

INTRODUCTION GENERALE

La comptabilité et la fiscalité sont deux disciplines autonomes, qui partagent les mêmes concepts mais répondant à des objectifs différents. La comptabilité se définit comme l'ensemble des règles qui ont pour vocation à décrire les opérations patrimoniales et journalières de l'entreprise. Ainsi, la comptabilité rend compte de la valeur des biens de l'entreprise et de son enrichissement ou de son appauvrissement. Elle est une source fondamentale d'informations financières de l'entreprise adressée aux créanciers et aux associés. De plus, elle aide l'entreprise à prendre des décisions au niveau financier et enfin, c'est un outil précieux pour l'administration et pour l'entreprise en cas de litige, en matière de preuve. Donc la comptabilité permet de mesurer les résultats de l'entreprise à travers le recensement des flux économiques, elle a pour objectif la description de sa situation financière, l'état de son patrimoine ainsi que de ses performances.

« La fiscalité est frontalière entre la discipline juridique et les sciences de gestion qui incluent la comptabilité et la finance d'entreprise. Ignorer la variable fiscale dans la recherche en comptabilité et en finance serait une erreur conceptuelle. La norme fiscale s'impose aux activités et aux opérations de la firme, le taux d'imposition influe considérablement le bénéfice par action qui est une déterminante clef de la valeur pour l'actionnaire et l'élargissement du cadre d'analyse à l'aspect fiscal permettrait de mieux comprendre le comportement fiscal de la firme et donc son comportement général en tant qu'organisation »¹.

Le système comptable est traditionnellement considéré comme relevant d'une approche macro-économique, doublée d'une forte inspiration fiscale. La relation forte existante entre la comptabilité et la fiscalité, qui a plusieurs raisons d'être, se traduit souvent de manière complexe dans le quotidien des entreprises. Cependant, l'évolution du droit comptable algérien s'est accélérée depuis la mise en place du nouveau système comptable financier qui se réalise de manière incontournable, ce qui bouleverse les traitements comptable et fiscal.

La convergence du droit comptable algérien vers le référentiel IFRS oriente le système comptable financier vers une vision économique de l'entreprise.

Cette évolution comptable a pour conséquence une nécessaire adaptation des règles fiscales que l'Administration fiscale doit engager selon trois axes principaux :

- le maintien de la connexité de la fiscalité avec la comptabilité,
- la neutralité fiscale du changement de règles comptables afin d'assurer la stabilité de l'assiette fiscale, au moins au niveau macroéconomique.
- la simplicité des retraitements fiscaux car lorsque le retraitement est inévitable, il faut que celui-ci soit le plus simple, le plus léger et le plus limité possible.

¹ J.L. Rassignol, « Fiscalité et Finance de l'entreprise », La revue du Financier N° 147, pp 4-7.

INTRODUCTION GENERALE

La pratique comptable se fait en conformité avec les exigences du Système Comptable Financier (SCF) qui est lui-même en conformité avec la comptabilité internationale IAS/IFRS.

L'impôt sur les Bénéfices des Sociétés (l'IBS) est calculé à partir du résultat fiscal et non pas du résultat comptable, d'où la nécessité d'apporter des réajustements en conformité avec le code fiscal algérien sur le résultat comptable (Réintégrations / Déductions). Il existe donc une différence de vision entre le fiscaliste et le comptable/financier.

A l'heure où le SCF converge de plus en plus vers le référentiel comptable international, cette connexion soulève bien des difficultés. Ces dernières proviennent du fait que les normes IAS/IFRS sont basées sur un cadre conceptuel qui ignore toute influence de la fiscalité et plus généralement toute influence juridique. D'inspiration anglo-saxonne, ce référentiel n'accorde aucune place à la fiscalité et aux règles de calcul de l'assiette fiscale. A vocation internationale, il était d'ailleurs difficilement concevable d'intégrer au niveau des normes IFRS une dimension fiscale qui relève de la souveraineté de chaque pays.

Au plan des principes, la convergence engagée en Algérie vers le référentiel IAS/IFRS oriente le SCF vers la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique, alors que le processus de convergence du SCF vers les IFRS est fortement influencé par les décisions de l'Administration fiscale.

Au cours de ces dernières décennies, la question des divergences entre le résultat comptable et le résultat fiscal a occupé une place primordiale dans l'actualité internationale. En effet, les divergences comptabilité/fiscalité reflètent une moins bonne qualité de l'information diffusée¹.

Néanmoins, et en dépit de la plus grande attention qui est accordée aux divergences constatées au niveau des résultats, le résultat fiscal et le résultat comptable, les chercheurs et les législateurs étaient loin de penser aux pratiques de gestion des résultats et de gestion fiscale comme sources éventuelles de divergences. Cependant, dans la littérature, la majorité des recherches ont lié les divergences entre le résultat comptable et le résultat fiscal aux pratiques de gestion fiscale et/ou de gestion des résultats. Subséquemment, cette question a fait l'objet de nombreux débats théoriques et empiriques¹.

Les partenaires commerciaux, les investisseurs, les bailleurs de fonds et les analystes financiers exigent de l'entreprise des informations financières de très haute qualité qui donnent une image fidèle de sa situation financière et de ses résultats. Que l'on parle d'entreprises multinationales, de sociétés cotées en bourse, ou de PME souhaitant financer leurs activités sur le marché des capitaux, elles sont toutes confrontées à l'importance de la qualité et de la transparence des informations ressortant de leurs états financiers.

¹ M. Hanlon, « The persistence and Pricing of Earning, Accruals and Cash Flows When Firms Have Large Book-Tax Differences », *The Accounting Review*, Vol 80 N° 1, London, 2005, p 137.

¹ Robinson, Sikes & Weaver, « Is Management of the Tax Function Related to the Book-Tax Gap and to Aggressive Tax and/or Financial Reporting », *WORKING PAPER*, London, 2007.

INTRODUCTION GENERALE

Selon les exigences de la réglementation ou du marché auxquelles elles sont soumises, ces entreprises se réfèrent à des principes comptables reconnus, tels que les normes IAS/IFRS, l'interprétation de ces normes et leur application correcte restent très complexes. Il est par conséquent essentiel que le comptable et le fiscaliste travaillent en étroite collaboration afin de bénéficier d'une vision globale et précise dans ce domaine qui est en constante évolution.

Les divergences comptabilité/fiscalité renseignent sur les divergences entre le résultat comptable avant impôts et le résultat fiscal imposable. En fait, lorsque chaque droit a ses propres objectifs qui se distinguent de ceux des autres droits, la réglementation comptable diffère de la législation fiscale comme c'est le cas aux Etats Unies, Grande Bretagne, la Chine¹...

La production de l'information comptable et financière, et particulièrement le processus d'élaboration des états financiers, du résultat comptable et du bénéfice imposable sont faits à partir de règles, de lois et de principes aussi bien comptables que fiscaux. Les dirigeants trouvent dans ces lois et règles des marges de manœuvre leur permettant d'adopter les choix comptables et fiscaux qui répondent en premier lieu à leurs objectifs visés¹.

En Algérie, la comptabilité et la fiscalité sont deux disciplines, bien qu'elles soient autonomes, ont un domaine commun. En effet, la détermination de l'assiette imposable s'appuie sur le résultat comptable. D'ailleurs, la réglementation comptable algérienne est indépendante de la réglementation fiscale, créant ainsi des divergences au niveau des objectifs, et notamment des divergences au niveau des résultats, à savoir, le résultat comptable et le résultat fiscal. D'autre part, les spécificités du contexte algérien, qui est caractérisé par un système comptable offrant plusieurs marges de manœuvre pour le dirigeant au niveau du choix des politiques comptables et par une législation fiscale flexible caractérisée par un système d'avantages fiscaux offrant une large latitude en matière de gestion fiscale pour les entreprises algérienne, créent un terrain favorable aux pratiques de gestion des résultats et de gestion fiscale, et par la suite des divergences au niveau des résultats.

Faisant l'objet de nombreux débats théoriques et empiriques, le thème des divergences comptabilité/fiscalité a émergé et évolué depuis fort longtemps aussi bien aux Etats-Unis qu'en Australie. Récemment et avec la rénovation de son système légal, fiscal et juridique, ce débat reprend de la vigueur en Chine. Cependant, ce thème de recherche est quasi inexistant dans d'autres contextes tel qu'en Algérie. La question qui se pose à cet égard est, avec le développement et le renouvellement des recherches en comptabilité et en fiscalité, les rénovations légales et réglementaires qui s'esquissent en Algérie, et dans un milieu où la discipline fiscale et la discipline comptable sont indépendantes mais, et en même temps, leur relation est essentielle pour la détermination des pratiques et des situations comptables et fiscales des entreprises algériennes, le problème des divergences entre les deux disciplines reste-t-il à expliquer dans le contexte algérien ?

¹ Manzon, Plesko, « The Relation between Financial and Tax Reporting Measures of Income », TAX LAW REVIEW, Vol, 55, 2002.

INTRODUCTION GENERALE

Dans le cadre de cette analyse, la recherche visera à explorer les divergences entre la comptabilité et la fiscalité en Algérie. L'étude essaiera d'apprécier les divergences constatées au niveau des résultats, notamment le résultat comptable avant impôts et le résultat fiscal imposable, et d'explorer l'origine de ces divergences. Plus précisément, l'étude va traiter l'origine des divergences entre le résultat comptable et le résultat fiscal, en distinguant entre les divergences qui sont dues aux différences de traitement entre la réglementation comptable et la loi fiscale et les divergences expliquées par les pratiques des principes et conventions comptables.

A cet égard, ce travail de recherche s'interroge sur les facteurs explicatifs des divergences en se posant la question principale suivante : *Comment est ce qu'on peut expliquer les divergences comptabilité – fiscalité dans le contexte algérien ? et quel est l'impact de cette divergence sur l'image fidèle des états financiers des entreprises algériennes ?*

Subsidiairement, il convient d'apporter des réponses à ces questions corollaires :

1. Comment est déterminé le résultat comptable, le résultat fiscal ainsi que l'assiette d'imposition dans le contexte algérien ?
2. Quelles sont les principales divergences relevées de la différence entre le droit comptable et le droit fiscal ?
3. La pratique des divergences entre le résultat comptable et le résultat fiscal est-elle appliquée d'une manière adéquate, aux règles comptables et fiscales, dans les entreprises algériennes ?

Dès lors, il est possible d'envisager les hypothèses suivantes ;

Dans le cadre de développement, la connexion comptabilité/fiscalité est, dans un premier temps, à la fois simple et complexe mais, en second lieu, elle est souvent déconnectée de la réalité économique, ce qui soulève des interrogations quant à son caractère pérenne.

L'analyse des divergences comptabilité – fiscalité dans ces recherches est biaisée par le fait que chacun de ces deux courants de recherche ignore l'origine des divergences qui touchent aux différences de traitement entre les règles comptables et la législation fiscale.

Hypothèse 1 : Le résultat comptable constitue la base de calcul du résultat fiscal, en effectuant des réajustements extracomptables afin de tenir compte des spécificités fiscales.

Hypothèse 2 : Les divergences entre les règles comptables et fiscales sont expliquées par des différences permanentes et des différences temporaires dues aux traitements et constatations comptables, mais sans incidences fiscales.

Hypothèse 3 : La pratique des divergences entre le résultat comptable et le résultat fiscal mène à la constatation de l'impôt différé, que ce soit en actif ou en passif, pour réduire l'impact des différences existantes entre les règles comptables et fiscales et maintenir l'équilibre comptabilité/fiscalité.

Intérêt de l'étude

La fiscalité est devenue un paramètre nécessaire à la gestion de toute organisation, paramètre dont l'utilisation judicieuse procure une richesse certaine, du fait essentiellement des incidences qu'il peut avoir sur l'image fidèle des états financiers. De plus, associer la variable fiscale aux décisions financières est pertinent dans la mesure où l'objectif est de voir qu'un impact positif sur la firme, peut être assuré tout en adoptant une stratégie de régularité (conformité à la règle fiscale) et d'optimisation fiscale (adoption des choix fiscaux les plus profitables pour l'entreprise). Néanmoins, la variable fiscale est peu appréhendée en science de gestion et les travaux à vocation fiscale sont rares alors que l'influence fiscale n'est pas négligeable.

En effet, plusieurs études ignorent l'aspect fiscal et son impact sur les décisions financières et si cet aspect est pris en compte, il l'est de manière marginale. Ainsi, l'importance de la fiscalité dans la vie de l'entreprise et la rareté des études ayant intégré la variable fiscale dans les décisions financières de la firme ont constitué une motivation pour effectuer cette recherche.

La connexion comptabilité/fiscalité pose des problèmes d'adaptation aux entreprises et engendre des coûts de traitement supplémentaires, car les règles fiscales sont parfois déconnectées de la réalité économique. Le comptable doit réaliser un travail extrêmement contraignant en matière de veille fiscale afin d'adapter les traitements comptables aux règles fiscales. Plus récemment, l'introduction des normes IAS/IFRS dans la comptabilité soulève de nouvelles interrogations et a accentué les divergences existant entre les règles comptables et les règles fiscales.

Méthodologie de recherche

L'objectif de ce mémoire est de mettre en évidence les incidences de la variable fiscale sur l'image fidèle des états financiers, comptables et fiscaux différents.

En adoptant une approche descriptive-analytique, l'étude consiste à décrire et analyser les variables relatives aux théories expliquant la relation entre le résultat comptable et le résultat fiscal et voir leurs impacts sur l'image fidèle des états financiers des sociétés algériennes et proposer une solution pour une harmonisation.

L'étude sera effectuée sur des données de panel composées des états financiers : Bilan, Compte de Résultat, Tableau de Détermination du Résultat fiscal...etc.

La structure du mémoire

Ce travail de recherche est structuré en trois (03) chapitres dont chacun comporte trois sections.

Le premier chapitre porte sur le maintien de la connexité entre le résultat comptable et le résultat fiscal dont la première section traitera la détermination comptable du résultat de l'exercice, la deuxième section traitera le bénéfice imposable et la dernière section de ce premier chapitre sera consacré l'IBS et l'établissement de la liasse fiscale.

Le deuxième chapitre de ce travail est consacré à la relation entre le droit comptable et le droit fiscal, où seront exposés, dans la première section, les points de convergence et de divergence ainsi les incidences fiscales du SCF. Dans la deuxième section sera analysé l'impact de l'image fidèle sur les états financiers et en dernier, une proposition d'une méthode de rapprochement entre les règles comptables et les règles fiscales.

Le troisième chapitre porte sur la pratique des divergences entre le résultat comptable et le résultat fiscal au sein du SEAAL. Ce chapitre fait ressortir les résultats de l'application des divergences entre les règles comptables et fiscales au sein d'une Entreprise Publique Economique (EPE).

Et pour conclure, il est nécessaire de formuler des propositions, en direction des responsables de l'entreprise objet de cette étude, pour une éventuelle amélioration de la qualité de l'information financière produite.