



منشورات جامعة الوادي

مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية

دورية أكاديمية محكمة دولية تصدر عن كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة
الوادي

العدد العاشر (10) الجزء الثاني – السنة العاشرة 2017 م

ISSN 1112 – 7961

مدير المجلة

د. عزه الأزهر

الرئيس الشرفي

أ. د: فرحاتي عمر

رئيس التحرير

د. زين بونس

هيئة التحرير

د. عوادي مصطفى

د. بوقفة عبد الحق

د. بن سعيد أمين

د. بغداد بنين

د. قعيد إبراهيم

للاستفسار والاتصال

رئيس تحرير مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الوادي
ص.ب: 789 ولاية الوادي 39000/ الجزائر

e-mail: colloque.eef.eloued@gmail.com

www.univ-eloued.dz



مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية

دورية أكاديمية محكمة دولية تصدر عن كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة
الوادي

العدد العاشر (10) الجزء الثاني - السنة العاشرة 2017 م

ISSN 1112 - 7961

ملاحظات عامة

ما ينشر في المجلة يعبر عن رأي كاتبه، ولا يمثل بالضرورة رأي المجلة
الباحث وحده مسؤول قانونا عن أصالة بحثه، وذلك بالالتزام بعدم نشره في دوريات أخرى أو
ملتقيات أو غيرها.

حقوق النشر المتعلقة بالأبحاث المتضمنة في العدد، محفوظة للمجلة، ولا يجوز نقلها إلا
بترخيص من أسرة التحرير، باستثناء النقل المتعلق بالأبحاث العلمية باستخدامها كمصدر
شريطة الإشارة إلى المجلة بكل تفاصيلها في المراجع.

لا تخضع الموضوعات في ترتيبها إلى المكانة العلمية للباحث أو البحث نفسه، إنما يخضع
الترتيب لاعتبارات فنية وفقا لرؤية أسرة تحرير المجلة.

يشترط للنشر في المجلة احترام أصول البحث العلمي وفقا لما هو متعارف عليه.

صدر سابقا:

العدد الأول: 2008

العدد الثاني: 2009

العدد الثالث: 2010

العدد الرابع: 2011

العدد الخامس: 2012

العدد السادس: 2013

العدد السابع: 2014

العدد الثامن: 2015

العدد التاسع: 2016

قواعد عامة

- 1- كتابة اللقب والإسم والعنوان مرفق برقم الهاتف أو الفاكس والبريد الإلكتروني على ورقة منفصلة عن ورقة البحث أو العمل المقترح.
- 2- يكون المقال جديداً لم يسبق نشره في نشرات أخرى مهما كانت.
- 3- يتحمل صاحب المقال المنشور المسؤولية عن محتوى ومضمون البحث.
- 4- إرسال نسخة على البريد الإلكتروني التالي: colloque.eef.eloued@gmail.com
- 5- تقديم ملخصين أحدهما بلغة التأليف والآخر بإحدى اللغات التالية: العربية، الفرنسية أو الإنجليزية، وأن لا يتجاوز كل ملخص 10 أسطر،
- 6- نوعية الحرف باللغة العربية 12 والهوامش **Simplified Arabic 10**،
- 7- نوعية الحرف باللغة الفرنسية 10 والهوامش **Times New Roman 10**،
- 8- لا يتجاوز عدد الصفحات 12 صفحة بالمقاس A4،
- 9- إدراج قائمة المراجع في آخر العمل مبيناً كل البيانات اللازمة،
- 10- كتابة الهوامش أوتوماتيكياً في أسفل الصفحة أو في نهاية المقال، مع ذكر لقب المؤلف، سنة النشر والصفحة، تأتي في نهاية المقال،
- 11- ترقيم الأشكال والجداول والرسومات ترقيماً متسلسلاً ولكل على حدى،

قواعد تقنية (MS-Word)

- 1- حجم الورق 16سم × 24 سم.
 - 2- الهوامش: أعلى : 2.0 سم - أسفل: 2 سم - يمين: 2 سم - يسار 1.5 سم
 - 3- الوضعية : أعلى الصفحة 1 سم - أسفل الصفحة 1 سم
- الشكل المعتمد:

- 1- نوعية الحرف باللغة العربية (Font): **Simplified Arabic 14**،
- 2- نوعية الحرف باللغة الفرنسية: **Times New Roman 12**،
- 3- الهوامش باللغة العربية: **Simplified Arabic 10**،
- 4- الهوامش باللغة الفرنسية: **Times New Roman 10**،
- 5- العناوين: خشنة مع مسافة 1.5 بين الأسطر وذلك أوتوماتيكياً،
- 6- النص: عادي، مع مسافة بسيطة (simple) بين السطر، و المسافة بين الفقرات: 6 سم .

الاسم واللقب	الانتساب
أ.د. عبد المجيد قدي	جامعة الجزائر 3
أ.د. هارون الطاهر	جامعة باتنة
أ.د. بالزقي تجاني	جامعة سطيف
أ.د. السعيد بربيش	جامعة عنابة
أ.د. صلاح حواس	جامعة الجزائر 3
أ.د. بن موسى كمال	جامعة الجزائر 3
أ.د. ملياني حكيم	جامعة سطيف
أ.د. طارق عبد العال حماد	جامعة الزقازيق - مصر
أ.د. صديقي مسعود	جامعة ورقلة
أ.د. بلقاسم ماضي	جامعة عنابة
أ.د. مسعود دراوسي	جامعة البليدة
أ.د. درحمون هلال	جامعة البليدة
أ.د. بن بريكة عبد الوهاب	جامعة بسكرة
أ.د. داودي الطيب	جامعة بسكرة
أ.د. دريوش محمد الطاهر	جامعة خنشلة
أ.د. خالد جمال الجعارات	جامعة الشرق الأوسط - الأردن-
د. ظاهر شاهر يوسف القشي	جامعة جدارا - الأردن-
أ.د. أحمد قايد نورالدين	جامعة بسكرة
أ.د. زكريا أحمد صيام	جامعة البلقاء التطبيقية - الأردن-
أ.د. محمد الناصر حميداتو	جامعة الوادي
د. عباش الزويبر	جامعة أم البواقي
د. فرج شعبان	جامعة البويرة
د. حجازي إسماعيل	جامعة بسكرة

المحتويات

الصفحة	الموضوع
07-25	✻ محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية د. إلياس شاهد د. عبد النعيم دفرور أ. الأخضر عياشي
26-36	✻ جريمة تبييض الأموال في ظل رقمنة الخدمات المصرفية د. نادية عبد الرحيم د. أمين بن سعيد
37-54	✻ دور ومتطلبات برامج التنمية الريفية في الاقلل من مستوى الفقر في ظل التوجهات الدولية د. بويكر بوسالم د. فاطمة بودة
55-70	✻ التحول نحو الصيرفة الإسلامية مع الإشارة للحالة الجزائر د. عدنان محيريق
71-88	✻ واقع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر -ولاية برج بوعريريج أنموذجا - د. شراف عقون أ. فؤاد وشاش
89-94	✻ النموذج الاقتصادي الجديد في الجزائر - بين الواقع والتجسيد - د.ناصر بوعزيز د. منصف بن خديجة
95-110	✻ العوامل الداخلية والخارجية وتأثيرها على التنافسية قطاع الصناعة الدواء في الجزائر حالة مجمع صيدال خلال الفترة 2012-2015 أ. محمد الحافظ عيشوش أ. د. عبد الله غالم
111-123	✻ مكانة مقررات بازل III من إصلاحات النظام المصرفي بعد الأزمة المالية 2008 مقارنة بقانون دود فرانك د. مجدوب بحوصي أ. عمار عريس
124-135	✻ المراجعة البيئية ورهان تحقيق التنمية المستدامة د. حميدة أوكيل
136-153	✻ أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصرنة المحاسبة العمومية -تجربة بلدية رام الله الفلسطينية نموذجا- أ. أمينة هناء جابي أ.د. حكيم ملياني
154-163	✻ المراجعة الخارجية وفق المعايير الدولية للمراجعة د. خيضر خنفري
164-178	✻ الطاقات المتجددة كخيار استراتيجي لمرحلة ما بعد النفط في الدول العربية أ. ريم قصوري د. عبد الرحمان أولاد زاوي

179-190	<p>✿ الاستثمار في التنمية البشرية كتوجه جديد للاندماج في اقتصاد المعرفة -حالة الجزائر - د. يعقوب محمد د. بغداد باي غالي</p>
191-211	<p>✿ محددات الصحة لدول المغرب العربي -دراسة قياسية خلال الفترة (1995-2014) - د. إلياس بومعراف د. مراد صاولي</p>
212-220	<p>✿ تحليل نتائج سياسات الإنفاق العمومي في الجزائر -الفترة 2000-2014- د. ميلود عزوز أ. إسمهان خاطر</p>
221-235	<p>✿ مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل حوكمة الشركات أ. أمينة جودي أ. ابتسام بن غزال</p>
236-250	<p>✿ التصدير كإستراتيجية جزائرية جديدة للتوجه نحو الأسواق الإفريقية من أجل الخروج من الأزمة الاقتصادية الراهنة د. هدى معيوف د. شامية بن عباس</p>
251-258	<p>✿ دور آليات الرقابة ولجان المراجعة ذات البعد الأخلاقي في زيادة فعالية الحوكمة بإدارة منظمات الأعمال د. سعاد بوهلاله</p>
259-276	<p>✿ القيمة المضافة لتفعيل الحوكمة الالكترونية بدل الحوكمة الكلاسيكية في المصارف لاحتواء ظاهرة تبييض الأموال - دراسة مقارنة- د. عمر قريرد د. ياسين بوبكر</p>
277-287	<p>✿ Traitement du goodwill entre les normes IFRS et le SCF: les mises à jour souhaitées Dr. CHIKHI Billal Dr. OUARAB Ali</p>

Traitement du goodwill entre les normes IFRS et le SCF: les mises à jour souhaitées

Treatment of goodwill between IFRS and CFS: Desired updates

Dr. OUARAB Ali
université de Bouira / algerie
Ali90gmail.com@gmail.com

Dr. CHIKHI Billal
université de Boumerdes / algerie
chikhibillal@yahoo.fr

Résumé:

Le goodwill, est un thème qui ne cesse de s'évoluer du fait de sa nature composée et compliquée, suscitant ainsi la polémique à chaque fois qu'il y aura des nouveautés touchant son traitement. Cet article présentera le traitement comparatif du goodwill (IFRS vs SCF), en se focalisant sur les principaux axes touchés par des modifications majeures introduites par la norme IFRS 3 révisée "regroupement d'entreprises" et les amendements de la norme IAS 27 "états financiers consolidés et individuels". Des changements et modifications qui n'ont pas été pris en considération par le système comptable financier, c'est pourquoi cet article récapitulera les grandes modifications transformant le traitement du goodwill dans le cadre des normes IFRS, avec une correspondance avec ce que prévoit le SCF, en essayant d'aborder notamment, l'évaluation initiale, le suivi de la valeur, le profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses et d'autres points importants.

Mots clés: goodwill, IFRS 3, regroupement d'entreprises, SCF.

Abstract:

Goodwill is a constantly evolving theme because of its complicated and complicated nature, thus arousing controversy whenever there are new developments in its treatment. This article will present the comparative treatment of goodwill (IFRS vs SCF), focusing on the main areas affected by major changes introduced by the revised IFRS 3 "business combinations" and amendments to IAS 27 "financial statements consolidated and individual ". Changes and modifications that have not been taken into account by the financial accounting system, therefore this article will summarize the major changes that are transforming the treatment of goodwill under IFRS, with a corresponding correspondence to the CFS, including initial evaluation, value tracking, profit from advantageous acquisition and other important points.

Key words: goodwill, IFRS 3, business combination, CFS

Introduction

Les entreprises ont connu ces derniers temps une montée vertigineuse des opérations de croissance externe, et l'une des conséquences de ces opérations est l'apparition des goodwills importants à l'actif des bilans consolidés. Cet état de choses nécessite un suivi prudent de cet actif, en mars 2004, l'IASB a publié la norme IFRS 3 « regroupement d'entreprises », nouvelle norme qui a remplacé la norme IAS 22 « regroupement d'entreprises » révisée en 1998. Cette norme IFRS 3 a introduit des changements fondamentaux des règles de comptabilisation du goodwill lors du rachat d'une entreprise. Cette nouvelle publication des normes IFRS, qui entraine dans le cadre de rapprochement entre l'organisme de normalisation internationale IASB, et le normalisateur américain, FASB (Financial Accounting Standard Board), était précédée par la publication en 2001, de la norme FAS 141 « regroupement d'entreprises, et FAS 142 « le goodwill et les autres actifs incorporels ».

Pour la réglementation française le traitement du goodwill a connu de différentes phases, visant à adapter le système comptable national aux développements enregistrés au niveau international, notamment pour les groupes cotés en bourse. Quant à l'Algérie, il fallait attendre l'année 2007, pour l'adoption de la loi 11-07, portant le système comptable financier SCF, dit inespéré de normes comptables internationales IAS/IFRS, néanmoins la question principale posée dans le cadre de cet article est la suivante: quelles sont les principales différences entre le système comptable financier SCF, et les normes comptables internationales IAS/IFRS, en matière de traitement du goodwill?

Cet article est structuré de façon à présenter premièrement le goodwill comme un actif incorporel, puis exposer les grandes lignes de divergences entre les deux référentiels en matière de traitement de goodwill, avec une illustration à la fin.

I- Présentation du goodwill

Dans une économie complexe et mouvante qui repose de plus en plus sur l'innovation, tant technique qu'en matière d'organisation, le goodwill constitue de plus en plus l'un des éléments déterminants dans la performance des entreprises. Le goodwill est également l'un des éléments que les investisseurs suivent de près dans le cas d'une vente ou du rachat d'une entreprise.

Il est tout d'abord très important de souligner que le goodwill ne se limite pas uniquement à la dimension comptable; en effet, il représente un objet incorporel résultant d'une somme de composantes humaines, stratégiques, financières, économiques et comptables. Cependant en comptabilité, une question récurrente se pose autour de cet élément liée au fait de savoir est ce que cet élément est considéré comme un actif ou non?

1- Le goodwill en comptabilité

La littérature comptable et la recherche en matière du goodwill sont jeunes, d'ailleurs de nos jours, la difficulté d'appréhender la véritable nature du goodwill a conduit certains auteurs à parler du goodwill comptable comme un « résidu hétérogène »¹, pour mieux représenter « la mesure de notre ignorance comptable de la valeur actuelle ou future d'une entreprise par rapport aux valeurs enregistrées dans les systèmes d'information. »²

1-1- Le goodwill en normes IAS/IFRS

En comptabilité ce résidu (goodwill) ne se reconnait que lors des opérations de regroupement, et les prises de participation. Appelé en comptabilité survaleur, écart d'acquisition ou goodwill, il correspond à « l'écart constaté, lors de l'entrée d'une société dans le périmètre de consolidation, entre le coût d'acquisition de ses titres et la juste valeur de ses actifs et passifs à la date d'acquisition. Cet écart s'explique par la différence entre la valeur comptable éventuellement réévaluée d'une entreprise, telle qu'elle ressort de ses capitaux propres, et sa valeur marchande. »³

En d'autres termes, le goodwill, correspond au surprix que l'acquéreur accepte de déboursier en raison d'avantages procurés par la prise de contrôle de l'entreprise liés à des actifs incorporels non identifiables et donc non comptabilisés que l'on attribue aux compétences du personnel de la cible, à son savoir faire, mais aussi aux synergies futures attendues du regroupement, de l'élimination d'un concurrent.⁴

1-2- Pour le système comptable financier

Le goodwill ou l'écart d'acquisition correspond à « l'excédent de l'écart de 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. »⁵

2- Le goodwill: est-il un actif ?

En répondant à cette question cruciale; est ce que le goodwill constitue vraiment un actif ? Il faut tout d'abord présenter ce que représente un actif selon cadre conceptuel de l'IASB:

« Un actif est une ressource contrôlée par l'entité du fait d'événements passés et dont des avantages économiques futurs sont attendus par l'entité. »⁶

Donc deux conditions requises sont:

- Ressource doit être contrôlée par l'entité; et
- Des avantages économiques futurs sont attendus par l'entité.

De ce fait, pour qualifier le goodwill comme un actif, il faut qu'il remplisse ces deux conditions.

Analysons, maintenant la définition du goodwill, en calquant sa définition avec celle de l'actif pour voir s'il est possible de tirer des liens ou similitudes:

Dans la définition du goodwill selon les normes IFRS présentée précédemment, nous déduisons que le goodwill représente:

Des avantages économiques futurs découlant des actifs hors les actifs identifiables acquis, ces actifs non identifiables ne peuvent pas être comptabilisés séparément, par exemple, la réputation auprès des clients, une entité ne peut pas la séparer et la vendre.

Selon le cadre conceptuel de IASB toujours: « les avantages économiques futurs représentatifs d'un actif sont essentiellement la capacité d'un actif à contribuer à la génération de flux de trésorerie d'une entité d'une façon directe ou indirecte. »⁷

La question centrale maintenant est la suivante: comment est ce que le goodwill générera des avantages économiques futurs ? En réalité selon Hasaan Fazal « le goodwill ne peut pas générer

des flux de trésorerie directement, mais il joue un rôle important en combinaison avec d'autres actifs de la société. Par exemple, une bonne réputation auprès des clients permettra à l'entité de vendre des produits à un prix plus élevé »⁸, par conséquent générer des flux de trésorerie. Nous voyons que même si d'une manière dépendante des autres actifs, le goodwill génère des avantages économiques futurs; ce qui importe qu'il satisfait la définition des avantages économiques futurs d'une façon ou d'une autre.

Et pour la deuxième condition; le contrôle des ressources, cela veut dire qu'il permette à l'entreprise ainsi de bénéficier directement de l'actif et, de façon générale, de bloquer ou de contrôler l'accès des autres à cet avantage. Par exemple, les avantages qui découlent du goodwill, sont contrôlés par l'entreprise. En conséquence, les coûts de ce goodwill, qui sont souvent appelés "investissements", ne peuvent donner lieu à la constitution d'actifs que par l'entreprise.

Cette vision d'analyse présentée ci-dessus, n'est qu'une tentative de justifier la position des normes comptables qui considèrent le goodwill comme actif. Cependant l'étude la plus imminente à notre avis en la matière est celle de Matrone et Johnson en 1998 qui a prouvé que le goodwill est un actif, en détaillant et précisant, quelles sont les vraies composantes constitutives du goodwill, et les composantes qui en réalité ne constituent pas les composantes d'actif du goodwill même s'elles sont comprises dans sa valeur.

Après la présentation du goodwill en tant qu'actif incorporel, nous passons par la suite aux divergences de traitement constatées entre le SCF et les normes IFRS.

II- Traitement du goodwill entre le système comptable financier et les IFRS

Les différences entre le traitement du goodwill selon le système comptable financier et les normes comptable IFRS, sont vraiment remarquables, par conséquent, nous essayons de mentionner les plus importantes en ce qui suit:

1- Reconnaissance du goodwill (écart d'acquisition)

1-1- Selon les normes IFRS

L'acquéreur doit comptabiliser le goodwill à la date d'acquisition, évalué comme étant l'excédent de (a) par rapport à (b) ci-dessous:⁹

(a) Le total de:

- ❖ La contrepartie transférée, évaluée selon norme IFRS 3, qui impose généralement le recours à la juste valeur à la date d'acquisition;
- ❖ Le montant de toute participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise évalué selon la présente norme; et
- ❖ 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 norme IFRS 3.

1-2- Selon le système comptable financier

«L'écart d'acquisition ou goodwill, correspond à l'excédent de l'écart de consolidation qui n'a pas pu être affecté à des éléments identifiables de l'actif, et qui est inscrit à un poste particulier de l'actif.»¹⁰

Nous constatons ici que la reconnaissance du goodwill selon le système comptable financier ne se diffère pas vraiment de la norme IFRS 3, qui fait recours généralement à la juste valeur **de contrepartie transférée à la date d'acquisition** moins les actifs identifiables acquis et passif repris, alors que le SCF adopte la notion intermédiaire (comme le PCG) d'écart de première consolidation qui se compose de l'écart d'évaluation et d'écart d'acquisition ou le goodwill. De plus le SCF, ne parle plus de la participation ne donnant pas le contrôle.

2- Méthodes de valorisation

2-1- Selon les normes IFRS

Selon les normes IFRS, il existe deux méthodes pour la valorisation du goodwill, la méthode du goodwill partiel ou la méthode de la quote-part acquise, qui correspond à « la différence entre le prix payé (sauf si la prise de contrôle se fait par achats successifs des titres) et la quote-part de l'acquéreur dans la juste valeur des actifs nets identifiables acquis ». En contrepartie, en cas d'acquisition à moins de 100 %, l'acquéreur constate dans son bilan, 100 % du goodwill comme pour les autres actifs et passifs acquis: à la fois le goodwill de l'actionnaire majoritaire et le goodwill attaché aux titres conservés par les intérêts minoritaires, ces derniers étant ainsi évalués à leur juste valeur.¹¹

2-2- Selon le système comptable financier

Le système comptable financier ne prévoit que la méthode du goodwill partiel (méthode de la quote-part acquise), une position qu'on peut déduire à partir de notion d'écart de première consolidation donnée par le SCF (l'écart d'évaluation et l'écart acquisition), de surcroît, le SCF dit inspiré des normes IAS/IFRS n'a pas été mis à jour et par conséquent, il n'a pas adopté les modifications de IFRS 3 révisée (notamment le goodwill complet).

3- Le profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses

3-1- Selon les normes IFRS

Une acquisition est effectuée à des conditions avantageuses lorsque la juste valeur des actifs nets identifiables excède le total des éléments suivants: la contrepartie donnée, la participation ne donnant pas le contrôle et toute participation précédemment détenue). Si un tel excédent subsiste (après un réexamen de toutes les valeurs et procédures), l'acquéreur comptabilise le profit correspondant en résultat à la date d'acquisition.¹²

3-2- Selon le système comptable financier

Un écart d'acquisition négatif (ou goodwill négatif) est comptabilisé en produit en fonction de son origine:

- ❖ Lorsqu'il correspond à des dépenses futures attendues, il est comptabilisé en produit à la date de survenance de ces pertes ou dépenses;

- ❖ Lorsqu'il correspond à un écart entre la juste valeur des actifs non monétaires acquis et leur valeur d'acquisition, il est comptabilisé en produit sur la durée d'utilité restante de ces actifs;
- ❖ Lorsqu'il ne peut être rattaché ni à des charges futures, ni à des actifs non monétaires, il est immédiatement comptabilisé en produit.

Nous constatons que le profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses (goodwill négatif) selon les IFRS comme selon le SCF est considéré comme une réalisation d'une bonne affaire, cependant, à la différence des normes IFRS, le SCF recommande de le comptabiliser en fonction de son origine (trois cas cités précédemment). Une autre différence se manifeste également qui est liée à l'inexistence d'une indication dans le SCF, pour faire une re-estimation (réexamen) des valeurs et procédures générales et l'identification probable de nouveaux actifs avant de procéder à la constatation de ce profit.

4- Le suivi de la valeur du goodwill

Le suivi de la valeur du goodwill peut s'effectuer en application de l'amortissement, ou la dépréciation:

4-1- L'amortissement

4-1-1- Selon les normes IFRS

L'amortissement du goodwill est interdit par la norme IFRS 3 "regroupement d'entreprises" adoptée en 2004, qui a abrogé la norme IAS 22 "regroupement d'entreprises", qui autorisait l'amortissement du goodwill.

4-1-2- Selon le système comptable financier

Le goodwill selon le système comptable financier est actif amortissable, la nomenclature des comptes a fait apparaître le compte c/2807 "amortissement d'écart d'acquisition". En effet, la question d'amortir le goodwill ou non dans le SCF est ambiguë (manque de précisions), ce qui donne la possibilité de le considérer comme tout autre actif incorporel à durée d'utilité limitée par un plafond de 20 ans, ou le faire différencier d'autres actifs incorporels et de l'amortir sur une durée d'utilité estimée par les entreprises ou probablement adopter la position de la norme IAS 22 ou même celle de règlement 99-02 appliqué en France pour les entreprises non cotées.

4-2- La dépréciation

4-2-1- Selon les normes IFRS

Selon la norme IFRS 3, l'amortissement du goodwill est interdit, il est substitué par des tests de dépréciation annuels, d'ailleurs pour les exigences de ces tests, le goodwill acquis dans un regroupement d'entreprises, doit être affecté à la date d'acquisition, à chacune des unités génératrices de trésorerie de l'acquéreur ou à chacun des groupes d'unités génératrices de trésorerie qui devraient bénéficier des synergies du regroupement d'entreprises, comme il est important de souligner que la perte de valeur comptabilisée sur le goodwill ne doit pas être reprise lors d'une période ultérieure.¹³

4-2-1- Selon le système comptable financier

Le système comptable financier prévoit la dépréciation du goodwill, d'ailleurs, dans la nomenclature des comptes, en plus de compte d'amortissement du goodwill, un autre compte lié à la dépréciation apparaît, il s'agit de compte 2907 "dépréciations d'écart d'acquisition", de surcroît l'article 132-16 précise en la matière "A chaque inventaire, le montant de l'écart d'acquisition positif est comparé à la valeur économique (ou valeur d'utilité) des éléments immatériels constitués par cet écart; une perte de valeur de l'écart d'acquisition est éventuellement constatée pour ramener le montant de cet écart à sa valeur économique. Cette perte de valeur est irréversible."¹⁴

Nous remarquons que le point commun entre les deux référentiels est l'irréversibilité de la perte de valeur constatée sur le goodwill, néanmoins à la différence du système comptable financier, la norme IFRS 3, fournit plus de détails sur le processus de dépréciation, la manière d'affectation du goodwill aux unités génératrices de trésorerie (qui est en fait très compliquée)... en outre, le système comptable financier garde toujours l'amortissement du goodwill, par contre des normes IFRS qui l'interdit.

III : Cas pratique illustratif

En raison de la difficulté voire impossible de trouver un cas pratique réel qui illustre toutes ces divergences, on a opté pour un exemple pratique élaboré (par le chercheur) d'une façon à qu'il touchera le maximum de cas que peut connaître le goodwill.

➤ Enoncé de cas pratique

Dans le cadre d'une stratégie de croissance externe, la société "A" a acquis une participation majoritaire de 85 % du capital d'une société B, pour un montant de 700 000 DA, le bilan de A et de B sont présentés respectivement de cette façon:

Le bilan de A

Actif	Montant	Passif	Montant
Immobilisations corporelles	300 000	Capitaux propres	500 000
Stocks et en cours	100 000		
Banque	100 000		
Total	500 000	Total	500 000

Le bilan de B

Actif	Montant	Passif	Montant
Immobilisations corporelles	200 000	Capitaux propres	300 000
-Construction	150 000		
-Machine de production	50 000		
Stocks et en cours	60 000		
Banque	40 000		
Total	300 000	Total	300 000

Lors d'opération d'acquisition, la société B a réévalué ses immobilisations corporelles et elle a dégagé des plus values suivantes:

- Plus value sur la construction s'élève à 50 000 DA
- Plus value sur machine de production s'élève à 10 000 DA

En supposant que le taux d'impôt sur bénéfice est de 30 %.

Selon les normes IFRS :

Selon les IFRS le calcul du goodwill peut s'effectuer par deux méthodes; la méthode du goodwill partiel ou la méthode du goodwill complet.

1- Le goodwill partiel

Le goodwill partiel s'analyse ici comme suit:

L'écart de première consolidation: $700\ 000 - 85\% (300\ 000) = 445\ 000$

Donc l'écart d'évaluation est de: $50\ 000 + 10\ 000 = 60\ 000$

Après l'application d'impôt différé $60\ 000 \times (1 - 0,3) = 42\ 000$

$85\% \times 60\ 000 \times (1 - 0,3) = 35\ 700$

Et pour l'écart d'acquisition :

L'écart d'acquisition = l'écart de première consolidation – l'écart d'évaluation

L'écart d'acquisition = $445\ 000 - 357\ 000 = 409\ 300$

2- Le goodwill complet

En supposant que la juste valeur de B globalement est de: 900 000 DA

Juste valeur des actifs nets et passifs repris $300\ 000 + (50\ 000 + 10\ 000) = 360\ 000$

Le goodwill complet : $900\ 000 - 360\ 000 = 540\ 000$

Juste valeur de la part des intérêts acquis : 700 000

Part dans la juste valeur des actifs nets identifiables acquis $85\% (300\ 000 + 50\ 000 + 10\ 000) = 306\ 000$ DA

Goodwill lié aux majoritaires: $700\ 000 - 306\ 000 = 394\ 000$

Goodwill lié aux minoritaires: $540\ 000 - 394\ 000 = 146\ 000$

Selon le SCF :

Dans le SCF la première méthode (goodwill partiel) uniquement permise

Soit donc goodwill d'une valeur de : 409 300

- **Le suivi de valeur du goodwill**

Selon les normes IFRS

L'amortissement est interdit, et des tests de dépréciation annuels devront être faits :

Donc le goodwill doit être affecté aux unités génératrices de trésorerie, supposant que les unités génératrices suivantes sont proposées:

UGT 1: 265 580

UGT 2: 143 720

	UGT 1	UGT 2
Goodwill	265 580	143 720
Construction	250 000	200 000
Machine	100 000	90 000
-Dettes	- 110 000	- 145 000
= Valeur comptable	505 580	288 720
Valeur recouvrable	500 000	320 000

La dépréciation de l'UGT 1, égale à $505\,580 - 500\,000 = 5\,580$. Elle sera intégralement imputée au goodwill selon la norme comptable IAS 36. Ensuite, la perte de valeur restante est imputée aux autres actifs de l'UGT, proportionnellement à la valeur comptable de chacun des actifs.

Selon le SCF

L'amortissement est appliqué sur le goodwill sans précision sur la durée comme il a été souligné précédemment. Supposant que la durée est de 10 ans

$$409\,300 / 10 = 40\,930$$

Pour la dépréciation qui paraît qu'elle est complémentaire à l'amortissement (dans le cas de SCF), il n'existe pas de modalités d'application. Dans le cas où la même démarche des normes IFRS (présentée ci-dessus) est adoptée par le SCF, la perte de valeur sur le goodwill sera différente de 5 580 du fait de la diminution de la valeur du goodwill après la constatation d'amortissement (40 930).

Le goodwill négatif

Si nous supposons que l'opération d'acquisition de 85 % a été faite pour un montant 250 000 DA

L'écart de première consolidation

$$250\,000 - 85\% (300\,000) = -5\,000$$

L'écart d'évaluation est de: $50\,000 + 10\,000 = 60\,000$

$$\text{Après l'application d'impôt différé } 60\,000 \times (1 - 0,3) = 42\,000$$

$$85\% \times 60\,000 \times (1 - 0,3) = 35\,700$$

Et pour l'écart d'acquisition

L'écart d'acquisition = l'écart de première consolidation – l'écart d'évaluation

L'écart d'acquisition = -5000 - 357 00 = -39 700

Selon les normes IFRS

La norme IFRS 3, interdit l'inscription au bilan d'un écart d'acquisition négatif, et l'acquéreur devra réestimer le caractère identifiable et l'évaluation des actifs identifiables, passifs et passifs éventuels et comptabiliser tout excédent résiduel en résultat immédiatement lors de l'acquisition.

Selon le SCF

Le goodwill négatif est comptabilisé en produit en fonction de son origine.

Conclusion

Après avoir exposé les principaux axes dans le traitement de goodwill selon les normes IFRS et selon le système comptable financier, et la mise en évidence des divergences entre ces deux référentiels, nous pouvons soulever les retards constatés dans le système comptable financier s'agissant de traitement du goodwill par rapport aux normes IFRS, parmi les points qui attendent plus de précisions apparaît l'ambiguïté de SCF en de certain disposition (articles) liés à la reconnaissance et suivi de la valeur du goodwill restent, l'autre défaillance du SCF en matière de goodwill à un rapport avec le manque ardent d'explications et de modalités d'application... Devant cette situation retardataire du SCF, nous proposons:

- * Donner plus de précisions et éclaircissements sur le traitement du goodwill dans le système comptable financier;
- * Faire évoluer les règles de système comptable financier et les bien éclairer;
- * Mettre un à la disposition des entreprises algériennes un guide qui leurs permettre de mieux évaluer le goodwill et suivre sa valeur;
- * Développer le marché financier en Algérie pour offrir aux entreprises algériennes la possibilité d'une évaluation pertinente du goodwill;
- * Adopter les principales dispositions de la norme IFRS 3 révisée ou faire converger le SCF à ces dispositions;
- * Accorder plus d'intérêt a l'application et le calcul du goodwill issu des opérations de croissance externe des entreprises Algériennes.

- ¹ Luc Paugam , Valorisation et reporting du goodwill: enjeux théoriques et empiriques thèse de doctorat, université paris dauphine , 2011, paris ,France, p 21.
- ² Martory, B. et Verdier, F. (2000). Comment traiter le goodwill ? Pratique d'une théorie, théorie d'une pratique. Comptabilité Contrôle Audit 6: 175-193.
- ³ Sylvie Marchal, Annie Sauvé, goodwill, structures de bilan et normes comptables, Revue de la stabilité financière , N°4, Banque de France, Juin 2004,p 136.
- ⁴ Lionel TOUCHAIS , article intitulé « la problématique du goodwill Quelles évolutions Et pour quels résultats ? , la revue française de comptabilité , N° 414, Octobre 2008 ,France, p38.
- ⁵ La république Algérienne démocratique populaire, journal officiel, N° 19 , 29 mars 2009, portant la loi 11-07 du système comptable financier . Algérie, p 15.
- ⁶ International Accounting Standard Board , la cadre conceptuel de l'information financière , IFRS Foundation , septembre 2010, p23.
- ⁷ Ibid, p24.
- ⁸ Hasaan Fazal (february 2012), How Goodwill is an asset?, available online at the folloing site: <http://pakaccountants.com/why-goodwill-is-an-asset/> 17.10.2016.
- ⁹ IFRS Foundation norme IFRS 3 « regroupement d'entreprises », p5 ,.
- ¹⁰ La république Algérienne démocratique populaire, journal officiel, N° 19 , op- cit, p15.
- ¹¹ PricewaterhouseCoopers , De nouvelles normes IFRS pour les transactions , "Pocket Guide" rédigé par le département Consultations et Publications de PwC, mars 2008 ,p 42.
- ¹² IFRS Foundation ,norme IFRS 3 « regroupement d'entreprises », p5 ,
- ¹³ IFRS Foundation, IAS 36 « dépréciation d'actif », pp 13-19
- ¹⁴ Journal officiel Algérien, op cit, 2009, p 15