

Experts dipl. en finance et en controlling

Problèmes pour la préparation du diplôme fédéral 2025.

Thèmes **Comptes consolidés conformément aux IFRS**

Durée d'examen 120 minutes (120 points)

Bon succès à toutes et à tous !

Problème 1 : Equity Accounting (15 points)

Situation initiale

L'entreprise M SA est la société mère d'un groupe suisse actif dans la construction de machines et présente ses comptes conformément aux IFRS. L'exercice est clôturé chaque année le 31 décembre. Au 1^{er} juillet 2014, M SA acquiert 30 % de A SA. Le prix d'achat est de KCHF 750 et est versé en espèces. A SA applique les Swiss GAAP RPC. Le bilan intermédiaire (selon les Swiss GAAP RPC) de A SA établi le 30 juin 2024, présente des capitaux propres (sur une base de 100 %) comme suit :

Capital-actions	KCHF 100
Réserves issues du capital	KCHF 250
Réserves issues du bénéfice	KCHF 959
Bénéfice 1 ^{er} semestre	KCHF 79

Dans le cadre du règlement de la transaction, M SA a également accès au manuel de présentation des comptes de A SA et identifie les écarts suivants issus de la comparaison avec les propres principes de présentations des comptes (selon les IFRS) :

- Les biens immobiliers de A SA évalués aux coûts d'acquisition amortis de KCHF 175 présentent une Fair Value de KCHF 400. La durée d'utilisation restante est de 18 ans.
- A SA dispose d'immobilisations incorporelles développées en interne (logiciel) d'une Fair Value de KCHF 290, qui n'ont pas été activés selon les Swiss GAAP RPC mais qui remplissent les critères d'inscription à l'actif de l'IAS 38. Il est supposé que le logiciel sera utilisé pendant 5 ans.

Chez M SA, les biens immobiliers et les immobilisations incorporelles sont amortis linéairement selon le manuel IFRS.

Le taux d'imposition des bénéfices pertinent s'élève à 20 %, tant pour M SA que pour A SA.

Problème a)

Déterminez le goodwill qui résulte de l'acquisition de la part de 30 % dans A SA auprès de M SA dans le bouclage consolidé au 1^{er} juillet 2024.

Problème b)

Comptabilisez l'acquisition de la part de 30 % dans les comptes consolidés de M SA. Pour cela, choisissez vous-même les comptes appropriés. Le nombre de lignes vides peut être supérieur au nombre d'écritures nécessaires.

Débit	Crédit	Montant en CHF

Problème c)

Dans le contexte de l'IAS 28, qu'entend-on par « influence notable » ? – Aucune référence aux IFRS n'est exigée.

Problème d)

Pour le deuxième semestre 2024, les faits suivants sont également connus concernant A SA :

- A SA a versé un dividende de KCHF 50 à ses actionnaires.
- A SA a vendu à M SA des produits semi-finis au prix de KCHF 120 et a réalisé un bénéfice de KCHF 30 sur cette vente.
- Le bénéfice de A SA pour toute l'année s'élève à KCHF 199.

Passez les écritures nécessaires au 31 décembre 2024 dans les comptes consolidés de M SA. Partez du principe que M SA a déjà passé les écritures nécessaires dans les comptes commerciaux et a évalué la participation dans A SA aux coûts d'acquisition. L'impôt anticipé ne doit pas être pris en compte.

Utilisez pour ce faire les comptes suivants :

Participations

Participations dans des entreprises associées

Résultats issus de participations dans des entreprises associées

Charges financières

Produits financiers

Liquidités

Réserves issues du bénéfice

Le nombre d'écritures nécessaires peut être inférieur au nombre de lignes d'écriture disponibles.

Débit	Crédit	Montant en CHF

Corrigé-type du problème 1 : Equity Accounting (15 points)

Problème a)

<i>Capitaux propres au bouclage intermédiaire</i>	1 388	(100 + 250 + 959 + 79)
<i>Ajustement Fair Value des biens immobiliers (net)</i>	180	(225 x 0,8)
<i>Ajustement Fair Value immob. incorp. (net)</i>	232	(290 x 0,8)
<i>Total Fair Value des capitaux propres (100 %)</i>	1 800	
<i>30 % dont</i>	540	
<i>Prix d'achat pour la part de 30 %</i>	750	
<i>Goodwill</i>	210	(750 – 540)

Problème b)

<i>Participations dans des entreprises associées</i>	/	<i>Liquidités (ou : participations)</i>	750
--	---	---	-----

Problème c)

L'influence déterminante est la possibilité de participer aux processus de décision en matière de politique commerciale et financière de l'entreprise dans laquelle on est impliqué sans pour autant maîtriser ces processus de décision.

Problème d)

Transfert participation

Participations dans des entreprises associées / *Participations* 750

Dividende

Produit financier / *Participations dans des entreprises associées* 15 (50 x 0,3)

Élimination bénéfice intermédiaire

Résultats issus de participations dans des entreprises associées / *Participations dans des entreprises associées* 9 (30 x 0,3)

Bénéfice

Participations dans des entreprises associées / *Résultats issus de participations dans des entreprises associées* 36 (199 – 79) x 0,3)

Biens immobiliers réévalués

Résultats issus de participations dans des entreprises associées / *Participations dans des entreprises associées* 2 (180 x 0,3 / 18 / 2)

Valeur incorporelle activée

Résultats issus de participations dans des entreprises associées / *Participations dans des entreprises associées* 7 (232 x 0,3 / 5 / 2)

Problème 2 : Comptes consolidés et consolidation (40 points)**Situation initiale**

Le 1^{er} janvier 2018, Dold SA a acquis 80 % du capital et des voix de Efra SA au prix de CHF 940 millions. Les comptes individuels de Dold SA et Efra SA, ajustés selon l'IFRS 3 lors de l'allocation du prix d'acquisition (Purchase Price Allocation) à la date de l'acquisition, présente les postes de capitaux propres (indications en millions de CHF) suivants :

Capitaux propres	Dold SA	Efra SA
Capital-actions	1 200	600
Réserves issues du capital	150	300
Réserves issues du bénéfice	400	0
Other Comprehensive Income	50	0
Total	1 800	900

Depuis le 1^{er} janvier 2018, les indications suivantes sur l'évolution des capitaux propres et du goodwill doivent être prises en compte.

- 1 année 2019 : Dold SA augmente le capital-actions de CHF 450 millions avec un agio de CHF 360 millions.
- 2 année 2020 : Efra SA augmente le capital-actions de CHF 150 millions avec un agio de CHF 90 millions. Dold SA exerce ses droits de souscription. Dold SA décide d'introduire une marge de fluctuation de capital de CHF 20 millions (vers le haut et vers le bas).
- 3 année 2023 : Il est procédé à un impairment de 95 sur le goodwill lié à l'acquisition de Efra SA. Dold SA verse un dividende de 15 % (dividende calculé en pourcentage du capital-actions).
- 4 année 2023 : Efra verse un dividende de 20 % (dividende calculé en pourcentage du capital-actions).

Problème a)

Dans le cadre de l'allocation du prix d'acquisition (Purchase Price Allocation), vous devez expliquer, à l'attention du conseil d'administration de Dold SA, quels postes ont été comptabilisés dans le cadre de l'Other Comprehensive Income (OCI). Expliquez brièvement la nature et le but de l'OCI et indiquez trois postes possibles. Aucune référence aux IFRS n'est exigée.

Problème b)

Dans le cadre de l'établissement des comptes consolidés du groupe Dold, vous êtes responsable de la vérification de différents postes des comptes consolidés.

Le tableau suivant présente différents postes du bilan des deux comptes individuels ajustés selon les IFRS (Dold SA et Efra SA) et du groupe (consolidation intégrale) au 31 décembre 2023.

Inscrivez les montants des postes du bilan mentionnés dans les colonnes comptes individuels (Dold SA et Efra SA) et groupe. Les réserves issues du bénéfice et le bénéfice de l'exercice des deux comptes individuels selon les IFRS sont déjà inscrits. Le goodwill (Purchase Accounting) et les intérêts minoritaires sont comptabilisés au niveau du groupe. Dans les comptes individuels selon les IFRS, ni le goodwill ni les intérêts minoritaires ne sont présentés.

Les impôts différés ainsi que l'impôt anticipé ne doivent pas être pris en compte.

Justifiez séparément les calculs nécessaires pour chaque poste. La justification doit être fournie sous forme de chiffres et doit comporter les explications nécessaires permettant de comprendre les valeurs de manière cohérente.

Poste du bilan	Dold SA 31.12.2023	Efra SA 31.12.2023	Corrections	Groupe 31.12.2023
Participation dans Efra SA				
Goodwill				
Capital-actions				
Réserves issues du capital				
Réserves issues du bénéfice	853	90		
Intérêts minoritaires				
Bénéfice annuel majorité	165	75		

Justification des postes :

Participation dans Efra SA

Goodwill

Capital-actions

Réserves issues du capital

Réserves issues du bénéfice

Intérêts minoritaires

Bénéfice annuel majorité

Problème c)

Dans le cadre du renforcement de l'interdépendance financière de Dold SA et Efra SA, Dold SA acquiert le 1^{er} mars 2024 10 % supplémentaires des voix et du capital de Efra SA au prix de CHF 107 millions. Vous assurez le suivi de la transaction et devez pour cela vérifier les écritures nécessaires au niveau des comptes individuels et consolidés.

Indiquez les écritures nécessaires au niveau des comptes individuels et consolidés au 1^{er} mars 2024. Efra SA a réalisé un bénéfice net de CHF 135 millions entre le 1^{er} janvier 2024 et le 29 février 2024.

Pour cela, choisissez les comptes de la question b) et déterminez vous-même si nécessaire d'autres comptes appropriés. Si aucune écriture n'est nécessaire, veuillez indiquer « pas d'écriture nécessaire ». Indiquez séparément tous les calculs nécessaires pour les montants comptabilisés, de sorte que les valeurs utilisées puissent être soumises à un contrôle de plausibilité. Commentez / expliquez votre démarche de sorte qu'elle soit compréhensible. Le nombre de lignes indiquées peut être supérieur au nombre d'écritures nécessaires.

Si vous n'avez pas résolu la question b), utilisez un montant de CHF 200 millions pour le compte « intérêts minoritaires ».

1) Écriture(s) bouclage individuel Dold SA

Débit	Crédit	Montant en CHF

2) Écriture(s) bouclage individuel Efra SA

Débit	Crédit	Montant en CHF

3) Écriture(s) bouclage consolidé groupe Dold

Débit	Crédit	Montant en CHF

Corrigé-type du problème 2 : Comptes consolidés et consolidation (40 points)

Problème a)

Les produits et charges qui, selon les IFRS applicables, ne sont pas comptabilisés dans le compte de résultat sont inscrits dans l'OCI. Pour cela, il faut faire la distinction entre les postes qui peuvent être transférés ultérieurement dans le compte de résultat (« recyclage ») et les postes qui restent dans les capitaux propres.

Exemples :

- couverture de flux de trésorerie
- réévaluation d'immobilisations corporelles
- écarts de conversion de monnaies étrangères
- résultats actuariels sur les engagements de retraite

Problème b)

Justification des postes :

Participation dans Efra SA

Prix d'acquisition 940 + exercice des droits de souscription 192 (80 % de [150+90]) = 1 132, est éliminé pour le bilan consolidé.

Goodwill

N'est porté au bilan qu'au niveau du groupe, lors de l'acquisition 940 – 80 % de 900 CP Efra SA selon PPA (Purchase Price Allocation) = 720, moins impairment de 95 (ce dernier réduit les réserves issues du bénéfice au niveau du groupe)

Capital-actions

Seul le capital-actions de Dold SA doit être présenté, 1 200 lors de l'acquisition + 450 augmentation de capital. Le capital-actions de Efra SA doit être éliminé (600 lors de l'acquisition + 150 augmentation de capital)

Réserves issues du capital

Seules les réserves issues du capital de Dold SA doivent être présentées, 150 lors de l'acquisition + 360 augmentation. Les réserves issues du capital de Efra SA doivent être éliminées (300 lors de l'acquisition + 90 augmentation de capital)

Réserves issues du bénéfice

- augmentation des réserves issues du bénéfice depuis l'acquisition, part intérêts minoritaires : 20 % de 90 = 18
+ élimination dividende majorité : 80 % de 150 = 120
+ élimination dividende intérêts minoritaires : 20 % de 150 = 30
- impairment goodwill : 95

Intérêts minoritaires

+ intérêts minoritaires lors de l'acquisition : 20 % x 900 = 180
+ intérêts minoritaires lors de l'augmentation du capital 20 % de (150+90) = 48

+ augmentation des réserves issues du bénéfice depuis l'acquisition, part intérêts minoritaires : 20% de $90 = 18$
 - élimination dividende intérêts minoritaires : 20% de $150 = 30$
 + bénéfice annuel proportionnel intérêts minoritaires : 20% de $75 = 15$ (affectation du bénéfice annuel majorité)

Bénéfice annuel majorité

- bénéfice annuel proportionnel intérêts minoritaires : 20% de $75 = 15$ (affectation aux intérêts minoritaires)
 - élimination dividende majorité : 80% de $150 = 120$

Poste du bilan	Dold SA 31.12.2023	Efra SA 31.12.2023	Corrections	Groupe 31.12.2023
Participation dans Efra SA	1 132	0	-1 132	0
Goodwill	0	0	220 - 95	125
Capital-actions	1 650	750	-750	1 650
Réserves issues du capital	510	390	-342 -48	510
Réserves issues du bénéfice	853	90	-18 +120 +30 -95	980
Intérêts minoritaires	0	0	+ 180 + 18 + 48 -30 +15	231
Bénéfice annuel majorité	165	75	-15 -120	105

Problème c)

1) Écriture(s) bouclage individuel Dold SA.

Participation dans Efra SA / Liquidités 107 millions

Calcul : valeur d'acquisition selon l'énoncé du problème

2) Écriture(s) bouclage individuel Efra SA.

Pas de calcul(s) nécessaire(s).

3) Écriture(s) bouclage consolidé Dold Groupe

Calcul intérêts minoritaires avant achat supplémentaire (20 %) au 1.3.2024

31.12.2023 : 231 + 20 % de 135 millions de bénéfice (1.1.2024–29.2.2024) = 258 millions

Valeur comptable part de 10 % compte intérêts minoritaires : 258 millions / 2 = 129 millions

Prix d'acquisition (Fair Value) de 10 % = 107 millions

Écart : 107 millions – 129 millions = -22 millions

Aucune réévaluation lors de l'achat supplémentaire (pas de variation du goodwill). Les écarts entre la valeur comptable existante et la Fair Value de la part acquise sont comptabilisés via les réserves issues du bénéfice.

Intérêts minoritaires / participation 107 millions

Intérêts minoritaires / Réserves issues du bénéfice 22 millions

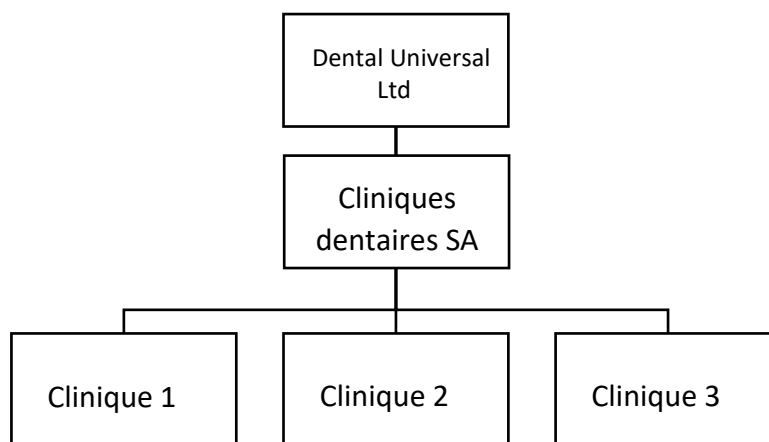
Il est également possible de comptabiliser la deuxième écriture via le compte réserves issues du capital (traitement comme transaction avec les propres actions) :

Intérêts minoritaires / Réserves issues du capital 2 millions

Problème 3 : Tableau des flux de trésorerie consolidés (20 points)

Situation initiale

La société Cliniques dentaires SA possède trois cliniques dentaires en Suisse. Elle emploie 350 personnes à temps plein. En 2016, elle a été reprise par le groupe d'entreprises Dental Universal, qui établit ses comptes conformément aux IFRS. La structure du groupe est la suivante :



Vous êtes le-la responsable des finances de Cliniques dentaires SA. Conformément aux instructions de Dental Universal Ltd, vous avez établi le bilan consolidé et le compte de résultat consolidé de Cliniques dentaires SA au 31 décembre 2024.

Ci-dessous, vous trouverez le bilan consolidé ainsi que le compte de résultat consolidé de Cliniques dentaires SA au 31 décembre 2024.

Bilans	2024	2023
<i>Actif circulant</i>		
Liquidités	14 074 000	7 488 000
Créances résultant de livraisons et de prestations	9 255 000	13 658 000
Autres créances à court terme	5 126 000	6 534 000
Stock de matières	2 366 000	2 617 000
Prestations pas encore facturées	13 748 000	12 589 000
./. paiements partiels reçus	-11 970 000	-8 357 000
Actifs de régularisation	63 000	54 000
Total de l'actif circulant	32 662 000	34 583 000
<i>Actif immobilisé</i>		
<i>Immobilisations corporelles</i>		
Installations techniques	4 014 000	5 411 000
Mobilier d'entreprise	1 254 000	1 673 000
Mobilier de bureau	1 118 000	1 200 000
Total de l'actif immobilisé	6 386 000	8 284 000
Total des actifs	39 048 000	42 867 000
<i>Capitaux étrangers à court terme</i>		
Dettes issues de livraisons et prestations	1 737 000	7 639 000
Passifs de régularisation	735 000	100 000
Provisions pour impôts	100 000	640 000
Total des capitaux étrangers à court terme	2 572 000	8 379 000
<i>Capitaux étrangers à long terme</i>		
Dettes envers Dental Universal Ltd	16 910 000	15 345 000
Total des capitaux étrangers à long terme	16 910 000	15 345 000
<i>Capitaux propres</i>		
Capital-actions	500 000	500 000
Réserves issues du bénéfice	16 143 000	15 626 000
Bénéfice de l'exercice	2 923 000	3 017 000
Total capitaux propres	19 566 000	19 143 000
Total passifs	39 048 000	42 867 000

Comptes de résultat

	2024	2023
Produit net	88 047 000	84 525 000
Charges de matériel, marchandises et services	-30 402 000	-28 882 000
Charges de personnel	-34 545 000	-33 854 000
Autres charges d'exploitation	-10 224 000	-9 359 000
Charges administratives	-7 022 000	-6 601 000
Charges financières	-207 000	-197 000
Produit financier	125 000	119 000
Amortissements	-2 204 000	-2 094 000
Bénéfice avant impôts	3 568 000	3 657 000
Impôts	-645 000	-640 000
Bénéfice annuel	2 923 000	3 017 000

Les charges financières contiennent exclusivement les intérêts payés sur les dettes envers Dental Universal Ltd.

Problème a)

Pour chaque transaction, indiquez par une croix s'il s'agit d'un flux de trésorerie provenant de l'activité d'exploitation, d'un flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement ou d'un flux de trésorerie provenant de l'activité de financement, ou bien si la transaction n'a pas d'impact sur le tableau de flux de trésorerie de Cliniques dentaires SA.

	Activité d'explo- tation	Activité d'investis- sement	Activité de finance- ment	Pas d'impact
Dividende, versé à Dental Universal Ltd				
Achat d'un véhicule, payé par virement bancaire				
Impôts payés par Cliniques dentaires SA en 2023				
Remboursement d'un prêt que la clinique 1 a octroyé à la clinique 3				

Problème b)

Complétez le tableau des flux de trésorerie 2024 en présentant les calculs.

Bénéfice avant impôts		
Amortissements	2 204 000	
Charges financières	207 000	
Variation créances résultant de livraisons et de prestations	4 403 000	
Variation autres créances à court terme	1 408 000	
Variation stock de matières	251 000	
Variation prestations pas encore facturées	2 454 000	
Variation compte de régularisation des actifs	-9 000	
Variation dettes issues de livraisons et prestations	-5 902 000	
Variation compte de régularisation des passifs	635 000	
Intérêts payés	-207 000	
Impôts payés		
Flux de trésorerie activité d'exploitation		
Investissements en immobilisations corporelles		
Flux de trésorerie activité d'investissement		

Augmentation des dettes envers Dental Universal Ltd		
Distribution de dividendes		
Flux de trésorerie activité de financement		
Variation des liquidités	6 586 000	
Liquidités au 01.01.2024	7 488 000	
Liquidités au 31.12.2024	14 074 000	
Variation des liquidités	6 586 000	

Solution problème 3 : Tableau des flux de trésorerie consolidés (20 points)**Problème a)**

	Activité d'exploit- tation	Activité d'investis- sement	Activité de finance- ment	Pas d'impact
Dividende, versé à Dental Universal Ltd			X	
Achat d'un véhicule, payé par virement bancaire		X		
Impôts payés par Cliniques dentaires SA en 2023	X			
Remboursement d'un prêt que la clinique 1 a octroyé à la clinique 3				X

Problème b)

Bénéfice avant impôts	3 568 000	
Amortissements	2 204 000	
Charges financières	207 000	
Variation créances résultant de livraisons et de prestations	4 403 000	
Variation autres créances à court terme	1 408 000	
Variation stock de matières	251 000	
Variation prestations pas encore facturées	2 454 000	
Variation compte de régularisation des actifs	-9 000	
Variation dettes issues de livraisons et prestations	-5 902 000	
Variation compte de régularisation des passifs	635 000	
Intérêts payés	-207 000	

Impôts payés	-1 185 000	<i>Provisions pour impôts</i> <i>état initial :</i> 640 + 645 = 1 285 <i>Provisions pour impôts</i> <i>état final :</i> 100 <i>Paielements :</i> 1 185
Flux de trésorerie activité d'exploitation	7 827 000	<i>Total</i>
Investissements en immobilisations corporelles	-306 000	<i>Immobilisations corporelles</i> 8 284 000 <i>31.12.2023</i> <i>Amortissements</i> -2 204 000 6 080 000 <i>Immobilisations corporelles</i> (6 386 000) <i>31.12.2024</i> <i>Investissements</i> 306 000
Flux de trésorerie activité d'investissement	-306 000	
Augmentation des dettes envers Dental Universal Ltd	1 565 000	<i>Variation des dettes envers Dental Universal Ltd</i>
Distribution de dividendes	-2 500 000	<i>Réserves issues du bénéfice + bénéfice annuel</i> 18 643 000 <i>Réserves issues du bénéfice 2024</i> 16 143 000 <i>Dividende</i> -2 500 000
Flux de trésorerie activité de financement	-935 000	
Variation des liquidités	6 586 000	
Liquidités au 01.01.2024	7 488 000	
Liquidités au 31.12.2024	14 074 000	
Variation des liquidités	6 586 000	

Problème 4 : Impairment (20 points)

Situation initiale

PDO Holding SA établit actuellement ses comptes annuels pour l'année 2023. PDO Holding SA est une entreprise active au niveau international, qui contrôle plusieurs filiales en Suisse et à l'étranger. PDO Holding AG établit des comptes consolidés conformément aux IFRS. Dans le cadre de l'établissement de ses comptes consolidés, PDO Holding SA se penche sur les différents impairment tests qu'elle doit effectuer.

Les informations suivantes sont disponibles pour trois Cash Generating Units (CGUs) de PDO Holding SA :

CGU A :

La CGU A doit être soumise à un impairment test au 31 décembre 2023. La valeur comptable au 31 décembre 2023 est de KCHF 2 200, la valeur nette de réalisation au 31 décembre 2023 est quant à elle de 1 800.

Pour le calcul de la valeur d'utilisation, il faut partir du principe que la CGU A générera, ces quatre prochaines années, des cash flows annuels pertinents de KCHF 600 chacun et que le taux d'intérêt applicable est de 6 %.

CGU B :

La CGU B a été acquise le 1^{er} janvier 2020 au prix d'acquisition de KCHF 1 200 et se compose d'un groupe d'immobilisations corporelles ; aucun goodwill n'a été attribué à la CGU B. Un amortissement linéaire sur une durée d'utilisation de 6 ans était prévu. Le 31 décembre 2021, un impairment de KCHF 160 a dû être effectué pour la CGU B, la durée d'utilisation prévue n'a pas dû être ajustée. Au 31 décembre 2023, il existe des signes selon lesquels l'impairment de 2021 pourrait être annulé (« reversed »). Dans la cadre de ces réflexions, une valeur réalisable de KCHF 450 a été définie pour la CGU B.

CGU C :

La CGU C se compose de deux types d'actifs : des immobilisations corporelles d'une valeur comptable de KCHF 500 et un goodwill (provenant d'un rachat d'entreprise) d'une valeur comptable de KCHF 800. Au 31 décembre 2023, dans le cadre d'un impairment test effectué, il a été constaté que pour la CGU C, il faut procéder à un impairment de KCHF 1 000.

Problème a)

Quel est le montant de l'impairment devant être effectué pour la CGU A au 31 décembre 2023 ? Présentez vos calculs.

Problème b)

À quel ajustement de la valeur doit-on procéder pour la CGU B au 31 décembre 2023 ? Présentez vos calculs.

Problème c)

Quelle est la valeur comptable des immobilisations corporelles et du goodwill de la CGU C après la comptabilisation de l'impairment au 31 décembre 2023 ?

Problème d)

Décrivez brièvement comment procéder si la valeur nette de réalisation ne peut pas être déterminée comme prix sur un marché actif. Faites référence à la norme IFRS pertinente.

Problème e)

Décrivez une situation dans laquelle il n'est pas nécessaire de déterminer à la fois la valeur d'usage et la valeur nette de réalisation pour déterminer la valeur réalisable. – Aucune référence à la norme IFRS déterminante n'est nécessaire.

Solution problème 4 : Impairment (20 points)

Problème a)

Valeur comptable au 31.12.2023 : 2 200

Valeur nette de réalisation au 31.12.2023 : 1 800

Valeur d'utilisation : cash-flows des quatre prochaines années actualisées au taux de 6 % : 2 079

Valeur réalisable au 31.12.2023 : max (1 800 ; 2 079) = KCHF 2 079

Impairment à effectuer : réduction valeur comptable de 2 200 à 2 079 => impairment à hauteur de 121.

Problème b)

Coûts d'acquisition 1.1.2020 : 1 200

Valeur comptable 31.12.2023 sans impairment : 400 (1 200 amortis linéairement sur 4 ans ; pour n = 6 ans).

Valeur comptable 31.12.2023 avec impairment :

Valeur comptable avant impairment 2021 : 800 (1 200 – 2 x 200)

Valeur comptable après impairment 2021 : 640 (800-160)

640 puis amorti linéairement sur deux ans jusqu'à fin 2023 : 320 (durée d'utilisation restante : 4 ans)

Comparaison fin 2023

Valeur réalisable (450) vs. valeur comptable (320) => la valeur réalisable est plus élevée, il faut donc procéder à une réévaluation (1 point) ; mais la réévaluation ne peut être que de 400 (valeur comptable qui aurait été obtenue si aucun impairment n'avait eu lieu)

Problème c)

Goodwill : 0

Immobilisations corporelles : 300

Problème d)

Conformément aux règles de l'IFRS 13, il faut évaluer si une Fair Value Level 2 ou une Fair Value Level 3 peut être déterminée.

Si cela n'est pas possible, alors la valeur d'utilisation correspond à la valeur réalisable.

Problème e)

Si la valeur d'utilisation ou la valeur nette de réalisation est déterminée et est supérieure à la valeur comptable de l'actif pertinent, alors il est inutile de procéder à une perte de la valeur, et l'autre valeur ne doit pas encore être déterminée.

Problème 5 : Impôts différés du groupe (25 points)

Situation initiale

L'entreprise KORK SA établit à la fin de l'année civile tant un bilan IFRS qu'un bilan fiscal conformément aux prescriptions en vigueur. Le bilan IFRS provisoire au 31 décembre 2024, toutefois sans les impôts différés, est présenté ci-dessous.

Pour ce qui est des valeurs chiffrées, il s'agit de nombres entiers.

Les indications suivantes doivent être utilisées.

- 1) En ce qui concerne les créances issues de L&P, il s'agit à 100 % de clients ayant leur siège en Suisse et qui ont reçu une facture en CHF. Dans le bilan IFRS au 31 décembre 2024, les créances issues de L&P comprennent un ducroire forfaitaire de 1,2 %, justifié selon les critères de gestion d'entreprise. Un ducroire spécifique n'est pas nécessaire. L'année précédente, les valeurs des créances issues de L&P du bilan IFRS et celles du bilan fiscal étaient identiques. D'un point de vue fiscal, un ducroire de 5 % doit être enregistré.
- 2) Pour les stocks, il n'est pas nécessaire de procéder à une correction de valeur. Dans le bilan IFRS au 31 décembre 2024, les stocks doivent donc être évalués à leur valeur brute. Dans les comptes fiscaux au 31.12.2024, le tiers des stocks de marchandises est comptabilisé en réserves pour la première fois.
- 3) Les machines sont amorties dans le bilan fiscal de façon dégressive, au taux de 40 % (selon la notice AFC). Selon les IFRS, l'amortissement est linéaire. Les machines ont toutes été achetées le 1^{er} janvier 2023 et présentent une durée de vie économique estimée à 6 ans.
- 4) Le poste « provisions » a été évalué au 31 décembre 2023 avec le même montant de 201 dans le bilan IFRS et dans le bilan fiscal. Au 31 décembre 2024, une réserve latente de 40 est constituée dans le bilan fiscal.
- 5) Les engagements de retraite selon les IFRS au 31 décembre 2024 ont diminué de 20 par rapport à l'année précédente.
- 6) Au 31 décembre 2024, il existe des reports de perte de 95 pouvant être compensés fiscalement.
- 7) En 2024, KORK SA a enregistré des impôts courants (sur les bénéfices) de 30.
- 8) Le taux d'imposition pertinent s'élève à 26,5 %.

Problème a)

Établissez dans le tableau ci-dessous le bilan fiscal au 31 décembre 2024 et calculez les écarts temporaires.

	IFRS provisoires		Ajustement	Bilan fiscal		Écarts temporaires
Actifs						
Actif circulant						
Liquidités	310					
Créances issues de L&P	416					
Stocks	390					
Actif immobilisé						
Machines	450					
CV Machines		150				
Participation	1 200					
Passifs						
Capitaux étrangers à court terme						
Capitaux étrangers à court terme		236				
Capitaux étrangers à long terme						
Dettes portant intérêts		640				
Provisions		201				
Engagement de retraite (IAS 19)		250				
Capitaux propres						
Capital-actions		500				
Réserves issues du bénéfice		660				
Résultat annuel		129				
	2 766	2 766				

Détails sur la déduction par calcul

Problème b)

Calculez les impôts différés sur une base nette au 31 décembre 2024.

Problème c)

Indiquez les écritures pour la variation des impôts différés en 2024. Au 31 décembre 2023, les impôts différés actifs étaient de 101.25 et les impôts différés passifs de 26.25. Les impôts différés actifs et passifs ne peuvent pas être compensés. Utilisez vous-même des comptes appropriés.

Le nombre de lignes vides peut être supérieur au nombre d'écritures nécessaires.

Débit	Crédit	Montant en CHF

Correction du problème 5 : Impôts différés du groupe (25 points)**Problème a)**

	IFRS provisoires		Ajustement	Bilan fiscal		Écarts temporaires
Actifs						
Actif circulant						
Liquidités	310			310		0
Créances issues de L&P	416		-16	400		16
Stocks	390		-130	260		130
Actif immobilisé						0
Machines	450			450		0
CV Machines		150	+ 105 + 33		288	138
Participation	1 200			1 200		0
Passifs						
Capitaux étrangers à court terme						
Capitaux étrangers à court terme		236			236	0
Capitaux étrangers à long terme						
Dettes portant intérêts		640			640	0
Provisions		201	+40		241	40
Engagement de retraite (IAS 19)		250	- 270 + 20		0	-250
Capitaux propres						
Capital-actions		500			500	
Réserves issues du bénéfice		660	- 105 + 270		825	
Résultat annuel		129	- 16 - 130 - 33 - 40 - 20		-110	
	2 766	2 766		2 620	2 620	74

Calcul des créances issues de L&P : $400 = (416 / (100 \% - 1,2 \%)) \times (100 \% - 5 \%)$
 Correction avec effet sur le résultat, car nouvellement créée durant l'année en cours

Calcul des amortissements machines

	2023	2024	Remarque
Amortissement IFRS	75	75	Linéaire sur 6 ans
Amortissement droit fiscal	180	108	Dégressif 40 % de la valeur comptable
Écart	-105	-33	

Correction 105 sans effet sur le résultat via les réserves issues du bénéfice, correction 33 avec effet sur le résultat

Problème b)

Somme de tous les écarts temporaires	+74,0
Reports de perte selon la donnée	-95,0
Total intermédiaire	-21,0
Taux d'imposition	x26,5 %
Actifs d'impôts différés	<u>5,565</u>

Problème c)

Débit	Crédit	Montant
Charge fiscale	Impôts différés actifs	9,825
Charge fiscale	Impôts différés passifs	59,610

	31.12.2023	31.12.2024	Évolution
Actifs d'impôts différés	101,250	91,425	9,825 (baisse)
Passifs d'impôts différés	-26,250	-85,860	59,610 (hausse)

Calcul 85,860 :
 $16 + 130 + 138 + 40 = 324$, dont 26,5 %

Calcul 91,425 :
 $250 + 95 = 345$, dont 26,5 %