

Experts dipl. en finance et en controlling

Problèmes pour la préparation du diplôme fédéral 2025.

Thèmes **Swiss GAAP RPC**

Durée d'examen 60 minutes (60 points)

Bon succès à toutes et à tous !

Problème 1 : Passage CO – Swiss GAAP RPC ; impôts différés (25 points)

Situation initiale

Lef SA est une entreprise intégrée dans un groupe (groupe Elite). L'entreprise établit ses comptes annuels selon le Code des obligations (CO). Ces comptes annuels 2023 se présentent comme suit (bilan conformément au CO avec chiffres de l'année précédente, indications en KCHF).

	31.12. 2022	31.12. 2023		31.12. 2022	31.12. 2023
<i>Actif circulant</i>			<i>Capitaux étrangers à court terme</i>		
Liquidités	108	83	Dettes résultant de L+P	180	150
Créances résultant de L+P	210	170	Dettes financières	210	40
Stock de marchandises	330	250			
<i>Actif immobilisé</i>			<i>Capitaux étrangers à long terme</i>		
Immobilisations financières	150	150	Dettes financières	40	30
Immobilisations corporelles	600	490	Provisions pour garantie	70	40
			<i>Capitaux propres</i>		
			Capital-actions	540	540
			Réerves légales issues du capital	90	90
			Réerves légales issues du bénéfice	130	133
			Réerves facultatives issues du bénéfice	86	120
			Actions propres	- 40	- 40
			Bénéfice de l'exercice	92	40
	1 398	1 143		1 398	1 143

Compte de résultat 2023

Produits des marchandises	2 900
Charges de marchandises	<u>1 300</u>
Bénéfice brut	1 600
Charges de personnel	700
Autres charges d'exploitation	<u>750</u>
EBITDA	150
Amortissements	<u>55</u>
EBIT	95
Charges financières	53
Produits financiers	<u>8</u>
EBT	50
Impôts directs	<u>10</u>
Bénéfice annuel	<u>40</u>

Informations complémentaires

- Le stock de marchandises est évalué dans le bouclage selon le CO aux 2/3 de la valeur d'achat.
- La valeur pertinente des immobilisations corporelles selon les Swiss GAAP RPC s'élève, fin 2022, à : KCHF 780 et, fin 2023, à : KCHF 600.

- Les provisions pour garantie comprennent des réserves latentes de : fin 2022 : KCHF 25 et, fin 2023, de : KCHF 25.
- Toutes les évaluations commerciales sont reconnues sur le plan fiscal.
- Le taux d'imposition déterminant pour le calcul des impôts différés sur le bénéfice s'élève à 20 %.
- Il existe un report de perte de KCHF 70 pour l'année 2020. Au 31 décembre 2023, il est pour la première fois supposé qu'il est suffisamment probable que ce report puisse être compensé par des bénéfices futurs.

Problème a)

Déterminez les valeurs Swiss GAAP RPC pour les postes suivants en remplissant complètement le tableau suivant :

1. Provisions pour garantie
2. Réserves légales issues du bénéfice
3. Réserves issues du capital
4. Impôts différés actifs
5. Impôts différés passifs
6. Actions propres
7. Charges de marchandises
8. Amortissements

Bilan au 31.12.2023	CO	Écarts	Swiss GAAP RPC
1. Provision pour garanties			
2. Réserves légales issues du bénéfice			
3. Réserves issues du capital			
4. Impôts différés actifs			
5. Impôts différés passifs			
6. Actions propres			

Compte de résultat 2023	CO	Écarts	Swiss GAAP RPC
7. Charges de marchandises			
8. Amortissements			

Problème b)

Lef SA est contrôlée par Elite AG (société holding du groupe Elite). En 2023, Lef SA a vendu à Elite SA de la marchandise pour KCHF 2 500. Elite SA a vendu à des tiers pour KCHF 2 200 de ces marchandises et a réalisé un produit de la vente de KCHF 2 700. Le stock de Elite SA concernant les livraisons internes a augmenté de KCHF 300, passant de KCHF 100 à KCHF 400. Indiquez tous les montants en KCHF. La marge commerciale de Lef SA est de 25 %.

Saisissez toutes les écritures nécessaires à l'élimination des relations internes au groupe. Il ne faut comptabiliser que les éléments de fait suivants esquissés ici ; il ne faut pas prendre en compte les ajustements d'évaluation faits au problème a).

Utilisez pour ce faire les comptes suivants :

Amortissements

Impôts différés actifs

Réserves issues du bénéfice

Réserves issues du capital

Impôts différés passifs

Charges fiscales

Charges de marchandises

Produits des marchandises

Stock de marchandises

Le nombre de lignes vides peut différer du nombre d'écritures nécessaire.

Débit	Crédit	Montant en CHF

Problème c)

Au 1^{er} janvier 2023, Elite SA a acheté 100 % des voix et du capital de Berta SA. Pour cela, des réserves latentes de KCHF 1 000 ont été dissoutes sur les biens immobiliers de Berta SA, ces biens immobiliers sont évalués à KCHF 10 000 au 1^{er} janvier 2023, conformément aux Swiss GAAP RPC. Dans les comptes selon CO, les biens immobiliers seront amortis de façon dégressive au taux de 5 %, alors que les Swiss GAAP RPC prévoient un amortissement linéaire sur 40 ans de durée d'utilisation résiduelle.

Quelles écritures sont-elles nécessaires pour l'établissement des comptes consolidés au 31 décembre 2025 dans le cadre de la consolidation subséquente (y c. les écritures nécessaires au 1^{er} janvier 2025 pour le passage des valeurs CO aux valeurs RPC sans nouvelle écriture de la première consolidation) ? Présentez les calculs des valeurs et indiquez tous les montants en KCHF.

Utilisez pour ce faire les comptes suivants :

Amortissements

Réserves issues du bénéfice

Réserves issues du capital

Immeubles

Correction de la valeur des immeubles

Le nombre de lignes vides peut différer du nombre d'écritures nécessaire.

Débit	Crédit	Montant en CHF

Calculs

Problème 2 : Contrats de construction à long terme (10 points)

Situation initiale

Y SA est active dans la construction de tunnels et applique les Swiss GAAP RPC (référentiel complet). Début 2021, Y SA a gagné un appel d'offres dans le canton du Jura, portant sur la construction d'un tunnel routier. Le volume du contrat s'élève à CHF 84 millions, Y SA estime les coûts totaux à CHF 68 millions. Les travaux commencent en 2021 et devraient se terminer fin 2023.

Une experte indépendante évalue le degré d'avancement du tunnel comme suit :

- Fin 2021 : 20 %
- Fin 2022 : 65 %
- Fin 2023 : 100 %

En automne 2022, une infiltration d'eau inattendue survient. La date de fin des travaux n'est certes pas repoussée, mais des coûts supplémentaires de CHF 3 millions sont générés, qui ne peuvent pas être répercutés sur le mandant. Ces coûts supplémentaires n'ont pas d'influence sur le pourcentage du degré d'avancement.

Le contrat ne peut être facturé au canton qu'à la fin du projet.

Pour ses projets de construction de tunnels, Y SA applique la méthode du « Percentage of Completion » (POCM).

Problème a)

À quelles conditions la POCM peut-elle être appliquée conformément à la Swiss GAAP RPC 22 ?

Problème b)

Indiquez les écritures nécessaires selon la POCM pour les années 2021 à 2023. La taxe sur la valeur ajoutée ne doit pas être prise en compte. Les comptes suivants doivent être utilisés :

Contrats en cours

Revenus issus des contrats à long terme

Charges de fabrication

Liquidités

Indiquez les montants nécessaires en millions de CHF.

Le nombre d'écritures nécessaires peut différer du nombre de lignes disponibles.

Année 2021

Débit	Crédit	Montant en CHF

Année 2022

Débit	Crédit	Montant en CHF

Année 2023

Débit	Crédit	Montant en CHF

Problème 3 : Goodwill et capitaux propres (25 points)

Situation initiale

En raison de la mise en disponibilité de l'ancien chef des finances, vous êtes CFO ad intérim de l'entreprise cotée à la bourse suisse BIG Group SA, dont le siège est à Lausanne (VD). Vous établissez les comptes consolidés conformément aux Swiss GAAP RPC. Lors de la réunion du conseil d'administration du 10 novembre 2023, à laquelle vous avez pu participer pour la première fois, vous apprenez que le conseil d'administration a effectué l'acquisition de Small Company SA, dont le siège est à Herisau (AR), qui clôturera ses comptes au 30 septembre 2023 conformément au Code des obligations. La transaction a été finalisée avec effet au 30 septembre 2023 (closing date). Le taux d'imposition pertinent s'élève à 17 %.

Le président du conseil d'administration vous demande de vérifier les effets de cette acquisition sur les comptes consolidés établis conformément aux Swiss GAAP RPC de BIG Group SA au 31 décembre 2023. Il vous remet les comptes annuels de Small Company SA au 30 septembre 2023, qui se présentent comme suit :

Bilan au 30.09.2023	En KCHF		
Actifs		Passifs	
Liquidités	150	Dettes résultant de livraisons et de prestations	6 000
Créances résultant de livraisons et de prestations	3 000	Passifs de régularisation	2 200
Stocks	5 000	Provisions pour l'assainissement d'immobilisations corporelles	4 000
Actif circulant	8 150	Capitaux étrangers	12 200
Immobilisations corporelles	12 000	Capital-actions	1 000
		Bénéfice reporté	4 950
		Résultat annuel	2 000
Actif immobilisé	12 000	Capitaux propres	7 950
Total des actifs	20 150	Total des passifs	20 150

Il vous informe des points suivants.

- Small Company SA avait constitué la provision pour l'assainissement d'immobilisations corporelles en 2021 et n'avait plus rien changé depuis. Cette provision n'a jamais fait l'objet d'une demande spécifique des autorités fiscales du canton d'Appenzell Rhodes-Extérieures (AR), l'affectation a été acceptée comme dépenses déductibles. Il s'agit toutefois de réserves latentes. Il n'existe pas d'obligation effective liée à une sortie de trésorerie future résultant d'un événement passé.
- Les stocks sont évalués aux coûts d'acquisition. La correction de valeur forfaitaire de 1/3 autorisée sur le plan fiscal est comptabilisée chaque année de manière récurrente afin de réduire la charge fiscale des exercices.

(Suite page suivante)

- Seules des corrections de valeur individuelles justifiées économiquement sont effectuées sur les créances résultant de livraisons et de prestations
- Le prix d'achat a été fixé à KCHF 20 000 pour l'acquisition de 100 % des actions de Small Company SA.

Problème a)

Calculez le goodwill selon les Swiss GAAP RPC. Les impôts différés doivent être pris en compte.

Problème b)

Résumez les deux principes de présentation des comptes possibles selon les Swiss GAAP RPC pour la comptabilisation du goodwill lors d'une acquisition et présentez la différence essentielle entre les deux méthodes.

Problème c)

Pendant la présentation devant le conseil d'administration, le président vous annonce que lors des derniers entretiens portant sur le nouveau financement bancaire, la banque a exprimé le souhait d'intégrer des covenants bancaires, notamment pour les éléments du compte de résultat comme l'EBIT ou le résultat net. Ces deux covenants seraient calculés sur la base des comptes consolidés Swiss GAAP RPC qui sont transmis chaque année à la banque. Le président vous demande si ces nouvelles informations ont une influence sur le choix du principe de présentation des comptes du goodwill, encore à définir. Il vous demande de procéder à une estimation et de fournir une recommandation. Quel principe de présentation des comptes lui recommanderiez-vous sur la base des explications ci-dessus et pourquoi ? Justifiez brièvement votre argumentation.

Problème d)

Après cette brève discussion, vous faites remarquer que si l'imputation du goodwill sur les capitaux propres est choisie comme principe de présentation des comptes, des indications supplémentaires devraient être fournies dans l'annexe aux comptes annuels au 31 décembre 2023. Le président vous demande d'élaborer une ébauche de l'annexe au bouclage annuel sur la base des hypothèses théoriques suivantes afin qu'il puisse se représenter cette remarque dans l'annexe.

Pour élaborer cette ébauche, les indications suivantes doivent être utilisées.

Goodwill payé : CHF 5 millions

Acquisition au 30.06.2023 (closing date)

Capitaux propres consolidés CHF 90 millions (2022 : CHF 82 millions)

Résultat annuel consolidé : CHF 8 millions (2022 : CHF 6 millions)

Durée d'amortissement théorique du goodwill : 5 ans

Explication 10 – Goodwill

Le goodwill est compensé par les capitaux propres au moment de l'acquisition.

Problème e)

Dans le cadre des discussions, un membre du conseil d'administration fait la remarque suivante : « Si je comprends bien, si nous choisissons l'imputation du goodwill sur les capitaux propres, nous ne devons plus nous attendre à une charge de goodwill résultant d'une éventuelle cession ultérieure de la société actuellement acquise au niveau du groupe. Nous réduisons donc nettement le risque d'une perte sur la cession. »

Que pensez-vous de cette affirmation ?