

**REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE**  
**MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE**  
**ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE D'ALGER**

**Mémoire pour l'obtention du diplôme de magister**  
**En sciences commerciales et financières**  
**(Option : Comptabilité, Audit et Contrôle)**

Sous le thème:

**Les comptes consolidés des impôts différés selon les**  
**normes IAS \ IFRS en Algérie**  
*Illustration à partir du cas du groupe industriel ENCC*

Elaboré par l'étudiant:

**SAIHI Youcef**

Encadré par:

**Dr. Nacer Azouani**

*Maître de conférences (A)*

Année universitaire: 2010/2011

*A tous ceux dont  
l'amour, l'affection et l'amitié  
m'ont donné  
l'opportunité et le courage  
d'avancer.*

*A toute ma famille  
A tous mes amis*

## **REMERCIEMENTS**

Je remercie Dieu le tout puissant de m'avoir donné la force et le courage d'élaborer ce mémoire.

Je tiens à remercier en premier lieu mon encadreur : Dr. Nacer Azouani, pour tout le temps qu'il m'a accordé durant cette dernière année. Son encadrement exemplaire, sa rigueur scientifique, la qualité de ses relectures, sa constante bonne humeur, ainsi que son soutien permanent ont été décisifs pour le bon déroulement de la mémoire.

Je tiens à exprimer ma profonde gratitude et mes vifs remerciements à toutes les personnes qui m'ont aidée de près ou de loin dans l'élaboration de ce mémoire...

J'aimerais également remercier Mademoiselle Faten Laloui (membre du groupe ENCC) pour ses orientations et ses conseils, j'exprime aussi toute ma gratitude à Messieurs Kamel Djoudi (directeur de la gestion du portefeuille de SGP Construmet) et Saada (PDG du groupe ENCC). Ainsi qu'à tout le personnel de la bibliothèque de l'ESC pour leur dévouement et leur patience.

Enfin, je tiens à exprimer ma plus profonde reconnaissance à ma famille et à mes amis pour leur soutien indéfectible et leur amour, avec une pensée particulière pour ceux qui ont toujours été mon moteur dans la vie : Mes parents.

## **Résumé**

La communication financière relative à l'impôt prend toute son importance puisqu'elle s'adresse à un public intéressé élargi dont les attentes sont fortes. De plus, les obligations de publication en matière d'impôt se sont considérablement renforcées avec l'application de la norme IAS 12 Impôt sur le résultat.

Ce travail de recherche porte sur la relation entre la comptabilité et la fiscalité, et plus précisément dans le système comptable financier algérien, La recherche dans ce domaine des impôts différés n'est pas développée en Algérie.

Les études dans le monde traitant les impôts différés dans la littérature comptable, ont essentiellement discuté des problèmes reliés à leur évaluation. La notion de l'impôt différé commence à devenir une question comptable. Il s'avère que si cette question peut apparaître comme strictement technique, notamment au regard de la nouvelle réglementation comptable algérienne avec le SCF, elle relève aussi d'une question stratégique au cœur du débat, ancien mais toujours (et de plus en plus) d'actualité, des relations entre la comptabilité et la fiscalité.

Globalement, l'intérêt pour l'analyse de la question de l'impôt différé est assez récent, et les comptes individuels restent basés sur le principe de la comptabilisation de l'impôt exigible (avec des exceptions pour l'enregistrement partiel de certains passifs d'impôt futur). Quant aux comptes consolidés, le SCF a, en conservant la terminologie de la méthodologie de l'arrêté ministériel du 25 Mars 2009, opéré une profonde transformation des règles, dans le cadre de la convergence du système algérien avec les normes comptables internationales.

Avec cette recherche, on a constaté que les impôts différés constituent un des domaines complexes dans la réalisation des comptes consolidés. Il faut savoir traiter de façon pertinente et exhaustive les éléments liés à la fiscalité différée. En la réalité algérienne, l'information demandée par IAS 12 reste communiquée de façon parfois parcellaire, sans doute en raison du peu de matérialité de certains points ou par application de l'une des exceptions prévues par la norme, ce qui pourrait être utilement explicité par les groupes.

**Concepts - clés :** impôt différé, consolidation, IAS\IFRS, SCF, PCN.

## Table des matières

<b>Liste des tableaux.....</b>	<b>I</b>
<b>Liste des figures.....</b>	<b>I</b>
<b>Liste des abréviations utilisées.....</b>	<b>II</b>
<b>Introduction générale.....</b>	<b>III</b>

### *Chapitre 1: Concepts théoriques de la consolidation et des impôts différés*

Introduction.....	1
<b>Section 1: Généralités sur le référentiel international IAS \ IFRS .....</b>	<b>2</b>
1- Le processus d'harmonisation et les enjeux stratégiques.....	2
1-1- Le processus d'harmonisation comptable.....	2
1-2- Les enjeux stratégiques.....	4
1-2-1- D'un point de vue interne : Les systèmes d'information.....	4
1-2-2- D'un point de vue externe : La communication financière.....	4
1-3- Historique des IFRS.....	5
2- Le Cadre conceptuel des normes IAS/IFRS.....	6
2-1- Principes généraux de comptabilisation.....	7
2-2- Principes généraux d'évaluation (système de mesure).....	7
3- Le corpus des normes IAS/IFRS et leurs interprétations.....	8
<b>Section 2: Comprendre la notion de groupe des sociétés.....</b>	<b>9</b>
1- Notion du groupe.....	9
1-1- définition du groupe.....	9
1-2- Les avantages de l'organisation en groupe.....	10
1-3- Mode de propriété.....	10
2-Types de groupes.....	11

---

3- les motivations de la création d'un groupe.....	11
3-1- Une logique de concentration.....	11
3-2- Une logique d'expansion à l'international.....	11
3-3- Une logique d'intégration verticale.....	12
3-4- Une logique de conglomérat.....	12
3-5- La recherche de synergies financières.....	12
3-6- La recherche de dynamisme organisationnel.....	12
4- Aspect juridique du groupe selon le code de commerce et le code fiscal.....	13
4-1- Le groupe en droit commercial Algérien.....	13
4-2- En droit fiscal.....	14
<b>Section 3: Notions générales sur la consolidation.....</b>	<b>16</b>
1- Notion des comptes consolidés.....	16
1-1- Définition des comptes consolidés.....	16
1-2- Limite des comptes consolidés.....	17
2- L'importance des comptes consolidés.....	17
2-1- Objectif des comptes consolidés.....	18
2-2- Insuffisance des comptes individuels.....	18
2-3- Un outil d'information externe.....	18
2-4- Un outil de mesure de la performance interne.....	18
3- La démarche d'établissement des comptes consolidés.....	19
3-1- Démarche centralisée.....	19
3-2- Démarche décentralisée.....	20
4 - La réglementation applicable aux comptes consolidés en Algérie.....	23
<b>Section 4 : Comprendre les impôts différés.....</b>	<b>24</b>
1- Notion de l'impôt différé.....	24
2- Les impôts différés dans la littérature comptable dans le monde .....	27
3- L'impôt exigible et l'impôt différé.....	29
4- Identification des impôts différés.....	32
5- Contrôle et Audit des impôts différés.....	33
Conclusion.....	33

## Chapitre 2 : Aspect technique des comptes consolidés selon les normes IAS\IFRS

Introduction.....	34
<b>Section 1 : Périmètre de consolidation.....</b>	<b>35</b>
1- Les différents types de contrôle.....	35
1-1- Le contrôle exclusif.....	35
1-1-1- Le contrôle de droit .....	35
1-1-2- Le contrôle de fait .....	35
1-1-3- Le contrôle contractuel.....	36
1-2- Le contrôle conjoint.....	37
1-3- L'influence notable.....	37
2- Le pourcentage de contrôle.....	38
2-1- Définition.....	38
2-2- Modalités de décompte des droits de vote.....	38
3- Pourcentage d'intérêt.....	39
3-1- Définition.....	39
3-2- Modalité de décompte.....	40
<b>Section 2 : Méthodes de consolidation.....</b>	<b>41</b>
1- L'intégration globale.....	41
2- L'intégration proportionnelle.....	41
3- La mise en équivalence.....	42
4- Les techniques de consolidation.....	43
4-1- La consolidation par palier.....	43
4-2- La consolidation directe.....	44

---

<b>Section 3 : Processus technique de consolidation.....</b>	<b>45</b>
1- Les reclassements d'homogénéisation.....	45
1-1- Différence entre les dates de clôture.....	45
1-2- Présentation des différents documents de synthèse .....	46
2- Les retraitements d'homogénéisation.....	46
2-1- Les retraitements liés à la fiscalité.....	47
2-2- Les retraitements liés aux méthodes de comptabilisation et d'évaluation.....	47
2-3- Retraitements à caractère économique.....	47
3- L'élimination des opérations intragroupes.....	48
3-1- Le cumul des comptes individuels des entités consolidées.....	48
3-2- Procédure d'élimination des opérations réciproques.....	49
3-2-1- Rapprochement des comptes intra-groupe.....	49
3-2-2- Les écritures d'élimination des comptes réciproques.....	49
4 - Répartition des capitaux propres et élimination des titres de participation.....	50
4-1- Partage des capitaux propres.....	50
4-2- L'élimination des titres de participation.....	51
4-2-1- Ecart d'évaluation.....	51
4-2-2- L'écart d'acquisition (Goodwill/ Badwill).....	53
4-2-2-1- Ecart d'acquisition négatif (Badwill).....	53
4-2-2-2- Dépréciation du goodwill.....	54
<b>Section 4 : Présentation des documents de synthèse consolidés.....</b>	<b>55</b>
1 - Bilan consolidé.....	55
2 - Compte de résultat consolidé.....	56
3- Tableau de flux de trésorerie.....	57
4 - Tableau de variation des capitaux propres consolidés.....	58
5 - Les notes annexes aux états financiers.....	58
Conclusion.....	59



### *Chapitre 3 : Le processus de consolidation des impôts différés selon les Normes IAS\IFRS*

Introduction.....	60
<b>Section 1 : Parachèvement de la fiscalité du groupe.....</b>	<b>61</b>
1 - Définition.....	62
2- Conditions d'éligibilité au régime fiscal des groupes.....	62
2-1- Forme juridique des sociétés.....	62
2-2- Détention du capital.....	63
2-3- Critère du résultat.....	63
2-4- Demande d'option.....	64
3- Mesures encourageant la formation des groupes.....	64
3-1- Extension du champ d'application du taux réduit de l'IBS.....	64
3-2- Exemption du droit d'enregistrement .....	64
4- Les privilèges accordés au régime fiscal institué.....	65
4-1- En matière de l'IBS.....	65
4-1-1- Consolidation des bénéfices.....	65
4-1-2- Limitation des déductions.....	65
4-1-3- Exonération des dividendes.....	66
4-1-4- Exonération des plus-values de cession.....	66
4-2- En matière des droits d'enregistrement.....	67
4-3- En matière de la TAP et de la TVA.....	67
<b>Section 2 : La consolidation des impôts différés dans les IAS\IFRS .....</b>	<b>68</b>
1- IAS 12 : Impôts sur le résultat.....	68
2- IAS 14 : Information sectorielle.....	70
3- IAS 27 : Etats financiers consolidés.....	71
4- IAS 28 : Participations dans des entités associées.....	73
5- IAS 31 : Participations dans les coentreprises.....	73
6 - IFRS 3 : Regroupement d'entreprises .....	74

---

<b>Section 3 : Elaboration des comptes consolidés des impôts différés selon les IAS\IFRS.....</b>	<b>76</b>
1- Comptabilisation d'actif et de passif d'impôt exigible.....	76
2- Comptabilisation d'actif et de passif d'impôt différés.....	77
2-1- Comptabilisation d'impôts différés passifs.....	77
2-2- Comptabilisation d'impôts différés Actif.....	78
2-2-1- Différences temporelles déductibles.....	78
2-2-2- Revue systématique de la valeur des actifs d'impôt différé.....	78
2-2-3- Evaluation de la probabilité de recouvrement.....	79
2-2-4- Pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés.....	79
2-3- Cas du regroupement d'entreprises.....	80
2-4- Bénéfices non distribués des filiales.....	80
3- Evaluation d'actif et de passif d'impôt différés.....	81
4- Présentation des impôts différés.....	83
4-1- Informations à fournir au bilan.....	84
4-2- Informations à fournir au compte de résultat.....	84
4-3- Informations à fournir dans les notes annexes.....	84
<b>Section 4 : Incidences fiscales du Système comptable financier.....</b>	<b>85</b>
1 - La politique fiscale en Algérie à la lumière du SCF.....	85
2 - Les conséquences fiscales des dispositions du SCF.....	87
2 - 1 - Incidences fiscales sur le bilan.....	87
2 - 2 - Incidences fiscales sur le Compte de Résultat.....	89
3 - Aménagements en prévision de l'application du SCF.....	90
4 - La convergence entre le système fiscal algérien et le SCF.....	91
Conclusion.....	97

**Chapitre 4 : la consolidation des impôts différés en Algérie**  
**(Cas : groupe ENCC)**

Introduction.....	98
<b>Section 1 : CADRE D'ETUDE.....</b>	<b>99</b>
1- Démarche de l'étude.....	99
2- Présentation du groupe ENCC.....	101
2 - 1 - Société mère.....	101
2 - 2 - Filiales du groupe ENCC.....	102
3 - Les impôts différés et les stakeholders (parties prenantes).....	103
3 - 1- Les acteurs externes.....	103
3 - 2- Les acteurs internes.....	104
4 - Le groupe ENCC et la norme IAS 12.....	104
<b>Section 2 : Les retraitements liés aux impôts différés dans le groupe ENCC.....</b>	<b>105</b>
1- Périmètre de consolidation.....	105
2- Homogénéisation des comptes individuels.....	106
3 - Homogénéisation des comptes de la société mère.....	107
3-1- Reclassement d'homogénéisation.....	107
3-1-1- Reclassement du bilan.....	103
3-1-2- Reclassement du compte de résultat.....	108
3-2- Retraitement d'homogénéisation.....	110
3-2-1- Activation des contrats de crédit bail.....	110
3-2-2- Annulation des frais préliminaires.....	114
3-2-3- L'annulation de la réévaluation des immobilisations.....	116
3-2-4- La constatation des impôts différés.....	117
4- Synthèse des impacts de retraitements.....	119

---

<b>Section 3 : L'élimination des opérations réciproques du groupe ENCC.....</b>	<b>121</b>
1- Le cumul des comptes retraités.....	121
2- L'élimination des opérations intragroupes.....	121
2-1- Identification des opérations réciproques.....	121
2.2. Rapprochement des comptes réciproques.....	121
2.3. Les éliminations.....	121
3- Répartition des capitaux propres.....	123
4- Elimination des titres de participation.....	125
<b>Section 4 : La cohérence de la pratique du groupe ENCC avec les exigences de la norme IAS 12.....</b>	<b>129</b>
1- l'impôt sur le résultat dans le groupe ENCC.....	129
2- Taux Effectif d'Impôt (TEI).....	129
3- Impact de l'impôt sur les capitaux propres.....	130
4- Typologie des impôts différés.....	131
5- Échéancier des impôts différés non reconnus.....	131
6- Réconciliation entre les éléments de la note impôt et les états financiers.....	131
7- Analyse de la charge d'impôt sur le résultat .....	131
8- Des sources des difficultés pour les groupes algériens.....	135
Conclusion.....	137
<b>Conclusion générale.....</b>	<b>138</b>
<b>Bibliographie.....</b>	<b>144</b>
<b>Liste des Annexes.....</b>	<b>151</b>

## Liste des tableaux

<b>N°</b>	<b>Titre du tableau</b>	<b>Page</b>
4.1	Compte de Résultat consolidés du Groupe ENCC	109
4.2	Echéancier de remboursement du contrat de bail	111
4.3	Total impôts différés constatés	119
4.4	Impacts des retraitements d'homogénéisation sur les comptes du bilan	120
4.5	Impacts des retraitements d'homogénéisation sur le Compte des résultats	120
4.6	Structure des Capitaux propres de la mère	
4.7	La charge d'impôt du groupe ENCC	131
4.8	L'analyse par source du passif net d'impôt différé du groupe ENCC	132
4.9	L'analyse de l'impôt différé du groupe ENCC Après la compensation des actifs et passifs par entité fiscale	132
4.10	La variation au bilan de la position nette d'impôts différés du groupe ENCC	133
4.11	La preuve de l'impôt du groupe ENCC	134

## Liste des figures

<b>N°</b>	<b>Titre de la figure</b>	<b>Page</b>
1.1	Le processus d'harmonisation	2
1.2	Le dispositif de normalisation international	3
1.3	La démarche centralisée d'établissement des comptes consolidés	20
1.4	La démarche d'arrêté des comptes individuels retraités selon les règles d'évaluation du groupe	21
1.5	La démarche décentralisée d'établissement des comptes consolidés	22
1.6	La déférence entre le résultat fiscal et le résultat consolidé	30
2.1	Consolidation par paliers	43
2.2	Décomposition de l'écart de première consolidation	52

## **Liste des abréviations utilisées**

**CIDTA** : Code des impôts directs et taxes assimilées

**CNC** : Conseil National de la Comptabilité

**DGE** : Direction des Grandes Entreprises

**DGI** : Direction Générale des Impôts

**ENCC** : Entreprise Nationale de Charpente de Chaudronnerie

**FASB**: Financial Accounting Standards Board

**FIFO**: First In First Out

**IAS**: International Accounting Standards

**IASB**: International Accounting Standards Board

**IASC**: International Accounting Standards Committee

**IASCF**: International Accounting Standards Committee Foundation

**IFRIC**: International Financial Reporting Interpretations Committee

**IFRS**: International Financial Reporting Standards

**LIFO**: Last In First Out

**PCN** : Plan Comptable National

**PME** : Petites et Moyens Entreprises

**SAC**: Standards Advisory Council

**SIC**: Standing Interpretations Committee

**SCF** : Système Comptable Financier

**TCR** : Tableau des Comptes de Résultats

**UE**: l'Union Européen

**US GAAP**: United States Generally Accepted Accounting Principles

## **Introduction générale**

L'actualité économique nous montre quotidiennement que les groupes nationaux et internationaux ont des frontières qui fluctuent au gré des opérations de fusions, de cession ou de prise de participation. Les différentes parties prenantes en particulier les investisseurs ont besoin de disposer d'une information au plus près de la réalité économique de ces groupes.

En outre, la substance économique de la notion de groupe est essentielle, car seule cette dimension peut donner une cohérence à des moyens dispersés, et illustrer la stratégie d'un ensemble sous l'autorité d'un centre de décision unique.

Il faut donc, pour obtenir une image intelligible de l'ensemble, aller du particulier au général, de l'analyse à la synthèse, autrement dit; traduire la véritable unité économique et financière du groupe. Cette préoccupation correspond précisément à l'objet de la consolidation des comptes.

Très généralement, la consolidation des comptes consiste à dépasser le cadre des comptes individuels de l'entreprise afin de donner l'image d'un groupe de sociétés juridiquement autonome appartenant à un ensemble défini. Si la consolidation est la technique permettant l'élaboration desdits documents de synthèse, le référentiel comptable dans le cadre duquel sont élaborés en est l'outil nécessaire.<sup>1</sup>

La technique de consolidation a donc vocation de traduire cette réalité grâce à des standards comptables qui lui sont propres. Le référentiel IFRS s'avère être de ce point de vue, particulièrement pertinent à appliquer pour l'élaboration des comptes consolidés.

De plus, ce référentiel étant le plus largement appliqué sur la place internationale, permet de faire converger les comptes de plusieurs entités de part le monde, appliquant souvent des normes comptables différentes, et faisant partie d'un même groupe vers des normes communes, les IFRS en l'occurrence, édictées par l'IASB, l'organisme de normalisation comptable le plus influant à travers le monde.

En outre, les relations entre comptabilité et fiscalité ont toujours été une source d'écrits et de problèmes pratiques importants, certains auteurs n'hésitant pas à considérer qu'il y a eu « accaparement » de la comptabilité par la fiscalité.

Il ne fait pas de doute, en tout cas, que cette question concerne tous les pays, qu'ils soient à système comptable « connecté » (avec la fiscalité) ou « déconnecté » (à la fiscalité).

Force est de constater que l'impôt sur les résultats suscite aujourd'hui un intérêt de plus en plus marqué de la part de tous les acteurs du marché.

---

<sup>1</sup> **DIB Makhoulf**, Consolidation En IFRS, mémoire de fin d'études pour l'obtention du Diplôme Supérieur Des Etudes Bancaires, Ecole Supérieure de Banque, Alger, 2008, P : 6 .

Dans la plupart des systèmes comptables nationaux, le bénéfice constaté dans les états financiers sert de base au calcul des impôts à payer par l'entreprise.

Cependant, la législation fiscale autorise ou prescrit parfois que certains éléments soient, à des fins fiscales, comptabilisés sur la base de montants, d'assiettes ou de périodes autres que ceux appliqués aux fins de l'élaboration des états financiers.

Les effets fiscaux de ces écarts entre bénéfice comptable et bénéfice imposable pour un exercice donné sont appelés "impôts différés".

En matière de comptabilisation des impôts sur les bénéfices, la question centrale est: faut-il faire apparaître les impôts différés dans les états financiers, et comment? Il existe deux approches différentes à cet égard: la méthode du report d'impôts "fondée sur le résultat" et la méthode du report "fondée sur le bilan".

La première s'applique aux différences temporaires, qui sont issues de l'écart entre bénéfice imposable et bénéfice comptable pour un exercice donné, et se résorbe au cours de l'exercice ou des exercices suivants.

La seconde s'applique aux différences temporelles, qui découlent de l'écart entre la valeur fiscale attribuée à un élément de l'actif ou du passif (assiette fiscale) et sa valeur comptable, telle qu'elle apparaît au bilan.<sup>1</sup>

Ces deux approches ne produisent pas toujours des résultats identiques, notamment pour ce qui concerne le traitement de l'impôt différé lors de la comptabilisation initiale d'un élément de l'actif ou du passif.

En Algérie et conformément avec la norme IAS 12, le Système Comptable Financier préconise que les impôts différés soient pleinement pris en compte, selon la méthode fondée sur le bilan.

L'enjeu est de taille : la complexité de l'impôt au sens large associée à son poids dans les états financiers augmentent les risques liées à l'information fournie qui pèsent sur les sociétés et motivent le besoin de maîtriser le sujet pour être en mesure d'anticiper aujourd'hui les problèmes de demain.

Le nombre croissant des défaillances relatives à l'impôt constaté aux Etats-Unis illustre bien les difficultés liées à ce processus de la constatation des impôts différés.

---

<sup>1</sup> Examen de la concordance entre la norme IAS 12 et les directives comptables communautaires, Article publiée dans le site d'internet: [www.normes-ias-ifs.blogspot.fr](http://www.normes-ias-ifs.blogspot.fr) (consulté le : 15/12/2010), et élaborée par la commission du marché intérieur et services financiers de l'Union Européenne, P : 3.



Ces défaillances liées à ce processus peuvent, dans certains cas, amener l'entreprise à annoncer de lourdes pertes sans y avoir été préparée, comme General Motors qui a dû supporter au 3ème trimestre 2007 la plus lourde perte nette trimestrielle de son histoire, creusée par des charges exceptionnelles d'un montant de 39 milliards de dollars liées à des crédits d'impôts non utilisés.

Dans ce contexte, la communication financière relative à l'impôt prend toute son importance puisqu'elle s'adresse à un public intéressé élargi dont les attentes sont fortes.

De plus, les obligations de publication en matière d'impôt se sont considérablement renforcées avec l'application de la norme IAS 12 Impôt sur le résultat.

Notre travail de recherche porte sur la relation entre la comptabilité et la fiscalité, et plus précisément l'analyse du processus de consolidation des impôts différés dans le système comptable financier algérien.

La recherche dans ce domaine est à l'état embryonnaire en Algérie, pour ne pas dire inexistante et suscite peu d'intérêt de la part des étudiants, des chercheurs ou des normalisateurs ; alors que cette discipline occupe une place prépondérante dans les pays développés, surtout dans les pays anglo-saxons.

Des études ont été menées sur l'harmonisation comptable, le choix des normes IFRS ou encore la réaction du marché boursier à l'application de ces normes.

L'absence de ces types de recherche et le manque de documentation sur la fiscalité différée en Algérie nous a encouragés à mener notre recherche dans un pays en transition vers l'économie de marché et par conséquent à apporter notre contribution à la réflexion sur l'application de ce processus qui se met progressivement en œuvre en Algérie avec l'application des normes IAS-IFRS.

Les études traitant des impôts différés dans la littérature comptable dans le monde, ont essentiellement discuté des problèmes reliés à leur évaluation.

Les études ayant étudié le contenu informationnel des impôts différés peuvent être scindées en deux groupes : les études traitant l'utilité des impôts différés dans la valorisation de la firme et la prévision de sa performance et celles analysant le rôle des impôts différés dans la manipulation des résultats.<sup>1</sup>

Compte tenu des éléments précédents, notre travail se fixe pour objectif d'étudier, conformément aux pratiques internationales, les modalités techniques de l'établissement des compte consolidés des impôts différés, et la pratique dans les groupes algériens quant au respect des exigences de la norme IAS 12.

---

<sup>1</sup> Cette revue de la littérature est plus détaillée dans la dernière section du chapitre 1.

Ce sujet nous permet de maîtriser les normes comptables internationales IAS \ IFRS, et le système comptable financier algérien, et spécialement les normes suivants :

- IAS 12: Impôt sur les bénéfices;
- IAS 27: Etats financiers consolidés et individuels;
- IAS 28: Participations dans des entreprises associées;
- IAS 31: Participations dans des coentreprises;
- IFRS 3: Regroupements d'entreprises.

Cette recherche nous permet d'obtenir une vision plus claire sur le processus de consolidation des impôts différés à la lumière du système comptable financier algérien.

Par ailleurs, l'obligation de publier ses comptes en normes IFRS est récente et il est trop tôt pour pallier aux difficultés d'interprétations des normes propres à l'instauration d'un nouveau référentiel.

Ce travail constitue également une recherche appliquée visant à aider les praticiens de la comptabilité et de la fiscalité à utiliser cette nouvelle approche, ces nouveaux concepts et cette nouvelle méthode.

Notre travail est conçu pour approfondir la connaissance du système comptable financier algérien. Cette nécessité nous apparaît évidente en raison de l'application du nouveau référentiel que connaît l'Algérie, mais aussi en l'absence de travaux consacrés à l'étude et l'application des normes IFRS dans les pays en transition à l'instar de l'Algérie.

Dans ce contexte, nous avons choisi de nous intéresser à la consolidation, à la fiscalité différée et à la mise en œuvre des normes IAS-IFRS en Algérie.

L'objectif est d'une part, de contribuer à la réflexion sur les conséquences ou implications qui en découlent sur la gestion comptable et financière des entreprises algériennes, et les convergences et divergences envisagées avec le système fiscal actuel; et d'autre part, de faire connaître un domaine de recherche peu exploré.

On peut résumer les objectifs de cette recherche comme suit:

- Comprendre le traitement fiscal des groupes et de l'impôt différé, et donc les incidences fiscales du SCF sur les comptes consolidés;
- Mesurer l'incidence des normes IFRS et les exigences du SCF sur le processus de consolidation des impôts différés;
- Obtenir une vision plus claire sur la pratique du processus de consolidation des impôts différés dans les groupes algériens, et maîtriser la notion de groupe et les comptes consolidés.

A cet effet, notre présente recherche consiste principalement à apporter des éléments de réponse à la problématique centrale articulée autour de l'applicabilité des comptes consolidés des impôts différés en Algérie comme suit :

### **La consolidation et l'applicabilité des comptes des impôts différés en Algérie à la lumière du Système Comptable Financier est-elle conforme au référentiel international IAS \ IFRS ?**

De cette question principale, découle une série de questionnements complémentaires qui peuvent être résumés ainsi:

- 1- En quoi consiste la consolidation des comptes et quel est l'impact des normes IAS \ IFRS sur la présentation des comptes consolidés?
- 2- Quelles sont les principales informations à fournir en application de la norme IAS 12?
- 3- Le régulateur algérien est-il dans l'obligation de revoir les dispositions fiscales en vigueur?
- 4- Est-ce que le processus de consolidation des impôts différés tel qu'il est pratiqué au sein des groupes algériens est conforme aux normes IAS \ IFRS?
- 5- Quels sont les efforts constatés sur la base du cas analysé de mise en conformité aux obligations de la norme IAS 12?

Et pour mener à bien notre travail, nous avons établis l'hypothèse générale suivante:

La stricte application de la norme IAS 12 impose aux groupes algériens de publier un volume d'informations conséquent, nécessitant un processus d'élaboration et de suivi rigoureux et souvent complexe à mettre en œuvre.

De cette hypothèse générale découle une série de sous hypothèses qui peuvent être résumées comme suit:

- 1- La consolidation de comptes des impôts différés consiste à dépasser le cadre des comptes individuels de l'entreprise, afin de donner l'image fidèle et unique d'un groupe de sociétés juridiquement autonomes appartenant à un ensemble économique cohérent.
- 2- L'existence d'information qualitative sur les comptes consolidés des impôts différés est essentielle pour assurer une bonne compréhension des états financiers d'une société. Elle permet également aux entreprises de prévenir tout abus d'interprétation et de conserver la maîtrise des messages qu'elles souhaitent délivrer.
- 3- À travers une lecture minutieuse de rapport annuel 2010 du groupe ENCC, Des efforts importants de mise en conformité aux obligations de la norme IAS 12 sont constatés dans les groupes algériens (l'étude de cas analyse la façon dont le groupe ENCC a appliqué la norme IAS 12 relative à l'impôt à la lumière du SCF).

Afin d'apporter des éléments de réponse à ces différentes questions, nous avons opté pour la méthode descriptive et analytique. Le cadre d'analyse, construit pour l'essentiel sur la base de recherches bibliographiques, il rassemble en son sein un corpus de plusieurs concepts que sont la consolidation, la fiscalité différée et la comptabilité financière et leurs normes et référentiels internationaux.

La diversité et l'étendue de ces notions exigent que le cadre d'analyse soit synthétique car, sans vouloir faire sacrifice des exigences de la rigueur scientifique, toute prétention de traiter exhaustivement un sujet en sciences de gestion serait utopique vu le grand nombre de paramètres et d'interactions qui entrent en compte dans ce type de recherche.

Afin de répondre aux questionnements de la problématique et tester les différentes hypothèses émises, nous avons jugé utile de structurer notre travail en quatre chapitres.

Le premier chapitre est consacré à une description des concepts théoriques de la consolidation et des impôts différés, il convient de prendre connaissance de quelques concepts de base utile à notre étude, en commençant par le référentiel IAS \ IFRS, et ensuite présenter la notion du groupe et de la consolidation, et enfin la compréhension des impôts différés.

Le deuxième chapitre traite l'aspect technique des comptes consolidés, en commençant par le périmètre de consolidation, et ensuite présenter les méthodes et le processus technique de consolidation, et enfin la présentation des documents de synthèse consolidés.

Le troisième chapitre traite le processus de consolidation des impôts différés selon les normes IAS \ IFRS, en commençant par les dispositions antérieures au régime fiscal des groupes, et ensuite présenter les dispositions générales sur la fiscalité différée et des informations sur la fiscalité différée, et enfin la présentation de la consolidation des impôts différés dans le référentiel international IAS\IFRS.

Le quatrième chapitre traite la mise en place d'un cas pratique du processus de consolidation et de constatation des impôts différés. Nous avons opté pour le groupe ENCC au vu de son importance pour l'économie algérienne, et le fait que ce groupe est un des pionniers dans l'application des normes internationales car, antérieurement à l'adoption du SCF, certaines de ses filiales ont été partiellement cédées à des groupes étrangers, d'où l'obligation de double reporting selon le PCN et selon les normes internationales.

## *Chapitre 1:*

# *Concepts théoriques de la consolidation et des impôts différés*

## **Introduction**

Les normes IFRS sont maintenant en vigueur depuis deux ans au sein de l'Algérie. Elles ont apporté plusieurs changements pour les comptes consolidés, concernant notamment la fiscalité différée.

Avant de présenter les aspects techniques guidant la mise en œuvre d'un processus de consolidation des impôts différés, il convient de prendre connaissance de quelques concepts de base utile à notre étude, en commençant par le référentiel IAS \ IFRS, et ensuite présenter la notion du groupe et de la consolidation, et enfin la compréhension des impôts différés.

A cet effet, le présent chapitre est réparti en quatre sections:

- Généralités sur le référentiel IAS \ IFRS ;
- Comprendre la notion de groupe des sociétés ;
- Notions générales sur la consolidation ;
- Comprendre les impôts différés.

## Section 1: Généralités sur le référentiel international IAS \ IFRS

Le lien entre l'essor de la comptabilité et l'évolution de l'économie est souvent évoqué dans la littérature. La régulation comptable s'est fréquemment développée en réponse à des événements historiques divers comme la crise économique de 1929 aux Etats-Unis. La variété des événements au niveau international conjuguée à la multiplicité des influences, culturelle, juridique, sociale ou politique, a conduit au développement de systèmes de régulation comptable, de réglementations comptables et de pratiques d'enregistrement ou de reporting différents selon les pays.<sup>1</sup>

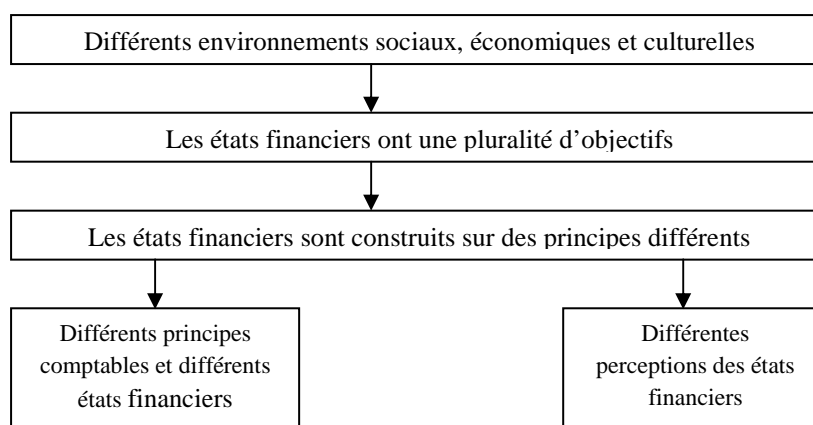
### 1- Le processus d'harmonisation et les enjeux stratégiques

Un processus de rapprochement et d'homogénéisation était indispensable. Pour ce faire, plusieurs institutions internationales et normalisateurs ont vu le jour, dont l'objectif est de créer un référentiel comptable international standard et uniforme qui répond aux exigences des ces pays et réduire au maximum, voire éliminer, les distinctions.

#### 1-1- Le processus d'harmonisation comptable

Les principes et les méthodes comptables diffèrent d'un pays à un autre. Par conséquent l'interprétation des états financiers, analyse et diagnostic, peut conduire à des points de vue complètement différents.<sup>2</sup>

**Figure 1-1 : Le processus d'harmonisation**



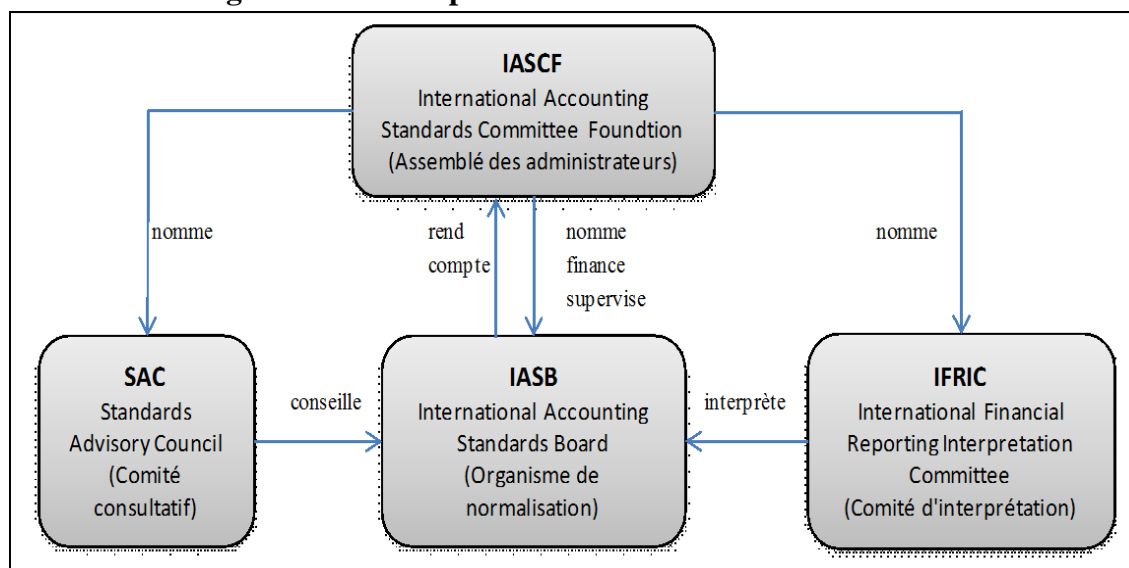
Source : **Pascal BARNETO**, Normes IFRS, application aux états financiers, 2<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris 2006, p : 4.

<sup>1</sup> **PLATET Françoise**, L'information financière à la lumière d'un changement de cadre conceptuel comptable: Étude du message du Président des sociétés cotées françaises, Thèse de doctorat, université Montpellier 1, 2 Décembre 2009, P : 20.

<sup>2</sup> مداني بن بلغيث ، التوافق المحاسبي الدولي المفهوم، المبررات والأهداف، مجلة الباحث : العدد 4، جامعة الجزائر 3، 2006، ص : 117-118.

Parmi les pays industrialisés, selon la pratique comptable, on peut identifier deux grandes familles opposées. D'un part les pays dont les pratiques comptables sont orientées par la pratique : c'est l'approche anglo-saxonne qui utilise des « principes comptables généralement acceptés ». Et les pays dont les pratiques comptables sont basées sur la réglementation : c'est l'approche de l'Union Européenne et le Japon.<sup>1</sup>

Figure 1-2 : Le dispositif de normalisation international



Source: **Rouba Chantiri-Chaudemanche**, Les acteurs de la normalisation comptable internationale: une communauté épistémique?, publiée dans "Crises et nouvelles problématiques de la Valeur", Nice : France, 30 April 2010, P : 9.

La structure de la nouvelle organisation mise en place en 2001 est une organisation non gouvernementale de droit privé (l'approche des pays dont les pratiques comptables sont basées sur la réglementation) est celle présentée dans la figure 1-2 :<sup>2</sup>

- À la tête du dispositif, avec la mission générale de veiller au bon fonctionnement du système, l'IASCF ou assemblée des administrateurs. La fondation (IASCF) a notamment pour mission de pourvoir au financement de l'organisation et de désigner les membres des autres organismes du dispositif.

- Les normes sont élaborées par l'IASB qui constitue donc l'organisme de normalisation proprement dit. L'IASB siège à Londres.

<sup>1</sup> الحاج نوي، انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة حسينية بن بوعلي، الشلف، 2008/2007، ص:39.

<sup>2</sup> **Rouba Chantiri-Chaudemanche**, Les acteurs de la normalisation comptable internationale: une communauté épistémique?, publiée dans "Crises et nouvelles problématiques de la Valeur", Nice : France, 30 April 2010, P : 10.



- L'IFRIC est le comité d'urgence, chargé de répondre rapidement aux problèmes d'interprétation. Ses interprétations, une fois approuvées par l'IASB, ont la même autorité que les normes.

- Enfin, le SAC est le comité consultatif. Il doit conseiller l'IASB sur le programme de travail et les priorités et donner un avis sur les projets de normes.

## **1-2- Les enjeux stratégiques**

L'enjeu de cette harmonisation comptable se situe à la fois sur le plan interne et externe.

### **1-2-1- D'un point de vue interne : Les systèmes d'information**

Le passage aux normes IFRS représente un enjeu stratégique interne car :

- Il affecte l'ensemble de la fonction comptable et financière avec la rénovation et/ou l'implantation de nouveaux procédés de consolidation<sup>3</sup> et de reporting financier (réaménagement des systèmes d'information) ;
- Il exige de repenser l'organisation dans son ensemble. Certaines décisions de politique générale vont être affectées par l'application de certaines normes.

Ainsi, les systèmes d'information internes vont produire des informations non établis jusqu'alors qui vont être communiquées à l'extérieur. Il faut, par exemple:

- Fournir une information détaillée par secteurs d'activités et par zones géographiques, selon les flux d'encaissement et les flux décaissement. Ces renseignements permettent d'évaluer la pertinence de la stratégie menée, la manière dont les ressources ont été affectées sans pouvoir compenser globalement les résultats entre eux. Les prix de cessions intra-groupe sont ainsi revalorisés ;
- Fournir des flux de trésorerie actualisés par actif ou groupes d'actifs et selon les secteurs identifiés ;
- Renseigner sur l'efficacité de couverture de change en séparant l'instrument couvert de l'instrument de couverture<sup>1</sup>.

### **1-2-2- D'un point de vue externe : La communication financière**

Les normes IFRS permettent aux investisseurs, analystes, banquiers, partenaires :

- D'apprécier la mesure de la performance économique et la stratégie menée par secteur, par filiale, par zone, la rentabilité opérationnelle par filiale, le retour sur investissement par projet, peuvent être calculé aisément ce qui permet de donner leurs avis en amont lors des assemblés générales ;

---

<sup>1</sup> Pascal BARNETO, *op.cit*, p : 8.

- De disposer d'une information financière riche, précise et régulière pour mener des comparaisons dans le temps. Les normes IFRS exigent de faire des choix sur les évaluations et les méthodes comptables utilisées, ces choix doivent être justifiés, chiffrés et communiqués.

Les normes ne sont pas neutres pour l'analyse financière, cette dernière se trouve affectée pour au moins trois raisons :

- L'analyse financière est simplifiée. Il n'y a quasiment plus de retraitements à effectuer au niveau des documents comptables –ou du moins cela va être très difficile –puisque les principaux postes sont déjà évalués sur la base des flux de trésorerie futures actualisés. L'évaluation d'entreprise est intégrée dans les comptes IFRS ce qui permet de comparaisons plus faciles au niveau international ;

- Les indicateurs financiers et boursiers sont impactés. L'évaluation des éléments à la « juste valeur » va affecter la volatilité des résultats, la structure financière, le calcul des besoins en fonds de roulements ;

- L'application de ses normes va de pair avec une valorisation financière assise sur des critères extra-financiers ;

Pour réduire les divergences et harmoniser les pratiques et les référentiels comptables, de nombreux normalisateurs sont réunis.

### 1-3- Historique des IFRS

Depuis les années 1960, un processus d'harmonisation des normes comptables existe au niveau international. En 1973, les opérateurs anglo-saxons constituent une fondation privée, l'IASB. Cette dernière édicte un corps des normes comptables à caractère international : les IAS (*international Accounting standards*).

A la fin des années 1990, certains opérateurs économiques souhaitent accéder à des capitaux étrangers et donc font le choix d'adhérer aux IAS qui favoriseraient l'homogénéité des informations financières produites. Mais d'autres opérateurs économiques veulent conserver leurs propres référentiels comptables nationaux.

En 2001, le parlement européen élabore une proposition de règlement dont l'objectif est de permettre à tout opérateur, notamment les investisseurs, de disposer des états financiers standardisés. Dans cette même année, le normalisateur international abandonne le A de « Accounting » (comptabilité) pour adopter le FR dans IFRS de « Financial reporting » (information financière).

C'est pourquoi nous trouvons à la fois les normes internationales les plus anciennes portant encore le sigle IAS suivi d'un numéro de norme et les plus récentes s'appelant IFRS. En juin 2002, l'adoption de ces nouvelles normes IFRS par l'Union Européenne à accélérer ce processus d'harmonisation comptable.

Ces nouvelles normes comptables internationales vont donc être introduites dans toutes les sociétés européennes cotées à partir du 1 janvier 2005.

## 2- Le Cadre conceptuel des normes IAS/IFRS

Le cadre conceptuel ou « frame work » est un document élaboré par l'IASB servant de base à l'élaboration des états financiers. Il traite particulièrement de l'objectif des états financiers, des caractéristiques qualitatives de ces états, des éléments et les composants de leur prise en compte et de leur évaluation.

Le cadre conceptuel de l'IASB rappelle que les états financiers ont pour objectif de fournir une information sur la situation financière, la performance et l'évolution de l'entité. Il considère qu'une telle information est utile pour un très large éventail d'utilisateurs potentiels qui ont à prendre des décisions économiques. Le cadre conceptuel précise sept catégories distinctes d'utilisateurs potentiels: les investisseurs, les membres du personnel, les prêteurs, les fournisseurs, les clients, l'Etat et les organismes publics.

Afin de satisfaire à leurs objectifs, les états financiers sont préparés sur la base de la comptabilité d'engagement et normalement sous l'hypothèse de la continuité de l'exploitation.<sup>1</sup>

Les caractéristiques qualitatives sont les attributs qui font en sorte que les informations figurant dans les états financiers soient utiles à leurs utilisateurs. Les quatre principales caractéristiques qualitatives sont l'intelligibilité, la pertinence, la fiabilité et la comparabilité.<sup>2</sup>

Une information fiable est exempte d'erreurs et de biais significatifs. Les utilisateurs peuvent lui faire confiance pour présenter une image fidèle de l'entreprise.<sup>3</sup> Pour être fiable, l'information doit respecter cinq caractéristiques :<sup>4</sup> l'Image fidèle, Prééminence de la substance sur la forme, Neutralité, Prudence et l'Exhaustivité.

---

<sup>1</sup> Samir MEROUANI, Le projet du nouveau système comptable financier algérien, Mémoire de magister, Ecole supérieure de commerce, Alger, 2006/2007, p: 31.

<sup>2</sup> Sami BOUASSIDA, la pratique de l'élaboration des nouveaux états comptables et financiers, Séminaire IAS/IFRS, Ecole Supérieure de Banque, Alger, 2009.

<sup>3</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص: 274.

<sup>4</sup> الجعارات خالد جمال، معايير التقارير المالية الدولية 2007، دار إثراء للنشر والتوزيع، الشارقة - الإمارات العربية المتحدة، الطبعة الأولى، 2008، ص: 50 - 55.

## 2-1- Principes généraux de comptabilisation

La comptabilisation est le processus qui consiste à incorporer au bilan ou au compte de résultat un élément qui satisfait aux définitions et aux critères de comptabilisation. Les critères de constatation sont satisfaits :

- S'il est probable que les avantages économiques futurs liés aux éléments (actifs, passifs, produits, charges) entrent ou sortent de l'entité ; et
- S'il existe un système de mesure fiable du coût ou de la valeur des éléments. Une absence de comptabilisation ne peut être justifiée ou corrigée par une information narrative ou chiffrée d'une autre nature, telle qu'une mention en annexe des états financiers.

## 2-2- Principes généraux d'évaluation (système de mesure)

L'évaluation est l'opération consistant à déterminer les montants monétaires auxquels les éléments des états financiers seront enregistrés au bilan ou au compte de résultat. Il existe à cet effet plusieurs méthodes d'évaluation dont quatre sont retenues par le cadre conceptuel.<sup>1</sup>

- *Coût historique*: montant payé pour l'acquisition d'un actif, ou reçu en échange de l'obligation (passif), au jour de la transaction ;
- *Coût actuel*: Montant qu'il faudrait payer pour acquérir un actif équivalent, ou qui serait nécessaire pour régler une obligation, au jour d'aujourd'hui ;
- *Valeur de réalisation*: montant qui pourrait être obtenu actuellement en vendant l'actif lors d'une sortie volontaire, ou montant non actualisé que l'on s'attendrait à payer pour éteindre les passifs ;
- *Valeur actualisée*: Valeur actualisée des entrées nettes futures de trésorerie générées par l'actif, ou des sorties de trésorerie nettes futures à consentir pour éteindre les passifs.

La perte de valeur constatée sur un actif au cours d'exercices antérieurs est reprise en produit dans le compte de résultat lorsque la valeur recouvrable de cet actif redevient supérieure à sa valeur comptable.

La valeur recouvrable d'un actif est évaluée à la valeur la plus élevée entre son prix de vente net (la juste valeur) et sa valeur d'utilité (la valeur actualisée de l'estimation des flux de trésorerie futurs attendus dans et à la fin de la durée d'utilité de l'actif).

---

<sup>1</sup> **Robert OBERT**, Pratique des normes IFRS, Editions DUNOD, Paris, 2006, p : 63.

### 3- Le corpus des normes IAS/IFRS et leurs interprétations

Le référentiel de l'IASB comprend à ce jour 41 normes IAS et 8 normes IFRS. Ces dernières sont accompagnées de 11 interprétations qu'on appelle SIC ainsi que 13 IFRIC dont l'application est obligatoire pour la présentation des états financiers. Les IAS/IFRS s'entrecroisent fortement. Cependant, elles sont généralement classées en :<sup>1</sup>

a) *Normes de portée générale* : elles s'appliquent à toutes les entités. Il s'agit, à titre d'exemple de l'IAS 1 (présentation des états financiers), l'IAS 2 (stock), l'IAS 7 (tableau de flux de trésorerie), l'IFRS 1 (première application des IFRS), etc.

b) *Normes relatives aux traitements des opérations particulières* : telles que: l'IAS 17 (Contrat de location financement), l'IAS 19 (avantages accordés au personnel), l'IFRS 2 (Paiements fondés sur des actions), etc.

c) *Normes spécifiques à certains secteurs d'activité*: notamment le secteur des assurances (IFRS 4: contrat d'assurance), le secteur agricole (IAS 41: agriculture).<sup>2</sup>

Depuis quelques années, et surtout après que l'IASB s'est fixé comme objectif l'élaboration d'un corps complet des normes baptisées IFRS qui visent, principalement, à généraliser la notion de la juste valeur mais aussi, à réduire les options ouvertes dans les normes émises précédemment les IAS afin d'assurer une meilleure comparabilité des états financiers, on assiste à une véritable tendance vers le référentiel international.

De nos jours, le nombre d'adhérents au système international établi par l'IASB ne cesse d'accroître et la contagion passe aussi bien dans les économies puissantes que dans les moins puissantes.<sup>3</sup> Toutefois, l'évolution permanente de la normalisation appelle naturellement la révision ou l'abandon de normes existantes ou de leurs interprétations et donc l'émergence de nouveaux textes.<sup>4</sup>

Pour conclure cette section, on peut dire que le développement des marchés financiers, des transactions transnationales, la nécessité de faciliter l'accès des investisseurs à des données fiables compréhensibles interprétables et surtout homogènes et comparables ont contribué à la mise en place de normes comptables internationales.

<sup>1</sup> خيرة عباسية، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة ماستر 2010، جامعة ورقلة، ص: 22.

<sup>2</sup> Il y a dans l'**annexe 5** une liste récapitulative des normes IAS\IFRS, et l'objet de chaque norme.

<sup>3</sup> بن بلغيث مداني، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية - بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص: 131.

<sup>4</sup> هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج، دراسة عن تطور عملية صناعة المعايير المحاسبية الدولية، أطلع عليه بتاريخ 2010-04-06، <http://www.gccao.org/smd1.html>.

## Section 2: Comprendre la notion de groupe des sociétés

La consolidation consiste à substituer la participation détenue par la maison mère par les éléments économiques et financiers qu'elle représente.

Dans la mesure où cette technique ne concerne que les groupes de sociétés, il est impératif de définir dans cette partie la notion du groupe, les avantages de l'organisation en groupe, ainsi les différents types de liaison au sein du groupe, et enfin l'aspect juridique du groupe selon le code de commerce et le code fiscal.

### 1- Notion du groupe

Le groupe est une société mère ainsi que toutes ses filiales, on entend par filiale, une entité contrôlée par une autre entité (sa mère).

L'idée fondamentale sur laquelle repose l'existence du groupe est la notion du contrôle, de ce fait on peut définir le groupe comme une « entité de contrôle ».

#### 1-1- définition du groupe

Le groupe est défini comme étant un ensemble des entreprises qui dispose chacune de la personnalité juridique et qui ont soumises à une société mère.<sup>1</sup>

Bruno BACHY et Michel SION<sup>2</sup> définissent le groupe comme étant un ensemble de moyens traduisant un réseau de relations de dépendances. Celles-ci peuvent être sous-tendues par un lien juridique plus ou moins fort reposant sur une participation dans le capital d'autrui mais aussi revêtir une relation économique de dépendance illustrant une grande variété d'accords de coopération (sous-traitance, fabrication en commun, octroi de licence, etc.).

Economiquement parlant, un groupe de sociétés est composé d'un ensemble d'unités juridiquement autonomes qui sont appartenent à une société mère. Cette relation de dépendance qui résulte de cette organisation s'inscrit dans la perspective d'une stratégie globale de développement et se traduit par la détention directe ou indirecte de droits de votes dans le capital de plusieurs sociétés

Donc le groupe est un ensemble d'entreprises reliées entre elles, les liens reliant différentes entités peuvent toutefois être de natures diverses.

---

<sup>1</sup> **مقدمي أحمد، النظام المحاسبي و الجبائي لمجمع الشركات، حالة مجمع صيدال، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية فرع: تحليل اقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2006، ص : 43.**

<sup>2</sup> **Bruno BACHY, Michel SION, Analyse financière des comptes consolidés, normes IAS/IFRS, édition 2, DUNOD, Paris 2009, p : 5.**

## 1-2- Les avantages de l'organisation en groupe

Parmi les avantages de l'organisation en groupe, on peut citer :<sup>1</sup>

- Faire participer des investisseurs au financement d'une activité sans devoir partager le pouvoir au niveau de son propre capital.
- Assurer la division des risques.
- Assurer le développement de l'activité à l'international.
- Faciliter l'acquisition et la cession d'activité.
- Faciliter les alliances entre entreprises.
- Elle permet d'augmenter le contrôle des capitaux pour une mise de fonds identique.
- Elle permet d'obtenir des capitaux d'emprunt plus importants.
- Elle facilite la circulation des capitaux.
- Elle permet de payer moins d'impôts.
- Elle offre de meilleures possibilités d'organisation.

## 1-3- Modes de propriété

Il existe des groupes mixtes où le capital se partage entre des actionnaires privés et une collectivité publique (ex: Volkswagen, France Telecom depuis 2004), ou entre des actionnaires privés et des coopératives régionales. Un groupe peut être :<sup>2</sup>

- Public : la propriété d'un Etat (ou d'une autre collectivité publique) sous la tutelle d'un ministère ;
- Coopératif : la société pilote étant alors une Union centrale de coopératives dont le capital est détenu par des coopératives de base ;
- Capitaliste : dans ce cas, l'entreprise pilote est généralement une société par actions jouant le rôle de holding<sup>3</sup> financier (système société-mère et filiales).

Aussi, en fonction de la nature des liens, juridiques ou économiques, trois catégories de groupes peuvent être identifiées, à savoir : les groupes financiers, les groupes personnels et les groupements d'entreprises.

---

<sup>1</sup> Bruno BACHY, Michel SION, *op.cit*, p : 6.

<sup>2</sup> Benoit LEBRUN, *Les comptes consolidés*, Editions DEMOS, Paris, 2000, P : 13.

<sup>3</sup> Une société **holding** est une entité sans activité industrielle ou commerciale et dont la seule vocation est de détenir un portefeuille de titres de participations.

## 2-Types de groupes

Trois types de groupes peuvent être distingués :<sup>1</sup>

- *les groupements d'entreprise*: Ces groupements témoignent du poids économique. Ces n'établissent toutefois pas de comptes consolidés incluant les entreprises adhérentes. Chacun de ces entreprises est en effet détenue et contrôlée par des actionnaires distincts, demeure maîtresse de ses décisions et assume son propre risque d'exploitation.

- *Groupe personnel*: Plusieurs entreprises sont créées et dirigées par un actionnaire qui désigne les gérants pour chaque société qui n'entretient pas des relations d'affaires entre elles. La publication des états consolidés n'est pas obligatoire dans ce type des groupes ;

- *Groupe financier*: est compris une société mère qui exerce un contrôle sur plusieurs entités qui sont reliées entre elles par des liens financiers de participation en capital (La maison mère détient dans le capital de chaque entité contrôlée une quote-part<sup>2</sup>). D'ailleurs, la technique de consolidation ne concerne que les groupes financiers.

## 3- les motivations de la création d'un groupe

Les groupes se développent à partir de motivations diverses. On peut identifier les raisons qui ont conduit à leur création en examinant l'histoire de leur développement :<sup>3</sup>

### 3-1- Une logique de concentration

On observe dans quasiment tous les secteurs d'activité, industriels et de services, le phénomène de la concentration dont les avantages sont multiples. Elle permet de produire moins cher à grande échelle, d'augmenter les budgets consacrés à la recherche développement et à la publicité. Elle améliore la capacité de négociation avec les clients et les fournisseurs, voire avec les pouvoirs publics (états, collectivités locales). Elle facilite également l'accès aux marchés financiers. Tous les rachats d'entreprises ne conduisent toutefois pas à la constitution d'un groupe. L'acquéreur peut absorber l'entité acquise ce qui a pour effet d'intégrer son patrimoine dans celui de l'acquéreur et de dissoudre sa personnalité juridique.

### 3-2- Une logique d'expansion à l'international

Un groupe national s'internationalise sur son métier en créant ou rachetant des filiales à l'étranger exerçant toutes la même activité. Cette stratégie correspond à la tendance actuelle à concentrer ses efforts sur un cœur de métier en le réalisant à une échelle mondiale.

---

<sup>1</sup> Bruno BACHY, Michel SION, *op.cit.*, p : 6.

<sup>2</sup> خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة المتقدمة، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص: 128.

<sup>3</sup> Bruno BACHY, Michel SION, *op.cit.*, p : 7.



### **3-3- Une logique d'intégration verticale**

Il y a intégration verticale lorsque le groupe souhaite maîtriser les différentes activités amont et aval d'un secteur économique. Cette logique d'organisation a quasiment disparu. Dans une économie extrêmement concurrentielle, il est souvent impossible d'être l'entreprise la plus performante à chacun des stades de production. Il est également rare d'avoir les moyens de financer les investissements nécessaires à chaque stade de production.

Les groupes tendent actuellement à l'inverse à se concentrer sur ce qu'ils estiment être leur cœur de métier.

### **3-4- Une logique de conglomérat**

Un conglomérat est un groupe constitué d'entités ayant des activités sans point commun entre elles. Ce type d'organisation a été en vogue sur les marchés financiers au cours des années soixante. En ne mettant pas tous ses œufs dans le même panier, le groupe mettait les actionnaires à l'abri des fluctuations sectorielles.

Les groupes organisés selon cette logique sont désormais plutôt mal considérés par les marchés financiers. Ils sont vus appliquer une " décote de conglomérat " en raison du manque de visibilité de leurs performances due à une trop grande diversification.

### **3-5- La recherche de synergies financières**

Le groupe combine des activités complémentaires, quant aux besoins de financement et à la régularité des revenus. Ainsi, les groupes français de construction (Vinci, Bouygues, Eiffage) se sont diversifiés dans les activités de concession (construction et gestion des autoroutes, parkings...). Les activités de construction présentent l'inconvénient d'être cycliques, par contre, elles génèrent des excédents de trésorerie importants grâce aux acomptes versés par la clientèle. Les activités de concession présentent l'avantage de procurer des revenus très stables, par contre, elles nécessitent des investissements très importants.

### **3-6- La recherche de dynamisme organisationnel**

La structure de groupe de sociétés est avantageuse pour les entreprises cherchant un certain dynamisme organisationnel, qui pourrait être un handicap, si la taille de l'entreprise atteint un certain seuil de gigantisme; car la formation d'un groupe de sociétés est fun des moyens, qui permet d'éviter de gérer une entreprise à structure complexe.

On arrive ainsi, à faciliter la gestion en décentralisant les organes de décisions tout en centralisant les objectifs. La direction du groupe fixe les objectifs à atteindre, mais laisse à chaque société la liberté de décider des actions à mener.

#### 4- Aspects juridiques du groupe selon le code de commerce et le code fiscal

Le groupe, contrairement aux sociétés, n'a pas de patrimoine au sens juridique du terme, ne peut pas ester en justice et ne peut pas être mis en redressement ou liquidation juridique. Ceci est la conséquence logique de l'absence de personnalité morale.

Le droit Algérien, ainsi que la majorité des droits dans le monde, reconnaît l'autonomie des sociétés qui composent le groupe mais considère ce dernier comme un fait.

##### 4-1- Le groupe en droit commercial Algérien

Le Droit commercial algérien qui définit les conditions permettant à une entité d'avoir une existence juridique et régit les règles de fonctionnement de celle-ci, n'attribue pas la personnalité morale à un groupe.

Toutefois, il a implicitement reconnu l'existence économique du groupe en s'attachant particulièrement aux notions de filiales, participations et sociétés holding qu'il définit comme suit :

- *Article 729 du code de commerce* " Lorsqu'une société possède plus de 50% du capital d'une société, la seconde est considérée comme filiale de la première. Une société est considérée comme ayant une participation dans une autre société, si la fraction du capital qu'elle détient dans cette dernière est inférieure ou égale à 50%."

- *Article 731 du code de commerce* « Une société est considérée pour l'application de la présente section comme contrôlant une autre :

- lorsqu'elle détient directement ou indirectement une fraction du capital lui conférant la majorité des droits de vote dans les assemblées générales de cette société ;

- lorsqu'elle dispose, seule, de la majorité des droits de vote en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires et qui n'est pas contraire à l'intérêt de la société;

- lorsqu'elle détermine de fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales de cette société ;

Le contrôle est présumé exercé lorsque la société dispose directement ou indirectement, d'une fraction de droits de vote supérieure à 40% et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne.

La société qui exerce un contrôle sur une ou plusieurs sociétés, conformément aux alinéas précédents, est appelée pour l'application de la présente section : Société Holding».

La lecture des dispositions juridiques ci-dessus, nous permet de noter que:

- La notion de filiale et de holding en droit commercial algérien est récente ;
- La notion de groupe de sociétés est envisagée en droit algérien au travers des définitions des concepts de filiales, de participation et de contrôle ;
- La notion de filiale s'applique pour une société dont le capital est détenu à plus de 50% par une autre société ;
- La notion de participation est, quant à elle, une détention d'au moins de 50% du capital d'une entité ;
- La notion de contrôle et de la société Holding.

Une société est supposée en contrôler une autre, lorsqu'elle détient la majorité des droits de vote aux assemblées générales ou détermine de fait les décisions. Cette position résulterait:

- De la possession directe ou indirecte de la majorité des droits de vote aux assemblées générales;
- D'un accord entre actionnaires (Pacte d'actionnaires);
- D'une détention d'un minimum de 40% des droits de vote.

#### **4-2- En droit fiscal**

Il existe une définition fiscale du groupe de sociétés qui diffère de la définition juridique. En effet, le code des impôts directs et taxes assimilées stipule dans son article 138 bis «... le groupe de sociétés s'entend de toute entité économique de deux ou plusieurs sociétés par actions juridiquement indépendantes dont l'une appelée société mère, tient les autres, appelées membres, sous sa dépendance par la détention directe de 90% ou plus du capital social et dont le capital ne peut être détenu en totalité ou en partie par ces sociétés ou à raison de 90% ou plus par une société tierce éligible en tant que société mère ... »

La loi de finances pour 2008 a supprimé la condition pour les sociétés de justifier de résultats positifs pendant les deux derniers exercices qui précèdent l'intégration du groupe. Ainsi, les sociétés nouvellement créées peuvent intégrer le groupe au sens fiscal, sous réserve de remplir les autres conditions.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Guide investir en Algérie 2011, KPMG ALGERIE, 2011 Edition, p : 207.

Selon cet article, quatre conditions sont à réunir pour être reconnu en tant que groupe en droit fiscal :

- les entités membre du groupe doivent être des sociétés par actions ;
- la société mère doit détenir directement au moins 90% du capital des sociétés membres ;
- les sociétés membres ne doivent pas détenir directement ou indirectement la totalité ou une partie du capital de la mère ;
- le capital social de la mère ne doit pas être détenu à raison de 90% par une autre société mère.

En outre, le droit fiscal algérien offre aux groupes plusieurs avantages fiscaux que nous résumons comme suit:

- Le régime du bilan consolidé ou de l'intégration fiscale qui permet à une société mère d'être seule redevable de l'impôt sur les sociétés au titre du résultat du groupe;
- Les dividendes perçus par les sociétés au titre de leur participation dans le capital d'autres sociétés sont exonérés de l'IBS <sup>1</sup> (§ 3 de l'art 138);
- Les plus-values de cession internes d'immobilisation réalisées entre des sociétés d'un même groupe ne sont pas comprises dans les bénéfices soumis à l'IBS (§3 de l'art 173);
- 50% du chiffre d'affaire soumis à la TAP <sup>2</sup> est exonéré au titre des transactions intra-groupe (l'art 219 bis);
- Toutes les opérations intra-groupes sont exonérées de la TVA;
- Les actes constatant l'intégration d'un nouveau membre à un groupe ainsi que ceux constatant les transferts patrimoniaux entre les sociétés du même groupe sont exemptés des droits d'enregistrement.

Pour conclure l'aspect économique des groupes, on peut dire que le groupe est un ensemble de moyens traduisant des liens économiques sur lesquels s'exerce un pouvoir de décision unique.

Pour conclure cette section, on peut dire que malgré son aspect économique prépondérant, la notion de groupe de sociétés est pratiquement ignorée par le droit algérien. Il n'a pas donc d'existence juridique et n'a pas, en conséquence, une personnalité morale.

---

<sup>1</sup> Impôt sur les bénéfices des sociétés.

<sup>2</sup> Taxe sur l'activité professionnelle.

## Section 3: Notions générales sur la consolidation

La consolidation des comptes a pour objet de donner une représentation comptable du groupe plus conforme à sa réalité économique, en tenant compte des liens et des échanges entre les diverses sociétés qui le composent.

### 1- Notion des comptes consolidés

La consolidation de comptes consiste à dépasser le cadre des comptes individuels de l'entreprise afin de donner l'image unique d'un groupe de sociétés juridiquement autonomes appartenant à un ensemble économique cohérent.

#### 1-1- Définition des comptes consolidés

Le terme "consolidation" est d'origine anglo-saxonne. Il s'agit d'une technique comptable qu'on va définir en se référant à un ensemble de définitions.

Selon la norme IAS 27: "les états financiers consolidés sont les états financiers d'un groupe présentés comme ceux d'une entité économique unique".

La consolidation est également définie comme "une technique permettant de réunir les comptes de plusieurs entités ayant des intérêts communs mais préservant chacune sa personnalité juridique."<sup>1</sup>

Ainsi peuvent être citées les définitions suivantes:

La consolidation des comptes est l'action d'établir des comptes consolidés uniques pour l'ensemble d'un groupe afin de mieux en apprécier la réalité économique.<sup>2</sup>

Etablir les comptes consolidés d'un groupe consiste donc à présenter son patrimoine sa situation financier et les résultats de l'ensemble des entités le constituant comme s'il s'agissait de ceux d'une seule et même entreprise.<sup>3</sup>

La consolidation des comptes consiste à regrouper les comptes annuels de plusieurs sociétés (bilan comptable, annexe ...) comme si celles-ci ne formaient qu'une seule entité, l'objectif est de donner une image fidèle et complète de la situation financière et des résultats du groupe.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> **Mohamed Neji Hergli** (expert comptable tunisien), Maîtriser la consolidation des comptes. Référentiel IFRS, Octobre 2007, P:1.

<sup>2</sup> **Evelyne Guerfein**, Comptes consolidés IAS\IFRS et conversion monétaire, Groupe Eyrolles, 2007, P:48.

<sup>3</sup> **Dominique Mesplé-Lassalle**, La consolidation des comptes: Normes IFRS, Maxima, 2005, Paris, P: 13.

<sup>4</sup> **Béatrice et Francis Granguillot**, Comptabilité des sociétés, 3<sup>ème</sup> édition, Gualino, Paris, P: 239.

On peut donc définir la consolidation comme tout à la fois, une technique consiste à dépasser le cadre des comptes individuels de l'entreprise afin de donner l'image d'un groupe de sociétés juridiquement autonomes appartenant à un ensemble défini. Les techniques de consolidation permettant donc de construire, au niveau du groupe, des documents de synthèse (bilan, compte de résultat, annexes) semblables à ceux publiés par chacune des sociétés, comme si elles ne formaient qu'une seule et même entité.

Il semble que la première société holding américaine ait été constituée en 1832 et que, dès la fin du 19<sup>ème</sup> siècle, bien qu'aucune réglementation ne l'imposait, soient apparus aux Etats-Unis les premiers états financiers consolidés<sup>1</sup>. L'histoire de la consolidation remonte à plus d'un siècle.

En ce qui concerne la nécessité de publier des comptes consolidés en Algérie n'a été ressentie qu'en 1996.

## 1-2- Limite des comptes consolidés

Bien que la consolidation constitue le meilleur moyen pour les investisseurs et les bailleurs de fonds d'analyser économiquement et financièrement le groupe, elle présente cependant certaines limites.

Les états financiers consolidés se prêtent difficilement à des études comparatives:

- Dans le temps, du fait du changement du périmètre de consolidation sauf si des informations complémentaires sont mentionnées dans les notes aux états financiers.
- Dans l'espace, du fait des particularités de chaque groupe et notamment lorsque les activités sont diversifiées.
- Les états financiers consolidés ne tiennent pas compte des relations existantes entre le groupe et ses sous-traitants et façonniers dont l'importance peut être grande et dont le sort est souvent lié à celui du groupe.

## 2- L'importance des comptes consolidés

Dans les états financiers individuels d'une société consolidante qui possède des participations dans d'autres entreprises, seule la valeur des titres de participation est mentionnée à l'actif. Ces titres représentent en réalité d'autres actifs immobilisés, la situation financière et les résultats dont le groupe a la responsabilité.

Les états financiers consolidés d'une société donnent une présentation plus complète que les états financiers individuels au regard de plusieurs domaines : le patrimoine, la situation financière, les résultats et l'activité.

---

<sup>1</sup> Jean Montier et Olivier Grassi, Technique de consolidation, 2<sup>ème</sup> édition, Economica, Paris 2006, P: 27.

## 2-1- Objectif des comptes consolidés

Dans les comptes individuels d'une société susceptible d'établir des comptes consolidés, la valeur des titres inscrite au bilan est le seul élément d'information dont on dispose sur une participation détenue. Cette valeur reflète généralement le coût d'acquisition des titres<sup>1</sup> mais elle ne permet évidemment pas d'appréhender l'activité, ni la situation financière de l'entreprise.

L'objectif principal des comptes consolidés est de fournir au lecteur extérieur une vision plus économique de l'activité, du patrimoine et du résultat d'un ensemble d'entités détenu par une entreprise consolidante.<sup>2</sup>

## 2-2- Insuffisance des comptes individuels

Les comptes individuels demeurent indispensables pour appréhender une entreprise sous deux angles. En définitive, nous voyons clairement apparaître deux logiques qui se complètent mutuellement. Aux comptes individuels prioritairement le champ de la fiscalité et de la vie juridique, aux comptes de groupe l'objectif de présenter la performance économique d'un groupe d'entreprises.

## 2-3- Un outil d'information externe

Les normes IAS/IFRS conduisent à une redistribution des tâches entre préparateur et analystes des comptes. Les normes comptables IAS/IFRS utilisées pour établir les comptes consolidés s'efforcent de valoriser les actifs et les passifs à la valeur actuelle. Ces méthodologies d'évaluation rejoignent les méthodes qu'utilisent les analystes externes.

Doit-on conclure que l'objectif exclusif des comptes consolidés établis selon le référentiel IAS/IFRS est d'informer les investisseurs sur la performance financière d'un groupe? Cela serait à l'évidence une réponse hâtive. Les comptes consolidés visent à donner une vision économique d'un groupe, cela correspond également aux besoins de la gestion d'un groupe.

## 2-4- Un outil de mesure de la performance interne

L'outil comptable demeure bien évidemment un outil interne de mesure de la performance. Dans ce cadre, la construction des comptes de groupe permet de mesurer la contribution de chaque entité du groupe à la performance globale.

---

<sup>1</sup> Les titres de participation peuvent être valorisés à la juste valeur dans les comptes individuels établis selon les normes IFRS.

<sup>2</sup> **Burno Bachy et Michel Sion**, *op.cit.*, P: 16.

En effet, l'élaboration de comptes consolidés en dehors des impératifs externes de publication est régulièrement effectuée par les groupes. Ces remontées d'informations poursuivent plusieurs objectifs :<sup>1</sup>

- Obtenir une information standardisée de toutes les entités du groupe selon un référentiel comptable commun;
- Mesurer l'atteinte des objectifs financiers globaux du groupe et contributifs des entités;
- Affiner les prévisions de fin d'exercice au regard de la situation arrêtée.

### 3- La démarche d'établissement des comptes consolidés

La démarche de consolidation est liée aux règles d'organisation comptable appliquées au sein du groupe. La démarche s'inspire de deux grandes tendances: l'organisation centralisée et l'organisation décentralisée.

#### 3-1- Démarche centralisée

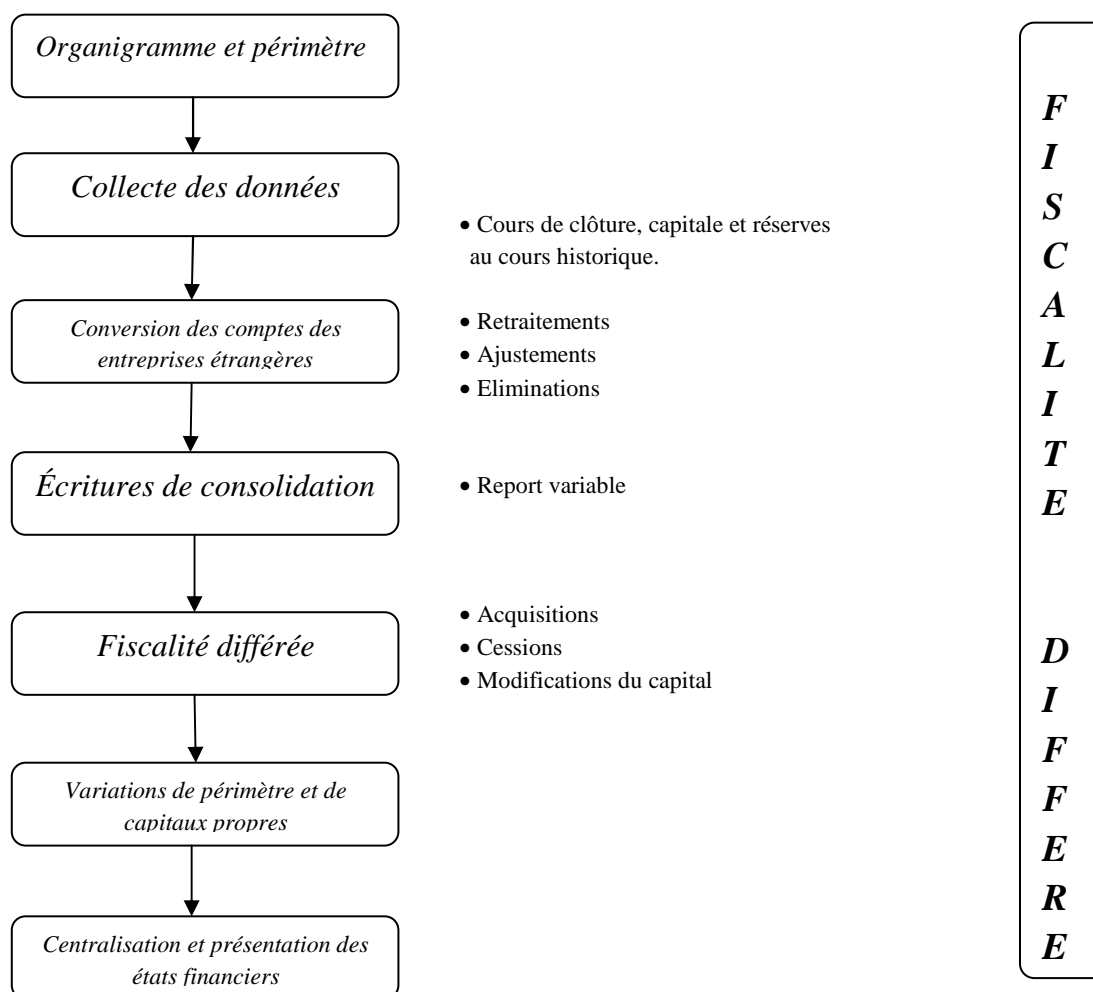
Dans la démarche centralisée, la société consolidée assume l'intégralité des opérations de consolidation. Les étapes sont principalement les suivantes:<sup>2</sup>

- *L'organigramme et le périmètre*: il est établi la liste des entreprises à consolider et la méthode de consolidation pour chaque entreprise retenue dans le périmètre;
- *La collecte des données*: à cette phase des travaux de consolidation, l'ensemble des documents nécessaires pour effectuer le cumul des données a été rassemblé. Ces documents sont notamment: la balance de chaque entreprise consolidée; les informations liées aux titres des entreprises consolidée, le détail des comptes et des opérations intra-groupe, les variations de capitaux propres, les données utiles aux retraitements et aux éliminations;
- *La conversion des comptes des entreprises étrangères* : tous les comptes des entreprises étrangères doivent être convertis dans la monnaie de consolidation;
- *Les écritures de consolidation qui sont classées en plusieurs catégories*: les retraitements qui visent à rendre les évaluations homogènes, les reclassements qui visent à rendre les comptes intra-groupe réciproque, les éliminations visent à supprimer les doubles emplois et les résultats internes;
- *La fiscalité différée*: tant que la méthode de comptabilisation des impôts différés n'est pas appliquée dans les comptes individuels, un retraitement est nécessaire;
- *Les variations de périmètre*: toutes les opérations de variation de périmètre peuvent conduire le groupe à constater des écarts d'évaluation et des écarts d'acquisition lors de la détention de titres ou à des corrections de plus ou moins-value lors de cession de titres d'entreprises consolidées ;
- *La présentation des comptes consolidés* : elle est la résultante des travaux de consolidation.

<sup>1</sup> Burno Bachy et Michel Sion, *op.cit*, P: 19.

<sup>2</sup> Mohamed Neji Hergli (expert comptable tunisien), *op.cit*, P:76.



**Figure 1-3 : La démarche centralisée d'établissement des comptes consolidés**

**Source :** Mohamed Neji Hergli (expert comptable tunisien), Op.cit, P : 76.

### 3-2- Démarche décentralisée

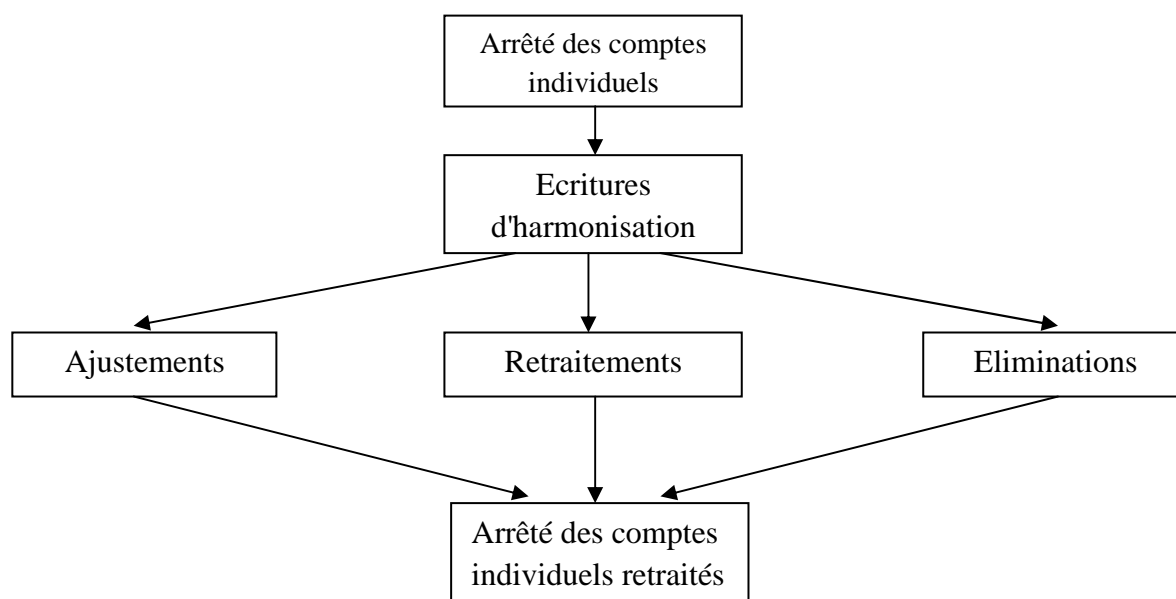
Dans cette démarche, chaque entreprise prépare des comptes retraités et conformes aux règles de présentation et d'évaluation du groupe.

Ainsi, le service de consolidation après vérification récupère les données et les complète en vue de la consolidation de l'ensemble des entreprises incluses dans le périmètre.

#### 3-2-1- Travaux dans chaque entreprise

Dans cette démarche, les données transmises au service consolidation de la société consolidante ont été préparées selon les règles d'évaluation du groupe.

**Figure 1-4 : La démarche d'arrêté des comptes individuels retraités selon les règles d'évaluation du groupe**



Source: **Mohamed Neji Hergli** (expert comptable tunisien), Op.cit, P : 77.

### 3-2-2- Travaux dans la société consolidante

Cette démarche vise à traiter toutes les opérations de consolidation au service de consolidation de la société consolidante. Elle est appliquée dans les groupes, dès lors que le nombre d'entreprises à consolider est important, car il permet d'alléger les travaux du service de consolidation. Cette organisation suppose que les entreprises soient bien informées des règles d'évaluation du groupe. Son efficacité implique :

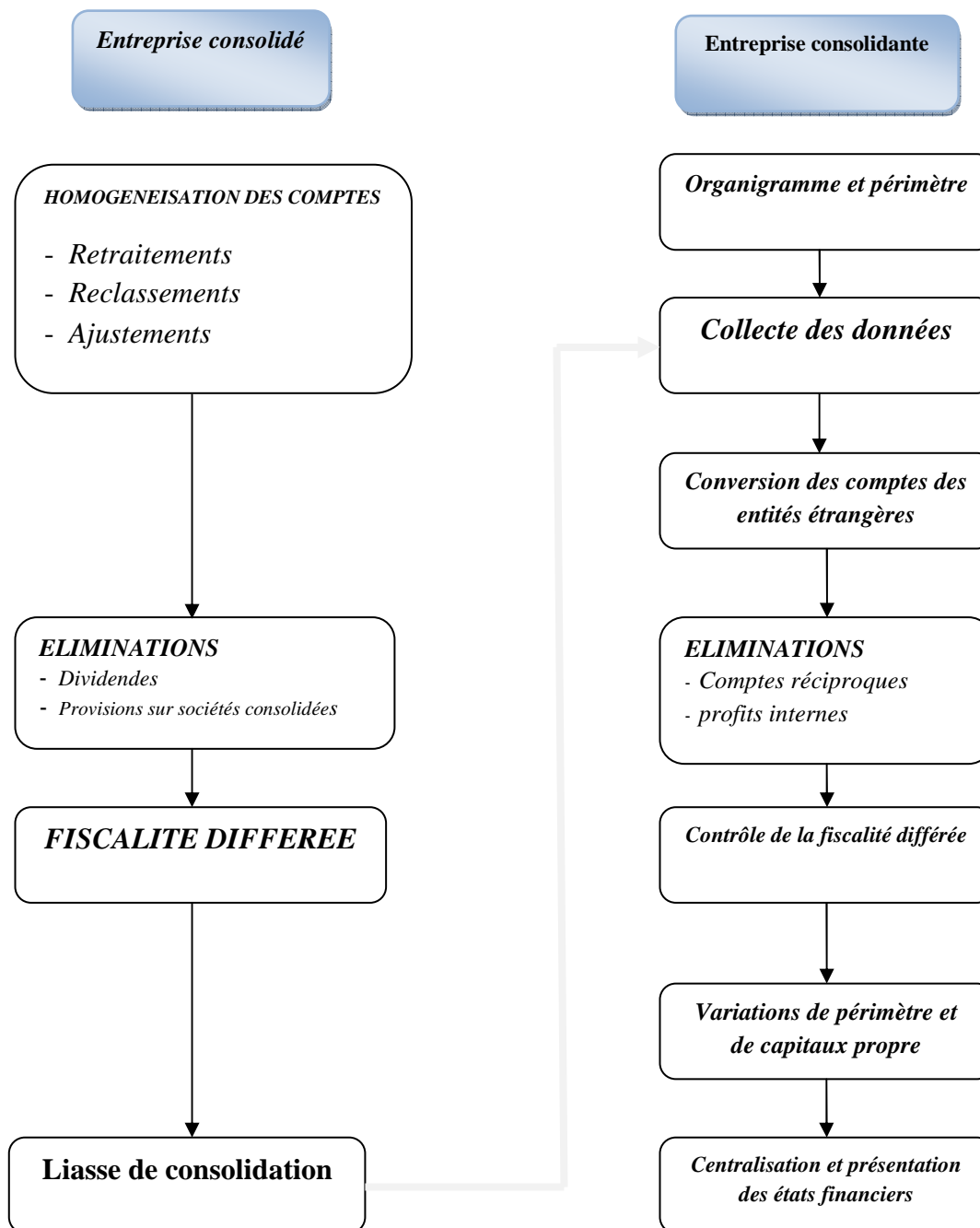
- la diffusion auprès des sociétés du groupe du manuel comptable groupe et du manuel de consolidation, accompagnée si nécessaire par des séminaires de formation et de sensibilisation pour créer un « climat groupe » ;
- la définition et la délégation des pouvoirs aux filiales concernant les opérations relevant de leur ressort (notamment les retraitements pour homogénéisation).
- la transmission (généralement à la fin de l'année) à chaque filiale de la liasse de consolidation<sup>1</sup> en lui accordant un délai pour la retourner remplie.

<sup>1</sup> **La liasse de consolidation** est un document normalisé qui doit être utilisé par les filiales consolidées pour transmettre au service central de consolidation leurs états financiers consolidants et des annexes explicatives. Elle comprend :

- les états financiers des sociétés du groupe;
- les informations concernant les postes nécessitant des retraitements et ceux entraînant des explications (Par exemple évolution des capitaux propres ou du portefeuille titres) ;
- un questionnaire de consolidation, comportant principalement les principes et méthodes comptables utilisés.

Les relations avec les filiales doivent donc être *normalisées* afin d'obtenir une information consolidée fiable.<sup>1</sup>

**Figure 1-5 : La démarche décentralisée d'établissement des comptes consolidés**



*Source: Mohamed Neji Hergli (expert comptable tunisien), Op.cit, P : 78.*

<sup>1</sup> Mohamed Neji Hergli (expert comptable tunisien), op.cit, P:78.

#### 4 - La réglementation applicable aux comptes consolidés en Algérie

La consolidation comme toutes les techniques de comptabilité est gérée par un référentiel comptable. Néanmoins la nécessité de publier des comptes consolidés n'a été ressentie en Algérie qu'en 1996.

Dans son article 732 bis 3, le code de commerce a prévu l'obligation pour les sociétés holding qui font appel public à l'épargne et ou cotées en bourse d'établir et de publier des comptes consolidés. Ces derniers sont définis par l'article 732 bis 4 du même code comme suit « par comptes consolidés, on entend la présentation de la situation financière et des résultats d'un groupe de sociétés, comme si celles-ci ne formaient qu'une seule entité. Ils sont soumis aux mêmes règles de présentation, de contrôle, d'adoption et de publication que les comptes individuels. Les modalités d'application du présent article seront déterminées en tant que de besoin, par voie réglementaire. ».

Notons que les articles 732 bis 3 et bis 4 indiquent que « Les holdings doivent se conformer aux dispositions de ce plan comptable pour la tenue de leur comptabilité, l'élaboration et la présentation des documents de synthèse. ».

Lorsqu'une société prend une participation représentant plus de 50 % du capital d'une autre société, ou assure le contrôle de cette société, il doit en être fait mention dans le rapport soumis à l'assemblée générale annuelle sur les opérations de l'exercice. Dans ce même rapport, il doit être rendu compte de l'activité et des résultats des filiales et des sociétés qu'elle contrôle. Le Code de commerce prévoit qu'il est interdit à une SPA de détenir des actions dans une autre société, si celle-ci détient une fraction de son capital qui est supérieur à 10 %.<sup>1</sup>

L'arrêté du ministère des finances du 26 Juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes. En matière de consolidation, le nouveau texte intègre l'obligation relative à l'établissement et la publication des comptes consolidés. L'article 31 de la dite loi prévoit que « Toute entité qui a son siège ou son activité principale sur le territoire national et qui contrôle une ou plusieurs autres entités établit et publie chaque année les états financiers consolidés de l'ensemble constitué par toutes ces entités. ». Ainsi, dans son article 32, le texte de loi donne une définition à la consolidation « la consolidation des comptes vise à présenter la situation financière et le résultat d'un groupe d'entités comme s'il s'agissait d'une entité unique ».

Pour conclure cette section, on peut dire que les investisseurs, les créanciers ou tout autre partenaire du groupe ainsi constitués ne peuvent pas appréhender dans son ensemble par la simple analyse des comptes individuels de chaque société; ils ont besoin pour cela des états financiers consolidés.

---

<sup>1</sup> Guide investir en Algérie 2011, KPMG ALGERIE, 2011 Edition, p : 208.

## Section 4 : Comprendre les impôts différés

Le développement des IFRS, la convergence des principes algériens vers ceux-ci et l'internationalisation croissante du monde des affaires rendent la compréhension des impôts différés de plus en plus nécessaire

Les études traitant les impôts différés dans la littérature comptable, ont essentiellement discuté des problèmes reliés à leur évaluation.<sup>1</sup>

### 1 - Notion de l'impôt différé

La notion de l'impôt différé commence à devenir une question comptable: études techniques dans les revues spécialisées, regard vigilant des analystes financiers, analyse théorique et pratique comparée.

La notion de l'impôt différé est liée à une problématique de rattachement de la charge d'impôt sur les sociétés au résultat : deux conceptions techniques sont, en effet, apparues au cours de ce siècle (tant dans la littérature qu'au niveau des pratiques):

-d'une part, la conception de l'impôt exigible : où seul l'impôt effectivement dû au titre de la période concernée (et déterminé sur la base du « résultat fiscal imposable ») est enregistré en comptabilité;

-d'autre part, la conception du report d'impôt : dans laquelle il est recherché une liaison de rattachement entre le fait comptable et son traitement fiscal.

Dans le cadre de cette dernière conception, plusieurs approches ont été développées par les praticiens (calcul global sur tous les décalages pouvant exister, calcul partiel sur une partie des décalages) et différentes méthodes de calcul ont été pratiquées (calcul selon le report fixe en retenant le taux d'impôt de naissance du décalage ; calcul selon le report variable en retenant le taux d'impôt connu qui sera appliqué lors du renversement du décalage).

Cette question peut donc apparaître, dans un premier temps, comme strictement technique. Les relations entre comptabilité et fiscalité ont toujours été une source d'écrits et de problèmes pratiques importants, certains auteurs n'hésitant pas à considérer qu'il y a eu dominance (rapt) de la comptabilité par la fiscalité, voire de relations « dangereuses » ... Il ne fait pas de doute, en tout cas, que cette question concerne tous les pays, qu'ils soient à système comptable connecté (avec la fiscalité) ou déconnecté (à la fiscalité).

---

<sup>1</sup> **Bernard OLIVERO, Nadia SBEI TRABELSI**, Analyse de l'effet des impôts différés sur le contenu informationnel du résultat: cas des firmes utilisant les normes internationales et les normes américaines, publié dans "la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité", France 12 /10/ 2010, P : 3.

En Algérie, les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le système comptable financier, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt, cette connexion rend donc la question de l'impôt différé encore plus importante, la déformation fiscale de l'information économique étant un phénomène bien « connu » des praticiens.

En effet, la comptabilité et la fiscalité ont un objectif commun en matière de détermination de la situation patrimoniale de l'entreprise, bien qu'elles aient parfois une approche divergente d'un même fait économique.

Cette situation s'explique par la poursuite de finalités par nature différentes:

-la comptabilité doit être un outil de gestion des entreprises et un moyen d'information des parties prenantes;

-la fiscalité définit, à partir de la comptabilité, l'assiette de l'impôt à payer à l'Etat, dans un cadre où les lois de finances (au moins annuelles !) font évoluer les règles de manière parfois rapide, et souvent erratique.

Le « pourquoi » de la notion de l'impôt différé est donc résolument inscrit dans cet objectif assigné à la comptabilité : « donner une image fidèle » (terminologie apparue dans la littérature dès les années 1920).

Il faut reconnaître que la situation en Algérie est assez ambiguë, et que les développements récents de la comptabilité (avec les réformes de 2007 et l'adaptation du SCF) n'ont pas permis de faire évoluer cette situation.

Globalement, l'intérêt pour l'analyse de la question de l'impôt différé est assez récent, et les comptes individuels restent basés sur le principe de la comptabilisation de l'impôt exigible (avec des exceptions pour l'enregistrement partiel de certains passifs d'impôt futur).

Quant aux comptes consolidés, le SCF a, en conservant la terminologie de la méthodologie de l'arrêté ministériel du 25 Mars 2009, opéré une profonde transformation des règles, dans le cadre de la convergence du système algérien avec les normes comptables internationales.

Parallèlement, aux Etats-Unis, une importante controverse (technique et politique) est survenue au début des années 1990 pour définir des nouvelles règles de suivi des impôts différés ; et une nouvelle norme a même été approuvée par l'organisme normalisateur (le FASB) sans même que son application ait été rendue obligatoire (il s'agit de la norme FAS 96 remplacée par la norme FAS 109)...

Et ce débat d'outre-Atlantique, tant qu'il n'a pas été résolu, a empêché l'IASC d'établir une nouvelle version de la norme 12, pourtant adoptée rapidement dans sa première version (1979) sur cette question.

La justification par rapport au concept de l'image fidèle, et au respect des principes comptables fondamentaux (comme l'indépendance des exercices), n'est donc pas suffisant.

Pour Bernard Colasse<sup>1</sup> : « Etrange instrument donc que la comptabilité... Conçue pour décrire l'entreprise, elle n'en fournit que des images partielles, souvent partiales et toujours floues. Conçue pour informer, pour aider au contrôle et à la prise de décision, elle se prête au leurre, à la mise en scène, à la rhétorique, à la ruse et, quelque fois, à la tromperie. Le chiffre comptable est donc hautement controversable et l'on peut se demander s'il ne trouve pas sa pleine utilité sociale à l'occasion, justement, des controverses qu'il provoque et alimente, jouant un rôle de médiation entre les acteurs sociaux amenés à construire ensemble l'entrepris ».

Il s'agit là de l'autre aspect de l'importance de la question stratégique de l'impôt différé.

La mise en évidence de ce solde, en termes de langage comptable, dévoile en réalité la stratégie de l'entreprise face à la « contrainte » de l'impôt direct.

Et, il n'est pas évident, en effet, que cet aspect incite à une analyse sereine et transparente, même si, dans le contexte français, l'impôt sur les sociétés ne représente schématiquement que des recettes de l'Etat.

Mais c'est à ce titre que le chercheur comptable, par observation de la réalité, par description et explication de la situation et par analyse des critères de validation, peut permettre de faire avancer l'état de l'art...

Cette étude vise à opérer une observation des pratiques comptables sur cette question, tant au niveau des comptes individuels que des comptes consolidés, des groupes algériens, il est étudié principalement et surtout dans la pratique les informations à fournir sur l'impôt différé exigé par la norme IAS 12.

Les impôts différés permettent d'obtenir une vision plus économique de l'impôt sur le résultat, qui correspond dans les comptes consolidés au cumul de l'impôt exigible et de l'impôt différé.

---

<sup>1</sup> **COLASSE Bernard**, « Qu'est-ce que la comptabilité ? » in : Encyclopédie de gestion, éd : Economica, Paris 1997, P : 2730.

## 2 - Les impôts différés dans la littérature comptable dans le monde

Les études traitant des impôts différés dans la littérature comptable dans le monde, ont essentiellement discuté des problèmes reliés à leur évaluation.

Les études ayant étudié le contenu informationnel des impôts différés peuvent être scindées en deux groupes :<sup>1</sup> les études traitant l'utilité des impôts différés dans la valorisation de la firme et la prévision de sa performance et celles analysant le rôle des impôts différés dans la manipulation des résultats.

### 2 - 1 - Les études traitant l'utilité des impôts différés dans la valorisation de la firme et la prévision de sa performance

Dans ce groupe on peut citer les travaux d'Amir et Sougiannis [1999], Lev et Nissim [2004] et Arcelus et al [2005]. Dans leur étude, Amir et Sougiannis [1999] analysent une catégorie bien précise d'impôts différés à savoir ceux résultant des reports prospectifs.

L'analyse a été faite sur deux niveaux :

- Comment les analystes incorporent dans les prévisions de bénéfices les impôts différés résultant de pertes et de crédits qui font l'objet de reports prospectifs ;
- Compte tenu des prévisions de bénéfices des analystes, comment les investisseurs incorporent dans le cours des actions les impôts différés résultant des reports prospectifs.

Les auteurs ont défini un système récuratif croisé constitué de deux modèles de régression : un modèle prévisionnel de bénéfices et un modèle d'évaluation comptable.

Ce dernier relie le cours de l'action avec la valeur comptable de la firme, la valeur actualisée des bénéfices anormaux prévus et les impôts différés résultant de reports prospectifs.

Ils ont réalisé cette étude pour un échantillon d'entreprises cotées aux Etats Unis durant les exercices 1992, 1993 et 1994. Les résultats dégagés montrent que les investisseurs utilisent l'information relative.

C'est pourquoi, l'objectif de cette section est de présenter simplement les impôts différés afin de faciliter leur compréhension et de contribuer ainsi à leur démystification.

Aux reports prospectifs dans l'évaluation comptable de l'entreprise, si les analystes incorporent cette information dans les prévisions de bénéfices.

---

<sup>1</sup> **Bernard OLIVERO, Nadia SBEI TRABELSI**, Analyse de l'effet des impôts différés sur le contenu informationnel du résultat: cas des firmes utilisant les normes internationales et les normes américaines, publié dans "la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité", France 12 /10/2010, p : 2.



Ils concluent à l'existence d'une relation positive marquée entre les impôts différés résultant de reports prospectifs et le cours des actions.

De même, Lev et Nissim [2004] ont analysé le rôle des impôts différés dans la prédiction de l'évolution des résultats futurs de la firme.

Les résultats ont montré que les impôts différés ont un pouvoir prédictif des résultats futurs assez limité par rapport au ratio Impôts/Résultat comptable.

Dans le même sens l'article d'Arcelus et al [2005] analyse l'effet des impôts différés sur la qualité des indicateurs de performance économique de la firme, en particulier le ROI (Return On Investment).

## **2 - 2 - Les études analysant le rôle des impôts différés dans la manipulation des résultats**

Dans ce groupe on peut citer les travaux de Lee [1998], Gordon et Joos [2004] et Philips et al [2003]. L'étude de Lee [1998] analyse les erreurs de mesure du résultat comptable qui sont causées par une surévaluation des impôts différés.

En effet, les méthodes adoptées par les firmes afin d'évaluer les charges d'impôts différés peuvent causer des erreurs de mesure du résultat.

Ceci pourrait expliquer, en partie, le faible pouvoir explicatif de l'information du résultat publié. Il utilise un modèle de régression multiple qui relie le rendement boursier de l'action avec le bénéfice avant impôts différés, les impôts différés et les éléments extraordinaires.

Dans un second lieu, les impôts différés ont été décomposés en deux éléments : la valeur actuelle de la charge d'impôts différés et les gains d'impôts différés imputés.

Ces modèles ont été testés pour un échantillon d'entreprises cotées aux Etats Unis durant la période 1985-1991.

Les résultats indiquent une faible association entre les impôts différés et la valeur boursière de la firme. Cependant, lorsque les impôts différés sont décomposés, ladite association augmente.

Les travaux de Gordon et Joos [2004] et de Philips et al [2003] ont examiné l'utilisation des impôts différés par les dirigeants dans la manipulation des résultats comptables.

Compte tenu des éléments précédents, notre travail se fixe pour objectif d'étudier, conformément aux pratiques internationales, les modalités techniques de l'établissement des compte consolidés des impôts différés, et la pratique dans les groupes algériens quant au respect des exigences de la norme IAS 12.

### 3 - L'impôt exigible et l'impôt différé

Il existe deux conceptions de l'impôt sur les bénéfices : l'impôt exigible et l'impôt différé.<sup>1</sup>

#### 3 - 1 - L'impôt exigible

L'impôt exigible est le montant de l'impôt sur le bénéfice payable (ou récupérable) au titre du bénéfice imposable (ou la perte fiscale).<sup>2</sup>

Exemple : en N une entreprise dégage un résultat comptable avant impôt de 10.000 qui comprend une provision pour risque de 2.000 qui est réintégrée fiscalement. Le résultat fiscal est alors de 12.000. Compte tenu d'un taux d'impôt sur les bénéfices de 33.33%, l'impôt exigible s'élève à 4.000 (montant versé à l'Etat au titre de l'exercice N). L'impôt exigible ainsi déterminé ne tient pas compte du fait que la provision pour risque de 2.000 sera fiscalement déductible lors de sa reprise sur un exercice ultérieur et ne respecte donc pas le principe de rattachement des charges aux produits.

#### 3 - 2 - L'impôt différé

L'impôt différé permet de constater un impôt correspondant au résultat économique de l'exercice au titre des opérations de l'entreprise qui sont amenés à générer dans le futur un impôt ou une économie d'impôt non reconnu par la méthode de l'impôt exigible.

Des impôts différés sont ainsi calculés sur :<sup>3</sup>

##### 3 - 2 - 1 - Les décalages temporaires entre le résultat comptable et le résultat fiscal

Les différences temporelles taxables sont celles qui généreront des montants imposables dans la détermination du résultat imposable d'exercices futurs, au moment où la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée. Le résultat comptable est supérieur au résultat fiscal, l'entreprise a alors une dette fiscale potentielle ou un crédit d'impôt différé à l'égard de l'Etat.<sup>4</sup> Les passifs d'impôt différé sont les impôts sur le résultat payables au cours d'exercices futurs au titre de différences temporelles taxables, alors qu'ils résultent d'opérations réalisées dans les années antérieures à l'imposition.<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> Selon la norme IAS 12, la charge (ou le produit) d'impôt résulte de l'addition de l'impôt exigible et de l'impôt différé.

<sup>2</sup> **Stéphan Burn**, Guide d'application des normes IAS\IFRS, Gualino Editeur, Paris, 2005, P: 142.

<sup>3</sup> Cette liste n'est pas exhaustive mais énumère les cas les plus couramment rencontrés.

<sup>4</sup> **Jacqueline Langot et Alain Burlaud**, Comptabilité Anglo-Saxonne normes, mécanismes et documents financiers, 4<sup>ème</sup> édition, ECONOMICA, Paris, 2002, P : 241.

<sup>5</sup> **Wolfgang Dick et Frank Missonierpiera**, Comptabilité financière en IFRS, Pearson Education, France, 2009, P : 211.

Les différences temporelles déductibles sont celles qui généreront des montants déductibles dans la détermination du résultat imposable d'exercice futurs, au moment où la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée.<sup>1</sup>

La charge n'est pas déductible aujourd'hui mais elle le sera dans les années futures. Les actifs d'impôt différé sont les impôts sur le résultat recouvrables au cours d'exercices futurs.<sup>2</sup> Ils représentent les effets fiscaux futurs des écarts temporaires déductibles (La baisse des impôts à payer au d'exercices futures).<sup>3</sup>

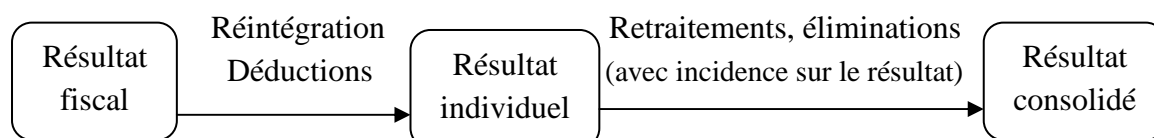
Exemple : constatation d'un impôt différé sur la provision pour risque de 2.000 pour tenir compte de l'économie d'impôt qui sera générée lors de la reprise de la provision .

### 3 - 2 - 2 - Les écritures enregistrées uniquement dans les comptes consolidés ou le reporting (retraitements de consolidation, éliminations d'opérations internes)

L'impôt à payer (impôt exigible) est calculé à partir du résultat fiscal (base imposable).

Le résultat fiscal est différent du résultat comptable avant impôt en raison des ajustements opérés entre le résultat fiscal et individuel et en raison des écritures de retraitements et d'élimination.

**Figure 1-6 : La déférence entre le résultat fiscal et le résultat consolidé**



Source : **B. BACHY, M. SION**, op.cit, P : 66.

<sup>1</sup> **C.Maillet-Baudrier et A. Le Manh**, les normes comptables internationales IAS\IFRS, 4<sup>ème</sup> édition, Foucher, Paris, 2006, P : 141.

<sup>2</sup> **Jean-François Bosquet, Thomas E.jones et Eric delesalle**, Normes IAS\IFRS Que faut-il faire ? Comment s'y apprendre, 2<sup>ème</sup> édition, Organisation, Paris, 2002, P : 144.

<sup>3</sup> **Danielle gagnon-valotaire**, Comptabilité intermédiaire (les impôts, la location et les avantage sociaux futurs), 2<sup>ème</sup> édition, ERBI (Editions du Renouveau Pédagogique INC), Québec, Canada, 2005, P : 11.

Il existe donc des différences ou écarts entre le résultat fiscal et le résultat consolidé de l'entreprise consolidée, ces écarts sont de deux natures :<sup>1</sup>

- *Les différences temporaires* qui trouvent leur origine dans un exercice et s'inversent dans un ou plusieurs exercices ultérieurs (ex : retraitements d'amortissements, élimination de marges sur stocks) ;

- *Les différences permanentes* qui sont des écarts entre le résultat consolidé et le résultat fiscal définitifs (ex : amende définitivement non déductible, dividende reçu non imposable).

Seules les différences temporaires génèrent des décalages d'imposition et donc la comptabilisation d'impôts différés.

Exemple : une provision pour indemnités de départ en retraite est enregistrée dans les comptes consolidés pour 1.200. Cette écriture donne lieu dans les comptes consolidés à constatation d'un impôt différé correspondant à l'économie future d'impôt qui sera réalisée lorsque les indemnités de départ en retraite seront versées.

### 3 - 2 - 3 - Les pertes fiscales reportables

Dans les comptes individuels, les pertes fiscales subies au cours d'un exercice mais ne font l'objet d'aucune constatation d'économie future d'impôt. En revanche, dans les comptes consolidés, sous réserve de pouvoir justifier de leur imputation sur des bénéficiaires futurs, les déficits reportables donnent lieu à constatation d'un impôt différé correspondant à l'économie future.

Exemple : l'exercice N se solde par une perte fiscale de 30.000. Dans la mesure où cette perte provient d'éléments non récurrents et que les exercices ultérieurs devraient être bénéficiaires compte tenu d'un taux d'impôt de 33.33%, un impôt différé de 10.000 est constaté dans les comptes consolidés.

### 3 - 2 - 4 - Les différences entre valeur comptable d'un actif ou d'un passif et la valeur qui lui est attribuée par l'administration fiscale

La base fiscale d'un actif ou d'un passif est le montant attribué à cet actif ou ce passif à des fins fiscales.<sup>2</sup>

Exemple : suite à l'acquisition de la société S, le bilan consolidé du groupe G comprend un actif dont la juste valeur est de 5.000 tandis que sa valeur dans les comptes individuels de S s'élève à 3.200. Fiscalement cet écart de 1.800 ne sera jamais déductible soit sous forme d'amortissement soit lors de la cession de l'actif, ce qui implique de constater un impôt différé passif de  $1.800 \times 33.33\% = 600$  dans les comptes consolidés.

<sup>1</sup> B. BACHY, M. SION, *op.cit.*, P : 67.

<sup>2</sup> Obert Robert, *Pratique des normes IAS\IFRS*, 2<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris, 2006, P: 398.

#### 4 - Identification des impôts différés

En pratique l'identification des impôts différés s'effectue à partir de deux sources :

- Les retraitements et les éliminations de consolidation sont effectués au moyen du tableau de réconciliation de situation nette qui assure le passage des comptes individuels aux comptes consolidés de l'ouverture à la clôture de l'exercice ;
- Les retraitements entre le résultat comptable et le résultat fiscal.

Les impôts différés peuvent être appréhendés par le compte de résultat ou par le bilan. L'approche par le bilan qui est désormais la méthode « officielle » tant dans les principes Algérien qu'internationaux permet d'identifier l'exhaustivité des bases d'impôt différé, ce qui n'est pas le cas de l'approche par le résultat qui est en revanche plus facile à comprendre.

Les impôts différés sont calculés en appliquant aux bases le taux d'impôt qui sera en vigueur lors de la disparition de la différence temporaire. L'identification des bases consiste à analyser les différences entre le résultat fiscal et le résultat consolidé de l'exercice :

- Partir du résultat comptable avant impôt (comptes individuels) et classer les réintégrations/déductions en 2 groupes :

- **Les différences permanentes** : il s'agit de produits/charges qui ne donneront jamais lieu à impôt/économie d'impôt dans les exercices ultérieurs : TVTS, amendes et pénalités, dividendes nets de la quote-part de frais et charges dans le cadre du régime mère-fille. Elles ne donnent jamais lieu à constatation d'impôts différés.

- **Les différences temporaires** qui représentent des décalages dans le temps et constituent donc des bases d'impôt différé :

- Base d'impôt différé actif dans le cas d'économie future d'impôt (ex : Participation qui ne sera déductible qu'en N+1) ;
- Base d'impôt différé passif dans le cas d'imposition future (produits comptabilisés qui seront taxés ultérieurement).

- Identifier l'ensemble des retraitements et des éliminations de consolidation qui constituent des bases d'impôts différés à l'exception des différences temporaires liées aux titres de participation d'entreprises consolidées et aux écarts d'acquisition (goodwills) qui ne donnent jamais lieu à constatation d'impôts différés sauf dans certains cas particuliers qui ne seront pas abordés dans ce dossier.

En cas de perte fiscale reportable, s'assurer qu'elle pourra être imputée sur des exercices futurs afin d'être en mesure de constater un impôt différé actif (créance d'impôt liée à l'économie future en raison de l'imputation). Dans le cas contraire, aucun impôt différé ne sera constaté. Le caractère imputable de la perte fiscale sur les exercices ultérieurs devra être documenté afin que l'actif d'impôt différé ne soit pas remis en cause par les commissaires aux comptes. La documentation pourra être constituée de business plans ou le cas échéant d'éléments permettant de démontrer le caractère non récurrent de la perte enregistrée sur l'exercice.

## 5 - Contrôle et Audit des impôts différés

Les impôts différés utilisés dans les comptes consolidés et dans les reportings Groupe permettent d'obtenir une vision économique de l'impôt non affectée par les règles fiscales propres à chaque pays. La charge d'impôt théorique se calcule en appliquant au résultat comptable avant impôt le taux d'impôt applicable à l'entreprise consolidante.

Dans le rapprochement se trouvent l'incidence de taux d'imposition pour les résultats imposés dans d'autres pays que celui de l'entreprise consolidante, l'effet de dépenses non déductibles ou de produits non imposables (écarts permanents).<sup>1</sup> Il existe un contrôle de cohérence appelé preuve d'impôt (tax proof en anglais) qui permet de s'assurer que la charge d'impôt de l'exercice est correcte.

Le contrôle consiste à rapprocher la charge d'impôt de l'exercice théorique à celle réellement calculée et comptabilisée. L'audit des impôts différés va consister à :

- Identifier les caractéristiques des impôts dans chaque entité consolidée y compris les entités étrangères,
- Valider le calcul de l'impôt en local,
- Contrôler la preuve de l'impôt pour chaque entité locale,
- Effectuer ce même contrôle en tenant compte de chaque écriture de consolidation,
- Valider la preuve de l'impôt consolidé.

Cette mission nécessite une bonne maîtrise de la fiscalité dans le contexte de l'imposition directe, une capacité à vérifier l'exhaustivité des impôts différés, une bonne connaissance des outils informatiques utilisés pour établir la preuve de l'impôt consolidé. Dans le cadre d'un audit contractuel, la mission d'audit des impôts différés débouche sur toutes suggestions permettant d'améliorer les procédures mises en place et la collecte des informations nécessaires à la preuve de l'impôt.

### Conclusion

Les impôts différés constituent un sujet assez complexe dans la mesure où ces impôts sont le plus souvent perçus comme abstraits et complexes. Pour autant, le développement des IFRS, la convergence des principes Algériens vers ceux-ci et l'internationalisation croissante du monde des affaires rendent leur compréhension de plus en plus nécessaire ; aussi bien pour les comptables que pour les contrôleurs de gestion, les chefs d'entreprises, les fiscalistes,... qu'ils s'agissent de comptes consolidés ou de reporting Groupe.

---

<sup>1</sup> B. BACHY, M. SION, *op.cit.*, P : 68.

## *Chapitre 2 :*

# *Aspects techniques des comptes consolidés selon les normes IAS\IFRS*

## **Introduction**

L'élaboration des comptes consolidés constitue sans conteste l'un des domaines les plus importants de la technique comptable. Dès qu'une entreprise détient plusieurs filiales, les dirigeants de la société mère ont en effet l'obligation de consolider leurs comptes pour offrir une vision économique et financière transparente et normalisée de l'ensemble des sociétés.

Avant de présenter le processus de consolidation des impôts différés, il convient de considérer l'aspect technique des comptes consolidés, en commençant par le périmètre de consolidation, et ensuite présenter les méthodes de consolidation et le processus technique de consolidation, et enfin la présentation des documents de synthèse consolidés.

A cet effet, le présent chapitre est réparti en quatre sections:

- Périmètre de consolidation ;
- Méthodes de consolidation ;
- Processus technique de consolidation ;
- Présentation des documents de synthèse consolidés.



## Section 1 : Périmètre de consolidation

En IFRS, le périmètre de consolidation inclut la *société mère* et les entreprises sous *contrôle exclusif, conjoint ou sous influence notable*. En s'attachant à cette définition, il y a lieu d'analyser les différents types de contrôles qui constituent, à notre avis, un élément clef dans la détermination du périmètre et de la méthode de consolidation.

### 1- Les différents types de contrôle

Le paragraphe 4 de la norme IAS 27 définit le contrôle<sup>1</sup> comme étant « le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entreprise afin d'obtenir des avantages de ses activités ».

#### 1-1- Le contrôle exclusif

Les sociétés contrôlées exclusivement sont appelées Filiales. Elles sont entièrement sous la domination de la société mère et se fondent dans le groupe en perdant toute autonomie de gestion. L'appropriation du pouvoir par la société mère peut revêtir différentes modalités qui suggèrent plusieurs hypothèses<sup>2</sup> de contrôle :<sup>3</sup> le contrôle de droit, le contrôle de fait et le contrôle contractuel.

##### 1-1-1- Le contrôle de droit

Le contrôle existe lorsque la société mère détient, directement ou indirectement par l'intermédiaire de filiales, plus de la moitié des droits de vote d'une entreprise, sauf si dans des circonstances exceptionnelles, il peut être clairement démontré que cette détention ne permet pas le contrôle.

##### 1-1-2- Le contrôle de fait

Outre le contrôle de droit, la norme IAS 27 considère qu'il y a contrôle de fait si la société consolidante détenant la moitié ou moins de la moitié des droits de vote d'une entreprise, dispose du pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres du conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent (§ 13-c) ou encore celui de réunir la majorité des droits de vote dans les réunions du conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent (§13-d). L'aptitude de la mère à disposer du pouvoir sur plus de la moitié des droits de vote en vertu d'un accord avec d'autres investisseurs, constitue une autre situation de fait prévue par l'IAS 27 (§13-a). Les circonstances permettant de prouver l'existence d'un contrôle de fait, telles que décrites dans IAS 27 découlent certes d'une conception large du contrôle faisant prévaloir la substance et la réalité économique sur l'apparence juridique.

---

<sup>1</sup> Pour désigner le contrôle total ou exclusif, l'IAS 27 emploie le terme « **Contrôle** » tout court.

<sup>2</sup> Le paragraphe 13 de l'IAS 27 met en évidence ces trois types de contrôle exclusif.

<sup>3</sup> **W. Dick, F. Missonier-Piera**, op.cit, p: 236.

### 1-1-3- Le contrôle contractuel

Selon le paragraphe (§13-b) de l'IAS 27, le contrôle contractuel existe lorsque la mère, détenant la moitié ou moins de la moitié des droits de vote d'une entreprise dispose du pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle de l'entreprise en vertu d'un texte réglementaire (statuts) ou d'un contrat. Il existe trois types de contrôle contractuel :<sup>1</sup>

#### 1-1-3-1- le contrôle en vertu d'un contrat avec d'autres investisseurs

Il s'agit d'une convention en vertu de laquelle un ou plusieurs actionnaires s'engagent à voter conformément à la volonté d'un autre actionnaire, bénéficiaire de la convention. Cette convention, appelée communément convention de droits de vote, peut permettre à son bénéficiaire d'obtenir la majorité des droits de vote en assemblée générale et donc d'exercer un contrôle exclusif.<sup>2</sup>

#### 1-1-3-2- les conventions de portage

Lorsqu'un groupe veut prendre le contrôle d'autres entités via l'acquisition d'actions, il peut solliciter l'aide d'un organisme financier qui s'engage à porter financièrement une partie des actions de la société acquise. Une convention de portage fait intervenir :

- Un organisme financier, appelé porteur, qui s'engage vis-à-vis d'un bénéficiaire (un groupe dans notre cas) à acquérir et détenir les actions d'une autre entité et à les lui vendre à une date future (promesse de vente) ;
- Un bénéficiaire, qui s'engage à racheter les actions acquises par le porteur à une date future (promesse d'achat) et à lui verser, pendant la période de portage, une rémunération fixe (intérêt calculé sur la base du prix d'acquisition des actions par le porteur).

#### 1-1-3-3- le contrôle en substance (économique) des entités ad hoc<sup>3</sup>

Selon le paragraphe 1 de l'interprétation SIC 12, « une entité ad hoc est une entité créée pour réaliser un objectif limité et bien défini (exemple : effectuer une location, des activités de recherche et de développement ou une titrisation d'actifs financiers). ». L'expression « en substance » signifie que le contrôle s'apprécie ici en fonction des critères économiques et non juridiques comme nous l'avons fait jusqu'à présent.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> B. BACHY, M. SION, *op.cit*, p: 101.

<sup>2</sup> زرموت خالد ، تجميع الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية ، تخصص: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011، ص: 85.

<sup>3</sup> En latin « **ad hoc** » signifie: créé pour une occasion spécifique. Les Anglo-Saxons utilisent le terme « special purpose vehicle » ou SPV.

<sup>4</sup> *Idem*, p: 36.

## 1-2- Le contrôle conjoint

IAS 31 définit le contrôle conjoint comme étant « le partage d'une activité économique en vertu d'un accord contractuel. Il n'existe que lorsque les décisions stratégiques, financières et opérationnelles correspondant à l'activité imposent le consentement unanime des parties partageant le contrôle (les co-entrepreneurs).

Ainsi, le paragraphe 24 de la même norme précise qu'une « entité contrôlée conjointement est une coentreprise <sup>1</sup> qui implique la création d'une société par actions, une société de personne ou d'une autre entité dans laquelle chaque co-entrepreneur détient une participation. L'entité fonctionne de la même manière que toute autre entreprise, si ce n'est qu'un accord contractuel conclu entre les co-entrepreneurs établit le contrôle conjoint sur l'activité économique de l'entité ».

Au sens du paragraphe ci-dessus, le contrôle conjoint suppose :<sup>2</sup>

- *Partage de contrôle* : Le partage de contrôle suppose qu'aucun des co-entrepreneurs pris individuellement n'est en mesure de contrôler unilatéralement l'activité. Cette situation se traduit forcément par l'existence d'un nombre limité de co-entrepreneurs (deux ou trois). En effet, la multiplicité des co-entrepreneurs participant au contrôle aboutit le plus souvent à la dilution des pouvoirs effectifs des uns au profit des autres.

- *Nécessité d'un accord contractuel* : L'existence d'un accord contractuel est une condition fondamentale pour établir l'existence d'un contrôle conjoint.

En effet, selon le paragraphe 9 de l'IAS 31 «les activités qui ne font pas l'objet d'un accord contractuel pour établir le contrôle conjoint ne sont pas des coentreprises». L'accord identifie les décisions qui sont essentielles à la réalisation des objectifs de la Co-entreprise et qui nécessitent le consentement de tous les co-entrepreneurs.

## 1-3- L'influence notable

L'influence notable est le pouvoir de participer aux décisions de politique financières et opérationnelles de l'entreprise détenue, sans exercer un contrôle exclusif ou conjoint sur ces politiques. Une société qui subit l'influence notable est souvent appelée « société associée », notamment lorsque l'investisseur détient directement ou indirectement une participation substantielle sans posséder le contrôle lui permettant d'exercer les prérogatives de l'actionnaire ou de l'associé sur la gestion de la société.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Entité contrôlée conjointement.

<sup>2</sup> كمال الدين الزهراوي، مدخل معاصر في المحاسبة المالية المتقدمة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص: 19.

<sup>3</sup> R. OBERT, M.P MAIRESSE, Comptabilité et audit, Editions DUNOD, Paris, 2009, p186.

Ainsi, au sens du paragraphe 6 de l'IAS 28 <sup>1</sup>, « l'influence notable est présumée si une société détient directement ou indirectement aux moins 20% des droits de vote, sauf si elle démontre le contraire». En outre, même si la fraction des droits de vote détenue est inférieure à 20%, l'influence notable peut être démontrée dans une des situations suivantes:

- représentation au conseil d'administration ou à l'organe de direction équivalent;
- participation au processus d'élaboration des politiques;
- transactions significatives entre l'investisseur et l'entreprise détenue;
- échange de personnels dirigeants; ou
- fourniture d'informations techniques essentielles.

## 2- Le pourcentage de contrôle

Le pourcentage de contrôle <sup>2</sup> ne doit pas être confondu avec le pourcentage d'intérêt, lequel résulte de la détention d'une fraction du capital d'une société (dépendance financière). En d'autres termes, la mesure du contrôle est obtenue à l'aide du pourcentage de contrôle et la mesure de la dépendance financière est obtenue à l'aide du pourcentage d'intérêt.

Cette distinction est fondamentale. En effet, le pourcentage de contrôle exprime l'influence du groupe sur une société, et sert uniquement à déterminer la méthode de consolidation applicable, alors que le pourcentage d'intérêt exprime la part de capital détenue par le groupe et sert à répartir les réserves et le résultat de chaque société entre le groupe et les intérêts hors groupe. <sup>3</sup>

### 2-1- Définition

Le pourcentage de contrôle mesure la capacité d'une société à contrôler directement ou indirectement une autre société. Il permet de déterminer les entreprises qui doivent être retenues dans le périmètre de consolidation et les méthodes applicables.

### 2-2- Modalités de décompte des droits de vote

Pour calculer le pourcentage de contrôle il est procédé, pour chaque entreprise sous contrôle exclusif détentrice de droits de vote, et pour l'entreprise consolidante, au cumul des droits de votes attachés aux actions ordinaires, droits de vote doubles attachés à certains titres, droits de vote potentiels exerçables ou convertibles et enfin des certificats de droits de vote.

---

<sup>1</sup> IAS 28 : participations dans des entreprises associées.

<sup>2</sup> Lorsqu'il n'existe pas des titres privés de droit de vote, le pourcentage de contrôle du groupe est égal au pourcentage d'intérêt pour les sociétés consolidées détenues d'une manière directe par la société consolidante. Le cas contraire, il est égal au rapport entre les droits de vote détenus et le total des droits de vote.

<sup>3</sup> Mohamed Neji Hergli (expert comptable tunisien), Op.cit, P : 18.

En outre, le pourcentage de droits de vote <sup>1</sup> est déterminé différemment selon la nature de la liaison financière entre l'entreprise consolidante et l'entreprise consolidée. On distingue :

- *Les liaisons directes* : le pourcentage de contrôle correspond au cumul de droits de vote détenus par la consolidante.
- *Liaisons indirectes par chaîne unique* : toutes les entreprises de la chaîne doivent être sous contrôle exclusif. Lorsqu'il y a rupture du contrôle, les autres critères non basés sur ce pourcentage doivent être pris en compte pour établir le lien de dépendance.
- *Les liaisons directes ou indirectes par plusieurs chaînes* : le pourcentage de contrôle d'une mère dans une société consolidée est la somme des pourcentages de contrôle de chacune des sociétés contrôlées directement ou indirectement par cette société mère dans ladite société consolidée. Il y a rupture dans la chaîne de contrôle dès que ce pourcentage est inférieur ou égal à 50% (à moins qu'un contrôle de fait ne soit exercé).
- *Liaisons réciproques avec la société mère* : dans une liaison réciproque avec la société mère, il n'est pas tenu compte des droits de vote attachés aux actions détenues par la société consolidée dans le capital de la consolidante.
- *Liaison circulaires*.

Avec la liaison financière, il y a des autres liaisons dans le groupe comme : la liaison administrative, la liaison contractuelle et la liaison économique.<sup>2</sup>

### 3- Pourcentage d'intérêt

Le pourcentage d'intérêts exprime la part de capital détenue par l'entreprise consolidante, directement et indirectement, dans les entreprises du périmètre.

#### 3-1- Définition

Le pourcentage d'intérêt détermine la quote-part du résultat et des capitaux propres d'une entreprise consolidée revenant au groupe, quelle que soit la méthode de consolidation.<sup>3</sup> Il sert de base au calcul des droits financiers de la mère dans les sociétés consolidées (répartition entre part du groupe et intérêts minoritaires).

---

<sup>1</sup> Pourcentage de droit de vote et pourcentage de contrôle sont des synonymes.

<sup>2</sup> أوماطة أمال فريال، تقنية تجميع الحسابات، حالة الشركة القابضة سوناطراك خدمات بترولية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، فرع نقود و مالية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2002، ص : 05 .

<sup>3</sup> B. BACHY, M. SION, op.cit, p : 28.

Les titres à prendre en compte dans le calcul du pourcentage d'intérêt sont ceux qui expriment la part de capital détenue dans la société à consolider. Il s'agit des titres de capital émis par les sociétés par actions, à savoir :

- Les actions, y compris les actions à dividende prioritaire sans droit de vote ;
- Les certificats d'investissement ;
- Les parts sociales dans les autres types de sociétés.

### 3-2- Modalité de décompte<sup>1</sup>

A l'instar du pourcentage de contrôle, le pourcentage d'intérêts de l'entreprise consolidante se détermine différemment selon la nature de la liaison financière entre la consolidante et la consolidée.

- *Liaison directe* : En cas de liaison directe, le pourcentage d'intérêts correspond au pourcentage de participation, c'est-à-dire à la proportion du capital de l'entreprise consolidée détenue par l'entreprise consolidante.

$$\text{Pourcentage d'intérêt} = \frac{\text{Nombre des titres de capital détenus dans la société consolidée}}{\text{Nombres total des titres de capital de la société consolidée}}$$

- *Liaison indirecte par chaîne unique* : Le pourcentage d'intérêts dans l'entreprise consolidée est obtenu en multipliant le pourcentage de participation au capital de chaque filiale constituant la chaîne.

- *Liaison directe et indirecte par plusieurs chaînes* : En cas de liaison indirecte par plusieurs chaînes, il est procédé comme suit : Pour chaque chaîne, on multiplie le pourcentage de chaque société constituant la chaîne ; Puis on additionne les pourcentages ainsi obtenus pour chaque chaîne.

- *Liaison réciproque* : le calcul des pourcentages d'intérêts dans le cas de participations réciproques repose sur un raisonnement Mathématique. Lorsqu'il s'agit de le mettre en œuvre, plusieurs techniques peuvent être employées : méthode algébrique, calcul matriciel, méthode des progressions géométriques...

Pour conclure cette section, on peut dire qu'au travers les trois formes de contrôle (contrôle exclusif, contrôle conjoint et influence notable), nous en déduisons que le pouvoir exercé par une société sur une autre, doit faire l'objet d'une mesure. Cette mesure du pouvoir doit reposer avant tout sur la fraction des droits de vote détenue. Elle est calculée à l'aide du pourcentage de droits de vote ou pourcentage de contrôle.

---

<sup>1</sup> **DIB Makhlouf**, Consolidation En IFRS, mémoire DSEB, Ecole Supérieure de Banque, Alger, 2008, p : 74.

## Section 2 : Méthodes de consolidation

La consolidation consiste à substituer au montant des titres de participation qui figurent au bilan de la société consolidante la part des capitaux propres (y compris du résultat) des sociétés consolidées correspondant à ces titres.

Cependant, cette substitution diffère selon la nature du contrôle exercé sur les entreprises à consolider, donc en fonction de la qualification de l'entité consolidée (filiale, coentreprise ou société associée).

### 1- L'intégration globale

Il résulte de la définition du contrôle exclusif que l'entreprise consolidante dispose de la totalité des actifs et passifs de l'entité comme s'il s'agissait de ses propres actifs et passifs.<sup>1</sup>

Cette méthode consiste à intégrer les états financiers de la filiale dans les comptes consolidés, avec la totalité des actifs et passifs, produits et charges, même si le taux de participation de la société mère dans cette filiale est bien inférieur à 100%.

La consolidation par intégration globale comprend les étapes suivantes :

- *Le cumul des comptes* : A cet effet, les états financiers individuels de la mère et de ses filiales sont combinés, ligne par ligne, en additionnant les éléments semblables d'actifs, de passifs, de capitaux propres, de produits et de charges ;
- *L'élimination des opérations réciproques* : Ainsi, les soldes et les transactions intra-groupes (incluant les ventes, les charges et les dividendes) sont intégralement éliminés ;
- *L'élimination des titres de participation et le partage des capitaux propres* entre la part revenant au groupe et de celle revenant aux minoritaires<sup>2</sup> dans les réserves et dans le résultat.

### 2- L'intégration proportionnelle

Rappelons que le contrôle conjoint est le partage du contrôle d'une entité en vertu d'un accord contractuel. Cependant, dans le cadre du projet de convergence de l'IASB avec les US GAAP, une suppression de la méthode de l'intégration proportionnelle est envisagée, à l'horizon 2010. Cette suppression aurait des incidences importantes sur la présentation des états financiers des groupes utilisateurs de cette méthode de consolidation.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> B. BACHY, M. SION, op.cit, p : 51.

<sup>2</sup> Les « **intérêts minoritaires** » sont aussi qualifiés d'« intérêts non contrôlés ». Ils sont définis par la norme IFRS 3 « regroupement d'entreprises », comme : « la quote-part dans les résultats nets et dans l'actif net d'une filiale, attribuable aux intérêts qui ne sont pas détenus par la mère, ni directement, ni indirectement par l'intermédiaire des filiales ».

<sup>3</sup> Idem, p : 54.

Selon le paragraphe 3 de la norme IAS31 :

«L'intégration proportionnelle est une méthode de comptabilisation selon laquelle la quote-part d'un co-entrepreneur dans chacun des actifs, passifs, produits et charges de l'entité contrôlée conjointement est regroupée, ligne par ligne, avec les éléments similaires dans les états financiers du co-entrepreneur ou est présentée sous des postes distincts dans les états financiers du co-entrepreneur. ».

En se fondant sur le paragraphe ci-dessus, la procédure de consolidation par intégration proportionnelle comprend les mêmes étapes que celle de l'intégration globale.

Toutefois, l'intégration proportionnelle échappe à la phase de répartition des capitaux propres et du résultat de la société consolidée entre des intérêts majoritaires et minoritaires.

En effet, puisque l'intégration est réduite au pourcentage d'intérêt de la consolidante, il n'y a pas d'intérêts hors groupe à constater.

### **3- La mise en équivalence**

Rappelons que la norme IAS 28 définit l'influence notable comme étant le pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle sans toutefois exercer le contrôle de ces politiques.

Au sens du paragraphe 2 de la norme IAS 28 :

« La méthode de la mise en équivalence est une méthode comptable selon laquelle la participation est initialement comptabilisée au coût et est ensuite ajustée pour prendre en compte les changements postérieurs à l'acquisition de la quote-part de l'investisseur dans l'actif net de l'entreprise détenue. Le résultat de l'investisseur comprend sa quote-part du résultat de l'entreprise détenue. »

En d'autres termes, la consolidation par mise en équivalence consiste à :<sup>1</sup>

- Substituer à la valeur comptable des titres de participation détenus, la quote-part des capitaux propres, y compris le résultat de l'exercice déterminé d'après les règles de consolidation ;
- L'élimination des opérations et comptes entre la société mise en équivalence et les autres sociétés consolidées.

Contrairement à l'intégration globale ou proportionnelle, la mise en équivalence des sociétés associées ne comporte pas l'intégration de comptes des sociétés consolidées. Elle consiste en une simple réévaluation des titres de participation détenu par l'investisseur.

---

<sup>1</sup> **DELOITTE**, Guide de référence sur les IFRS, 2007, p : 143.



#### 4- Les techniques de consolidation

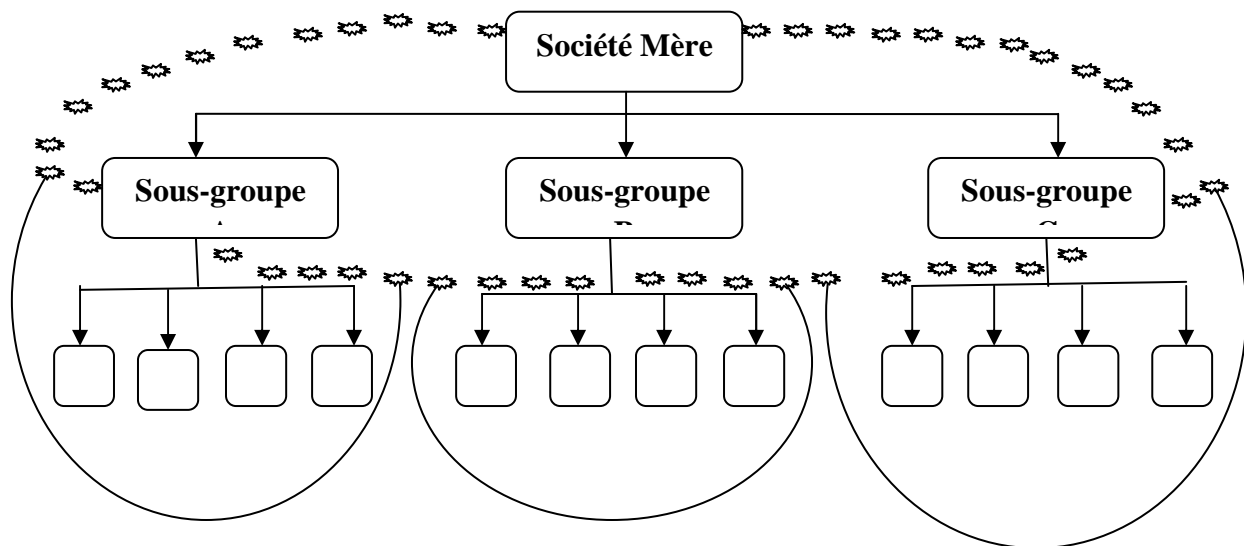
Lorsque les sociétés à consolider sont nombreuses, il est nécessaire d'établir un ordre de traitement pour le cumul des comptes. De ce fait, il existe principalement deux techniques de consolidation, à savoir la consolidation par paliers et la consolidation directe.

##### 4-1- La consolidation par palier

La consolidation par paliers « consiste à consolider successivement chaque société dans la société détentrice de ses titres. On établit ainsi une consolidation à chaque palier d'intégration verticale, les comptes consolidés intermédiaires ainsi obtenus étant intégrés dans la consolidation réalisée au palier suivant ».<sup>1</sup>

La consolidation par paliers conduit à effectuer des consolidations séparées pour chaque sous-groupe. Le schéma présenté dans la page suivante, illustre cette technique :

Figure 2-1 : Consolidation par paliers



Source : J. RAFFEGEAU, P. DUFILS, J. CORRE, Les comptes consolidés, Editions Francis Lefebvre, Paris, 2005, p : 94.

La consolidation par paliers présente les avantages suivants :

- Permettre la production d'une information financière segmentée au sein du groupe ;
- Augmenter les compétences comptables au sein du groupe.

<sup>1</sup> J. RAFFEGEAU, P. DUFILS, J. CORRE, op.cit, Editions Francis Lefebvre, Paris, 2005, p : 93.

Néanmoins cette technique présente les inconvénients suivants :

- Nécessite un délai et un coût plus élevés ;
- Ne peut pas être utilisée facilement lorsque les liaisons financières entre sociétés sont complexes. En pratique, elle ne peut donc être pratiquée que par de petits ou moyens groupes à structure simple; comme par exemple des sous-groupes spécialisés chacun dans une branche d'activité, les participations financières entre eux étant limitées et simples.

#### **4-2- La consolidation directe**

Dans cette technique, les opérations de consolidation se font en une seule fois. L'ensemble des comptes de bilan et de gestion de toutes les sociétés entrant dans le périmètre de consolidation est consolidé directement au niveau de la société mère.

Par conséquent, chaque entité consolidée doit faire l'objet d'un calcul séparé ayant pour objet la détermination de la part du groupe dans les capitaux propres et dans le résultat. La part du groupe est calculée d'après le pourcentage d'intérêt.

La consolidation directe offre les avantages suivants :

- La part contributive de chaque société consolidée dans les réserves et résultat du groupe ainsi que dans les intérêts minoritaires est appréhendée d'une manière séparée ;
- Cette méthode est plus rapide et moins coûteuse que la technique de consolidation par paliers.

En revanche, la consolidation directe ne permet pas de fournir des informations sectorielles (concernant par exemple certaines activités qui auraient été consolidées séparément dans la méthode de la consolidation par paliers).

Pour conclure cette section, on peut dire que les normes internationales définissent 3 méthodes de consolidation :

- Les filiales (contrôle exclusif) sont consolidées en appliquant la méthode de l'intégration globale (IAS 27).
- Les coentreprises (contrôle conjoint) sont consolidées en appliquant la méthode de l'intégration proportionnelle (IAS 28).
- Enfin, les sociétés associées (influence notable) sont consolidées par la mise en équivalence (IAS 31).

### Section 3 : Processus technique de consolidation

La mise en place d'une comptabilité dans un groupe requiert l'usage de techniques spécifiques : il faut notamment pouvoir consolider les comptes des diverses entités composant le groupe pour pouvoir mesurer sa richesse et son résultat global. Ces techniques obéissent à un processus composé de trois étapes essentielles que nous résumons en ce qui suit :

- Homogénéisation des comptes ;
- Cumul des comptes et l'élimination des opérations réciproques;
- Traitement des titres de participation.

Nous nous proposons donc d'étudier au cours de cette section, les étapes du processus de consolidation en analysant les règles et les méthodes comptables associées à chacune.

#### 1- Les reclassements d'homogénéisation

L'homogénéisation des comptes sociaux a pour objet de corriger, par des écritures comptables, les divergences entre les pratiques et méthodes comptables utilisées et celles applicables aux comptes consolidés, ceci afin de prendre en compte les caractéristiques propres aux comptes consolidés telles que présentées par le cadre conceptuel de l'IASB.

Les opérations d'homogénéisation se font soit par des « reclassements » destinés à réduire les différences en matière de présentation des comptes, soit par des « retraitements » visant l'unification des règles de comptabilisation et des méthodes d'évaluation.

En pratique, la liste de ces opérations n'est pas limitative. Nous nous intéressons dans cette section à quelques retraitements caractéristiques.

Les reclassements d'homogénéisation peuvent provenir de deux origines:

- Différence entre les dates de clôture ;
- Présentation des documents de synthèse différents.

#### 1-1- Différence entre les dates de clôture <sup>1</sup>

Tous les états financiers servant de base à la consolidation doivent être arrêtés à la même date. Lorsque les dates de clôture sont différentes, les entités consolidables <sup>2</sup> doivent établir, pour les besoins de la consolidation, des états à la même date que le groupe.

---

<sup>1</sup> Les paragraphes 22, 23 et 24, 25 des normes respectives IAS 27 et IAS 28.

<sup>2</sup> Les dispositions normatives ne concernent que les rapports entre mère et filiales et entre investisseurs et entreprises associées. Néanmoins, elles peuvent être transposées, aux rapports entre coentrepreneurs et coentreprises. En effet, selon le § 33 de IAS.31 « De nombreuses procédures qui conviennent à l'application de la consolidation proportionnelle sont similaires aux procédures utilisées pour la consolidation des participations dans des filiales, lesquelles sont exposées dans IAS 27 »

Si cela se révèle impossible, des états financiers établis à des dates de clôture différentes peuvent être utilisés, à condition que :

- La différence ne soit pas supérieure à trois mois ;
- Ils soient modifiés pour tenir compte des transactions et événements significatifs intervenus dans l'intervalle ;
- La durée des périodes de Reporting et toute différence entre les dates de Reporting doivent être identiques d'une période à l'autre.

### **1-2- Présentation des documents de synthèse différents**

Il arrive souvent que des entités situées dans le même périmètre de consolidation présentent leurs comptes individuels soit selon :

- Une tendance « anglo-saxonne » : présentation des états financiers « en liste », avec une distribution des produits et charges par « fonction » au niveau du compte de résultat ;
- Une tendance « continentale » : présentation du bilan et du compte de résultat « en comptes » et ventilation des produits et charges par « nature ».

Il en résulte que l'obtention d'une image unifiée et pertinente du groupe à travers des états financiers homogènes, requiert un travail de reclassement de comptes des différentes entités consolidables.

### **2- Les retraitements d'homogénéisation**

Les comptes consolidés visent à donner une représentation homogène des entreprises incluses dans le périmètre de consolidation. Ce principe d'homogénéité est prévu par les normes internationales qui confirment l'obligation d'harmoniser les méthodes d'évaluation et de comptabilisation au sein du même périmètre.

En effet, le paragraphe 28 de l'IAS 27 prévoit que « Les états financiers consolidés doivent être préparés en utilisant des méthodes comptables uniformes pour des transactions et autres événements semblables dans des circonstances similaires ».

Les retraitements d'homogénéisation peuvent porter sur trois principaux domaines:<sup>1</sup>

- Les retraitements liés à la fiscalité ;
- Les retraitements liés aux méthodes de comptabilisation et d'évaluation ;
- Retraitements à caractère économique.

---

<sup>1</sup> **BOUJELBENE Sawsan**, Comptabilité Sectorielle, Ecole Supérieure de Commerce de SFAX, Tunisie, licence 2008, P : 55.

## 2-1- Les retraitements liés à la fiscalité

Dans les comptes sociaux, des écritures sont constatées afin de bénéficier d'avantages fiscaux<sup>1</sup>. Ces écritures ne sont pas justifiées économiquement et doivent être annulées dans les comptes consolidés pour que ces derniers reflètent au mieux la réalité économique des transactions du groupe.

A titre d'exemple, nous pouvons citer : les amortissements dérogatoires, provisions pour hausse des prix et subventions d'investissement.

## 2-2- Les retraitements liés aux méthodes de comptabilisation et d'évaluation

Lorsque les comptes individuels des entités consolidables sont établis selon des règles comptables en conformité avec un environnement économique et financier différent de celui des comptes consolidés, il convient de faire converger le groupe vers un choix unique qui sera appliqué par souci de comparabilité.

Ainsi, certains référentiels comptables tels que le référentiel IFRS, pour des transactions et événements semblables, prévoient des méthodes de référence et des méthodes alternatives.

Les entreprises qui sont donc retenues dans le périmètre profitent de cette latitude dans la préparation de leurs comptes sociaux. Des disparités peuvent ainsi apparaître et nécessiter que l'on procède à des retraitements.

Dans le cadre du référentiel de l'IASB, nous pouvons citer à titre d'exemple :<sup>2</sup>

- Immobilisations corporelles: La norme IAS 16 distingue deux modèles pour l'évaluation postérieure des immobilisations corporelles :

- *Le modèle du coût* : après sa comptabilisation initiale en tant qu'actif, une immobilisation corporelle sera comptabilisée à son coût diminué des cumuls amortissements et des pertes de valeurs ;

- *Le modèle de la valeur réévaluée* : qui prévoit qu'une immobilisation dont la juste valeur peut être évaluée d'une manière fiable doit être comptabilisée à son montant réévalué, à savoir sa juste valeur à la date de réévaluation, diminuée du cumul des amortissements et des pertes de valeurs ultérieures.

- Immobilisations incorporelles: Les normes IFRS ne reconnaissent pas comme immobilisations incorporelles les frais d'établissement<sup>3</sup> et d'augmentation de capital. Ces derniers doivent être comptabilisés en charges.

---

<sup>1</sup> Il s'agit des économies fiscales temporaires ou définitives.

<sup>2</sup> Robert OBERT, op.cit, p : 258.

<sup>3</sup> Frais préliminaires.

- *Valorisation des stocks* : L'IAS 2 « stock », propose pour la valorisation des stocks fongibles, les méthodes ci-dessus :

- *La méthode CMP (coût moyen pondéré)* : le coût de chaque élément est déterminé à partir de la moyenne pondérée du coût d'éléments similaires au début d'une période et du coût d'éléments similaires achetés ou produits au cours de la période ;

- *La méthode FIFO (First In/First Out)*: les éléments du stock qui ont été acquis ou produits les premiers sont vendus les premiers.

### **2-3- Retraitements à caractère économique**

Il s'agit principalement de : <sup>1</sup>

- *L'activation des contrats de location financement* : La conception des comptes consolidés obéit au principe de la prédominance de la réalité économique sur la forme juridique. Ce principe conduit au retraitement des contrats de location – financement, conformément à l'IAS 17, en inscrivant l'immobilisation – objet de la location financement- à l'actif du bilan consolidé avec, en contrepartie, l'inscription au passif d'une dette d'emprunt équivalente.

- *Les impôts différés*: Les impacts fiscaux dus aux écarts entre le résultat fiscal et le résultat comptable, doivent donner lieu, conformément à l'IAS 12 « impôts sur le résultat » à des corrections qualifiées d'impôts différés.

- *Conversion des comptes des entités libellés en monnaies étrangères*: Dans le cas où une entité du périmètre établit ses comptes dans une devise différente de la devise de consolidation, il convient de les convertir dans la devise de consolidation. Le système fiscal algérien ne permet que de comptabiliser la perte liée à cette opération.

### **3- l'élimination des opérations intragroupes**

En pratique, les écritures d'élimination sont constatées sur le cumul des comptes retraités. De ce qui précède, nous comprenons qu'il convient d'abord de procéder au cumul des états financiers individuels homogénéisés pour pouvoir ensuite opérer aux éliminations.<sup>2</sup>

#### **3-1- Le cumul des comptes individuels des entités consolidées**

Les opérations de cumul ne sont ni plus ni moins qu'une sommation algébrique poste par poste pour le bilan et le comptes de résultats à partir des comptes individuels retraités. En consolidation, les règles de cumul des comptes dépendent directement des méthodes de consolidation.

---

<sup>1</sup> **DJILALI Abdelhamid**, Réflexion sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport avec les normes IAS/IFRS, Institut des Economie Douanières et Fiscale, 24 septembre -03 octobre 2005 ; p : 21.

<sup>2</sup> Ces éliminations sont prévues par IAS 27 § 24, IAS 28 § 20 et IAS 31 § 33.

### **3-2- Procédure d'élimination des opérations réciproques**

L'élimination des comptes réciproques est généralement précédée par un rapprochement de ces comptes. En effet, les travaux d'élimination ne sont possibles que si un inventaire complet a pu être réalisé et que tous les ajustements ont été opérés.

#### **3-2-1- Rapprochement des comptes intra-groupe**

Pour faciliter les opérations d'élimination, les entités du groupe doivent recenser les transactions et les comptes réciproques et effectuer un rapprochement de ceux-ci.

#### **3-2-2- Les écritures d'élimination des comptes réciproques**

Selon la nature de l'opération traitée, l'élimination des opérations réciproques, qui constitue une étape primordiale dans le processus de consolidation, peut avoir ou non une incidence sur le résultat et les capitaux propres consolidés. C'est d'ailleurs ce que nous comptons analyser dans ce qui suit.

##### **3-2-2-1- Elimination des opérations sans incidences sur le résultat**

Il s'agit des opérations de ventes/achats, de prêts/emprunts, de comptes courants ainsi que de créances/dettes réalisées entre entités de l'ensemble consolidé. L'élimination de ces opérations concerne uniquement les sociétés intégrées globalement et proportionnellement, car les comptes d'une société mise en équivalence ne sont pas intégrés dans ceux de la mère lors du cumul des comptes.

Aussi, le mécanisme et l'étendue des éliminations varient en fonction de la méthode de consolidation appliquée.

##### **3-2-2-2- Elimination des opérations avec incidences sur le résultat et les capitaux propres**

La consolidation doit amener à ne prendre en compte que les résultats (pertes ou profits) dégagés des seules opérations avec les tiers. Ainsi, les résultats réalisés en interne sont considérés comme fictifs et doivent être neutralisés.

Les opérations entre entreprises consolidées affectant le résultat consolidé sont essentiellement :

- *Les résultats internes sur stocks* : lorsqu'une société du groupe possède dans ses stocks des biens ou des services provenant d'autres sociétés du même groupe et sur lesquels un profit brut a été dégagé, celui-ci doit être éliminé.

- *Conséquences selon la méthode de consolidation* : comme nous l'avons déjà vu, le mode d'élimination dépend de la méthode de consolidation.

- *Les plus et moins-values résultant de cessions internes d'éléments d'actif immobilisé* : tout élément d'actif doit, à l'intérieur d'un groupe, être évalué à son coût historique.<sup>1</sup> Or, une cession d'un tel élément au sein du groupe peut, si elle n'est pas effectuée à la valeur nette comptable chez la société cédante, avoir un impact sur l'évaluation du patrimoine du groupe.

- *les provisions sur des sociétés du groupe (dépréciation de titres, dépréciation de créances, provisions pour risques et charges)* : dans les comptes annuels de la société consolidante, des provisions pour dépréciation des titres et des créances, ainsi que des provisions pour risques et charges peuvent être enregistrées lorsqu'une société détenue fait des pertes.

En consolidation, ces provisions font double emploi avec les pertes de ces sociétés constatées dans l'exercice ou au cours des exercices antérieurs. Elles doivent être éliminées et être affectées en réserves pour la part relative aux exercices antérieurs et en résultat pour la part afférente à l'exercice.

- *Les dividendes reçus provenant de sociétés du groupe* : selon le § 25 de l'IAS 27. « Les soldes et les transactions intra-groupe, y compris les ventes, les charges et les dividendes, sont intégralement éliminés... ». Les écritures d'élimination de dividendes ne supportent pas d'impositions différées.

#### **4 - Répartition des capitaux propres et élimination des titres de participation**

Cette étape marque l'achèvement des travaux de consolidation. Elle consiste à substituer, à la valeur des titres de participation figurant à l'actif cumulé, la quote-part des capitaux propres (y compris de résultat) de l'entité consolidée revenant à la consolidante.

Comptable ment, cette substitution se traduit par le partage des capitaux propres entre part revenant au groupe et part revenant aux tiers et, en contrepartie, l'élimination des titres de participation. Nous tenterons dans le cadre de cette section, d'étudier la mise en œuvre de cette étape et cela conformément aux IFRS.

##### **4-1- Partage des capitaux propres**

La démarche de la répartition des capitaux propres varie en fonction de la méthode de consolidation retenue comme suit :

###### *- Consolidation globale*

La répartition des capitaux propres est opérée sur la base du pourcentage d'intérêt détenu par la société mère dans la société consolidée.

L'objectif est de constater les intérêts majoritaires ainsi que les intérêts minoritaires correspondants aux parts des actionnaires hors groupe et des actionnaires du groupe dans les capitaux propres et dans le résultat de la filiale consolidée.

---

<sup>1</sup> Le coût d'entrée du bien dans le groupe.



- *Consolidation proportionnelle*

Dans ce cas, le partage est aussi effectué sur la base du pourcentage d'intérêt de la mère dans la société consolidée. Cependant, l'objectif n'étant pas de constater des intérêts non contrôlés mais, seulement, des intérêts majoritaires dans les capitaux propres et le résultat de la société consolidée (car seule la quote-part des comptes appartenant au groupe est cumulée lors de l'intégration des comptes).

- *La mise en équivalence*

Dans le cas d'une mise en équivalence, il n'y a ni répartition de capitaux propres ni élimination de participations.

En effet, cette méthode répond à une autre logique qui échappe à la phase d'intégration et consiste, seulement, à substituer au coût d'acquisition des titres, la valeur comptable à laquelle ils correspondent dans les capitaux propres (y compris les résultats) de l'entreprise mise en équivalence.

#### **4-2- L'élimination des titres de participation**

Lors de l'élimination des titres de participation dans le cadre de la consolidation, la comptabilisation de la part de la société mère dans les capitaux propres de l'entité consolidée impose d'éliminer, en contrepartie, la participation figurant à son bilan individuel.

Celle-ci étant comptabilisée à son coût d'acquisition, il en résulte un écart appelé « écart de consolidation » qui a pour origine deux éléments :

- L'écart de première consolidation : écart de consolidation à la date d'acquisition de la participation ;
- La part de la société mère dans la variation des capitaux propres de la filiale depuis cette date.

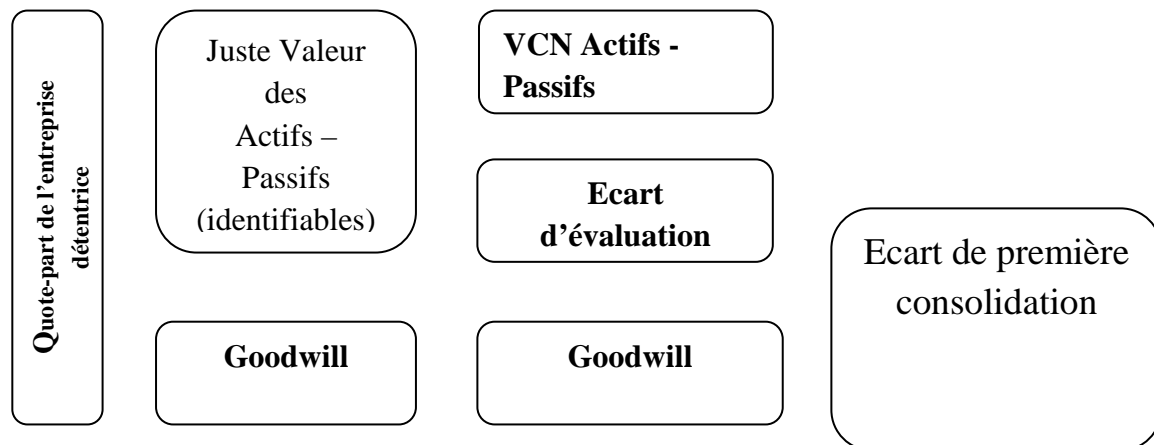
L'écart de première consolidation correspond à la différence enregistrée, lors de l'entrée d'une entreprise dans le périmètre de consolidation, entre le coût d'acquisition des titres de participation et la part revenant à la société détentrice dans la situation nette de la société émettrice, y compris le résultat de l'exercice acquis à cette date.

Cette différence est expliquée comme le montre le schéma ci-après par l'existence de plus-values latentes sur actifs chez la cible à la date de prise de contrôle (écart d'évaluation) et par un goodwill<sup>1</sup> résiduel (écart d'acquisition).

---

<sup>1</sup> Survaleur.

**Figure 2-2 : Décomposition de l'écart de première consolidation**



Source : [www.netatlance.fr](http://www.netatlance.fr) (Consulté le : 13/06/2011)

La norme IFRS 3 introduit un changement fondamental dans les règles de comptabilisation du goodwill lors du rachat d'une entreprise. Elle suit en cela les modifications apportées par le normalisateur américain, FASB (Federal Accounting Standard Board), aux normes FAS 141 et 142 en 2001.

La norme IFRS 3 prévoit, qu'à partir de 2004, les entreprises qui utilisent le référentiel IFRS n'amortiront plus systématiquement le goodwill sur une durée variable n'excédant pas 40 ans mais devront procéder à un test de dépréciation selon les modalités indiquées dans l'IAS 36 « Dépréciation d'actif. » Le goodwill est défini par l'IFRS 3 comme « ...l'excédent du coût du regroupement d'entreprises sur la part d'intérêt de l'acquéreur dans la juste valeur nette des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables... ».

Après l'identification des différents écarts évoqués ci-dessus, il y a lieu de procéder à la comptabilisation. Le traitement comptable prévu par IFRS 3 consiste à : <sup>1</sup>

- Isoler l'écart de première consolidation avec ses deux composantes (écart d'évaluation et écart d'acquisition) en retranchant sa valeur de celle des titres de participations ;
- Ajouter les plus-values latentes (écart d'évaluation) sur actifs identifiables à la valeur des éléments d'actifs correspondants au niveau du bilan consolidé ;
- S'il est positif, le goodwill (écart d'acquisition) est considéré comme un actif incorporel; s'il est négatif, il sera directement constaté en produits lors de l'acquisition.

Maintenant, nous avons jugé nécessaire d'analyser les notions d'écart d'évaluation et d'acquisition ainsi que leur comptabilisation dans les comptes consolidés au travers des exemples chiffrés.

<sup>1</sup> **MARC Feuilloley, PATRICK Sentis**, Pertinence économique de la norme IFRS 3 Une analyse des dépréciations du goodwill par les entreprises françaises sur la période 2000-2004, publiée dans " Comptabilité, contrôle, audit et institution(s)", Université du Havre, 18 Décembre 2010, P : 3.

#### 4-2-1- Ecart d'évaluation

La norme IAS 36 impose de constater une dépréciation (ou perte de valeur) lorsque la valeur comptable d'un actif est supérieure à sa valeur recouvrable.<sup>1</sup>

Le traitement comptable de l'écart d'évaluation se fait en deux étapes :<sup>2</sup>

Etape 1 : Intégration des plus ou moins values latentes au bilan consolidé

Etape B : Constatation de la dépréciation de l'écart d'évaluation

L'écart d'évaluation doit faire l'objet d'une dépréciation annuelle, et cela en associant à chaque plus ou moins value identifiée le même mode d'amortissement que celui appliqué sur l'élément réévalué.

#### 4-2-2- L'écart d'acquisition (Goodwill/ Badwill)

Nous avons déjà dit que les entrées dans le périmètre de consolidation entraînent le plus souvent l'enregistrement d'écarts d'acquisition. Ces écarts d'acquisition sont la trace laissée dans le bilan consolidés par les opérations de croissance externes passées.<sup>3</sup> Selon le § 36 de l'IFRS 3 « 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 écart d'acquisition ».

Comme nous l'avons déjà dit, l'écart d'acquisition est obtenu par différence entre les actifs, les passifs et les passifs éventuels valorisés à la date d'acquisition et le coût d'acquisition des titres. Ainsi, l'écart d'acquisition est résiduel et correspond à des éléments non affectables ou susceptibles d'être revendus.

Cet écart inclut toute une série d'éléments subjectifs tels qu'une valeur future, un surpris pour obtenir la majorité des droits de vote, l'élimination d'un concurrent, la volonté d'être présent sur le marché...etc.

##### 4-2-2-1- Ecart d'acquisition négatif (Badwill)

Tout excédent, à la date de l'opération d'échange, de la part d'intérêts de l'acquéreur dans les justes valeurs des actifs et passifs identifiables acquis, sur le coût d'acquisition doit être comptabilisé en tant que goodwill négatif.<sup>4</sup>

Le goodwill négatif peut être justifié par : l'anticipation de pertes futures ; l'acheteur peut avoir réalisé une bonne affaire et une surestimation des actifs et passifs de l'entreprise consolidée.

---

<sup>1</sup> B. BACHY, M. SION, op.cit, p : 115.

<sup>2</sup> LEFEBVRE, comptes consolidés, Francis Lefebvre, Paris, 2007, p : 433.

<sup>3</sup> B. BACHY, M. SION, op.cit, p : 119.

<sup>4</sup> Le § 39 de l'IFRS 3.

#### 4 - 2 - 2 - 2 - Dépréciation du goodwill

La norme internationale IFRS 3 a entériné la suppression de l'amortissement systématique du goodwill.

Ce dernier est désormais affecté, à la date d'acquisition, à une ou plusieurs unités génératrices de trésorerie<sup>1</sup> (UGT) et l'ensemble, ainsi formé, est soumis chaque année à un test de dépréciation "Impairment test" visant à s'assurer que sa "valeur recouvrable" (le plus élevé des montants entre sa juste valeur diminuée des frais de cession estimés et sa valeur d'usage<sup>2</sup>) n'est pas inférieure à sa valeur nette comptable.

En guise de conclusion de cette section, nous allons tenter de résumer en quelques phrases, les trois étapes majeures constituant le processus de consolidation.

En premier, la phase d'homogénéisation qui consiste en un véritable filtrage de l'information comptable individuelle afin d'obtenir une image unifiée et pertinente de l'ensemble économique constituée par le groupe et ses entités.

Ensuite, l'élimination des flux réciproques, cette phase est indispensable, car l'absence de cette dernière aurait pour conséquences d'augmenter artificiellement les passifs et les actifs du groupe ainsi que les charges et les produits sans pour autant traduire un enrichissement réel à l'égard des tiers.

Enfin, la répartition des capitaux propres et le traitement des écarts qui en résultent. Cette étape est l'aboutissement du processus de consolidation qui permet la détermination la part du groupe ainsi que celle des tiers dans l'actif net de l'ensemble consolidable.

---

<sup>1</sup> Une **UGT (unité génératrice des flux)** est définie par l'IAS 36 comme étant le plus petit groupe identifiable d'actifs, qui génère des flux de trésorerie ("cash flows"), fortement indépendants des flux de trésorerie générés par les autres actifs ou groupes d'actifs.

<sup>2</sup> La valeur d'usage d'un actif correspond à la somme des cash flows futurs actualisés attendus de ce dernier.

## Section 4 : Présentation des documents de synthèse consolidés

Les états financiers consolidés diffèrent, dans leur structure et dans leur présentation, des documents établis dans le cadre des comptes individuels. Adoptant une démarche plus synthétique, les bilans et le comptes de résultat consolidés sont augmentés de nombreuses informations dépassant les contraintes légales et réglementaires.

### 1 - Bilan consolidé

Le bilan consolidé ou état de la situation financière de la période<sup>1</sup> est un document de synthèse de base. Il représente la situation financière de l'ensemble des entreprises dont les comptes sont inclus dans le champ de consolidation.

Il n'existe pas dans les normes IFRS de forme normalisée de bilan, qu'il soit individuel ou consolidé. La norme IAS 1 oblige simplement de distinguer à l'actif et au passif les éléments courants et éléments non courants et donne une liste d'information à présenter au bilan.

Le bilan doit aussi comporter des postes représentant les montants suivants:

- Le total des actifs classés comme détenus en vue de la vente et les actifs inclus dans des groupes destinés à être cédés qui sont classés comme détenus en vue de la vente selon l'IFRS 5 « actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées » ;
- Passifs inclus dans des groupes destinés à être cédés classés comme détenus en vue de la vente selon IFRS 5.

Des postes, rubriques et sous-totaux supplémentaires doivent être présentés au bilan lorsqu'une telle présentation est nécessaire pour comprendre la situation financière de l'entité.

Comme nous l'avons déjà dit, la norme IAS 1 distingue entre actifs courants et non courants et passifs courants et non courants. Un actif doit être classé en tant qu'actif courant lorsqu'il répond à une des trois conditions suivantes :

- L'entreprise s'attend à pouvoir réaliser l'actif, le vendre ou le consommer dans le cadre du cycle d'exploitation normal de l'entreprise ;
- L'actif est détenu essentiellement à des fins de transactions ou pour une durée courte et l'entreprise s'attend à le réaliser dans les douze mois suivant la date de clôture de l'exercice ;
- L'actif est de la trésorerie ou un équivalent de trésorerie dont l'utilisation n'est pas soumise à restriction.

Tous les autres actifs doivent être classés en tant qu'actifs non courants.

---

<sup>1</sup> Nouvelle terminologie prévue par l'IAS 1 révisée pour le bilan consolidé.

Un passif doit être classé en tant que passif courant lorsqu'il répond à l'une des deux conditions suivantes :

- Il est attendu que le passif soit réglé dans le cadre du cycle d'exploitation normal de l'entreprise ;
- Le passif doit être réglé dans les douze mois après la date de clôture de l'exercice. <sup>1</sup>

## 2 - Compte de résultat consolidé

Le compte de résultat consolidé est un document financier permettant de fournir des informations sur la performance des entités du même groupe.

La norme IAS 1 dans sa version révisée en 2008, requiert désormais la préparation de ce qu'elle appelle Etat du résultat global (Total Comprehensive income).

Il s'agit du compte de résultat complété d'autres éléments ayant un caractère de produits ou de charge mais sans être pris en compte dans le résultat lui-même, en application d'autres IFRS.

L'Etat de résultat global peut être présenté de deux manières différentes :

- Soit sous forme d'un seul tableau comprenant les éléments du compte de résultat, suivi des autres éléments du résultat global (Etat unique du résultat global) ;
- Soit sous forme de deux états distincts, le premier détaillant la composition du résultat (compte de résultat séparé), et le second commençant par le résultat et y ajoutant les autres éléments du résultat global.

Cinq éléments du résultat global sont indiqués par l'IAS 1 :

- Les variations des réserves de réévaluation constituées dans le cadre de la réévaluation d'actifs non courants corporel ou incorporel (IAS16/IAS38);
- Les écarts actuariels enregistrés dans le cadre de l'évaluation des engagements de retraite (IAS19) ;
- Les pertes et profits provenant de la conversion des états financiers de filiales établis en monnaies étrangères ;
- Les profits et les pertes relatifs à la réévaluation d'actif financiers disponibles à la vente (IAS 39) ;
- La partie efficace des profits et des pertes sur instruments de couverture dans une couverture de flux de trésorerie selon (IAS39).

---

<sup>1</sup> Compte tenu des obligations citées au dessus, le bilan consolidé pourrait être présenté comme dans l'annexe

### 3-Tableau de flux de trésorerie

Outre le bilan et le compte de résultat, l'IASB exige la présentation d'un tableau de flux de trésorerie dont la présentation et le contenu sont l'objet de la présente sous section. Le tableau de flux de trésorerie consolidé est un document qui complète l'information présentée dans le bilan et le compte de résultat consolidé en indiquant la provenance des liquidités de l'exercice et leur utilisation pendant ce même exercice. Il englobe :<sup>1</sup>

- La totalité des flux employés et générés par les sociétés intégrées globalement ;
- A hauteur du pourcentage d'intégration, les flux employés et générés par les sociétés intégrées proportionnellement ;
- Les flux entre le groupe et les sociétés associées.

Comme document de synthèse, le tableau de flux de trésorerie consolidé représente un intérêt multiple :<sup>2</sup>

- Il apporte une vision dynamique au bilan consolidé. Cela en expliquant la variation des postes constituant la trésorerie<sup>3</sup>, entre l'ouverture et la clôture d'un exercice donné;
- Il met en évidence la relation entre la rentabilité et la capacité du groupe à dégager des liquidités ;
- Il permet d'identifier les zones de formation et de transformation des liquidités, aussi d'avoir une idée sur le poids des investissements, leur financement et le degré d'efficacité de leur exploitation ;
- En matière de qualité d'information, il répond parfaitement aux exigences du cadre conceptuel de l'IASB (pertinence, fiabilité, neutralité, comparabilité)

La présentation du tableau de flux de trésorerie consolidé est indiquée dans l'IAS 7 «Tableau de flux de trésorerie». Cette dernière impose une présentation des flux de trésorerie en fonction de leur origine, selon trois classes : flux générés par les activités opérationnelles, d'investissement et de financement.

L'objectif du tableau de flux de trésorerie consolidé est d'expliquer la différence entre la trésorerie qui figure au bilan de d'ouverture et celle qui figure au bilan de clôture.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> B. BACHY, M. SION, op.cit, p : 212.

<sup>2</sup> محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثاني، دار وائل للنشر، عمان - الأردن، الطبعة الرابعة، 2007، ص: 317.

<sup>3</sup> La trésorerie comprend selon le § 6 de l'IAS7 les fonds en caisse et les dépôts à vue et les équivalents de trésorerie qui englobent les placements à court terme (généralement inférieur à 3 mois), très liquides qui sont facilement convertibles en un montant connu de trésorerie et qui sont soumis à un risque négligeable de changement de valeur.

<sup>4</sup> MONTIER Jean, Olivier Grassi, Techniques de consolidation, 2<sup>ème</sup> édition, Economica, Paris, 2006, P : 358.

#### 4 - Tableau de variation des capitaux propres consolidés

L'entité doit également montrer dans ce tableau -ou en annexe- les transactions sur le capital ; le solde des résultats accumulés non distribués en début d'exercice et la date de clôture ainsi que les variations de l'exercice ; un rapprochement entre la valeur comptable en début et en fin d'exercice pour chaque catégorie : capital, prime d'émission et réserves, etc.<sup>1</sup> Les groupes comme les sociétés individuelles sont tenus, conformément aux exigences de l'IAS 1, d'établir un rapprochement des capitaux propres (part du groupe) entre la situation d'ouverture et celle de clôture et d'en expliquer la variation. Les résultats desdits travaux sont formalisés dans un document de synthèse appelé : tableau de variation des capitaux propres consolidés. Alors que l'état du résultat global de la période ne mesure que l'impact sur les capitaux propres de l'entité avec autrui -hors actionnaires- le tableau de variation des capitaux propres analyse la variation des divers éléments des capitaux propres dans leur ensemble.

Au-delà des effets provenant du résultat global total, ces variations peuvent provenir notamment des augmentations ou des réductions de capital, de la distribution de dividendes ou d'opérations sur actions propres, à savoir notamment, le cas échéant : le capital souscrit, les primes d'émission, les réserves, les cinq autres éléments du résultat global séparément (voir 2 dans cette section) et les intérêts minoritaires. Ainsi, le tableau de variation des capitaux propres fournit une information sur les éléments qui ont affecté au cours de l'exercice la richesse disponible in fine pour les actionnaires. Il permet de voir les transactions effectuées sur le capital et de connaître les flux qui ont affecté les capitaux propres et donc, la circulation de fond entre l'entreprise et ses actionnaires.

#### 5 - Les notes annexes aux états financiers

La place de l'annexe est décisive dans le référentiel comptable de l'IASB et les exigences de communication se renforcent sensiblement par rapport aux règles actuellement en vigueur en Algérie.<sup>2</sup> Elle a trois objectifs :<sup>3</sup>

- Informer sur les méthodes d'évaluation comptables utilisée pour la préparation des états financiers.
- Indiquer les informations demandées par les normes IAS et qui ne sont pas présentées dans le bilan, le compte de résultat, le tableau de flux de trésorerie ou le tableau de variation des capitaux propres ;
- Fournir et compléter l'information utile au jugement du lecteur des états financiers afin de répondre au principe d'image fidèle.

---

<sup>1</sup> Pascal Barneto, op.cit, P : 274.

<sup>2</sup> بودبة خالد، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري على مكونات البيانات المحاسبية والمالية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، 2007، جامعة الجزائر 3، ص: 111.

<sup>3</sup> المجلس الوطني للمحاسبة، النظام المحاسبي المالي، دار موفم للنشر، الجزائر، 2009، ص: 89.



L'objectif poursuivi par cette partie de l'annexe est de fournir aux lecteurs toutes les informations utiles sur les modalités d'application des normes IAS\IFRS au sein du groupe. Pour cette raison la norme IAS 1 prévoit que les notes annexes contiennent les informations suivantes : <sup>1</sup>

- L'indication de la conformité des états financiers aux normes comptables internationales (normes IAS\IFRS), seule cette indication de conformité signifie que le groupe applique les normes IAS\IFRS dans leur totalité.
- L'indication des méthodes comptables utilisées sur des sujets non couverts par les normes IAS\IFRS, le groupe doit alors définir un mode de traitement comptable qui demeure conforme aux principes énoncés par le cadre conceptuel ;
- une description des bases d'évaluation utilisée (coût historique, valeur de réalisation, juste valeur ou valeur actuelle) pour chaque catégorie d'actif et de passif ainsi que la description des méthodes comptables spécifiques utilisées.

L'entreprise fournit une information sur une méthode comptable à partir du moment où cette information aide les utilisateurs à comprendre la façon dont les transactions et les événements sont traduits dans la performance et la situation financière communiquées.

Pour conclure cette section, on peut dire que l'information financière consolidée doit se caractériser par les qualités d'intelligibilité, de pertinence, de fiabilité et de comparabilité. Les états financiers consolidés sont conçus pour répondre à un besoin d'information externe ainsi qu'interne. Ils permettent aussi d'avoir une vision claire, comparable dans l'espace et dans le temps et suffisamment pertinente pour appréhender la situation économique et financière d'un groupe de sociétés.

## **Conclusion**

Bien que la consolidation constitue le meilleur moyen pour les investisseurs et les bailleurs de fonds, d'analyser économiquement et financièrement le groupe, elle présente cependant certaines limites. Celles-ci se résument principalement dans les deux points suivants:

1- Les états financiers consolidés se prêtent difficilement à des études comparatives :

- Dans le temps, du fait du changement du périmètre de consolidation sauf si des informations complémentaires sont mentionnées dans les notes aux états financiers.
- Dans l'espace, du fait des particularités de chaque groupe et notamment lorsque les activités sont diversifiées.

2- Les états financiers consolidés ne tiennent pas compte des relations existantes entre le groupe et ses sous-traitants et fournisseurs dont l'importance peut être grande et dont le sort est souvent lié à celui du groupe.

---

<sup>1</sup> C. Maillet-Baudrier et A. Le Manh, op.cit, P : 36.

## *Chapitre 3 :*

# *Le processus de consolidation des impôts différés selon les IAS\IFRS*

## Introduction

L'objectif des comptes consolidés est de présenter une vision économique de la performance et de la situation financière d'un groupe. L'enregistrement de la charge d'impôt et la constatation des dettes ou créances futures d'impôt doivent être en cohérence avec cet objectif.

Le SCF dispose, dans la section « Modalités particulières » de la reconnaissance des leasings et des impôts différés dans les comptes sociaux.

Pour les impôts différés, il est précisé qu'« à la clôture, des impôts différés sont comptabilisés pour toutes les différences temporelles qui donneront lieu probablement ultérieurement à une charge ou un produit d'impôt ».

Il s'agit, par exemple, des provisions non encore déduites, ou de déficits reportables que la société espère pouvoir utiliser.

La reconnaissance dans les comptes sociaux des impôts différés constitue une grande innovation en Algérie. Elle est courante et de pratique ancienne dans les pays anglo-saxons (par exemple en Angleterre). Elle l'est beaucoup moins dans les pays méditerranéens (Algérie, Espagne, France, Italie).

Après l'étude de l'aspect technique des comptes consolidés, il convient de prendre Le processus de consolidation des impôts différés selon les IAS\IFRS, en commençant par les dispositions antérieures au régime fiscal des groupes, et ensuite présenter les dispositions générales sur la fiscalité différée et des informations sur la fiscalité différée, et enfin la présentation de la consolidation des impôts différés dans le référentiel international IAS\IFRS.

A cet effet, le présent chapitre est réparti en quatre sections:

- Parachèvement de la fiscalité du groupe;
- La consolidation des impôts différés dans le référentiel international IAS\IFRS;
- Elaboration des comptes consolidés des impôts différés selon les IAS\IFRS;
- Incidences fiscales du Système comptable financier.

## Section 1 : Parachèvement de la fiscalité du groupe

Les deux premiers chapitres couvrent une bonne partie de l'aspect comptable de la consolidation, mais il est important de traiter son aspect fiscal qui est considéré comme l'un des facteurs d'attraction des investisseurs étrangers.

Le droit comptable offre un avantage considérable aux sociétés du groupe, en lui permettant de consolider les comptes des bilans et résultats d'un point de vue économique, mais l'existence juridique propre indique bien, qu'il y a une autonomie juridique des sociétés liées, ce qui signifie que les sociétés d'un groupe conservent une parfaite indépendance patrimoniale étant seules débitrices de leurs obligations en ayant un objet et des organes propres.

C'est de ce point de vue juridique que la fiscalité classique a procédé envers les groupes de sociétés. Par ailleurs, la fiscalité en tant qu'un des principaux moteurs de l'économie doit demeurer neutre à l'égard de la stratégie des entreprises pour organiser au mieux la conduite de leur développement.

En d'autres termes, l'expansion et le développement des groupes ne doivent pas être freinés par des considérations fiscales. De ce fait, l'adoption des mesures fiscales favorables garantissant une reconnaissance parfaite de la personnalité fiscale du groupe en le considérant comme une unité économique, s'est avéré de plus en plus indispensable.

Le défi majeur de la politique fiscale impose de relever le pourcentage de la fiscalité ordinaire à 60% de la fiscalité globale, par la bonne maîtrise de l'assiette des impôts, l'efficacité des interventions des services du contrôle fiscal à la lumière des informations collectées ou transmises et exploitées au moment opportun. Ce qui permettra d'augmenter les recettes de la fiscalité ordinaire.<sup>1</sup>

Les dispositions qui réglementent les opérations entre les sociétés membre d'un même groupe ; dans l'absence d'un régime fiscal particulier visent à :

- Eviter la concentration des avantages fiscaux entre les entreprises appartenant à un même groupe ;
- Réglementer sur le plan fiscal la possession, des valeurs mobilières, par des personnes morales ;
- A encadrer juridiquement les opérations de fusion et de scission de sociétés ;
- Finalement, l'institution de l'avoir fiscal.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Intervention du ministre des Finance **MOURAD MEDLECI** à la conférence des cadres des impôts le 30/03/2006, EL WATAN n°4674 daté 01/04/2006.

<sup>2</sup> **L'avoir fiscal** est une technique destinée à éviter la double imposition des revenus. Il est accordé au titre de la distribution des bénéfices aux associés ou actionnaires.

## 1 - Définition

En effet l'art 138 bis du CIDTA (Code des impôts directs et taxes assimilées), définit le groupe comme étant « toute entité deux ou plusieurs sociétés par actions juridiquement indépendantes dont l'une appelée « société mère », tient les autres, appelées « membres » sous sa dépendance par la détention directe de 90% ou plus du capital social et dont le capital ne peut être détenu en totalité ou en partie par ces sociétés à raison de 90% ou plus par une société tierce éligible en tant que société mère »<sup>1</sup>.

En s'appuyant sur cette définition, il est nécessaire d'exposer les conditions relatives à l'éligibilité au régime du groupe, aussi ce régime prévoit des mesures tendant à encourager la formation des groupes, et finalement sont décrites les dispositions fiscales du régime institué.

## 2 - Conditions d'éligibilité au régime fiscal des groupes

L'éligibilité au régime fiscal des groupes de société repose sur plusieurs conditions :

- Forme juridique des sociétés ;
- Détention du capital ;
- Critère du résultat ;
- Demande d'option.

### 2 - 1 - Forme juridique des sociétés

Seules les sociétés par actions sont éligibles au régime des groupes de sociétés, ainsi toutes les autres formes de sociétés de capitaux ou de personnes sont exclues.

En outre, le législateur fiscal a expressément exclu de ce régime, les opérations économiques ci-après désignés, même lorsque leurs activités sont exercées dans le cadre de sociétés par actions :

- les sociétés pétrolières, par « société pétrolière » on entend toute société dont l'objet principal est lié au domaine d'exploitation, de transport, de transformation ou de commercialisation des hydrocarbures et produits dérivés.
- les sociétés non régies par les dispositions du code de commerce.

Notons que, contrairement à ceux de certains états qui exigent au moins que le siège de concernés doit être dans le pays d'implantation.

Le législateur Algérien n'a pas donné de précision quant à la nationalité des sociétés constituant le groupe, il résulte toutefois de la doctrine que les entreprises doivent être de droit Algérien puisqu'il est exigé d'elles la disposition d'un siège permanent en Algérie.

---

<sup>1</sup> Article 138 bis du **CIDTA** (mise à jour 2011).

## 2 - 2 - Détention du capital

Sont éligibles au régime du groupe, les sociétés dont le capital social est détenu, directement à raison de 90% au plus par la société mère, le capital de cette dernière ne doit pas être détenu à 90% ou plus par une autre société tierce éligible en tant que société mère.

Seules les sociétés dont le capital est détenu directement sont éligible audit régime, les détentions indirectes ou par intermédiaire ne confèrent pas à la société la qualité de membres, même si elle peut être considérée comme filiale ou sous-filiale.

Donc, le législateur distingue entre société membre et société filiale sur la base des éléments suivants :

Pour la société membre : le statut juridique de société par actions exige, la détention directe de 90% ou plus ;

Alors que pour une filiale : le statut juridique n'exige que la détention du plus de 50% de manière direct ou indirect.

Le capital social de société mère ne doit par être détenu, de manière directe ou indirecte, en totalité ou en partie, par les sociétés membres. La réciprocité des participations est exclue. Alors que le code de commerce permet la réciprocité des participations jusqu'à 50% du capital de la mère.<sup>1</sup>

## 2 - 3 - Critère du résultat

Ne peuvent intégrer le régime du groupe que les sociétés justifiant de résultats positifs pendant les deux derniers exercices.

Ainsi, même les sociétés qui, après avoir intégrées le groupe de sociétés, réalisent deux déficits consécutifs sont automatiquement exclues du bénéfice du régime en question.

Par ailleurs, pour l'appréciation du résultat doivent être exclus tous les produits hors exploitation de l'écart de réévaluation dès lors qu'une charge exceptionnelle d'égal montant le neutraliserait.

Le code de commerce définit le dividende comme la forme sous laquelle est attribuée aux associés leurs parts sur les sommes distribuables.

Sont également considérés comme dividendes les acomptes à faire valoir sur les dividendes d'exercices clos ou en cours lorsque l'organe de direction décide de la répartition avant l'approbation des comptes de l'exercice.

Autrement dit, par dividende on entend `` le produit des actions ou des parts sociales et les revenus assimilés``.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Article 732 bis du **code de commerce** modifié et complété par la loi N° 05-02 du 06/02/2005.

<sup>2</sup> Article 87 bis du **CIDTA** (mise à jour 2011).

## **2 - 4 - Demande d'option**

Etant un régime optionnel, de la consolidation fiscal est subordonnée à une manifestation expresse par écrit mais non soumise à un formalisme particulier. L'option est faite par simple lettre dûment signée par le directeur général de la société mère et le président du conseil d'administration ou de surveillance. Cette lettre d'option doit comporter la mention expresse d'acceptation par la majorité des membres du conseil. Elle doit comporter également :

- la raison sociale, le siège social, le numéro du matricule fiscal de la société mère ainsi que le numéro d'article ;
- la raison sociale, le siège social, le numéro de l'identifiant fiscal des sociétés filiales, ainsi que le numéro d'article.

Cette lettre d'option doit être accompagnée d'une lettre d'acceptation pour chacun des sociétés membres, qui doit être signée par les présidents directeurs généraux respectifs ainsi que par le président du conseil d'administration ou de surveillance.

En outre, à ces lettres d'acceptation doivent être joints les bilans des deux derniers exercices de chaque société (société mère et filiales). Enfin, il est à noter que l'option est irrévocable pour une durée de quatre (4) ans.

## **3 - Mesures encourageant la formation des groupes**

Ces mesures se résument en deux points :

### **3 - 1 - Extension du champ d'application du taux réduit de l'IBS**

Pour encourager la formation des groupes en Algérie la loi étend le champ d'application du taux réduit de l'IBS aux profits consacrés à l'acquisition d'actions ou de parts sociales et autres valeurs mobilières, permettant la participation, à raison de 90%, dans le capital d'autres sociétés du mêmes groupe ; Il s'agit d'un bénéfice réinvestis. Par ailleurs les sociétés bénéficiant de cet avantage, doivent procéder à l'acquisition des actions au courant de l'exercice ou s'engager à les acquérir avant la fin de l'exercice suivant.

### **3 - 2 - Exemption du droit d'enregistrement des actes de transformation de sociétés**

Le code de l'enregistrement exempte les actes de transformation de sociétés des droits d'enregistrement, en vue de l'intégration du groupe de sociétés.

A ce titre, il est à signaler qu'il s'agit exclusivement des actes portant transformation de sociétés éligibles au régime fiscal des groupes de société, c'est-à-dire les sociétés qui remplissent toutes les conditions d'éligibilité à l'exception de celles relatives à leur forme. Les sociétés dont le capital n'est pas détenu à 90% ou déficitaire, ne peuvent bénéficier dudit avantage en cas de leur transformation en sociétés par actions.

Par ailleurs, il s'agit d'une exemption de droit et non une dispense de la formalité d'enregistrement.

#### **4 - Les privilèges accordés au régime fiscal institué**

Les différentes sociétés composant un même groupe ont évidemment des intérêts solidaires. Les réglementations en vigueur, tenant compte de la personnalité distincte de chacune de ces sociétés, ont essayé par le biais des lois de finances de réglementer certains privilèges fiscaux. Etant préférentiel, le régime des groupes de sociétés offre des avantages fiscaux considérables permettant aux entreprises élues de faire des économies d'impôts et de dégager, en principe, une épargne à même d'être distribuée ou réinvestie.

##### **4 - 1 - En matière de l'IBS**

Dans le cadre d'un groupe de société au sens fiscal, les dispositions de l'article 3 de la loi de finance complémentaire pour 2009 prévoient que le bénéfice consolidé est imposable au taux 19% si le chiffre d'affaires relevant de ce taux est prépondérant. Au cas contraire, la consolidation des bénéfices est autorisée par catégorie de chiffre d'affaires.

##### **4 - 1 - 1 - Consolidation des bénéfices**

Seules les sociétés éligibles au régime du groupe qui peuvent opter pour le régime du bilan consolidé.<sup>1</sup> Le régime de la consolidation des bénéfices n'est accordé qu'en cas d'option par la société mère et acceptation par l'ensemble des sociétés membres. Il est à préciser que la réglementation fiscale actuelle ne fait pas de distinction entre l'option pour le régime de la consolidation des bénéfices et l'option faite pour le régime fiscal des groupes lui-même. En effet, en optant pour le régime du bilan consolidé, le groupe intègre le régime fiscal des groupes de sociétés automatiquement. L'option ainsi faite est irrévocable pour une période de quatre ans.<sup>2</sup>

##### **4 - 1 - 2 - Limitation des déductions**

Les déductions de charges légalement limitées sont admises pour chacune des sociétés en ce cas sens que chaque société membre du groupe peut faire valoir la limitation autorisée. Toute fois, il y'a lieu de signaler deux cas exceptionnels :

- Au titre des déductions, les compensations entre entreprises d'un même groupe ne sont pas autorisées, en ce sens qu'une entreprise qui a atteint la limite autorisée des déductions qui lui sont accordées ne peut bénéficier des limitations autorisées des autres entreprises du même groupe ;
- Les sociétés redevenues fiscalement autonomes n'ouvrent droit qu'à 50% des limites autorisées. En d'autres termes, les entités qui étaient de par leur nature, astreintes à la consolidation et que du fait de leur transformation en sociétés sont devenues fiscalement autonomes (filiales), celles-ci ne peuvent prétendre, dans le cas d'une consolidation qu'à 50% des limites autorisées.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Article **138 bis** du CIDTA (mise à jour 2011).

<sup>2</sup> **Guide investir en Algérie 2011**, KPMG ALGERIE, 2011 Edition, p : 209.

<sup>3</sup> Article **169** du CIDTA (mise à jour 2011).



#### 4 - 1 - 3 - Exonération des dividendes

Les sociétés qui bénéficient d'exonérations ou de réductions de l'IBS dans le cadre des dispositifs de soutien à l'investissement sont tenus de réinvestir la part des bénéfices correspondant à ces exonérations ou réductions dans un délai de quatre (04) ans à compter de la date de la clôture de l'exercice dont les résultats ont été soumis au régime préférentiel. Le réinvestissement doit être réalisé au titre de chaque exercice ou au titre de plusieurs exercices consécutifs. En cas de cumul des exercices, le délai ci-dessus est décompté à partir de la date de clôture du premier exercice.<sup>1</sup>

Selon les dispositions en vigueur, les dividendes perçus par les sociétés au titre de leur participation dans le capital des autres sociétés membres du groupe, sont exonérés de l'IBS. A ce titre, il est rappelé qu'il ne s'agit que des dividendes distribués à la société mère par ses filiales, les participations croisées n'étant pas autorisées, aucun dividende ne peut être distribué par la société mère au profit de ces filiales.<sup>2</sup>

#### 4 - 1 - 4 - Exonération des plus-values de cession

En général les plus values de cession sont intégrées au bénéfice à concurrence de 70% pour les plus values à court terme, et de 35% pour les plus values à long terme, ces plus values sont exonérées dans le cas où la société s'engage de les réinvestir dans un délai de trois ans.<sup>3</sup> Cependant, les plus-values réalisées dans le cadre des cessions des éléments de l'actif immobilisés, entre les sociétés membres d'un même groupe sont exonérées de l'impôt sur les bénéfices des sociétés.<sup>4</sup>

Bénéficiaire d'une exonération de (05) ans au titre de l'IBS à compter du 1er janvier 2008 :<sup>5</sup>

- les produits et les plus-values de cession des actions et titres assimilés cotés en bourse ainsi que ceux des actions ou parts d'organismes de placements collectifs en valeurs mobilières.

- les produits et les plus-values de cession des obligations, titres assimilés et obligations assimilées du trésor cotés en bourse ou négociés sur un marché organisé, d'une échéance minimale de cinq (05) ans. Cette exonération porte sur toute la durée de validité du titre émis au cours de cette période.

Bénéficiaire d'une exonération de l'impôt sur le bénéfice des sociétés à compter du 1er janvier 2010, les produits et les plus values de cession et d'actions à titre assimilés réalisés dans le cadre d'une opération d'introduction en bourse.

---

<sup>1</sup> **Le système fiscal Algérien 2011**, Fichier téléchargé à partir du site d'internet de la Direction Générale d'Impôt : [www.DGI.dz](http://www.DGI.dz) (consulté le : 12/12/2011), P : 21.

<sup>2</sup> Article **138** du CIDTA (mise à jour 2011).

<sup>3</sup> Article **173** du CIDTA (mise à jour 2011).

<sup>4</sup> Article **173** du CIDTA (mise à jour 2011).

<sup>5</sup> **Le système fiscal Algérien 2011**, op.cit, P : 20.

#### 4 - 2 - En matière des droits d'enregistrement

Sont exemptés du droit d'enregistrement les actes portant transformation de sociétés éligibles au régime fiscal du groupe de sociétés en vue de l'intégration dudit groupe et les actes constatant les transferts patrimoniaux entre les sociétés membres du même groupe.<sup>1</sup>

Toutefois, dans les deux cas précédents, les sociétés sont tenues d'accomplir la formalité d'enregistrement.

#### 4 - 3 - En matière de la TAP et de la TVA

Le taux de la TAP est fixé à 2%.<sup>2</sup> La loi de Finances pour 2007 avait institué l'exonération en matière de TVA et de la TAP au titre des opérations réalisées entre les sociétés membres et ce, afin d'éviter une multiplicité d'impositions des transactions au sein d'un même groupe de sociétés.

Les redevables consolidant leurs comptes au niveau de la société mère, dans les conditions prévues à l'article 138 bis du CIDTA, peuvent déduire, depuis la loi de finances complémentaire pour 2009, dans les mêmes conditions, la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé les biens et services acquis par ou pour leurs diverses sociétés membres du groupe.

La nouvelle mesure autorise la consolidation de la TVA au niveau de la société mère afin de permettre la récupération de cette taxe en évitant la constitution de précomptes structurels.<sup>3</sup>

Pour conclure la section, on peut dire que Le régime fiscal des groupes de sociétés est un régime préférentiel octroyé sur option. Il offre la possibilité de consolider des bénéfices imposables à l'IBS de l'ensemble des sociétés membres du groupe et le bénéfice de certains avantages fiscaux.

La fiscalité des groupes des sociétés en Algérie a connu un aspect bien déterminé, par l'instauration d'un dispositif légal propre au groupe, cet acte est considéré comme une reconnaissance d'une personnalité fiscale au groupe.

La prise en charge des groupes au plan fiscal, a connue une nouvelle alternative, poussé par la nécessité de prévaloir un régime fiscal propre à ces phénomènes économiques de caractère spécial, cette volonté a été concrétisé par la mise en place d'un régime qui permet à une société tête du groupe appelée « société mère » de se substituer comme redevable unique de l'impôt sur les bénéfices dus à raison des résultats enregistrés par l'ensemble des sociétés juridiquement indépendantes déclarés dans le cadre d'un bilan consolidés.

---

<sup>1</sup> Article **347** du CIDTA (mise à jour 2011).

<sup>2</sup> **Le système fiscal Algérien 2011**, op.cit, P : 24.

<sup>3</sup> **Guide investir en Algérie 2011**, KPMG ALGERIE, 2011 Edition, p : 209.

## Section 2 : La consolidation des impôts différés dans le référentiel international IAS\IFRS

L'approche de cette section sera prospective. Elle convient de cerner les normes IAS\IFRS liées à la consolidation des impôts différés.

### 1- IAS 12 : Impôts sur le résultat

L'objectif de l'IAS 12 est de prescrire le traitement comptable des impôts sur le résultat. IAS 12 doit être appliquée à la comptabilisation des impôts sur le résultat.

L'IASB prévoit de publier au cours du premier trimestre de 2011 des modifications d'IAS 12 concernant avec le recouvrement des actifs sous-jacents. Il n'a pas encore déterminé la date à laquelle les modifications entreraient en vigueur. L'IASB propose de permettre une application anticipée.<sup>1</sup>

Le compte « Etat, impôt sur les bénéfiques » est crédité du montant de l'impôt sur les bénéfiques exigible en contrepartie du compte 695.

Il est débité du montant des règlements effectués, en contrepartie d'un compte de trésorerie.

L'imposition différée est une méthode comptable qui consiste à comptabiliser en charges la charge d'impôt sur le résultat imputable aux seules opérations de l'exercice.

Un impôt différé correspond à un montant d'impôt sur les bénéfiques payable (impôt différé passif) ou recouvrable (impôt différé actif) au cours d'exercices futurs.

Sont enregistrées au bilan et au compte de résultat les impositions différées résultant :

- du décalage temporaire entre la constatation comptable d'un produit ou d'une charge ;
- et sa prise en compte dans le résultat fiscal d'un exercice ultérieur dans un avenir prévisible ;
- de déficits fiscaux ou de crédits d'impôt reportables dans la mesure où leur imputation sur des bénéfiques fiscaux ou des impôts futurs est probable dans un avenir prévisible ;
- des aménagements, éliminations et retraitements effectués dans le cadre de l'élaboration d'états financiers consolidés.

A la clôture de l'exercice, un actif ou un passif d'impôt différé est comptabilisé pour toutes les différences temporelles dans la mesure où ces différences temporelles donneront probablement lieu ultérieurement à une charge ou à un produit d'impôts.

---

<sup>1</sup> [www.cnccanada.org](http://www.cnccanada.org) (le site officiel du Conseil des Normes Comptables Canadien), consulté le 05\11\2010.

Au niveau de la présentation des comptes, les impôts différés Actif sont distingués des créances d'impôt courantes. Les impôts différés Passif sont distingués des dettes d'impôt courantes. Les impôts différés sont déterminés ou revus à chaque clôture d'exercice sur la base de la réglementation fiscale en vigueur à la date de clôture ou attendue sur l'exercice au cours duquel l'actif sera réalisé ou le passif réglé, sans calcul d'actualisation.

Des informations concernant ces impôts différés figurent dans l'annexe (origine, montant, date d'expiration, méthode de calcul, enregistrement en comptabilité).

***Impôts différés actif - impôts différés passif :***

Les comptes « Impôts différés » sont destinés à recevoir le montant calculé d'impôt différé. Ils enregistrent les impositions différées actives et passives déterminées à chaque clôture d'exercice sur la base de la réglementation fiscale en vigueur à la date de clôture, sans calcul d'actualisation, et résultant :

- d'un décalage temporaire entre la constatation d'un produit ou d'une charge en comptabilité et sa prise en compte dans la base fiscale ;
- de déficits fiscaux ou de crédits d'impôts reportables dans la mesure où leur imputations sur des bénéfices fiscaux ou des impôts futurs est probable ;
- des éliminations et retraitements effectués dans le cadre de l'élaboration d'états financiers consolidés.

Les impôts différés correspondant à chaque catégorie de différence temporelle ou à chaque catégorie de pertes fiscales ou de crédits d'impôt non utilisés sont enregistrés distinctement. Une compensation est possible au niveau de la présentation du bilan et du compte de résultat uniquement lorsque :

- les débits et les crédits relèvent de la même administration fiscale pour la même entité imposable ;
- il existe un droit juridiquement exécutoire de compenser compte tenu de la nature et de l'origine de l'impôt concerné.

Le compte 133 « Impôts différés actif » est débité par le crédit du compte 692 « Impositions différées actif » pour les montants d'impôts sur les résultats recouvrables au cours d'exercices futurs (cas d'une charge comptabilisée dans l'exercice et dont la déductibilité sur le plan fiscal se fera au cours d'exercices futurs). Le compte 134 « Impôts différés passif » est crédité par le débit du compte 693 « Impositions différées passif » ou d'un compte de capitaux propres, selon le cas, pour les montants d'impôts payables au cours d'exercices futurs (cas d'un produit comptabilisé mais imposable sur les exercices futurs).

A chaque fin d'exercice, les impôts différés actifs et passifs sont réajustés en contrepartie des mêmes comptes.

## 2- IAS 14 : Information sectorielle

Les entreprises dont les titres de capitaux propres ou d'emprunts sont négociés sur un marché organisé, y compris celles dont de tels titres sont en cours d'émission doivent présenter une information sectorielle. Les méthodes comptables retenues pour la présentation de l'information sectorielle sont les mêmes que celles des comptes consolidés ainsi que celles concernant la ventilation sectorielle des éléments bilantiels, de produits et charges.

La norme impose deux niveaux de présentation sectorielle : une répartition par activité et une répartition géographique.

L'entreprise doit identifier selon la source et la nature principale de ses risques et de sa rentabilité laquelle de ces répartitions doit être présentée en analyse principale (premier niveau d'information) et en analyse secondaire (deuxième niveau d'information). Cette différenciation est essentielle car elle conduit à présenter une information obligatoirement détaillée autour de neuf indicateurs sur le découpage principal et allégée autour de quatre d'entre eux sur le découpage secondaire.

Dans le cas où l'analyse principale (premier niveau) est la répartition géographique, l'analyse peut être fondée soit sur la localisation géographique des actifs, soit sur la localisation géographique des clients, en fonction de la source prédominante des risques et rentabilités associés. Dans le cas où ces deux méthodes conduiraient à présenter des informations différentes, la norme prévoit un complément d'information. Seuls les secteurs dont le chiffre d'affaires est réalisé majoritairement avec des clients externes doivent être obligatoirement présentés.<sup>1</sup>

Dans le cas où l'ensemble des secteurs ainsi identifiés représenterait moins de 75 % du chiffre d'affaires externe consolidé, un seuil de signification inférieur à 10 % doit être retenu pour identifier de nouveaux secteurs à présenter.

Si un secteur d'activité ou un secteur géographique faisant l'objet d'une information au conseil d'administration et au président directeur général n'est pas un secteur à présenter parce qu'il tire la majorité de ses produits de ventes à d'autres secteurs mais que néanmoins ses produits provenant de ventes à des clients externes représentent dix pour cent ou plus des produits totaux provenant des ventes à tous les clients externes, l'entreprise doit indiquer ce fait ainsi que les montants de produits provenant des ventes à des clients externes et des ventes internes à d'autres secteurs.

Un secteur se distingue d'un autre par un niveau d'exposition aux risques et un niveau de rentabilité différents (appréciée non seulement sur un exercice mais aussi en prenant en compte les évolutions passées et attendues).

---

<sup>1</sup> La norme encourage mais sans l'imposer la présentation volontaire d'activités intégrées verticalement en tant que secteurs distincts avec une description appropriée, incluant une information sur les modes de détermination des prix de transferts entre secteurs.

### 3- IAS 27 : Etats financiers consolidés

La norme traite de la préparation et de la présentation des états financiers consolidés d'un groupe d'entités contrôlées par une mère, les états financiers consolidés étant les états financiers d'un groupe présentés comme ceux d'une entité économique unique.

La norme préconise également le traitement comptable (non décrit ci-après) des participations dans les filiales, entités associées et coentreprises dans les comptes individuels d'une entité. Par ailleurs, les participations dans des entités associées et des coentreprises doivent être comptabilisées selon IAS 28 et IAS 31.

Il y a un projet (projet de norme internationale d'information financière) de remplacement d'IAS 27 par la norme IFRS 10 pour renforcer le rôle du contrôle dans les groupes, l'IASB Il n'a pas encore déterminé la date à laquelle les modifications entreraient en vigueur.<sup>1</sup>

#### 3-1- Les états financiers consolidés dans le SCF

Les comptes consolidés visent à présenter le patrimoine, la situation financière et le résultat d'un groupe d'entités comme s'il s'agissait d'une entité unique.

Toute entité, qui a son siège social ou son activité principale sur le territoire algérien et qui contrôle une ou plusieurs autres entités, établit et publie chaque année les états financiers consolidés de l'ensemble constitué par toutes ces entités.

L'établissement et la publication des états consolidés sont à la charge des organes d'administration, de direction ou de surveillance de l'entité dominante de l'ensemble consolidé, dite entité consolidante (ou société mère).

Une entité dominante est dispensée d'établir des états financiers consolidés si elle est détenue quasi-totalement par une autre entité et si elle a obtenu l'accord des détenteurs des intérêts minoritaires. La détention quasi-totale signifie que la société dominante détient au moins 90% des droits de vote.

Le contrôle est défini comme le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle d'une entité afin de tirer des avantages de ses activités.

Le contrôle est présumé exister dans les cas suivants :

- détention directe ou indirecte (par l'intermédiaire de filiales) de la majorité des droits de vote dans une autre entité;
- pouvoir sur plus de 50% des droits de vote obtenu dans le cadre d'un accord avec les autres associés ou actionnaires ;
- pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des dirigeants d'une autre entité ;

---

<sup>1</sup> <http://www.ima-france.com/conference/2011.03.15.php>.

- pouvoir de fixer les politiques financière et opérationnelle de l'entité en vertu des statuts ou d'un contrat ;
- pouvoir de réunir la majorité des droits de vote dans les réunions des organes de gestion d'une entité.

Sont laissées en dehors du champ d'application de la consolidation les entités pour lesquelles des restrictions sévères et durables remettent en cause substantiellement le contrôle ou l'influence exercée sur elles par l'entité consolidante.

Il en est de même pour les entités dont les actions ou parts ne sont détenues qu'en vue de leur cession ultérieure dans un avenir proche.

Toute exclusion de la consolidation d'entités entrant dans les catégories visées dans cet article est justifiée dans l'annexe des comptes consolidés.

### **3-2- Consolidation des filiales dans le SCF**

Dans le cadre de l'établissement de comptes consolidés, les entités contrôlées sont consolidées suivant la méthode de l'intégration globale.

Cette méthode consiste :

- Au bilan, à reprendre les éléments du patrimoine de l'entité consolidante, à l'exception des titres des entités consolidées, et de substituer à la valeur comptable de ces titres non repris, l'ensemble des éléments actifs et passifs constitutifs des capitaux propres de ces entités déterminés d'après les règles de consolidation ;
- au compte de résultat, à substituer aux opérations de la société consolidante, celles réalisées par l'ensemble consolidé, en excluant les opérations traitées entre elles par les entités faisant partie de cet ensemble.

Les états financiers consolidés prennent en compte les intérêts des tiers (intérêts minoritaires) ; ces intérêts des minoritaires figurent sous une rubrique spécifique dans les capitaux propres et dans les résultats nets de l'ensemble consolidé.

La conversion en monnaie nationale des états financiers des entités étrangères est effectuée selon la méthode suivante :

- les actifs et passifs sont convertis sur la base du cours de clôture.
- les produits et les charges sont convertis au cours de change à la date des transactions ; toutefois pour des raisons pratiques l'utilisation d'un cours de change moyen ou approchant est autorisé.

Les écarts de change qui résultent de ces traitements sont inscrits dans les capitaux propres consolidés jusqu'à la sortie de l'investissement net.

Si la date de clôture de l'exercice d'une entité comprise dans la consolidation est antérieure de plus de trois mois à la date de clôture de l'exercice de consolidation, les états financiers consolidés sont établis sur la base de comptes intermédiaires établis à la date de la consolidation et contrôlés par le commissaire aux comptes de l'entité consolidée ou à défaut par un professionnel chargé du contrôle des comptes.

L'annexe des états financiers consolidés comporte toutes les informations de caractère significatif permettant d'apprécier correctement le périmètre, le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'ensemble constitué par les entités incluses dans la consolidation. Il inclut notamment un tableau de variation du périmètre de consolidation précisant toutes les modifications ayant affecté ce périmètre, du fait de la variation du pourcentage de contrôle des entités déjà consolidées, comme du fait des acquisitions et cessions de titres.

#### **4- IAS 28 : Participations dans des entités associées**

IAS 28 traite de la comptabilisation des participations dans des entités associées, ces dernières étant définies comme des entités dans lesquelles l'investisseur exerce une influence notable et qui ne sont ni des filiales, ni des coentreprises.

La norme ne s'applique pas aux sociétés "investisseurs" en capital ou fonds d'investissement qui ont choisi de qualifier de « trading » leurs participations et de les comptabiliser selon IAS 39.

Les participations dans les entités associées sont classées dans les actifs à long terme comme un élément distinct du bilan, la quote-part de l'investisseur dans les résultats de ces entités étant présentée comme un élément distinct du compte de résultat.

#### **5- IAS 31 : Participations dans les coentreprises**

IAS 31 s'est appliqué à la comptabilisation des participations dans les entités sous contrôle conjoint ou coentreprises et à la présentation des actifs, passifs, produits et charges des coentreprises dans les états financiers consolidés et individuels des coentrepreneurs et des investisseurs, quelles que soient les structures ou les formes selon lesquelles sont menées les activités de la coentreprise.

En revanche, IAS 31 ne fournit aucune indication relative aux états financiers de la coentreprise elle-même. Un coentrepreneur doit fournir la liste et la description de ses participations dans des coentreprises importantes, ainsi que la quote-part d'intérêt détenue dans des entités contrôlées conjointement.

Un coentrepreneur, qui présente ses participations dans des entités contrôlées conjointement en ayant recours soit à l'intégration proportionnelle par regroupement des éléments ligne par ligne, soit à la méthode de la mise en équivalence, doit indiquer les montants globaux respectifs des actifs courants, actifs non courants, passifs courants, passifs non courants, produits et charges se rapportant à ses participations dans des coentreprises.



## 6 - IFRS 3 : Regroupement d'entreprises

IFRS 3 indique comment une entité doit rendre compte dans son reporting financier de son regroupement avec une ou plusieurs entités ou activités. Elle précise que tous les regroupements d'entreprises devront être comptabilisés selon la méthode de l'acquisition (la méthode de la mise en commun d'intérêts n'existe plus).

L'acquéreur doit évaluer les actifs, les dettes et les passifs éventuels de la société acquise à leur juste valeur à la date d'acquisition et ainsi évaluer le goodwill qui subira dorénavant un test de dépréciation (au lieu d'un amortissement systématique). Le coût du regroupement d'entreprises est le total de la juste valeur, à la date de l'échange, des actifs apportés, des dettes encourues et des instruments de capitaux propres émis par l'acquéreur, augmenté de tous les coûts directement imputables au regroupement.<sup>1</sup>

### 6-1- IFRS 3 et reconnaissance des actifs incorporels

La norme IFRS 3, dans le prolongement de la norme IAS 22, a favorisé la reconnaissance des actifs incorporels séparément du goodwill.

Les actifs incorporels, piliers d'une économie de l'immatériel de plus en plus dominante, semblent définitivement se dérober à toute tentative de normalisation comptable, et continueront de s'opposer aux objectifs de transparence poursuivis par le *Board* de l'IASB.

En effet, s'agissant de la comptabilisation des actifs incorporels dans un contexte de regroupement d'entreprises, le normalisateur international souhaitait, à l'instar du FASB, favoriser la transparence, l'objectivité et la comparabilité en diminuant la part du goodwill au bénéfice d'actifs incorporels dont les règles de reconnaissance sont clairement énoncées.

D'ailleurs, il convient d'observer que cette évolution est cohérente avec la position de l'IASB consistant à privilégier l'approche bilantielle par rapport à une approche basée sur le compte de résultat. En fait, l'évaluation des actifs incorporels requiert, compte tenu de leur spécificité, une part importante de subjectivité de la part de l'émetteur, contrariant ainsi la préoccupation de transparence revendiquée par les lecteurs des états financiers.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> **MARC Feuilloley, PATRICK Sentis, Pertinence économique de la norme IFRS 3 Une analyse des dépréciations du goodwill par les entreprises françaises sur la période 2000-2004**, publiée dans " Comptabilité, contrôle, audit et institution(s)", Université du Havre, 18 Décembre 2010, P : 6.

<sup>2</sup> **ASTOLFI Pierre, IFRS 3 et reconnaissance des actifs incorporels: L'inertie des émetteurs en question**, publiée dans " Capital immatériel : état des lieux et perspectives", Montpellier: France 13 /10/ 2010, P : 29.

## 6-2- Informations à fournir

IFRS 3 fixe trois objectifs aux informations à fournir. Les dispositions de l'IFRS 3 en matière d'informations à fournir ont été conçues pour permettre aux utilisateurs d'apprécier:

- la nature et l'impact financier des regroupements d'entreprises effectués durant la période et après la date de clôture ;
- les impacts financiers des gains, pertes, corrections d'erreurs et autres ajustements liés à des regroupements d'entreprises, comptabilisés pendant la période ;
- et les variations de la valeur comptable du goodwill pendant l'exercice.<sup>1</sup>

Pour le souci de conclure de cette section, on peut dire que le référentiel IFRS est le plus connu et le plus utilisé dans le monde depuis les années 90, aussi c'est le référentiel comptable le plus adapté à l'élaboration de l'information financière consolidée, il est flexible et laisse une grande liberté pour le choix de la présentation (la forme et le fond) des états financiers.

En effet, ces normes exigent une liste minimale des postes qui doivent être figurés obligatoirement dans ces documents de synthèse pour satisfaire aux besoins informationnels des différents utilisateurs notamment les investisseurs.

L'adoption des normes IFRS est donc une étape importante dans l'évolution de la forme et du contenu des états financiers (individuels et consolidés) produits par les groupes financiers.

---

<sup>1</sup> MARC Feuilloley, PATRICK Sentis, *op-cit*, P : 8.

### Section 3 : Elaboration des comptes consolidés des impôts différés selon les IAS\IFRS

Les impôts différés constituent un sujet qui fait généralement peur dans la mesure où ils sont le plus souvent perçus comme abstraits et complexes

Dans la plupart des systèmes comptables nationaux, le résultat comptable d'un exercice sert de base au calcul des impôts que l'entreprise doit payer chaque année au titre de l'impôt exigible.

Néanmoins, la législation fiscale autorise ou prescrit parfois que certains éléments soient, à des fins fiscales, comptabilisés sur la base de montants, d'assiettes ou de périodes autres que ceux appliqués pour la construction des documents financiers.

Il en résulte une charge d'impôt exigible qui n'est pas nécessairement égale à celle qui devrait normalement s'appliquer au résultat économique de l'entreprise.

Les effets fiscaux de ces écarts entre le résultat comptable et le résultat fiscal pour un exercice doivent alors donner lieu à une correction qualifiée d'imposition différée.<sup>1</sup>

L'objet de cette section est d'évoquer le principe de l'imposition différée, d'en indiquer la portée, enfin d'en donner les modes d'évaluation.

#### 1 - Comptabilisation d'actif et de passif d'impôt exigible<sup>2</sup>

La charge (le produit) d'impôt est égale (égal) au montant total de l'impôt exigible et de l'impôt différé.

L'impôt exigible est le montant des impôts sur le bénéfice payables (récupérables) au titre du bénéfice imposable (perte fiscale) d'un exercice.

L'impôt exigible de l'exercice et des exercices précédents doit être comptabilisé en tant que passif dans la mesure où il n'est pas payé.

Si le montant déjà payé au titre de l'exercice et des exercices précédents excède le montant dû pour ces exercices (soit qu'il y ait une perte soit que le résultat soit inférieur à la base d'acompte), l'excédent doit être comptabilisé en tant qu'actif.<sup>3</sup>

L'avantage lié à une perte fiscale pouvant être reportée en arrière pour recouvrer l'impôt exigible d'un exercice antérieur doit être comptabilisé en tant qu'actif.

---

<sup>1</sup> **MONTIER Jean, Olivier Grassi, Techniques de consolidation, 2<sup>ème</sup> Edition, ECONOMICA, Paris 2006, P : 123.**

<sup>2</sup> Il y a dans l'**Annexe 6** des exemples pratiques sur la constatation et la comptabilisation des impôts différés dans le SCF.

<sup>3</sup> **Obert Robert, op.cit, P : 399.**

## 2 - Comptabilisation d'actif et de passif d'impôt différés

Conformément au principe de prudence, les passifs d'impôt différé doivent être pris en compte sauf exceptions limitativement énumérées.

En revanche, les actifs d'impôt différé ne doivent être pris en compte que si leur recouvrement est probable.

### 2-1- Comptabilisation d'impôts différés passifs

Un passif d'impôt différé doit être comptabilisé pour toutes les différences temporelles imposables puisqu'il s'agit d'une dette future d'impôt.<sup>1</sup>

Cette situation se rencontre dans les cas suivants :

- *la reconnaissance du produit dans le résultat fiscal plus tardive que dans le résultat comptable:*

Il y a lieu de noter que, si la plupart des différences temporelles apparaissent à la revue des déclarations fiscales, certaines en sont absentes (telle la plus-value sur biens non amortissables lors d'une fusion).

Et qu'il faut compléter la revue des déclarations fiscales passées par une comparaison systématique des valeurs comptables au bilan de l'entité et des valeurs fiscales des actifs et passif y figurent.

- *la prise en considération pour la détermination du résultat fiscal d'une année, d'une charge retenue sur le plan comptable pour une autre année :*

L'exemple typique est celui de l'utilisation de la méthode de l'amortissement accéléré pour la détermination du résultat fiscal et de la méthode de l'amortissement linéaire pour la détermination du résultat comptable (des impôts différés passifs sont constatés pour les premières années).

Sauf si le passif d'impôt différé est généré soit par :

- un goodwill dont l'amortissement n'est pas déductible fiscalement ;

- la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans une transaction qui n'est pas un regroupement d'entreprise et n'affecte ni le bénéfice comptable, ni le bénéfice imposable (ou la perte fiscale), à la date de la transaction ;

- la comptabilisation d'écart d'évaluation portant sur des actifs incorporels généralement non amortis ne pouvant être cédés indépendamment de l'entreprise acquise.

---

<sup>1</sup> C.Maillet-Baudrier et A. Le Manh, op.cit, P : 143.

## **2-2- Comptabilisation d'impôts différés Actif**

Le principe de prudence doit conduire à analyser les possibilités d'imputation des impôts différés d'Actif sur des bénéfices futurs.

### **2-2-1- Différences temporelles déductibles**

Un actif d'impôt différé doit être comptabilisé pour toutes les différences temporelles déductibles dans la mesure où il est probable qu'un bénéfice imposable.

Toutefois, pour apprécier dans quelle mesure elle dégagera des bénéfices imposables suffisants au cours des exercices ultérieurs, l'entité doit ignorer les montants imposables résultant de différences temporelles déductibles dont on s'attend à ce qu'elles naissent au cours des exercices futurs.

Cette situation se rencontre lorsqu'un produit est reconnu plus tôt dans le résultat fiscal que dans le résultat comptable, et qu'une charge est enregistrée plus tard dans le résultat fiscal que dans le résultat comptable.

- *la reconnaissance d'un produit plus tôt dans le résultat fiscal que dans le résultat comptable* : on relève dans cette situation les produits constatés d'avance qui n'entrent pas dans le résultat comptable américain.

En revanche, la loi fiscale s'appuie sur l'encaissement et retient ces produits pour la détermination du résultat fiscal.

- *l'enregistrement d'une charge plus tard dans le résultat fiscal que dans le résultat comptable* : prenons l'exemple de la garantie donnée aux clients. L'équivalent de la constitution de la provision française est une charge imputable au résultat de l'année de la constitution.

Sur le plan fiscal, cette charge n'est pas déductible l'année de la constitution. Elle est différée jusqu'à la réalisation effective de la charge.

### **2-2-2- Revue systématique de la valeur des actifs d'impôt différé**

Le respect des conditions de comptabilisation des actifs d'impôt différé doit être examiné à chaque clôture. Rappelons qu'un actif d'impôt différé ne doit être comptabilisé que si sa récupération est probable.

La révision peut donc entraîner :

- une baisse de la valeur des actifs d'impôt différé si la probabilité de bénéfices futurs diminue ;
- on une augmentation de leur valeur lorsque la probabilité de bénéfices futurs augmente.

Les différences temporaires ne sont pas les seules causes de divergences entre le résultat comptable et le résultat fiscal. Le report des pertes produit les mêmes effets.

### 2-2-3- Evaluation de la probabilité de recouvrement

La récupération des impôts différés actif est considérée comme probable lorsque :<sup>1</sup>

- des impôts différés actif déjà constatés arrivent à échéance dans la période durant laquelle cet actif devient ou reste récupérable. Cette récupération ne dépend pas des résultats futurs ;
- il existe un bénéfice imposable attendu au cours de la période de validité des impôts différés actif ;
- lorsque la résorption de la différence temporaire interviendra dans un avenir prévisible par une création future d'impôt différé actif, L'IAS 12 exige la comptabilisation d'un d'impôt différé actif.

Lors de l'évaluation de la probabilité d'un bénéfice imposable futur ; l'entreprise ne prend en compte que les bénéfices imposables futurs et les différences temporelles déductibles existant à la date de clôture qui s'inverseront au cours des exercices ultérieurs. Elle ignore les montants imposables résultant de différences temporelles déductibles qui devraient être générés dans l'avenir.

### 2-2-4- Pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés

S'il est probable que l'entreprise disposera de bénéfices imposables suffisants, un impôt différé actif doit être comptabilisé pour le report en avant des déficits fiscaux ou des crédits d'impôts non utilisés.<sup>2</sup> La société étant en perte, le climat paraît défavorable.

Ainsi, l'entreprise doit avoir des indications convaincantes, détaillant les éléments favorables.<sup>3</sup> Ceux-ci seront étayés à l'annexe du bilan:<sup>4</sup>

- indication du montant de l'actif différé ;
- nature des éléments probants justifiant sa comptabilisation.

Lorsque l'on envisage de traiter ainsi une économie potentielle d'impôt, la prudence exige que l'on ait la certitude quasi absolue que les bénéfices imposables futurs seront suffisants pour permettre que se matérialise l'avantage relatif à la perte. On a cette certitude quasi absolue si les deux conditions suivantes existent :

- la perte résulte d'une cause identifiable et non récurrente ;
- l'entreprise est rentable depuis de nombreuses années et l'on s'attend à ce qu'elle le demeure.

---

<sup>1</sup> Idem, P : 144.

<sup>2</sup> **Eric Tort**, Le reporting financier aspects comptables, fiscaux et de gestion, DUNOD, Paris, 2006, P: 176.

<sup>3</sup> **Philippe Desserteim et Patrick Provilla**, Comptabilité intègre les normes IAS\IFRS, Pearson Education, France, 2004, P : 145.

<sup>4</sup> **C.Maillet-Baudrier et A. Le Manh**, op.cit, P : 144.

### 2-3- Cas du regroupement d'entreprises

Une entité doit comptabiliser un passif d'impôt digéré pour toutes différences temporelles imposables liées à des participations dans des filiales, entités associée, co-entreprises, sauf si et dans la mesure le passif d'impôt différé n'est pas comptabilisé si les deux conditions suivantes sont remplies:<sup>1</sup>

- la mère ou le co-entrepreneur est en mesure de contrôler la date à laquelle la différence temporelle s'inversera ;
- il est probable que la différence temporelle ne s'inversera pas dans un avenir prévisible.

Un regroupement peut aboutir à la reconnaissance par l'acquéreur d'un impôt différé actif non reconnu auparavant. Par exemple, lorsque les bénéfices fiscaux futurs de l'entreprise acquise redent possible l'imputation des pertes fiscales antérieures de l'acquéreur, un actif d'impôt différé est alors comptabilisé en contrepartie du goodwill ou du goodwill négatif.<sup>2</sup>

Si un actif d'impôt différé de l'entreprise acquise est ultérieurement recouvré pour un montant supérieur au montant comptabilisé lors de l'acquisition, l'excédent est comptabilisé dans le compte de résultat.

Simultanément, le goodwill d'origine et l'amortissement cumulé correspondant sont ajustés respectivement en résultat. Toutefois, l'ajustement du goodwill ne peut pas générer un goodwill négatif ou augmenter le goodwill négatif.

### 2- 4 - Bénéfices non distribués des filiales

Ces différences temporaires ne donnent lieu à un impôt différé que pour la partie relative à des distributions décidées ou probables et dans la limite des impôts de distribution non récupérables par l'entreprise bénéficiaire de ces dividendes.<sup>3</sup>

IAS 12 impose la comptabilisation d'un impôt différé sauf :

- s'il existe un accord permettant à la mère d'avoir un contrôle sur la politique de distribution de dividendes ou prévoyant qu'il n'y aura pas de distribution dans un avenir prévisible ;
- les différences temporaires imposables relatives aux participations dont la cession est probable.

---

<sup>1</sup> Pierre Dufils, Claude Lopater, Sophie Cren et Leila Sijelmassi, Comptes consolidés, règles françaises, comparaison avec les normes IAS, 2<sup>ème</sup> édition, Francis lefevre, Paris, 1999, P : 159.

<sup>2</sup> Jean François Bosquet, Thomas E. Jones et Eric Delesalle, op.cit, P : 145.

<sup>3</sup> C.Maillet-Baudrier et A. Le Manh, op.cit, P : 146.

### 3 - Evaluation d'actif et de passif d'impôt différés

Pour la bonne compréhension des opérations s'étendant sur plusieurs exercices, il convient de se rappeler l'impact d'une charge ou d'un produit sur le résultat des exercices antérieurs.

Il est simple de comprendre que toute diminution d'impôt augmente le résultat d'un exercice (et inversement).

Dès qu'il s'agit d'un exercice antérieur, l'effet est exactement le même, mais il a un effet sur les réserves (ces dernières n'étant que des résultats conservés). Il conviendra alors de les corriger de la même façon que pour le résultat.<sup>1</sup>

Notons que selon l'IAS 12 l'actualisation des actifs et des passifs de l'impôt différé sont interdites.

La comptabilisation des impôts différés constitue un point de divergence en passant d'un système comptable à un autre. On distingue, principalement, deux approches :<sup>2</sup>

- Une approche par le compte de résultat ;
- Une approche par le bilan.

Selon la première approche les impôts différés proviennent des écarts temporaires entre le résultat comptable et le résultat fiscal et des pertes fiscales sur les exercices suivants.

Toutefois, l'approche bilancielle considère les différences temporaires comme celles provenant de l'écart entre la valeur comptable et la valeur fiscale d'un actif ou d'une dette. Un écart qui deviendra imposable ou exigible lorsque l'actif sera recouvré ou la dette éteinte.

Ainsi, les différences temporaires ont une étendue plus large que les écarts temporaires.

Les différences temporaires englobent les éléments composant les écarts temporaires auxquelles s'ajoutent les différences résultant de la réévaluation d'actifs, des bénéfices non distribués des filiales et des entreprises associées et des écarts de conversion enregistrés dans les capitaux propres.

---

<sup>1</sup> **MONTIER Jean Olivier Grassi**, op.cit, P : 131.

<sup>2</sup> **Bernard OLIVERO, Nadia SBEI TRABELSI**, Analyse de l'effet des impôts différés sur le contenu informationnel du résultat: cas des firmes utilisant les normes internationales et les normes américaines, publie dans "la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité", France 12 Octobre 2010, P : 2.



De même, il y a deux méthodes possibles permettant d'évaluer ces écarts : la méthode du report fixe et la méthode du report variable.

Selon la méthode du report fixe, les impôts différés antérieurement comptabilisés ont un caractère définitif. Ils ne sont pas modifiés même en cas de changement de l'assiette ou du taux d'imposition.

Cependant, selon la méthode du report variable le solde d'impôts différés est ajusté chaque année en fonction de l'évolution de la fiscalité.

Actuellement, l'IASB et le FASB retiennent les mêmes règles de comptabilisation des impôts différés.

L'IASB et le FASB exigent l'utilisation de la méthode du report variable avec la prise en compte de toutes les différences temporaires.

Cependant, il y a lieu de noter que la position courante de l'IASB a été instaurée en 1999 avec l'adoption de l'IAS 12 révisé.

En conséquence, les soldes de la méthode du report fixe ne donnent pas une idée exacte du montant de l'impôt qu'il faudra payer ou inversement que l'entreprise pourra récupérer.

Sur le plan du compte de résultat, la charge de l'exercice comprend le montant des impôts exigibles et l'incidence des différences temporaires provenant d'exercices antérieurs ou reportés sur des exercices futurs.

Ce qui implique que l'incidence des différences temporaires, apparues au cours des exercices antérieurs et résorbées au cours de l'exercice, soit déterminée en utilisant le taux d'imposition appliqué à l'origine.

Dans la méthode du report variable, les impôts reportés sont redressés pour tenir compte des changements de taux d'imposition ou de la création de nouveaux impôts ou des changements futurs des taux d'imposition.

La charge de l'impôt de l'exercice comprend le montant des impôts exigibles, le montant des impôts que l'on prévoit devoir payer dans les années futures ou que l'on considère comme étant payés d'avance, compte tenu des différences temporaires dégagées ou résorbées au cours de l'exercice, les redressements des soldes d'impôts différés figurant au bilan rendus nécessaires par la modification des taux d'imposition et la création de nouveaux impôts.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Sylvie Lépicier, Yann le Tallec, Pratique des normes IFRS par la profession bancaire, Revue Banque Edition, Paris, 2005, P : 117.

#### 4 - Présentation des impôts différés

L'information financière consolidée sur les impôts différés doit se caractériser par les qualités d'intelligibilité, de pertinence, de fiabilité et de comparabilité. Les états financiers consolidés sont conçus pour répondre à un besoin d'information externe ainsi qu'interne.

De plus, les états financiers consolidés doit livrent une information synthétique et essentielle sur la rentabilité du groupe et sa solvabilité.

Cependant, ils sont très insuffisants pour pouvoir étudier convenablement la stratégie et la gestion financière d'un groupe.

L'impôt exigible et différé doit être comptabilisé en produit ou en charge et être compris dans le résultat net (résultat non courant) de l'exercice sauf dans la mesure où l'impôt est généré:<sup>1</sup>

- par une transaction ou un événement qui est comptabilisé directement en capitaux propres, dans le même exercice ou un exercice différent ;
- par un regroupement d'entreprise qui est une acquisition.

L'impôt exigible et différé doit être directement débité ou crédité dans les capitaux propres de l'exercice en cours ou antérieur si:

- l'impôt exigible et différé doit être directement débité ou crédité dans les capitaux propres, lors du même exercice ou d'un exercice différent citons par exemple un changement de la valeur comptable à la suite d'une réévaluation d'immobilisations corporelles (IAS 16), ayant alors une valeur supérieure à leur base fiscale.

Cette réévaluation génère un impôt différé passif qui aura une contrepartie dans les capitaux propres et non sur le résultat.

Les retenues à la source (impôt exigible) sur les dividendes versés sont comptabilisées en capitaux propres comme un élément de la distribution, en même temps que les distributions correspondantes ;

- un changement de taux d'impôt modifiant un actif ou un passif d'impôt différé et relatif à un élément déjà affecté dans les capitaux propres ;
- les différences de change dues à la conversion des états financiers d'une entité étrangère (IAS 21) sont comptabilisées dans une rubrique distincte dans les capitaux propres.
- d'un regroupement d'entreprises qui est une acquisition, Exemple : Lors d'un regroupement d'entreprises, des actifs ont été évalués à leur juste valeur. La valeur comptable est alors supérieure à la valeur fiscale. L'impôt différé passif correspondant aura un impact sur le goodwill (en contre partie du goodwill), en vertu du principe de symétrie.

---

<sup>1</sup> C.Maillet-Baudrier et A. Le Manh, op.cit, P : 148.

#### 4-1- Informations à fournir au bilan

Les actifs et passifs d'impôt exigibles doivent être présentés (comptabilisés) au bilan séparément des autres actifs et passifs. Les actifs et passifs d'impôt différé doivent être distingués des actifs et passifs d'impôt exigible.

Lorsqu'une entité fait une distinction entre ses actifs et passifs courants et ses actifs et passifs non courants dans ses états financiers, elle ne doit pas classer les actifs (passifs) d'impôt différé en actifs (passifs) courants.<sup>1</sup>

Les impôts différés actifs et passifs sont évalués et comptabilisés séparément, mais ils sont compensés au bilan sous réserve:<sup>2</sup>

- de présenter des critères similaires à ceux établis pour les instruments financiers dans l'IAS 32. C'est-à-dire que l'entreprise a un droit juridiquement exécutoire de compenser les montants comptabilisés ;
- les passifs et actifs d'impôts différés concernant des impôts prélevés par la même administration fiscale ;
- ces entités ont l'intention de régler leurs impôts exigibles à la même échéance.

#### 4-2- Informations à fournir au compte de résultat

La charge totale d'impôt sur le résultat portée dans le compte de résultat est égale à somme de la charge (ou du produit) d'impôt exigible et de la variation des passifs et des actifs d'impôt différé de l'exercice, nette des montants d'impôt comptabilisés directement dans les capitaux propres ou résultant d'un regroupement d'entreprises qui est une acquisition.<sup>3</sup>

#### 4-3- Informations à fournir dans les notes annexes

Les principaux composants de la charge (ou du produit) d'impôt doivent être présentés distinctement. La norme IAS 12 requiert des informations détaillées.<sup>4</sup>

Pour conclure cette section, on peut dire que les impôts différés constituent un des domaines complexes dans la réalisation des comptes consolidés. Il faut savoir traiter de façon pertinente et exhaustive les éléments liés à la fiscalité différée.

D'autre part, il est demandé de publier dans les notes annexes aux comptes consolidés le rapprochement de la charge d'impôt entre l'impôt théorique et l'impôt réel. Cette demande est appelée communément la preuve de l'impôt.

---

<sup>1</sup> Jean François Bosquet, Thomas E. Jones et Eric Delesalle, *op.cit*, P : 148.

<sup>2</sup> Obert Robert, *op.cit*, P : 405.

<sup>3</sup> Jean François Bosquet, Thomas E. Jones et Eric Delesalle, *op.cit*, P : 149.

<sup>4</sup> Les éléments doivent être également présentés sont détaillée dans le quatrième chapitre.

## Section 4 : Incidences fiscales du Système Comptable Financier

L'Algérie a commencé à adopter des nouvelles normes comptables en parallèle avec les travaux de l'unification comptable internationale, l'Algérie a promulgué plusieurs lois concernant ce domaine; entre autres, le système financier comptable, De plus, elle a promulgué la nomenclature des comptes qui fut appliquée à partir de 2010, Ce qui obligea ceux qui s'intéressent au domaine de la comptabilité en Algérie de suivre ces changements et les comprendre surtout les cotés liée à la fiscalité et leurs significations.

Faute de recherche dans le coté technique contrairement au coté théorique, on a préféré étudier la nomenclature des comptes pour couvrir ce manque, dans la mesure où le législateur a choisi le sujet de l'imputation comptable de l'impôt différé, et la clarification des nouvelles notions et termes dont il dépend et le mouvement des comptes, Cela est appuyé par plusieurs études de cas selon chaque rubrique en mettant les solutions convenables suivant le nouveau plan comptable.

### 1 - La politique fiscale en Algérie à la lumière du SCF

On peut définir la politique fiscale à partir de deux conceptions, la première conception est le cadre conceptuelle générale qui mise en place le système fiscal, la deuxième conception est la réforme fiscale.<sup>1</sup>

Cependant, tout porte à croire, que la complexité du droit fiscal héritée de l'histoire, tend de plus en plus à se dénouer. Bien qu'aucune autre branche du droit n'est caractérisée par autant de visions discordantes des réformes qu'il faudrait emprunter.

La politique fiscale prend une place prépondérante dans les programmes de gouvernement, elle constitue une des disciplines qui résiste le plus à la mondialisation, car chaque état se montre jaloux de sa souveraineté et refuse de faire toute concession.

Le droit fiscal contemporain se fonde beaucoup plus sur le principe de clarté et d'intelligibilité de la loi, en écartant toute complexité excessive et non justifié par un motif d'intérêt général suffisant.<sup>2</sup>

Aujourd'hui un nouveau système comptable est mis en œuvre, dont l'objectif est, d'une part, de le mettre en harmonie avec le nouveau contexte économique algérien à savoir, la transition vers une économie de marché, la libéralisation du commerce extérieur, l'encouragement de l'investissement national et étranger...etc.

---

<sup>1</sup> محمد فلاح، السياسة الجبائية-الأهداف والأدوات، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2006، ص : 5.

<sup>2</sup> عبد اللطيف بالقاسم، مقارنة تحليلية برؤية واقعية، الملتقى الوطني حول: السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة تحت عنوان: تحديات العولمة الاقتصادية و انعكاساتها على السياسة الجبائية في إطار التجارة الإلكترونية، جامعة عنابة 2004، ص : 240.

Et d'autre part, afin de se conformer à la conjoncture économique imposée par la mondialisation, pour qu'il soit compatible avec les normes comptables internationales.<sup>1</sup>

La nouvelle logique de la mondialisation a conduit l'Algérie ces dernières années à prendre en mesure un nouveau système de comptabilité compatible aux exigences internationales, comme instrument fiable aux relations internationales, privilégiant l'investissement étranger et détenteur de capitaux. Ainsi, par cette nouvelle approche, l'Algérie préconise la vision d'un système comptable inspiré des nouvelles normes comptables internationales (IAS/IFRS) afin de faire face aux exigences du processus de globalisation financière.

Ensuite il faut se poser la question de la manière et des méthodes que l'Algérie doit prendre pour instaurer ce système à la place d'un autre système qui a duré 35 ans de pratique au service de l'économie nationale soit aux entreprises économiques ou aux institutions pédagogiques.

En effet, la transformation presque radicale dans certains principes comptables, exige dans un premier lieu la préparation sérieuse des entreprises économiques et institutions académiques, ainsi que des efforts et des moyens considérables notamment en matière de formation et surtout de finance.<sup>2</sup>

En droit Algérien, l'actualisation (facultative) influençait le résultat taxable à la baisse. Dès lors, seules les moins-values étaient comptabilisées. Les règles du SCF imposent une actualisation quasiment systématique et le résultat peut être réévalué à la hausse en cas de constatation d'une plus-value. Une société détenant un portefeuille titre ne maîtriserait donc pas la partie du résultat qui provient de la constatation de la plus-value, puisque les influences sont exogènes.

Pour l'Etat, une plus grande volatilité des résultats des entreprises implique un flou perpétuel quant aux recettes perçues et complexifie l'élaboration du budget. Cette conséquence budgétaire sera sûrement source de mesures fiscales dans un but de stabilité des recettes pour pouvoir pallier par exemple, les conséquences d'une euphorie boursière (imposition plus lourde et recettes plus importantes) et d'une dépression boursière (imposition plus faible et recettes moindres).

Le flou existe aussi pour les entreprises puisqu'il sera plus difficile de maîtriser le taux effectif d'impôt. Ainsi en théorie, la fiscalité se doit d'être neutre en terme d'imposition en cas de changements de méthodes comptables.

---

<sup>1</sup> Saheb Bachagha, pour un référentiel comptable Algérien qui répond aux exigences de l'économie de marché, dar el-hoda, 2003, p 07.

<sup>2</sup> كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا - العدد السادس، جامعة الشلف، 2009، ص : 289.

## 2 - Les conséquences fiscales des dispositions du SCF

En Algérie, le résultat fiscal provient du résultat comptable des comptes individuels et est obtenu après retraitements du fait de règles spécifiques du code des impôts directs et taxes assimilées (CIDTA).

Ainsi, tout changement de la comptabilité implique des modifications du résultat fiscal. C'est pourquoi les nouvelles règles comptables du SCF ont des conséquences fiscales en fonction de leur transposition à la législation nationale.<sup>1</sup>

### 2 - 1 - Incidences fiscales sur le bilan

Les principales divergences portent sur l'actif du bilan. En effet, les règles du SCF s'attachent tout particulièrement à la présentation de l'actif. Les dispositions du SCF s'appliquent aux comptes consolidés et individuels ce qui impliquent de nombreuses incidences fiscales.

Les règles du SCF appliquées à l'actif du bilan imposent de nombreux changements, notamment sur la définition, la comptabilisation, l'amortissement et la dépréciation des actifs. Les principales notions à retenir sont celles de « Substance over form » et d'amortissement par composants.

La « Substance over form » est la base même des nouvelles normes comptables internationales et qu'elle est vigoureusement défendue par l'IASB. Cette notion autorise une approche plus économique de la comptabilité, ce qui ôte tout caractère juridique (principe Algérien de comptabilisation) à la notion de propriété.<sup>2</sup>

Ceci n'est pas sans soulever des problèmes fiscaux, notamment au regard de la comptabilisation des actifs et des impôts calculés à partir du montant total d'actif des sociétés. C'est précisément cette vision économique de la comptabilité qui pose problème en Algérie, où les comptes des entreprises traduisent plus une vision juridique et patrimoniale du bilan. Ce n'est plus la vision du SCF mais uniquement de l'administration fiscale algérienne.

De même, le droit des actionnaires est plus largement mis en avant sous les règles du SCF, ce qui contraire aux principes algériens où le droit des créanciers prime. La seconde notion d'amortissement par composants est une véritable révolution en Algérie.

---

<sup>1</sup> **Djaknour Abdelkader**, la consolidation des comptes à la lumière du nouveau système comptable financier algérien, mémoire de magistère, Ecole Supérieure De Commerce d'Alger 2007, p : 209.

<sup>2</sup> [http://www.cabinet-soize.com/docs/gestion\\_comptable/DEFINITION\\_IMMOBILISATIONS.pdf](http://www.cabinet-soize.com/docs/gestion_comptable/DEFINITION_IMMOBILISATIONS.pdf) , consulté le : 28/08/2011.

Un bien amortissable n'est plus comme un seul mais comme un tout, composé de « sous actifs » ayant eux-mêmes leur mode et durée d'amortissement. Cela implique de nombreux retraitements et ce, tout spécialement au regard de l'amortissement fiscal.

A la logique de l'amortissement par composants s'ajoute celle de la comptabilisation des actifs à partir de leur valeur de marché (juste valeur) et non plus de leur coût historique. De nombreux retraitements sont à attendre pour le premier exercice d'application de cette méthode d'amortissement en 2009.

Par exemple, il est nécessaire de recalculer le coût historique des composants d'un actif, afin de redéfinir le plan d'amortissement.

De plus, la durée d'usage (droit fiscal Algérien) se révèle hautement incompatible avec la durée d'utilité, à savoir d'utilisation prévue par l'entreprise. Là encore, une multitude de concepts fiscaux sont à revoir, ne serait-ce pour assurer une sécurité juridique suffisante pour les entreprises. Le passif fait aussi l'objet d'une réforme profonde avec l'instauration des règles du SCF.

Le point le plus important à retenir est celui de la disparition des provisions réglementées, à savoir les provisions constituées uniquement dans un but fiscal. Les comptes des entreprises y gagneront en clarté et objectivité mais la position de l'Administration fiscale est attendue sur ce point quant aux éventuelles adaptations de la législation.

L'application des règles du SCF impactant les contrats de locations et de crédit-bail nécessite une modification importante de la fiscalité, tant sur la plan des retraitements à opérer (s'il y a lieu) que sur celui de la sécurité juridique des entreprises. Une position officielle de l'Administration, voire même du ministère des finances sur certains points est donc plus que souhaitable.<sup>1</sup>

En général, les règles du SCF portant sur le passif présentes de nombreux inconvénients, notamment une approche plus sévère pour la constitution de provisions. Les modifications apportées au passif facilitent l'émergence d'un bilan fiscal quand bien même, et c'est paradoxal, des dispositifs purement fiscaux disparaissent.

Ces dispositions provoquent de nombreuses divergences entre PCN et SCF, ce qui se traduit par des incidences fiscales multiples, divergences auxquelles l'Administration n'a pas nécessairement répondu.

Le bilan est en général fortement modifié par l'adoption des nouvelles règles comptables du SCF. Les règles du SCF bouleversent aussi le compte de résultats.

---

<sup>1</sup> عبد الرزاق يخلف، رابح يخلف؛ المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلي وفقا للنظام المحاسبي المالي؛ الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - جامعة سعد دحلب - البلدة، 13 - 15 أكتوبر 2009، ص : 20.

## 2 - 2 - Incidences fiscales sur le Compte de Résultat

L'Administration fiscale devra effectuer un travail de fond quant des nouvelles dispositions dans les normes internationales impactant le TCR. Ainsi, dans les règles du SCF impliquent de revoir totalement le CIDTA en ce qui concerne le compte de résultats ce qui signifie réviser intégralement les notions de charges et de produit et donc leur caractère déductible ou non.

De manière générale, le compte de résultats est aussi touché par les nouvelles règles du SCF. Certes, les règles du SCF ont une approche et une définition tout à fait différente des notions telles que résultat d'exploitation, charges ou produits, donc les règles du SCF impliquent des modifications comptables et des incidences fiscales au moins aussi importantes que celles portant sur l'actif du bilan.

Les charges ne font pas l'objet de règles particulières avec les règles du SCF et il convient de se rapporter à celle touchant soit le hors bilan dans le cas d'une réintégration au compte de résultats, soit l'actif du bilan.

A titre d'exemple, nous pouvons d'ores et déjà retenir les stock-options (les stock-options sont évaluées à la juste valeur à la date d'attribution à l'aide d'un modèle de valorisation<sup>1</sup>), les stocks et les frais de recherche et de développement.

Fiscalement, les règles impactant ces postes impliquent des retraitements. Les produits sont plus largement touchés par les règles du SCF, notamment sur la définition et la comptabilisation des ventes de biens et prestations de services.

En l'espèce, la notion de propriété économique pose de nombreuses difficultés, ce qui dans certains cas peut aboutir à des discordances réelles et non négligeables entre règles comptables et fiscales. Il apparaît dès aujourd'hui nécessaire d'évaluer les conséquences comptables et fiscales afin de maîtriser au mieux l'application du système comptable financier.<sup>2</sup>

Avec les nouvelles règles l'information financière fera preuve d'une plus grande rigueur. L'application n'est pas sans soulever des difficultés, notamment sur le plan fiscal. La question se pose à terme avec l'application des normes impactant le compte de résultat.

L'Administration fiscale précise que les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable national, toute l'ambiguïté des incidences fiscales des nouvelles règles se révèle dans cette condition.

D'une part, le référentiel comptable algérien converge vers les normes IFRS et les entreprises sont obligées à appliquer les règles du SCF, d'autre part, si le SCF se révèle incompatible avec le CIDTA, de nombreux contentieux sont prévisibles.

---

<sup>1</sup> B. BACHY, M. SION, *op.cit*, P : 128.

<sup>2</sup> حمادي نبيل، محاسبة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من المخطط إلى النظام، نفس الملتقى الدولي السابق، ص : 13.



Le bilan et le tableau des comptes de résultats font l'objet d'une profonde mutation tant l'approche des règles du SCF diffère de l'approche PCN. A terme, le compte de résultats serait intégralement modifié pour faire apparaître le résultat global. Ces changements ont et auront de lourdes conséquences fiscales ne serait-ce que par les définitions du résultat ordinaire et extraordinaire, de la notion de charges et de produits.

Donc les changements apportés au bilan et au tableau des comptes de résultats ont eu leurs impacts sur la fiscalité, impacts complexes et encore très largement flous sur le plan juridique. Ces incidences sont d'autant plus confuses qu'elles n'ont.

### **3 - Aménagements en prévision de l'application du SCF**

Le système comptable et financier algérien (SCF), basé sur les règles IFRS, adopté par Loi N° : 07-11 du 25 novembre 2007, fut appliqué à compter du 1er janvier 2010. La Loi de finances complémentaires pour 2009 prévoit des mesures destinées à limiter l'incidence fiscale de certaines nouvelles règles comptables, de façon à préserver les intérêts du Trésor et, dans certains cas, du contribuable.

#### **3 - 1 - Non application des règles comptables incompatibles avec les règles fiscales**

Un principe général est désormais prévu par le par le CIDTA (nouvel article 141 ter), selon lequel :

*« Les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le système comptable et financier, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles fiscales applicables pour l'assiette de l'impôt. »*

Pour les auteurs de ce texte, il ne s'agit que d'une mesure d'ordre et en l'absence de dispositions fiscales spécifiques, la législation et la réglementation comptable trouvent toujours à s'appliquer.

Cependant la notion d'incompatibilité avec les règles fiscales applicables en matière d'assiette de l'impôt, est susceptible d'ouvrir plus largement la voie à l'interprétation consacrant le principe de la non application des règles comptables qui seraient expressément contraires à une disposition de la législation fiscale.

#### **3 - 2 - Etalement de l'imposition de la plus value de réévaluation d'immobilisations**

La possibilité est donnée au contribuable d'étaler sur une période maximum de cinq ans la réintégration au résultat fiscal de la plus value résultant de la différence entre la valeur d'inventaire et la valeur d'acquisition constatée en conformité avec les règles du nouveau système comptable et financier.

Le supplément de dotations aux amortissements dégagé sur les opérations de réévaluation (c'est-à-dire afférent au montant de la réévaluation) sera quant à lui rapporté au résultat de l'année (de la réévaluation).

### **3 - 3 - Impossibilité de différer fiscalement le résultat de l'exécution des contrats à long terme**

Afin d'éviter que soit reflété sur le résultat fiscal l'adoption des méthodes préconisées par le SCF permettant de différer jusqu'à leur achèvement le résultat relatif à l'exécution des contrats s'étalant sur plus d'un exercice, la méthode de l'achèvement ne sera pas admise pour la détermination du résultat fiscal.

En effet il est spécifié (nouvel alinéa 3 à l'article 140 du CIDTA) que seule la constatation du résultat fiscal selon la méthode de l'avancement sera acceptée. Il est précisé :

- qu'il s'agit des contrats portant sur la réalisation de biens, de services ou d'un ensemble de biens ou services dont l'exécution s'étend sur au moins deux exercices, et
- que les entreprises concernées devront se doter « *d'outils de gestion, de système de calcul de coûts et de contrôle interne permettant de valider le pourcentage d'avancement et de réviser, au fur et à mesure de l'avancement, des estimations de charges, de produits et de résultats.* »

Ce même texte prévoit que le bénéfice des entreprises de promotion immobilière est en principe, également dégagé suivant la méthode de comptabilisation des charges, et produits des opérations à l'avancement.

## **4 - La convergence entre le système fiscal algérien et le SCF**

Nous examinerons spécifiquement à ce niveau les différents textes paru au second semestre 2009 et au courant des années 2010 et 2011, qui donnent diverses précisions sur la transition au SCF.

### **4 - 1 - Conclusion sur l'examen du SCF**

Le SCF est très largement inspiré des IFRS et introduit un grand nombre d'innovations par rapport aux pratiques antérieures. Il rend par ailleurs applicable dans les comptes sociaux un grand nombre de principe généralement réservés aux comptes consolidés (notamment l'activation des leasings, les pensions, les impôts différés).

Ce qui est surprenant, et qui demandera analyse dans les mois à venir, c'est que les règles IFRS qui ont inspiré les principes du SCF ne sont jamais citées en tant que telles, ni aucun renvoi effectué.

Pour un utilisateur habituel des IFRS, pourtant, les choses sont claires et certaines dispositions anodines renvoient de façon évidente à des dispositions (parfois ardues) du référentiel international.

Dans de nombreux cas en effet, le SCF semble être une lecture simplifiée des IFRS mais contient, généralement, un renvoi implicite vers les normes d'origine, qui sont particulièrement complexes.

Il en va ainsi des règles sur : les actifs / passifs financiers ; le leasing ; les avantages au personnel et sur les impôts différés.

Pour tous ces points, le SCF introduit en quelques lignes des notions très novatrices en comptabilité algérienne, et les décrit de façon très sommaire. Les mêmes règles sont en général explicitées dans les IFRS au sein de normes nettement plus complexes.

Dans ce contexte, il faudra logiquement, quand on en passera au stade pratique, se référer à la source et appliquer le référentiel lui même. La complexité des textes sources, que le CNC a manifestement voulu éviter dans cette première mouture, apparaîtra alors dans toute sa splendeur.

A moins que le CNC et les professionnels comptables algériens ne viennent normaliser ou clarifier eux-mêmes les textes ou certaines interrogations, et leur donnent une certaine autonomie par rapport au référentiel international.

#### **4 - 2 - Les Instructions de première application du SCF**

Les « Instructions de première application » du SCF ont été publiées officiellement par le CNC en date du 29 octobre 2009, ce qui confirme définitivement la date de première application à compter du 1er janvier 2010.

Les instructions ont été suivies par trois notes méthodologiques parues en 2010. Ces dernières donnent aux utilisateurs les éléments et les orientations nécessaires leur permettant d'élucider les difficultés rencontrées d'une part et, d'autre part, concrétiser les opérations de passage vers le nouveau référentiel.

Les instructions sont assez courtes (quatre pages) mais elles sont précises et permettent de résoudre plusieurs questions. Elles sont accompagnées d'une table de correspondance formelle entre l'ancien PCN et le nouveau plan de compte prévu par le SCF.

La première note méthodologique, parue le 19 octobre 2010, détaille davantage les dispositions de l'instruction parue un an avant.

Les deux autres notes méthodologiques, parues le 28 décembre 2010, sont plus spécifiques et traitent quant à elles des travaux de passage des éléments d'immobilisations incorporelles et des éléments de stocks.

Le contenu de ces instructions est précisé que le passage au SCF constitue un changement de méthode comptable, qui doit être traité comme tel, en fonction du nouveau référentiel. Le texte rappelle donc les nouvelles règles en la matière :

- l'impact devra être calculé au 31.12.2010 mais également au 01.01.2010 ;
- l'impact au 01.01.2010 (i.e. les écarts PCN – SCF à cette date) doit être impacté en capitaux propres d'ouverture ;
- l'impact résiduel au 31.12.2010 doit impacter le résultat 2010.

#### 4 - 3 - La loi de finances complémentaire de 2009

Dans un souci de continuité du droit fiscal algérien et afin d'éviter une trop grande rupture en terme d'imposition, qui serait préjudiciable aux entreprises, il conviendrait d'adapter le plus rapidement possible la fiscalité algérien à ces principes comptables statutaires.

La loi de finance complémentaire 2009 et les lois de finance 2010 et 2011 appartiennent des modifications sur les articles du code de commerce et le code des impôts directs et taxes assimilées, pour adapter les règles fiscales avec les nouvelles concepts et règles du système comptable financier.

Le bénéfice imposable pour les contrats à long terme portant sur la réalisation de biens ou services dont l'exécution s'étend au moins sur deux périodes comptables ou exercices est acquis exclusivement suivant la méthode comptable à l'avancement indépendamment de la méthode adoptée par l'entreprise en la matière, et ce, quel que soit le type de contrats, contrat à forfait ou contrat en régie.<sup>1</sup>

Est requise, à ce titre, l'existence d'outils de gestion, de système de calcul de coûts et de contrôle interne permettant de valider le pourcentage d'avancement et de réviser, au fur et à mesure de l'avancement, des estimations de charges de produits et de résultats.

Le bénéfice des entreprises de promotions immobilières est dégagé suivant la méthode de comptabilisation des charges et produits des opérations à l'avancement.

Les amortissements réellement effectués dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après des usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation, et conformément aux dispositions de l'article 174 du CIDTA.

Les éléments de faible valeur dont le montant hors taxe n'excède pas 30.000 DA peuvent être constatés comme charge déductible de l'exercice de leur attachement. Les biens acquis à titre gratuit sont inscrits à l'actif pour leur valeur vénale.<sup>2</sup>

Les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le système comptable financier, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles fiscales applicables pour l'assiette de l'impôt.<sup>3</sup>

Les frais préliminaires inscrits en comptabilité, antérieurement à l'entrée en vigueur du système comptable financier, sont déductible du résultat fiscal suivant le plan de résorption initial.<sup>4</sup> Donc, à partir de cette modification il faut annulée les frais préliminaires qui sont comptabilisée avant le 01/01/2010.

---

<sup>1</sup> Article 4 de la loi de finance complémentaire 2009 complétant l'article du 140 CIDTA.

<sup>2</sup> Article 5 de la loi de finance complémentaire 2009 complétant l'article du 141 CIDTA.

<sup>3</sup> Article 6 de la loi de finance complémentaire 2009 complétant l'article 141 du CIDTA.

<sup>4</sup> Article 8 de la loi de finance complémentaire 2009 complétant l'article 169 du CIDTA.

La plus value résultant de la réévaluation d'immobilisations, à la date d'entrée du SCF, sera rapportée au résultat fiscal dans un dans un délai maximum de cinq ans. Le supplément des dotations aux amortissements dégagés des opérations de réévaluation sera rapporté au résultat de l'année.<sup>1</sup>

On peut analyse cette modification comme l'administration fiscale crée une situation intermédiaire, qui permet de celle à l'adaptation provisoire avec le règles du SCF.

Dans la loi de finances complémentaire de 2009, il figure donc différents points qui permettent de poser :

- un principe général de « compatibilité », celui que nous venons de voir,
- plusieurs précisions sur des points importants.

Même si cela ne permet pas de régler tous les problèmes, cela montrait indéniablement que l'administration fiscale intègre l'arrivée imminente du SCF, donc l'absence de nouveau report, et avait commencé à s'y intéresser de près.

#### **4 - 4 - La loi de finances pour 2010**

Diverses dispositions de cette loi sont relatives au SCF.

Les amortissements réellement effectués dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation prévus par voie réglementaire et conformément aux dispositions de l'article 174 du code des impôts directs et taxes assimilées.<sup>2</sup>

Les éléments de faible valeur dont le montant hors taxe n'excède pas 30.000 DA peuvent être constatés comme charge déductible de l'exercice de leur attachement.

Les biens acquis à titre gratuit sont inscrits à l'actif pour leur valeur vénale.

Toutefois, la base de calcul des annuités d'amortissement déductibles est limitée pour ce qui est des véhicules de tourisme à une valeur d'acquisition unitaire de 1.000.000 DA.

Ce plafond de 1.000.000 DA ne s'applique pas lorsque le véhicule de tourisme constitue l'outil principal de l'activité de l'entreprise.

La base d'amortissement des immobilisations ouvrant droit à déduction de la T.V.A et servant à une activité admise à la T.V.A est calculée sur le prix d'achat ou de revient hors T.V.A. Celle des immobilisations servant à une activité non assujettie à la T.V.A est calculée T.V.A comprise.

---

<sup>1</sup> Article 10 de la **loi de finance complémentaire 2009** complétant les articles 185 et 186 du CIDTA (Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées).

<sup>2</sup> Article 8 de la **loi de finance 2010** modifiée, complétée et rédigée l'article 141 du CIDTA.

L'amortissement des immobilisations est calculé suivant le système linéaire. Toutefois, les contribuables peuvent, dans les conditions fixées par l'article 174 paragraphes 2 et 3, pratiquer l'amortissement dégressif ou l'amortissement progressif.

Dans le cadre de contrat de crédit-bail, l'amortissement est calculé sur une période égale à la durée du contrat de crédit-bail.

Les provisions destinées à faire face aux risques particuliers afférents aux opérations de crédit à moyen ou à long terme ne sont pas cumulables avec les autres formes de provisions.

Les subventions d'exploitation et d'équilibre encaissées font partie du résultat net de l'exercice de leur encaissement.<sup>1</sup> On observe avec cette modification que le traitement des subventions d'équipements ne change pas. Dans la loi, il est évoqué les règles relatives aux subventions reçues.

Pour les subventions d'investissements, il n'y a pas de complication : elles doivent être contre-amorties, c'est-à-dire reprises au même rythme que l'investissement principal. Ainsi, la charge constatée sur les amortissements est compensée par un produit pour la partie couverte par la subvention.

Pour les autres subventions, le texte prévoit de préciser que les subventions seront imposées lors de l'exercice de leur encaissement.

Le texte du SCF est à l'origine confus sur ce point :

- il évoque le principe de rattacher la subvention à l'année qu'elle est censée compenser ;
- il dit ensuite qu'elle doit être reconnue l'année où elle est acquise, ce qui est précisément l'inverse de la première affirmation.

Pour une subvention d'équilibre ou une prise en charge des coûts de services publics, la logique en IFRS est de constater un produit et une créance de subvention à recevoir l'année considérée et non l'année qui suit l'obtention de la subvention.

Si on suit ce précepte, même si le texte SCF n'est pas clair, il y aura une divergence avec le fisc, qui considèrera uniquement l'année de versement, généralement l'année suivante. Il y aura donc, à priori, des impôts différés à constater.

En cas de déficit subi pendant un exercice, l'excédent du déficit est reporté successivement sur les exercices suivants jusqu'au quatrième exercice qui suit l'exercice déficitaire.<sup>2</sup>

On observe avec cette modification que la durée est réduite de cinq ans à quatre ans.

---

<sup>1</sup> Article 9 de la loi de finance 2010 modifiée, complétée et rédigée l'article 144 du CIDTA.

<sup>2</sup> Article 10 de la loi de finance 2010 modifiée, complétée et rédigée l'article 147 du CIDTA.

#### 4 - 5 - la loi de finances complémentaire pour 2010 et la loi de finances pour 2011

Parmi les nombreuses dispositions contenues dans la loi de finances complémentaire pour 2010, une seule disposition touche l'application du SCF. Elle concerne précisément le traitement fiscal des contrats de crédit bail.

Au terme de l'article 27 de la loi de finances complémentaire pour 2010, il est précisé que d'un point de vue fiscal, le crédit bailleur continue à être réputé disposé de la propriété juridique du bien loué et, à ce titre, il est le titulaire de la pratique de l'amortissement sur ce bien.

Les règles antérieures à la loi de finances pour 2010 relatives aux règles d'amortissement dans le cadre de crédit bail continuent à s'appliquer à titre transitoire jusqu'au 31 décembre 2012.

Le crédit preneur, propriétaire économique du bien loué, continue à disposer du droit de déductibilité du bénéfice imposable des loyers qu'il verse au crédit bailleur et ce jusqu'à l'échéance du 31 décembre 2012.

Cette disposition complique davantage le suivi des contrats de crédit bail aussi bien pour le bailleur que pour le preneur et notamment pour les contrats conclus avant l'entrée en vigueur du SCF. Dans ce dernier cas, un premier retraitement est opéré lors de la transition du PCN au SCF. Un second retraitement doit également être opéré en extracomptable lors du calcul du résultat fiscal. Tous ces retraitements issus des divergences fiscal-comptables génèreront évidemment des impôts différés.

Cette disposition affiche clairement la position de l'administration fiscale qui rejette, temporairement, le principe de propriété économique du bien.

Il faut toutefois rappeler que cette disposition ne sera appliquée qu'à titre transitoire jusqu'au 31.12.2012. Au terme de cette période transitoire, le traitement fiscal des opérations de crédit bail devrait vraisemblablement s'aligner sur les règles comptables.

Les contribuables visés à l'article 136 du CIDTA sont tenus de fournir, en même temps que la déclaration dont la production est prévue à l'article 151, sur les imprimés établis et fournis par l'administration :<sup>1</sup>

- les extraits de comptes des opérations comptables tels qu'ils sont fixés par les lois et règlements en vigueur et notamment un résumé de leur compte de résultats, une copie de leur bilan, le relevé par nature de leurs frais généraux, de leurs amortissements et provisions constitués par prélèvement sur les bénéfices avec l'indication précise de l'objet de ces amortissements et provisions ;
- un état des résultats permettant de déterminer le bénéfice imposable ;
- un relevé des versements en matière de taxe sur l'activité professionnelle visée.

---

<sup>1</sup> Article 12 de la loi de finance 2011 modifiée, complétée et rédigée l'article 152 du CIDTA.

En outre, il y a trois solutions possibles dans le court terme pour converger les points de déférences entre les règles fiscales actuelles et le SCF, comme suit :<sup>1</sup>

- l'adaptation de règles fiscales actuelles avec le contenu du SCF ;
- le changement du traitement comptable des règles fiscales avec une méthode spéciale qui neutralise l'effet de ce passage sur les caractéristiques qualitatives des comptes.
- la permission aux entreprises a effectué son comptabilité en deux démarches, la première démarche est avec les règles du SCF, et la deuxième s'effectuée à la lumière des règles fiscales actuelles.

Pour conclure cette section, on peut dire que Les instructions de mise en œuvre publiées par le CNC, permettront de mettre en œuvre les conversions sans hésitations particulières, et dans la même logique que celles qui ont pu être faites ailleurs dans le monde à l'occasion des transitions vers les IFRS. Cependant, une convergence progressive est inévitable pour les raisons qui furent évoqués. Elle convint de cerner les conséquences fiscales qui pourront découler de l'application de ces règles du SCF.

### Conclusion

Compte tenu de ce qui précède, le SCF conclut que la norme IAS 12 peut être compatible avec la législation comptable algérienne, pour autant que les conditions suivantes soient remplies :

- la comptabilisation d'actifs d'impôt différé suppose une évaluation prudente. Il pourrait y avoir discordance avec les directives comptables du SCF si des actifs d'impôt différé étaient enregistré dans des situations où on peut raisonnablement se demander si les bénéfices imposables futurs permettront de résorber les écarts temporelles déductibles;
- la comptabilisation de passifs d'impôt différé est subordonnée à un test de probabilité. Il pourrait avoir discordance avec les directives comptables du Système Comptable Financier si des passifs d'impôt différé étaient enregistrés, ou une provision pour impôts constituée, en rapport avec des différences temporelles imposables, pour lesquelles il est improbable qu'une charge fiscale future apparaisse;
- la présentation des impôts différés actifs et passifs est conforme aux schémas prescrits par les directives comptables du SCF. L'IAS 1 accorde aux entreprises la faculté de ne pas classer les éléments du bilan selon le critère court terme (circulant, long terme).

Les entreprises qui appliquent les directives comptables devront donc faire usage de cette faculté, ce qui aura pour effet de neutraliser le paragraphe 70 de la norme IAS 12 et de leur permettre de comptabiliser les actifs d'impôt différé conformément aux normes comptables internationales.

---

<sup>1</sup> بوسبعين تسعديت، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية والمالية، تخصص: محاسبة، المدرسة العليا للتجارة - الجزائر، 2011، ص : 110.



## *Chapitre 4 :*

# *La consolidation des impôts différés en Algérie (Cas : groupe ENCC)*

## **Introduction**

Après avoir présenté dans les chapitres précédents les différents aspects théoriques liés à la technique et processus de consolidation et de la fiscalité différée, nous avons essayé d'expliquer les différentes phases intervenues lors d'un processus de consolidation et de constatation des impôts différés, leurs caractéristiques et l'utilité de chacune conformément aux dispositions de nouvelles normes internationales IFRS a la lumière du SCF.

L'évaluation et la comptabilisation de l'impôt exigible dans les comptes annuels ne pose pas, dans la plupart des cas, de difficultés particulières. En revanche, l'évaluation et la comptabilisation des impôts différés sont soumises à des règles plus complexes qui varient selon les référentiels comptables. Ce chapitre traite des divergences constatées entre la norme IAS 12 et le SCF.

Cette recherche ne serait pas complète sans la mise en place d'un cas pratique du processus de consolidation et de constatation des impôts différés au sein d'un groupe de droit Algérien.

A ce titre, l'étude de cas est scindée en deux directions complémentaires :

- La première porte sur la constatation des impôts différés dans les différentes phases du processus de consolidation des comptes du groupe ENCC, objet de notre étude.
- La deuxième direction se rapporte à La pratique du groupe ENCC quant au respect des exigences de l'IAS 12, et les sources des difficultés liées à la fiscalité différée pour les groupes algériens.

Nous avons opté pour le groupe ENCC au vu de son importance pour l'économie algérienne et le fait que ce groupe est un des pionniers dans l'application des normes internationales car, antérieurement à l'adoption du SCF, certaines de ses filiales ont été partiellement cédées à des groupes étrangers, d'où l'obligation de double reporting selon le PCN et selon les normes internationales.

Avec la mise en œuvre du SCF, nous avons jugé utile, pour allier les concepts théoriques traités dans nos trois précédant chapitres avec la réalité algérienne. Nous avons donc élaboré une étude comparative entre le traitement comptable des impôts différés dans le groupe ENCC et ce qui est stipulé dans les normes comptables internationales.

A cet effet, le présent chapitre est réparti en quatre sections:

- Cadre d'étude ;
- Les retraitements liés aux impôts différés dans le groupe ENCC ;
- L'élimination des opérations réciproques ;
- La cohérence de la pratique du groupe ENCC avec les exigences de la norme IAS 12.

## Section 1 : CADRE D'ETUDE

Dans la mesure où notre cas porte sur un groupe de droit Algérien, il est utile d'étudier d'abord la démarche d'étude, et par la suite présenter l'organisme qui nous a accueilli pour effectuer notre stage pratique en l'occurrence : le groupe industriel ENCC (Entreprise Nationale de Charpente de Chaudronnerie).

Par ailleurs, cette section traite des différents stakeholders tant externes (les investisseurs, les commissaires aux comptes et les gouvernements) et internes (la direction générale, le comité d'audit, la direction financière et la direction fiscale) de l'impôt différé. Et enfin, la dernière sous section est dénommée par : le groupe ENCC et la norme IAS 12.

### 1- Démarche de l'étude

À travers une lecture minutieuse de rapport annuel 2010 du groupe ENCC, l'étude analyse la façon dont l'ENCC a appliqué la norme IAS 12 relative à l'impôt à la lumière du SCF. La complexité à laquelle semblent être confrontés les groupes pour leur communication financière en application d'IAS 12 est probablement davantage liée à la matière fiscale au sens large et aux procédures à mettre en place pour parvenir à une exhaustivité de l'information qu'aux prescriptions réglementaires.

La mise en place et la documentation de l'approche bilantielle sont par exemple assez simples à conceptualiser mais restent des défis quotidiens pour la gestion des systèmes d'information, pour la formation des équipes locales et l'exploitation d'un gros volume d'informations dans des délais courts.

L'information demandée par IAS 12 reste communiquée de façon généralement parcellaire, sans doute en raison du peu de matérialité de certains points ou par application de l'une des exceptions prévues par la norme, ce qui pourrait être utilement explicité par le groupe. La prochaine publication de la norme IAS 12 révisée devrait par ailleurs apporter des nouveautés et un complément d'information dans la note annexe aux états financiers relative à l'impôt sur le résultat.

À titre d'illustration, le changement de la comptabilisation des impôts différés non reconnus au travers d'une provision comparable à l'approche US GAAP ou l'adoption d'une comptabilisation des risques fiscaux calquée sur IAS 37 modifieront sensiblement l'information à publier à ces égards.<sup>1</sup>

La norme IAS 12 précise les modalités de détermination et de comptabilisation de l'impôt ainsi que les informations relatives à l'impôt devant être obligatoirement présentées en annexes aux états financiers (paragraphe 79 à 88 de la norme IAS 12).

Certaines dispositions de la norme IAS 12 sont sujettes à interprétation, ce qui peut se traduire par un manque d'homogénéité dans les notes aux états financiers publiés.

---

<sup>1</sup> Bernard OLIVERO, Nadia SBEI TRABELSI, *op.cit.*, P : 5.

Les principales informations à fournir en application de la norme IAS 12 sont : <sup>1</sup>

- le total de l'impôt exigible et différé relatif aux éléments débités ou crédités dans les capitaux propres ;
- une explication de la relation entre la charge (produit) d'impôt et le bénéfice comptable : preuve d'impôt ;
- une explication des changements dans le(s) taux d'impôt applicable(s) par rapport à l'exercice précédent ;
- le montant (et, si elle existe, la date d'expiration) des différences temporaires déductibles, pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés pour lesquels aucun actif d'impôt différé n'a été comptabilisé au bilan ;
- le montant total des différences temporaires liées à des participations dans des filiales, entreprises associées, coentreprises et investissements dans des succursales, pour lesquelles des passifs d'impôt différé n'ont pas été comptabilisés ;
- pour chaque catégorie de différence temporaire et pour chaque catégorie de pertes fiscales et de crédits d'impôt non utilisés :
  - le montant des actifs et passifs d'impôts différés comptabilisés au bilan pour chaque exercice présenté ;
  - le montant du produit ou de la charge d'impôt différé comptabilisé dans le compte de résultat, s'il n'est pas mis en évidence par les variations des montants comptabilisés au bilan ;
- pour les activités abandonnées, la charge d'impôt concernant :
  - le gain ou la perte lié à l'abandon ; et
  - le résultat des activités ordinaires des activités abandonnées pour l'exercice ainsi que les montants correspondants pour tous les exercices antérieurs présentés ;
- le montant des conséquences fiscales des dividendes proposés et déclarés aux actionnaires de l'entreprise avant que les états financiers ait été autorisé à être publiés, mais qui ne sont pas comptabilisés en tant que passif dans les états financiers.

La prochaine publication de la norme IAS 12 (L'IASB prévoit publier au cours de l'année 2011 des modifications sur l'IAS 12, il n'a pas encore déterminé la date à laquelle les modifications entreraient en vigueur, l'IASB propose de permettre une application anticipée) devrait par ailleurs apporter des nouveautés et un complément d'information dans la note annexe aux états financiers relative à l'impôt sur le résultat.

---

<sup>1</sup> [www.cncCanada.org](http://www.cncCanada.org) (le site officiel du Conseil des Normes Comptables Canadien), consulté le 05\11\2010.

## 2- Présentation du groupe ENCC

L'ENCC (Entreprise Nationale de Charpente de Chaudronnerie) issue de la restructuration de la SN METAL a été créée le 1<sup>er</sup> Janvier 1983. (Décret n° 83.40 du 1<sup>er</sup> Janvier 1983).

L'ENCC est spécialisée dans l'étude, la fabrication et le montage des biens d'équipements relevant de la branche mécanique et métallique. Ses domaines d'activité sont constitués de produits fabriqués à la demande et sur plans destinés principalement à l'équipement de l'infrastructure et de l'industrie tels que :

- ❑ Chaudronnerie (lourde, légers et sous-pression)
- ❑ Charpente métallique (courante, technologique)
- ❑ Equipements de process divers (pétrochimie, matériaux de construction..)
- ❑ Equipements hydromécaniques et d'adduction pour l'irrigation
- ❑ Equipements de stockage (réservoirs, bacs, silos..)
- ❑ Stations de concassage
- ❑ Appareils de levage et manutention
- ❑ Chaudières industrielles et domestiques
- ❑ Ponts métalliques (routier et ferroviaires)
- ❑ Etudes et engineering
- ❑ Montage et maintenance industrielle

Le groupe ENCC est présent dans les marchés des équipements des hydrocarbures de l'énergie et de la pétrochimie, ainsi que ceux des matériaux de construction, de l'agroalimentaire et de l'hydraulique. A la date de sa création, l'ENCC était composée de :

- 6 unités de production localisées à Alger, Blida, Oran, Annaba et Relizane.

- 5 unités de prestations (dont 4 unités de montage et une unité d'engineering) localisées à Alger, Oran, Annaba et Sétif.

- un siège social à Oran.

**2 - 1 - Société mère** (Spa au capital social de 6.906.450.000 DA) Elle est composée de :

- L'unité siège (est implanté au Caroubier (Côte-Rouge) Hussein Dey, à Alger en face de l'université des sciences économiques).
- La cellule résiduelle (chargée du suivi du patrimoine de l'ex Unité Hassi-Ameur Oran ainsi que de l'apurement de son passif).
- Le projet tuyauterie de Relizane (entamé à la fin des années 70, initié en vue de fabriquer les éléments de tuyauterie destinés à la fabrication des chaudières).

## 2 - 2 - Filiales du groupe ENCC (à 100%)<sup>1</sup>

Actuellement, le groupe industriel ENCC est composé des entités suivantes :<sup>2</sup>

- Une filiale dénommée TARSIS<sup>3</sup> (Entreprise de Montage et Maintenance Industriels) au capital Social de 1.229.800.000 Dinars ayant pour activité le montage et la maintenance industriels. En tant que filiale du groupe ENCC, TARSIS bénéficie de rapports privilégiés avec les autres filiales de fabrications d'équipements industriels. TARSIS a été créée pour répondre au marché des prestations de montage et de la maintenance industrielle.

TARSIS, dispose de quatre unités de montage et de maintenance industriels, implantées à proximité des pôles industriels (Oran, Alger, Sétif, Annaba) lui permettant ainsi une couverture géographique efficace et une réponse rapide aux attentes des clients.

TARSIS, est l'une des entreprises leaders dans le domaine du montage et de la maintenance industrielle en Algérie.

- Une filiale dénommée ALIECO (Entreprise Nationale des Equipement industriels) dont le capital social est de 2.635.200.000 Dinars ayant pour activité, la production de matériel hydraulique, d'appareils de levage et manutention et de chaudronnerie.
- Une filiale dénommée CR METAL (Société de Construction Métallique) dont le capital social est de 680.100.000 Dinars ayant pour activité, la production de charpente métallique de chaudronnerie courante, d'équipements industriels divers et de coffrage métallique.
- Une filiale dénommée PROMECH (Production de Mécanique et de Chaudronnerie) dont le capital social est de 1.020.900.000 Dinars ayant pour activité, la production de la charpente, de la chaudronnerie et des stations de concassage.
- Une filiale dénommée « CHAUDRAL » dont le capital social est de 291.200.000 Dinars ayant pour activité, la fabrication de chaudières industrielles (vapeur et eau chaude), de chaudières domestiques, d'équipements industriels divers (dégazeurs, incinérateurs, pièces mécano-soudées) (issue de l'UCI Relizane).
- Une filiale dénommée METALENG (Société d'Engineering et de Constructions Métalliques) dont le capital social est de 359.300.000 Dinars ayant pour activité, les études, la coordination et la commercialisation dans les domaines « matériaux de construction, stockage de fluide, énergie et industries diverses (issue de la Direction technico-commercial du Groupe ENCC).

---

<sup>1</sup> Pour l'organigramme et plus informations sur le groupe ENCC, voire l'annexe.

<sup>2</sup> Pour des motifs de confidentialité, des chiffres seront changées, ainsi que certaines informations susceptibles de l'identifier seront tenues dans l'anonymat tout au long de cette étude.

<sup>3</sup> TARSIS est une entreprise certifiée par ISO 9001 : 2000.

### 3 - Les impôts différés et les stakeholders (parties prenantes)

La fiabilité des informations traitées dépend donc de la bonne coordination entre toutes les parties prenantes et de la qualité des outils mis à leur disposition pour la gestion de l'impôt.<sup>1</sup>

#### 3 - 1- Les acteurs externes

Sont principalement les investisseurs, Les commissaires aux comptes et Les gouvernements.

##### - Les investisseurs

Les résultats publiés par les analystes dans le monde ont montré que les impôts différés ont un pouvoir prédictif des résultats futurs assez limité par rapport au ratio Impôts/Résultat comptable. Ils concluent à l'existence d'une relation positive marquée entre les impôts différés résultant de reports prospectifs et le cours des actions.<sup>2</sup>

Les actionnaires sont animés d'un désir légitime de compréhension de l'impôt : son optimisation, sa composition (impôt courant/impôt différé), son évolution ainsi que l'effet de trésorerie associé. Ils cherchent également à être rassurés sur les risques fiscaux auxquels peut être confronté leur investissement.

##### - Les commissaires aux comptes

Le nombre croissant des défaillances relatives à l'impôt constaté aux Etats-Unis illustre bien les difficultés liées à ce processus de la constatation des impôts différés.

Ces défaillances liées à ce processus peuvent, dans certains cas, amener l'entreprise à annoncer de lourdes pertes sans y avoir été préparée, comme General Motors qui a dû supporter au 3e trimestre 2007 la plus lourde perte nette trimestrielle de son histoire, creusée par des charges exceptionnelles d'un montant de 39 milliards de dollars liées à des crédits d'impôts non utilisés

Forts de l'expérience américaine de 2005, 2006 et 2007 au cours de laquelle l'impôt a été le principal objet de défaillance des groupes, les commissaires aux comptes sont de plus en plus exigeants sur l'explication et la documentation de l'impôt tel que comptabilisé et publié, ainsi que sur l'analyse des risques fiscaux associés.

##### - Les gouvernements

L'analyse et la compréhension de l'impôt leur permet de maximiser les revenus fiscaux, d'attirer et de retenir les investisseurs étrangers et de financer les services publics.

---

<sup>1</sup> نورالدين مزياني، محمد الصالح فروم، " المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية - مقومات ومتطلبات التطبيق -"، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب تطبيقات وأفاق، يوم 17 و 18 جانفي 2010، بالقطب الجامعي الجديد الشط الوادي، ص:7-9.

<sup>2</sup> Pour les détails : voir l'introduction générale.

### **3 - 2- Les acteurs internes**

Sont principalement la Direction Générale, le Comité d'audit, la Direction financière et la Direction fiscale.

- *La Direction Générale* : la Loi de Sécurité Financière en France impose un engagement de la Direction sur le processus impôt et la maîtrise des risques fiscaux, notamment en matière de réputation.

- *Le Comité d'audit* : Garant du respect du contrôle interne sur la production de l'information financière, scrute les procédures mises en place pour la correcte détermination de l'impôt et la gestion des risques fiscaux afférents.

- *La Direction financière* : Dans le cadre de son objectif constant de production de données financières justes et d'un souci de fiabilité des données prévisionnelles.

- *La Direction fiscale* : Qui assume la responsabilité des positions fiscales retenues et du niveau de risque associé.

Les intérêts de tous ces acteurs (externes et internes) peuvent cependant être parfois divergents : Il convient ainsi de conjuguer la volonté de transparence et de communication avec la retenue propre à la bonne gestion du risque fiscal.

### **4 - Le groupe ENCC et la norme IAS 12**

Afin de répondre à ces exigences, et avec ces acteurs externes et internes, les services de la fiscalité dans la direction financière du groupe ENCC ont été amenés, au cours de deux dernières années, à élargir leur champ d'intervention de manière sensible pour intégrer notamment :

- L'analyse et la documentation de l'ensemble des comptes « Impôt » destinés à être publiés (impôts courants, impôts différés, taux effectif d'impôt) ;

- La revue de la note « Impôt » dans le document de référence nécessitant de structurer, hiérarchiser et présenter avec pédagogie de nombreuses informations souvent complexes à collecter ;

- La mise en place de procédures internes spécifiques permettant au management de s'engager sur un niveau de qualité élevé de l'information fiscale ;

- La maîtrise des risques fiscaux et la bonne gestion du risque de réputation ;

- L'accompagnement de la stratégie du groupe.

Cependant, même si elles assurent la gestion de la fiscalité à l'échelle du groupe, les services de la fiscalité dans la direction financière du groupe ENCC n'a pas systématiquement l'entière responsabilité de la fiscalité différée, celle-ci étant souvent partagée avec différent acteur au sein de la direction financière.



## Section 2 : Les retraitements liés aux impôts différés dans le groupe ENCC

Dans le prolongement des réformes économiques lancées en 1988 et dans le cadre de la mise à niveau du système national d'information financière et comptable pour le mettre au diapason des normes comptables internationales, les pouvoirs publics ont lancé dès 1998 la révision du PCN en vigueur depuis 1975.

Le CNC (Conseil National de la Comptabilité) a produit un nouveau système financier comptable largement inspiré des normes IAS/IFRS et rendu obligatoire à compter du 01/01/2010. Ce nouveau référentiel vise à rendre l'information financière et comptable plus pertinente, d'une grande transparence et très fiables et ce dans l'intérêt d'abord de l'investisseur et ensuite des autres utilisateurs des états financiers.<sup>1</sup>

### 1- Périmètre de consolidation

Le Périmètre de consolidation du groupe ENCC contient l'ensemble du groupe, car il repose sur la notion de contrôle en proportion de la contribution que chaque sociétés de contrôle doit être inscrit dans le Périmètre de consolidation qui est conforme aux normes internationales, mais il ya des conditions fixées par le groupe ENCC.

Les filiales sont exclus du Périmètre de consolidation telle qu'elle est appliquée dans le group ENCC soit:

- Elle est dans le processus de réalisation et n'est pas entrée dans une phase d'exploitation encore.
- Si elle a subi des pertes pendant deux années consécutives.

Ces deux exclusions ne sont pas mentionnées dans les normes internationales ; pourvu que la société soit exclue du Périmètre de consolidation, pour les raisons suivantes :<sup>2</sup>

- Les titres acquis dans l'acquisition d'une contribution financière à des fins d'abandon lorsqu'ils sont gagnés.
- L'exclusion de la contribution potentielle ou le transfert de fonds par la filiale. (Ces deux exclusions ne furent pas dans le groupe ENCC)

Le groupe ENCC et les normes IFRS ne excluent pas l'une des sociétés du Périmètre de consolidation car l'activité est différente du reste des autres sociétés.

---

<sup>1</sup> **Amel BENYEKHELF**, Le système comptable algérien étude comparative avec les pays de l'Europe de l'Est et les organismes de normalisation comptable internationale, Revue du chercheur N°: 08, Université d'Alger 3, 2010, P : 25.

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008 ، ص: 449.

## 2 - Homogénéisation des comptes individuels

Le passage au SCF exige la mise en place (stratégie) d'une gestion du projet à partir de la détermination précise des objectifs et délais, et l'entité doit coordonner ces étapes (tactique) avec ses projets pour réaliser les exigences de l'article 11 de la loi N° 07-11.<sup>1</sup>

Le passage doit être mené comme une véritable gestion de projet mobilisant l'ensemble des fonctions de l'entreprise et associant également en cas de besoin des professionnels externes qualifiés et spécialisés dans le domaine.

Il est précisé par ailleurs la nécessité d'effectuer certains travaux préalablement aux opérations de passage (diagnostic préliminaire, élaboration d'un plan de travail, études d'impacts, communication, formation et sensibilisation, vulgarisation,...) ainsi que d'autres procédures pour mener à bien la transition, notamment en matière de systèmes d'information, de documentation et de traçabilité.

La stricte application de la norme IAS 12 impose aux groupes de publier un volume d'informations conséquent, nécessitant un processus d'élaboration et de suivi rigoureux et souvent complexe à mettre en œuvre. Sur la base du cas analysé, des efforts importants de mise en conformité aux obligations de la norme IAS 12 sont constatés. Néanmoins, certains éléments font souvent défaut :

- Les différences temporaires liées à des participations dans des filiales, entreprises associées, coentreprises et investissements dans des succursales, pour lesquelles des passifs d'impôt différé n'ont pas été comptabilisés ;
- La charge d'impôt liée aux activités abandonnées ;
- Les conséquences fiscales des éventuelles distributions de dividendes.

Même si ces informations ne sont parfois pas communiquées en raison de leur immatérialité, il faut aussi probablement y voir toute la complexité du processus d'élaboration sous-jacent - calcul des valeurs consolidées des titres de participation et suivi de leur valeur fiscale.

Compte tenu du caractère récent des normes IFRS, il existe encore aujourd'hui une certaine tolérance sur la manière dont communiquent les groupes. Mais la pression exercée par les autorités pour améliorer les annexes s'accroît ; les groupes doivent se préparer à produire l'ensemble des informations de manière fiable et donc se doter de moyens leur permettant d'atteindre cet objectif.

---

<sup>1</sup> التعلیمة الوزاریة رقم 02 الصادرة من طرف وزارة المالية في 29 أكتوبر 2010، ص 2.

La consolidation du groupe ENCC nécessite préalablement des états financiers apurés des divergences en matière de présentation et d'évaluation d'une part, et d'autre part, conformes aux exigences des IFRS.

Dans notre cas, les travaux d'homogénéisation se traduisent par un ensemble de retraitement et de reclassement comptable à opérer, aussi bien au niveau de la société consolidante qu'au niveau des sociétés consolidées. Au cours de ce chapitre, nous allons expliquer les retraitements effectués par le groupe et nous allons éventuellement proposer des améliorations ainsi que d'autres retraitements.

### **3 - Homogénéisation des comptes de la société mère**

Le traitement comptable de certains sujets essentiels sont présentés sous une forme synoptique, il met en évidence les ressemblances et les différences entre pratiques comptables Algérienne (selon le SCF), avec les normes de l'IASB (IAS/ IFRS).

Au niveau de la société mère, les travaux d'homogénéisation ont porté sur :

- Le reclassement des comptes du bilan et du compte de résultat ;
- L'activation des contrats de location-financement ;
- L'annulation des frais préliminaires ;
- L'annulation de la réévaluation des immobilisations ;
- La constatation des impôts différés.

#### **3 - 1 - Reclassement d'homogénéisation**

Le SCF prévoit les règles spécifiques dans les domaines : l'organisation et la tenue de la comptabilité, ainsi que dans le domaine de la nomenclature des comptes et de l'enregistrement des opérations dans ces comptes, ces domaines ne font généralement l'objet d'aucune norme internationale, et ne sont pas traités par les IFRS

##### **3 - 1 - 1 - Reclassement du bilan**

Au niveau du cadre conceptuel, le SCF définit la convention de l'entité et la convention de l'unité monétaire, conventions non expressément mentionnées dans les IFRS mais qu'il paraît utile de rappeler dans le cadre des très petites entreprises (Le nouveau référentiel algérien traite le cas particulier des très petites entreprises, qui sont autorisées à ne tenir qu'une comptabilité basée sur les mouvements de trésorerie, alors que les IFRS n'envisagent aucune disposition particulière pour ces entreprises).

Pour réduire les différences en matière de présentation et obtenir un bilan, d'une part, identique pour toutes les entités consolidables et, d'autre part, conforme aux dispositions de l'IAS 1.

La présentation des comptes issue du reclassement ci-dessous constitue l'information qui devrait figurer obligatoirement et au minimum au niveau de tout bilan établi en IFRS.

Néanmoins, nous proposons de déclasser les provisions du compte « autres passifs circulant » pour les mettre sur une ligne distincte car cette information est aussi obligatoire en IFRS.

### 3 - 1 - 2 - Reclassement du compte de résultat

De la même façon que le bilan, le compte de résultat a été reclassé selon un format conforme aux IFRS.

Au travers cette présentation, la société mère du groupe ENCC a opté pour un classement de ses charge selon leur *fonction* dans l'entreprise.

De plus, elle s'est conformée aux dispositions de l'IAS 1 concernant l'interdiction des éléments exceptionnels. Ces derniers ont été inclus dans le poste « autres produits/autres charges ».

L'impact du reclassement en question sur le *résultat d'exploitation* s'élève à la valeur du solde autres produits et autres charges détaillé comme suit :

Charges exceptionnelles = 2 423 511,35 DA (Les compte dotations exceptionnelles)

Produits exceptionnels = autres produits= 162 737 028,6 DA

*Résultat exceptionnel* = (160 313 517,3).DA

Les comptes des éléments extraordinaires (77 pour les produits et 67 pour les charges) ne sont utilisés que dans des circonstances exceptionnelles pour l'enregistrement d'évènements extraordinaires non liées à l'activité de l'entité. L'existence de ces comptes se justifie du fait que la nature et le montant de chaque élément extraordinaire doivent être indiqués séparément au niveau des états financiers.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Le journal officiel de la République Algérienne N° 19 (25 mars 2009) qui fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, P : 65.

Le compte de résultat consolidé du groupe ENCC relatif aux exercices 2009 et 2010 (après les écritures de retraitement et de reclassement et l'homogénéisation des comptes des entités consolidés, et après les éliminations des opérations réciproques) présenté ci-dessus, selon une classification des charges par leur destination dans le groupe.

**Tableau 4 - 1 : Compte de Résultat consolidés du Groupe ENCC**

*En Dinars Algérien*

	<b>31/12/2010</b>	<b>31/12/2009</b>
Chiffre d'affaires	1 544 686 075	1 941 041 357
Cout des ventes	-885 209 820	-1 170 523 100
frais généraux et administratifs	-179 384 551	-266 821 609
Amortissements	-275 301 585	-201 961 153
<b>Résultat opérationnel</b>	<b>204 790 118</b>	<b>301 735 495</b>
Autres produits	176 177 846	56 966 443
Autres charges	-6 691 862	-6 549 336
<b>Résultat d'exploitation</b>	<b>374 276 101</b>	<b>352 152 602</b>
Produits financiers	89 366 823	10 016 434
Charges financières	-116 013 231	-76 642 963
<b>Résultat financier</b>	<b>-26 646 408</b>	<b>-66 626 529</b>
<b>Résultat avant impôt</b>	<b>347 629 694</b>	<b>285 526 073</b>
Impôt sur les bénéfiques	-83 219 239	-37 118 389
Impôt différé	-4 873 858	57 496
<b>Résultat de net de l'exercice</b>	<b>259 536 597</b>	<b>248 465 179</b>

Source : A partir des documents de la société mère du groupe ENCC

En IFRS, la notion de résultat exceptionnel est extrêmement restrictive, voire n'existe pas. Conformément à cette règle, l'ensemble des éléments "hors exploitation" du SCF ont été reclassés dans les rubriques par nature du résultat d'exploitation.

Il existe des traitements alternatifs autorisés par les IFRS et non pas repris par le SCF :

- Evaluation des immobilisations corporelles à la juste valeur à la clôture ;
- Application de la méthode LIFO pour l'évaluation des stocks ;
- Comptabilisation des coûts d'emprunts rattachables à l'acquisition, la construction, la production d'un actif identifié en tant que composante du prix de revient de cet actif;
- Comptabilisation d'une immobilisation donnant lieu à une subvention d'investissement à sa valeur d'acquisition diminuée du montant de subvention reçue ;
- Comptabilisation de l'impact d'un changement de méthode comptable ou d'une correction d'erreur dans le résultat de l'exercice en cours.

Ainsi, L'inventaire permanent est obligatoire dans le SCF, et autorisé dans les IFRS.

### 3 - 2 - Retraitement d'homogénéisation

Le SCF traite du domaine spécifique des banques, des assurances et ne traite que de façon succincte du domaine des instruments financiers, des immeubles de placement et de l'agriculture, et nécessite une prise en compte du texte complet des IFRS de l'IASB.<sup>1</sup>

#### 3 - 2 - 1 - Activation des contrats de crédit bail

Selon la norme IAS 17, le crédit bail est défini comme un contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un actif.

Les immobilisations financées par la location financement sont comptabilisées chez le preneur à l'actif pour leur valeur brute diminuée des amortissements et dépréciations nécessaires, et au passif la contrepartie est une dette financière. Mais dans le PCN, les locations financières sont interdites de comptabiliser au bilan du locataire.

A titre d'exemple la société mère du groupe ENCC avait acquis en 2008 deux engins financés par un contrat de crédit-bail. La description de ce dernier est résumée comme suit:

- La valeur des 2 engins s'élève à : 80 798 000 DZD.
- La durée du contrat est de 3 ans et prévoit 12 trimestrialités de 7 541 146,67 DA payable à partir du 1 Octobre 2008.
- Le rythme de consommation des avantages économiques futurs liés aux engins s'accommode avec le système linéaire sur une durée de 5ans.
- La valeur résiduelle prévue est 12 000 DA.

L'analyse du contrat a démontré que celui-ci répond à au moins un critère défini par la norme IAS 17. En conséquence, il a été qualifié en contrats de location financement et inscrit au bilan de la société mère.

Le schéma comptable de l'inscription des deux engins, rappelons-le, consiste à les enregistrer en immobilisation à l'actif, tandis qu'une dette est enregistrée en contrepartie au passif afin de représenter le crédit obtenu.

En suite, il convient d'annuler la charge de loyer par la constatation d'une charge financière et le remboursement progressif de la dette. Les différences temporaires générées par le retraitement donnent lieu à la comptabilisation d'une imposition différée.

---

<sup>1</sup> حمادي نبيل، محاسبة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من المخطط إلى النظام، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، سبق ذكره، ص : 12.

Cependant, il est nécessaire d'évaluer le taux d'intérêt implicite du contrat pour pouvoir amortir la dette financière. La résolution de l'équation ci-dessous permet de trouver approximativement le taux du contrat :

$$\text{la valeur vénale du bien} = \text{valeur résiduelle} (1 + i)^{-n} + \text{Redevance} \frac{1 - (1 + i)^{-n}}{i}$$

$$\text{donc } 80\,798\,000 = 12\,000 (1 + i)^{-12} + 7\,541\,146,67 \frac{1 - (1 + i)^{-12}}{i}$$

Le Solveur d'Excel nous a donné un taux de 1,79%.

Ainsi, le taux d'intérêt obtenu a permis de dresser l'échéancier de remboursement suivant :

**Tableau 4 - 2 : Echéancier de remboursement du contrat de bail**

En Dinar Algérien

Date d'échéance	Reste à rembourser	Intérêts	Capital	Redevance
01/10/2008	80 798 000,00	1 446 258,33	6 094 888,34	7 541 146,67
01/01/2009	74 703 111,66	1 337 161,78	6 203 984,89	7 541 146,67
01/04/2009	68 499 126,77	1 226 112,44	6 315 034,23	7 541 146,67
01/07/2009	62 184 092,54	1 113 075,35	6 428 071,32	7 541 146,67
01/10/2009	55 756 021,22	998 014,93	6 543 131,74	7 541 146,67
01/01/2010	49 212 889,48	880 894,97	6 660 251,70	7 541 146,67
01/04/2010	42 552 637,78	761 678,59	6 779 468,08	7 541 146,67
01/07/2010	35 773 169,70	640 328,28	6 900 818,39	7 541 146,67
01/10/2010	28 872 351,32	516 805,85	7 024 340,82	7 541 146,67
01/01/2011	21 848 010,49	391 072,39	7 150 074,28	7 541 146,67
01/04/2011	14 697 936,21	263 088,35	7 278 058,32	7 541 146,67
01/07/2011	7 419 877,90	132 813,44	7 408 333,23	7 541 146,67
<b>TOTAL</b>	<b>542 317 225,08</b>	<b>9 707 304,71</b>	<b>80 798 000,33</b>	<b>90 493 760,04</b>

Source : élaborer par l'étudiant.

Quant à la comptabilisation, la société mère a passé les écritures suivantes :

**A. Les écritures du bilan**

**- Inscription des engins à l'actif et la dette en contrepartie au passif**

Immobilisation corporelles	80 798 000	
Dettes financières		80 798 000
<b>Activation du contrat de bail</b>		

**- Constatation des amortissements des engins jusqu'à l'exercice en cours**

La définition de l'amortissement évolue : alors que dans le PCN 1975, il correspondait à la récupération d'un coût, il devient désormais répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité estimée, ou la constatation de la consommation des avantages économiques attendus de l'actif selon le SCF.

La société mère du groupe ENCC a constaté le cumul des amortissements jusqu'à l'exercice 2010. La charge d'amortissement concernant les exercices antérieurs (2008 et 2009) a été imputée sur les réserves et celle de l'exercice en cours est imputée sur le résultat.

De ce fait, La société mère du groupe ENCC a bien respecté le principe de séparation des exercices. La société a pris en considération l'impact fiscal et a comptabilisé une créance d'impôt différé.

Résultat	12 199 700
Réserves	15 149 625
Impôt différé actif	9 089 775
Amortissement des immobilisations	36 359 1001 <sup>1</sup>
<b>Constatation des amortissements au bilan</b>	

A ce titre et concernant l'impôt différé, il fréquemment que des décalages soient identifiés entre la date de prise en compte d'une charge fiscale au niveau comptable et la date de prise en compte de ce même produit pour la détermination du résultat imposable (exemple de la provision pour congés payés).

A partir du SCF, et en référentiel IFRS, il est interdit d'actualiser les actifs et passifs d'impôts différés, en raison notamment du coût et de la complexité d'établissement d'un échéancier fiable de résorption des différences temporelles.

En revanche, a partir du principe de l'image fidèle de référentiel comptable IFRS on peut critiquer cette interdiction comme suit : les actifs et passifs d'impôts différés doivent être actualisés lorsque les effets de l'actualisation sont significatifs et qu'un échéancier fiable de reversement peut être établi. Il n'y a pas lieu d'actualiser l'impôt différé calculé sur une différence temporelle engendrée par une opération comptabilisée pour une valeur déjà actualisée, par exemple sur les provisions pour retraites. On peut citer, par exemple, les contrats de crédit-bail immobiliers comme source de retraitements portant sur des opérations à long terme pouvant nécessiter une actualisation des impôts différés.

<sup>1</sup> La durée d'amortissement courue est de 2ans et 3mois.



**- Affectation des redevances payées jusqu'à l'exercice en cours**

Par les écritures ci-dessus, la société mère du groupe ENCC a ventilé les redevances du crédit bail entre intérêts et remboursement de la dette en passant par un compte de liaison<sup>1</sup>.

Ensuite, elle a imputé la charge financière antérieure à 2010 sur les réserves et celle de 2010 sur le résultat en prenant en compte l'incidence fiscale.

Dettes financières	58 949 989,513 <sup>2</sup>
Réserves	4 590 467,124 <sup>3</sup>
Résultat	2 099 780,765 <sup>4</sup>
Impôt différé actif	2 230 082,63
Compte de liaison	67 870 320,036 <sup>5</sup>
<b>Affectation des redevances payées jusqu'à 2010 au bilan</b>	

En IFRS, un impôt différé actif (ou passif) que l'on n'a pas constaté antérieurement, par exemple parce que la probabilité de recouvrement n'était pas avérée, doit être constaté par la contrepartie des capitaux propres si l'opération concernée a été constatée à l'origine en capitaux propres (*IAS 12 § 60*). En SCF, ce point n'est pas précisé.

**- Annulation des redevances payées**

Après leur ventilation entre remboursement et intérêts, la société mère du groupe ENCC a annulé les redevances des exercices 2008 et 2009 en les imputant sur les réserves et celle de 2010 sur le résultat.

Compte de liaison	67 870 320,03
Réserves	28 279 300
Résultat	22 623 440
Impôt différé passif	16 967 580,01
<b>Annulation des redevances payées jusqu'à 2010 au bilan</b>	

<sup>1</sup> Ce compte est utilisé juste pour le bouclage des écritures d'affectation. Il sera soldé par la suite.

<sup>2</sup> Le total des remboursements (capital) jusqu'au 31/12/2010.

<sup>3</sup> La somme des intérêts payés jusqu'au 31/12/2009\* le taux d'impôt (1-IBS).

<sup>4</sup> La somme des intérêts payés en 2010\*(1-IBS).

<sup>5</sup> La somme des redevances payées jusqu'à fin 2010.

La norme IAS 12 interdit que l'estimation des bénéfices imposables futurs qui interviennent pour apprécier la probabilité de recouvrement des impôts différés actifs prenne en compte des sommes imposables qui seront générées par des différences temporelles futures (voir § 29). Ce point n'est pas précisé dans le SCF.

**B. Les écritures du compte de résultat**

Dans le compte de résultat, la société mère du groupe ENCC a comptabilisé les charges de l'exercice en cours et a annulé les redevances qui s'y rattachent.

**- Constatation de la dotation de l'exercice en cours**

Dotation aux amortissements	16 159 600
Résultat	12 119 700
Produits d'impôt différé	4 039 900
<b>Constatation de la dotation aux amortissements de 2008 au compte de résultat</b>	

**- Comptabilisation de la charge financière de l'exercice en cours**

Charges financières	2 799 707,69
Résultat	2 099 780,76
Produits d'impôt différé	699 926,92
<b>Constatation de la charge financière de 2008 au compte de résultat</b>	

**- Annulation des redevances payées en 2010**

Résultat	22 623 440,01
charges d'impôt différé	7 541 146,67
Charges locatives	30 164 586,681 <sup>1</sup>
<b>annulation de la charge de loyer de 2008 au compte de résultat</b>	

**3-2-2- Annulation des frais préliminaires**

Les dépenses de recherche appliquée ou de développement peuvent, au choix de l'entreprise, être comptabilisées en charges. Le traitement fiscal suit le traitement comptable qui était appliqué jusqu'à présent.

Dans le SCF, l'activation des frais de recherche interdite et les frais de développement comptabilisés en charge sauf si certaines conditions sont remplies (L'amortissement sur 20 ans maximum). Mais dans le PCN les frais de recherche et de développement sont enregistré en valeurs incorporelles, elles sont résorbées sur maximum 05 ans.

<sup>1</sup> La somme des redevances payées en 2010

Selon le SCF et le la norme IAS 38 (§ 51 à 67), le choix n'est plus laissé à l'entreprise. Le référentiel n'identifie que les projets de recherche (dépenses obligatoirement passées en charges) et les projets de développement (dépenses obligatoirement immobilisées si certaines conditions sont satisfaites).

Les projets de recherche appliquée devront faire l'objet d'une analyse pour identifier s'ils répondent à la définition (recherche ou le plus souvent développement).

Les conditions d'immobilisation seront sans doute atteintes plus tardivement qu'aujourd'hui, les critères de comptabilisation étant évalués dans la seule perspective de l'exercice.

Le SCF prévoit la comptabilisation obligatoire en charges des dépenses encourues durant la phase de recherche et l'activation sur option des dépenses engagées pendant la phase de développement (considérée comme la méthode préférentielle).

Cette position est divergente par rapport le nouveau référentiel qui impose l'activation des coûts de développement quand les conditions sont réunies.

La société mère du groupe ENCC avait immobilisé des frais de recherche qu'elle avait engagés en 2007 pour l'exploration d'un site saharien.

C'est frais qui s'élèvent à 32 432 600 Dinars ont été étalés sur une période de 4 ans et cela conformément aux normes algériennes.

Pour s'aligner aux normes internationales, plus précisément la norme IAS 38, les frais de recherche doivent être comptabilisés en charge et ne doivent jamais être activés en immobilisations incorporelles.

A cet effet, la SM a passé les écritures de retraitement suivantes :

**- Annulation des frais préliminaires**

Puisque ces frais se rattachent à un exercice antérieur, la société mère du groupe ENCC les a imputés sur les réserves. Les différences temporaires donnent lieu à un impôt différé actif.

Réserves	24 324 450
Impôt différé actif	8 108 150
Frais préliminaires	32 432 600
<b>Annulation des frais préliminaire au bilan</b>	

**- Élimination de la résorption des frais préliminaires jusqu'à 2010**

Au bilan, l'élimination de la résorption revient à augmenter, simultanément, le résultat et les réserves. La résorption de 2010 affecte le résultat et celles antérieures à 2010 affectent les réserves.

Résorptions FP	24 324 450 <sup>1</sup>
Réserves	12 162 225 <sup>2</sup>
Résultat	6 081 112,5
Impôt différé passif	6 081 112,5
<b>Annulation de la résorption des FP au bilan</b>	

Quant au compte de résultat, il suffit de solder le compte dotation aux amortissements des immobilisations incorporelles (En PCN, c'est le compte dotations exceptionnelles) en prenant en compte l'impact fiscal comme suit :

Résultat	6 081 112,5
Charge d'impôt différé	2 027 037,5
Dotations aux amortissements	8 108 150
<b>Annulation de la résorption des FP au compte de résultat.</b>	

**3 - 2 - 3 - L'annulation de la réévaluation des immobilisations**

La loi de finance 2007 avait institué une réévaluation non taxable des immobilisations corporelles, amortissables et non amortissables. Le décret exécutif n° 201-07 du 4 Juillet 2007 fixe les modalités de sa mise en œuvre.

Afin de soutenir son actif net, La société mère du groupe ENCC a réévalué les terrains qu'elle possède. Cette opération a dégagé une plus-value de 5 150 340 DZD comptabilisée par la suite en écart de réévaluation dans les capitaux propres.

Toutefois, tous les actifs immobilisés des autres entités consolidables sont évalués au coût historique. A cet effet, et dans un souci d'homogénéité, la société mère a annulé cette réévaluation à travers les écritures suivantes :

Ecart de réévaluation	5 150 340
Immobilisations corporelles (terrains)	5 150 340
<b>Annulation de la réévaluation</b>	

Puisque les terrains ne sont pas amortissables, ce retraitement n'a aucune incidence sur les capitaux propres et le résultat, il suffit juste d'extourner l'opération.

<sup>1</sup> Le montant des Frais préliminaires \* le pourcentage de résorption (75%).

<sup>2</sup> Le montant des Frais préliminaires \* 50%\*(1-IBS).

Les coûts des prestations de retraite et les méthodes d'évaluation des charges à provisionner à ce titre font l'objet de dispositions nombreuses et détaillées au niveau des IFRS, disposition reprises de façon très globale par le SCF.

En SCF, la comptabilisation des écarts d'évaluation portant sur des actifs incorporels généralement non amortis qui ne peuvent être cédés séparément de l'entreprise acquise ne doit pas donner lieu à une prise en compte de passifs d'impôts différés. C'est le cas des marques et des parts de marché, notamment.

Cette exception n'est pas prévue dans le référentiel IFRS. Toutefois, dans la mesure où les parts de marché ne sont pas reconnues en tant que telles en normes IFRS, mais font partie intégrante du goodwill, ce sont surtout les marques constatées lors de prises de contrôle d'entreprises qui entraîneront la constatation d'un impôt différé passif.

### **3 - 2 - 4 - La constatation des impôts différés**

Selon la norme IAS 12, le Calcul des impôts différés s'effectuent sur la base des différences temporelles entre la valeur comptable et la valeur fiscale des actifs et des passifs. Les actifs et passifs d'impôts différés doivent être comptabilisés.

Mais dans le PCN, il n'y pas de règles sur les impôts différés (comptabilisation de l'impôt exigible).

Le système fiscal privilégie la réalisation concrète de la charge pour son intégration dans le résultat imposable, alors que le PCN 1975 fait référence au concept de la charge due qui est en tant que telle intégrée dans le résultat comptable d'où se pose le problème de la réintégration fiscale de cette charge.

Le système comptable financier précise que la charge ou le produit d'impôt est égal au montant total de l'impôt exigible et de l'impôt différé inclus dans la détermination du résultat net de l'exercice. L'impôt exigible est le montant d'impôt payable ou récupérable au titre du bénéfice fiscal ou de la perte fiscale d'un exercice.

Les passifs d'impôt différé correspondent aux montants d'impôt payables au cours d'exercices futurs au titre de différences temporelles imposables.

Les actifs d'impôt différé correspondent aux montants d'impôt recouvrables au cours d'exercices futurs au titre de :

- différences temporelles ;
- de report en avant des pertes fiscales ;
- de report en avant de crédits d'impôt.

Les actifs et passifs d'impôt différé sont évalués au taux de l'impôt dont l'application est attendue sur l'exercice au cours duquel l'actif sera réalisé ou le passif réglé, sur la base des taux d'impôt qui ont été adoptés à la date de clôture.

L'impôt exigible ou différé doit être directement débité ou crédité dans les capitaux propres s'il concerne des éléments qui ont été crédités ou débités directement par les capitaux propres, lors du même exercice ou d'un exercice différent.

Le PCN 1975 n'apporte aucune précision quant à la comptabilisation de l'impôt, et dans la pratique les entreprises retiennent la méthode de l'impôt exigible. Le montant d'impôt est comptabilisé en résultat même s'il se rapporte à des éléments comptabilisés directement dans les capitaux propres.

L'impôt est imputé sur les capitaux propres seulement dans certains cas particuliers en cas d'augmentation de capital, les frais d'émission sont imputés sur la prime d'émission pour leur montant net d'impôt.

Que la comptabilisation à l'actif du bilan d'un impôt différé resterait sans incidence sur le résultat imposable dès lors que l'économie potentielle d'impôt qu'il représente ne serait pas, sur le plan juridique, constitutive d'un droit de créance sur l'Etat et ne pourrait par suite, être regardée comme une créance acquise.

Cette position serait-elle maintenue dans le cas où les impôts différés seraient systématiquement comptabilisés ? En outre, ces impôts seraient comptabilisés dans les capitaux propres et un dispositif fiscal devrait être mis en place pour suivre les variations d'actif net à la hausse ou à la baisse.

Les incidences directes sur le plan du résultat fiscal peuvent être importantes, car d'un côté les exigences fiscales répondent au souci de maximiser les ressources fiscales provenant de l'impôt sur les bénéfices, alors que le référentiel comptable privilégie l'approche purement financière ou économique à travers les concepts qu'il a intégré.

Pour résoudre cette question, il y a lieu pour les autorités fiscales d'évaluer l'impact concret sur les ressources fiscales à venir, avant de se prononcer sur les choix à retenir.

Comme nous l'avons vu précédemment, les retraitements d'homogénéisation de la société mère du groupe ENCC ont donné naissance à des impôts différés actifs et passifs. Ces derniers résultent des différences temporaires relatives aux écritures d'homogénéisation.

Ainsi, certains ajustements d'audit opérés au niveau des comptes individuels de la mère ont aussi générés des impositions différées. Le tableau ci-après reprendra l'ensemble des retraitements et des ajustements sur lesquels ont été calculés les impôts différés.

**Tableau 4 - 3 : Total impôts différés constatés.**

En Dinar Algérien

<i>Retraitements/ ajustement</i>	<i>Impôt différé actif</i>	<i>Impôt différé passif</i>	<i>Charges d'impôt différé</i>	<i>Produits d'impôt différé</i>
Activation contrat de location-financement	9 089 775,00 2 230 082,63	16 967 580,11	7 541 146,67	4 039 900,00 699 926,62
Annulation des frais préliminaires	8 108 150 ,00	6 081 112,50	2 027 037,75	
Ajustements d'audit	2 230 374,84	911 005,54		
Impôts différés 2007	3 328 498,00	2 345 984,00		
<b>Total des impôts différés</b>	<b>24 970 880,79</b>	<b>26 305 682,05</b>	<b>9 568 184,42</b>	<b>4 739 826,62</b>

Source : élaboré par l'étudiant.

En IFRS, si un changement de taux d'imposition ou de règles d'imposition affecte un élément antérieurement comptabilisé en capitaux propres, son effet doit être également imputé sur les capitaux propres (IAS 12 § 60).

Par exemple, l'impôt différé passif sur un bien réévalué (contrepartie de la réévaluation portée en capitaux propres) sera ajusté par capitaux propres lors d'un changement de taux d'imposition.

En revanche, en référentiel algérien, l'effet des variations de taux d'impôt et de règles fiscales sur les actifs et passifs d'impôts différés existants affecte le résultat, même lorsque la contrepartie de ceux-ci a été comptabilisée à l'origine directement en capitaux propres.

#### **4 - Synthèse des impacts de retraitements**

On observe dans le SCF l'existence d'un cadre conceptuel, domination de la prééminence du fond sur la forme, la prudence est secondaire et l'indépendance de la comptabilité de la fiscalité.

Mais dans le PCN, pas de cadre conceptuel, le principe de prudence est appliqué selon le décret exécutif du 23 juin 1975 et La comptabilité est au service de la fiscalité (forte influence).

Les entités consolidables du groupe ENCC dans l'année 2010 établissent leurs états financiers individuels selon SCF, et faire le passage du PCN à le SCF.

Après avoir présenté l'ensemble des retraitements d'homogénéisation effectués par la société mère, nous allons à présent dresser un tableau récapitulatif l'incidence de ces opérations sur les comptes retraités du bilan et du compte de résultat.

**Tableau 4 - 4 : Impacts des retraitements d'homogénéisation sur les comptes du bilan**

En Dinar Algérien

Compte affecté	Nature du retraitement	Impacts des retraitements	Total impacts
Immobilisations corporelles nettes	Activation du contrat de location financement	80 798 000	<b>+39 294 560</b>
	Elimination de la réévaluation	-36 353 100	
		-5 150 340	
Immobilisations incorporelles nettes	Annulation des frais préliminaires	-32 432 600 24 324 450	<b>-8 108 150</b>
Emprunts à plus d'un an	Activation du contrat de bail	-80 798 000 58 949 989,51	<b>+21 848 010,49</b>
Report à nouveau (réserves)	Activation contrat de bail	15 149 625	<b>-3 623 017,12</b>
	Annulation FP	4 590 467,12	
	Elimination de la réévaluation	-28 279 300 24 324 450	
		-12 162 225	
Résultat de l'exercice	Activation contrat de bail	12 199 700	<b>+14 405 071,75</b>
	Annulation FP	2 099 780,76	
	Elimination de la réévaluation	-22 623 440 -6 081 112,5	

Source : élaboré par l'étudiant.

En SCF, les différences temporaires sur l'écart entre la valeur fiscale et la valeur comptable des actifs non monétaires situés dans des pays à haute inflation ne donnent pas lieu à impôts différés. Cette exception n'est pas prévue dans le référentiel IFRS.

**Tableau 4-5: Impacts des retraitements d'homogénéisation sur le Compte de Résultats**

En Dinar Algérien

Compte affecté	Nature du retraitement	Impacts des retraitements	Total impacts
Dotations aux amortissements	Activation du contrat de location financement	16 159 600	<b>+8 051 450</b>
		-8 108 150	
Charges financières	Activation du contrat de bail	2 799 707,69	<b>+2 799 707,69</b>
Coût des ventes <sup>1</sup>	Activation du contrat de bail	30 164 586,68	<b>-30 164 586,68</b>
Résultat de l'exercice	Activation contrat de bail Annulation FP	12 199 700	<b>+14 485 071,75</b>
		2 099 780,76	
		-22 623 440	
		-6 081 112,5	

<sup>1</sup> Charges locatives

Source : élaboré par l'étudiant.

On guise de conclusion de cette section, nous insistons sur l'importance de l'écart issu des retraitements d'homogénéisation qui ont servi au passage au référentiel IFRS explique la distance entre ce dernier et le plan comptable national.



### **Section 3 : L'élimination des opérations réciproques**

Une fois effectuées les écritures de retraitement et de reclassement des comptes des entités consolidables, il y a lieu de procéder aux éliminations des opérations réciproques afin que les comptes consolidés ne puissent refléter que les transactions ou situations patrimoniales envers les tiers extérieurs au groupe.

Mais avant, il convient d'opérer le cumul des comptes retraités dont le résultat sera par la suite, une base pour la constatation des écritures d'élimination.

A cet effet, nous allons en premier lieu, cumuler les comptes des entités du groupe ENCC et en second lieu présenter les écritures d'élimination.

#### **1 - Le cumul des comptes retraités**

L'intégration ou le cumul des comptes individuels des entités consolidés dans ceux de la mère s'effectue en fonction du contrôle exercé par cette dernière sur ses filiales.

- les entités sous contrôle exclusif sont intégrés globalement ;
- les entités sous contrôle conjoint sont intégrées proportionnellement ;
- les entités sous influence notable sont mises en équivalence.

Dans la mesure où les filiales du ENCC est sous le contrôle exclusif de la SM, ses comptes individuels sont *intégrés globalement* dans les comptes consolidés.

#### **2 - L'élimination des opérations intragroupes**

L'élimination des comptes réciproques n'est possible que si un inventaire complet a pu être réalisé et que toutes les transactions internes aient été identifiées et ajustées. A cet effet, la phase d'élimination se fait en trois étapes :

- Identification des opérations réciproques ;
- Rapprochement des comptes réciproques ;
- Et enfin l'élimination.

##### **2 - 1 - Identification des opérations réciproques**

Les entités du groupe ENCC opèrent toutes les sept dans l'étude, la fabrication et le montage des biens d'équipements relevant de la branche mécanique et métallique. De ce fait, les échanges internes de prestations sont très fréquents.

### Les opérations entre TARSI et CR METAL (exemple)

TARSI ayant pour activité le montage et la maintenance industriels, et CR METAL ayant pour activité, la production de charpente métallique de chaudronnerie courante, d'équipements industriels divers et de coffrage métallique. Les montants des prestations et des créances entre les deux entités sont résumés comme suit :

#### - Les prestations :

Chiffre d'affaire TARSI/CR METAL : 213 258 763,21 DZD <sup>1</sup>

Chiffre d'affaire CR METAL /TARSI : 186 337 595,12 DZD

Total chiffre d'affaire réciproque : 399 596 358,3 DZD.

#### - Les créances :

Les créances TARSI/CR METAL: 139 645 720

Créances CR METAL /TARSI: 93 291 544,13 DZD

Total créances réciproques : 232 931 264,1DZD

CR METAL fournit des prestations de sécurité et de gardiennage pour le compte de la mère et de sa filiale TARSI. Le chiffre d'affaire interne s'élève à 18 389 679,7 DZD.

Aussi, TARSI à revendu à sa société mère 2 véhicules de type 4x4 en juin 2010. Cette opération a dégagé une plus-value de 1 296 000 DZD. La description des 2 véhicules est comme suit :

- La valeur d'origine des 2 véhicules : 5 680 000 DZD

- Cumul amortissements : 3 776 000 DZD

- Prix de cession : 3 000 000 DZD

- Plus-value de cession : 1 096 000 DZD

- Durée prévue pour l'amortissement : 2 ans

---

<sup>1</sup> DZD : Dinar Algérien.

## 2 - 2 - Rapprochement des comptes réciproques

Les travaux d'audit menés sur les comptes du groupe ENCC ont permis la détection des anomalies suivantes :

Le rapprochement des comptes créances et fournisseurs internes entre TARSİ et CR METAL a fait ressortir un écart de 12 697 825,3 DZD. Cet écart correspond à une facture datant du 25 décembre 2010 constatée dans les livres de la filiale TARSİ et non encore comptabilisée chez la filiale CR METAL.

Les ajustements à comptabiliser pour corriger les écarts sont les suivants :

Autres actifs circulants	6 348 912,65 <sup>1</sup>
Fournisseurs	6 348 912,65
<b>Ajustement du compte fournisseurs chez la filiale CR METAL.</b>	

## 2 - 3 - Les éliminations

Une fois les opérations intra-groupe identifiées et ajustées, il y a lieu de procéder à leur élimination.

### - L'élimination des créances et dettes, charges et produits

Les créances, les dettes, les charges et les produits entre la société mère et ses filiales seront éliminés en totalité puisque ces dernières sont intégrées globalement dans les comptes consolidés. En se qui suit, les écritures d'élimination :

Fournisseurs et comptes rattachés	139 645 720
Clients et comptes rattachés	139 645 720
Fournisseurs et comptes rattachés	86 942 631,48
Fournisseurs et comptes rattachés	6 348 912,65
Clients et comptes rattachés	93 291 544,13
<b>Annulation des créances et dettes réciproques.</b>	
Chiffres d'affaire	213 258 763,21
Services (coût des ventes)	213 258 763,21
Chiffres d'affaire	186 337 595
Services (coût des ventes)	186 337 595
Chiffres d'affaire	2 845 927,21
Services (coût des ventes)	2 845 927,21
<b>Annulation des produits et charges réciproques.</b>	

<sup>1</sup> 50%\* 12 697 825,3.

**- La neutralisation de la plus-value réalisée par TARSI**

La plus-value de 1 296 000 réalisée par TARSI est un résultat interne et doit de ce fait être éliminé. La démarche de l'élimination est la suivante :

Il convient de procéder à l'élimination de l'opération de cession, pour revenir aux valeurs historiques qui existaient avant la cession.

Toutefois, l'élimination du résultat est possible dans les comptes de la société consolidante, mais il n'est pas possible de remettre en évidence la valeur historique de l'immobilisation, puisque cette dernière a été intégrée à concurrence de 50%. En ce qui concerne la fiscalité différée, les plus-values sur cessions internes sont exonérées de l'IBS en Algérie. L'élimination de la marge interne sera opérée ainsi :

Résultat cumulé	648 0001
Immobilisations corporelles	648 000
<b>Elimination de la plus value interne au bilan cumulé</b>	
Produits de cessions	648 000
Résultat cumulé	648 000
<b>Elimination de la plus value interne au compte de résultat</b>	

La société mère a amorti les 2 véhicules sur la base de 3.000 000 DZD pour une durée de 6 mois au cours de l'exercice 2010 au lieu de 5 680 000 DZD. Il convient donc d'annuler le supplément d'amortissement pratiqué par la société mère sur l'immobilisation cédée par sa filiale TARSI, d'où le retraitement suivant :

Amort immobilisations corporelles	182 0002
Résultat cumulé	136 500
Impôt différé passif	45 500
<b>Annulation du supplément d'amortissement au bilan cumulé</b>	
Résultat cumulé	136 500
Charges d'impôt différé	45 500
Dotations d'amortissement	182 000
<b>Annulation du supplément d'amortissement aux comptes résultat</b>	

Dans le SCF, l'entité à la comptabilisation de l'écart de l'évaluation des immobilisations corporelles, doit choisir comme méthode comptable (la même méthode doit être appliquée à l'ensemble d'une catégorie d'immobilisations corporelles) : le modèle du coût ; le modèle de la réévaluation. Cette opération a des incidences sur le résultat comptable, et donc sur le résultat fiscal.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية، دار الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص:90.

### 3 - Répartition des capitaux propres

Dans le SCF le goodwill doit donner lieu à évaluation au moins annuelle (IAS 36). Comme il représente des actifs non identifiables, sa valorisation peut se faire soit directement par évaluation de la société acquise, soit à travers les UGT (Unité génératrice de trésorerie). Mais dans le PCN le goodwill est appellation " Fond de commerce " comptabilisé à l'actif en valeur incorporelle et il n'est pas amortissable.

A présent, les états financiers individuels des entités du groupe ENCC sont homogénéisés et apurés des opérations inter compagnies. Nous arrivons maintenant à l'étape ultime du processus technique de la consolidation à savoir le partage des capitaux propres et l'élimination des participations.

Nous rappelons que cette étape consiste à substituer, à la valeur des titres de participation figurant à l'actif du bilan cumulé, la quote-part des capitaux propres de l'entreprise consolidée revenant au groupe.

Au cours de cette étape, nous allons répartir les capitaux propres de chaque entité entre part revenant au groupe et celle revenant aux actionnaires hors groupe.

Ensuite, nous éliminons, du côté de l'actif, les titres de participation par imputation sur la quote-part des capitaux propres revenant au groupe du côté du passif.

La détermination de la part du groupe dans les capitaux propres de chacune des entités intégrées, se fait en fonction des droits financiers (pourcentage d'intérêt) détenus par la société mère.

Dans mon cas du groupe ENCC, Le pourcentage d'intérêt dans la société mère (consolidante) est égal à 100%. Par conséquent, la totalité de ses capitaux propres et de son résultat appartient au groupe.

Au 31/12/2010, la structure des capitaux propres de la société mère est présentée dans le tableau suivant:

**Tableau 4 - 6 : Structure des Capitaux propres de la mère**

Capital libéré	6.906.450.000
Réserves	23 374 164
Report à nouveau	12 440 258
Résultat net de l'exercice	224 994 580
<b>Total</b>	<b>7 167 259 002</b>

Source : élaborer par l'étudiant.

Puis, ils sont comptabilisés dans les comptes consolidés comme suit :

Capital libéré	6.906.450.000
Capital libéré (part du groupe)	6.906.450.000
<b>Affectation du capital libéré de la société mère aux comptes consolidés</b>	
Réserves	23 374 164
Réserves consolidées	23 374 164
<b>Affectation des réserves de la société mère aux réserves consolidées</b>	
Report à nouveau	12 440 258
Report à nouveau consolidé	12 440 258
<b>Affectation du report à nouveau aux comptes consolidés</b>	
Résultat net de l'exercice	224 994 580
Résultat net consolidé	224 994 580
<b>Comptabilisation du résultat net de la société mère dans les comptes consolidés</b>	

Nous supposons qu'une filiale est sous le contrôle conjoint de la société mère du groupe ENCC, par conséquent, il n'y a pas besoin de déterminer la part du groupe ni de faire apparaître les intérêts minoritaires puisque les comptes des filiales intégrées proportionnellement sont déjà cumulés en quote-part.

L'objectif est clair : comme la mère a le contrôle partagé du patrimoine et des flux financiers de la filiale, elle ne peut les afficher comme « siens » qu'à hauteur de sa quote-part d'intérêt.

De ce qui précède, la part du groupe dans les capitaux propres correspond à celle cumulée lors de la phase d'intégration.

Le SCF interdit la constatation d'un impôt différé actif sur des titres consolidés. À l'inverse, IAS 12 (voir §§ 39, 44 et 45) impose de constater un impôt différé au titre des différences temporelles si la récupération de l'actif est probable (cas rare sauf si la cession des titres est probable) ou le reversement de la différence temporelle probable (cas des distributions probables).

Toutefois, au cours de sa réunion de juillet 2003, le Board a décidé provisoirement de supprimer l'exception relative à la comptabilisation d'impôts différés au titre des différences temporelles imposables sur titres de participations de filiales consolidées.

La suppression de cette exception devrait amener à constater des impôts différés passifs au-delà des seules distributions probables par les entreprises contrôlées de manière exclusive (hypothèse de reversement de toutes les différences temporelles par distributions de dividendes).

En ce qui concerne les entreprises contrôlées conjointement ou sous influence notable, et du fait que la maîtrise des décisions échappe à l'actionnaire minoritaire, il convient déjà, en l'état actuel de la norme IAS 12 et en l'absence d'accord de non-distribution de dividendes, de comptabiliser l'ensemble des impôts différés résultant des différences temporelles sur leurs titres.

#### **4 - Elimination des titres de participation**

La comptabilisation de la part de la société mère dans les capitaux propres des filiales impose d'éliminer, en contrepartie, les participations figurant à son bilan individuel.

En SCF, les économies d'impôt (impôts différés actifs) non reconnues lors de la comptabilisation initiale d'une acquisition sont directement comptabilisées en résultat, sauf si cette activation intervient à l'intérieur du délai d'affectation du goodwill, auquel cas la valeur nette comptable de l'écart d'acquisition est réduite de manière rétrospective.

Selon les normes IFRS actuelles, le goodwill doit être ajusté de manière rétrospective, même après l'expiration du délai d'affectation, ce qui remet les choses en l'état où elles auraient été si les actifs d'impôts différés avaient été reconnus dès la prise de contrôle.

L'économie d'impôt est comptabilisée en résultat (produit) et le goodwill est ajusté également par résultat (charge) pour le même montant, ce qui assure la neutralité de l'opération.

Il convient de noter que la Version révisée (en 2008) de la norme IFRS 3 (non adoptée dans l'union européenne) converge vers la pratique algérienne actuelle. Mais une précision importante serait apportée : une présomption réfutable serait introduite selon laquelle les actifs d'impôts différés réalisés dans les douze mois suivant la date d'acquisition seraient constatés par la contrepartie du goodwill.

Cette présomption serait réfutée lorsque l'événement permettant la réalisation des actifs d'impôts différés n'aurait pas pu être pris en compte à la date d'acquisition ; dans ce cas particulier, la constatation de l'économie d'impôt en résultat serait possible, même dans les douze mois suivant l'acquisition.

Ce serait le cas, par exemple, d'une plus-value de cession d'un immeuble réalisée dix mois après l'acquisition, à la faveur d'une flambée des prix de l'immobilier qui ne pouvait être anticipée lors de l'acquisition et qui permettrait d'utiliser de manière inespérée des reports déficitaires fiscaux.

Les principes généraux de la norme IFRS 1 « première adoption » s'appliquent aux impôts différés.

La norme IAS 12 en vigueur à la date de l'adoption du référentiel IFRS (exercice ouvert à compter du 1er janvier 2010) devra donc être appliquée rétrospectivement. L'effet du changement de méthode (calculé au 1er janvier 2010 pour les groupes cotés dont l'exercice comptable coïncide avec l'année civile) sera imputé sur les capitaux propres d'ouverture (1er janvier 2009 pour Les groupes cotés).

Toutefois, des dispositions particulières sont prévues en matière de regroupements d'entreprises. Ainsi, dans le cas du reclassement en goodwill d'immobilisations incorporelles ne satisfaisant pas aux critères du référentiel IFRS (cas des parts de marché), la correction de l'impôt différé éventuellement comptabilisé sera réalisée par la contrepartie du goodwill.

À l'inverse, la constatation d'immobilisations incorporelles en référentiel IFRS (cas de certains frais de développement appliqués), alors que ces éléments n'étaient pas reconnus en référentiel français, donnera lieu à impôts différés par la contrepartie du goodwill. Mais dans le cas où le goodwill a été imputé sur capitaux propres, la contrepartie de l'impôt différé sera également constatée en capitaux propres.

Pour conclure les étapes de consolidation dans le groupe ENCC, on peut dire que en Algérie, on assiste à un vide juridique et comptable en matière de consolidation dû à l'absence de textes, et parfois au manque de précisions dans ceux existants. En effet, le SCF précise les différentes méthodes d'élaboration des états financiers consolidés ainsi que les obligations minimales en ce qui concerne leur présentation et leur contenu. Cependant, il reste incomplet et inadapté dans la mesure où il ne définit pas les règles et les principes de l'établissement de l'information consolidée.

### **Quelle présentation adopter dans les états financiers ?**

En SCF, l'entreprise peut rejeter en annexe l'information sur les actifs et passifs d'impôts différés et exigibles. En normes IFRS, les actifs et passifs d'impôts (exigibles, d'une part et différés, d'autre part) doivent être présentés séparément des autres actifs et passifs (IAS 12 § 69). Les actifs et passifs d'impôt ne sont pas classés en actifs et passifs courants (IAS 12 § 70). Dans les deux référentiels, les actifs et passifs d'impôts différés sont compensés lorsqu'ils concernent une même entité fiscale.

Dans le compte de résultat en normes IFRS, la charge ou le produit d'impôt relatif aux activités ordinaires doit être présenté séparément de celui des activités abandonnées ou destinées à être cédées.

Enfin, on ne saurait trop insister sur la nécessaire complémentarité entre les comptes individuels qui ont un pouvoir d'identification et d'explication des mouvements internes au groupe et les comptes consolidés qui seuls, montrent la réelle dimension économique et financière d'un ensemble de sociétés à l'égard des tiers.



## **Section 4 : La cohérence de la pratique du groupe ENCC avec les exigences de la norme IAS 12**

La communication financière relative à l'impôt prend toute son importance puisqu'elle s'adresse à un public intéressé élargi dont les attentes sont fortes. De plus, les obligations de publication en matière d'impôt se sont considérablement renforcées avec l'application de la norme IAS 12 Impôt sur le résultat.

Compte tenu de l'intérêt accru porté à l'impôt et de l'absence de positions de place en la matière en raison d'un cadre normatif récent, il est intéressant de faire une étude de cas sur l'information financière relative à l'impôt publiée par les sociétés algériens afin d'examiner les pratiques de place au regard des obligations de publication et de l'objectif de transparence poursuivi par l'application des normes IFRS.

### **1 - l'impôt sur le résultat dans le groupe ENCC**

La charge d'impôt présentée au compte de résultat comprend la charge (ou le produit) d'impôt courant et la charge (ou le produit) d'impôt différé.

Le groupe ENCC applique la méthode du report variable selon laquelle les impôts différés sont comptabilisés sur les différences temporelles existant entre les valeurs comptables et fiscales des actifs et passifs enregistrés au bilan, ainsi que sur les déficits fiscaux et autres crédits d'impôts.

Les actifs et passifs d'impôt différé sont évalués en fonction de taux d'imposition 19% à la date de clôture.

Le taux d'impôt utilisés est fonction de l'échéancier de retournement des différences temporelles, des déficits fiscaux et autres crédits d'impôt. L'effet d'un changement de taux d'imposition est comptabilisé dans le résultat de l'exercice ou dans les capitaux propres, selon l'élément auquel il se rapporte (il y a des filiales qui utilise le taux d'impôt 25% dans certaines opérations).

Les impôts différés actifs sont comptabilisés dans la mesure où leur recouvrement est probable.

Des actifs et des passifs sont comptabilisés au titre des obligations de restitution des sites et des contrats de location financement en application des principes décrits dans les notes de l'annexe. Les différences temporelles entre les valeurs comptables et fiscales de ces actifs et passifs donnent lieu à la constatation d'impôts différés.

Normalement, les différences temporelles entre la valeur des titres des filiales et leur valeur fiscale donnent lieu à la constatation d'impôts différés (cette démarche n'applique pas dans le groupe ENCC).

Le calcul de l'impôt différé est fondé sur les conséquences fiscales futures attendues (taux de distribution des dividendes ou taux d'imposition des plus-values de cession).

## 2 - Taux Effectif d'Impôt (TEI)

En effet, l'explication de la relation entre la charge d'impôt et le bénéfice comptable peut être faite :

- Soit par un rapprochement en valeur ;
- Soit par un rapprochement en taux.

Le taux d'imposition des entreprises industrielles est 19 %, mais le groupe ENCC utilise le taux d'imposition 25 % en certaines opérations.

Généralement Le taux d'impôt utilisé dans cette explication peut être :

- Soit le taux national d'imposition du pays dans lequel est situé le siège social de l'entreprise publiant les comptes du groupe (solution retenue par la groupe ENCC);
- Soit une moyenne des taux d'impôt des pays d'implantation du groupe.

IAS 12 préconise d'utiliser « un taux d'impôt applicable qui fournit aux utilisateurs des états financiers les informations qui font le plus sens. »

Enfin, le bénéfice comptable avant impôt retenu pour l'explication du TEI est le plus souvent déterminé de la façon suivante :

Résultat net part du groupe
+ Intérêts minoritaires
+ Quote-part de résultat des sociétés mises en équivalence
+ Réduction de valeur du goodwill
+ Impôt sur les sociétés
_____
Bénéfice comptable avant impôt

Pour toutes les raisons invoquées précédemment, la comparaison des TEI des groupes dans la pratique est un exercice délicat qui doit être manipulé avec précaution.

## 3 - Impact de l'impôt sur les capitaux propres

Le détail dans le groupe ENCC de l'impôt exigible et de l'impôt différé directement comptabilisés dans les capitaux propres est indiqué dans la note impôt - et dans la note portant sur les capitaux propres - mais l'est souvent de manière incomplète.

#### 4 - Typologie des impôts différés

Le groupe ENCC fournit une information sur la nature des stocks d'impôts différés. Néanmoins, ne donne pas l'exhaustivité, Le groupe ENCC doit fournir pour chaque nature de différence temporaire, le montant des impôts différés comptabilisé au bilan à l'ouverture et à la clôture d'un exercice ainsi que la variation constatée en résultat.

De plus, on constate une grande disparité dans le choix des catégories de différences temporaires, même si certaines d'entre elles doivent certes être adaptées aux spécificités de chaque filiale, on observe que certaines filiales dispensent une information très détaillée, d'autres se contentent de distinguer les différences temporaires et les pertes reportables.

Là encore, le niveau de détail est inégal et, le cas échéant, n'informe que partiellement l'utilisateur des états financiers.

#### 5 - Échéancier des impôts différés non reconnus

Les informations portant sur l'échéance des actifs d'impôts différés non reconnus sont succinctes et partielles ; le groupe ENCC ne respecte pas l'exhaustivité des informations exigées par la norme, par exemple : les différences temporaires, pertes fiscales et crédits d'impôt pour lesquels aucun impôt différé n'est reconnu.

#### 6 - Réconciliation entre les éléments de la note impôt et les états financiers

Les informations contenues dans les notes annexes ont pour objectif d'éclairer le lecteur sur les éléments figurant dans le compte de résultat et le bilan consolidés.

La réconciliation entre les données chiffrées des notes annexes et celles des comptes consolidés du groupe ENCC n'est cependant pas explicite.

#### 7 - Analyse de la charge d'impôt sur le résultat

La charge d'impôts sur les résultats s'analyse de la manière suivante :

**Tableau 4 - 7 : La charge d'impôt du groupe ENCC**

Exercice (en DZD)	2010	2009
Impôts courants	-83 219 239	-37 118 389
Impôts différés	-4 873 858	57 496
<b>Charge d'impôt</b>	<b>(88 093 097)</b>	<b>(37 060 893)</b>

Source : élaboré par l'étudiant.

Le montant de la charge d'impôt représente le montant qui doit être payé. Et pour les gouvernements, l'analyse et la compréhension de l'impôt leur permet de maximiser les revenus fiscaux, d'attirer et de retenir les investisseurs étrangers et de financer les services publics.

L'analyse par source du passif net d'impôt différé s'établit comme suit, avant compensation des actifs et passifs par entité fiscale :

**Tableau 4 - 8 : L'analyse par source du passif net d'impôt différé du groupe ENCC**

Au 31 décembre (en DZD)	2010	2009
Déficits et crédits d'impôts reportables	3 328 498	
Pensions, retraites et obligations similaires	19 428 008	
Autres provisions non déductibles temporairement	2 230 375	
<b>Impôts différés actifs</b>	<b>24 970 881</b>	<b>3 328 498</b>
Dépréciation des impôts différés actifs		
<b>Impôts différés actifs nets</b>	<b>24 970 881</b>	<b>3 328 498</b>
Amortissement fiscal accéléré		
Autres déductions fiscales temporaires	(26 351 182)	(2 345 984)
<b>Impôts différés passifs</b>	<b>(26 351 182)</b>	<b>(2 345 984)</b>
<b>Passif net d'impôt différé</b>	<b>(1 380 301)</b>	<b>982 604</b>

Source : élaboré par l'étudiant.

Puisque le montant des impôts différés passifs est supérieur au montant des impôts différés actifs, le Passif net d'impôt différé est égal à la déférence entre ils (Actif net d'impôt différé si le cas contraire).

La dépréciation des impôts différés actifs n'existe pas dans le groupe ENCC, parce que l'imposition différée est une nouvelles méthode comptable qu'est entre dans l'application comptable du groupe avec le SCF, cette méthode qui consiste à comptabiliser en charges la charge d'impôt sur le résultat imputable aux seules opérations de l'exercice.

Après compensation des actifs et passifs par entité fiscale, les impôts différés sont présentés de la manière suivante au bilan :

**Tableau 4 - 9 : L'analyse de l'impôt différé du groupe ENCC Après la compensation des actifs et passifs par entité fiscale**

Au 31 décembre (en DZD)	2010	2009
Impôts différés actifs, non courants	24 970 881	3 328 498
Impôts différés actifs, courants		
Impôts différés passifs, non courants	(26 351 182)	(2 345 984)
Impôts différés passifs, courants		
<b>Montant net</b>	<b>(1 380 301)</b>	<b>982 604</b>

Source : élaboré par l'étudiant.

Cette étape s'effectue après la compensation des actifs et passifs par entité fiscale, car les services de la comptabilité et des finances du groupe ENCC ne maîtrisent pas complètement le domaine de la fiscalité différée et les exigences demandées par la norme IAS 12. Cela est également dû au fait que la documentation ne permet pas de faire ressortir l'impôt différé actif (ou passif) courant et non courant. On suppose donc que les impôts différés sont totalement non courants.

Néanmoins, au niveau de la présentation des comptes SCF, les impôts différés Actif sont distingués des créances d'impôt courantes. Les impôts différés Passif sont distingués des dettes d'impôt courantes.

Dans le SCF, Une compensation est possible au niveau de la présentation du bilan et du compte de résultat uniquement lorsque :

- les débits et les crédits relèvent de la même administration fiscale pour la même entité imposable
- il existe un droit juridiquement exécutoire de compenser compte tenu de la nature et de l'origine de l'impôt concerné.

La variation au bilan de la position nette d'impôts différés est analysée dans le tableau suivant :

**Tableau 4 - 10 : La variation au bilan de la position nette d'impôts différés du groupe ENCC**

Au 31 décembre (en DZD)	2010	2009
<b>Solde à l'ouverture</b>	<b>982 604</b>	
Impôts différés reconnus en résultat	(4 873 858)	57 496
Impôts différés reconnus en capitaux propres	2 510 953	
Variations de périmètre		
Effets de change		
<b>Solde à la clôture</b>	<b>(1 380 301)</b>	<b>982 604</b>

Source : élaboré par l'étudiant.

La ligne des impôts différés reconnus en capitaux propres est constituée principalement des impôts courants et différés affectés aux transactions sur les réévaluations des titres cotés classés en actifs financiers disponibles à la vente et des impôts différés relatifs à la couverture de flux futurs.

Le rapprochement entre la charge d'impôt théorique et le résultat avant impôt est présenté dans le tableau 4-10.

L'IAS 12 d'origine imposait de fournir une explication sur la relation entre la charge d'impôt et le bénéfice comptable si elle n'était pas expliquée par les taux effectifs d'impôt dans le pays de l'entité présentant les états financiers.

L'IAS 12 (révisée en 2006) impose que cette explication prenne soit l'une soit les deux formes suivantes :

- un rapprochement chiffré entre la charge (produit) d'impôt et le produit du bénéfice comptable multiplié par le(s) taux d'impôt applicable(s) ; ou
- un rapprochement chiffré entre le taux d'impôt effectif moyen et le taux d'impôt applicable. IAS 12 (révisée) impose également une explication des changements dans le(s) taux d'impôt applicables par rapport à la période antérieure.

L'IAS 12 (révisée) impose également une explication des changements dans le(s) taux d'impôt applicables par rapport à la période antérieure.

**Tableau 4 - 11 : la preuve de l'impôt du groupe ENCC (Le rapprochement entre la charge d'impôt théorique et le résultat avant impôt)**

Exercice (en DZD)	2010	2009
Résultat net de l'ensemble consolidé	259 536 597	248 465 179
Impôts sur les sociétés	(88 093 097)	(37 060 893)
Résultat avant impôt	347 629 694	285 526 073
Taux d'imposition appliquée au groupe ENCC	19 %	19 %
Charge d'impôt théorique	(66 049 642)	(54 249 954)
Différence entre le taux d'imposition appliqué à la société mère et le taux d'imposition des filiales étrangères		
Effet en impôt du résultat des sociétés mises en équivalence		
Différences permanentes	(17 169 870)	17 131 565
Ajustements d'impôt courant sur exercices antérieurs		
Ajustements d'impôt différé afférents aux variations des taux d'impôt		
Variation de la dépréciation des impôts différés actifs		
Autres	(4 873 858)	57 496
<b>Charge d'impôt dans le compte de résultat</b>	<b>(88 093 097)</b>	<b>(37 060 893)</b>

Source : élaboré par l'étudiant.

Les différences permanentes sont principalement dues aux dépréciations de goodwill, aux dividendes des sociétés non consolidées ainsi qu'à l'impact des modalités de fiscalisation propres à certaines activités et au régime du bénéfice consolidé.

## 8 - Des sources des difficultés pour les groupes algériens

Les entreprises, régulateurs, analystes financiers et investisseurs ont longtemps attaché une attention particulière aux indicateurs opérationnels, se préoccupant moins des éléments figurant en dessous du résultat avant impôt.

Force est de constater que l'impôt sur les résultats suscite aujourd'hui un intérêt de plus en plus marqué de la part de tous les acteurs du marché.

Même si le groupe ENCC s'attache à communiquer l'exhaustivité des informations requises par la norme IAS 12, les notes impôts ne contiennent que peu ou pas de commentaires explicitant les données chiffrées.

Les efforts importants fournis par le groupe ENCC pour se conformer aux exigences de la norme IAS 12 pourraient être davantage récompensés et profiter aux utilisateurs des états financiers en consacrant l'importance de l'information qualitative.

L'information qualitative est consacrée par l'explication du choix des modes de calcul, des hypothèses retenues, des principales variations constatées par rapport à la période précédente...

Cette information qualitative est essentielle pour assurer une bonne compréhension des états financiers d'une société.

Elle permet également aux entreprises de prévenir tout abus d'interprétation et de conserver la maîtrise des messages qu'elles souhaitent délivrer.

Les régulateurs, guidés eux aussi par un souci de transparence et une volonté affichée de sécuriser les informations communiquées, ont défié ni un cadre normatif plus contraignant qu'auparavant, source de difficultés accrues pour les entreprises :

- La mise en œuvre effective des textes face à la réalité quotidienne de l'entreprise suppose, si l'on en souhaite une application rigoureuse et harmonisée, que se développe aussi un corps de doctrine d'application qui n'émanera ni de l'IASB ni de l'IFRIC ;
- Mais l'obligation de publier ses comptes en normes IFRS est très récente (2010) et il est trop tôt pour pallier les difficultés d'interprétations des normes propres à l'instauration d'un nouveau référentiel ;
- La norme IAS 34, initialement prévue pour simplifier le processus de détermination de l'impôt sur les périodes intermédiaires, représente finalement en pratique une nouvelle complexité pour beaucoup de groupes ;
- IAS 12 ne propose pas de format de la note Impôt à publier, ce qui génère une diversité de pratiques ;
- L'approche bilantielle requise par IAS 12 qui repose sur une analyse des différences entre les bilans consolidés et « fiscaux » rend complexes les analyses au moment des clôtures (difficultés de documentation des positions d'impôts différés).

Au volume des informations à traiter s'ajoute la technicité de certains sujets qui nécessitent un niveau d'expertise élevé. Le traitement de certains éléments est complexe tant au niveau de la doctrine comptable que de la technique fiscale :

- Prix d'acquisition (Purchase Price Allocation) : reconnaissance des actifs d'impôt différé nets lors de la détermination du bilan d'ouverture d'une société acquise, et conséquences induites par l'application de la norme IFRS 3 révisée ;
- Goodwill : traitement des goodwill sur titres consolidés fiscalement amortissables ;
- Stock-options et autres avantages au personnel (retraite) : compréhension de l'environnement fiscal local afin de déterminer si des impôts différés doivent être comptabilisés, et reconnaissance en résultat ou en situation nette ;
- Différences temporaires sur titres consolidés : mise en œuvre des modalités de calcul des différences temporaires sur titres consolidés telles que requises par IAS 12 : paragraphe 39;
- Conséquences induites par les groupes fiscaux ;
- Traduction comptable et financière des risques attachés aux positions fiscales incertaines;
- Documentation de l'approche bilantielle requise par IAS 12 pour déterminer les impôts différés (comparaison bilan consolidé/bilan fiscal).

Ces sujets doivent faire l'objet de suivis spécifiques (problématique de collecte de l'information appropriée, complexité du traitement comptable et fiscal) ;

L'impôt requiert une analyse par entité juridique ou par groupe fiscal le cas échéant, alors que la majorité des interlocuteurs apprécie davantage une information par métier, zone territoriale ou unité de management ;

Bien que la mondialisation de l'économie favorise une certaine homogénéité, les règles fiscales propres à chaque pays restent encore disparates, rendant difficile à l'échelle d'un groupe international l'analyse globale de l'impôt et la gestion du risque attaché à la localisation du résultat.

Pour conclure cette section, on peut dire que Les impôts différés constituent un des domaines complexes dans la réalisation des comptes consolidés. Il faut savoir traiter de façon pertinente et exhaustive les éléments liés à la fiscalité différée.

D'autre part, il est demandé de publier dans les notes annexes aux comptes consolidés le rapprochement de la charge d'impôt entre l'impôt théorique et l'impôt réel. Cette demande est appelée communément la preuve de l'impôt.



## **Conclusion**

En Algérie et conformément avec l'IAS 12, le SCF préconise que les impôts différés soient pleinement pris en compte, selon la méthode fondée sur le bilan.

Le groupe ENCC applique la méthode du report variable selon laquelle les impôts différés sont comptabilisés sur les différences temporelles existant entre les valeurs comptables et fiscales des actifs et passifs enregistrés au bilan, ainsi que sur les déficits fiscaux et autres crédits d'impôts.

Le groupe ENCC fournit une information sur la nature des stocks d'impôts différés. Néanmoins, ne donne pas l'exhaustivité, Le groupe ENCC doit fournir pour chaque nature de différence temporaire, le montant des impôts différés comptabilisé au bilan à l'ouverture et à la clôture d'un exercice ainsi que la variation constatée en résultat.

La dépréciation des impôts différés actifs n'existe pas dans le groupe ENCC, parce que l'imposition différée est une nouvelle méthode comptable qu'est entre dans l'application comptable du groupe avec le SCF.

Cette méthode qui consiste à comptabiliser en charges la charge d'impôt sur le résultat imputable aux seules opérations de l'exercice.

Tout au long de ce chapitre, essentiellement technique, nous avons tiré certaines conclusions que nous avons jugées nécessaire :

- L'importance de l'écart issu des retraitements d'homogénéisation qui ont servi au passage au référentiel IFRS explique la distance entre ce dernier et le plan comptable national ;
- le recensement des informations requises sur les impôts différés s'avère aujourd'hui beaucoup plus critique et beaucoup plus dense que par le passé. Il convient de conjuguer ces difficultés avec les délais de publication de plus en plus courts.

La plupart de ces difficultés se caractérisent par un manque d'homogénéité des informations financières relatives à l'impôt entre les filiales du groupe ENCC.

- L'analyse fiscale nécessite désormais un outil de collecte d'informations fiscales pertinent et fiable sans lequel la production des chiffres publiés est un exercice critique.

# *Conclusion générale*

## Conclusion générale

La notion de l'impôt différé commence à devenir une question comptable. Il s'avère que si cette question peut apparaître comme strictement technique, notamment au regard de la nouvelle réglementation comptable algérienne avec le SCF, elle relève aussi d'une question stratégique au cœur du débat, ancien mais toujours (et de plus en plus) d'actualité, des relations entre la comptabilité et la fiscalité.

Cette étude vise à opérer une observation des pratiques comptables liées à l'impôt différé dans un groupe de droit algérien (tant en manière de comptes individuels que de comptes consolidés).

Cette étude montre que, derrière la simple analyse des décalages entre base comptable et base fiscale, la notion de l'impôt différé comprend un volet stratégique (tant pour les entreprises que pour les pouvoirs publics).

Notre travail est conçu pour approfondir la connaissance du système comptable financier algérien. Cette nécessité nous apparaît évidente en raison de l'application du nouveau référentiel que connaît l'Algérie, mais aussi en l'absence de travaux consacrés à l'étude et l'application des normes IFRS dans les pays en transition à l'instar de l'Algérie.

En ce qui concerne la présentation de notre travail de recherche, celui-ci s'articule en trois chapitres théoriques et un chapitre pratique dont nous récapitulons les principaux aspects et conclusions.

**Le premier chapitre** a posé les jalons de notre cadre théorique afin de prendre connaissance de quelques concepts de base utiles à notre étude, en commençant par le référentiel IAS \ IFRS, et ensuite présenter la notion de groupe et de consolidation, et enfin de compréhension des impôts différés.

Dans ce chapitre nous avons décrit l'évolution de l'environnement comptable internationale, nous avons pu distinguer les deux systèmes de normalisation comptable : la normalisation confiée au secteur privé (pays anglo-saxon) et la normalisation confiée au secteur public (Europe continentale), les caractéristiques de chaque système.

Il faut dire que la mondialisation financière et l'internationalisation de l'économie avec l'émergence de multinationales ont créé la nécessité de tenir un langage comptable commun, pour pouvoir lire et comprendre les états financiers de la même façon.

Par-delà toutes les frontières, et c'est justement dans ce but que fut créé en 1973 le comité international de la normalisation comptable (IASC), devenu en 2001 l'IASB, pour élaborer les standards comptables de base et qui seraient acceptés dans le monde entier. Les normes produites par cet organisme s'appellent les IAS/IFRS.

Dans la deuxième section consacrée à la notion du groupe, on a conclu que malgré son aspect économique prépondérant, la notion de groupe de sociétés est pratiquement ignorée par notre droit. Le groupe n'a pas donc d'existence juridique et n'a pas, en conséquence, une personnalité morale.

La fiscalité des groupes des sociétés en Algérie a connu un aspect bien déterminé, par l'instauration d'un dispositif légal propre au groupe, cet acte est considéré comme une reconnaissance d'une personnalité fiscale au groupe.

Le groupe est un ensemble de moyens traduisant des liens économiques sur lesquels s'exerce un pouvoir de décision unique.

Les investisseurs, les créanciers ou tout autre partenaire du groupe ainsi constitué ne peuvent pas appréhender la situation financière du groupe dans son ensemble par la simple analyse des comptes individuels de chaque filiale; ils ont besoin pour cela des états financiers consolidés.

La consolidation est une technique qui consiste à dépasser le cadre des comptes individuels de l'entreprise afin de donner l'image d'un groupe de sociétés juridiquement autonomes appartenant à un ensemble défini. Les techniques de consolidation permettant donc de construire, au niveau du groupe, des documents de synthèse (bilan, compte de résultat, annexes) semblables à ceux publiés par chacune des sociétés, comme si elles ne formaient qu'une seule et même entité.

L'élaboration des comptes consolidés constitue sans conteste l'un des domaines les plus importants de la technique comptable.

Dans **le deuxième chapitre**, nous avons présenté l'aspect technique des comptes consolidés. Dès qu'une entreprise détient plusieurs filiales, les dirigeants de la société mère ont en effet l'obligation de consolider leurs comptes pour offrir une vision économique et financière transparente et normalisée de l'ensemble des sociétés.

Nous avons ainsi déduit que le pouvoir exercé par une société sur une autre, doit faire l'objet d'une mesure. Cette mesure du pouvoir doit reposer avant tout sur la fraction des droits de vote détenue. Elle est calculée à l'aide du pourcentage de droits de vote ou pourcentage de contrôle.

En guise de conclusion de cette chapitre, on a essayé de présenter les trois étapes majeures constituant le processus de consolidation.

La première, la phase d'homogénéisation qui consiste en un véritable filtrage de l'information comptable individuelle afin d'obtenir une image unifiée et pertinente de l'ensemble économique constituée par le groupe et ses entités.

La seconde, consiste en l'élimination des flux réciproques, cette phase est indispensable, car l'absence de cette dernière aurait pour conséquences d'augmenter artificiellement les passifs et les actifs du groupe ainsi que les charges et les produits sans pour autant traduire un enrichissement réel à l'égard des tiers.

Enfin, la troisième et dernière étape se rapporte à la répartition des capitaux propres et le traitement des écarts qui en résultent. Cette phase est l'aboutissement du processus de consolidation qui permet la détermination la part du groupe ainsi que celle des tiers dans l'actif net de l'ensemble consolidable.

A l'issue de l'étude de l'aspect technique des comptes consolidés, **le troisième chapitre** a traité et analysé le processus de consolidation des impôts différés selon les IAS\IFRS. La question des impôts différés est apparue, dans un premier temps, comme strictement technique. Les relations entre comptabilité et fiscalité ont toujours été une source d'écrits et de problèmes pratiques importants, certains auteurs n'hésitant pas à considérer qu'il y a eu dominance (rapt) de la comptabilité par la fiscalité, voire de relations « dangereuses » ... Il ne fait pas de doute, en tout cas, que cette question concerne tous les pays, qu'ils soient à système comptable connecté (avec la fiscalité) ou déconnecté (à la fiscalité).

Globalement, l'intérêt pour l'analyse de la question de l'impôt différé est assez récent, et les comptes individuels restent basés sur le principe de la comptabilisation de l'impôt exigible (avec des exceptions pour l'enregistrement partiel de certains passifs d'impôt futur). Quant aux comptes consolidés, le SCF a, en conservant la terminologie de la méthodologie de l'arrêté ministériel du 25 Mars 2007, opéré une profonde transformation des règles, dans le cadre de la convergence du système algérien avec les normes comptables internationales.

Le respect des conditions de comptabilisation de l'évaluation des actifs d'impôt différé doit être examiné à chaque clôture. Rappelons qu'un actif d'impôt différé ne doit être comptabilisé que si sa récupération est probable. La révision peut donc entraîner :

- une baisse de la valeur des actifs d'impôt différé si la probabilité de bénéfices futurs diminue ;
- on une augmentation de leur valeur lorsque la probabilité de bénéfices futurs augmente.

Les différences temporaires ne sont pas les seules causes de divergences entre le résultat comptable et le résultat fiscal. Le report des pertes produit les mêmes effets.

On a conclu dans ce chapitre que les impôts différés constituent un des domaines complexes dans la réalisation des comptes consolidés. Il faut savoir traiter de façon pertinente et exhaustive les éléments liés à la fiscalité différée.

D'autre part, il est recommandé de publier dans les notes annexes aux comptes consolidés le rapprochement de la charge d'impôt entre l'impôt théorique et l'impôt réel. Cette demande est appelée communément la preuve de l'impôt.

Après avoir présenté dans les trois premiers chapitres les différents aspects théoriques liés à la technique et processus de consolidation et de la fiscalité différée, **le quatrième chapitre** a traité de l'analyse des différentes phases intervenues lors du processus de consolidation et de constatation des impôts différés au sein d'un groupe ENCC, leurs caractéristiques et l'utilité de chacune conformément aux dispositions de nouvelles normes internationales IFRS à la lumière du SCF. En outre, Ce chapitre a traité et analysé les principales divergences existant entre la norme IAS 12 et le SCF.

A ce titre, nous avons constaté que le Groupe ENCC applique la méthode du report variable selon laquelle les impôts différés sont comptabilisés sur les différences temporelles existant entre les valeurs comptables et fiscales des actifs et passifs enregistrés au bilan, ainsi que sur les déficits fiscaux et autres crédits d'impôts. Les actifs et passifs d'impôt différé sont évalués en fonction de taux d'imposition 19% à la date de clôture.

La complexité à laquelle semblent être confrontés les groupes pour leur communication financière en application d'IAS 12 est probablement davantage liée à la matière fiscale au sens large et aux procédures à mettre en place pour parvenir à une exhaustivité de l'information qu'aux prescriptions réglementaires.

La mise en place et la documentation de l'approche bilantielle sont par exemple assez simples à conceptualiser mais restent des défis quotidiens pour la gestion des systèmes d'information, pour la formation des équipes locales et l'exploitation d'un gros volume d'informations dans des délais courts.

L'information demandée par IAS 12 reste communiquée de façon parfois parcellaire, sans doute en raison du peu de matérialité de certains points ou par application de l'une des exceptions prévues par la norme, ce qui pourrait être utilement explicité par les groupes.

Cependant, même si elles assurent la gestion de la fiscalité à l'échelle du groupe, les directions fiscales n'ont pas systématiquement l'entière responsabilité de la fiscalité différée, celle-ci étant souvent partagée avec différents acteurs au sein des directions financières.

La fiabilité des informations traitées dépend donc de la bonne coordination entre tous ces acteurs et de la qualité des outils mis à leur disposition pour la gestion de l'impôt.

A partir du SCF, et en référentiel IFRS, il est interdit d'actualiser les actifs et passifs d'impôts différés, en raison notamment du coût et de la complexité d'établissement d'un échéancier fiable de résorption des différences temporelles.

A la lumière de nos différentes analyses et conclusions, nous avons pu répondre à la problématique **(La consolidation et l'applicabilité des comptes des impôts différés en Algérie à la lumière du Système Comptable Financier est-elle conforme au référentiel international IAS \ IFRS ?)** Comme suit :

Même si le groupe ENCC s'attache à communiquer l'exhaustivité des informations requises par la norme IAS 12, les notes impôts ne contiennent que peu ou pas de commentaires explicitant les données chiffrées.

Pour la réponse de la première hypothèse, la consolidation est une technique qui consiste à dépasser le cadre des comptes individuels de l'entreprise afin de donner l'image d'un groupe de sociétés juridiquement autonomes appartenant à un ensemble défini.

Pour la réponse de la deuxième hypothèse, l'information qualitative est essentielle pour assurer une bonne compréhension des états financiers d'une société. Elle permet également aux entreprises de prévenir tout abus d'interprétation et de conserver la maîtrise des messages qu'elles souhaitent délivrer.

Pour la réponse de la troisième hypothèse, Les efforts importants fournis par le groupe ENCC pour se conformer aux exigences de la norme IAS 12 pourraient être davantage récompensés et profiter aux utilisateurs des états financiers en consacrant l'importance de l'information qualitative - explication du choix des modes de calcul, des hypothèses retenues, des principales variations constatées par rapport à la période précédente.

Dans ce contexte, le recensement des informations requises sur les impôts différés s'avère aujourd'hui beaucoup plus critique et beaucoup plus dense que par le passé. Il convient de conjuguer ces difficultés avec les délais de publication de plus en plus courts.

Pour la réponse de l'hypothèse générale, l'analyse fiscale nécessite désormais un outil de collecte d'informations fiscales pertinent et fiable sans lequel la production des chiffres publiés est un exercice critique. Toutes ces difficultés se caractérisent par un manque d'homogénéité des informations financières relatives à l'impôt entre les filiales du groupe ENCC comme exemple.

Ce travail contribuerait à enrichir et développer la réflexion sur une éventuelle amélioration des aspects fiscaux du système comptable financier en se conformant à l'esprit des normes qui privilégient le fonds sur la forme.

Ceci permettrait aux entreprises algériennes de s'intéresser plus aux aspects économiques leur permettant de développer et pérenniser l'activité au lieu d'être liée à la forme en se conformant uniquement aux aspects juridiques exigés par l'administration fiscale. Nous espérons aussi que notre travail ouvrirait de nouveaux domaines de recherche qui est celui de la comptabilité et de la fiscalité.

---

Enfin, ce travail de recherche est destiné aux chercheurs, praticiens, et étudiants, qui auront en charge le développement de la discipline qu'est la comptabilité financière et la fiscalité. L'objectif est de leur faire comprendre que la nature de leur métier, la comptabilité, a changé, et qu'il faut parler maintenant de traitement de l'information financière ? De finance de marché et de finance comportementale et non plus seulement de débit crédit, sans oublier toutefois la comptabilité constitue actuellement la source principale de l'information financière.



## La bibliographie

### 1. Ouvrages

- 1) B. BACHY, M. SION, Analyse des comptes consolidés, normes IAS/IFRS, édition 2, DUNOD, Paris 2009.
- 2) Béatrice et Francis Granguillot, Comptabilité des sociétés, 3<sup>ème</sup> édition, Gualino, Paris, 2006.
- 3) Bonnier Carole, Delavaille Pascale, comptabilité financiers des groupes, Gualino, 2006, Paris.
- 4) B. RAFFOURNIER, Les normes comptables internationales, Editions Economica, paris, 2003.
- 5) BRUN Stéphane, l'essentiel des normes comptable internationales IAS \IFRS, Gualino, 2004, Paris.
- 6) CARPON. M, Les normes comptables internationales, instruments de capitalisme financier, La découverte, Paris 2005.
- 7) C.LOPATIER, A.BLANDIN, J.M.MONTEIL, M.CAPELLE, Comptes consolidés, FRANCIS LEFEBVRE, 2007.
- 8) C.Maillet-Baudrier et A. Le Manh, les normes comptables internationales IAS\IFRS, 4<sup>ème</sup> édition, Foucher, Paris, 2006.
- 9) COLASSE Bernard, « Qu'est-ce que la comptabilité ? » in : Encyclopédie de gestion, éd. Economica, Paris 1997.
- 10) Danielle gagnon-valotaire, Comptabilité intermédiaire (les impôts, la location et les avantage sociaux futurs), 2<sup>ème</sup> édition, ERBI (Editions du Renouveau Pédagogique INC), Québec, Canada, 2005.
- 11) Dominique Mesplé-Lassalle, La consolidation des comptes: Normes IFRS, Maxima, 2005, Paris.
- 12) DUCASSE. E, JALLET-Auguste. A, OUVÉRARD.S et PRAT Dit Hauret.C, Normes comptables internationales IAS/IFRS, de beock, Paris 2005.
- 13) Eric Tort, Le reporting financier aspects comptables, fiscaux et de gestion, DUNOD, Paris, 2006.

- 14) Evelyne Guerfein, Comptes consolidés IAS\IFRS et conversion monétaire, Groupe Eyrolles, 2007.
- 15) HERGLI Mohamed Naji (expert comptable tunisien), Maîtriser la consolidation des comptes. Référentiel IFRS, Octobre 2007.
- 16) Jacqueline Langot et Alain Burlaud, Comptabilité Anglo-Saxonne normes, mécanismes et documents financiers, 4<sup>ème</sup> édition, ECONOMICA, Paris, 2002.
- 17) Jean-François Bosquet, Thomas E. Jones et Eric Delesalle, Normes IAS\IFRS Que faut-il faire ? Comment s'y apprendre, 2<sup>ème</sup> édition, Organisation, Paris, 2002.
- 18) J. RAFFEGEAU, P. DUFILS, J. CORRE, Les comptes consolidés, Editions Francis Lefebvre, Paris, 2005.
- 19) LEFEBVRE, comptes consolidés, Francis Lefebvre, Paris, 2007.
- 20) Marie-Pierre MAIRESS et Robert OBERT, Comptabilité financière et audit, Editions DUNOD, Paris, 2007.
- 21) MONTIER Jean, Olivier Grassi, Techniques de consolidation, 2<sup>ème</sup> édition Economica, Paris, 2006.
- 22) Pascal BARNETO, Normes IFRS, application aux états financiers, 2<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris 2006.
- 23) OBERT Robert, Pratique des normes IAS/IFRS, 2<sup>ème</sup> édition, Editions DUNOD, Paris, 2006.
- 24) Philippe Desserteim et Patrick Provilla, Comptabilité intègre les normes IAS\IFRS, Pearson Education, France, 2004.
- 25) Pierre Dufils, Claude Lopater, Sophie Cren et Leila Sijelmassi, Comptes consolidés, règles françaises, comparaison avec les normes IAS, 2<sup>ème</sup> édition, Francis Lefebvre, Paris, 1999, P : 159.
- 26) R. OBERT, M.P MAIRESSE, Comptabilité et audit, Editions DUNOD, Paris, 2009.
- 27) Saheb Bachagha, pour un référentiel comptable Algérien qui répond aux exigences de l'économie de marché, dar el-hoda, 2003, p 07.
- 28) Stéphane Burn, Guide d'application des normes IAS\IFRS, Gualino Editeur, Paris, 2005.
- 29) Sylvie Lépicié, Yann le Tallec, Pratique des normes IFRS par la profession bancaire, Revue Banque Edition, Paris, 2005.
- 30) Wolfgang Dick et Frank Missonierpiera, Comptabilité financière en IFRS, Editions PEARSON Education, Paris, 2009.

- (31) الجعارات خالد جمال ، معايير التقارير المالية الدولية 2007، دار إثناء للنشر والتوزيع، الشارقة - الإمارات العربية المتحدة ، الطبعة الأولى، 2008.
- (32) القباني ثناء، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية الإبراهيمية، الإسكندرية، مصر، 2003.
- (33) حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- (34) خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة المتقدمة، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.
- (35) طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
- (36) محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثاني، دار وائل للنشر، عمان - الأردن، الطبعة الرابعة، 2007.

## 2. Les Articles

- 1) Amel BENYEKHEF, Le système comptable algérien étude comparative avec les pays de l'Europe de l'Est et les organismes de normalisation comptable internationale, Revue du chercheur N°: 08, Université d'Alger 3, 2010.
- 2) ASTOLFI Pierre, IFRS 3 et reconnaissance des actifs incorporels: L'inertie des émetteurs en question, publie dans " Capital immatériel : état des lieux et perspectives", Montpellier: France 13 octobre 2010.
- 3) Bernard OLIVERO, Nadia SBEI TRABELSI, Analyse de l'effet des impôts différés sur le contenu informationnel du résultat: cas des firmes utilisant les normes internationales et les normes américaines, publie dans "la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité", France 12 Octobre 2010.
- 4) FLORENCE Depoers, La consolidation des données environnementales : enjeux et pratiques, publie dans " Crises et nouvelles problématiques de la Valeur", Nice: France 5 Mai 2010.
- 5) MARC Feuilloley, PATRICK Sentis, Pertinence économique de la norme IFRS 3 Une analyse des dépréciations du goodwill par les entreprises françaises sur la période 2000-2004, publie dans " Comptabilité, contrôle, audit et institution(s)", Université du Havre, 18 Décembre 2010.
- 6) Rouba Chantiri-Chaudemanche, Les acteurs de la normalisation comptable internationale : une communauté épistémique?, publie dans "Crises et nouvelles problématiques de la Valeur", Nice : France, 30 April 2010.

- (7) كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا-العدد السادس، جامعة الشلف، 2009.
- (8) مداني بن بلغيث، التوافق المحاسبي الدولي المفهوم، المبررات والأهداف، مجلة الباحث: العدد الرابع، جامعة الجزائر 3 ، 2006.

### 3. Les thèses de doctorat

- 1) PLATET Françoise, L'information financière à la lumière d'un changement de cadre conceptuel comptable: Étude du message du Président des sociétés cotées françaises, Thèse de doctorat, université Montpellier 1, 2 Décembre 2009.
- (2) بن بلغيث مداني، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية - بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3 ، 2004.
- (3) حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3 ، 2008.
- (4) فلاح محمد ، السياسة الجبائية-الأهداف والأدوات مع دراسة لحالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3 ، 2006.
- (5) قدي عبد المجيد، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية-دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988-1995، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3 ، 1995.

### 4. Les mémoires

- 1) BOUJELBENE Sawsan, Comptabilité Sectorielle, Ecole Supérieure de Commerce de SFAX, Tunisie, licence 2008.
- 2) DIB Makhlof, Consolidation En IFRS, mémoire DSEB, Ecole Supérieure de Banque, Alger, 2008.
- 3) DJAKNOUNE Abdelkader, la consolidation des comptes à la lumière du nouveau système comptable financier algérien, mémoire de magistère, Ecole Supérieure De Commerce d'Alger 2007.
- 4) Samir MEROUANI, Le projet du nouveau système comptable financier algérien, Mémoire de magister, Ecole supérieure de commerce, Alger, 2007.

- (5)** الحاج نوي، انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلی، الشلف، 2008.
- (6)** أوماطة أمال فريال، تقنية تجميع الحسابات، حالة الشركة القابضة سوناطراك خدمات بترولية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، فرع نفود و مالية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 3 ، 2002.
- (7)** بودبة خالد، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري على مكونات البيانات المحاسبية والمالية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3 ، 2007.
- (8)** بوسبعين تسعديت، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية والمالية، تخصص: محاسبة ، المدرسة العليا للتجارة – الجزائر، 2011.
- (9)** خيرة عباس، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة ماستر ، جامعة ورقلة، 2010.
- (10)** زرموت خالد ، تجميع الحسابات في ظلّ تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية ، تخصص: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 3 ، 2011.
- (11)** مقدمي أحمد، النظام المحاسبي و الجبائي لمجمع الشركات، حالة مجمع صيدال، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية فرع :تحليل اقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 3 ، 2006.

## 5. Les Séminaires

1) DJILALI Abdelhamid, Réflexion sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport avec les normes IAS/IFRS, Institut des Economie Douanières et Fiscale, 24 septembre -03 octobre 2005.

2) Sami BOUASSIDA, la pratique de l'élaboration des nouveaux états comptables et financiers, Séminaire IAS/IFRS, Ecole Supérieure de Banque, Alger, 2009.

- (3)** الملتقى الدولي الأول: حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية (تجارب، تطبيقات و آفاق)، 17 و 18 جانفي 2010، المركز الجامعي بالوادي.
- (4)** الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - جامعة سعد دحلب - البليدة، 13 - 15 أكتوبر 2009.
- (5)** الملتقى الوطني حول: السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة تحت عنوان: تحديات العولمة الاقتصادية و انعكاساتها على السياسة الجبائية في إطار التجارة الإلكترونية، جامعة عنابة 2004.

## 6. Textes législatifs et réglementaires

- 1) CIDTA (mise à jour 2011).
- 2) Code civil (mise à jour 2011).
- 3) Code de commerce modifié et complété par la loi N° 05-02 du 06/02/2005.
- 4) Code de la TVA (mise à jour 2011).
- 5) Code des taxes sur le chiffre d'affaires (mise à jour 2011).
- 6) La loi de finance complémentaire 2009 et les lois de finance 2010 et 2011
- 7) Loi N° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier.
- 8) Le journal officiel de la République Algérienne N° 19 (25 mars 2009) qui fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes.
- 9) **التعليمية الوزارية رقم 02 الصادرة من طرف وزارة المالية في 29 أكتوبر 2010.**

## 7. Autre documentation

- 1) DELOITTE, Guide de référence sur les IFRS, 2007.
- 2) Guide investir en Algérie 2011, KPMG ALGERIE, 2011 Edition.

- (3)** المجلس الوطني للمحاسبة، النظام المحاسبي المالي، دار موفم للنشر، الجزائر، 2009.

## 8. Sites Internet

- 1- [www.ima-france.com/conference/2011.03.15.php](http://www.ima-france.com/conference/2011.03.15.php).
- 2- [www.joradp.dz](http://www.joradp.dz) (site du journal officiel algérien).
- 3- [www.normes-ias-ifs.blogspot.fr](http://www.normes-ias-ifs.blogspot.fr).
- 4- [www.encc-group.dz](http://www.encc-group.dz)
- 5- [www.netatlance.fr](http://www.netatlance.fr)
- 6- [www.iasb.org](http://www.iasb.org)
- 7- [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)
- 8- [www.hal.com](http://www.hal.com) (les articles).
- 9- [www.cnccanada.org](http://www.cnccanada.org) (le site officiel du Conseil des Normes Comptables Canadien), consulté le 05\11\2010.
- 10- Le système fiscal Algérien 2011, Fichier téléchargé à partir du site d'internet de la Direction Générale d'Impôt : [www.DGI.dz](http://www.DGI.dz) (consulté le : 12/12/2011).
- 11- [www.cabinet-soize.com/docs/gestion\\_comptable/DEFINITION\\_IMMOBILISATIONS.pdf](http://www.cabinet-soize.com/docs/gestion_comptable/DEFINITION_IMMOBILISATIONS.pdf), consulté le : 28/08/2011.

12) هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي، دراسة عن تطور عملية صناعة المعايير المحاسبية الدولية، أطلع عليه يوم 2010-04-06، [www.gccao.org/smd1.html](http://www.gccao.org/smd1.html)

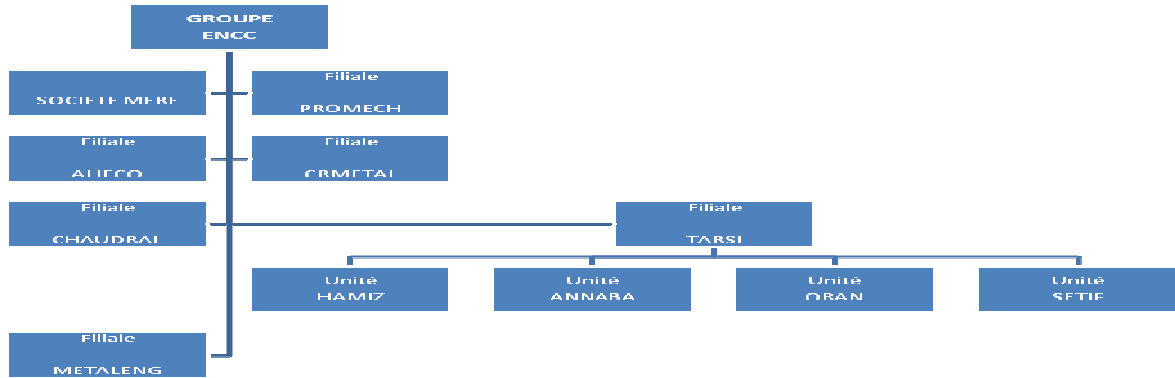
## Liste des Annexes

<b>N°</b>	<b>Titre de l'annexe</b>
1	Composition et l'organigramme du groupe ENCC au 31/12/2010
2	SUIVI de l'Impôt Différé Passif dans la Société Mère
3	Bilan 2010 de la Filiale METALENG
4	Liasse fiscale 2010 (exemplaire adopté par la DGI)
5	Sommaire normes IAS/IFRS
6	Exemples pratiques sur l'application de l'IAS 12 dans le SCF

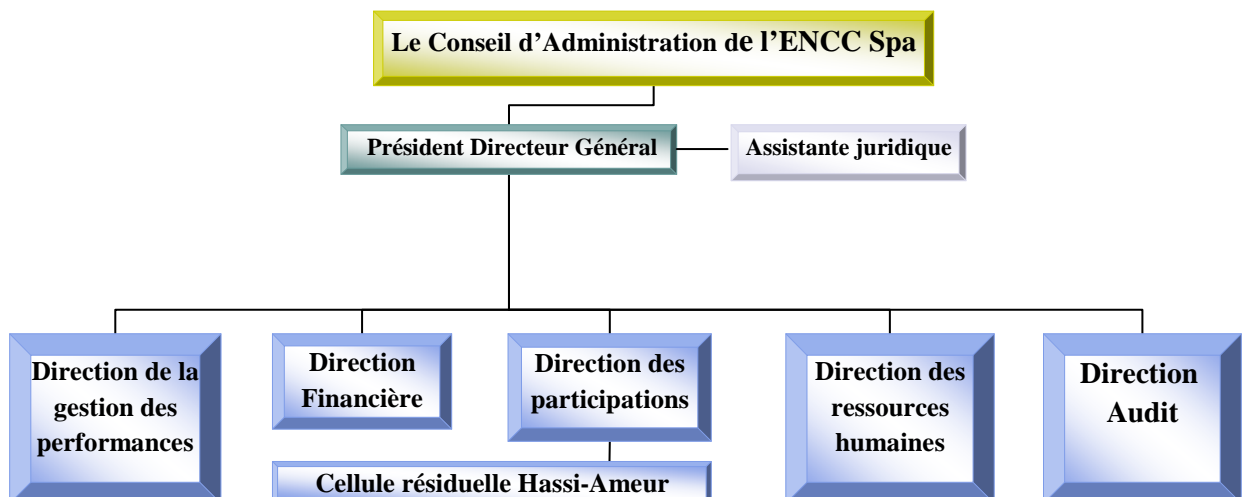


# Annexe 01 : Composition et l'organigramme du groupe ENCC au 31/12/2010

## La Composition du groupe ENCC au 31/12/2010



## L'organigramme du groupe ENCC au 31/12/2010





**Nom de l'entreprise** : GROUPE ENCC ([www.encc-group.dz](http://www.encc-group.dz))

**Entreprise Nationale de Charpente et de Chaudronnerie**

المؤسسة الوطنية للهياكل الصناعية والنحاسية

**S.G.P** : CONSTRUMET

**Nom du Président Directeur Général** : SAADA BELKACEM

**Statut de l'entreprise** : S.P.A

**Capital social** : 6.906.450.000,00 DA

**Organisation** : Le Siège et six (06) Filiales : TARSI, ALIECO, METALENG, CRMETAL, PROMECH, CHAUDRAL.

**Effectif** : TARSI : 1025, ALIECO : 350, METALENG : 190, CRMETAL : 330, PROMECH : 440, CHAUDRAL : 180.

**Missions du groupe ENCC** : Etudes tous Corps d'Etat, Fabrication, Montage et Maintenance industriels.

**Adresse** : 08 Rue Capitaine AZZOUG Hussein-Dey Alger. Est implanté au Caroubier (Côte-Rouge) Hussein Dey, à Alger en face de l'université des sciences économiques.



## Annexe 2 : SUIVI de l'impôt différé Passif dans la Société Mère (page : 1 / 2) <sup>1</sup>

### SUIVI IDP BATIMENT PLACEMENT R+3

16 101 296,45 - 14 860 154,85 = 1 241 141,60 X 19% = 235

DOTATION EX 402 532,41 X 19% = 76 481,15

ANNEE	DEBIT	CREDIT
2009		235 816,90
2010	76 481,14	
2011	76 481,15	
2012	76 481,15	
2013	6 373,46	
TOTAL	235 816,90	235 816,90

### SUIVI IDP BATIMENT PLACEMENT STATION

996 459,36 - 811 699,19 = 184 760,17 X 19% = 35 104,43

DOTATION EX 24 911,48 X 19% = 4733,1812

ANNEE	DEBIT	CREDIT
2009		35 104,43
2010	4 733,19	
2011	4 733,19	
2012	4 733,19	
2013	4 733,19	
2014	4 733,19	
2015	4 733,19	
2016	4 733,19	
2017	1 972,10	
TOTAL	35 104,43	35 104,43

<sup>1</sup> A partir des documents de la société mère du groupe ENCC.

**Annexe 2 : SUIVI de l'Impôt Différé Passif dans la Société Mère (page : 2 / 2)**

**SUIVI IDP SALLE PLYVALANTE**

44 766 989,23 - 34 732 013,57 = 10 034 976,66 X 19% = 1 906 645,38

DOTATION EX 1 119 174,73 X 19% = 212 643,1987

<b>ANNEE</b>	<b>DEBIT</b>	<b>CREDIT</b>
<b>2009</b>		<b>1 906 645,38</b>
<b>2010</b>	<b>212 643,20</b>	
<b>2011</b>	<b>212 643,20</b>	
<b>2012</b>	<b>212 643,20</b>	
<b>2013</b>	<b>212 643,20</b>	
<b>2014</b>	<b>212 643,20</b>	
<b>2015</b>	<b>212 643,20</b>	
<b>2016</b>	<b>630 786,18</b>	
<b>TOTAL</b>	<b>1 906 645,38</b>	<b>1 906 645,38</b>

Utilisation 2010

<b>Bâtiment R + 3</b>	<b>76 481,14</b>
<b>Bâtiment Salle Polyvalente</b>	<b>212 643,20</b>
<b>Station Lavage</b>	<b>4 733,19</b>
<b>TOTAL</b>	<b>293 857,53</b>

<b>Désignations</b>	<b>Montants</b>
<b>Immeuble de Placement R+3</b>	<b>159335,76</b>
<b>Immeuble de Placement Salle Polyvalente</b>	<b>1 694 002,18</b>
<b>Immeuble de Placement Station Lavage</b>	<b>30 371,24</b>
<b>total Immeuble de Placement</b>	<b>1 883 709,18</b>
<b>Produit Location Bâtiments CNAS</b>	<b>1 778 400,00</b>
<b>Total Compte 134</b>	<b>3 662 109,18</b>

### Annexe 3 : Bilan 2010 de la Filiale METALENG (page : 1 / 2)

**Filiale METALENG**

Bilan Actif

Arrêté à : 31/12/2010

19/10/2011

15:30

Libellé	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition (ou goodwill)				
Immobilisations incorporelles	13 920 348,72	13 599 680,88	320 667,84	1 064 737,55
Immobilisations corporelles	445 578 603,36	127 596 795,53	317 981 807,83	324 412 593,85
Terrains	103 680 000,00		103 680 000,00	103 680 000,00
Constructions Bâtiments	245 431 695,99	67 733 876,74	177 697 819,25	192 658 459,20
Autres immobilisations corporelles	96 466 907,37	59 862 918,79	36 603 988,58	28 074 134,65
Immobilisations en concession				
Immobilisations corporelles en cours				311 000,00
Immobilisations financières	50 000,00		50 000,00	230 000,00
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	50 000,00		50 000,00	230 000,00
Impôts différés actifs				
<b>TAL ACTIF NON COURANT</b>	<b>459 548 952,08</b>	<b>141 196 476,41</b>	<b>318 352 475,67</b>	<b>326 018 331,40</b>
ACTIF COURANT				
Stocks	345 847 364,17	19 824 445,70	326 022 918,47	363 953 427,95
Créances et emplois assimilés				
Clients	2 452 175 918,99	108 964 442,03	2 343 211 476,96	869 516 998,00
Autres débiteurs	178 019 735,75	5 697 254,61	172 322 481,14	29 143 161,70
Impôts et autres comptes assimilés	71 145 116,55		71 145 116,55	68 785 715,71
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	105 004 480,11		105 004 480,11	106 334 886,89
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>	<b>3 152 192 615,57</b>	<b>134 486 142,34</b>	<b>3 017 706 473,23</b>	<b>1 437 734 190,25</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>	<b>3 611 741 567,65</b>	<b>275 682 618,75</b>	<b>3 336 058 948,90</b>	<b>1 763 752 521,65</b>

**Annexe 3 : Bilan 2010 de la Filiale METALENG (page : 2 / 2)**

**Filiale METALENG**

Bilan Passif

Arrêté à : 31/12/2010

19/10/2011

15:30

Libellé	Exercice	Exercice Précédent
<b>CAPITAUX PROPRES</b>		
Capital émis	359 300 000,00	359 300 000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))	12 110 242,90	4 821 886,47
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net de l'exercice	39 860 760,32	27 146 166,57
Autres capitaux propres - Report à nouveau	-55 414 467,32	-61 007 551,94
Compte de liaison entre établissements		
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
<b>TOTAL CAPITAUX PROPRES I</b>	<b>355 856 535,90</b>	<b>330 260 501,10</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>		
Emprunts et dettes financières	61 554 000,40	535 370 901,63
Impôts différés passifs		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance	46 095 873,66	48 447 441,56
<b>TOTAL PASSIFS NON COURANTS II</b>	<b>107 649 874,06</b>	<b>583 818 343,19</b>
<b>PASSIFS COURANTS</b>		
Fournisseurs et comptes rattachés	977 177 027,72	653 483 759,90
Imôts	155 611 316,80	63 811 748,19
Autres dettes	1 659 211 204,18	72 006 354,37
Trésorerie passif	80 552 990,24	60 371 814,90
<b>TOTAL PASSIFS COURANTS III</b>	<b>2 872 552 538,94</b>	<b>849 673 677,36</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>	<b>3 336 058 948,90</b>	<b>1 763 752 521,65</b>

1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

## Annexe 4 : Liasse fiscale 2010 (Page 1/12)

### BILAN (ACTIF) Exercice clos le.....

ACTIF	N	N	N	N - 1
	Montants Bruts	Amortissements, provisions et pertes de valeurs	Net	Net
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>				
Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif				
<b>Immobilisations incorporelles</b>				
<b>Immobilisations corporelles</b>				
Terrains				
Bâtiments				
Autres immobilisations corporelles				
Immobilisations en concession				
<b>Immobilisations en cours</b>				
<b>Immobilisations financières</b>				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants				
Impôts différés actif				
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>				
<b>ACTIFS COURANTS</b>				
<b>Stocks et encours</b>				
<b>Créances et emplois assimilés</b>				
Clients				
Autres débiteurs				
Impôts et assimilés				
Autres créances et emplois assimilés				
<b>Disponibilités et assimilés</b>				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie				
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>				
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>				

## Annexe 4 : Liasse fiscale 2010 (Page 2/12)

### BILAN (PASSIF) Exercice clos le.....

PASSIF	N	N - 1
<b><u>CAPITAUX PROPRES :</u></b>		
Capital émis		
Capital non appelé		
Primes et réserves- Réserves consolidées(1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		
Autres capitaux propres – Report à nouveau		
<b>Part de la société consolidante (1)</b>		
<b>Part des minoritaires (1)</b>		
<b>TOTAL I</b>		
<b><u>PASSIFS NON-COURANTS :</u></b>		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
<b>TOTAL II</b>		
<b><u>PASSIFS COURANTS :</u></b>		
Fournisseurs et comptes rattachés		
Impôts		
Autres dettes		
Trésorerie Passif		
<b>TOTAL III</b>		
<b>TOTAL PASSIF (I+II+III)</b>		

- à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés



## Annexe 4 : Liasse fiscale 2010 (Page3/12)

### COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	COMPTES	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises	700		_ _ _ _ _ _ _
Production vendue	Produits fabriqués	701-702-703	_ _ _ _ _ _ _
	Prestations de services	705 et 706	_ _ _ _ _ _ _
	Vente de travaux	704	_ _ _ _ _ _ _
Rabais, remises, ristournes accordés	709	_ _ _ _ _ _ _	_ _ _ _ _ _ _
<b>Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes</b>		_ _ _ _ _ _ _	_ _ _ _ _ _ _
Production stockée ou déstockée	72	_ _ _ _ _ _ _	_ _ _ _ _ _ _
Production immobilisée	73	_ _ _ _ _ _ _	_ _ _ _ _ _ _
Subventions d'exploitation	74	_ _ _ _ _ _ _	_ _ _ _ _ _ _
Produits annexes	708	_ _ _ _ _ _ _	_ _ _ _ _ _ _
<b>I-Production de l'exercice</b>		_ _ _ _ _ _ _	_ _ _ _ _ _ _
Achats de marchandises vendues	600	_ _ _ _ _ _ _	
Matières premières	601	_ _ _ _ _ _ _	
Autres approvisionnements	602	_ _ _ _ _ _ _	
Variations des stocks	603	_ _ _ _ _ _ _	_ _ _ _ _ _ _
Achats d'études et de prestations de services	604	_ _ _ _ _ _ _	
Autres consommations	605-607	_ _ _ _ _ _ _	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats	609	_ _ _ _ _ _ _	_ _ _ _ _ _ _
Services extérieurs	Sous-traitance générale	611	_ _ _ _ _ _ _
	Locations	613	_ _ _ _ _ _ _
	Entretien, réparations et maintenance	615	_ _ _ _ _ _ _
	Primes d'assurances	616	_ _ _ _ _ _ _
	Personnel extérieur à l'entreprise	621	_ _ _ _ _ _ _
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	622	_ _ _ _ _ _ _
	Publicité	623	_ _ _ _ _ _ _
	Déplacement, missions et réceptions	625	_ _ _ _ _ _ _

Autres services		_____	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs	<b>619</b>		_____
<b>II-Consommations de l'exercice</b>		_____	_____
<b>III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)</b>		_____	_____
Charges de personnel	<b>63</b>	_____	
Impôts et taxes et versements assimilés	<b>64</b>	_____	
<b>IV-Excédent brut d'exploitation</b>			
Autres produits opérationnels	<b>75</b>	_____	_____
Autres charges opérationnelles	<b>65</b>	_____	
Dotations aux amortissements	<b>68</b>	_____	
Provision	<b>68</b>	_____	
Pertes de valeur	<b>68</b>	_____	
Reprise sur pertes de valeur et provisions	<b>78</b>		_____
<b>V-Résultat opérationnel</b>		_____	_____
Produits financiers	<b>76</b>		_____
Charges financières	<b>66</b>	_____	
<b>VI-Résultat financier</b>		_____	_____
<b>VII-Résultat ordinaire (V+VI)</b>		_____	_____
Eléments extraordinaires (produits)	<b>77</b>		_____
Eléments extraordinaires (Charges)	<b>67</b>	_____	
<b>VIII-Résultat extraordinaire</b>		_____	_____
Impôts exigibles sur résultats	<b>695 et 698</b>	_____	
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires	<b>692 et 693</b>	_____	_____
<b>IX - RESULTAT DE L'EXERCICE</b>		_____	_____



## Annexe 4 : Liasse fiscale 2010 (Page 6/12)

### 3/ Charges de personnel, impôts, taxes et versements assimilés, autres services:

Rubrique	Montants
<b>Charges de personnel</b>	
Rémunérations du personnel	
Rémunérations de l'exploitant individuel	
Cotisations aux organismes sociaux	
Charges sociales de l'exploitant individuel	
Autres charges sociales	
Autres charges de personnels	
<b>TOTAL (1)</b>	
<b>Impôts, taxes et versements assimilés</b>	
Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations	
Impôts et taxes non récupérables sur chiffres d'affaires	
Autres impôts et taxes (hors impôts sur les résultats)	
<b>TOTAL (2)</b>	
<b>Autres services</b>	
Charges locatives et charges et charges de copropriété	
Etudes et recherches	
Documentation et divers	
Transports de biens et transport collectif du personnel	
Frais postaux et de télécommunications	
Services bancaires et assimilés	
Cotisations et divers	
<b>TOTAL (3)</b>	
<b>TOTAL (1)+(2)+(3)</b>	

### 4/ Autres charges et produits opérationnels :

<b>Autres charges opérationnelles</b>	<b>Montants</b>
Redevances pour concessions, brevets, licences, logiciels et valeurs similaires	
Moins values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers	
Jetons de présence	
Perte sur créances irrécouvrables	
Quote-part de resultat sur opérations faites en commun	
Amendes et pénalités, subventions accordées, dons et libéralités	
Charges exceptionnelles de gestion courante	
Autres charges de gestion courante	
<b>TOTAL</b>	
<b>Autres produits opérationnels</b>	<b>Montants</b>
Redevances pour concessions, brevets, licences, logiciels et valeurs similaires	
Plus values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers	
Jetons de présence et rémunérations d'administrateurs ou de gérant	
Quotes-parts de subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice	
Quote-part de résultat sur opérations faites en commun	
Rentrée sur créances amorties	
Produits exceptionnels sur opérations de gestion	
Autres produits de gestion courante	
<b>TOTAL</b>	





## Annexe 4 : Liasse fiscale 2010 (Page 9/12)

### 9/ Tableau des provisions et pertes de valeurs :

Rubriques et postes	Provisions cumulées en début d'exercice	Dotations de l'exercice	Reprises sur l'exercice	Provisions cumulées en fin d'exercice
-Pertes de valeurs sur stocks (1)				
-Pertes de valeurs sur créances (2)				
-Pertes de valeurs sur actions et parts sociales (3)				
-Provisions pour pensions et obligations similaires				
-Provisions pour impôts				
-Provisions sur litiges				
-Provisions pour pensions et obligations similaires				
-Autres provisions liées au personnel				
-Provisions pour impôts				
.....				
.....				
.....				
.....				
<b>TOTAL</b>				

- (1) -A ventiler pour chaque catégorie de stock  
 (2) -A ventiler suivant canevas établi en tableau 9/1  
 (3) -A ventiler suivant canevas établi en tableau 9/2

### 9/1 Relevé des pertes de valeurs sur créances :

Nature des provisions	Désignation des débiteurs	Valeur de la créance	Provision constituée

### 9/2 Relevé des pertes de valeurs sur actions et parts sociales :

Nature des provisions	Cout initial	Provision constituée	Valeur nette comptable

Annexe 4 : Liasse fiscale 2010 (Page10/12)

**10/ TABLEAU DE DETERMINATION DU RESULTAT FISCAL**

Désignation de l'entreprise :-----		Exercice 
<b>I. Résultat comptable de l'exercice</b>	<b>Bénéfice</b>	
	<b>Perte</b>	
<b>II. Réintégrations</b>		
Charges des immeubles non affectées directement à l'exploitation		
Quote - part des cadeaux publicitaires non déductible		
Quote- part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		
Amortissements non déductibles		
Quote - part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	
	Impôt différé (variation)	
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Les écarts de conversion des créances et dettes libellées en monnaies étrangères		
Autres charges non déductibles *		
<b>Total des réintégrations</b>		
<b>III. Déductions</b>		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissement liés aux opérations de crédit bail (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions *		
<b>Total des déductions</b>		
<b>IV. Déficit antérieur</b> (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
<b>Total des déficits antérieurs</b>		
<b>Résultat fiscal (I+II-III-IV)</b>	<b>Bénéfice</b>	
	<b>Déficit</b>	

\* A détailler sur état annexe.



## Annexe 4 : Liasse fiscale 2010 (Page 11/12)

### 11/ Tableau d'affectation du résultat :

		Montants
<b>Origine</b>	Report à nouveau de l'exercice N-1	
	Résultat de l'exercice N-1	
	Prélèvements sur réserves (à détailler)	
<b>Affectation</b>	Réserves (à détailler)	
	Augmentation du capital	
	Dividendes	
	Report à nouveau	

### 12/ Tableau des participations (filiales et entités associées) :

filiales et entités associées	Capitaux propres	Dont capital	Quote-part de capital détenu %	Résultat Dernier exercice	Prêts et avances accordées	Dividendes encaissés	Valeur comptable des titres détenus
<b><u>FILIALLES :</u></b>							
-Entité A							
-Entité B							
-.....							
-.....							
-.....							
-.....							
<b><u>ENTITES ASSOCIEES</u></b>							
-Entité 1							
-Entité 2							
-.....							
-.....							
-.....							
-.....							

## Annexe 4 : Liasse fiscale 2010 (Page 12/12)

### 13/ Commissions et courtages, redevances, honoraires, sous-traitance, rémunérations diverses et frais de siège :

Désignation des personnes bénéficiaires	Numéro d'identifiant fiscal	Adresse	Montant perçu

### 14/ Taxe sur l'activité professionnelle :

Lieu de paiement de la TAP	Chiffre d'affaires imposable Par commune	Chiffre d'affaires exonéré	TAP acquittée

## Annexe 5 : SOMMAIRE NORMES IAS/IFRS

<b>N° Norme</b>	<b>Libellé</b>	<b>Observations</b>
IAS 1 (version révisée en 09/2007)	Présentation des états financiers (version révisée en 09/2007)	<b>Version révisée (09/2007) non adoptée UE (union européen)</b>
Amendement IAS 1	Informations sur le capital	Adopté UE
IAS 2	Stocks	Adoptée UE
IAS 7	Tableaux des flux de trésorerie	Adoptée UE
IAS 8	Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs	Adoptée UE
IAS 10	Evènements postérieurs à la date de clôture	Adoptée UE
IAS 11	Contrats de construction	Adoptée UE
IAS 12	Impôts sur le résultat	Adoptée UE
IAS 16	Immobilisations corporelles	Adoptée UE
IAS 17	Contrats de location	Adoptée UE
IAS 18	Produits des activités ordinaires	Adoptée UE
IAS 19	Avantages du personnel	Adoptée UE
Amendement IAS 19	Traitement des gains et pertes actuariels, des régimes groupes et des informations à fournir	Adopté UE
IAS 20	Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique	Adoptée UE
IAS 21	Effets des variations des cours des monnaies étrangères	Adoptée UE
Amendement IAS 21	Investissement net dans une activité à l'étranger	Adopté UE
IAS 23	Coûts d'emprunt	Adoptée UE
Amendements IAS 23	Amendements à IAS 23 "Coûts d'emprunt"	<b>Non adoptés UE</b>
IAS 24	Information relative aux parties liées	Adoptée UE
IAS 26	Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite	Adoptée UE
IAS 27 (version révisée en 01/2008)	Etats financiers consolidés et individuels	Version révisée (01/2008) non adoptée UE
IAS 28	Participations dans des entreprises associées	Adoptée UE
IAS 29	Information financière dans les économies hyper inflationnistes	Adoptée UE
IAS 31	Participations dans des coentreprises	Adoptée UE
IAS 33	Résultat par action	Adoptée UE
IAS 34	Information financière intermédiaire	Adoptée UE
IAS 36	Dépréciation d'actifs	Adoptée UE

IAS 37	Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels	Adoptée UE
IAS 38	Immobilisations incorporelles	Adoptée UE
IAS 39	Instruments financiers : comptabilisation et évaluation	Adoptée UE à l'exception des dispositions concernant l'option juste valeur (voir ci-après, adoption ultérieure) et de certaines de ses dispositions concernant la comptabilité de couverture
Amendement IAS 39	Transition et comptabilisation initiale des actifs et passifs financiers	Adopté UE
Amendement IAS 39	Couverture de flux de trésorerie au titre de transactions futures intragroupe	Adopté UE
Amendement IAS 39	Option juste valeur	Adopté UE
Amendement IAS 39	Contrats de garantie financière	Adopté UE
IAS 40	Immeubles de placement	Adoptée UE
IAS 41	Agriculture	Adoptée UE
IFRS 1	Première adoption des IFRS	Adoptée UE
Amendement IFRS 1 et IFRS 6	Exception à l'obligation de fournir une information comparative pour IFRS 6	Adopté UE
IFRS 2	Paiement fondé sur des actions	Adoptée UE
IFRS 3  (version révisée en 01/2008)	Regroupements d'entreprises	Version révisée (01/2008) non adoptée UE
IFRS 4	Contrats d'assurance	Adoptée UE
IFRS 5	Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées	Adoptée UE
IFRS 6	Prospection et évaluation de ressources minérales	Adoptée UE
IFRS 7	Instruments financiers: informations à fournir	Adoptée UE
IFRS 8	Secteurs opérationnels	Adoptée UE

## Annexe 6 : Exemples pratiques sur l'application de l'IAS 12 dans le SCF

### Exemple 1

Un matériel acquis pour 100 000 DA au début de l'année N et est amortissable sur le plan comptable sur 3 ans. Par contre sur le plan fiscal, il est amortissable sur 5 ans.

Supposons que le résultat comptable avant amortissement et impôts est de 150 000 DA chaque année.

#### 1- La différence temporelle

Années	Début N	N	N+1	N+2	N+3	N+4
base fiscale	100 000	80 000	60 000	40 000	20 000	0
base comptable	100 000	66 667	33 333			0
différence	0	13 333	26 667	40 000	20 000	0

#### 2- Calcul de l'impôt différé

Années	N	N+1	N+2	N+3	N+4
base fiscale	80 000,00	60 000,00	40 000,00	20 000,00	0,00
base comptable	66 667,00	33 334,00			0,00
différence	13 333,00	26 666,00	40 000,00	20 000,00	0,00
impôt différé actif	3 333,25	6 666,50	10 000,00	5 000,00	0,00
variation des ID	3 333,25	3 333,25	3 333,50	-5 000,00	-5 000,00

#### 3- Comptabilisation de l'impôt différé

Le résultat imposable annuellement est de :

résultat comptable	150 000,00
amortissement fiscal	20 000,00
résultat imposable	130 000,00
<b>IBS dû à 25%</b>	<b>32 500,00</b>

Si l'impôt était calculé sur le résultat comptable, on aurait :

résultat comptable	150 000,00	150 000,00	150 000,00	150 000	150 000
amortissement comptable	33 333,00	33 333,00	33 334,00		
résultat comptable	116 667,00	116 667,00	116 666,00	150 000	150 000
IBS 25%	29 166,75	29 166,75	29 166,50	37 500	37 500

La charge fiscale d'exercices N à N+2

133		impôt différé actif	3 333,25	
695		impôt sur le résultat	29 166,75	
	444	Etat impôt sur le résultat		32 500,00

La charge fiscale d'exercices N+3 et N+4

692		impôt différé actif	37 500,00	
	444	Etat impôt sur le résultat		32 500,00
	133	impôt différé actif		5 000,00

**Exemple 2 :** Supposons que le résultat fiscal de l'entreprise évolue ainsi :

Années	N	N+1	N+2	N+3	N+4
Résultat fiscal	-50 000,00	10 000,00	20 000,00	30 000,00	25 000,00

Calculer l'impôt différé et comptabiliser les écritures :

Années	N	N+1	N+2	N+3	N+4
Résultat fiscal	-50 000	10 000	20 000	30 000	25 000
Déduction de la perte	50 000	-10 000	-20 000	-20 000	
Résultat imposable	0	0	0	10 000	25 000

Calcul de la variation d'impôt

Années	N	N+1	N+2	N+3	N+4
Perte restant à reporter	50 000	40 000	20 000	0	0
impôt différé actif	12 500	10 000	5 000		
variation des impôts	12 500	-2 500	-5 000	-5 000	0

N	133		impôt différé actif	12 500,00	
		692	imposition différée actif		12 500,00
N+1	692		imposition différée actif	2 500,00	
		133	impôt différé actif		2 500,00
N+2	692		imposition différée actif	5 000,00	
		133	impôt différé actif		5 000,00
N+3	692		imposition différée actif	5 000,00	
		133	impôt différé actif		5 000,00
	695		impôt sur le résultat	2 500,00	
		444	Etat impôt sur le résultat		2 500,00
N+4	695		impôt sur le résultat	6 250,00	
		444	Etat impôt sur le résultat		6 250,00