

### **Introduction générale**

La comptabilité d'un pays reflète le cadre économique et juridique des transactions qui s'y déroulent et, dans la mesure où ce cadre subit des mutations profondes, la comptabilité, basée sur les entreprises de l'économie planifiée, n'est plus adaptée à une économie de marché. La comptabilité répond à des besoins de planification économique. L'entreprise, considérée comme une simple entité de production de biens et services, n'a pas pour objectif de réaliser des bénéfices mais de remplir les objectifs du plan. L'objectif assigné à la comptabilité lui donne l'aspect d'une simple technique d'enregistrement des informations financières, ce qui n'est pas sans conséquences sur le statut du comptable et sur la discipline comptable.

Désormais, dans une économie de marché les dirigeants, les actionnaires et les autres utilisateurs doivent connaître la situation financière de l'entreprise, pouvoir effectuer des comparaisons et prendre leurs décisions ; une nécessité d'information utile fournie par la comptabilité est alors ressentie.

Depuis sa promulgation en 1975, le Plan Comptable National (PCN) n'a fait l'objet que de quelques modifications mineurs, et ce, malgré les changements de l'environnement économique algérien. La commission de normalisation du Conseil Supérieur de la Comptabilité (CSC) a fait des publications peu nombreuses faute de moyens et d'immobilisation des compétences.

Le PCN lui étaient assigné des objectifs dans des conditions économiques, politiques et sociales qui sont différentes de celle d'aujourd'hui. En 1998, les autorités publiques ont décidé de reformer la comptabilité algérienne pour la mettre à jour par apport aux changements subis par l'environnement économique. La mission de reformer la comptabilité fut ainsi confiée au Conseil National de la Comptabilité (CNC).

La comptabilité n'est plus seulement un moyen de preuve ou un système nécessaire pour calculer l'impôt sur les bénéfices des sociétés, c'est maintenant un outil indispensable au service de l'information des dirigeants, des actionnaires et des tiers, à la fois pour prendre des décisions et pour permettre la comparaison des performances des entreprises.

Dans un monde où les capitaux, les marchés et les entreprises ont tendance à s'internationaliser, la comptabilité financière doit, elle aussi, suivre cette tendance et ce pour des objectifs de comparabilité des performances. L'accélération de l'internationalisation des économies puis leur mondialisation et enfin la globalisation des marchés de capitaux qui en a résulté ont placé la comptabilité, principale source de l'information financière, au cœur du fonctionnement des marchés financiers. Cette globalisation financière a rendu indispensable

## **Introduction générale**

---

l'harmonisation à l'échelle mondiale de l'information financière fournie aux investisseurs. Plusieurs pays ont adopté les normes comptables internationales, d'autres en cours d'adoption. Cette tendance actuelle à l'international confirme, si besoin est, que la comptabilité est avant tout une science et en tant que telle elle doit être générale et, partant, il ne devrait pas y avoir des normes différentes ni dans le temps ni dans l'espace. Entre autre, il est normal que de faire de l'harmonisation des outils et des méthodes comptables un objectif facilitant le pilotage interne de l'entreprise. Ce dernier peut fournir une information financière normalisée, comparable et fiable permettant la prise de décision à risque.

La normalisation comptable internationale implique la limitation des choix au niveau des règles et méthodes comptables. Pour cela, les normes internationales devaient être reconnues par le plus grand nombre d'utilisateurs. C'est désormais l'IASB avec les normes IAS/IFRS qui font la règle ou l'acceptation la plus large.

Ces dites normes existantes, devraient contribuer à l'amélioration et à l'harmonisation de l'information financière au niveau international puisqu'elles sont appliquées par la majorité des pays et des organismes professionnels dans le monde.

La mise en œuvre des normes IAS/IFRS répond au souci majeur de normaliser les standards internationaux de présentation des états financiers dans le cadre du processus de la mondialisation de l'économie (Adhésion ou accords de l'Algérie quant à son intégration aux organes internationaux régissant les rapports financiers et commerciaux avec les autres pays du monde). Ces accords exigent encore plus de transparence dans l'information financière, afin d'éviter les crises et les scandales financiers de tout genre (affaires ENRON, El Khalifa, etc...).

Placé dans ce contexte, et en dépit des mutations profondes qu'a connu l'économie algérienne en matière de l'évolution technologique, du développement des systèmes de gestion et de l'émergence de nouvelles techniques de financement, le plan comptable national, datant de 1975, n'a pas pu être le bon référentiel d'élaboration et la publication des états financiers en Algérie.

Devant cette situation, les pouvoirs publics ont décidé d'harmoniser la comptabilité algérienne avec le système comptable international pour faire face à l'ouverture de l'entreprise et de l'économie sur son environnement et sur le monde extérieur.

Loin d'être une simple modification du plan comptable national, les travaux de cette réforme s'inscrivent dans une double perspective :

-celle de prendre en compte les réalités économiques du pays.

## Introduction générale

---

-celle d'un mouvement d'harmonisation aussi bien au niveau maghrébin qu'au niveau mondial, pour suivre l'accélération de ce phénomène.

Pour y parvenir deux options étaient possibles, soit la mise en convergence progressive, soit la refonte globale du référentiel national.

C'est la refonte globale fut choisie pour donner naissance à un nouveau référentiel comptable dénommé : Système Comptable Financier "SCF", considéré comme étant une véritable révolution comptable en Algérie, adopté et approuvé par la loi n°07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier, qui a fixé, dans son 43<sup>ème</sup> article, la date du 01.01.2009 comme date de son première application, cependant, sa mise en application est reportée en vertu des dispositions de l'article 62 de la loi de finances complémentaire pour 2008 au 01 janvier 2010.

En sus de la loi n°07-11 du 25 novembre 2007, le système comptable financier, à fin 2014, est constitué par le dispositif juridique suivant :

- Décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n°07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier;
- Arrêté du 26.07.2008 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;
- Arrêté du 26.07.2008 fixant les seuils de chiffre d'affaires, d'effectif et l'activité applicables aux petites entités par la tenue d'une comptabilité financière simplifiée;
- Décret exécutif n°09-110 du 07 avril 2009 fixant les conditions et modalités de tenu de la comptabilité au moyen de systèmes informatiques;
- Instruction n°02 du 29 octobre 2009 portant première application du SCF 2010, ainsi que les différentes notes méthodologiques.

Ce système s'inscrit dans le cadre de la mise à jour des instruments devant accompagner les réformes économiques. En fait, il s'agit d'un changement de culture comptable qui dépasse le champ de la comptabilité qui consiste à faire converger des règles comptable appliquées par les entreprises algériennes vers les normes IAS/IFRS qui constituent la référence mondiale.

L'institution pour la première fois d'un système comptable complet exigeant de nouvelles obligations comptables, précisant certains principes et développant certaines particularités, est de nature à conférer à la comptabilité un plus grand niveau de fiabilité et à lui accorder une plus grande confiance par l'ensemble des utilisateurs.

## Introduction générale

---

En matière fiscale, le système fiscal algérien a pour but de déterminer les principes d'évaluation de la matière imposable, servant comme base de collecte de fonds pour l'alimentation de la caisse de l'Etat, et les modalités de taxation de celle-ci sans rechercher la meilleure approche des phénomènes économiques, considéré également comme un instrument de politique économique et de régulation des richesses entre les différents acteurs.

Le système comptable financier propose des traitements qui ne sont pas forcément en total harmonie avec la réglementation fiscale en vigueur, notamment celle en matière d'impôts directs. Les divergences entre ces deux disciplines ont souvent des incidences pratiques considérables notamment lorsqu'il s'agit de déterminer l'assiette de l'impôt. Ces divergences sont normales si on se réfère aux objectifs assignés au système comptable financier et à ceux de la fiscalité.

En effet, la comptabilité et la fiscalité n'ont pas ni les mêmes préoccupations ni les mêmes règles de calcul, quelque fois ils n'ont pas les mêmes finalités.

La dualité entre les règles comptables et les règles fiscales implique, d'un côté, une complémentarité et une dépendance entre les deux disciplines, en application du principe de connexité entre le droit fiscal et le droit comptable, et d'un autre côté une autonomie de chacune des deux disciplines, par l'application de principe de neutralité entre les deux discipline afin de limiter le cout fiscal de la reforme comptable.

Cependant, la prédominance de la législation fiscale sur le résultat comptable apparaît au niveau de la détermination du résultat fiscal. Elle implique des réajustements pour sa détermination.

La comptabilité et la fiscalité constituent deux disciplines, bien qu'elles soient autonomes, ayant un domaine commun important et s'interpénètrent largement.

L'autonomie de ces deux disciplines se manifeste notamment par l'existence de nombreuses divergences entre les règles comptables et les règles fiscales résultant de l'orientation et des objectifs de chacune des disciplines.

Avec l'instauration du nouveau système comptable financier, ces divergences seront de plus en plus nombreuses, dans la mesure où le respect des nouvelles obligations comptables mises à la charge des entreprises est devenu primordiale, abstraction faite de toutes les considérations et des conséquences fiscales. A ce titre, la mise en application du système comptable financier se trouve à l'heure actuelle sérieusement entravée par, d'une part, les divergences entre les règles fiscales et les règles comptables et, d'autre part, par le fait que le législateur Algérien privilégie l'application en comptabilité des règles fiscales sur celles comptables. Cette situation a toujours prévalu dans le système comptable algérien mettant les

entreprises dans l'obligation, afin de préserver leurs intérêts fiscaux, d'appliquer en comptabilité des règles fiscales souvent non conformes aux caractéristiques qualitatives des comptes, à savoir : la fiabilité, la pertinence, l'intelligibilité et la comparabilité des comptes.

Cette entorse à ces caractéristiques qui a été jusqu'ici tolérée en Algérie au nom de l'intérêt suprême de l'Etat ne peut résister aux implications d'une harmonisation avec les normes comptables internationales car si les entreprises Algériennes veulent tenir et publier leurs comptes selon des normes comptables conformes aux normes internationales, elles devront obligatoirement respecter scrupuleusement ces caractéristiques qualitatives et, pour ce faire, il deviendra impératif que toute ingérence venant de la fiscalité soit systématiquement et définitivement neutralisée.

A cet égard, Compte tenu des divergences existantes à l'heure actuelles entre les règles fiscales et les règles comptables et de la primauté d'application en comptabilité des règles fiscales par rapport aux règles comptables, il s'agit de trouver une issue aux entreprises algériennes qui sont dans l'obligation d'appliquer les règles édictées par le Système Comptable Financier et donc à respecter leurs caractéristiques qualitatives, pour sortir de l'impasse créée par un législateur, pourtant, unique qui, d'un côté, leur impose, pour une information fiable, pertinente, intelligible et comparable des tiers, des états financiers reflétant l'image fidèle de leur situation financière et de leur résultat et, de l'autre côté, érige et privilégie certaines règles fiscales incompatibles avec ces caractéristiques.

Cette cohabitation et dualité des traitements des mêmes faits qui donnent à ce sujet tout son intérêt. C'est dans ce cadre que les objectifs fixés pour le développement de ce travail, visent l'étude de l'impact fiscal, particulièrement en matière d'impôts directs, résultant de l'adoption d'un nouveau référentiel comptable, système comptable financier, et ce, à travers la détection des divergences entre le système fiscal en vigueur et la mise en application du nouveau système comptable financier afin de procéder aux corrections nécessaires aboutissant au résultat fiscal imposable, pour ensuite faire de proposition de méthodes qui permettent la réduction des écarts et le rapprochement entre les règles divergentes des deux disciplines, et également d'apprécier les divergences constatées au niveau des résultats, notamment le résultat comptable avant impôt et le résultat fiscal imposable à l'IBS, et d'explorer l'origine de ces divergences, en distinguant entre les divergences non discrétionnaires, qui sont dues aux différences de traitement entre la réglementation comptable et fiscale, et les divergences discrétionnaires expliquées par les pratiques discrétionnaires des dirigeants, qui inspirés d'opportunisme, optent pour les choix comptables et fiscaux qui leur permettent de s'approprier de la richesse et de réduire au maximum le fardeau fiscal.

Ce choix était pour apporter une synthèse de ce travail, qui s'efforce à répondre à la question suivante :

***Quel impact résultera-t-il de l'adoption du système comptable financier sur la fiscalité directe de l'entreprise algérienne ?***

Pour répondre à cette question, d'autres interrogations s'adosent à cette dernière et qui s'articule autour des points suivants :

- Le PCN présente-t-il des insuffisances et lesquelles, et pourquoi l'Algérie a choisies les normes IAS/IFRS ?
- Quelles sont les implications du système comptable financier sur les obligations comptables prévues par la législation fiscale ?
- Quels sont les points de convergences et de divergences entre les conventions comptables et les hypothèses sous-jacentes d'une part et les règles fiscales d'autres parts ?
- Quels sont les points de distorsions entre les règles comptables d'évaluation et de prise en compte et les règles fiscales découlant de l'application des nouvelles dispositions comptables édictées par le SCF ?
- Quelles solutions les entreprises devraient elles adopter pour maîtriser les effets de ces divergences et ce notamment pour la détermination de leurs base imposable et de leurs impôts?
- N'a-t-elle pas intérêt à maîtriser ces divergences et si nécessaire, à les comptabiliser de manière à ne pas les oublier ?
- Comment est ce que les divergences discrétionnaires peuvent-elles s'expliquer par les pratiques discrétionnaires de gestion des résultats et de gestion fiscale, ainsi que par les facteurs liés à la combinaison de ces deux pratiques à la fois ?

Pour répondre à toutes ces questions, les hypothèses retenues sont les suivantes :

- Les implications du nouveau système comptable financier sur les obligations comptables prévues par la législation fiscale sont purement d'ordre juridique.
- Certaines conventions et hypothèses sont sans incidence sur le résultat fiscal, d'autres comportent des dispersions par rapport aux règles fiscales.
- Les divergences dans l'application des nouvelles dispositions comptables édictées par le SCF et le système fiscal actuel conduisent à une détermination extra comptable du résultat fiscal.
- La résolution des divergences et le rapprochement entre les règles comptables et fiscales s'opère à la lumière des données internes aussi bien sur le plan juridiques que sur le plan économique et des solutions en vigueur dans certains pays développés.

- Les entreprises sont incitées à pratiquer la gestion des résultats et la gestion fiscale, voir même les deux pratiques combinées à la fois, enregistrent des divergences discrétionnaires importantes.

Cette étude se propose de répondre aux différentes questions posées, C'est pourquoi, il sera retenu la méthode descriptive et analytique afin de mettre en évidence les différents éléments du sujet, ainsi que la méthode analytique et déductive pour analyser les multiples relations qui peuvent exister entre ces éléments.

Cette étude porte sur la comptabilité et la fiscalité, et plus précisément sur le nouveau système comptable financier et le système fiscal en vigueur, notamment en matière d'impôts directs, et bien que la question des divergences comptabilité-fiscalité a fait l'objet de nombreux débats théoriques et a émergé et évolué depuis longtemps, notamment aux Etats-Unis, la recherche dans ce domaine n'est pas développée en Algérie, pour ne pas dire inexistante et suscite peu d'intérêt de la part des étudiants, des chercheurs ou des normalisateurs ; alors que ces deux disciplines occupent une place prépondérante dans les pays développés, surtout dans les pays anglo-saxons.

De ce fait, la présente étude s'insère dans la catégorie des études menées en comptabilité internationale et traitant des impacts de l'adoption des normes comptables internationales sur le système fiscal. À cet effet, la revue de la littérature présentée constitue une étape fondamentale pour identifier les réalisations faites en la matière et les domaines non encore exploités et qui méritent par conséquent, l'examen et l'analyse. Dans ce cadre, les principales études qui sont en relation avec le thème de cette étude sont les suivantes :

- l'étude faite par Thomas GRUET (2004), intitulée « Les incidences fiscales des normes IAS/IFRS en France », qui a conclu que les normes IFRS sont une véritable chance pour l'Europe en générale, et pour les entreprises en particuliers. L'information financière fera preuve d'une plus grande rigueur. L'application n'est pas sans soulever des difficultés, notamment sur le plan fiscal, d'où l'émergence d'un bilan fiscal paraît donc souhaitable et particulièrement pour des raisons de simplicité.
- L'étude élaborée par François MOUSEL (2005), intitulée « Quel impact fiscal suite à l'adoption des normes IFRS par l'Union européenne ? » qui vise à identifier les relations étroites qui unissent droit comptable et droit fiscal en Belgique : par l'analyse des enjeux de la convergence potentielle des comptes statutaires vers le référentiel IFRS par rapport au lien de connexion existant entre droit comptable et droit fiscal. quel est le scénario d'évolution le plus probable et pourquoi ? est ce que le référentiel IFRS est un référentiel adapté à une comptabilité fiscale ?, comme conclusion tirée c'est que le scénario le plus

probable est celui d'assister à une convergence progressive des comptes statutaires vers les normes IFRS avec une déconnexion de plus en plus marquée entre droit comptable et droit fiscal.

- l'étude effectuée par Tang et Firth (2010), intitulée « Can Book-Tax Differences Capture Earnings Management and Tax Management ? Empirical Evidence from China » qui ont analysé les facteurs explicatifs des divergences comptabilité-fiscalité, et ont conclu que ces divergences sont dues, d'une part, aux différences de traitement entre les règles comptables et la loi fiscale ; d'autre part, ces divergences sont dues aux pratiques discrétionnaires des dirigeants, qui se prévalent des marges de manœuvre offertes par les règles comptables et les différents choix fiscaux offerts par certaines règles fiscales lors du choix des politiques comptables et fiscales de l'entité.
- l'étude effectuée par Costel Istrate (2011), intitulée « Évolutions récentes de la relation entre la comptabilité et la fiscalité en Roumanie », par laquelle il a essayé de qualifier d'une manière crédible la relation comptabilité - fiscalité en Roumanie (en dépit de la période courte prise en considération – environ 20 ans), six cas peuvent se présenter ainsi : de la déconnexion (cas I) à l'identité (cas II), tout en passant par les différents cas d'influence de l'une sur l'autre. Les résultats dégagés confirment une déconnexion de jure entre la comptabilité et la fiscalité roumaines, dans bon nombre de cas, la pratique de la comptabilité en Roumanie (surtout pour les PME) est empreinte d'une liaison étroite avec la fiscalité.

A ce titre, l'absence de ce type de recherche et le manque des ouvrages traitant la question de l'impact fiscal des normes IAS/IFRS en Algérie nous a encouragé à mener cette étude dans un pays qui connaît avec le développement et le renouvellement des recherches en comptabilité et en fiscalité, et dans un milieu où les deux disciplines sont interdépendantes mais, et en même temps, leur relation est essentielle pour la détermination des pratiques et des situations comptables et fiscales des entreprises algériennes, et ce afin d'apporter une contribution à la réflexion sur l'application des nouvelles règles comptables édictées par le système comptable financier, inspirées des normes IAS/IFRS en Algérie, et les incidences fiscales pouvant résulter de leur application.

A cet égard, cette étude sera structurée en quatre chapitres. Les trois premiers chapitres traitent du cadrage théorique et conceptuel du thème, le dernier chapitre est consacré à l'étude empirique analysant l'étroite relation entre la comptabilité financière et la fiscalité, notamment en matière d'impôts directs, dans les grandes entreprises relevant de la Direction des Grandes Entreprises "DGE".



Le premier chapitre est consacré à la présentation de l'ancien plan comptable, son évaluation ainsi que les travaux liés à la réforme comptable qui a donné lieu à la naissance d'un nouveau système comptable financier, inspiré des normes comptables internationales.

Le deuxième chapitre est consacré à la présentation de l'architecture du nouveau système comptable financier, et du système fiscal en vigueur en matière d'impôts directs, et ce par la présentation de ses objectifs, son autonomie par rapport aux règles fiscales et aussi ses insuffisances et par l'analyse également de ses caractéristiques et son degré de dépendance vis-à-vis des pouvoirs publics, ainsi que la question de l'autonomie et la dépendance entre la comptabilité et la fiscalité et la question relative à l'interdépendance et les implications du nouveau système comptable sur les obligations comptables prévues par la législation fiscale en vigueur, notamment en matière d'impôts directs.

Le troisième chapitre s'intéresse à l'étude de l'impact fiscal pouvant résulter de l'application des nouvelles règles comptables édictées par le système comptable financier, et ce par la présentation des différentes situations de distorsions entre les règles comptables et fiscales, ainsi que la proposition des solutions possibles pour neutraliser cette entrave fiscale, permettant également la réduction et la maîtrise de ses divergences.

Enfin, dans le quatrième chapitre, afin d'examiner la question liée à l'impact des nouvelles dispositions comptables sur la fiscalité directe des entreprises, qui vise, à cet effet, à explorer les divergences entre la comptabilité et la fiscalité en Algérie, notamment avec l'entrée en vigueur du SCF dès 2010, permettant d'apprécier les divergences constatées au niveau, notamment, le résultat comptable avant impôts et le résultat fiscal imposable à l'IBS, et d'explorer l'origine de ces divergences, en faisant distinction entre les divergences non discrétionnaires et les divergences discrétionnaires, et ce par la présentation du débat afférent aux divergences entre la comptabilité et la fiscalité dans plusieurs contextes et les propos théoriques avancés au titre de cette question, ainsi que les hypothèses de la recherche des facteurs explicatifs des dites divergences, et également la présentation de l'analyse empirique des facteurs explicatifs des divergences entre la comptabilité et la fiscalité effectuée sur un échantillon composé de grandes entreprises relevant de la DGE.

Cette étude se termine par une conclusion qui tente de présenter les différents résultats synthétisés et les suggestions qui peuvent être données.