées en vue de garantir la prospérité de l'entreprise sur le long terme (p. ex. provisions pour les futurs cas litigieux ou événements possibles) – Provisions pour la caisse de pension sans plan d'assainissement approuvé et contraignant  La définition de Swiss GAAP FER 23 (Provisions) s'applique. Pour les dérogations, voir transaction N° 3.	oui	3
3	Provisions du TRV reconnues par l'OFT et les commanditaires cantonaux en lien avec les <a href="#">révisions</a> périodiques <a href="#">du matériel roulant</a> visant à lisser le besoin de subventions (modèle de lissage pour les gros travaux de maintenance du matériel roulant)	non	1
4	<a href="#">Immeubles</a> (réserves forcées à cause de l'augmentation de valeur)	non	1

<sup>7</sup> Art. 4, al. 1 OCEC

<sup>8</sup> Les principes d'évaluation fixés par l'entreprise doivent être respectés. Le principe de l'évaluation sans perte s'applique. Un ajustement de valeur forfaitaire est possible dans la mesure où il se fonde sur des valeurs d'expérience et se justifie pour les finances de l'entreprise.

N°	Transaction	Réserves latentes <sup>7</sup>	Référence*
5	Amortissements et ajustements de valeurs des <b>immobilisations corporelles et incorporelles</b> en vue de garantir la prospérité de l'entreprise sur le long terme. Les fourchettes des taux d'amortissement selon l'OCEC et le standard de la branche approuvé par l'OFT s'appliquent. <sup>9</sup>	oui	1
6	<b>Caisse de pension</b> : paiement des réserves ordinaires de cotisations d'employeur. Exemple: paiements anticipés à la caisse de pension pour en profiter ultérieurement et ainsi réduire les charges de prévoyance.	oui	1
7	<b>Caisse de pension</b> : paiement des réserves de cotisations d'employeur <b>avec déclaration de renonciation</b> Contributions avec déclaration de renonciation pour combler un découvert de la caisse de pension: ces contributions sont réglementées et ne peuvent pas dépasser le montant du découvert <sup>10</sup> .	non	1
8	<b>Créances</b> , ajustements de valeurs excessifs <sup>11</sup>	oui	3
9	<b>Immobilisations en cours</b> , ajustements de valeurs excessifs, sauf contributions à fonds perdu <sup>12</sup> (investissements ne pouvant pas être portés à l'actif) <sup>13</sup>	oui	4

La présente liste des transactions n'est pas exhaustive. Les principes de l'art. 4, al. 1 OCEC valent pour les autres transactions (p. ex. évaluation des participations, titres).

<sup>7</sup> Art. 4, al. 1 OCEC

<sup>9</sup> L'OFT exige que les amortissements trop élevés d'après les dispositions de l'ancien droit soient dissous; ils ne font néanmoins pas l'objet de la présente fiche.

<sup>10</sup> Art. 65e de la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP; RS 831.40).

<sup>11</sup> Les principes d'évaluation sont respectés par l'entreprise. Un ajustement de valeur forfaitaire est possible dans la mesure où il se fonde sur des valeurs d'expérience et se justifie pour les finances de l'entreprise.

<sup>12</sup> Art. 11, al. 3 OCEC

<sup>13</sup> Voir transaction N° 1 Dépôt de marchandises: La sortie comptable des investissements ne pouvant pas être portés à l'actif des immobilisations en cours peut se faire de manière forfaitaire sur la base de valeurs d'expérience.



Verband öffentlicher Verkehr  
Union des transports publics  
Unione dei trasporti pubblici

Dählhölzliweg 12  
CH-3000 Berne 6  
[info@utp.ch](mailto:info@utp.ch)  
[www.utp.ch](http://www.utp.ch)