

Expert·e dipl. en finance et en controlling

Problèmes pour la préparation du diplôme fédéral 2026.

Thèmes **Comptes consolidés conformément aux IFRS**

Durée d'examen 120 minutes (120 points)

Problème 1: Contrat de leasing (15 points)**Situation initiale**

Le 1er janvier 2025, la société ZUKUNFT SA a conclu un contrat de leasing pour une machine de production sur une durée de 4 ans. Les paiements annuels s'élèvent à CHF 10 000, exigibles à la fin de chaque année (la TVA est à négliger). Le taux d'intérêt implicite du contrat est de 4 %. Les coûts directement imputables au contrat s'élèvent à CHF 1 000. Le contrat se renouvelle tacitement une seule fois aux mêmes conditions, sauf résiliation par le locataire avec un préavis de 6 mois. La société ZUKUNFT SA dépend fortement de cette technologie, c'est pourquoi une résiliation est très improbable. Conformément aux principes d'évaluation de l'entreprise, les machines sont amorties de manière linéaire sur 7 ans jusqu'à une valeur résiduelle de zéro.

Pour les écritures comptables, les comptes suivants doivent être utilisés :

Bilan : Impôts latents actifs, trésorerie, amortissements cumulés sur immobilisations corporelles, engagements de financement par leasing, droits d'utilisation, impôts latents passif, immobilisations corporelles, corrections de valeur des droits d'utilisation

Compte de résultat: Amortissement, autres charges, charges financières, produits financiers, produits de leasing, charges d'impôts

Problème a)

Calculez le montant du droit d'utilisation et le montant de la dette de leasing au 1er janvier 2025, puis passez les écritures nécessaires selon IFRS. Partez du principe que le leasing n'a pas été comptabilisé dans les comptes selon le CO. Ne faites pas la distinction entre les engagements de leasing à court et à long terme et ne tenez pas compte des impôts différés (cf. à ce sujet le problème b).

Calcul :

Ecritures comptables (le nombre de lignes vides peut différer du nombre de lignes nécessaires).

Débit	Crédit	Montant CHF

Problème b)

Quelles écritures supplémentaires sont nécessaires pour les impôts différés dans les comptes consolidés pour ce qui concerne la question a) si le taux d'imposition applicable est de 10 % ?

Le nombre de lignes vides peut différer du nombre de lignes nécessaires.

Débit	Crédit	Montant CHF

Problème c)

Calculez le montant de l'amortissement pour l'exercice 2025 et comptabilisez l'amortissement si la méthode d'amortissement indirecte est utilisée.

Le nombre de lignes vides peut différer du nombre de lignes nécessaires.

Calcul :

Débit	Crédit	Montant CHF

Problème 2: Comptes consolidés et consolidation (30 points)

Attention, les deux parties suivantes, A) et B), doivent être résolues indépendamment l'une de l'autre.

Partie A

Situation initiale

Pacific Ventures SA est une société holding domiciliée à Zoug qui détient, au 31 décembre 20.8, entre autres les participations suivantes :

- *Tahiti Pearls Trading SA, Neuchâtel (Suisse)*
La société Pacific Ventures SA détient une participation de 80%, tant dans le capital que dans les droits de vote.
- *Jellyfish SA, Zug (Suisse)*
La société Pacific Ventures SA détient une participation de 18% du capital et des droits de vote. Elle peut en outre nommer l'un des cinq membres du conseil d'administration de Jellyfish SA.
- *Píngjià Ltd., Shanghai (Chine)*
Il s'agit d'une coentreprise avec un partenaire local. Pacific Ventures SA et son partenaire chinois détiennent chacun 50 % du capital et des droits de vote. Conformément à l'accord contractuel, toutes les décisions importantes doivent être prises conjointement et à l'unanimité par les deux partenaires. En outre, les deux partenaires ne détiennent que des droits sur les fonds propres de Píngjià Ltd., mais aucun droit spécifique sur des actifs individuels ou des obligations pour le règlement de dettes spécifiques.
- *Medusa Ltd., Sydney (Australie)*
Pacific Ventures SA détient 14 % des droits de vote grâce à des actions à droit de vote privilégié, mais seulement 7 % du capital.

Problème a)

Évaluez pour ces quatre participations le type de participation et la méthode d'intégration dans les comptes consolidés IFRS de Pacific Ventures SA pour l'exercice 20.8. Justifiez brièvement votre décision. Pour répondre à la question, remplissez le tableau préparé.

Participation	Classification / type de participation	Méthode d'intégration dans les comptes consolidés	Justification
Tahiti Pearls SA			
Jellyfish SA			
Píngjià Ltd.			
Medusa Ltd.			

Problème b)

Tahiti Pearls SA dispose d'un capital-actions de CHF 200 000, divisé en 20 000 actions d'une valeur nominale de CHF 10. Elle verse le 15 mars 2009 un dividende de 5 % (en pourcentage du capital-actions libéré). Au 15 mars 2009, Tahiti Pearls SA détient 100 actions propres qu'elle a acquises le 2 février 2009 pour CHF 5 000. À la même date, Tahiti Pearls SA a acquis en bourse 20 actions de Pacific Venture SA pour un prix d'achat de CHF 8 000. Les aspects fiscaux sont à négliger dans le cas présent.

Choisissez vous-même les comptes/désignations de comptes appropriés.

- b1) Quelle écriture Pacific Ventures SA doit-elle passer le 2 février 2009 dans ses comptes selon le CO ?

- b2) Quelle écriture comptable Pacific Ventures SA doit-elle passer le 15 mars 2009 dans ses comptes selon le CO ?

- b3) Quelle écriture comptable Tahiti Pearls SA doit-elle passer le 15 mars 2009 dans ses comptes selon le CO ?

- b4) Quelle écriture comptable doit être passée au niveau du groupe concernant la distribution de dividendes en 20.9 ?

Partie B

Situation initiale

La direction de Pacific Ventures SA souhaite augmenter sa participation dans Tahiti Pearls Trading Ltd. de 80 % à 100 %. L'actionnaire minoritaire, qui détient les 20 % restants, se déclare prêt à vendre sa participation contre une prime au 31 décembre 20.9.

Pour l'acquisition des 80 %, un goodwill de CHF 600 000 a été comptabilisé à l'époque (full goodwill-methode). À ce jour, aucune dépréciation n'a dû être enregistrée.

Les détails de la transaction au 31 décembre 20.9 sont les suivants :

- Valeur de la participation minoritaire dans Tahiti Pearls Trading Ltd. dans le bilan consolidé : CHF 1 750 000
- Prix d'achat convenu (en espèces) pour les 20 % restants : CHF 2 250 000

Résolvez les exercices suivants concernant l'acquisition de parts supplémentaires au 31 décembre 20.9.

Problème a)

Quelles sont les conséquences de cette transaction sur le contrôle de Tahiti Pearls Trading Ltd. par Pacific Ventures SA et comment cette transaction doit-elle être traitée d'un point de vue conceptuel selon les normes IFRS ? – Veuillez indiquer la norme IFRS applicable.

Problème b)

Comptabilisez cette transaction au 31 décembre 20.9 dans les comptes individuels de Pacific Ventures SA. Choisissez vous-même les comptes appropriés.

Le nombre de lignes vides peut différer du nombre de lignes nécessaires.

Débit	Crédit	Montant CHF

Problème c)

Saisissez les écritures de consolidation requises au 31/12/20.9. Sélectionnez vous-même les comptes appropriés.

Le nombre de lignes vides peut différer du nombre de lignes nécessaires.

Débit	Crédit	Montant CHF

Problème d)

Calculez le goodwill après augmentation de la transaction.

Problème 3: Déconsolidation, activités abandonnées et tableau des flux de trésorerie consolidés (50 points)

Situation initiale

La société Pasta produit et commercialise des produits alimentaires, principalement dans le domaine des « pâtes ». À la fin de l'année N, elle détient plusieurs participations dans le secteur alimentaire. Le 30 septembre N, Pasta vend l'intégralité de sa participation dans la société Fish SA. L'activité de Fish SA concerne la pêche et la distribution de poissons, un domaine d'activité exploité uniquement par la société Fish SA au sein du groupe Pasta. Dans le cadre d'une concentration sur le commerce des pâtes alimentaires, Pasta souhaite se retirer du domaine d'activités « pêche et distribution de poissons ».

- Le groupe Pasta établit ses comptes consolidés conformément aux normes IFRS.
- Pasta et Fish SA ont toutes deux leur siège en Suisse.
- L'exercice financier de Pasta court du 1er janvier au 31 décembre. Le groupe Pasta applique le même exercice.
- Sauf indication contraire, les chiffres sont exprimés en milliers de francs suisses (CHF 1 000 - TCHF).
- Le 30 juin N-7, Pasta a acquis 80 % du capital-actions et des voix de Fish SA au prix de TCHF 7 800. Depuis son entrée dans le périmètre de consolidation du groupe Pasta au 30 juin N-7, Fish SA a toujours été consolidée par intégration globale.
- Dans ses comptes individuels (bilan commercial) établis selon le droit commercial, Pasta a comptabilisé sa participation dans Fish SA à sa valeur d'acquisition, en tenant compte des corrections de valeur nécessaires. La seule correction de valeur de ce type jusqu'au 30 septembre N sur la participation dans Fish SA a été comptabilisée au cours de l'exercice N-1 : Pasta a alors procédé à une correction de valeur de 250 sur la participation dans Fish SA. Cette correction de valeur a également été reprise dans le bilan fiscal.
- La valeur comptable des capitaux propres de Fish SA, calculée selon les normes IFRS, s'élevait à TCHF 9 500 au moment de l'acquisition de la participation par Pasta.
- Le goodwill issu de la première consolidation a été activé. Le contrôle annuel de la valeur prescrit par la norme IFRS 3.55 est basé sur la norme IAS 36. L'ensemble de la société Fish SA constitue une unité génératrice de trésorerie au sens de la norme IAS 36.68. Depuis le 30 juin N-7, aucun indice de perte de valeur du goodwill n'a été identifié.
- Le goodwill est comptabilisé dans le compte « Différence de compensation du capital ».
- Les accords relatifs à la vente de la participation dans Fish SA sont les suivants :
 - Le prix de vente de la participation s'élève à TCHF 7 400.
 - L'acheteur garantit la dette de Fish SA envers Pasta d'un montant de TCHF 600, qui arrive à échéance le 30.6.N+3.
 - Modalités de paiement : paiement en espèces de TCHF 5 000 au 30.9.N ; le solde de TCHF 2 400 sera payé ultérieurement en 8 tranches trimestrielles de TCHF 300, la première le 31 mars N+1.

- Dépôt d'une garantie bancaire irrévocable d'un montant de TCHF 2 600 en faveur de Pasta au 30.9.N.
- Les charges financières de Fish SA pour la période comprise entre le 1er janvier N et le 30 septembre N comprennent uniquement les intérêts débiteurs liés aux dettes envers Pasta. Au 30 septembre N, ces dettes n'ont donné lieu à aucun intérêt couru (c'est-à-dire que tous les intérêts ont été calculés et payés).
- Au 30 septembre N, les stocks et les actifs immobilisés de Fish SA ne comprenaient aucun bénéfice ou perte intermédiaire interne au groupe.
- Au cours de l'exercice N, Fish SA n'a ni distribué de dividende, ni procédé à une augmentation ou à un remboursement du capital social.
- Les impôts différés ne doivent pas être pris en compte.
- • Au 30 septembre N, les liquidités de Fish SA s'élevaient à TCHF 430.

Bilan fiscal au 30.9.N (Pasta: après la cession de Fish SA)

Bilan	Pasta	Fish SA
Actifs		
Trésorerie et créances	10'700	3'100
Créances (Fish SA)	600	0
Stocks	3'122	713
Actifs de régularisation	150	61
Immobilisations corporelles	5'628	7'760
Participations	8'000	0
<i>Total</i>	<i>28'200</i>	<i>11'634</i>
Passifs		
Dettes diverses	1'230	810
Dettes financières	5'100	1'234
Passifs de régularisation	67	77
Dettes (Pasta)	0	600
Capital-actions	5'000	3'000
Réserves issues du bénéfice	14'565	5'810
Bénéfice de l'exercice	2'238	103
<i>Total</i>	<i>28'200</i>	<i>11'634</i>
Compte de résultat	Pasta	Fish SA
Produits nets des ventes	31'587	19'222
Charges de marchandises	-21'452	-10'630
Charges de personnel	-6'001	-4'211
Autres charges d'exploitation	-1'120	-3'762
Charges liées à la vente de participations	-150	0
Amortissements	-265	-458
<i>Résultat opérationnel</i>	<i>2'599</i>	<i>161</i>
Produits financiers	47	0
<i>Résultat d'exploitation avant résultat financier et impôts</i>	<i>2'646</i>	<i>161</i>
Charges financières	-198	-27
<i>Résultat d'exploitation avant impôts</i>	<i>2'448</i>	<i>134</i>
Impôts	-210	-31
<i>Bénéfice</i>	<i>2'238</i>	<i>103</i>

Problème a)

Saisissez les écritures comptables chez Pasta (bilan commercial) résultant de la vente de la participation dans Fish SA au 30 septembre N. Utilisez les comptes figurant dans le bilan et le compte de résultat.

Le nombre de lignes vides peut différer du nombre de lignes nécessaires.

Débit	Crédit	Montant CHF

Problème b)

Indiquez le flux de trésorerie net (Net of Cash) provenant de la vente de Fish SA au 30.9.N et le domaine concerné du tableau des flux de trésorerie consolidés du groupe Pasta. La trésorerie contient exclusivement des liquidités.

Problème c)

À partir des comptes annuels fournis (bilan fiscal), établissez les comptes consolidés avant la déconsolidation de Fish SA au 30 septembre N, Fish SA devant encore être consolidée intégralement. Les autres participations de Pasta sont négligeables. Le capital-actions de Fish SA est resté constant depuis son acquisition. Comptabilisez le calcul du goodwill via un compte de transaction « Différence de compensation de capital » (DCC).

Pour les autres écritures, utilisez les comptes figurant au bilan et au compte de résultat ainsi que les comptes Goodwill, intérêts minoritaires (bilan) et intérêts minoritaires (compte de résultat).

Le nombre de lignes vides peut différer du nombre de lignes nécessaires.

Débit	Crédit	Montant CHF

Explications et calculs

Comptes consolidées après consolidation (yc Fish)

Problème d)

À partir des comptes consolidés établis sous Problème c), indiquez les écritures nécessaires à la déconsolidation et présentez les comptes du reste du groupe (après déconsolidation). Le résultat consolidé provenant de la cession de la participation doit être présenté dans un compte séparé intitulé « Bénéfice des activités abandonnées ».

Utilisez les comptes conformément au bilan et au compte de résultat, ainsi que les comptes Goodwill, intérêts minoritaires (bilan) et intérêts minoritaires (compte de résultat).

Le nombre de lignes vides peut différer du nombre de lignes nécessaires.

Débit	Crédit	Montant CHF

Explications et calculs

Comptes consolidés au 30.9.N (après la vente de Fish SA)

Problème 4: Comptabilisation des provisions dans le groupe (10 points)

Situation initiale

La provision figurant au bilan d'Urban Développement SA a été dotée progressivement depuis l'année 20.8. Elle a été constituée pour couvrir un éventuel plan social en 20.11. Le projet « Bahnhof Zürich » arrive à son terme, et la société, qui n'a pas d'autre projet de cette ampleur en préparation, souhaite par prudence se prémunir contre ce risque. En décembre 20.10, Urban Développement SA a perdu une offre pour un mandat important, dans lequel elle avait investi toutes ses ressources. Cela a conduit le conseil d'administration, au printemps 20.11, à décider de licencier 40 % du personnel au 30 avril 20.12. Le plan social a été négocié avec un syndicat et communiqué aux collaborateurs début décembre 20.11. Le coût du plan social est estimé à CHF 8 millions. Ceux-ci se décomposent comme ainsi :

- CHF 4 mio. salaires 20.12 des collaborateurs licenciés au 30 avril 20.12,
- CHF 1 mio. indemnités de départ,
- CHF 1 mio. pour les coûts attendus de la reconversion/formation des collaborateurs maintenus en emploi,
- CHF 1 mio. versement de primes aux employés non licenciés afin de les motiver en ces temps difficiles,
- CHF 1 mio. frais juridiques et de conseil liés au plan social.

Le CFO estime que la provision au 31 décembre 20.11 est justifiée.

Problème a)

Décrivez les principes selon lesquels une telle provision doit être comptabilisée conformément aux normes IFRS. Indiquez les sources pertinentes dans la norme IFRS.

Problème b)

Quel montant de provision doit être fixé selon ces principes au 31 décembre 20.10 et au 31 décembre 20.11 ? Êtes-vous d'accord avec l'avis du CFO ?

31.12.20.10

31.12.20.11

Prise de position concernant l'avis du CFO :

Problème 5: Engagement de prévoyance et impôts différés dans le groupe (15 points)**Situation initiale**

La société Alpha établit ses comptes individuels conformément au Code suisse des obligations et ses comptes consolidés conformément aux normes IFRS.

La société est dotée d'un régime de prévoyance à primauté des prestations, conformément aux prescriptions de la LPP.

Problème a)

Dans quel cas est-il possible, selon les normes IFRS, qu'un régime de prévoyance à primauté des prestations présente une valeur nette d'actif ? – Indiquez la norme IFRS correspondante.

Problème b)

Complétez le tableau ci-dessous en indiquant l'évolution de la dette nette liée aux obligations du régime de prévoyance à primauté des prestations.

Évolution des actifs du plan de prévoyance

Actifs du plan au 1er janvier 2025	156'000'000
Contributions de l'employeur	2'612'500
Contributions des employés	1'900'000
Prestations de prévoyance versées	- 5'040'000
Intérêts sur les actifs du plan (2.5%)	3'900'000
Rendement des actifs hors intérêts	4'680'000
Actifs du plan au 31 décembre 2025	164'052'500

Évolution de l'obligation du plan de prévoyance

Obligation du plan au 1er janvier 2025	159'350'000
Contributions des employés	
Coût des services courants	7'125'000
Intérêts sur l'obligation du plan (2,5 %)	
Prestations de prévoyance versées	
Gains actuariels (bénéfice mathématique)	- 320'000
Obligation du plan au 31 décembre 2025	166'998'750

Calcul de la dette nette

Dette nette au 1er janvier 2025	
Dette nette au 31 décembre 2025	
Variation	

Calculs du compte de résultat

Charges de personnel	
Charges financières	

Problème c)

Établissez, sur la base des tableaux de la question b), les écritures de la comptabilité consolidée au 01.01.2025 et au 31.12.2025. Le taux d'imposition applicable est de 21 %. Utilisez pour cela les comptes suivants :

Consigne : les écritures ne doivent pas être présentées avec une identité de Débit et Crédit par ligne d'écriture ; les totaux de Débit et Crédit doivent plutôt être montrés au 01.01.2025 et au 31.12.2025.

Le nombre de lignes vides peut différer du nombre de lignes nécessaires.

Plan comptable :

- Actifs d'impôts différés (Bilan)
- Réserves issues du bénéfice (Bilan)
- Passifs d'impôts différés (Bilan)
- Charges de personnel (Compte de résultat)
- Autres éléments du résultat global (Bilan)
- Impôts (Compte de résultat)
- Engagements de prévoyance (Bilan)
- Charges d'intérêts (Compte de résultat)
- Produits d'intérêts (Compte de résultat)

1.1.2025

Débit	Crédit	Montant CHF

31.12.2025

Débit	Crédit	Montant CHF