

Le goodwill Amortissement ou dépréciation ?

Dr. CHIKHI Billal * OUARAB Ali **

ملخص:

مع تزايد مبالغ فرق الحيازة في القوائم المالية والرهانات المتعلقة بهذا المفهوم، فإنه من الأهمية بما كان التطرق إلى معالجة وتقييم هذا الأصل، الذي شهد في الآونة الأخيرة تطورات وتعديلات كبيرة لا تكاد نتوقف، خاصة مع اعتماد معايير المحاسبة الدولية. هذا البحث يهدف إلى فهم وتحليل طبيعة هذا الأصل المعالج بطرق مختلفة من قبل المرجعيات والأنظمة المحاسبية الخلفية، محاولين الإجابة عن بعض المسائل الأساسية؟ هل أن فارق الحيازة هذا هو من نوع الأصول القابلة للإهلاك؟ وإذا كان هذا هو الحال كيف يتم ذلك الإهلاك؟ وعلى أي أساس؟ أم أن هذا الأصل هو غير قابل للإهلاك، وإنما يخضع لتسجيل خسارة نقص القيمة، وفي هذه الحالة أيضا يطرح السؤال حول المسار الواجب إتباعه عند إجراء اختبارات تدهور القيمة. الكلمات المفتاحية: فارق الحيازة، الإهلاك، خسارة القيمة، معيار الإبلاغ المالي IFRS 3.

Abstract:

Faced with increasing amounts of goodwill recorded on the financial statements and underlying financial issues, it seems important to review the accounting treatment of goodwill which has recently experienced evolutions and development with the adoption of IAS / IFRS. This article aims to identify and understand the goodwill treated differently from referential or accounting systems to another, the study focuses on IAS 22 Repealed by IFRS3, en trying to answer some fundamental questions. ? Does goodwill have to be depreciated ? If the answer is yes, how, and on what basis? Or will this asset be subject to an impairment, if that is the

* Maître de Conférence - A - Université M'hamed Bouguerra -Boumerdes.

** Doctorant - Université Akli Mohand Oulhadj - Bouira.

case What is the process for implementing impairment tests?

Key words: Goodwill, amortization, impairment, IFRS 3.

Introduction

Nombreuses sont les sociétés, qui ont connues des opérations de croissance externe ces dernières années, ce qui a mené inévitablement à la constatation des montants considérables dans le poste du goodwill à l'actif des bilans consolidés. Pour de nombreux référentiels comptables, amortissement de ces goodwills est prescrit sur une durée plus ou moins longue. Cependant, cette méthode d'amortissement a été toujours tourmentée à cause des comportements discrétionnaires des dirigeants d'entreprises en matière de la détermination de mode d'amortissement. Dans le cadre de son programme de révision des normes comptables internationales, l'IASB a publié, le 31 mars 2004, la norme IFRS 3 sur les regroupements d'entreprises, remplaçant l'ancienne norme IAS 22 (révisée en 1993). Ce qui a impliqué, des modifications apportées aux normes: IAS 36 "dépréciation d'actifs" et l'IAS 38 "immobilisations incorporelles". Des révisions marquées notamment par la substitution de l'amortissement des goodwills, et autres actifs incorporels à durée de vie indéfinie, par des tests annuels de dépréciation. Dans cet de l'article, la question principale se pose avec insistance est: Comment évalue-on le goodwill? Quelle est l'évaluation postérieure prescrite; amortissement ou dépréciation? En répondant à ces questions, nous tentons de présenter la méthodologie permettant de déterminer le montant du goodwill (évaluation du goodwill émanant des opérations de consolidation), ensuite faire la lumière sur l'évaluation ultérieure (amortissement ou dépréciation). Les principaux axes de cet article seront présentés ainsi:

- Qu'est ce que le goodwill?
- Composition et signification de goodwill;
- L'amortissement et la dépréciation de goodwill.

I- Qu'est ce que le goodwill?

Bien qu'étant un actif hétérogène par définition, le goodwill issu d'un regroupement d'entreprises a été décomposé par les auteurs en deux sous-éléments pour faciliter son étude:

- La prime payée en excès de la valeur de marché de la société acquise,
- La différence entre la valeur de marché de la société cible et la juste valeur de ses actifs, cette différence étant expliquée par des regroupements d'entreprises passés ou des options de croissance interne.¹

Le goodwill est un actif incorporel qui représente généralement la valeur d'actifs incorporels tel que la notoriété de la marque d'entreprise les bonnes relations avec ses clients, ses employés ou encore les brevets et les technologies propriétaires.²

1- Analyse de l'écart d'acquisition

Lors d'une prise de contrôle, la différence entre le prix payé et la valeur comptable de l'entreprise acquise fait naître une survalueur dans les comptes consolidés de l'entreprise acquéreuse. D'un point de vue comptable, cette survalueur, diminuée de la réévaluation à la juste valeur des actifs et passifs identifiés, constitue l'écart d'acquisition. Celui-ci résulte de la différence entre l'écart de première consolidation et l'écart d'évaluation.³

¹ Luc Paugam, valorisation et reporting du goodwill enjeux théoriques et empiriques, thèse de doctorat pour l'obtention du titre de DOCTEUR EN SCIENCES DE GESTION, Soutenue publiquement le 1er décembre 2011, université paris-dauphine, France p 22.

² Djafri Omar ,évaluation des actifs non courants en norme IFRS entre cout historique et juste valeur, thèse de doctorat en management des organisations , Soutenue publiquement le 5 juin 2014 université de Tlemcen, Algérie p 90.

³ Karine FABRE Anne-Laure FARJAUDON Allocataires-Moniteurs CREFIGE, écart d'acquisition et normes IAS/IFRS, Université Paris Dauphine, France, p5

❖ L'écart de première consolidation

L'écart de première consolidation est la différence constatée lors de l'entrée d'une entreprise dans le périmètre de consolidation entre le coût d'acquisition de ses titres et la part de l'entreprise détentrice dans ses capitaux propres, y compris le résultat acquis à cette date.¹

L'écart de première consolidation comprend deux parties; une partie affectée et une partie non affectée:

- L'écart d'évaluation: Cette première composante de l'écart de première consolidation est l'écart d'évaluation qui « découle de l'existence des plus-values latentes sur actifs identifiables et doit être affecté aux postes concernés. Ces plus-values latentes sont susceptibles d'être imposées dans le futur et doivent donner lieu à la prise en considération d'un impôt différé passif. »²

- L'écart d'acquisition: L'écart d'acquisition peut se définir comme: « différence entre le coût d'acquisition des titres et la somme algébrique des valeurs attribuées aux actifs et passifs identifiables à la date d'acquisition. Cet écart est par définition un solde résiduel non affecté compte tenu de la détermination en amont d'écarts d'évaluation représentatifs des différences entre les valeurs attribuées à chacun des éléments d'actifs et de passifs identifiables et leurs valeurs comptables dans les comptes de l'entreprise acquise. ».³

A souligner que cette dénomination d'« écart de première consolidation », avec la décomposition en deux; l'écart d'évaluation et l'écart d'acquisition viennent des normes françaises plus exactement du

¹ Robert OBERT Marie-Pierre MAIRESSE, comptabilité et audit DSCG 4, édition Dunod, 2^{ème} édition, Paris, France, 2009, p 274

² Pierre SCHEVIN, intérêts minoritaires, différence de première consolidation et goodwill, revue française de comptabilité, N° 411, Juin 2008, France, p25

³ Bernard Martory, Françoise Verdier, Comment traiter le goodwill ? Pratique d'une théorie ou théorie d'une pratique, Association francophone de comptabilité, « Comptabilité - Contrôle - Audit, 2000, Tome 6, France, p176.

règlement 99-02, par contre des normes comptables internationales IAS/IFRS qui retiennent le terme " goodwill ".

2-Le goodwill selon système comptable financier SCF

Il est très important de souligner que l'ambiguïté et le manque d'informations sont vraiment remarquables dans le système comptable financier (SCF), en ce qui concerne le traitement de l'écart d'acquisition (goodwill) où la modeste mention du goodwill ou plus précisément le terme " écart d'acquisition " a été faite dans le journal officiel portant le système comptable financier qui sera présentée ci-dessous:

" Un écart d'acquisition, correspond à l'excédent de l'écart de première consolidation qui n' a pas pu être affecté à des éléments identifiables de l'actif, et qui est inscrit à un poste particulier d'actif." ¹

Il paraît bien que le système comptable financier retient la terminologie des normes française; celle de règlement 99-02, en adoptant la même décomposition de l'écart de première consolidation en écart d'évaluation et écart d'acquisition.

3- Goodwill : notion controversée

Goodwill est notion polysémique utilisée et perçue différemment par les chercheurs, chacun selon son domaine (économiste, gestionnaire, comptable ...), la signification économique par exemple le présente comme suit:

Le goodwill ou l'écart d'acquisition correspond à la prévision d'avantages économiques futurs. D'après l'IASB, ceux-ci peuvent résulter d'une synergie entre les actifs identifiables acquis, ou encore d'actifs qui, pris individuellement, ne remplissent pas les conditions pour être comptabilisés dans les états financiers.²

¹ La république Algérienne démocratique populaire, journal officiel, N° 19, 29 mars 2009, portant la loi 11-07 du système comptable financier . Algérie p15

² Pierre SCHEVIN , dépréciation d'un goodwill : les nouvelles règles IAS/IFRS Revue Française de Comptabilité. N°382 Novembre 2005, novembre 2005, p 48.

Finalement la définition qui nous paraît très exhaustive est celle des auteurs de l'article « La dépréciation des goodwill », Gilbert Gélard, Bellot, Mullenbach, qui précisent que «le goodwill se mesure comme une différence entre le prix payé (excluant les frais d'acquisition qui sont immédiatement pris en charges) et la somme des valeurs ou autres mesures des actifs et passifs de l'entreprise acquise. Cet actif se mesure donc par différence ». ¹

Le lecteur remarquera l'utilisation différente des termes « goodwill » et « écart d'acquisition », cela est dû à la différence de la terminologie utilisée par la réglementation française, dans le règlement de 99-02, ou retenue même par le système comptable financier et celle utilisée par les normes comptables internationales IAS/IFRS; En réalité le terme « écart d'acquisition » n'est pas la bonne traduction de terme anglais « goodwill », car il nous donne l'impression que le ce poste n'est qu'une simple différence ou résidu, par suit nous allons voir que le goodwill est un élément plus large que d'être une simple différence.

II- Composition et signification de goodwill

1- La nature de goodwill

Tandis que le goodwill se définit dans plupart des cas comme un résidu après l'affectation de l'écart d'évaluation aux actifs et passifs de l'entité acquise. De nombreux travaux se sont interrogés sur la signification ou les origines de cette survaleur. Les travaux de Johnson et Pétrone (1998), et Henning Lewis, Shaw (2000), proposent les composantes suivantes: ²

¹ Gilbert Gélard, Bellot, Mullenbach, La dépréciation des goodwill, Revue Française de Comptabilité, N°449, Décembre 2011, France, p38

² DENIS COMIER, COME SEGRETAINE, pertinence du goodwill acquis au regard des résultats résiduels nets et additionnels, chaire d'information financière et organisationnelle ESG cahier de recherche, juin 2013, PP 5-7

1- La différence entre la juste valeur des actifs et passifs de la cible et leur valeur comptable, qui disparaît en IFRS, puisque les actifs de la cible sont réévalués à l'occasion du regroupement ;

2- La juste valeur des actifs de la cible qui n'apparaissent pas dans les comptes, même à l'issue de l'opération;

3- Les résultats résiduels générés par la cible sur la base de la continuation de son activité;

4- Les synergies nées du regroupement des activités de la cible et de l'acquéreur;

5- La surévaluation des titres éventuellement apportés en paiement par acquéreur;

6- Une surestimation par l'acquéreur de la valeur de la cible.

Après réévaluation des actifs de la cible, demeurent comme composantes des écarts d'acquisition:

- La valeur des résultats résiduels futurs de la cible relativement à son fond propre comptable (point 2 et point 3);

- La valeur des avantages économiques procurés par la prise de contrôle (point 4 : synergie);

- La valeur des éléments échappant à la rationalité de la gouvernance actionnariale (point 5 et 6 : surprise).

2- Evaluation et comptabilisation de goodwill

Comme nous avons mentionné précédemment, l'écart d'acquisition (ou goodwill) est un actif incorporel apparaît dès qu'une entreprise acquiert l'intégralité ou la quasi-totalité d'une autre. Les acquisitions sont censées augmenter la valeur de la société fusionnée, le prix d'achat excède donc le plus souvent la valeur de marché de la société acquise. Cet écart entre la valeur de marché et le prix d'achat est appelé l'écart d'acquisition. La norme comptable IFRS 3, précise que l'acquéreur doit comptabiliser le goodwill à la date d'acquisition, évalué comme étant l'excédent de (a) par rapport à (b) ci-dessous :¹

¹ IFRS Foundation, Norme internationale d'information financière 3 Regroupements

(a) le total de :

1- La contrepartie transférée, évaluée selon la présente norme, qui impose généralement le recours à la juste valeur à la date d'acquisition;

2- Le montant de toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise évalué selon la présente norme; et

3- Dans un regroupement d'entreprises réalisé par étapes, la juste valeur à la date d'acquisition des titres de capitaux propres précédemment détenus par l'acquéreur dans l'entreprise acquise;

(b) le solde net des montants, à la date d'acquisition, des actifs identifiables acquis et des passifs repris, évalués selon la présente norme.

III- L'amortissement et la dépréciation de goodwill

Le traitement du goodwill selon les normes comptables internationales a connu beaucoup de changements en matière de la reconnaissance, de la comptabilisation; à partir de moment de l'adoption de la norme IFRS 3 qui annulée et abrogée la norme IAS 22, jusqu'aux mises à jours de cette dernière et même d'autres normes.

1- La norme comptable internationale 1AS 22 « Regroupements d'entreprises » et le goodwill

Selon la norme IAS 22, un regroupement d'entreprises peut donner lieu à une relation mère-filiale dans laquelle l'acquéreur est la mère et l'entreprise acquise est une filiale de l'acquéreur. Dans un tel cas, l'acquéreur applique la présente norme dans ses états financiers consolidés. Il inclut dans ses états financiers individuels sa part d'intérêts dans la société acquise, comme une participation dans une filiale.

d'entreprises, p 5 ,document disponible sut le site internet suivant :
<http://www.nifccanada.ca/normes-internationales-dinformation-financiere/ressources/normes-ifrs-proprement-dites/item45583.pdf> , consulté le 19/11/2015 à 10 :27.

1-1- Comptabilisation et évaluation de goodwill

Selon la norme IAS 22 :¹

« Tout excédent du coût d'acquisition sur la part d'intérêts de l'acquéreur dans la juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis à la date de l'opération d'échange doit être décrit comme goodwill et comptabilisé en tant qu'actif. »

A compter de la date d'acquisition, un acquéreur doit:

- Intégrer au compte de résultat, les résultats de l'entreprise acquise; et
- Comptabiliser au bilan les actifs et passifs identifiables de l'entreprise acquise et tout goodwill ou goodwill négatif provenant de cette acquisition.

« Le goodwill doit être comptabilisé à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur. »

1-2- Amortissement et dépréciation de goodwill selon la norme IAS 22 abrogée

Les dispositions de la norme IAS 22, en matière d'amortissement de goodwill sont résumées ainsi :²

Le goodwill doit être amorti sur une base systématique sur sa durée d'utilité. La durée d'amortissement doit refléter la meilleure estimation de la période durant laquelle il est attendu que des avantages économiques futurs iront à l'entreprise. Il existe une présomption qui peut être réfutée que la durée d'utilité du goodwill n'excède pas vingt (20) ans à compter de sa comptabilisation initiale.

Selon la norme IAS 22, la constatation d'une perte de valeur sur le goodwill est régie par la norme IAS 36 dépréciation d'actif :

¹ Journal officiel de l'Union européenne , norme comptable internationale IAS 22 (révisée en 1998).2003 , pp199-204 ,article disponible sur internet sur le site: <http://www.decformations.com/ftp/ias/ias22.pdf> consulté le 17/11/2015 consulté le 20/11/2105 à 10:24 .

² Ibid ,pp 204-206

« L'entreprise doit, au minimum à la clôture de chaque exercice, estimer selon IAS 36, la valeur recouvrable du goodwill qui est amorti sur une durée supérieure à vingt (20) ans à compter de sa comptabilisation initiale, même s'il n'existe aucun indice d'une perte de valeur. »

Donc selon IAS 22, la dépréciation de goodwill survient à chaque fois que la durée d'amortissement de goodwill dépasse les 20 ans

1-3- Le goodwill généré en interne

Pour le goodwill généré en interne la norme IAS 38, immobilisations incorporelles, « interdit la comptabilisation en tant qu'actif du goodwill généré en interne.»¹

En concluons par dire que la norme comptable IAS 22 est une norme qui a préconisé l'amortissement du goodwill généré de regroupement d'entreprises, cette situation n'a pas duré longtemps de fait que le normalisateur IASB a procédé à la publication d'une autre norme; l'IFRS 3, en 2004, une nouvelle norme qui a changé de position en ce qui concerne la reconnaissance de goodwill, son amortissement et même la dépréciation.

Par ailleurs, il parait bien que les dispositions de la norme comptable internationale IAS 22 sont presque les mêmes dispositions de système comptable financier censé appliquer par les entreprises en Algérie, notamment en matière de la reconnaissance de goodwill et son amortissement sur une durée de 20 ans, avec la mise en ouvre des tests de dépréciation de goodwill à chaque fois qu'un indice de perte de valeur survient. la seule différence est que le système comptable financier ne donne pas de détails sur la mise en ouvre de ces deux opérations qui reste quand même compliqués surtout pour des entreprises algériennes sans une grande expérience en la matière.

2- Nouveautés de la norme IFRS 3 en matière de traitement de goodwill

Les différences de traitement de goodwill et des actifs incorporels d'un

¹ BRIAN FRIEDRICH, LAURA FRIEDRICH, la norme comptable internationale IAS 38 immobilisations incorporelles, certified général accounts of CANADA, CGA-Canada, 2011, p4.

pays à l'autre ont poussé l'IASB à publier, en mars 2004, une nouvelle norme sur les regroupements d'entreprises, IFRS 3. Applicable aux entreprises à partir de 31 mars 2004, cette première version d'IFRS 3 a introduit des modifications majeures. Toutefois, des différences demeuraient entre le référentiel IFRS et celui de l'FASB américain malgré leurs efforts de convergence. Dans ce cadre, le FASB a publié au cours de 2007 une norme révisée de FAS 141 « Business combinations », et en janvier 2008, l'IASB a son tour publiait la version amendée d'IFRS 3 « Regroupements d'entreprises ». En parallèle, la norme IAS 27 « États financiers consolidés et individuels » a été mise à jour.¹

2-1- Le goodwill au sens de la norme IFRS 3

L'acquéreur doit comptabiliser le goodwill, En cas d'acquisition d'une société à la date d'acquisition à moins de 100 %, l'acquéreur pourra, comptabiliser 100 % des actifs et passifs acquis, et un goodwill partiel limité au montant payé. Toutefois, cette nouvelle norme qui abroge l'ancienne norme IAS 22, offre désormais à l'acquéreur la possibilité de constater un goodwill complet (100 %). Ainsi, la partie de goodwill non payée relative aux intérêts minoritaires sera également constatée, comme pour les autres actifs et passifs acquis.²

Sans entrer dans le détail de cette norme, nous pouvons résumer les changements et les modifications introduits touchant le goodwill comme suit:

- La possibilité de comptabiliser le goodwill selon deux méthode ; la méthode de goodwill partiel, déjà appliqué avant l'adoption de l'IFRS 3, avec une autre possibilité c'est celle de la méthode de goodwill complet;

¹ Laurent Lévesque, Les regroupements d'entreprises selon IFRS 3— Phase II », SIC le magazine de l'ordre des experts comptables, N° 262 avril 2008 , p 36.

² PricewaterhouseCoopers , De nouvelles normes IFRS pour les transactions , "Pocket Guide" rédigé par le département Consultations et Publications de PwC ,mars 2008 ,p 42.

- L'annulation de la méthode de pooling of interest ou la mise en commun d'intérêt et retenir uniquement la méthode de l'acquisition; et
- bien évidemment l'annulation de l'amortissement de goodwill et sa substitution par les tests annuels de dépréciation.

2-2-- Tests de dépréciation

Toute dépréciation d'actif se fait par référence à la valeur recouvrable. Cependant la question fondamentale en matière de goodwill est : Est ce que la dépréciation de ce poste se fait elle aussi sur la valeur recouvrable? La réponse est catégoriquement Non, parce que certains actifs ne génèrent pas de flux de trésorerie. Il s'agit notamment des actifs de support (tels que les sièges sociaux) et des écarts d'acquisition (goodwill). Par suite, il n'est pas possible, en ce qui concerne le goodwill, de déterminer de façon directe la valeur recouvrable. Pour cela la norme IAS 36 prescrit de déterminer la valeur recouvrable des unités génératrices de trésorerie.

2-2-1-Affectation de goodwill aux unités génératrices de trésorerie

L'absence de flux de trésorerie au niveau d'un actif conduit à rattacher le goodwill à une unité génératrice de trésorerie et à déterminer la valeur de celle-ci. L'unité génératrice de trésorerie selon les norme IAS 36 est "le plus petit groupe identifiable d'actifs dont l'utilisation continue génère des entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs". Pour cela la norme IAS 36, prescrit d'affecter le goodwill aux unités génératrices de trésorerie pour les besoins des tests de dépréciation, à compter de la date d'acquisition, ou à des groupes d'unités génératrices de trésorerie qui devraient bénéficier des synergies du regroupement d'entreprises, que d'autres actifs ou passifs de l'entreprise acquise soient ou non affectés à ces unités ou groupes d'unités.¹

¹ IFRS Foundation, Norme comptable internationale 36 dépréciation d'actifs ,p13, article disponible sur le site internet suivant : <http://www.nifccanada.ca/normes-internationales-dinformation-financiere/ressources/normes-ifrs-proprement-dites/item45642.pdf> consulté le

L'ancienne version de l'IAS 36, se référait à la notion d'affectation sur une base raisonnable, cohérente et permanente et à deux types de tests : ascendant et descendant. La nouvelle version (révisée en 2004) de l'IAS 36, ne prévoit plus le double test (ascendant et descendant), pour le goodwill, mais elle maintient cette démarche pour les actifs de support.

Par ailleurs, la norme internationale IAS 36, est devenue plus précise pour le rattachement du goodwill à une unité génératrice de trésorerie et énonce deux conditions : ¹

- La première se base sur l'organisation interne. Le niveau à retenir « doit représenter au sein de l'entité le niveau le plus bas auquel le goodwill est suivi pour les besoins de gestion interne »;

- La seconde condition constitue une limitation par le haut à l'étendue de l'unité de rattachement. Elle ne doit pas être plus grande « qu'un secteur fondé sur le premier ou le deuxième niveau d'information sectorielle de l'entité ».

2-2-2- Revoir la perte de valeur sur le goodwill

La reprise d'une perte de valeur concernant un goodwill est interdite. On explique cette interdiction par le fait que si un goodwill a précédemment subi une perte de valeur qui est par la suite annulée, il s'agit essentiellement d'un « nouveau » goodwill. Ce goodwill serait considéré comme une immobilisation incorporelle générée en interne qui ne peut être comptabilisée, comme le précise l'IAS 38. ²

2-2-3- Illustration

Supposant une entreprise (A) a acheté 80 % d'une autre entreprise (B) pour un montant de 800 000 DA. Les actifs nets identifiables de l'entreprise acquise sont de 400 000 DA, composé d'éléments dont une

[21/12/2015](#) à 11:11

¹ Pierre SCHEVIN, dépréciation d'un goodwill : les nouvelles règles IAS/IFRS, revue française de comptabilité, N° 382, Novembre 2005, France, P48.

² BRIAN FRIEDRICH, LAURA FRIEDRICH, Norme comptable internationale 36 (IAS 36), dépréciation d'actifs certified général accounts of CANADA, CGA-Canada, 2009, p 7.

partie présenté comme suit:

- Une machine d'une valeur de 40 000 DA
- Matériel de transport d'une valeur de 30 000 DA
- Un terrain s'élève à 100 000

En procédant à l'opération d'acquisition la réévaluation des actifs ci-dessus a donné les résultats suivants:

Plus value sur la machine s'élève à 5000 DA / Plus value sur matériel de transport s'élève à 2000 DA / Et plus value sur le terrain d'une valeur de 20 000 DA

Le calcul de goodwill selon la méthode de goodwill partiel :

Quote-part de l'entreprise (A) dans L'actif net comptable de l'entreprise (B)

$$400\,000 + 5000 + 2000 + 20\,000 = 427\,000$$

$$427\,000 \times 80\% = 341\,600$$

En supposant le taux d'impôt sur bénéfice est de 23%. Cela implique le calcul de la quote-part de l'entreprise (A) dans l'impôt différé sur l'écart d'évaluation

$$\text{L'écart d'évaluation est de : } 5000 + 2000 + 20\,000 = 27\,000$$

$$\text{L'impôt différé : } 27\,000 \times 23\% = 6\,210$$

La quote-part de l'entreprise (A) dans l'impôt différé est de : $6\,210 \times 80\% = 4\,968$ DA

$$\text{Le goodwill} = 800\,000 - (341\,600 - 4\,968) = 800\,000 - 336\,632 = 463\,368$$

La valeur de goodwill calculé 463 368 DA a été réparti entre trois unités génératrices suivantes:

UGT 1 : 231 684 DA	UGT 2 : 139010 DA	UGT 3 : 92 674 DA
--------------------	-------------------	-------------------

La situation de ces UGT se présente ainsi :

	UGT 1	UGT 2	UGT 3
Goodwill	231 684	139 010	92 674
Autres actifs			
construction	250 218	270 694	340 000
brevet	166 813	100 000	120 000
-Dettes	- 185 347	- 139 010	- 185 347
=Valeur comptable	463 368	370 694	367 327
Valeur recouvrable	400 000	380 000	370 000

Une dépréciation de l'UGT 1, pour $463\,368 - 400\,000 = 63\,368$. Elle sera intégralement imputée au goodwill selon la norme comptable IAS 36, qui recommande l'imputation tout d'abord sur le goodwill relatif à l'unité génératrice de trésorerie (ou au groupe d'UGT) considérée. Ensuite, la perte de valeur restante est imputée aux autres actifs de l'UGT, proportionnellement à la valeur comptable de chacun des actifs.

Conclusion

➤ Le goodwill apparaît donc comme une valeur présente inscrite en comptabilité d'origine (humaine clientèle, comptable, économique, stratégique et financière ...), à la fois passée et future. Il s'agit d'un actif hétérogène issu de regroupement d'entreprises, en conséquence pleins de problèmes en matière de sa reconnaissance et son évaluation. A la fin de cet article nous trouvons très intéressant de mettre en exergue quelques points comme résultats de recherche:

➤ Le goodwill reste toujours l'un des thématiques qui suscite la polémique dans le domaine comptable;

➤ Dans une économie complexe et mouvante qui repose de plus en plus sur l'innovation, tant technique qu'en matière d'organisation et de stratégie par rapport au marché, le goodwill est de plus en plus l'un des actifs déterminants la création de valeur et la performance des entreprises;

➤ Le goodwill, que se soit dans le cadre des normes IAS/IFRS ou américaines (US GAAP), fera objet d'un test de dépréciation chaque année en présence ou non d'indice de perte de valeur, avec constatation d'une perte de valeur le cas échéant;

➤ Dans le cadre de quelques référentiels comptables comme celui de la France, le goodwill est amorti linéairement, sur une durée qui s'étale dans la pratique entre 5 et 40 ans, avec une concentration autour de 10 à 20 ans, Comme il est possible, dans certains cas, d'imputer cet écart (goodwill) sur les capitaux propres consolidés de l'acheteur, qui disparaît donc de ce fait. contrairement aux les sociétés cotés qui sont tenues d'appliquer obligatoirement les normes comptable IAS/IFRS et par conséquent l'interdiction d'amortir le goodwill;

➤ Dans le cadre de système comptable financier le goodwill est amorti linéairement, sur une durée qui s'étale sur 20 ans dans selon l'article 121-13 de journal officiel portant le SCF, mais il reste que le SCF est caractérisé par un manque d'informations et de précisions sur le goodwill; son mode d'amortissement comment déterminer sa durée d'utilité, les tests de dépréciation...;

➤ le goodwill n'est pas une simple écriture ; son amortissement ou dépréciation peuvent avoir un impact très négatif sur le résultat net de l'acquéreur. Le goodwill est donc un élément que les investisseurs ont intérêt à suivre de près.

Bibliographie

❖ Livres

1- Robert OBERT Marie-Pierre MAIRESSE, comptabilité et audit DSCG 4, édition Dunod, 2^{ème} edition, paris France ,2009, p 274

❖ Articles

1- Karine FABRE Anne-Laure FARJAUDON Allocataires-Moniteurs CREFIGE, écart d'acquisition et normes IAS/IFRS, Université Paris Dauphine, France, p 5.

- 2- Pierre SCHEVIN, intérêts minoritaires, différence de première consolidation et goodwill, revue française de comptabilité ,N° 411, Juin 2008, France, p25
- 3- Bernard Martory , Françoise Verdier, Comment traiter le goodwill ? Pratique d'une théorie ou théorie d'une pratique, Association francophone de comptabilité, « Comptabilité - Contrôle - Audit , 2000, Tome 6, France ,p176.
- 4- Gilbert Gélard, Bellot, Mullenbach, La dépréciation des goodwills, Revue Française de Comptabilité, N°449, Décembre 2011, France, p38
- 5- Pierre SCHEVIN , dépréciation d'un goodwill : les nouvelles règles IAS/IFRS , Pierre SCHEVIN , dépréciation d'un goodwill : les nouvelles règles IAS/IFRS Revue Française de Comptabilité. N°382 Novembre 2005 Strasbourg , France , p 48.
- 6- DENIS COMIER ,COME SEGRETAIN ,pertinence du goodwill acquis au regard des résultats résiduels nets et additionnels ,chaire d'information financière et organisationnelle ESG cahier de recherche ,juin 2013 ,PP 5-7
- 7- Laurent Lévesque, Les regroupements d'entreprises selon IFRS 3— Phase II », SIC le magazine de l'ordre des experts comptables, N° 262 avril 2008 , p 36.
- 8- Pierre SCHEVIN, dépréciation d'un goodwill : les nouvelles règles IAS/IFRS ,revue française de comptabilité , N° 382, Novembre 2005 ,France , P48 .

❖ Thèses de doctorat

- 1- Luc PAUGAM, valorisation et reporting du goodwill enjeux théoriques et empiriques , thèse de doctorat pour l'obtention du titre de DOCTEUR EN SCIENCES DE GESTION, Soutenue publiquement le 1er décembre 2011, université paris-dauphine, France ,p 22.
- 2- Djafri omar ,évaluation des actifs non courants en norme IFRS entre cout historique et juste valeur, thèse de doctorat en management des organisations , Soutenue publiquement le 5 juin 2014 université de Tlemcen, 1Algérie, p90.

❖ Guides

- 1- BRIAN FRIEDRICH, LAURA FRIEDRICH, la norme comptable internationale IAS 38 immobilisations incorporelles, certified général accounts of CANADA, CGA-Canada, 2011, p4.
- 2- BRIAN FRIEDRICH, LAURA FRIEDRICH, Norme comptable internationale 36 (IAS 36), dépréciation d'actifs certified général accounts of CANADA, CGA-Canada, 2009, p 7 .
- 3- PricewaterhouseCoopers , De nouvelles normes IFRS pour les transactions , "Pocket Guide" rédigé par le département Consultations et Publications de PwC, mars 2008 ,p 42.

❖ Journal officiel

- 1- La république Algérienne démocratique populaire, journal officiel, N° 19 , 29 mars 2009, portant la loi 11-07 du système comptable financier . Algérie p15 .

❖ Articles sur internet

- 1- IFRS Foundition, Norme internationale d'information financière 3 Re-groupements d'entreprises, p 5, document disponible sur le site internet suivant : <http://www.nifccanada.ca/normes-internationales-dinformation-financiere/ressources/normes-ifrs-proprement-dites/item45583.pdf> , consulté le 19/11/2015 à 10 :27.
- 2- Journal officiel de l'Union européenne, norme comptable internationale ias 22 (révisée en 1998).2003 , pp199-204 ,article disponible sur internet sur le site: <http://www.decformations.com/ftp/ias/ias22.pdf> consulté le 17/11/2015 consulté le 20/11/2105 à 10:24 .
- 3- IFRS Foundation, Norme comptable internationale 36 dépréciation d'actifs ,p13, article disponible sur le site internet suivant : <http://www.nifccanada.ca/normes-internationales-dinformation-financiere/ressources/normes-ifrs-proprement-dites/item45642.pdf> consulté le 21hy/12/2015 à 11:11.