

Experts 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)

Bon succès à toutes et à tous !

Proposition de solution au problème 1:

Problème a)

Calculs

$$\text{Droit d'utilisation} = 68'327.45 = 1'000 + \sum_{t=1}^8 \left(\frac{10'000 \text{ CHF}}{1+4\%} \right)$$

$$\text{Dette de leasing} = 67'327.45$$

Ecritures

<i>Droit d'utilisation</i>	<i>Engagements de leasing</i>	<i>67'327.45</i>
<i>Droit d'utilisation</i>	<i>Autres charges</i>	<i>1'000.00</i>

Problème b)

Sur le droit d'utilisation, des impôts différés passifs doivent être constatés ; sur la dette de leasing, des impôts différés actifs doivent être constatés.

En raison du lien économique direct, les montants doivent être compensés (IAS 12.47, les créances existent vis-à-vis de la même autorité fiscale et concernent le même assujetti).

Le montant des impôts différés passifs à comptabiliser est enregistré en résultat (impact sur le compte de résultat), puisque les 1'000 sont comptabilisés en charge dans les comptes établis selon le CO, alors qu'ils sont activés dans les comptes établis selon les IFRS.

<i>Charges d'impôts</i>	<i>Impôts latents passif</i>	<i>100.00</i>
-------------------------	------------------------------	---------------

Problème c)

$$\text{Calcul: } 68'327.45 / 7 = 9'761.06$$

<i>Amortissement</i>	<i>Correction de valeur des droits d'utilisation</i>	<i>9'761.06</i>
----------------------	--	-----------------

Proposition de solution au problème 2:**Partie A****a)**

Participation	Classification / type de participation	Méthode d'intégration dans les comptes consolidés	Justification
Tahiti Pearls SA	<i>Société fille</i>	<i>Intégration globale (avec présentation des intérêts minoritaires)</i>	<i>Contrôle en raison de la majorité du capital et des droits de vote</i>
Jellyfish SA	<i>Société associée</i>	<i>Mise en équivalence (Equity-Accounting)</i>	<i>Influence notable malgré une participation de 18 % (< 20 %), car un membre du conseil d'administration peut être nommé (IAS 28.6)</i>
Píngjià Ltd.	<i>Coentreprise (Joint Venture)</i>	<i>Mise en équivalence Equity-Accounting</i>	<i>- Coentreprise selon IFRS 11</i>
Medusa Ltd.	<i>Intérêts minoritaires</i>	<i>Pas de consolidation ; comptabilisation comme instrument financier (selon IFRS 9)</i>	<i>- Aucune influence notable ne peut être retenue, car la participation est inférieure à 20 %</i>

b)**b1)**

Art. 659b al. 2 CO prescrit qu'en cas d'acquisition d'actions de la société mère par la filiale, la société mère doit constituer, à hauteur de la valeur d'acquisition des titres, un montant distinct en tant que réserve légale issue du bénéfice.

La filiale doit comptabiliser les titres dans l'actif circulant ou dans l'actif immobilisé.

Réserves volontaires / Réserve pour actions propres : 8'000.

b2)

Trésorerie / Produit des participations 7'960 (200'000 x 5% x 80% x 19'900/20'000)

b3)

Réserves libres issues du bénéfice / Trésorerie 9'950 (200'000 x 5% x 19'900/20'000)

b4)

Produit des participations / Réserves issues du bénéfice 7'960

Intérêts minoritaires / Réserves issues du bénéfice 1'990

(Intérêts minoritaires au capital/Bilan)

Teil B

a)

- *Il n'y a pas de changement de contrôle, puisque Pacific Ventures SA contrôlait déjà Tahiti Pearls Trading Ltd.*
- *Aucune réévaluation n'est à effectuer.*
- *Le goodwill reste donc inchangé.*
- *Il s'agit, conformément à IFRS 10.23, d'une pure transaction sur capitaux propres.*

b)

Participations / Trésorerie TCHF 2'250

c)

*Intérêts minoritaires / Participations TCHF 1'750
(Sortie des intérêts minoritaires dans le bilan consolidé contre la participation)*

*Réserves issues du capital / Participations TCHF 500
(Comptabilisation neutre en résultat de la différence dans le bilan consolidé ; une affectation aux réserves issues du bénéfice est également envisageable)*

d)

CHF 600'000 (inchangé, puisqu'aucune réévaluation n'est effectuée)

Proposition de solution au problème 3:**a)**

<i>Trésorerie et Créances</i>	<i>7'400</i>
<i>Charges liées à la vente de participations</i>	<i>150</i>
<i>Participations (7'800 – CV 250)</i>	<i>7'550</i>

b)

La position « Cession de participations consolidées » (flux de trésorerie provenant des activités d'investissement) contient les liquidités nettes encaissées par le groupe comme suit :

<i>Prix de cession</i>	<i>7'400</i>
<i>./. Montant à payer ultérieurement au 31.12.N</i>	<i>2'400</i>
<i>./. Liquidités de Fish SA au 30.9.N</i>	<i><u>430</u></i>
<i>= Cash-Flow (net of cash) provenant de la cession de FishSA</i>	<i><u>4'570</u></i>

c)

Contre-passation dans les boucllements individuels (Vente de la participation, cf. partie de l'exercice a)

<i>Participations</i>	<i>/ Trésorerie et Créances</i>	<i>7'400</i>
<i>Participations</i>	<i>/ Charges liées à la vente de participations</i>	<i>150</i>

Réévaluation de la participation à son montant initial lors de l'acquisition

<i>Participation</i>	<i>/ Réserves issues du bénéfice</i>	<i>250</i>
----------------------	--------------------------------------	------------

<i>Total Participations:</i>	<i>7'800</i>
------------------------------	--------------

Intérêts majoritaires (Controlling Interests, CI)

<i>DCC</i>	<i>/ Participations</i>	<i>7'800</i>	<i>(Imputation participation)</i>
<i>Capital-actions</i>	<i>/ DCC</i>	<i>2'400</i>	<i>(80% de 3'000 CA)</i>
<i>Réserves issues du BN</i>	<i>/ DCC</i>	<i>5'200</i>	<i>(80% de 9'500-3'000)</i>
<i>Goodwill</i>	<i>/ DCC</i>	<i>200</i>	<i>(solde DCC)</i>

Non-Controlling Interests (NCI)

<i>Capital-actions</i>	<i>/ NCI (Bilan)</i>	<i>600</i>	<i>(20% de 3'000 CA)</i>
<i>Réserves issues du BN</i>	<i>/ NCI (Bilan)</i>	<i>1'300</i>	<i>(20% de 9'500-3'000)</i>
<i>NCI (Bilan)</i>	<i>/ Réserves BN</i>	<i>138</i>	<i>(20% de 9'500-3'000-5'810)</i>
<i>NCI (CR)</i>	<i>/ NCI (Bilan)</i>	<i>21</i>	<i>(20% de 103)</i>
<i>Total NCI:</i>		<i>1'783</i>	

Consolidation

<i>Dettes (Pasta)</i>	<i>/ Créances (Fish)</i>	<i>600</i>
<i>Charges financières</i>	<i>/ Produits financiers</i>	<i>27</i>

Comptes consolidés après consolidation (yc Fish)**Bilan****Actifs**

Trésorerie et Créances	6'400	(10'700 + 3'100 - 7'400)
Créances (Fish SA)	0	(600 - 600)
Stocks	3'835	
Actifs de régularisation	211	
Immobilisations corporelles	13'388	
Participations	8'000	
Goodwill	200	

<i>Total</i>	<u>32'034</u>	
--------------	---------------	--

Passifs

Dettes diverses	2'040	
Dettes financières	6'334	
Passifs de régularisation	144	
Dettes (Pasta)	0	(600 - 600)
Capital-actions	5'000	
Réserves issues du bénéfice	14'263	(14'565+5'810-6500+388)
Bénéfice (intérêts majoritaires)	2'470	
NCI (Bilan)	1'783	(1'921-138)

<i>Total</i>	<u>32'034</u>	
--------------	---------------	--

Compte de résultat

Produits nets des ventes	50'809	
Charges de marchandises	-32'082	
Charges de personnel	-10'212	
Autres charges d'exploitation	-4'882	
Charges liées à la vente de part.	0	
Amortissements	-723	
Résultat opérationnel	2'910	
Produits financiers	20	(47-27)
Résultat d'exploitation avant résultat financier et impôts	2'930	
Charges financières	-198	(198-27+27)
Résultat d'exploitation avant impôts	2'732	
Impôts	-241	
Bénéfice (intérêts majoritaires)	2'470	
<i>Bénéfice (NCI)</i>	<i>21</i>	

d)

Anciennes dettes intragroupe

Créance (Fish) / Dettes (Pasta) 600

Charges financières/Produits financiers restent éliminés.

Extourne des actifs et des capitaux étrangers de Fish SA

Résultat des activités abandonnées / Trésorerie et créances	3'100
Résultat des activités abandonnées / Stocks	713
Résultat des activités abandonnées / Actifs de régularisation	61
Résultat des activités abandonnées / Immobilisations corporelles	7'760
Total Actifs:	11'634

Dettes diverses / Résultat des activités abandonnées	810
Dettes financières / Résultat des activités abandonnées	1'234
Passifs de régularisation / Résultat des activités abandonnées	77
Dettes (Pasta) / Résultat des activités abandonnées	600
Total capitaux étrangers :	2'721

Extourne NCI

NCI (Bilan) / Résultat des activités abandonnées 1'783

Calcul: 20% de (11'634-2'721)

Extourne du Goodwill provenant de l'acquisition de Fish SA

Résultat des activités abandonnées / Goodwill 200

Comptabilisation de la vente

Trésorerie et créances / Résultat des activités abandonnées 7'400

Total Résultat des activités abandonnées: 70

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

Trésorerie et Créances	10'700
Créances (Fish SA)	600
Stocks	3'122
Actifs de régularisation	150
Immobilisations corporelles	5'628
Participations	8'000
Goodwill	0

<i>Total</i>	<i>28'200</i>
--------------	---------------

Passifs

Dettes diverses	1'230	
Dettes financières	5'100	
Passifs de régularisation	67	
Dettes (Pasta)	0	
Capital-actions	5'000	
Réserves issues du bénéfice	14'263	
NCI (Bilan)	0	
Bénéfice	2'540	(2'238+103-70)

<i>Total</i>	<i>28'200</i>
--------------	---------------

Compte de résultat

Produits nets des ventes	50'809
Charges de marchandises	-32'082
Charges de personnel	-10'212
Autres charges d'exploitation	-4'882
Charges liées à la vente de part.	0
Amortissements	-723
Résultat opérationnel	2'910
Produits financiers	20
Résultat d'exploitation avant résultat financier et impôts	2'930
Charges financières	-198
Résultat d'exploitation avant impôts	2'732
Impôts	-241
<i>Bénéfice des activités poursuivies</i>	<i>2'491</i>
<i>Bénéfice des activités abandonnées</i>	<i>70</i>
<i>Bénéfice (intérêts majoritaires)</i>	<i>2'540</i>
<i>Bénéfice (NCI)</i>	<i>21</i>

Proposition de solution au problème 4:

Problème a)

Principes de comptabilisation des provisions de restructuration (IAS 37.70 à 37.83)

Une obligation implicite de restructuration n'existe que si, conformément à IAS 37.72, un plan de restructuration formel et détaillé est établi.

Ce plan doit contenir au minimum les éléments suivants :

- **QUOI** *Quelle partie de l'activité est concernée ?*
- **OÙ** *Quels sites ou implantations sont concernés ?*
- **QUI** *Une estimation suffisamment précise du nombre de personnes affectées (par fonction, etc.)*
- **COMBIEN** *Une estimation précise des coûts attendus ?*
- **QUAND** *À quel moment la restructuration doit-elle être mise en œuvre ?*

Problème b)

31.12.20.10:

Aucune provision pour restructuration, car aucune décision n'a été prise et aucune communication n'a été effectuée.

31.12.20.11:

- **CHF 4 Mio. salaires au 20.12** → **Pas de provision**, car il s'agit de salaires courants (charges normales d'exploitation).
- **CHF 1 Mio. indemnités de départ** → **Provision à constituer**, car directement liées à la restructuration.
- **CHF 1 Mio. coûts de formation/reclassement** → **Pas de provision**, car ce sont des coûts liés à la poursuite des activités et non à l'obligation de restructuration.
- **CHF 1 Mio. prime de motivation** → **Pas de provision**, car il s'agit de coûts discrétionnaires, non obligatoires.
- **CHF 1 Mio. frais juridiques et de conseil** → **Provision à constituer**, car directement liés à la mise en œuvre de la restructuration.

Proposition de solution au problème 5:**Problème a)**

Lorsque le régime de prévoyance est sur-doté ou lorsque des gains actuariels sont réalisés, cf. IAS 19.65.

Problème b)

Obligation du plan au 1er janvier 2025	159'350'000
Contributions des employés	1'900'000
Coût des services courants	7'125'000
Intérêts sur l'obligation du plan (2,5 %)	3'983'750
Prestations de prévoyance versées	- 5'040'000
Gains actuariels (bénéfice mathématique)	- 320'000
Obligation du plan au 31 décembre 2025	166'998'750

*Calcul de l'intérêt de l'obligation du plan : $159'350'000 * 0.025 = 3'983'750$*

Les contributions des employés ainsi que les prestations de prévoyance versées peuvent être consultées dans le tableau de l'évolution des actifs du plan

Dette nette au 1er janvier 2025	3'350'000
Dette nette au 31 décembre 2025	2'946'250
Variation	- 403'750

Dette nette au 01.01.2025: $159'350'000 - 156'000'000 = 3'350'000$

Dette nette au 31.12.2025: $166'998'750 - 164'052'500 = 2'946'250$

Variation: $2'946'250 - 3'350'000 = - 403'750$ (diminution)

Charges de personnel	4'512'500
Charges financières	83'750

Charges de personnel: $7'125'000 - 2'612'500 = 4'512'500$

Charges financières: $3'983'750 - 3'900'000 = 83'750$

Problème c)

Ecritures concernant les dettes nettes à la date d'ouverture (01.01.2025):

Débit	Réserves issues du bénéfice	2'646'500	(3'350'000-703'500)
Débit	Actifs d'impôts différés	703'500	(3'350'000 * 0.21)
Crédit	Engagement de prévoyance	3'350'000	(voir question b)

Ecritures concernant les dettes nettes à la date de clôture (31.12.2025):

Débit	Charges de personnel	4'512'500	(voir question b)
Débit	Charges d'intérêts	83'750	(voir question b)
Débit	Engagements de prévoyance	403'750	(voir question b)
Crédit	Impôts	965'213	(- (4'512'500 + 83'750) * 0.21)
Crédit	Autres éléments du résultat global	3'950'000	(- (4'680'000 - (-320'000)) * (1-0.21))
Crédit	Actifs d'impôts différés	84'788	(- 403'750 * 0.21)