

Expert·e dipl. en finance et en controlling

Problèmes pour la préparation du diplôme fédéral 2026.

Thèmes **IFRS**

Durée d'examen 60 minutes (60 points)

Bon succès à toutes et à tous !

Problème 1: Dépréciation des actifs (15 points)

Situation initiale

Le groupe M est un groupe suisse qui applique les normes IFRS. Le goodwill est déterminé selon la méthode du goodwill intégral (extrapolation linéaire sur la base de la part acquise).

Le goodwill résultant de l'acquisition de la société F (participation de 60 % des voix et du capital) a été affecté aux deux unités génératrices de trésorerie - UGT (*cash generating units*) UGT 1 et UGT 2, qui se composent toutes deux exclusivement d'unités commerciales de la société F.

Le groupe M effectuera à la fin de 2025 le test de dépréciation obligatoire pour le goodwill résultant des acquisitions.

Pour les UGT 1 et 2, le tableau suivant des actifs et passifs attribués a été établi.

Valeurs du groupe selon IFRS au 31.12.2025	UGT 1 en CHF	UGT 2 en CHF
Actif circulant	400'000	520'000
Immobiliers	2'150'000	1'000'000
Immobilisations incorporelles	180'000	200'000
Goodwill	600'000	1'800'000
Fonds étrangers	1'780'000	2'740'000

Dans le cadre de l'évaluation de l'UGT, les valeurs suivantes ont été déterminées :

Valeurs au 31.12.2025	UGT 1 (en CHF)	UGT 2 (en CHF)
Valeur d'utilité (<i>value in use</i>)*	1'250'000	600'000
Juste valeur (<i>fair value</i>) (moins les coûts de sortie)	1'200'000	500'000

* la valeur d'utilité et la juste valeur (moins les coûts de sortie) se rapportent aux actifs nets de l'UGT.

Problème a)

Déterminez le besoin de dépréciation pour les deux UGT (UGT 1 et UGT 2 séparément) en indiquant de manière distincte les effets sur les intérêts minoritaires (non-controlling interests). Indiquez les valeurs en milliers de CHF (TCHF).

Problème b)

Supposez, indépendamment de votre solution en a), que la dépréciation du goodwill pour l'UGT 1 ait été de CHF 500 000 au total.

Au 30 juin 2026, la valeur d'utilité de l'UGT 1 est estimée à CHF 1 500 000. La juste valeur, diminuée des coûts de sortie, s'élève à CHF 1 400 000. À cette date, l'actif net de l'UGT 1 s'élève à CHF 1 300 000. Calculez la reprise de valeur maximale possible et comptabilisez-la. Choisissez vous-même les comptes appropriés.

Débit	Crédit	Montant en CHF

Problème c)

Dans quel poste du bilan la société F comptabilise-t-elle le goodwill et (le cas échéant) la dépréciation du goodwill dans ses états financiers individuels établis selon le droit commercial ?

– Expliquez votre réponse.

Problème d)

Le groupe M a acquis le 1er janvier 2016 un immeuble de bureaux dans un nouveau bâtiment. L'immeuble (hors terrain) a une valeur d'acquisition de 10 millions de francs suisses et sera amorti indirectement sur 40 ans, une estimation de la valeur marchande étant effectuée tous les cinq ans par un expert. Fin 2020 et fin 2025, l'expert détermine les valeurs suivantes pour le bâtiment (hors terrain) :

31.12.2020: 9'450

31.12.2025: 7'200 (montants en milliers de CHF - TCHF)

Comment comptabiliser ce bien immobilier à la fin des exercices 2016, 2020 et 2025 ?

Partez du principe qu'une éventuelle réserve de réévaluation est transférée proportionnellement à l'évolution de l'utilisation vers la réserve issue de bénéfices.

Utilisez pour cela les comptes suivants et indiquez tous les montants en milliers de francs suisses :

Amortissements, Réserves issues de bénéfices, Immeubles, Corrections de valeur cumulées sur immeubles, Réserves de réévaluation.

Le nombre de lignes vides ne correspond pas obligatoirement au nombre d'écritures nécessaires. Si aucune écriture n'est requise pour une année ou plusieurs années, indiquez « aucune écriture nécessaire ».

Débit	Crédit	Montant en CHF
31.12.2016		
31.12.2020		
31.12.2025		

Problème 2: Actifs financiers (15 points)

Situation initiale

Oref SA gère ses liquidités notamment en acquérant des obligations et en les conservant jusqu'à leur échéance. Les informations suivantes sont disponibles à la date d'acquisition concernant une obligation acquise le 1er janvier 2025.

▪ Valeur nominale (en CHF)	1'000'000
▪ Cours (01.01.2025)	105%
▪ Frais de transaction (en CHF)	10'000
▪ Durée	8 ans
▪ Intérêt nominal (annuel, échéance au 31 décembre, payable à terme échu)	5.0%
▪ Taux d'intérêt effectif (rendement à l'échéance)	4.18618%

L'évolution du cours durant la première année suivant l'acquisition se présente comme suit :

30.06.2025	104.6%
31.12.2025	103.5%

Vous accompagnez la société dans le cadre de l'établissement des comptes annuels. Vous veillez à ce que la comptabilisation des emprunts obligataires soit conforme aux normes IFRS. La société décide de classer l'emprunt au coût amorti. Aucun bilan intermédiaire n'est établi au 30 juin 2025.

Problème a)

Indiquez toutes les écritures nécessaires pour l'année 2025 afin de déterminer les valeurs IFRS (les écritures déjà saisies dans les comptes selon le CO ne doivent pas être indiquées) si l'emprunt est comptabilisé dans les comptes commerciaux au 31 décembre 2025 à son coût d'acquisition, déduction faite d'une correction de valeur de 20 %. Sur le plan fiscal, cette correction de valeur a été qualifiée de non pertinente. Les écritures comptables pertinentes pour les comptes IFRS sont basées sur les écritures déjà saisies dans les comptes selon le CO.

Le taux d'imposition applicable aux impôts différés s'élève à 30 %. L'impôt anticipé et la taxe sur la valeur ajoutée sont négligeables.

Utilisez exclusivement les comptes suivants à cet effet :

- Actifs: Impôts différés actifs, comptes de régularisation actifs, actifs financiers, liquidités, correction de valeur des actifs financiers
- Passifs: Autres éléments du résultat global, impôts différés passifs, comptes de régularisation passifs, passifs financiers
- Charges et produits: Charges financières, produits financiers, charges d'impôts.

Le nombre de lignes vides ne correspond pas obligatoirement au nombre d'écritures nécessaires. Si aucune écriture n'est requise pour une année ou plusieurs années, indiquez « aucune écriture nécessaire ».

Débit	Crédit	Montant en CHF

Calculs et justifications

Problème b)

Quelle valeur comptable faudrait-il indiquer dans les états financiers IFRS si l'obligation était évaluée comme suit ?

b1) Juste valeur par le résultat (*fair value through profit and loss*)

b2) Juste valeur par les autres éléments du résultat global (*fair value through OCI*)

Problème 3: Stocks (15 points)**Situation initiale**

La société A-SA (entreprise commerciale) tient une comptabilité des stocks. Pour l'article Y, les mouvements de stock suivants ont été enregistrés en 2025.

Date	Entrée (+) / Retour (-)	Consommation	Stock
1.01.			$500 \times 11.- = 5'500$
4.03.		200	
7.04.	+ 700 x 12.50		
9.07.		150	
2.08.		650	
5.10.	+ 600 x 14.00		
7.10.		400	
9.10.	- 100 x 14.00		
1.11.	+ 400 x 12.00		

Problème a)

Calculez la valeur des stocks au 31 décembre selon la méthode FIFO.

Problème b)

Quelles écritures sont nécessaires lors de l'application de la méthode FIFO au 31 décembre si la valeur nette de réalisation au 31 décembre est de :

b1) CHF 10.00 ou

b2) CHF 16.00 ?

Indiquez la disposition applicable de la norme IAS 2.

Problème c)

Supposez que la méthode FIFO soit appliquée dans les états financiers IFRS. Dans les états financiers établis selon le CO, le stock est comptabilisé à 2/3 de cette valeur.

Quelles écritures sont nécessaires pour l'année considérée si les impôts différés (taux d'imposition de 20 %) doivent être comptabilisés ? – Utilisez des comptes appropriés pour les écritures et n'indiquez que les écritures relatives à la comptabilisation des impôts différés.

Le nombre de lignes vides ne correspond pas obligatoirement au nombre d'écritures nécessaires. Si aucune écriture n'est requise pour une année ou plusieurs années, indiquez « aucune écriture nécessaire ».

Débit	Crédit	Montant en CHF

Calculs et justifications

Problème 4: Leasing selon IFRS 16 (15 points)

Situation initiale

La société Harrass SA loue une machine de production auprès de la société Santam SA à compter du 1er janvier 2025.

La société Santam SA achète cette machine de production le 1er janvier 2025 au prix de CHF 750 000 et la livre ensuite directement à la société Harrass SA.

La durée d'utilisation prévue de la machine de production est de neuf ans. Le contrat de leasing conclu court sur quatre ans. Conformément au contrat de leasing, des loyers d'un montant de CHF 80 000 sont convenus, ils sont payables à la fin de chaque année. Le taux d'intérêt marginal de la dette de Harrass SA est de 7 %. Le taux d'intérêt implicite au contrat du leasing n'est pas connu.

Ce sont là toutes les informations et conditions contenues dans le contrat de leasing.

Harrass SA et Santam SA établissent toutes deux leurs comptes conformément aux normes IFRS. Pour répondre aux questions suivantes, partez du principe que le contrat conclu contient un contrat de location conforme à la norme IFRS 16.

Problème a)

Quels écritures comptables reflètent la comptabilisation de ce contrat de leasing chez Harrass SA aux dates du 1er janvier 2025 et du 31 décembre 2025 ? Utilisez pour cela les comptes suivants :

Amortissements, banque, charges de leasing, dettes de leasing, droit d'utilisation, charges d'intérêts.

Le nombre de lignes vides ne correspond pas obligatoirement au nombre d'écritures nécessaires. Si aucune écriture n'est requise pour une année ou plusieurs années, indiquez « aucune écriture nécessaire ».

Débit	Crédit	Montant en CHF
1.1.2025		
31.12.2025		

Problème b)

Quelles écritures comptables reflètent la comptabilisation de ce contrat de leasing chez Santam SA aux dates du 1er janvier 2025 et du 31 décembre 2025 ? Décidez (en justifiant votre réponse) s'il s'agit, du point de vue de Santam SA, d'un leasing opérationnel ou d'un leasing financier.

Utilisez les comptes suivants pour les écritures :

Amortissements, banque, produits divers, charges de leasing, dettes de leasing, machine de production, charges d'intérêts.

Le nombre de lignes vides ne correspond pas obligatoirement au nombre d'écritures nécessaires. Si aucune écriture n'est requise pour une année ou plusieurs années, indiquez « aucune écriture nécessaire ».

Débit	Crédit	Montant en CHF
1.1.2025		
31.12.2025		

Justification du type de leasing