



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).

ACTIF	31.12.	31.12.	PASSIF	31.12.	31.12.
	2022	2023		2022	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
			Réserves légales issues du capital	90	90
			Réserves légales issues du bénéfice	130	133
			Réserves 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
Produit financier	<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 à :
 - 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 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	40	-25 ⁽¹⁾	15
2. Réserves légales issues du bénéfice	133	-133 ⁽²⁾	0
3. Réserves légales issues du capital	90	-90 ⁽²⁾	0
4. Impôts différés actifs	0	+14 ⁽⁴⁾	14
5. Impôts différés passifs	0	+52 ⁽⁵⁾	52
6. Actions propres	-40	0 ⁽²⁾	-40

Compte de résultat 2023	CO	Écarts	Swiss GAAP RPC
7. Charges de marchandises	1 300	+40 ⁽³⁾	1 340
8. Amortissements	55	+70 ⁽³⁾	125

(1) Poste bilannaire, l'ajustement consiste à éliminer la totalité de la RL de 25.

(2) Reclassement des réserves en RPC :

Présentation de l'état et des mouvements des fonds propres et de leurs composantes

- 7 La présentation des fonds propres au bilan devra, dans la mesure où l'entité est concernée, être la suivante:
- capital social;
 - capital social non libéré (poste négatif);
 - réserves de capital (en particulier prime d'émission);
 - actions propres (poste négatif);
 - réserves provenant de bénéfices ou pertes cumulés, et
 - total des fonds propres.

(3) Compte de charges et produits, l'écart est la variation entre N et N-1 :

Evaluation au bilan RPC	CO 22	CO 23	RPC 22	RPC 23	RL 22	RL 23	Δ CR
Stock de marchandises	330	250	495	375	165	125	-40 ^(a)
Immobilisations corporelles	600	490	780	600	180	110	-70 ^(a)
Provision pour garantie	70	40	45	15	25	25	0

(a) diminution de charges en CO à neutraliser en RPC

(4) IDA = Impôt différé actif = c'est un impôt avancé, une diminution d'impôt future
impôts différés actifs sur report de perte (pour la première fois) $20\% \times 70 = 14$

(5) IDP = Impôt différé passif = c'est un impôt à payer : $(125 + 110 + 25) \times 20\% = 52$

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

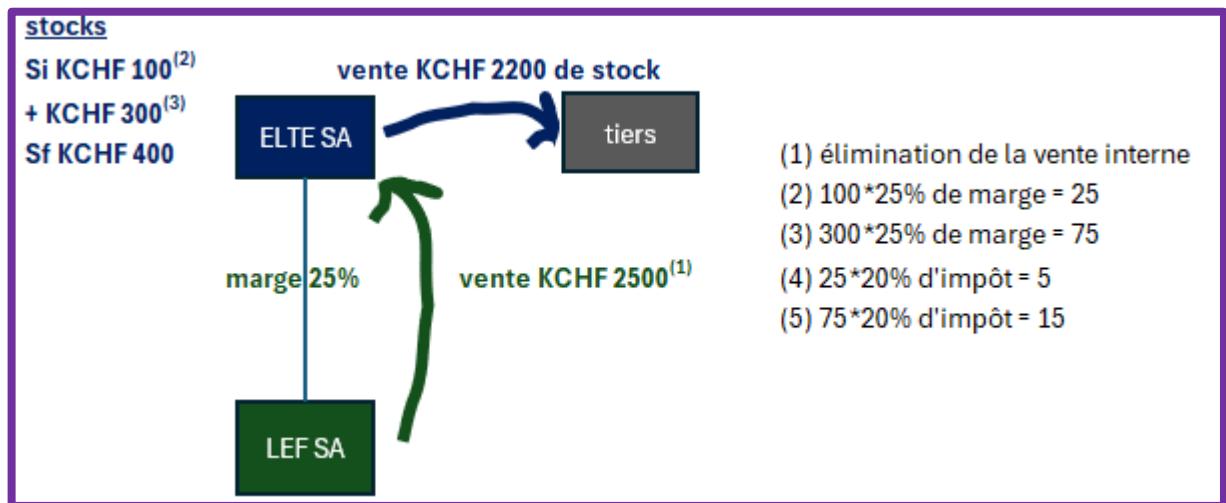
Charges de marchandises

Produits des marchandises

Stock de marchandises

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

Débit	Crédit	Montant en CHF
<i>Produits des marchandises</i>	<i>Charges de marchandises</i>	2 500 ⁽¹⁾
<i>Réserves issues du bénéfice</i>	<i>Stock de marchandises</i>	25 ⁽²⁾
<i>Charges de marchandises</i>	<i>Stock de marchandises</i>	75 ⁽³⁾
<i>Impôts différés actifs</i>	<i>Réserves issues du bénéfice</i>	5 ⁽⁴⁾
<i>Impôts différés actifs</i>	<i>Charges fiscales</i>	15 ⁽⁵⁾



Problème c)

Au 1^{er} janvier 2023, Elte 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 CHF
Correction de la valeur des immeubles	Réserves issues du bénéfice	1 377 500
Correction de la valeur des immeubles	Amortissements	156 125

Calculs

En KCHF

État initial

RPC au 1.1.2025 : $10\ 000 - 2 \text{ ans} \times 250 \text{ d'amo} =$

En CHF

9 500 000

CO au 1.1.2025 : $(10\ 000 - 1\ 000) \times 0.95 \times 0.95 =$

8 122 500

Écart d'évaluation :

1 377 500

Amortissement annuel 2025

RPC : $10\ 000 / 40 \text{ ans} =$

250 000

CO : $8\ 122,5 \times 0.05 =$

406 125

Écart d'amortissement :

156 125

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 ?

Conditions **cumulatives** à remplir pour l'application de la POCM conformément à **SGR 22/4** :

- *la présence d'une base contractuelle,*
- *une forte probabilité que les prestations convenues contractuellement soient respectées par le fabricant et le mandant,*
- *une organisation du contrat appropriée pour le traitement du contrat sur le long terme*
- *une détermination fiable de tous les revenus du contrat en lien avec le contrat, dépenses liées au contrat et au degré d'avancement.*

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
<i>Charges de fabrication</i>	<i>Liquidités</i>	13 600 000
<i>Contrats en cours</i>	<i>Revenus issus des contrats à long terme</i>	16 800 000

Année 2022

Débit	Crédit	Montant en CHF
<i>Charges de fabrication</i>	<i>Liquidités</i>	32 550 000
<i>Contrats en cours</i>	<i>Revenus issus des contrats à long terme</i>	37 800 000

Année 2023

Débit	Crédit	Montant en CHF
<i>Charges de fabrication</i>	<i>Liquidités</i>	24 850 000
<i>Contrats en cours</i>	<i>Revenus issus des contrats à long terme</i>	29 400 000
<i>Liquidités</i>	<i>Contrats en cours</i>	84 000 000

Calcul des charges en mCHF :

Année	Degré d'avancement cumulé	Coût total	Charges de fabrication cumulées	Charges de fabrication de l'année
2021	20%	68	13.6	13.6
2022	65%	71	46.15	32.55
2023	100%	71	71	24.85

Calcul des revenus en mCHF :

Année	Degré d'avancement cumulé	Revenus totaux	Revenus cumulés	Revenus par année
2021	20%	84	16.8	16.8
2022	65%	84	54.6	37.8
2023	100%	84	84	29.4

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.
- 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.

Capitaux propres selon le Code des obligations	7 950
Réserves latentes :	
+ suppression de la provisions pour assainissements	4 000
+ réévaluation des stocks ($5\ 000 = 2/3$, donc $1/3 = 2\ 500$)	2 500
- impôts différés ($(4\ 000 + 2\ 500) \times 17\%$)	<u>- 1 105</u>
Réserves latentes nettes :	5 395
= Actifs nets selon SGR (7 950 + 5 395)	13 345
Goodwill = Prix d'achat – Actifs nets (20 000 - 13 345)	6 655

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.

- **Activation du goodwill dans les immobilisations incorporelles**, puis amortissement sur la durée d'utilisation de 5 ans, dans des cas exceptionnels justifiés, la durée d'utilisation peut être étendue à 20 ans. Si cette méthode est choisie, aucune autre immobilisation incorporelle importante (ex : marques, brevets, licences) ne doit activée pour la prise de contrôle.
- **Imputation sur les capitaux propres lors de l'acquisition** : selon SGR 30/14, il faut d'abord identifier et enregistrer les immobilisations incorporelles déterminantes pour la prise de contrôle qui n'ont pas encore été inscrites au bilan jusqu'à présent (« mini-PPA »).

Méthode	Goodwill inscrit au bilan	Amortissement	Actifs incorporels séparés ?
Activation du goodwill	<input checked="" type="checkbox"/> Oui	<input checked="" type="checkbox"/> Sur 5 à 20 ans	<input checked="" type="checkbox"/> Non, intégrés dans le goodwill
Imputation aux capitaux propres	<input checked="" type="checkbox"/> Non	<input checked="" type="checkbox"/> Pas d'amortissement	<input checked="" type="checkbox"/> Oui, actifs incorporels majeurs activés

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.

Goodwill-Accounting recommandé : **imputation sur les capitaux propres**

Justification : allègement du compte de résultat, **pas de charges d'amortissement** ou amortissement minime sur les actifs incorporels pertinents pour la prise de contrôle et inscrits au bilan. Le procédé n'a pas d'influence sur un éventuel financement propre pertinent du point de vue commercial car **les comptes consolidés ne sont ici pas déterminants**.

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.

Impacts d'une activation théorique sur le bilan et le compte de résultat en tenant compte d'une durée d'amortissement du goodwill de cinq ans :

En milliers de CHF	2023	2022
Capitaux propres inscrits au bilan	90 000	82 000
Goodwill lors de l'acquisition	5 000	-
Amortissement durant l'exercice	-500	-
Valeur comptable théorique	4 500	-
Capitaux propres théoriques, goodwill inclus	94 500	82 000

En milliers de CHF	2023	2022
Résultat annuel	8 000	6 000
Amortissement théorique du goodwill	-500	-
Résultat annuel théorique après amortissement du goodwill	7 500	6 000

Remarque concernant la solution :

acquisition au 30 juin 2023, c'est pourquoi amortissement semestriel ($5\ 000 / 5 = 1\ 000$ par an, c.-à-d. 500 par $\frac{1}{2}$ année).

Exigences selon SGR 30/43.

- 43 Lorsque le goodwill/goodwill négatif est compensé avec les fonds propres, tous les effets sur le bilan et le compte de résultat d'une **comptabilisation théorique** à l'actif respectivement au passif ainsi que de son amortissement planifié respectivement sa dissolution pendant la durée d'utilisation prévue seront **présentés dans l'annexe**, et ceci tant pour l'exercice de référence que pour l'exercice précédent (valeur d'acquisition, correctifs de valeurs cumulés, valeur résiduelle, amortissements et dissolutions, dépréciations d'actifs, entrées, sorties, écarts de conversion).

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 ?

Cette affirmation n'est pas correcte. Selon SGR 30/20 en lien avec SGR 30/69, en cas d'imputation du goodwill lors de l'acquisition, le goodwill de l'époque doit être pris en considération lors de la cession, c.-à-d. qu'il doit être interprété en tant qu'élément des actifs nets à décomptabiliser. Cela aura une influence négative au niveau du groupe et réduira la plus-value sur cession.

- 20 La compensation du goodwill/goodwill négatif avec les fonds propres n'est admise qu'à la date d'acquisition. Lors d'une cession, un goodwill ou un goodwill négatif qui, à la date de l'acquisition, a fait l'objet d'une compensation avec les fonds propres doit être pris en compte aux coûts d'achat initiaux afin de déterminer le bénéfice ou la perte à la cession.

PRPC 30

- 69 Lors de la cession d'une partie d'une entreprise, le bénéfice ou la perte lié à la cession doit être déterminé en tenant compte du fait que le goodwill/goodwill négatif avait été directement compensé avec les fonds propres au moment de l'acquisition. Pour rendre les informations comparables avec une entité qui a enregistré le goodwill dans les valeurs incorporelles et l'a amorti partiellement ou intégralement, respectivement a inscrit le goodwill négatif au passif lors de la formation et l'a dissolu partiellement ou intégralement avec effet sur le résultat, il est nécessaire, au moment de la cession, de comptabiliser entièrement au résultat de la période le goodwill/goodwill négatif compensé avec les fonds propres au moment de l'acquisition. La fermeture et la liquidation d'une partie d'une entreprise sont assimilées à la cession.