

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

**MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA
RECHERCHE SCIENTIFIQUE**

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

Mémoire de fin d'études

En vue de l'obtention du diplôme de Master en sciences financières et
comptabilité

Spécialité : Comptabilité et finance

Thème :

**L'IMPACT DE DIVERGENCE ENTRE LES REGLES
COMPTABLES ET LES REGLES FISCALES SUR
L'ENTREPRISE ECONOMIQUE**

ETUDE DE CAS : MFG SPA FILALE DU GROUPE CEVETAL

Élaboré par :

OULD KHESAL Imane

Encadreur:

Pr. DAHIA Abdelhafid

Lieu de stage : L'arbaa – Blida

Période de stage : Du 31 Mars au 20 Mai 2016

2015/2016

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

**MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA
RECHERCHE SCIENTIFIQUE**

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

Mémoire de fin d'études

En vue de l'obtention du diplôme de Master en sciences financières et
comptabilité

Spécialité : Comptabilité et finance

Thème :

**L'IMPACT DE DIVERGENCE ENTRE LES REGLES
COMPTABLES ET LES REGLES FISCALES SUR
L'ENTREPRISE ECONOMIQUE**

ETUDE DE CAS : MFG SPA FILALE DU GROUPE CEVETAL

Élaboré par :

OULD KHESAL Imane

Encadreur:

Pr. DAHIA Abdelhafid

Lieu de stage : L'arbaa – Blida

Période de stage : Du 31 Mars au 20 Mai 2016

2015/2016

Remerciements

Je tiens à remercier tout d'abord ALLAH le tout puissant de m'avoir donnée la force, le courage, la volonté et la patience pour terminer ce travail.

Je souhaite adresser particulièrement mes remerciements à mon encadreur le professeur DAHIA Abdelhafid pour l'intérêt qu'il a apporté à mon travail, pour ses conseils et orientations qui m'ont été de très grande utilité.

Je remercie également les membres du jury, qui ont bien voulu évaluer mon travail.

Je remercie ensuite Mr Laidouci Abdelhak directeur finance et comptabilité d'avoir accepté de m'accueillir au sein de la DFC de MFG. Ainsi mon maître de stage, Mr Boufertela Mohamed, qui tout au long du stage m'a conseillé, aidé et accompagné lors de mes missions. Et tous les cadres comptables et financiers pour ses accueil chaleureux et ses accompagnement tout au long de mon stage.

J'adresse également mes remerciements à tous mes enseignants du primaire jusqu'à l'université. Et tous mes amis pour leurs encouragements tout au long de la réalisation de mon travail.

Enfin mes remerciements à l'équipe pédagogique de l'École Supérieur de Commerce : professeurs, administration, agents ...etc.

إهداء

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار، إلى من علّمني العطاء بدون انتظار، إلى من أحمل اسمه بكلّ افتخار، أبي العزيز سليمان...

إلى من كان حنانها الفيّاض بلسما لجراحي، ودعاؤها الطيّب سرا في نجاحي، أُمي الحبيبة...

إلى "ماني حورية" رحمها الله، التي أقمت عندها طيلة فترة دراستي الجامعية...

إلى أخواتي: عفاف، إلهام، أحلام، وبشرى...

إلى كلّ من تسعهم ذاكرتي، ولم تسعهم مذكرتي...

إلى عائلة ولدخسال ومهدي...

أهدي هذا العمل المتواضع



Sommaire

Sommaire	I
Liste des abréviations	III
Liste des tableaux.....	IV
Liste des illustrations	VI
Liste des annexes	VII
Résumé et mots clés	VIII
Introduction générale	A
Chapitre I : Le cadre conceptuel et légal des règles comptables et fiscales.....	001
Section 1: Le cadre général des règles comptables	002
Sous-section 1: Définition et objectifs de cadre conceptuel	002
Sous-section 2: Le contenu de cadre conceptuel	002
Section 2:Le cadre général des règles fiscales	018
Sous-section 1: Notion de base sur la fiscalité	018
Sous-section 2: Généralité sur le bénéfice imposable et l'impôt sur ce bénéfice	020
Section 3: Le passage du résultat comptable au résultat fiscal	027
Sous-section 1 : La détermination de résultat comptable	027
Sous-sections 2 : La détermination de résultat fiscal	030
Chapitre II : La divergence entre les règles comptables et les règles fiscales et son impact sur l'entreprise économique.....	038
Section 1: La relation et la divergence entre les règles comptables et règles fiscales...	040
Sous-section 1 : La relation entre la comptabilité et la fiscalité	040
Sous-section 2 : la divergence entre les règles comptables et les règles fiscales	044
Section 2: L'impact de divergence entre les règles comptables et règles fiscales sur l'entreprise économique	060
Sous-section 1: L'impact des règles comptable et fiscales sur L'image fidèle des états financiers	060
Sous-section 2: Impact sur le traitement des états financiers	069
Section 03 : Proposition d'une méthode de rapprochement entre les règles comptables et les règles fiscales	070
Sous-section 1: Meilleure position pour l'administration fiscale	070
Sous-section 2: Les nouvelles mesures apportés par la LF	073

Chapitre III : Analyse de divergence entre le résultat comptable et le résultat fiscal et son impact au sein de MFG	078
Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil	080
Sous-section 1: Présentation générale de l'entreprise objet d'étude.....	80
Sous-section 2: Présentation de la DFC.....	88
Sous-section 3: Démarche de l'étude.....	92
Section 2 : Présentation et analyse du résultat comptable dans les états financiers de MFG	93
Sous-section 1 : La détermination du résultat comptable à partir de bilan	94
Sous-section 2 : La détermination de résultat comptable à partir de compte de résultat	101
Section 3: présentation et analyse du résultat fiscal	105
Sous-section 1: Analyse des points de divergences entre le résultat comptable et le résultat fiscale et son impact sur MFG	106
Sous-section 2: La détermination du résultat fiscal à partir de tableau 9 de la liasse fiscale..	110
Sous-section 3 : Analyse comparative entre le résultat comptable et le résultat fiscal.....	112
Conclusion générale	116
Références bibliographiques.....	120
Annexes	125
Table des matières.....	153

Tableaux des abréviations

1- Liste des abréviations en Français :

abréviation	signification
CIDTA	Code des Impôts Directes et Taxes Assimilées
CUMP	Coût Unitaire Moyen Pondéré
DA	Dinars Algérien
DFC	Direction Finance et Comptabilité
DGI	Direction Générale des Impôts
IBS	Impôts sur le Bénéfices des Sociétés
LF	Loi de Finance
LFC	Loi de Finance Complémentaire
MF	Ministère de Finance
NSCF	Nouveau Système Comptable Financier
SCF	Système Comptable Financier
SPA	Société Par Action
UM	Unité Monétaire

1- Liste des abréviations en Français :

abréviation	signification
IAS	International Accounting Standards
IAFRS	International Financial Reporting Standards
FIFO	First In First Out
MFG	Mediterranean Float Glass

Liste des tableaux

N° Tableau	Désignation	Page
Tableau N°1	Bilan actif de l'exercice clos le .././....	005
Tableau N° 2	Bilan passif de l'exercice clos le .././....	006
Tableau N° 3	Compte de résultat par nature	008
Tableau N° 4	Compte de résultat par fonction	009
Tableau N° 5	L'état de variation des capitaux propres	010
Tableau N° 6	Tableau des flux de trésorerie (méthode directe)	012
Tableau N° 7	Tableau des flux de trésorerie (méthode directe)	013
Tableau N° 8	Évolution des immobilisations et des actifs financiers non courants	014
Tableau N° 9	Tableau des amortissements	014
Tableau N° 10	Tableau des pertes de valeur sur immobilisations et autres actifs non	015
Tableau N° 11	Tableau des participations (filiales et entités associées)	015
Tableau N° 12	Tableau des provisions	015
Tableau N° 13	État des échanges des créances et des dettes à la clôture de l'exercice	016
Tableau N° 14	Caractéristique qualitatives des états financiers	017
Tableau N° 15	Acomptes de l'IBS	023
Tableau N° 16	Résumé de la divergence (comptable/fiscale) en matière de traitement de certains actifs et passifs	045
Tableau N° 17	Résumé de la divergence (comptable/fiscale) en matière d'amortissement des actifs	049
Tableau N° 18	Résumé de la divergence (comptable/fiscale) lorsque il y'a des modifications apportés aux stocks	052
Tableau N° 19	Résumé de la divergence (comptable/fiscale) en matière de conversion des créances et dettes en monnaies étrangers	053
Tableau N° 20	La situation financière Actif pour l'exercice clos le 31/12/2013	094
Tableau N° 21	Évaluation de la valeur brute des actifs non courants	095
Tableau N° 22	Évaluation de la valeur brute des actifs courants	096

Tableau N° 23	La situation financière Passif pour l'exercice clos le 31/12/2013	097
Tableau N° 24	Analyse des passifs du bilan	097
Tableau N° 25	Le tableau de variation des capitaux propres	099
Tableau N° 26	Résumé du bilan – Actif clos au 31/12/2013	100
Tableau N° 27	Résumé du bilan – Passif clos au 31/12/2013	100
Tableau N° 28	Analyse du compte de résultat pour l'exercice clos au 31/1/2013	101
Tableau N° 29	Analyse des charges	102
Tableau N° 30	Analyse des produits	103
Tableau N° 31	Le calcul de résultat comptable	104
Tableau N° 32	Résumé des réintégrations de MFG de l'exercice clos le 31/12/2013	106
Tableau N° 33	L'amortissement de quelques véhicules de tourisme de MFG pour l'exercice 2013	108
Tableau N° 34	Résumé de tableau 9 (tableau de détermination de résultat fiscal) de MFG de l'exercice clos au 31/12/2013	110
Tableau N° 35	Comparaison entre le résultat comptable et le résultat fiscal	112

Liste des illustrations

Illustrations	Désignation	Page
<u>1- Les schémas :</u>		
Schéma N° 1	Identification des impôts différés	026
Schéma N° 2	Détermination du résultat net	029
<u>2- Les figures :</u>		
Figure N° 1	L'objectif de MFG de classer parmi les 10 premiers producteurs mondiaux	083
Figure N° 2	La répartition des charges de l'exercice clos le 31/12/2013	105
Figure N° 3 :	répartition des charges	107
Figure N° 4	Le résultat comptable et le résultat fiscal de MFG pour l'exercice de 2013	111
Figure N°5	L'évolution de résultat de l'exercice de MFG	114

Liste des annexes

Annexe	désignation
Annexe N° 1	Bilan Actif
Annexe N° 2	Bilan Passif
Annexe N° 3	Compte de résultat (par nature)
Annexe N° 4	Compte de résultat (par fonction)
Annexe N° 5	Tableau des flux de trésorerie (méthode directe)
Annexe N° 6	Tableau des flux de trésorerie (méthode indirecte)
Annexe N° 7	Etat de variation des capitaux propres
Annexe N° 8	Modèles de tableaux pouvant figurer dans l'annexe
Annexe N° 9	Organigramme de MFG
Annexe N° 10	Organigramme de la DFC
Annexe N° 11	Bilan (Actif) de l'exercice clos le 31/12/2012
Annexe N° 12	Bilan (Actif) de l'exercice clos le 31/12/2013
Annexe N° 13	Bilan (Passif) de l'exercice clos le 31/12/2013
Annexe N° 14	Etat de variation des capitaux propres de l'exercice clos 31/12/2013
Annexe N° 15	Compte de résultat de l'exercice clos le 31/12/2013
Annexe N° 16	Tableau 1 et 2 de la liasse fiscale de MFG
Annexe N° 17	Tableau 3 et 4 de la liasse fiscale de MFG
Annexe N° 18	Tableau 5 et 6 de la liasse fiscale de MFG
Annexe N° 19	Tableau 7 et 8 de la liasse fiscale de MFG
Annexe N° 20	Tableau 8 de la liasse fiscale de MFG
Annexe N° 21	Tableau 9 de la liasse fiscale de MFG
Annexe N° 22	Tableau 10 et 11 de la liasse fiscale de MFG
Annexe N° 23	Tableau 12 et 13 de la liasse fiscale de MFG
Annexe N° 24	Balances des comptes (imposition différée actif)
Annexe N° 25	Balances des comptes (imposition différée passif)

Résumé

La comptabilité et la fiscalité sont deux disciplines autonomes, qui partagent les mêmes concepts mais répondants à des objectifs différents.

Cette différence donne une **divergence** entre **les règles comptables** qui servi l'intérêt de l'entreprise, et **les règles fiscales** qui servi l'intérêt publique.

À la fin de chaque exercice comptable l'entreprise économique doit faire un passage du **résultat comptable** au **résultat fiscal** pour elle peut déterminer son assiette imposable . Et cela ne peut pas se réaliser sans la mise en place des réajustements extracomptable.

Ces réajustements montre que la fiscalité est devenue un paramètre nécessaire à la gestion de toute organisation, dont l'utilisation judicieuse procure une richesse certaine, du fait essentiellement des impacts qu'il peut avoir sur **l'image fidèle des états financiers**.

Mots clés :

Divergence, les règles comptables, les règles fiscales, résultat comptable, résultat fiscal, l'image fidèle des états financiers.

Abstract

Accounting and taxation are two independent disciplines, who share the same concepts but respondents to different objectives.

This difference gives a **discrepancy** between the between **the accounting rules** that serves the interests of the company and **the tax rules** that serves the public interest.

At the end of each financial circal the economic enterprise must make a transition from **accounting income** to **taxable income** for it can determine its tax base. And this cannot be achieved without the establishment of non-accounting adjustments.

These adjustments shows that taxation has become a parameter necessary for the management of any organization, including the judicious use provides some wealth, mainly the impact it may have on the fair presentation of the **financial statements**.

Key word:

Discrepancy, the accounting rules, the tax rules, accounting income, taxable income, financial statements.

الملخص

المحاسبة والجباية هما قاعدتان مستقلتان تشتركان في نفس المفاهيم وتختلفان من حيث الأهداف.

هذا الاختلاف سببه وجود تباعد بين القواعد المحاسبية التي تخدم مصلحة المؤسسة والقواعد الجبائية التي تخدم مصلحة الشعب.

في نهاية كل دورة محاسبية يتوجب على المؤسسة الاقتصادية أن تقوم بتعديلات محاسبية من أجل الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وهذا من جل تحديد وعائها الضريبي

تدل التعديلات المحاسبية على أنّ الجباية أصبحت عنصرا هاما في تسيير المؤسسات لما لها من أثر على مصداقية القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية:

تباعد، القواعد المحاسبية، القواعد الجبائية، النتيجة المحاسبية، النتيجة المحاسبية، مصداقية القوائم المالية.



**Introduction
générale**

Avant la deuxième guerre mondiale la comptabilité n'avait pas de cadre réglementaire. Mais aujourd'hui elle a évolué dans un cadre conceptuel bien déterminé par des organismes internationaux comme US GAAP.... Elle se définit comme l'ensemble des règles qui ont pour vocation à décrire les opérations patrimoniales et journalières de l'entreprise. Elle est une source fondamentale d'informations financières de l'entreprise aux créanciers et aux associés. De plus, elle aide l'entreprise à prendre des décisions au niveau financier et enfin, c'est un outil précieux pour l'administration et pour l'entreprise en cas de litige.

La fiscalité et ses règles sont frontalières entre la discipline juridique et les sciences de gestion qui incluent la comptabilité et ses règles. Ignorer la variable fiscale dans la recherche en comptabilité et en finance serait une erreur conceptuelle. A norme fiscale s'impose aux activités et aux opérations de la firme, le taux d'imposition influe considérablement sur le bénéfice qui est une déterminante clef de la valeur pour l'actionnaire¹.

Le système comptable algérien est traditionnellement considéré comme relevant d'une approche macro-économique, doublée d'une forte inspiration fiscale. L'évolution des règles comptable algérienne s'est accélérée depuis la mise en place de NSCF qui est devenue aujourd'hui comme la doctrine de la comptabilité algérienne. Ainsi, ce NSCF a été inespéré des normes internationales IAS/IFRS qui sont nécessairement plus éloignées de la fiscalité algérienne. De plus la convergence du droit comptable algérien vers ce référentiel oriente le SCF vers une vision économique de l'entreprise. En fin, cette évolution des règles comptable a pour conséquence une nécessaire adaptation des règles fiscales par l'administration pour maintenir une connexité de la fiscalité avec la comptabilité.

Le rapport entre les règles comptable et règles fiscales semble essentiel pour la détermination de l'impôt sur les bénéfices des entreprises. Ce lien est concrétisé lors de la détermination d'un indicateur très précieux qui est le résultat comptable.

En effet, ce résultat figurant dans des documents comptables obligatoires (bilan, compte de résultat) et important pour connaître la rentabilité d'une entreprise, il est obtenu après un calcul précis et fera objet de quelques modifications pour enfin avoir un résultat fiscal.

Le résultat fiscal est la base imposable pour l'IBS et non pas le résultat comptable, d'où la nécessité d'apporter des réajustements en conformité avec le code fiscal algérien sur ce dernier (résultat comptable), ces réajustements sont essentiellement effectués par des réintégrations et des déductions des différents charges / produits. Il existe donc une différence de vision entre les règles comptable et les règles fiscales.

¹ J.L.Ressignol, **fiscalité et finance d'entreprise**, la revue du financier N° 147, London, pp : 4 – 7.

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

Malgré la convergence du SCF vers le référentiel IAS/IFRS mais la réalité économique algérienne dite que les règles comptables sont fortement influencées par les décisions de l'administration fiscale.

Au cours de ces dernières décennies, la question des divergences entre les règles comptable et les règles fiscales a occupé une place primordiale dans l'actualité internationale à travers de nombreux débats théoriques et empiriques. En effet, les divergences comptable/fiscale reflètent une moins bonne qualité de l'information diffusé¹.

En Algérie, la comptabilité et la fiscalité sont deux disciplines autonomes, qui partagent les mêmes concepts mais répondants à des objectifs différents. De plus, les différences en matière d'objectifs donne une indépendance entre les règles qui servi l'intérêt de l'entreprise, et les règles fiscales qui servi l'intérêt publique.

Ainsi, les règles comptables sont soumises aux SCF par contre les fiscales sont soumises aux droit fiscal algérien. Enfin l'entreprise économique doit établir ses états financiers d'une manière fiable pour permettre à l'administration fiscale de déterminer l'assiette imposable à partir de résultat fiscal qui est calculé par l'entreprise, certifier par le commissaires aux comptes et vérifier par le fisc.

Donc, en générale : « la production de l'information comptable et financière, et particulièrement le processus d'élaboration des états financiers, du résultat comptable et du bénéfice imposable sont faits à partir des règles, des lois et des principe aussi bien comptable que fiscaux. Les dirigeants trouvent dans ces lois et règles des marges de manœuvre leur permettant d'adopter les choix comptables et fiscaux qui répondent en premier lieu à leur objectifs visés »².

¹ M.Hanlon, **the persstence and pricing of earning, Accruals and cash-flows when firms have large book-tax différences**, the Accounting review, vol 80 N° 1, London, 2005, p: 137.

² Manzon, Plesko, **The relation between financial and tax reporting mesures of income**, tax law review, vol 55, London, 2002.

En effet, ce travail de recherche va essayer d'apporter des éléments de réponse à la problématique suivante :

Quel est l'impact de divergence entre les règles comptables et les règles fiscales lors d'élaboration des états financiers de l'entreprise économique ?

À partir de cette problématique, il convient d'apporter des réponses à cette série de questions :

- Quelles sont les sources des règles comptables et fiscales, et comment peut-on passer du résultat comptable au résultat fiscal ?

- Quelles sont les principales divergences relevée des règles comptables et fiscales, et qu'elle est l'impact de ce divergences sur l'entreprise économique ?

- Est-ce que l'entreprise économique algérienne respecte les réajustements extra comptables pour passer du résultat comptable au résultat fiscal ?

Pour répondre sur la problématique posée au-dessus ainsi que les sous questions qui ont découlent, on s'est appuyé sur un certain nombre d'hypothèses notamment la principale sur laquelle on se base dans notre recherche :

La divergence entre les règles comptable et fiscales impacte le résultat de l'entreprise économique et l'oblige de mettre des corrections extracomptables à ses états financiers pour déterminer son assiette imposable.

Dés lors, il est possible aussi d'envisager les hypothèses suivantes :

Hypothèse 1 : La fiabilité de l'information comptable dans les états financiers de l'entreprise facilite la détermination de l'assiette imposable de cette dernière. Et par la suite un meilleure passage du résultat comptable au résultat fiscal à travers des réajustements spécifique.

Hypothèse 2 : La divergence entre les règles comptable et fiscales se trouve par ce que la comptabilité et la fiscalité ont des objectives différentes. Cette divergence a un impact sur l'image fidèle des états financiers de l'entreprise.

Hypothèse 3 : Chaque entreprise doit présenter une liasse fiscale à l'administration fiscale y compris le résultat fiscal. Et le non respect de quelques règles fiscales va sanctionner l'entreprise.

L'importance de la recherche :

La fiscalité est devenue un paramètre nécessaire à la gestion de toute organisation, dont l'utilisation judicieuse procure une richesse certaine, du fait essentiellement des impacts qu'il peut avoir sur l'image fidèle des états financiers. De plus, associer la variable fiscale aux décisions financières est pertinent dans la mesure où l'objectif est de voir qu'un impact positif

sur la firme, peut être assuré tout en adoptant une stratégie de régularité et d'optimisation fiscale « adoption des choix fiscaux les plus profitables pour l'entreprise ».

En effet, pour pouvoir connaître l'assiette imposable de l'entreprise économique on doit tout d'abord établir des réajustements pour passer du résultat comptable au résultat fiscal, ce dernier construire la base de calcul de l'impôt sur les bénéfices des sociétés.

Néanmoins, plusieurs études ignorent l'aspect fiscal et son impact sur les décisions financières. Ainsi, l'importance de la fiscalité dans la vie de l'entreprise et la rareté des études ayant intégré la variable fiscale dans les décisions financières de la firme ont constitué une motivation pour effectuer cette recherche.

L'importance de cette recherche apparaisse lors de la détermination de toutes les divergences entre la fiscalité et la comptabilité. Ainsi, son impact sur l'entreprise économique algérienne qui doit toujours être en veille lors de mettre des décisions comptable ou financière pour éviter au maximum le sanctionne de l'administration fiscale qui s'approprie de la richesse pour réduire au maximum toute situation frauduleuse.

La méthodologie de la recherche :

Pour mieux débattre ce sujet on a suivie une méthodologie descriptives-analytique. Tout d'abord, nous allons décrire le cadre conceptuel des règles comptable et fiscales puis on analysera les variables théoriques qui expliquent le passage de résultat comptable au résultat fiscal. Ainsi, on déterminera les points de divergences entre les deux règles (comptables/fiscales), montrons l'impact de ce divergence et on va proposer des méthodes pour les converge .en fin, on va terminer par une étude de cas dans une entreprise économique on va analyse et interpréter leur résultat comptable et fiscal.

Cette étude sera effectuée sur des données de panel composées des états financiers et d'une liasse fiscale.

Le plan de travail :

Nous avons divisé ce travail de recherche en trois chapitres, les deux premiers sont théoriques, et le troisième est un cas pratique. Ainsi, chacun de ces chapitres est divisé en trois sections.

Pour le premier chapitre nous allons essayer dans les ses deux premières sections de présenter le cadre conceptuel et légales des règles comptables et des règles fiscales, nous parlons des sources de chacune de ces règles : norme internationale, SCF, code fiscale, lois de finance....ainsi dans la troisième section nous allons montrer comment ce fait le passage de résultat comptable au résultat fiscal.

Dans le deuxième chapitre, nous allons parler dans la première section sur la relation et la divergence qui existe entre les règles comptable et fiscales, puis, dans la deuxième section on va montrer l'impact de cette divergence dans les états financiers de l'entreprise économique, enfin, dans la troisième section nous proposerons quelques méthodes de rapprochement entre ces deux règles.

Dans le dernier chapitre nous allons faire une étude de cas dans une entreprise économique (MFG SPA filiale du groupe CEVITAL). Nous allons essayer dans la première section de présenter l'organisme d'accueil. Puis nous mettrons une présentation et analyse du résultat comptable dans les états financiers de l'entreprise objet d'étude. Et enfin dans la troisième section nous déterminerons le processus de passage du résultat comptable au résultat fiscal prenant en considération de toutes les réintégrations et les déductions des charges et des produits. Et par cela nous essayerons de déterminer la divergence qui existe entre les règles comptables et les règles fiscales et son impact sur cette entreprise.

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

Chapitre I :

**Le cadre conceptuel et légal
des règles comptables et
fiscales, le résultat
comptable et le résultat
fiscal**

La mondialisation et ses conséquences sur la globalisation financière qui en a résulté ont placé la comptabilité et ses règles, principale source de l'information financière, au cœur du fonctionnement des marchés financiers.

La nécessité d'un référentiel comptable international se fait donc de plus en plus ressentie afin de donner une information financière comprise par tous les utilisateurs. L'Algérie n'est pas en reste, la mise en place d'un SCF largement inspiré des IFRS, est obligatoire depuis janvier 2010 pour la production et la présentation des états financiers.

L'environnement fiscal, fruit d'une évolution socio-historique propre à chaque pays. Or, la fiscalité constitue aujourd'hui une composante essentielle dans la vie des entreprises, elle est une variable stratégique de l'entreprise, et celle-ci se doit d'optimiser sa charge fiscale. Donc on peut dire que la fiscalité et ces règles sont devenues l'une des préoccupations majeures de toute entreprise à cause de la multiplicité, la complexité et l'instabilité de ses textes.

Au cours de l'exercice annuel, chaque entreprise tente d'une manière indéfectible de minimiser les coûts d'exploitation afin de pouvoir posséder un résultat positif à la fin.

La détermination du résultat fiscal de l'entreprise passe à travers un résultat comptable rectifié par des réajustements extracomptables, et ça se focalise sur les principes vitaux des règles comptables ainsi que la maîtrise des règles fiscales.

De ce fait, nous allons dans ce chapitre parler sur le cadre général des règles comptables et fiscales. Ainsi de déterminer le passage de résultat comptable au résultat fiscal qui est commencée par la présentation des états financiers et terminée par la déclaration fiscale se forme d'une liasse.

Section 1: Le cadre général des règles comptables

Les règles comptables sont inspirées essentiellement par deux sources qui sont les normes internationales IAS/IFRS et le système comptable financier (SCF), ces deux sources nous donnent le cadre conceptuel des règles comptables algériennes.

Sous-section 1: Définition et objectifs de cadre conceptuel

Le cadre conceptuel des règles comptable constitue une base commune permettant l'élaboration des règles cohérentes et la détermination d'objectives des états financiers¹.

1- Définition du cadre conceptuel :

« Le cadre conceptuel définit les objectifs, les principes, les concepts à partir desquels les normes, les règles et le cadre comptable sont construits et assignés à la comptabilité »².

Et selon l'article 07 du journal officiel n°74 « Le cadre conceptuel de la comptabilité financière constitue un guide pour l'élaboration des normes comptable, leur interprétation et la sélection de la méthode comptable »³

À partir de ces deux définitions on peut déduire que le cadre conceptuel est un guide qui sert à déterminer les règles comptables.

En Algérie le cadre conceptuel est bien déterminé par le SCF -2007, qui est inspiré par la suite à partir de normes internationales IAS/IFRS.

2- Les objectifs de cadre conceptuel :

Selon l'article 1 du cadre IFRS, on lit: « le présent cadre définit les concepts qui sont à la base de la préparation et de la présentation des états financiers à l'usage des utilisateurs externes »⁴.

Donc le cadre conceptuel nous permettons de⁵ :

- Préparer des états financiers on appliquant les normes comptables internationales ;
- Aider les auditeurs à se faire une opinion sur la conformité des états financiers avec les normes comptables internationale.

Sous-section 2: Le contenu du cadre conceptuel

Le cadre conceptuel et contient essentiellement de : la présentation des états financiers, ses objectifs et ses utilisateurs.

¹ Patrick Maurice, **Le cadre conceptuel**, www.easycompta.ea, actualisé le 14/09/2014, consulté le 18/05/2016 à 9 :29.

² A.Kadouri et A.Mimeche, **Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007**, Enag édition, Alger, 2009, p : 63.

³ Loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier, Journal officiel de la république algérienne N° 74, 25/11/2007, p : 4.

⁴ A.Kadouri et A.Mimeche, Idem, p: 63.

⁵ Ibid, p: 64.

1- La présentation des états financiers :

Conformément avec l'IAS 1, le SCF préconise les cinq états financiers¹, d'après l'article 210-1 de l'Arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers, Toute entité entrant dans le champ d'application du présent système comptable établit annuellement des états financiers. Ces états financiers des entités autres que les petites entités comprennent²:

- Un bilan ;
- Un compte de résultat ;
- Un tableau des flux de trésorerie ;
- Un tableau de variation des capitaux propres ;
- Une annexe précisant les règles et méthodes comptables utilisées et fournissant des compléments d'informations au bilan et au compte de résultat.

1.1- Le bilan :

Selon l'article 220-1 Le bilan décrit séparément les éléments d'actif et les éléments de passifs³, il nous donne la situation financière à la fin des exercices N et N-1.

A- Les actifs : Sont constitués des ressources contrôlées par l'entité du fait d'événements passés et destinées à procurer à l'entité des avantages économiques futurs⁴.

- **Actifs non courants :** Ce sont les éléments d'actif qui sont destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entité⁵, et sont détenus à des fins de placement à long terme c'est-à-dire plus de douze mois⁶. Il fait apparaître de façon distincte au moins les rubriques suivantes⁷:

- Les immobilisations incorporelles ;
- Les immobilisations corporelles ;
- Les amortissements ;
- Les participations ;
- Les actifs financiers.

¹ Collectif EPBI, Systeme Comptable Financier (SCF), Pages blues internationales éditions, Bordj El Kiffane, Alger, 2010, p: 224.

² Arrêté 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, journal officiel de la république algérienne N° 19, 25/03/2009, p : 19.

³ Idem, p : 20.

⁴ Rabah Boussaid et autres, Manuel de comptabilité financière conforme à la loi 11-07 du 25 Novembre 2007 portant Systeme Comptable Financier, Ministère des finances, Direction Générales de la Comptabilité, Conseil National de la Comptabilité, Enag éditions, Alger, 2013, p : 19.

⁵ Idem, p : 19.

⁶ A.kaddouri et A.Mimeche, Op.Cit, p : 91.

⁷ Arrêté du 26 juillet 2008, Ibid, p : 20.

- **Actifs courants** : Sont les actifs que l'entité s'attend à pouvoir réaliser (ou vendre ou consommer dans le cadre de cycle d'exploitation normale c'est-à-dire pour une période inférieure à douze mois¹, Il fait apparaître de façon distincte au moins les rubriques suivantes²:

- Les stocks ;
- Les actifs d'impôt (en distinguant les impôts différés) ;
- Les clients, les autres débiteurs et autres actifs assimilés (charges constatées d'avance);
- La trésorerie positive et équivalente de trésorerie positive.

B- Les passifs : Sont constitués des obligations actuelles de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques³.

- **Passifs non courants** : Les passifs à long terme portant intérêts sont classés en passifs non courants même si leur règlement doit intervenir dans les douze mois suivant la date de clôture de l'exercice si et seulement si leur échéance initiale était fixée à plus de douze mois⁴.

- **Passifs courants** : Sont attendu qu'il soit éteint dans le cadre du cycle normale d'exploitation, ou il doit être payé dans les douze mois qui suivent la date de clôture⁵.

Il fait apparaître de façon distincte au moins les rubriques suivantes⁶ :

- Les capitaux propres avant distributions décidées ou proposées après la date de clôture, en distinguant le capital émis (dans le cas de sociétés), les réserves, le résultat net de l'exercice et les autres éléments ;
- Les passifs non courants portants intérêts ;
- Les fournisseurs et autres crédateurs ;
- Les passifs d'impôt (en distinguant les impôts différés) ;
- Les provisions pour charges et passifs assimilés (produits constatés d'avance) ;
- La trésorerie négative et équivalente de trésorerie négative.

C- Le modèle de bilan financier : Ci-après, nous présentons le bilan selon le tracé du NSCF-2007, les actifs sont présentés dans une feuille et les passifs dans une autre, aussi il faut apparaitre le résultat de l'exercice.

¹ A.kaddouri et A.Mimeche, Op.Cit, p: 91.

² Arrêté du 26 juillet 2008, Op.Cit, p : 20.

³ Rabah Boussaid et autres, Op.Cit, p : 19.

⁴ A.kaddouri et A.Mimeche, Idem, p : 96.

⁵ Rabah Boussaid et autres, Idem.

⁶ Arrêté du 26 juillet 2008, Idem.

Tableau N° 1: Bilan actif de l'exercice clos le .././....

Actif	Note	N Brut	N Amortisse- ments/ Provisions	N Net	N-1 Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT) Écarts d'acquisition (ou good will) Immobilisations incorporelles Immobilisations corporelles Immobilisations en cours Immobilisations financière Titre mis en équivalence Autres participations et créances rattachées Autres titres immobilisés Prêts et autre actifs financiers non courant					
TOTAL ACTIF NON COURANT					
ACTIF COURANT Stocks et en cours Créances et emplois assimilé Clients Autres débiteurs Impôts Autres actifs courants Disponibilités et assimilés Placements et autres actifs financiers courant Trésorerie					
TOTAL ACTIF COURANT					
TOTAL GENERAL ACTIF					

Source : Journal officielle de la république Algérienne N°19 du 25/03/2009, p : 24.

Tableau N° 2: Bilan passif de l'exercice clos le .././....

Passif	Note	N	N-1 Net
CAPITAUX PROPRES Capital émis Primes et réserves Écarts de réévaluation Résultat net Autres capitaux propres-Report à nouveau			
TOTAL I			
PASSIFS NON-COURANT Emprunt et dettes financières Impôts Autres dettes non courantes Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL PASSIFS NON-COURANTS II			
PASSIFS COURANTS Fournisseurs et comptes rattachés Impôts Autres dettes Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS			
TOTAL GENERAL PASSIF			

Source : Journal officielle de la république Algérienne N°19 du 25/03/2009, p : 25.

1.2- Le compte de résultat (CR):

D'après l'article 230-1: « Le compte de résultat est un état récapitulatif des charges et des produits réalisés par l'entité au cours de l'exercice. Il ne tient pas compte de la date d'encaissement ou de décaissement. Il fait apparaître, par différence, le résultat net de l'exercice : bénéfice/profit ou perte¹.

L'article 230.2 affirme que Les informations minimales présentées au compte de résultat sont les suivantes² :

- Analyse des charges par nature, permettant de déterminer les principaux agrégats de gestion suivants : marge brute, valeur ajoutée, excédent brut d'exploitation ;
- Produits des activités ordinaires ;
- Produits financiers et charges financières ;
- Charges de personnel ;
- Impôts, taxes et versements assimilés ;
- Dotations aux amortissements et pertes de valeur concernant les immobilisations corporelles ;
- Dotations aux amortissements et pertes de valeur concernant les immobilisations incorporelles ;
- Résultat des activités ordinaires ;
- Éléments extraordinaires (produits et charges) ;
- Résultat net de la période avant distribution.

A- Le compte de résultat par nature :

Dans ce compte de résultat, les produits et les charges sont classés par catégorie et par compte³.

B- Le compte de résultat par fonction :

Dans ce compte de résultat les produits et les charges sont classés par son leur destination (fonctions)⁴.

C- Le modèle du compte de résultat :

Nous allons présenter deux modèles le premier par nature et le deuxième par fonction.

¹ Arrêté du 26 juillet 2008, Op.Cit, p : 21.

² Idem.

³ Rabah Boussaid et autres, Op.Cit, p : 25.

⁴ Idem, p : 25.

Tableau N° 3: Compte de résultat par nature

Libellés	Note	N	N-1
Chiffre d'affaire Variation stocks produits finis et en cours Production immobilisée Subventions d'exploitation			
I- Production de l'exercice			
Achats consommé Services extérieurs et autres consommation			
II- Consommation de l'exercice			
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I – II)			
Charges de personnel Impôts, taxes et versements assimilés			
IV- EXEDENT BRUT D'EXPLOITATION			
Autres produits opérationnels Autres charges opérationnelles Dotations aux amortissements et aux provisions Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL			
Produits financiers Charges financières			
VI- RESULTAT FINANCIER			
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)			
Impôts exigibles sur résultats ordinaires Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES			
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES			
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES			
Éléments extraordinaires (produits) (à préciser) Éléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE			

Tableau N° 4: Compte de résultat par fonction

Libellés	Note	N	N-1
Chiffre d'affaire Cout des ventes			
MARGE BRUTE			
Autres produits opérationnels Couts commerciaux Charges administratives Autres charges opérationnelles			
RESULTAT OPERATIONNEL			
Fournir le détail des charges par nature (frais de personnel, dotations aux amortissements) Charges financières			
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT			
Impôts exigibles sur les résultats ordinaires Impôts différés sur résultats ordinaires (variations)			
RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES			
Charges extraordinaires Produits extraordinaires			
RESULTAT NET DE L'EXERCICE			

Source : Journal officielle de la république Algérienne N°19 du 25/03/2009, p : 27.

1.3- L'état de variation des capitaux propres :

D'après l'article 250-1 : « L'état de variation des capitaux propres constitue une analyse des mouvements ayant affecté chacune des rubriques constituant les capitaux propres de l'entité au cours de l'exercice¹. Donc, on peut dire que la variation global des capitaux propres est égale aux totales des produits et charges générés par les activités au cours de période qu'ils soient comptabilisés en résultat ou en capitaux propres². Les informations minimales à présenter dans cet état concernent les mouvements liés³ :

¹ Arrêté du 26 juillet 2008, Op.Cit, p : 22.

² A.kaddouri et A.Mimeche, Op.Cit, p: 101.

³ Arrêté du 26 juillet 2008, Idem, p : 23.

- au résultat net de l'exercice ;
- aux changements de méthode comptables et aux corrections d'erreurs dont l'impact est directement enregistré en capitaux propres ;
- aux autres produits et charges enregistrés directement dans les capitaux propres dans le cadre de correction d'erreurs significatives ;
- aux opérations en capital (augmentation, diminution, remboursement.) ;
- aux distributions de résultat et affectations décidées au cours de l'exercice.

A- Le modèle de l'état de variation des capitaux propres : Nous allons présenter ce modèle conformément au SCF 2007 comme suit :

Tableau N° 5: L'état de variation des capitaux propres

Libellés	Note	Capital Social	Prime D'émission	Écart D'évaluation	Écart De réévaluation	Réserves Et résultat
Soldes au 31 décembre N-2						
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profits ou pertes non comptabilisés, dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice						
Solde au 31 décembre N-1						
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profits ou pertes non comptabilisés, dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice						
Solde au 31 décembre N						

Source : Journal officielle de la république Algérienne N°19 du 25/03/2009, p : 33.

1.4- Le tableau des flux de trésorerie (TFT) :

L'article 240-1 informe que : « Le tableau de flux de trésorerie a pour but d'apporter aux utilisateurs des états financiers une base d'évaluation de la capacité de l'entité à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie, ainsi que des informations sur l'utilisation de ces flux de trésorerie »¹.

¹ Arrêté du 26 juillet 2008, Op.Cit, p : 22.

A- La méthode directe : La méthode directe qui est recommandée consiste¹ :

- À présenter les principales rubriques d'entrée et de sortie de trésorerie brute (clients, fournisseurs, impôts.) afin de dégager un flux de trésorerie net ;
- À rapprocher ce flux de trésorerie net du résultat avant impôt de la période considérée.

B- La méthode indirecte : Elle concerne uniquement la rubrique des flux opérationnels, les autres rubriques étant présentées exactement comme la méthode directe². La méthode indirecte consiste à ajuster le résultat net de l'exercice en tenant compte³:

- Des effets des transactions sans influence sur la trésorerie (amortissements, variations clients, stocks, variations fournisseurs.) ;
- Des décalages ou des régularisations (impôts différés.) ;
- Des flux de trésorerie liés aux activités d'investissement ou de financement (plus ou moins-values de cession.), ces flux étant présentés distinctement.

Les flux de trésorerie résultant des activités d'exploitation sont obtenus en ajustant le résultat net de l'exercice comme suit⁴:

- Des opérations n'ayant pas un caractère monétaire (dotations et reprises d'amortissements et des provisions, différences de changes non réalisées...);
- De tout report ou régularisation d'encaissements ou de décaissements passés ou futurs liés aux activités opérationnelles (variation des comptes clients et fournisseurs et des comptes de régularisation principalement) ;
- Des charges et produits relatifs à des opérations d'investissement ou de financement.

C- Les opérations figurants au TFT : Sont trois activités présentées comme suit⁵:

- **Les activités opérationnelles :** Elles représentent les principales activités génératrices de produits de l'entité et toutes les autres activités qui ne sont pas des activités d'investissement ou de financement.
- **Les activités d'investissement :** Ce sont les acquisitions et les sorties d'actifs à long terme, et les autres placements qui ne sont pas inclus dans les équivalents de trésorerie.
- **Les activités de financement :** Ce sont les activités qui résultent des changements dans l'importance et la composition des capitaux propres et des emprunts de l'entité.

D- Le modèle de tableau des flux de trésorerie (TFT) : Nous allons présenter deux modèles le premier est la méthode directe de TFT et le deuxième est la méthode indirecte.

¹Arrêté du 26 juillet 2008, Op.Cit , p : 22.

² A.kaddouri, A.Mimeche, Op.Cit, p: 107.

³Arrêté du 26 juillet 2008, Idem.

⁴ Rabah Boussaid et autres, Op.Cit, p : 29.

⁵ Idem, p : 27.

Tableau N° 6: Tableau des flux de trésorerie (méthode directe)

Libellés	Note	Exercice N	Exercice N-1
<u>FLUX DE TRESORERIE PROVENANT DES ACTIVITES OPERATIONNELLES :</u>			
Encaissement reçues des clients			
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel			
Intérêts et frais financiers payés			
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant élément extraordinaires			
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)			
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)			
<u>FLUX DE TRESORERIE PROVENANT DES ACTIVITES D'INVESTISSEMENT :</u>			
Décaissement sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Encaissement sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)			
<u>FLUX DE TRESORERIE PROVENANT DES ACTIVITES DE FINANCEMENT :</u>			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissement provenant d'emprunts			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)			
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi-liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)			
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice			
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice			
Variation de trésorerie de la période			
RAPPROCHEMENT AVEC LE RESULTAT COMPTABLE			

Source : Journal officielle de la république Algérienne N°19 du 25/03/2009, p : 31.

Tableau N°7 : Tableau des flux de trésorerie (méthode indirecte)

Libellés	Note	Exercice N	Exercice N-1
FLUX DE TRESORERIE PROVENANT DES ACTIVITES OPERATIONNELLES Résultat net de l'exercice Ajustement pour : - Amortissements et provisions - Variation des impôts différés - Variation des stocks - Variation des clients et autres créances - Variation des fournisseurs et autres dettes - Plus ou moins values de cession, nettes d'impôts			
Flux de trésorerie générés par l'activité (A)			
FLUX DE TRESORERIE PROVENANT DES ACTIVITES D'INVESTISSEMENT Décaissement sur acquisition d'immobilisations Encaissement sur cessions d'immobilisations			
Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement (B)			
FLUX DE TRESORERIE PROVENANT DES OPERATIONS DE FINANCEMENT Dividendes versés aux actionnaires Augmentation de capital en numéraires Émission d'emprunts Remboursements d'emprunts			
Flux de trésorerie liés aux opérations de financement (C)			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)			
Trésorerie d'ouverture Trésorerie de clôture			
Variation de trésorerie de la période			

Source : Journal officielle de la république algérienne N°19 du 25/03/2009, p : 32.

1.5- L'annexe :

Selon l'article 260-1 : « L'annexe des états financiers comporte des informations sur les points suivants, dès lors que ces informations présentent un caractère significatif ou sont utiles pour la compréhension des opérations figurant sur les états financiers »¹, ces informations sont les suivants²:

- les règles et les méthodes comptables adoptées pour la tenue de la comptabilité et l'établissement des états financiers ;

¹ Arrêté du 26 juillet 2008, Op.Cit, p : 23.

² A.kaddouri, A.mimeche, Op.Cit, pp: 111-117.

- les compléments d'information nécessaires à une bonne compréhension du bilan, du compte de résultat, du tableau des flux de trésorerie et de l'état de variation des capitaux propres ;
- les informations concernant les entités associées, les co-entreprises, les filiales ou la société mère ainsi que les transactions ayant éventuellement eu lieu avec ces entités ou leurs dirigeants ;
- les informations à caractère général ou concernant certaines opérations particulières nécessaires à l'obtention d'une image fidèle.

A-Modèles de tableaux pouvant figurer dans l'annexe : Ci-après quelque modèle de tableaux pouvant figurer dans l'annexe :

Tableau N° 8 : Évolution des immobilisations et des actifs financiers non courants

Rubriques et postes	Notes	Valeur brute à l'ouverture de l'exercice	Augmentation de l'exercice	Diminution de l'exercice	Valeur brute à la clôture de l'exercice
Immobilisations incorporelles Immobilisations corporelles Participations Autres actifs financiers non courants					

Source : Journal officielle de la république Algérienne N°19 du 25/03/2009, p : 37.

Tableau N° 9: Tableau des amortissements

Rubriques et postes	Notes	Amortissements cumulés en début d'exercice	Augmentations dotations de l'exercice	Diminution éléments sortis	Amortissements cumulés en fin d'exercice
Goodwill Immobilisations incorporelles Immobilisations corporelles Participations Autres actifs financiers non courants					

Source : Journal officielle de la république Algérienne N°19 du 25/03/2009, p : 37.

Tableau N° 10: Tableau des pertes de valeur sur immobilisations et autres actifs non courants

Rubriques et postes	Notes	Pertes de valeur cumulées en début d'exercice	Augmentation pertes de valeur sur l'exercice	Reprises sur pertes de valeur	Pertes de valeur cumulées en fin d'exercice
Goodwill Immobilisations incorporelles Immobilisations corporelles Participations Autres actifs financiers non courants					

Source : Journal officielle de la république Algérienne N°19 du 25/03/2009, p : 37.

Tableau N° 11: Tableau des participations (filiales et entités associées)

Filiales et entités associées	Notes	Capitaux propres	Dont capital	Quote-part de capital détenu (%)	Résultat dernier exercice	Prêts et avances accordés	Dividendes encaissés	Valeur comptable des titres détenus
Filiales Entité A Entité B Entité associées Entité 1 Entité 2								

Source : Journal officielle de la république Algérienne N°19 du 25/03/2009, p : 38.

Tableau N° 12 : Tableau des provisions

Rubriques et postes	Notes	Provisions cumulées en début d'exercice	Dotations de l'exercice	Reprises sur exercice	Provisions cumulées en fin d'exercice
Provisions passifs non courants Provisions pour pensions et obligations similaires Provisions pour impôts Provisions sur litiges					
TOTAL					
Provisions passifs courants Provisions pour pensions et obligations similaires Autres provisions liées au personnel Provisions pour impôts					
TOTAL					

Source : Journal officielle de la république Algérienne N°19 du 25/03/2009, p : 38.

Tableau N° 13: État des échanges des créances et des dettes à la clôture de l'exercice

Rubriques et postes	Notes	A un an au plus	A plus d'un an et 5 ans au plus	A plus de 5 ans	TOTAL
Créances					
Prêts					
Clients					
Impôts					
Autres débiteurs					
TOTAL					
Dettes					
Emprunts Autres dettes					
Fournisseurs					
Impôts					
Autres créditeurs					
TOTAL					

Source : Journal officielle de la république algérienne N°19 du 25/03/2009, p : 38.

2- Les objectifs, les utilisateurs et les caractéristiques des états financiers :

2.1- Les objectifs des états financiers :

L'objectif des états financiers est de fournir des informations utiles sur la situation financière (bilan), a performance (compte de résultat) et les variations de la situation de trésorerie (tableau des flux de trésorerie) d'une entité afin de répondre aux besoins de l'ensemble des utilisateurs de ces informations. Dans le SCF l'objectif des états financiers est non seulement de produire des informations pour les directions fiscales afin de déterminer la base imposable¹, mais aussi mettre à disposition une information qui soit utile à un large éventail d'utilisateurs pour prendre des décisions économique².

2.2- Les utilisateurs des états financiers :

L'article 121-7 du SCF 2007 détermine les utilisateurs des états financiers, ces utilisateurs sont³:

A- Les actionnaires : Les sociétés ouvertes seront influencés dans deux grandes décisions. La première concerne le choix de rester des investisseurs de la société et la deuxième de savoir s'ils augmentent ou diminuent cette participation. Ils utiliseront principalement les données sur la performance financière de l'entreprise et sa position par rapport à la

¹ Mohamed Kebieche, L'impact de l'application du système comptable financier sur les caractéristique de l'information financière dan l'entreprise, mémoire de magister en sciences commerciales et financière, École supérieure de commerce, 2011, Alger, p : 70.

² Catherine Maillet, Comptabilité en IFRS, École Supérieure Algérien des Affaires, ESCP Europe, Mars 2012, p : 18.

³ A.kaddouri, et A.mimeche, Op.Cit, p: 61.

concurrence pour prendre ces décisions. Un actionnaire peut être considéré comme un utilisateur externe de l'information comptable et des états financiers.

B- Les propriétaires : qui exploitent l'entreprise auront des besoins similaires aux actionnaires.

C- Les gestionnaires : sont les directeurs et les superviseurs dans l'entreprise. Chacun des postes dans la hiérarchie a besoin d'avoir accès à différentes parties de l'information financière pour pouvoir faire son travail correctement.

D- Les fournisseurs : ils utilisent les états financiers des dernières périodes pour peuvent évaluer si cette entreprise solvable à fin de fixer leurs politiques et leurs limites de crédit.

E- Les clients : utilisent les informations comptables pour réduire les risques liés à l'approvisionnement.

F- Le gouvernement : est principalement intéressé par les impôts qu'il va chercher sur le bénéfice de l'entreprise. Les autorités fiscales seront intéressées par la conformité des chiffres présentés aux états financiers.

G- Les entreprises concurrentes : Utilisent les états financiers pour évaluer le secteur d'activité et se compareront pour voir s'il y a place à des améliorations.

H- Les banques et les créanciers : doivent connaître la santé financière prévisionnelle de l'entreprise pour prêter à une entreprise.

2.3- Caractéristiques qualitatives des états financiers :

Les caractéristiques qualitatives sont les caractéristiques qui rendent l'information utile aux utilisateurs des états financiers et on peut les classer entre :

A- Les caractéristiques qualitatives de base ¹ : Intelligibilité, pertinence, fiabilité, comparabilité.

Tableau N° 14: Caractéristiques qualitatives des états financiers

Caractéristiques	Intelligibilité	Pertinence	Fiabilité	comparabilité
Définitions	L'information doit être compréhensible immédiatement par les utilisateurs.	L'information publiée doit être utile pour la prise de décision.	L'information doit être digne de confiance.	Les utilisateurs doivent être en mesure de comparer les états financiers d'une entreprise dans le temps.

Source : Paragraphe 24-42 du cadre conceptuel

B- Les caractéristiques qualitatives dérivées : Image fidèle, prééminence de la substance sur la forme, neutralité, prudence, exhaustivité, importance relative.

¹ Paragraphe 24-42 du cadre conceptuel.

Section 2 : Le cadre général des règles fiscales

Depuis la réforme fiscale de 1991, le système fiscal s'est adapté à la politique économique de l'État et ses besoins financiers¹, et cela est fait à travers le droit fiscal qui constitue d'une complexité et d'une abondance d'information. Toutefois, une connaissance approfondie permet à l'entreprise d'adopter des attitudes plus prudentes dans les circonstances appropriées.

Donc, on peut dire que les règles fiscales sont déterminées par le droit fiscal des affaires qui est différents d'un pays à l'autre (selon la politique économique de chaque pays).

Sous-section 1 : Notion de base sur la fiscalité

La fiscalité occupe de nos jours, une place importante dans les économies modernes. C'est un outil de gestion économique largement utilisé par l'État et les entreprises, elle est essentiellement régie par le droit fiscal des affaires.

1- Définition et sources du droit fiscal :

1.1- Définition de droit fiscal : Le droit fiscal des affaires est l'ensemble des règles juridiques concernant les impôts et taxes applicables aux commerçants et industriels ainsi qu'aux activités commerciales et industrielles².

De ce fait, le droit fiscal constituant une contrainte pour l'entreprise, impose à celle-ci le respect des dispositions diverses et complexes.

1.2- Les sources du droit fiscal Algérien :

A- La constitution : Par son article 129 cité supra, précise que la loi pose les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement de l'imposition de toute nature. L'abondante législation fiscale a été rassemblée dans cinq codes des impôts qui se substituent aux anciennes codifications antérieures à 1992.

Le code général des impôts, hérité en 1992 de l'époque coloniale, contenait principalement les textes législatifs concernant les impôts directs, les droits d'enregistrement, et les taxes sur le chiffre d'affaire, les droits de timbre et les contributions indirectes³. Les codes des impôts sont⁴:

- Code des impôts directs et taxes assimilées ;
- Code des impôts indirects ;
- Code droit de timbre ;

¹ Rédha Khelassi, **Précis d'audit fiscal de l'entreprise**, Berti éditions, Dely Brahim, Alger, 2013, p : 131.

² Mansour Ben Amara et Houcine Bouznad, **Le droit fiscal selon les normes IAS/IFRS**, Éditions Houma, Bouzaréah, Alger, 2012, p : 16.

³ Idem, p : 21.

⁴ Rédha Khelassi, Idem ; pp : 131-132.

- Code de taxe sur le chiffre d'affaire ;
- Code d'enregistrement ;
- Code des procédures fiscales.

B- Les traités internationaux et les conventions internationales : Qui ont deux caractères¹:

- **Une autorité supérieure aux lois :** le législateur n'est plus totalement libre de fixer les règles fiscales selon son bon vouloir, il est contraint de respecter les traités internationaux et les conventions internationales.

- **Une importance croissante :** car les traités et les conventions ont souvent comme finalité de lutter contre l'évasion et la fraude fiscales.

2- définition et objectives de la fiscalité :

2.1- définition de la fiscalité :

« C'est l'ensemble des impôts et des taxes perçues par une collectivité publique »².

Une autre définition décrit la fiscalité comme : « Le fait d'utiliser l'impôt Pour orienter les comportements des personnes (physiques ou morales) vers le sens voulu par les pouvoirs public »³.

De ces deux définitions, on peut dire que l'impôt a un double rôle : rôle de collecte des ressources financières pour la puissance publique et rôle d'instrument de politique économique.

2.2- Les éléments d'appréciation de la fiscalité ⁴:

A- Les références historiques : Les qualités de l'impôt ont déjà fait l'objet de réflexions sous l'ancien régime, notamment en 1776 Adam Smith présentait quatre principes pour un bon système fiscal:

- La justice ;
- La fiscalité et la certitude nécessaire pour garantir les contribuables contre l'arbitraire ;
- La commodité ;
- L'économie des frais de perception.

B- Les repères actuels : La qualité d'un impôt ou d'un système fiscal semble pouvoir se mesurer aujourd'hui par rapport à quatre références : la justice, le rendement, l'adaptation au milieu et les garanties des contribuables.

¹ Mansour Ben Amara et Houcine Bouznad, Op.Cit, pp: 21-22.

² Alain Beitone et autres, **Dictionnaire des sciences économique**, Armand Colin éditeur, Paris, France, 1991, p: 163.

³ Mansour Ben Amara et Houcine Bouznad, Idem, p: 22.

⁴ Ibid, pp: 24-26.

Sous-section 2 : Généralité sur le bénéfice imposable et l'impôt sur ce bénéfice

Les bénéfices dégagés par les entreprises constituent un revenu imposable. Le régime d'imposition de ce bénéfice dépend de la structure juridique et de l'activité de l'entreprise.

Dans notre recherche nous intéressons par l'impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS), qui est calculé après la détermination de bénéfice net et le passage de résultat comptable au résultat fiscal. Nous allons aussi bien exprimer ce passage dans la section suivante.

1- La notion d'impôt et du bénéfice imposable :

1.1- La notion de l'impôt :

A- définition de l'impôt : « C'est une prestation pécuniaire requise des membres de la collectivité, perçue par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie ». ¹

B- Les caractères de l'impôt²:

- L'impôt est une prestation pécuniaire, il se distingue par là des autres prestations ou services que les membres de la collectivité doivent à l'État ;
- L'impôt est une prestation requise des membres de la collectivité, qui sont les personnes physiques et les personnes morales ;
- L'impôt est une prestation perçue par voie d'autorité c'est-à-dire les contribuables sont dans une situation statutaire devant la puissance publique ;
- L'impôt est une prestation perçue à titre définitif, il n'appelle aucun remboursement.

C- La fonction de l'impôt ³ :

- la répartition des charges publique : L'impôt est le seul procédé permettant de couvrir les dépenses des services publics.

- L'interventionnisme : L'impôt est souvent utilisé à des fins :

- D'incitation (natalité, environnement...) ;
- De dissuasion (des droits portants pour réduire la consommation d'alcool et du tabac) ;
- De protection.

- La redistribution des revenus ou des richesses : Pour réduire les injustices sociales et pour assurer à tous les citoyens un minimum des ressources.

D- Les impôts dans l'entreprise : De point de vue de l'entreprise, on peut distinguer trois types d'impôts ⁴ :

- Les impôts collectés par l'entreprise, mais qui ne sont pas en principe à sa charge :

¹ Mansour Ben Amara et Houcine Bouznad, Op.Cit, p : 22.

² Idem, p : 23.

³ Ibid, pp : 22-25.

⁴ Monique Hinard, et autres, Comptabilité et fiscalité, Presse universitaires de France, Paris, France, 1988, p : 312.

- La TVA ;
- La part des cotisations sociales prélevés sur les salaires et qui sont à la charge des salariés ;
- Le précompte, impôts non déductible, associé à la distribution des dividendes qui est à la charge des actionnaires de l'entreprise.
- **Les impôts à la charge de l'entreprise quel que soit son résultat :**
 - Des versements obligatoires à l'État et aux collectivités locales pour subvenir aux dépenses publiques ;
 - Des versements institués par l'autorité publique notamment pour le financement d'actions d'intérêt économique et social.
- **L'impôt sur le bénéfice versé par l'entreprise proportionnellement à ses résultats déclarés :** Bien qu'à la charge de l'entreprise dans la mesure où c'est elle qui le paie, l'IBS n'est pas comptabilisé avec les autres impôts, mais dans un compte spécial qui figure en dernier dans le compte de résultat juste. L'IBS reste définitivement à la charge de l'entreprise.

1.2- Le bénéfice imposable :

A- Définition relative au bilan : D'après l'article 140-2 du CIDTA : « Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminué des suppléments d'apport et augmenté des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actifs sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés »¹.

B- Définition relative au compte de résultat : Au terme de l'article 140 -1 du CIDTA : « le bénéfice imposable est le bénéfice net déterminé d'après le résultat des opérations de toute nature effectuées par chacun des établissements, unités ou exploitations dépendant d'une même entreprise y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif soit en cours soit en fin d'exploitation. »².

En application de ces principes, l'article 85-2 de CIDTA donne une énumération des frais déductibles. Ce n'est qu'une liste indicative et non limitative devant l'impossibilité de prévoir la variété des frais et charges qu'aurait à supporter une entreprise³.

En effet, le bénéfice imposable est calculé à partir du résultat comptable. Il sert à déterminer l'assiette imposable après des réajustements extracomptables. On va bien détailler ces réajustements dans la section suivante.

¹ Ministère des finances, **Code des impôts directs et taxes assimilés (CIDTA)**, Berti édition, Alger, 2014, p: 56.

² Idem.

³ Mansour Ben Amara et Houcine Bouznad, Op.Cit, p : 141.

2- L'impôt sur le bénéfice des sociétés (L'IBS) :

2.1- Définition :

L'impôt sur le bénéfice des sociétés est prélevé par l'état. Son assiette est constituée par les bénéfices industriels et commerciaux réalisés par les sociétés¹. Et selon l'article 135 de CIDTA il est établi un impôt annuel sur l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par les sociétés et autres personnes morales, cet impôt est désigné sous le nom d'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS)².

2.2- Champ d'application ³:

- Sociétés de capitaux (SPA, SARL, Sociétés en commandite par actions, etc.)
- Entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée ;
- Sociétés de personnes et sociétés en participation au sens du code de commerce ayant opté pour leur imposition à l'IBS ;
- Sociétés civiles ayant opté pour l'assujettissement à l'IBS. La demande d'option doit être annexée à la déclaration prévue à l'article 151 du Code des Impôts directs et taxes assimilées. Elle est irrévocable pour la durée de vie de la société ;
- Établissements et organismes publics à caractère industriel et commercial ;
- Les sociétés qui réalisent les opérations et produits mentionnés à l'article 12 du CIDTA.
- Sociétés coopératives et leurs unions à l'exclusion de celles visées à l'article 138 – 1 du CIDTA;

A- Les sociétés exclues du champ d'application de l'IBS : Ce sont les suivantes :

- Organismes de placement collectif en valeurs mobilières, constitués et agréés dans les formes et conditions prévues par la législation et la réglementation en vigueur ;
- Sociétés et coopératives soumises à l'impôt forfaitaire unique. (Article 11 LF 2015).

2.3- Base imposable:

La base imposable est égale au bénéfice net résultant entre⁴ :

- Les produits réalisés par l'entreprise (Ventes, produits exceptionnels... etc.) ;
- Moins les charges engagées dans le cadre de l'exercice de l'activité (Frais généraux, frais financiers, amortissement, provisions, impôts et taxes professionnels... etc.).

2.4- Taux d'imposition ⁵: Le taux de l'impôt sur les bénéfices des sociétés est fixé à :

¹ Franck bazureau et autres, **dictionnaire d'économie et de sciences sociales**, Berti éditions, Alger, 2009, p:503.

² CIDTA, Op.Cit, p : 65.

³ Ministère des finances, direction générales des impôts, guides fiscaux, **Le système fiscal algérien**, Alger, 2016, pp : 4-5.

⁴ Ministère des finances, DGI, Op.Cit, p : 5.

⁵ Idem.

- 19% pour les activités de production de biens ;
- 23% pour les activités de bâtiment, de travaux publics et d'hydraulique ainsi que les activités touristiques et thermales à l'exclusion des agences de voyages;
- 26% pour les autres activités.

2.5- Les acomptes de LIBS :

La modalité de paiement de l'IBS est constituée à titre principal par le système de paiement spontané, cette modalité de paiement sert à calculé l'IBS par le contribuable lui-même et versé spontanément à la caisse du receveur des impôts. Ce système des paiements spontanés comporte¹ :

- D'une part, le versement de trois (03) acomptes,
- D'autre part, le solde de liquidation de l'impôt.

Les acomptes provisionnels sont en principe, versés dans les délais suivants²:

- Premier acompte : du 20 février au 20 mars;
- Deuxième acompte : du 20 mai au 20 juin;
- Troisième acompte : du 20 octobre au 20 novembre;
- Solde de liquidation : le jour de la remise de la déclaration annuelle.

Le montant de chaque acompte est égal à 30% de l'impôt afférent au bénéfice de référence. C'est-à-dire la base de calcul des acomptes est constituée par³:

- Le bénéfice du dernier exercice clos à la date de son échéance ;
- Le bénéfice de la dernière période d'imposition lorsqu'aucun exercice n'a été clos au cours d'une année ;
- En ce qui concerne les entreprises nouvellement créées, chaque acompte est égal à 30% de l'impôt calculé sur le produit évalué à 5% du capital social appelé.

Tableau N° 15 : Acomptes de l'IBS

Les acomptes	Montant de l'acompte	Période de payement
1^{er} acompte	$IBS (n-2) * 30\%$	Du 20 février au 20 mars
2^{ème} acompte	$2 * (IBS (n-1) * 30\%) - 1^{er} \text{ acompte}$	Du 20 mai au 20 juin
3^{ème} acompte	$IBS (n- 1) * 30\%$	Du 20 octobre au 20 novembre
Reliquat	$IBS (n) - \text{somme des trois acomptes payés}$	Dernier délai le 20/04/n+1

Source : Guide pratique des déclarations fiscales, 2015, p: 18.

¹ Ministère des finances, direction générales des impôts, guides fiscaux, **Guide pratique de contribuable**, 2016, p : 81.

² Idem.

³ Ibid.

Pour le reliquat (solde de liquidation), on peut avoir trois situations¹ :

A- Somme des acomptes = IBS dû de l'exercice : Dans cette situation le reliquat est nul, et donc il y'auras pas de régularisation ;

B- Somme des acomptes < IBS dû de l'exercice : Dans ce cas le reliquat est positif donc il faut le régler au plus tard le 30 avril de l'année n+1 ;

C- Somme des acomptes > IBS dû de l'exercice : Si les acomptes payés sont supérieurs à l'IBS dû de l'exercice, la différence donne lieu à un excédent de versement qui peut être imputé sur les prochains versements en matière d'acomptes.

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

Selon la doctrine comptable, pour déterminer la charge d'impôt correspondante à un exercice comptable, les sociétés peuvent utiliser soit la méthode de l'impôt exigible, soit celle du report d'impôt ou imposition différée².

3.1- L'impôt exigible :

Un impôt exigible est une dette fiscale à comptabiliser en passif tant qu'il n'est pas payé. C'est le montant de l'impôt sur le bénéfice payable (ou récupérable) au titre du bénéfice imposable (ou la perte fiscale) de l'exercice³.

La méthode de l'impôt exigible consiste à calculer l'impôt en appliquant les règles du code des impôts directes et taxes assimilées (CIDTA), code des taxes sur le chiffre d'affaire...etc. Du fait de règles fiscales quelquefois différentes des règles comptables, il en résulte que certains produits et certaines charges sont retenus dans des exercices différents pour la détermination du résultat fiscal et pour le calcul du résultat comptable. Il existe donc des décalages temporaires⁴.

3.2- L'impôt différé :

La norme IAS12 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 financiers⁵. En fait, les nouvelles dispositions, figurant désormais dans le référentiel SCF2007, vont annihiler les distorsions pouvant exister entre les valeurs au bilan

¹ Ministère des finances, direction générales des impôts, guides fiscaux, **Guide pratique des déclarations fiscales**, Alger, 2015, p : 31.

² Rhéda Khelassi, Op.Cit, p : 410.

³ A.kaddouri et A.mimeche, Op.Cit, p: 303.

⁴ Rhéda Khelassi, Idem.

⁵ N.Azouani et Y.Saihi, **Comptabilité et fiscalité de groupes : traitement des impôts différés dans les groupes algériens**, revue : reformes économiques et intégration en économie mondiale, ESC, N° 13, Alger, 2012, p : 50.

comptable et les valeurs au bilan fiscal. L'impôt recalculé représente donne lieu à l'impôt différé¹.

La méthode de l'impôt différé consiste à comptabiliser en charges la charge d'impôt sur le résultat imputable aux seules opérations de l'exercice.

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. Sont enregistrées au bilan et au compte de résultat les impositions différées résultant² :

- 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 bénéfices 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- Les impôts différés actifs : Ce sont des impôts correspondent à un montant d'impôt recouvrable au cours d'exercices futurs³, a titre d'illustration, nous pouvons citer ⁴:

- Pertes ou charges comptabilisées au cours de l'exercice et déduites du résultat imposable sur un exercice ultérieur : participation des salariés, amortissements réputés différés,... ;
- Profits ou produits qui seront comptabilisés sur un exercice ultérieur et déjà intégrés au résultat imposable de l'exercice en cours : écart de conversion passif,...

L'enregistrement comptable se fait comme suit :

		.././n		
133		impôts différés actif	
	692	impositions différées actif	

B- Les impôts différés passifs : ce sont des impôts correspondent à un montant d'impôt sur les bénéfices payable au cours d'exercices futurs⁵, a titre d'illustration, nous pouvons citer ⁶:

¹ A.kaddouri et A.mimeche, Op.Cit, p: 300.

² Arrêté du 26 juillet 2008, Op.Cit , p : 16.

³ Idem.

⁴ Rhéda Khelassi, Op.Cit, p : 411.

⁵ Arrêté du 26 juillet 2008, Ibid, p : 16.

⁶ Rhéda Khelassi, Idem, p : 411.

- Pertes ou charges qui seront comptabilisées sur un exercice ultérieur et déjà déduites du résultat imposable de l'exercice : écart de conversion actif couvert par une provision, charge à répartir sur plusieurs exercices,... ;
- Profits ou produits comptabilisés au cours de l'exercice et intégrés au résultat imposable sur un exercice ultérieur : subvention d'investissement,..... ;
- Provisions règlementées réintégrées au compte de résultat : provisions pour hausse des prix, amortissements dérogatoires....

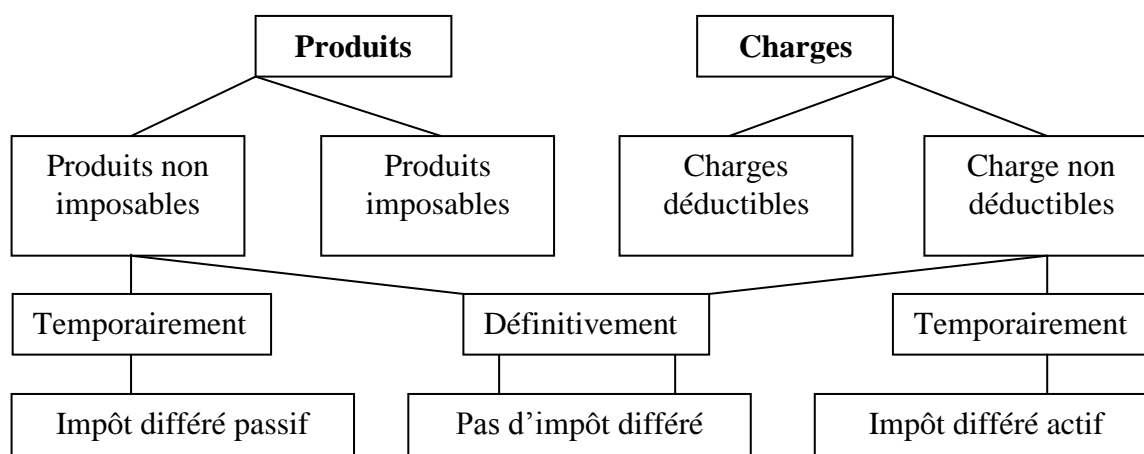
L'enregistrement comptable se fait comme suit :

693		.././n		
		imposition différée passifs	
	134	impôts différés passifs	

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.

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 courantes¹.

Schéma N° 1: Identification des impôts différés



Source : Réaliser par l'étudiant à travers les données précédentes.

¹ Arrêté du 26 juillet 2008, Op.Cit, p16.

Section 3: Le passage du résultat comptable au résultat fiscal

Il faut tenir compte de tous les points de divergences entre le droit comptable et le droit fiscal. C'est à ce moment que l'on peut parler d'autonomie du droit fiscal car il s'agit d'appliquer les règles spécifiques de la fiscalité qui vont modifier le résultat comptable¹.

Il existe des liens étroits entre le résultat comptable et le résultat fiscal. En effet, le résultat fiscal est calculé à partir du résultat comptable, que l'on ajuste pour tenir compte de règles fiscales spécifiques qui diffèrent des règles comptables².

Sous-section 1 : La détermination du résultat comptable

Le résultat comptable est déterminé, annuellement, en application des règles comptables. Vous le trouverez au passif du bilan et au compte de résultat. Dans le langage commun, ce résultat correspond aux résultats de l'entreprise³.

1- définition de résultat net de l'exercice :

Le résultat net de l'exercice constitue un des principaux critères de mesure de la performance de l'entreprise. Il est défini comme suit par le SCF : « Le résultat net de l'exercice est égal à la différence entre le total des produits et le total des charges de cet exercice. Il correspond à la variation des capitaux propres entre le début et la fin de l'exercice, hors opérations affectant directement le montant des capitaux propres sans affecter les charges ou les produits. Le résultat net correspond à un bénéfice en cas d'excédent des produits sur les charges et à un déficit dans le cas contraire »⁴.

À partir de cette définition on peut dire que le résultat net de l'exercice peut être déterminé à partir du bilan et à partir de compte de résultat. Ainsi, si ce résultat est bénéfique on l'appelle le bénéfice imposable

2-Le résultat net à partir du bilan :

Le résultat net de l'exercice représente la variation des capitaux propres entre le début et la fin de l'exercice hors opérations affectant directement les capitaux propres sans affecter les charges ou les produits comme suit⁵ :

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{Résultat net de l'exercice} \\ N \end{array}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{Capitaux propres à la fin} \\ \text{de l'exercice N} \end{array}} - \boxed{\begin{array}{c} \text{Capitaux propres au} \\ \text{début de l'exercice N} \end{array}}$$

¹ Monique Hinard et autres, Op.Cit, p : 359.

² Clotilde Cattier, Résultat comptable, résultat fiscal quelles différences, <http://www.compa-onli.com>, actualisé le 23/03/2014, consulté le : 10/02/2016, à 11 :31.

³ Idem.

⁴ Article 28 du décret exécutif de la république algérienne N°08 156, du 26 Mai 2008.

⁵ Rabah Boussaid et autres, Op.Cit, p : 261.

Les capitaux propres (CP) représentent la différence entre le total des actifs nets (A) des amortissements, provisions et pertes de valeurs et le total des dettes (P), d'où¹ :

$$\boxed{\text{RN}} = \boxed{(A_n - A_{n-1}) - (P_n - P_{n-1})} = \boxed{(A_n - P_n) - (A_{n-1} - P_{n-1})}$$

Le résultat net de l'exercice est représenté aussi la différence entre le total des actifs nets des amortissements, provisions et pertes de valeur, et le total des passifs à la fin de période (31/12/N), comme suit :

$$\boxed{\text{Résultat net de l'exercice N}} = \boxed{\text{Total actif}} - \boxed{\text{Total passif}}$$

Le résultat comptable a vocation à déterminer le montant du bénéfice comptable ou de la perte comptable de l'exercice et donc l'enrichissement économique ou l'appauvrissement économique de l'entreprise au cours de l'exercice².

Le compte 12 enregistre pour solde les comptes de charges et les comptes de produits de l'exercice, On distingue deux situations³ :

- **La première situation** : Si le résultat réalisé est positif (profit), le solde du compte 12 représente un bénéfice (ou excédent) c'est-à-dire les produits sont d'un montant supérieur aux charges (solde créditeur).
- **La deuxième situation** : Si le résultat réalisé est négatif (perte ou déficit) dans le cas contraire (solde débiteur), c'est-à-dire que les emplois et les propriétés de l'entreprise sont inférieurs à ces obligations.

3- Le résultat net à partir du compte de résultat :

La comptabilité enregistre les opérations financières de l'entreprise et notamment les opérations qui entraînent des produits ou des charges⁴.

Le résultat net représente la différence entre les produits et les charges de l'exercice⁵, comme suit :

$$\text{Résultat comptable} = \text{Produits comptables} - \text{Charges comptables}$$

Pour la détermination du résultat net de l'exercice, le SCF classe les produits et les charges en :

¹ Rabah Boussaid et autres, Op.Cit, p : 261.

² **Résultat comptable et résultat fiscal quelles des divergences à retenir**, <http://www.editions-tissot.fr>, actualisé le 13/09/2015, consulté le 10/02/2016, à 11 :24.

³ Arrêté du 26 juillet 2008, Op.Cit, p : 46.

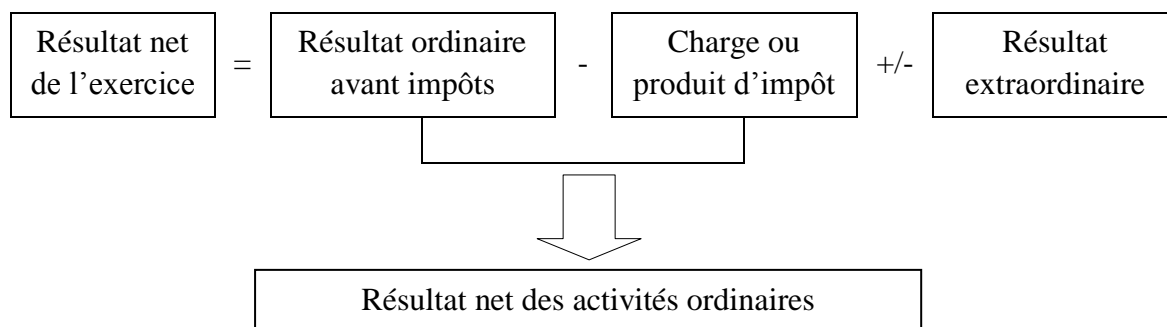
⁴ A. Bechkir et N. Merzouk, **Le champion de la comptabilité selon le nouveau SCF**, Pages blues internationales éditions, Bordj El Kiffane, Alger, Avril 2012, p: 30.

⁵ Rabah Boussaid et autres, Idem.

- Produits et charges liés aux activités ordinaires en vue de déterminer le résultat net des activités ordinaires par différence entre les produits et les charges des activités ordinaires ;

- Produits et charges liés activités extraordinaires en vue de déterminer de résultat net des activités extraordinaires par différence entre les produits et les charges des activités extraordinaires. Le schéma de détermination du résultat net de l'exercice est le suivant :

Schéma N° 2 : Détermination du résultat net



Source : Manuel de comptabilité financière, p : 265.

On conclure que le résultat net constitue un des principaux critères de mesure de la performance de l'entreprise. En effet, le compte de résultat est une synthèse des produits (source d'enrichissements) et des charges (source d'appauvrissements) réalisés par une entreprise sur un exercice donné. Grâce à cette synthèse, on peut calculer le résultat de l'exercice afin de savoir si cette entreprise a réalisé un bénéfice (résultat positif) ou bien une perte (résultat négatif).

Une double détermination du résultat est réalisé en établissement les documents de synthèse tels que le bilan et le compte de résultat. D'une part, le bilan est une « photographie » de la situation financière et patrimoniale de l'entreprise à un moment donné¹ et d'autre part, le compte de résultat mesure la performance réalisé par l'entreprise. Le résultat bénéficière est porté au débit (solde créditeur) du compte de résultat, au passif du bilan, en augmentation des capitaux propres. Cependant, un résultat déficitaire est porté au crédit (solde débiteur) du compte de résultat, au passif du bilan, en diminution des capitaux propres².

La représentation des documents de synthèse tels que le bilan et le compte de résultat facilite la communication du résultat et la comparaison entre entreprises. C'est pour cette raison qu'il est intéressant d'approfondir l'analyse de la rentabilité à diffuser aux utilisateurs de l'information comptable.

¹ David Koskas, **Comprendre un bilan**, Pearson édition, Paris, 2013, p : 23.

² Idem, p : 28.

Sous-section 2 : La détermination de résultat fiscal

Le bénéfice imposable est déterminé à partir du résultat comptable de l'entreprise. Pour déterminer l'assiette de l'IBS, il convient d'apporter au résultat comptable des corrections extracomptables pour tenir compte des règles fiscales spécifiques, le résultat comptable est affecté des réintégrations (corrections positives) et de déductions (corrections négatives)¹.

Donc le résultat fiscal est d'une utilité plus restreinte puisqu'il a pour seule utilité le calcul de l'impôt (impôt sur les sociétés ou impôt sur le revenu). Il ne permet pas de mesurer la performance économique de l'entreprise. Il est calculé en application de la loi fiscale et figure sur la liasse fiscale de l'entreprise².

1- Le traitement des charges et produits :

1.1- Les réintégrations :

Sont des augmentations de la base imposable, elles concernant soit³:

- Une charge comptabilisée non déductible ;
- Des produits dont l'imposition a été différée précédemment et qui deviennent imposables au cours de l'exercice ;
- Un produit non comptabilisé imposable.

Donc, on intègre :

- Les dépenses, charges et loyers de toutes natures afférents aux immeubles qui ne sont pas directement affectés à l'exploitation, non déductible en vertu des dispositions de l'article 169-1 du CIDTA ;
- Les cadeaux de toute autre nature, à l'exclusion de ceux ayant un caractère publicitaire lorsque leur valeur unitaire ne dépasse pas 500 DA, les subventions et les dons à l'exception de ceux consentis en espèces ou en nature au profit des établissements et associations à vocation humanitaire, lorsqu'ils ne dépassent pas un montant annuel d'un million de dinars 1.000.000 DA, (Article 169-1 du CIDTA) ;
- Les frais de réception, y compris les frais de restaurant, d'hôtel et de spectacle, à l'exception de ceux dont les montants engagés sont dûment justifiés et liés directement à l'exploitation de l'entreprise, (Article 169-1 du CIDTA) ;
- Les sommes consacrées au sponsoring, patronage et parrainage des activités sportives et de la promotion des initiatives des jeunes sont admises en déduction pour la détermination du bénéfice fiscal, sous réserve d'être dûment justifiées à hauteur de 10% du chiffre d'affaires de

¹ Guide pratique des déclarations fiscales, Op.Cit, p : 112.

² Monique Hinard et autres, Op.Cit, p : 359.

³ Guide pratique des déclarations fiscales, Idem.

l'exercice des personnes morales et/ou physiques et dans la limite d'un plafond de trente millions de dinars (30.000.000 DA), (Article 169-2 du CIDTA) ;

- Cotisation et dons non déductibles ;
- Impôts et taxes non déductibles en application de la législation fiscale en vigueur, à l'exception de l'IBS dont la réintégration est opérée au niveau d'une autre ligne ;
- Provisions non déductibles, ne remplissant pas les conditions prévues à l'article 141-5 du CIDTA;
- Amortissements non déductibles. Sont visés la quote-part des amortissements pratiqués au titre des véhicules de tourisme ne constituant pas l'outil principal de l'activité de l'entreprise, dont le plafond est fixé à 1.000.000 DA HT, (Article 141-2 CIDTA) ;
- Sont concernés également les écarts entre l'amortissement comptable pratiqué suivant le SCF et l'amortissement pratiqué suivant les dispositions fiscales prévues à l'article 174 du CIDTA, tel qu'il ressort du tableau N°5 de la liasse fiscale ;
- Amortissement non déductibles liés aux opérations de crédit bail (preneur) : suivant les dispositions de l'article 27 de la LFC pour 2010, à titre transitoire jusqu'au 31/12/2010, le crédit preneur continue à disposer du droit de déductibilité, du bénéfice imposable, du loyer qu'il verse au crédit bailleur qui pratique l'amortissement jusqu'au 31/12/2012. L'amortissement pratiqué par le crédit preneur, en application du SCF, doit être réintégré au résultat fiscal ;
- loyers hors produits financiers (bailleur) : conformément à l'article 27 de LFC pour 2010, les dispositions antérieures à la LF pour 2010, relatives aux règles d'amortissement dans le cadre des contrats de crédit bail continuent à s'appliquer, à titre transitoire, jusqu'au 31/12/2012. Du point de vue fiscal, l'amortissement va être pratiqué par le crédit bailleur en extra comptable dans la partie «déductions » du tableau N°09 et la quote-part des redevances perçus, non comptabilisée en produits, doit être rapportée au résultat de l'exercice ;
- Selon l'art 171 du CIDTA : Sont déductibles du revenu ou du bénéfice imposable, jusqu'à concurrence de dix pour cent (10%) du montant de ce revenu ou bénéfice, dans la limite d'un plafond de cent millions de dinars (100.000.000 DA), les dépenses engagées dans le cadre de la recherche développement au sein de l'entreprise, à condition que le montant admis en déduction soit réinvesti dans le cadre de cette recherche.
- L'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) est non déductible suivant les dispositions de l'article 141-4 du CIDTA ;
- Amendes et pénalités, non déductibles suivant les dispositions de l'article 141-6 du CIDTA ;

- Autres réintégrations : Les éléments, n'ayant pas été cités dans les rubriques ci-dessus, devant être compris dans le résultat au sens du droit fiscal, seront repris dans cette ligne.

1.2- Les déductions :

Sont des diminutions de la base imposable, elles résultent si¹ :

- Un produit comptabilisé non imposable ;
- Les profits non imposables fiscalement au cours de l'exercice et seront imposés plus tard ;
- Les produits définitivement exonérés d'impôt ou non imposables ;
- Une charge non comptabilisée déductible ;
- Les charges réintégrées au cours des exercices précédents et deviennent déductibles lors de l'exercice.

Donc, on déduit :

- Le montant des plus-values provenant de la cession partielle ou totale des éléments de l'actif immobilisé, (Article du 173-1 du CIDTA) ;
- Les produits et les plus values de cession des actions et titres assimilés ainsi que ceux des actions ou parts des organismes de Placements Collectifs en Valeurs Mobilières (OPCVM) cotées en bourses conformément aux dispositions de l'article 46 de LF 2009 ;
- Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés ne sont pas compris dans l'assiette de l'IBS, (Article du 147 bis du CIDTA). Cette disposition n'est pas applicable que dans le cas de revenus régulièrement déclarés ;
- Loyers hors charges financières (preneur). Conformément aux dispositions de l'article 27 de la LFC pour 2010, à titre transitoire jusqu'au 31/12/2012, le crédit preneur continue à disposer du droit de déductibilité du bénéfice imposable de loyer qu'il verse au crédit bailleur. Sachant que selon le SCF le remboursement du capital n'est pas comptabilisé comme charge, cette ligne permettra au crédit preneur de déduire les charges tel que pratiqué antérieurement à l'entrée en vigueur du SCF ;
- Complément d'amortissement : sont visés, les écarts résultant de la comparaison entre l'amortissement fiscaux prévues à l'article 174 du CIDTA, ressortant dans le tableau N°5 de la liasse fiscale (amortissement comptable < amortissement fiscal) ;
- Autres déductions : Les éléments, n'ayant pas été cités dans les rubriques ci-dessus, ne devant pas faire partie du résultat au sens du droit fiscal, seront repris dans cette ligne et feront l'objet d'un détail sur un état annexe à joindre à la liasse fiscale. A titre d'exemple, il

¹ Guide pratique des déclarations fiscales, Op.Cit, p : 112.

est cité les frais préliminaire non résorbés au 31/12/2009, dont la déduction est prise en charge en extracomptable conformément aux dispositions de l'article 196-3 du CIDTA ;

- Les déficits antérieurs à déduire : suivant les dispositions de l'article 147 du CIDTA, le déficit est considéré comme charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant l'exercice. Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour absorber le déficit, le reste est reporté successivement sur les exercices suivant jusqu'au quatrième exercice qui suit l'exercice déficitaire.

2- La détermination de résultat fiscal :

Le résultat fiscal n'est généralement pas égal au résultat comptable. A celui-ci sont réintégrées les charges non déductibles et en sont déduits les produits non imposables en application des règles fiscales¹, il a calculé comme suit ²:

Résultat fiscal	=	Résultat comptable	+	Réintégrations	-	Déductions	-	Déficits antérieurs
Résultat comptable	=	produits imposables		-	charges comptabilisées			
Résultat fiscal	=	produits imposables		-	charges déductibles			

En cours d'exercice, les opérations sont enregistrées en appliquant les règles comptables, sans tenir compte des règles fiscales. C'est seulement en fin d'exercice, lorsque le résultat comptable est dégagé, que l'on détermine le résultat imposable. Cette détermination du résultat fiscal se fait extracomptablement dans la liasse fiscale de l'entreprise.

Les résultats fiscaux dégagés par l'activité d'une entreprise constituent les revenus qui sont soumis à l'IBS (pour une société des capitaux).

3- La détermination de la liasse fiscale:

L'entreprise commence par déterminer le résultat comptable de l'exercice en reportant les informations comptables sur des imprimés fiscaux adaptés au nouveau système comptable financiers³, donc les entreprises doivent joindre un ensemble de tableaux normalisée, établis selon un système de base, son contenu varie avec le régime fiscal⁴.

¹ Rabah Boussaid et autres, Op.Cit, p : 466.

² Guide pratique des déclarations fiscales, Op.Cit, p : 112.

³ Monique Hinard et autres, Op.Cit, p : 362.

⁴ Fatma Mariche et Mahdi Messadi, **Les divergences entre résultat comptable et résultat fiscal**, Mémoire de master en science commerciale et financière, École Supérieure de commerce, Kolea, Tipaza, 2014/2015, p : 37.

Les sociétés soumises à l'IBS doivent tenir une comptabilité complète et régulière, elles doivent en outre souscrire une déclaration de la liasse fiscale. Cette déclaration doit être en principe déposée dans les trois mois suivant la clôture de chaque exercice¹.

La liasse fiscale est présentée selon le décret n°08/156 du 28/05/2008, il est constituée du bilan (actif et passif), d'un compte de résultat modifié et de treize tableaux annexes à renseigner. Les rubriques, au titre desquelles des détails sont demandés, des états annexes seront joints à la liasse, comme suit :

3.1- Bilan (Actif et Passif) IAS 01 – SCF 2007 :

Les deux tableaux (actif et passif) doivent être servis suivant la réglementation comptable en vigueur en matière de préparation des états financiers.

3.2- Compte de résultat :

Le compte de résultat prévu au niveau de la liasse fiscale est différent des modèles repris au niveau du SCF pour des considérations d'ordre fiscal. Les produits et charges sont présentés dans le compte de résultat par nature. Ils sont enregistrés pour leur prix net de TVA déduction faite des rabais, remises et ristournes accordées.

3.3- Tableau des mouvements de stocks (N° 1) et tableau de la fluctuation de la production stockée (N° 2) :

Ce modèle de tableau des mouvements de stocks est adapté pour les entités utilisant la méthode de l'inventaire permanent des stocks, cette méthode permet de fournir les renseignements exigés dans ce tableau, à savoir le solde de début de l'exercice, les mouvements de la période et le solde de fin d'exercice.

Lorsque l'entité opte pour la méthode de l'inventaire intermittent des stocks, les mouvements des stocks de la période correspondent aux consommations de l'exercice. A cet effet, les montants à porter au niveau de cette colonne doivent être puisés des comptes de charges y afférents (compte 600 à 603 de la nomenclature par le SCF).

3.4- Tableau des charges de personnel, impôts, taxes et versements assimilés, autres services (N°3) :

Il s'agit du détail à fournir au titre de certaines charges figurants dans le compte de résultat.

3.5- Tableau des autres charges et produits opérationnels (N° 4) :

Il s'agit du détail à fournir au titre des charges et produits opérationnels figurants dans le compte de résultat.

¹ Fatma Mariche et Mahdi Messadi, Op.cit, p : 37.

3.6- Tableau des amortissements et pertes de valeurs (N° 5) :

Ce tableau vise à faire ressortir, au niveau de la dernière colonne, les écarts résultant entre d'une part, l'application des amortissements suivant les dispositions prévues par le SCF, et d'autres parts, les amortissements calculés en extra comptable conformément à la législation fiscale en vigueur (trois premières ligne).

Les écarts obtenus sont pris en charge parmi les ajustements (réintégrations ou déductions) au niveau de tableau N°09 qui vient ainsi de suite. Les pertes de valeurs à reprendre dans le tableau concernent les participations et les actifs financiers non courants (deux dernières lignes).

3.7- Tableau des immobilisations créées ou acquises au cours de l'exercice (N° 6) :

C'est un tableau qui vise à fournir le détail des immobilisations acquises ou créées durant l'exercice.

3.8- Tableau des immobilisations cédées (plus ou moins values) au cours de l'exercice (N°7):

La plus ou moins value visée dans ce tableau est déterminer conformément aux règles fiscales applicables en matière d'amortissement (la base amortissable et la durée d'amortissement).

Les pertes de valeurs résultantes de la dépréciation de la valeur des immobilisations cédées ainsi que la valeur résiduelle éventuelle, telles que prévues par le SCF, ne sont pas prises en considération pour la détermination de cette plus ou moins value.

3.9- Tableau des provisions et pertes de valeurs (N° 8) :

Les pertes de valeurs sur élément de stocks doivent être détaillées par nature dans un état annexe comme suit :

- Pertes de valeur sur stocks de marchandises ;
- Pertes de valeurs sur stocks de matières premières et fournitures ;
- Pertes de valeur sur autres approvisionnements ;
- Pertes de valeur sur stocks d'en-cours de production ;
- Pertes de valeur sur stocks de produits ;
- Les pertes de valeurs sur créances, action et parts sociales doivent être détaillées suivant les tableaux ;
- La dernière ligne de ce tableau est réservée aux provisions constituées par les entités non mentionnées dans la ligne ci-dessus.

3.10- Tableau de détermination du résultat fiscal (N° 9) :

Le résultat comptable, en tenant compte des réintégrations (à rajouter) et des déductions (à déduire, y compris les reports déficitaires déductibles fiscalement).

3.11- Tableau d'affectation du résultat et des réserves (N-1) (N° 10) :

Il détermine la gestion et la répartition du résultat de l'exercice.

3.12- Tableau des participations (filiales et associés) (N°11)

3.13- Commissions et courtages, redevances, honoraires, sous-traitance, rémunérations diverses et frais de siège (N° 12) :

Ce tableau, qui constitue une obligation selon les dispositions de l'article 176 du CIDTA, est destiné à la présentation des dépenses relatives aux commissions et courtages, redevances, honoraires, sous-traitances, rémunérations diverses et frais de siège.

3.14- Taxes sur l'activité professionnelle (N° 13) :

Le tableau N°13, relatif aux versements en matière de la TAP, doit renseigner suivant les colonnes qui y sont prévues.

La liasse fiscale est un document qui contient un bilan (actif et passif), un compte de résultat et treize (13) tableaux annexes à renseigner. Si le bilan fiscal reprend le même modèle du SCF, le compte de résultat doit être différent du modèle du SCF pour des considérations d'ordre fiscal.

Les états financiers et les tableaux annexes de la liasse fiscale doivent être renseignés suivant les orientations indiquées dans la notice de la direction générale des impôts.

Dans ce chapitre, nous avons penché sur le cadre conceptuel des règles comptables et fiscales ainsi que sur le passage de résultat comptable au résultat fiscal.

Tout d'abord nous avons pu constater que le cadre conceptuel des règles comptable est réglementé par le SCF qui est s'inspire des normes IAS/IFRS. Le contenu du ce cadre est essentiellement représenter par des états financiers.

Puis, nous avons déterminé quelques notions sur le droit fiscal, la fiscalité, les impôts, et le bénéfice imposable.

Ensuite, nous avons parlé sur le passage du résultat comptable au résultat fiscal. Le résultat comptable est déterminer à partir des états financiers, soit par le bilan en faisant la différence entre la somme des actifs et la somme des passifs, soit par le compte de résultat en déduisant les charges de l'exercice des produits de l'exercice, et pour qu'il soit soumis à l'impôt, en cas où le résultat est positif, l'entreprise doit déclarer ce bénéfice au près de l'administration fiscale afin de le traiter fiscalement. En effet, la fiscalité se base sur la comptabilité pour déterminer la base imposable. Le bénéfice imposable soumis à l'IBS est établi à partir du résultat comptable qui est corrigé de certains ajustements prévus par la loi fiscale. La prise en compte de ces ajustements ne conduit pas à établir un bilan fiscal distinct du bilan comptable mais à établir un tableau de détermination du résultat fiscal qui regroupe les différentes réintégrations et déductions fiscales.

En fin, nous pouvons dire que jusqu'à présent, les entreprises abordaient la gestion de leur fiscalité comme une contrainte, dans une approche purement déclarative. L'internationalisation des marchés, le difficile contexte économique, l'évolution de la fiscalité et l'enjeu, plus crucial que jamais, de la performance, réclament désormais une approche maîtrisée, globale et proactive de la charge fiscale. Organisé et piloté au lieu d'être subie, la fiscalité peut en effet devenir un levier de la performance de l'entreprise.

Chapitre II :

**La divergence entre les règles
comptables et les règles fiscales
et son impact sur l'entreprise
économique**

La comptabilité et la fiscalité sont deux disciplines, bien qu'elles soient autonomes, ont des objectifs différents. La comptabilité a pour objectif de satisfaire en priorité les besoins des investisseurs à risque (actionnaires et bailleurs de fonds). Or, La fiscalité quant à elle, est un instrument de politique économique et de régularisation des richesses entre les différents acteurs.

Néanmoins, le constat actuel se manifeste par l'existence de nombreuse dépendance et divergences entre les règles comptables et les règles fiscales, ce qui rend difficile à toute entreprise de se conformer en même temps aux exigences de chacune des règles comptables et fiscales.

De ce fait, La divergence entre le SCF et la législation fiscale a souvent des incidences pratiques considérables notamment lorsqu' il s'agit de déterminer l'assiette de l'impôt et la gestion de résultat.

De ce fait, nous allons étudier dans ce chapitre la relation et la divergence entre le SCF et le système fiscal, ainsi que les nouveaux apports du SCF et les divergences entre les nouvelles règles comptables et les règles fiscales. Nous cherchons à savoir aussi l'impact de ce divergence sur les états financiers de l'entreprise économique et est ce qu'il y'a des méthodes pour rapprocher entre ces deux règles.

Section 01 : La relation et la divergence entre les règles comptables et les règles fiscales

La fiscalité ne peut être déconnectée de la comptabilité, autrement on la priverait d'une base scientifique de détermination de l'assiette de l'impôt qu'est la comptabilité et n'aurait plus alors de base fiable pour déterminer et suivre les résultats imposables des entreprises.

Il est donc légitime que l'administration fiscale se refuse à toute tentative de déconnexion de la comptabilité, c'est ainsi qu'il sera traité, en premier lieu la relation qui existe entre les règles comptables et les règles fiscales. Puis, on va montrer toutes les divergences qui existent entre ces deux règles.

Sous-section 1 : La relation entre la comptabilité et la fiscalité

Un lien étroit entre la comptabilité et la fiscalité algérienne existe depuis long temps et a résisté jusque là aux bouleversements profonds entraînés par la prégnance mondiale des normes IFRS sur les comptes des entreprises.

1- Une relation selon la politique de chaque pays :

La détermination de la puissance de la relation entre les deux systèmes revient aux décideurs dans chaque pays, et en examinant la nature de cette relation dans différents pays, on peut la classer dans l'une des quatre approches ¹ :

1.1- La première approche : Une relation forte et directe :

Selon cette approche, le bénéfice imposable est déterminé directement du bénéfice comptable sans faire des ajustements, c'est une approche peu appliquée, exemple de ces pays : l'Allemagne.

1.2- La deuxième approche : Une relation forte et indirecte :

Cette approche impose la préparation des comptes annuels conformément aux normes comptables et obligations de la comptabilité fiscale, ce qui signifie que les entreprises ne peuvent pas faire des enregistrements comptables non conformes à la comptabilité fiscale, exemple de ces pays : Les anciens pays de l'Union Soviétique.

1.3- La troisième approche : Une relation intermédiaire :

Elle comprend le premier type et le second, c'est déterminer le revenu imposable par référence au bénéfice comptable, sauf si les règles comptables ne sont pas applicables, exemple (Algérie, France, Luxembourg,...)

1.4- La quatrième approche : pas de relation entre les deux systèmes :

Il n'y a aucune relation entre les deux systèmes, de sorte que tout ce qui est comptable est accepté fiscalement, les entreprises doivent théoriquement appliquer les règles fiscales

¹ Frédéric Gielen et John Hegarty, **An accounting and taxation conundrum**, A pen- European perspective on tax accounting implication of IFRS adoption, septembre 2007, consulté le 19/04/2016, pp: 14 – 15.

sans se référer aux résultats comptables, cette indépendance est théorique car la réalité exige une relation même indirecte ou relative, elle est souvent motivée par des liaisons « indirectes » entre l'impôt et la comptabilité financière, un exemple de ces pays : Les Pays-Bas .

2- La relation comptabilité-fiscalité est à la fois simple et complexe :

Cette relation apparaît comme simple car évidente, puisqu'elle relève de règles comptables et fiscales mais comporte également une dimension politique et économique. Néanmoins, elle s'avère complexe car ambivalente puisque les règles comptables impactent la fiscalité et les règles fiscales impactent la comptabilité.

2.1- Une relation comptabilité-fiscalité est simple car évidente :

A- Une relation historique clairement définis par les règles comptables et fiscales¹: Trois étapes importantes nous semblent représentatives du lien qui s'est tissé entre la comptabilité et la fiscalité, en France, et notamment en Algérie.

Tout d'abord, ce lien étroit date, selon Chadeaux et Rossignol stipulant qu' « il est établi un impôt annuel sur les bénéfices des professions commerciales et industrielles réalisés pendant l'année précédente ou dans la période de douze mois dont les résultats auront servi à l'établissement du dernier bilan, lorsque cette période ne coïncide pas avec l'année civile ».

L'impôt sur le bénéfice des entreprises est donc né au début du vingtième siècle mais il faut ensuite attendre une soixantaine d'années avant que l'administration fiscale précise la notion de bénéfice imposable : « le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation ». Avec cet article des impôts, l'assiette imposable s'élargit aux éléments qui ne relèvent pas de l'exploitation, comme les cessions d'éléments d'actif...

Ainsi un autre article code des impôts, présente sans ambiguïté la relation étroite entre comptabilité et fiscalité : « Les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt. »

Enfin, sur un plan pratique, l'impôt sur les bénéfices est calculé sur la base des renseignements fournis dans la liasse fiscale renseignée annuellement par les entreprises.

Cette liasse fiscale comprend différents documents comptables dont le bilan et le compte de résultat et ceux-ci doivent être établis suivant les règles comptables en vigueur.

¹**La connexion comptabilité-fiscalité à la fois simple et complexe**, <http://www.creg.ac-versailles.fr> actualisé le 24/12/2013, consulté le 10/02/2016 à 11 :24.

B- Une relation bien évidemment plus large, avec une dimension politique et économique¹ : L'État intervient dans la normalisation comptable puisque les règles comptables s'appliquant aux états financiers des entreprises puis elles sont homologuées par des lois et des arrêtés ministériels.

- **Une dimension politique** : D'après D. BAERT et G. YANNO, qui sont deux auteurs d'un rapport relatif aux « enjeux des nouvelles normes comptables », au nom de la Commission des finances, Le premier soulignait qu' : « il est faux de voir dans les normes comptables une simple matière technique ; celles-ci ont une dimension politique essentielle ». Et le second précisait que : « rien ne dit qu'un gouvernement ne verra pas dans les règles comptables un outil discret pour modifier l'assiette fiscale ».

Ces propos confirment bien que la connexion existant entre comptabilité et fiscalité est élargie, intégrant les décisions politiques de l'État, partie prenante essentielle.

Les règles fiscales impactant les entreprises trouvent leur origine dans les lois de finances votées annuellement, celles-ci reflétant les grandes orientations budgétaires de l'État.

- **Une dimension économique** : La fiscalité est un puissant instrument de régulation économique capable d'influencer la consommation, d'encourager l'épargne ou d'orienter le mode d'organisation et de production des entreprises.

Donc, L'impôt est bien évidemment indispensable car il contribue à alimenter les ressources budgétaires de l'État afin de couvrir les dépenses publiques.

En tant que variable d'ajustement budgétaire, les mesures fiscales permettent au gouvernement de réaliser certains objectifs économiques et sociaux et entraînent de nombreuses répercussions sur les entreprises.

Ainsi, nous pourrions évoquer une relation tripartite comptabilité / fiscalité / économie, les décisions de gestion des entreprises impactant leurs comptes annuels et, par répercussion, les recettes fiscales de l'État influencent en conséquence les grandes orientations économiques.

Or, les décisions relevant des politiques économiques se traduisent à leur tour en mesures fiscales, se répercutant alors sur les comptes des entreprises.

Nous venons donc de voir que, de manière très simple, la relation entre la comptabilité et la fiscalité reposait sur des textes fiscaux et comptables et qu'elle relevait d'une dimension politique mais en fait, cette relation est plus complexe qu'il n'y paraît.

¹ La connexion comptabilité-fiscalité à la fois simple et complexe, Op.Cit.

2.2- La connexion comptabilité - fiscalité est complexe car ambivalente ¹:

A- Les règles comptables impactent la fiscalité : De toute évidence, l'assiette d'imposition sur le bénéfice reposant sur le bénéfice net de l'entreprise, les traitements comptables entraînent des conséquences sur le calcul de l'impôt et, de cause à effet, sur les recettes fiscales de l'État. Rappelons que le code des impôts stipule que le bénéfice net n'est pas le bénéfice imposable, car ce dernier est déterminé après l'addition des réintégrations et la soustraction des déductions au premier (le bénéfice net de l'entreprise).

B- Les règles fiscales impactent la comptabilité : Les entreprises ont la possibilité d'utiliser certaines options fiscales qui viendront modifier la présentation de leurs comptes annuels. Elles peuvent notamment profiter d'amortissements exceptionnels concernant certains biens, qui donnent lieu à des écritures dérogatoires en comptabilité, sans effet sur le résultat courant mais seulement sur le résultat exceptionnel et qui, en apparaissant dans les capitaux propres, permettront aux utilisateurs de l'information financière, d'être avertis du recours à ces mesures.

L'assiette fiscale de l'impôt sur les sociétés est, certes, basée sur le résultat fiscal déterminé à partir du résultat comptable, mais après prises en compte de nombreuses déductions et réintégrations extra comptables.

Si le seul résultat comptable était la base de calcul de l'impôt sur les bénéfices, l'entreprise paierait donc plus d'impôt.

On imagine alors combien une entreprise pourrait avoir intérêt à gonfler arbitrairement certaines charges, comme les amortissements, provisions et dépréciations qui n'ont pas d'incidence sur la trésorerie mais qui lui permettraient de diminuer son résultat donc de payer moins d'impôts. Ces charges, encore appelées charges non décaissées ou charges calculées, n'entraînent pas de sorties de fonds et sont d'ailleurs particulièrement surveillées par l'administration fiscale. Mais, l'administration impose des réintégrations et déductions fiscales qui impactent de manière importante le résultat comptable et l'impôt étant calculé sur le résultat fiscal.

Enfin, dans les sociétés soumises à l'impôt sur le bénéfice des sociétés, l'impôt sera ensuite comptabilisé en charge et affecte alors le résultat de l'exercice. Le résultat comptable avant impôt permet donc de déterminer de manière extra comptable le résultat fiscal qui sert de base à l'impôt, puis l'impôt est ensuite comptabilisé en charge et l'on obtient alors un

¹ La connexion comptabilité-fiscalité à la fois simple et complexe, Op.Cit.

nouveau résultat après impôt, encore appelé résultat net de l'exercice. La comptabilité est donc impactée par le calcul de l'impôt lui-même.

A priori simple au départ, cette connexion comptabilité/fiscalité s'avère donc complexe.

Sous-section 2 : la divergence entre les règles comptables et les règles fiscales

Comme la détermination de l'assiette fiscale nécessite des ajustements du résultat comptable, il va de soi que les modifications introduites par le nouveau système comptable financier (SCF) tant au niveau des comptes, de l'évaluation que de la comptabilisation auront un impact fiscal.

Le NSCF fixe nouvelles règles et méthodes d'évaluation, notamment en ce qui concerne les amortissements et les provisions, qui influent sur le résultat mais qui ne converge pas nécessairement avec les règles fiscales en vigueur. Il appartient aux entités d'opérer des retraitements du résultat comptable, par des déductions et des réintégrations, pour déterminer le résultat fiscal, ce qui a été toujours pratiqué par les entités.

1- Les points de divergence :

La différence d'évaluation pour la détermination du résultat entre les règles du SCF et les règles fiscales est régie par :

1.1- Le traitement de certains actifs et passifs selon le concept de la juste valeur :

En matière de comptabilité financière, l'évaluation ou la mesure des éléments à prendre en considération est extrêmement développée, avec une multitude de méthodes et de catégorie.¹

L'option de l'évaluation de certains actifs et passifs sur la base de leur juste valeur à la date d'acquisition suivant le nouveau référentiel est en totale distorsion avec l'esprit du système fiscal qui lui se base sur le coût historique.

La juste valeur est défini comme : « le montant pour lequel un actif pourrait être échangé ou un passif éteint entre parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale. »²

Les nouvelles règles comptables précisent qu'après sa comptabilisation initiale en tant qu'actif, une immobilisation doit être comptabilisée à son coût (comptabilisation postérieur), diminué du cumul des amortissements et des pertes de valeur. Cependant, un autre traitement est admis : la réévaluation des immobilisations par catégorie.

¹ La Commission Des Questions Fiscales, **Importantes différences entre règles fiscales et comptables**, www.iccwbo.org, actualisé le 19/06/2014, consulté le 21/5/2016 à 11:55. p: 9.

² Arrêté du 26 juillet 2008, Op.Cit, p : 73.

Les immobilisations corporelles peuvent être réévaluées à leur juste valeur qui correspond à la valeur de marché ou à une valeur déterminée par des experts à partir d'estimations. Les réévaluations doivent être effectuées avec une régularité suffisante pour que la valeur comptable ne diffère pas de façon significative de celle qui aurait été déterminée en utilisant la juste valeur à la date de clôture. Lorsqu'une immobilisation est réévaluée, toute la catégorie d'immobilisations dont elle fait partie doit être réévaluée simultanément.¹

En général La comptabilité financière se rapproche du principe de la mesure de la juste valeur afin de donner une image aussi claire et objective que possible de l'entreprise. Dans le domaine fiscal, cependant, l'imposition des bénéfices non réalisés n'est normalement ni autorisée ni requise et les « réserves occultes » sont dans de nombreux cas tolérées.

Dans le domaine fiscal, les règles d'évaluation des immobilisations varient considérablement d'un pays à l'autre. En Algérie ces actifs doivent le plus souvent être évalués à leur coût historique (coût d'acquisition ou de fabrication). Les réévaluations ne sont possibles, ou obligatoires, que pour certains actifs (par exemple investissements financiers) et dans certaines circonstances. Les plus-values se sont imposées que quand elles sont réalisées (principe de la réalisation)². Le tableau ci-dessous résume la divergence en matière de traitement de certains actifs et passifs :

Tableau N° 16 : Résumé de la divergence (comptable/fiscale) en matière de traitement de certains actifs et passifs

Règles comptables	Règles fiscales
<ul style="list-style-type: none"> - L'évaluation des immobilisations se fait sur la base de leur juste valeur à la date d'acquisition. - L'une des caractéristiques de cette approche est qu'elle ne respecte pas le principe de la réalisation. 	<ul style="list-style-type: none"> - L'évaluation des immobilisations se fait sur la base de cout historique et les réévaluations ne sont possibles. Les règles fiscales prend ce principe en considération le principe de réalisation

Source : Réaliser par l'étudiante à travers les donnés précédentes.

A- Cas des immeubles de placement : Un immeuble de placement doit être évalué initialement à son coût. Pour les évaluations postérieures, l'entité doit choisir la méthode comptable et doit l'appliquer à tous les immeubles de placement.

¹ Samir Merouani, Le projet du nouveau système comptable financier algérien, anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS, mémoire de magister en sciences commerciale, ESC, Alger, p : 113.

² La Commission Des Questions Fiscales, Op.Cit, p : 9.

Après leur comptabilisation initiale, tous les immeubles de placement peuvent être évalués à leur juste valeur, valeur reflétant l'état réel du marché et les circonstances prévalant à la date de clôture et non ceux à une date future ou passée.

Si l'entité est dans l'incapacité d'évaluer de façon fiable, la juste valeur d'un immeuble de placement (pas de transactions sur le marché), elle peut évaluer l'immeuble selon le traitement de référence d'IAS 16 c'est-à-dire au coût historique, diminué du cumul des amortissements et des pertes de valeur.

Un profit ou une perte résultant de la variation de juste valeur doit être inclus dans le résultat au cours duquel il se produit.

Plus précisément si la juste valeur est retenue, l'immeuble se trouve en quelque sorte dans une nouvelle catégorie : ni immobilisation amortissable ni stocks. C'est un actif sui generis dont les variations de valeur seront comptabilisées en résultat. Il conviendra de définir le traitement fiscal des variations à la hausse ou à la baisse de juste valeur.¹

B- Cas des instruments financiers : La notion de « juste valeur » a aussi été particulièrement définie dans la norme IAS 39 consacrée aux instruments financiers. Il s'agit du montant pour lequel un actif pourrait être échangé ou une dette réglée entre des parties avisées et consentantes dans une transaction conclue à des conditions normales.

La « juste valeur » correspond au prix de marché de l'instrument financier lorsque celui-ci est traité sur un marché d'actif. Si le marché de l'instrument n'est pas liquide, la juste valeur est déterminée par référence à des instruments similaires dont le marché est actif. En l'absence de marché pour un instrument donné, il est procédé à un calcul de juste valeur par une méthode conforme à celles pratiquées sur les marchés financiers.²

Donc on peut dire que tous les instruments financiers (actifs ou passifs) doivent être comptabilisés selon la catégorie d'instruments, les méthodes d'évaluation ultérieures relèvent soit de la méthode du coût amorti, soit de la méthode de la juste valeur. Dans le cas de la méthode de juste valeur, les variations de juste valeur sont comptabilisées soit en résultat soit en capitaux propres suivant la catégorie d'instruments concernés.

Le régime fiscal applicable aux différentes catégories d'actif ou de passif suivant aujourd'hui leur nature comptable, il est susceptible d'être modifié, notamment pour les titres.

¹ Samir Merouani, Op.Cit, pp : 113-114.

² Hubert de La Bruslerie, **Analyse financière, Information financière, diagnostic et évaluation**, Dunod édition, 4ème édition, 2010, Paris, France, p : 19.

Le nouveau référentiel (NSCF) ne fait pas la distinction entre les "Titres de participation" et les " Titres de placement ", mais distingue les catégories suivantes ¹:

- Actifs détenus à des fins de transaction ;
- Actifs détenus jusqu'à l'échéance ;
- Prêts et créances émis par l'entreprise ;
- Actifs disponibles à la vente.

Lors de leur comptabilisation initiale, les actifs financiers doivent être évalués à leur coût qui est la juste valeur de la contrepartie donnée. Les coûts de transaction sont inclus dans l'évaluation initiale de tous les actifs et tous les passifs financiers.

Cette nouvelle classification comptable des titres pourrait avoir une incidence sur le régime fiscal des titres de participation, qu'il s'agisse des règles d'évaluation des titres à chaque clôture (valeur d'utilité actuellement) ou du traitement fiscal de la plus ou moins-value lors de la cession (actuellement régime des plus ou moins-values à long terme).

1.2- L'amortissement des actifs :

L'amortissement correspond à la 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 ². Les dotations aux amortissements représentent un élément essentiel de la capacité additionnelle d'autofinancement dégagée par l'exploitation courante d'une entreprise, elle permet de récupérer le montant investi en immobilisation et donc, de servir pour renouveler ses actifs.

La législation fiscale, facteur essentiel contribuant au développement économique du pays et à l'encouragement des entreprises a prévu une réglementation adéquate régissant le mode de déduction de la charge d'amortissement.

A- La durée réelle d'amortissement comptable et fiscal : Selon le SCF, le montant amortissable doit être réparti de façon systématique sur sa durée d'utilité. Alors il faut se référer aux caractéristique propres de l'entreprise et à la durée réelle d'utilisation. Cette durée, de point de vue fiscal et liée aux usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation ³. Par conséquent on peut distinguer deux situation ⁴:

- Si la durée d'usage est plus courte que la durée d'utilisation dans l'entreprise : Un amortissement dérogatoire devrait être pratiqué ;

¹ Samir Merouani, Op.Cit, p: 114.

² Idem, p: 110.

³ Article 141-3, CIDTA Op.cit, p58.

⁴ Samir Merouani, Ibid, p: 112.

- Si la durée d'usage est plus longue que la durée d'utilisation dans l'entreprise : la solution n'est pas définitivement arrêtée :

- Soit les entreprises seraient contraintes de réintégrer la différence positive entre l'amortissement comptable et l'amortissement fiscal ce qui n'aurait pour effet que de remettre les entreprises dans la situation initiale ;

- Soit autoriser les entreprises à choisir la durée d'utilisation ce qui permettrait un amortissement plus rapide.

En général La déference entre les règles comptables et fiscales peut traitée de la manière suivante¹ :

- Si l'amortissement calculé sur la durée d'usage est plus élevé que celui calculer sur la durée d'utilisation dans l'entreprise : Amortissement dérogatoire devrait pratiquer ;

- Si l'amortissement calculé sur la durée d'utilisation est plus élevé que celui calculé selon la durée d'usage : la déference devrait réintégrée fiscalement. Et on trouve cette situation aux entreprises ayant une politique de renouvellement fréquent des immobilisations.

B- Le mode d'amortissement : Selon le SCF, le mode d'amortissement doit traduire au mieux le mode de consommation des avantages économiques de l'actif, c'est-à-dire correspondre au rythme d'utilisation probable qui a été arrêté par la direction de l'entreprise, et non pas à des durées d'usage ou à des pratiques généralement admises pour certaines catégories de bien² : Le mode linéaire, mode dégressif, mode progressif ou bien le mode des unités de production. Si cette évaluation ne peut être déterminée de façon fiable, le mode linéaire est adopté. Fiscalement, ne sont autorisés que trois mode d'amortissement : mode linéaire, dégressif et le mode progressif³.

C- Le montant amortissable : Pour obtenir le montant amortissable, il ne faut pas tenir compte d'une valeur résiduelle du bien. Le montant amortissable est donc simplement le coût d'acquisition y compris les frais accessoires au prix d'achat ou de revient du bien en question. Il n'y a donc pas non plus une vérification annuelle de la valeur résiduelle⁴.

Donc, le montant amortissable d'un actif est sa valeur brute (valeur d'entrée dans le patrimoine) sous déduction de sa valeur résiduelle. Dans cette optique, pour certaines immobilisations, la valeur amortissable est réduite ; mais fiscalement, l'entreprise retrouve la

¹ Samir Merouani, Op.Cit, p: 113.

² Idem, p: 111.

³ Article 174, CIDTA Op.cit, p73.

⁴ Abderrahmane Oualikene, L'impact de l'adoption du système comptable financier sur la fiscalité directe de l'entreprise algérienne, cas : échantillon des grandes entreprises relevant de la Direction des Grandes entreprises (DGE), ESC, Alger, 2014/2015, p : 178.

possibilité d'amortir sur toute la valeur (valeur brute) par le biais des amortissements dérogatoires¹. À ce niveau deux causes de divergences existe : l'analyse par composantes qui est obligatoire par le SCF, et la prise en compte de la valeur résiduelle.

La comptabilisation séparément de certains composants peut conduire à la constatation d'annuités d'amortissement plus fortes qu'en l'absence de décomposition car, les composants ayant une durée d'utilisation plus courte que celle de la structure dont ils sont issus. Se pose alors la question de la déductibilité fiscale de ces suppléments d'amortissement.

Ainsi, la valeur résiduelle est le montant net des frais de sorties que l'entreprise s'attend à obtenir pour un actif à la fin de sa durée d'utilité. La prise en compte de la valeur résiduelle alourdira l'imposition de l'entreprise car la prise en compte de cette valeur diminue le montant amortissable. Un point de discordance est apparu car l'entreprise elle-même est chargée de la détermination de la valeur résiduelle. Alors, les valeurs résiduelles de plusieurs entreprises sont considérées comme nulles, ce qui résout cette cause de divergence comptabilité /fiscalité.²

Le tableau ci-dessous résume la divergence en matière d'amortissements des actifs :

Tableau N° 17 : Résumé de la divergence (comptable/fiscale) en matière d'amortissements des actifs

Désignations	Règles comptables	Règles fiscales
Base amortissable	le coût d'acquisition y compris les frais accessoires au prix d'achat.	Il n'y a pas une vérification annuelle de la valeur résiduelle.
Durée d'amortissement	C'est la durée d'utilité ou la durée d'utilisation du bien.	C'est la durée réelle d'utilisation. Cette durée est bien précise par l'administration fiscale.
Mode d'amortissement	Le mode linéaire, mode dégressif, mode progressif ou bien le mode des unités de production	Mode linéaire, dégressif et le mode progressif
Montant amortissable	- c'est la valeur brute (valeur d'entrée dans le patrimoine) ; - L'analyse par composantes est obligatoire ; - La prise en compte de la valeur résiduelle.	- La valeur résiduelle est considérée toujours nulle.

Source : réaliser par l'étudiante à travers les données précédentes.

¹ Samir Merouani, Op.Cit, p: 112.

² Fatma Mariche et Mahdi Messadi, Op.Cit, p : 58.

1.3- Les provisions pour risques et charges :

Une provision pour charges est un passif dont l'échéance ou le montant est incertain¹. Le bilan est toujours le reflet de la situation financière de l'entreprise à la clôture de l'exercice et non pas de la situation financière future potentielle. Par conséquent, aucune provision ne peut être constaté pour des couts futurs attendus (tel que les provisions pour grosses répartitions et gros entretiens).

De point de vue de la législation fiscale, les provisions pour grosses réparations sont autorisées, et les provisions des déductions opérées sur le résultat d'un exercice en vue de faire face ultérieurement à une charge ou une perte dont l'objet est nettement précisé et dont la réalisation apparait probable en raison des événements survenus au cours de l'exercice et qui existent toujours à la clôture de l'exercice².

1.4- Les pertes de valeur des actifs :

A chaque clôture de compte, l'entreprise peut s'interroger sur l'existence d'un indice montrant que l'actif a pu perdre notablement de sa valeur (par exemple obsolescence ou dégradation physique, changements dans l'environnement technique ou juridique, variation du taux d'intérêt...). Le cas échéant, un test de perte de valeur est effectué : la valeur nette comptable de l'actif immobilisé est comparée à sa valeur recouvrable, c'est-à-dire à la plus élevée d'entre la valeur vénale (le prix d'une éventuelle cession du bien) et la valeur d'usage (évaluée comme la somme actualisée des flux nets de trésorerie que l'actif générera).

Si la valeur actuelle apparaît notablement inférieure à la valeur nette comptable, une écriture de perte de valeur est passée pour ramener celle-ci à la valeur actuelle³.

Dans le SCF, les dépréciations éventuelles sont constaté par voie de provision selon l'article 141-5 du CIDTA qui précise que sont déductible : « Les provisions constituées en vue de faire face à des charges et des pertes nettement précisées et que des événements en cours rendent probables, à condition qu'elles aient été effectivement constatées dans les écritures de l'exercice et figurent au relevé des provisions prévu à l'article 152 du CIDTA »⁴.

Ici, se pose la question de la déductibilité fiscale de la dépréciation des immobilisations amortissables, puisque pour les immobilisations amortissables qui se déprécient : la base amortissable se trouve réduite du montant des dépréciations. Il peut donc se produire des situations où l'amortissement comptable devient inférieur à l'amortissement maximum fiscal

¹ Arrêté du 26 juillet 2008, Op.Cit, p : 12.

² Fatma Mariche et Mahdi Messadi, Op.Cit, p : 58.

³ Samir Merouani, Op.Cit, p: 110.

⁴ Article 174, CIDTA Op.Cit, p : 58.

prévu par l'article 143-3 du CIDTA. Ainsi, il est interdit, en fiscalité, de déprécier un fond de commerce sauf dans un cas de baisse globale du chiffre d'affaire par exemple. Ces nouvelles normes comptables portent d'avantage sur l'actif et impliquent donc, des incidences fiscales plus importantes sur cette partie du bilan¹.

1.5- Les modifications apportées aux stocks :

Le SCF à définit le Les stocks correspondent à des actifs² :

- détenus par l'entité et destinés à être vendus dans le cadre de l'exploitation courante ;
- En cours de production en vue d'une telle vente ;
- Correspondant à des matières premières ou fournitures devant être consommées au cours du processus de production ou de prestation de services.

La définition comptable des stocks peut poser un problème en ce qu'elle diverge fortement de celle retenue par l'administration fiscale. Des difficultés sont aussi à attendre en ce qui concerne l'inclusion des incidences de l'escompte, qui n'a pas encore fait l'objet d'un communiqué de la part de l'administration fiscale.

A- Coût d'entré des stocks : comprend tous les coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent ³:

- Coûts d'acquisition (achats, matières consommables, frais liés aux achats.) ;
- Coûts de transformation (frais de personnel, autres charges ...) ;
- Frais généraux, frais financiers et frais administratifs directement imputables aux stocks.

Ces coûts sont calculés soit sur la base des coûts réels, soit sur la base de coûts prédéterminés (coûts standards) régulièrement révisés en fonction des coûts réels. Là se posent deux problèmes particuliers au niveau des stocks : le traitement des escomptes et l'analyse comptable des pièces de rechange.

- **Les escomptes :** les escomptes de règlement, lorsqu'ils concernent des achats de biens ou services, sont enregistrés en produits financiers. Ces escomptes accordés doivent être déduits. Lors de la mise en place du nouveau référentiel comptable, il convient également de résoudre le problème de l'homogénéité de la variation des stocks : le stock final est évalué en déduisant l'escompte éventuel. Une gestion des escomptes obtenus et octroyés devra être mise en place. Un traitement particulier est donc nécessaire pour résoudre cette difficulté due à la différence de définition actuelle entre un actif et un achat comptabilisé en charge⁴.

¹ Fatma Mariche et Mahdi Messadi, Op.Cit, p : 59.

² Arrêté du 26 juillet 2008,Op.Cit, p : 11.

³ Idem.

⁴ Abderrahmane Oualikene, Op.Cit, pp: 196 - 197.

- **Les pièces de rechanges :** Le SCF a obligé à identifier et enregistrer en stocks et dans le compte « Autres approvisionnement », les stocks suivants :

- Les pièces de rechanges principales ;
- Les pièces de sécurité que l'entreprise compte utiliser sur plus d'un exercice ;
- Les pièces ne pouvant être utilisées qu'avec une immobilisation corporelle.

Ces pièces de rechange devront être transférées dans un compte d'immobilisation et amorties au même rythme que l'immobilisation dont elles dépendent. Toutefois, si la pièce de rechange est destinée à remplacer un composant de l'immobilisation, l'amortissement de la pièce de rechange ne pourrait commencer que lors du remplacement effectif du composant. Cette contrainte oblige les entreprises à mettre en place un suivi individuel, ou par catégorie homogènes de pièces de rechanges.¹

Conformément au principe de prudence, les stocks sont évalués au plus faible de leur coût et de leur valeur nette de réalisation. La valeur nette de réalisation correspondant au prix de vente estimé après déduction des coûts d'achèvement et de commercialisation².

B- Coût de sortie des stocks : A leur sortie du magasin ou à l'inventaire, les biens interchangeables (fongibles) sont évalués, soit en considérant que le premier bien entré est le premier bien sorti (PEPS ou FIFO), soit à leur coût moyen pondéré d'acquisition ou de production (CUMP). La méthode utilisée pour l'évaluation et le suivi des stocks est indiquée dans l'annexe³.

Le tableau ci-dessous résume la divergence lorsque il y'a des modifications apportés aux stocks :

Tableau N° 18 : Résumé de la divergence (comptable/fiscale) lorsque il y'a des modifications apportés aux stocks

Règles comptables	Règles fiscales
- Les escomptes qui concernent l'achat sont enregistrés en produit financier. Ces escomptes accordés doivent être déduits.	- L'escompte n'a pas encore communiqué par le fisc.
- Les pièces de rechange sont amortissables lorsque il y'a un reclassement vers la classe deux.	- L'amortissement des ces pièce diminuée l'assiette imposable

Source : Réaliser par l'étudiante à travers les donnés précédentes.

¹ Abderrahmane Oualikene, Op.Cit, p: 197.

² Arrêté du 26 juillet 2008, Op.Cit, p : 12.

³ Idem.

1.6- Conversion des créances et dettes en monnaies étrangers :

La comptabilisation des opérations en monnaie étrangère est à l'origine de multiples variantes qui perturbent la lecture des états financiers des entreprises dont l'activité est fortement internationalisée. Dans un souci de transparence financière et économique, le SCF précise que la prise en charge de la conversion des créances et dettes en monnaie étrangère à la fin de chaque exercice doivent être constatée dans les deux sens¹ :

- Charge : s'il s'agit d'une perte ;
- Produit : s'il s'agit d'un gain.

Par contre le système fiscal permet aux entreprises de ne constater que les pertes de conversion sur créances et dettes en monnaie étrangères à la fin de chaque exercice, ce qui constitue un avantage certain pour l'entreprise.

Le tableau ci-dessous résume la divergence en matière de conversion des créances et dettes en monnaies étrangers :

Tableau N° 19 : Résumé de la divergence (comptable/fiscale) en matière de conversion des créances et dettes en monnaies étrangers

Règles comptables	Règles fiscales
La conversion de monnaies étrangères doit être constatée comme charge (s'il s'agit d'une perte), ou comme produit (s'il s'agit d'un gain).	Le système fiscal permet aux entreprises de ne constater que les pertes de conversion.

Source : réaliser par l'étudiante à travers les données précédentes.

1.7- Contrats à long terme :

Un contrat à long terme porte sur la réalisation d'un bien, d'un service, ou d'un ensemble de biens ou services dont les dates de démarrage et d'achèvement se situent dans des exercices différents. Il peut s'agir : de contrats de construction ; de contrats de remise en état d'actifs ou de l'environnement ; de contrats de prestations de services².

Les SCF prévoit que Les charges et les produits concernant une opération effectuée dans le cadre d'un contrat à long terme sont comptabilisés au rythme de l'avancement de l'opération de façon à dégager un résultat comptable au fur et à mesure de la réalisation de l'opération (comptabilisation selon la méthode à l'avancement).

¹ Samir Merouani, Op.Cit, p: 117.

² Arrêté du 26 juillet 2008, Op.Cit, p : 16.

Dans ces contrats, on peut estimer de façon fiable le résultat d'un contrat que lorsque certaines conditions sont satisfaites. Parmi ces conditions, on constate l'existence de la condition, le recouvrement des revenus qui doit être raisonnablement sûr, cette condition de ne pas être en harmonie avec les règles fiscales actuelles qui ne conditionnent pas l'inclusion d'un revenu dans le résultat d'un exercice aux possibilités de son recouvrement.

En outre, la législation fiscale actuelle et par mesure de prudence, et afin d'éviter conséquemment l'alignement sur ce qui est préconisé par le SCF n'admet pour la détermination du bénéfice net que la méthode à l'avancement¹.

En effet, l'article 04 de la loi de finance complémentaire 2009 qui a modifié et complété les dispositions de l'article 140 du code des impôts directs et taxes assimilées en introduisant un troisième alinéa rédiger comme suit : « Le bénéfice imposable pour les contrats à long terme portant sur la réalisation de biens, de services ou d'un ensemble 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. 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 résultat....Le bénéfice des entreprises de promotion immobilière est dégagé suivant la méthode de comptabilisation des charges et produits des opérations à l'avancement ».

1.8- Les frais de recherche et développement :

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.

Selon le NSCF et la norme IAS 38, 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

¹ Abderrahmane Oualikene, Op.Cit, p: 202.

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 réunies¹. L'administration fiscale impose un amortissement sur une durée maximum de cinq ans.

1.9- L'imposition différée :

Il arrive 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).

Le système fiscal privilégie la réalisation concrète de la charge pour son intégration dans le résultat imposable. Alors que Le SCF 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 exercice².

Rappelons qu'on a bien détaillé l'imposition déferée dans le premier chapitre.

1.10- Les modifications comptables :

Le concept de modification comptable couvre trois types de traitements comptables :

A- Traitements des changements de méthodes comptables : Les utilisateurs des états financiers d'une entreprise doivent être en mesure de les comparer dans le temps afin d'identifier les tendances d'évolutions de sa situation financière, et de sa performance. En conséquence, les mêmes méthodes comptables doivent être appliquées au sein de chaque période³. Or, les changements de méthodes comptables concernent les modifications de principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliquées par une entité pour établir et présenter ses états financiers.

Un changement de méthode comptable n'est effectué que s'il est imposé dans le cadre d'une nouvelle réglementation ou s'il permet une amélioration dans la présentation des états financiers de l'entité concernée.⁴

¹ Samir Merouani, Op.Cit, pp: 114 - 115.

² Idem, p: 116.

³ Abderrahmane Oualikene, Op.Cit, p: 203.

⁴ Arrêté du 26 juillet 2008, Op.Cit, p19.

Sur le plan fiscal, le fait générateur du changement de méthode rétrospectif est l'exercice de prise en compte (de comptabilisation). Il en résulte le traitement fiscal suivant¹ :

- Les ajustements en augmentation des réserves que constitue un produit imposable sont à ajouter à l'assiette imposable ;
- Les ajustements en diminutions des réserves qui ne relèvent pas des charges exclues du résultat imposable.

B- Traitement des changements dans les estimations comptables :

Un changement d'estimation comptable est un ajustement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif ou du montant de la consommation périodique d'un actif résultant de l'évaluation de la situation actuelle des éléments d'actifs et de passif et des obligations et d'avantages futurs attendus qui y sont associés. Ce changement d'estimation résulte d'informations nouvelles ou de nouveaux développements et ne constitue pas une correction d'erreurs. Le recours aux estimations pour évaluer certains éléments d'actifs, de passif de produits et de charges.... Est une importante tâche de l'élaboration des états financiers qui ne remet pas en cause leur fiabilité². Sur le plan fiscal, les changements d'estimation affectant les charges et produits de l'exercice, sont traitées selon les mêmes règles que les autres charges et produits.

Les impacts des changements d'estimations comptables fondés sur de nouvelles informations ou sur une meilleure expérience et qui permettent d'obtenir une meilleure information sont inclus dans le résultat net de l'exercice en cours ou des exercices futurs si ces changements les affectent également³.

C- Les corrections des erreurs fondamentales :

Comptablement, les corrections d'erreurs sont, normalement incluses dans la détermination du résultat de la période en cours. Ce n'est que dans des rares circonstances que des erreurs répondent à la définition de l'erreur fondamentale et quelles sont traitées comme telles. Le montant de la correction d'une erreur fondamentale dans les états financiers antérieurs doit être comptabilisé en ajustant les capitaux propres d'ouverture.

Sur le plan fiscal, les corrections d'erreurs fondamentales commises dans les états financiers des exercices précédents sont traitées selon la règle de la correction symétrique.

¹ Abderrahmane Oualikene, Op.Cit, p: 205.

² Idem.

³ Arrêté du 26 juillet 2008, Op.Cit, p : 19.

Toutefois, les ajustements pouvant faire l'objet d'une correction symétrique doivent porter essentiellement sur ¹:

- **Les pertes sur exercices antérieurs** : Ces pertes portées en résultat de l'exercice qui correspondent du point de vue fiscal aux seules erreurs et omissions comptables (et non aux différences résultant des imprécisions d'évaluation antérieure inhérentes à toute estimation) ne sont pas déductibles de l'exercice au cours duquel elles sont comptabilisées et doivent par conséquent être réintégrées au résultat fiscal de cet exercice.

- **Les profits sur exercices antérieurs** : De même, qu'en matière des pertes sur exercices antérieurs, les profits sur exercices antérieurs ne seraient pas imposables au titre de l'exercice au cours duquel ils sont constatés mais doivent faire d'un reclassement pour les rattacher à leurs exercices normaux d'imposition.

La correction symétrique des profits est intéressante lorsqu'il existe des pertes sur exercices antérieurs qui se rattachent aux mêmes exercices que ceux des profits sur exercices antérieurs. Cette correction porte à la fois sur les profits sur exercices antérieurs inscrits en résultat de l'exercice et les corrections d'erreurs fondamentales (correspondant à des produits par nature imposables) portées en corrections des capitaux propres.

Ces divergences peuvent conduire à des modifications importantes sur le résultat comptable et donc sur le résultat fiscal. De plus, l'administration fiscale n'a pas encore publié des dispositions relatives à ce sujet et même, n'a pas précisé quel serait le traitement fiscal à opérer en cas de divergence lors du passage au nouveau référentiel comptable.

Dans ce même cadre ces divergences peuvent provenir du rejet par la fiscalité de certaines charges ou l'exonération de certains produits, de traitements comptables non admis en fiscalité ou encore des règles de rattachement à l'exercice des charges et produits : décalage dans le temps.

2- Les causes de divergence :

Trois causes essentielles président à ces divergences : la première tient à la différence d'objectifs entre les règles fiscales prévues par la réglementation fiscale algérienne, notamment en matière d'impôt direct, et les règles comptables prévues par l'ancien plan comptable national ou le NSCF, la seconde aux subjectivités affectant tant les règles fiscales que les règles comptables, et enfin, la troisième à l'incapacité de part et d'autre d'identifier les traitements comptables scientifiques des transactions des entreprises.

¹ Abderrahmane Oualikene, Op.Cit, pp: 206-207.

2.1- La différence d'objectives :

Les règles fiscales et les règles comptables ne poursuivent pas les mêmes objectifs ¹:

A- Les objectives des règles fiscales: Ces règles visent à maximiser la recette fiscale ou à intervenir dans la vie économique ou sociale en tant qu'outil d'orientation de la politique économique et sociale du gouvernement.

B- Les objectives des règles comptables : Ces règles visent la fiabilité des comptes dans un esprit de neutralité totale quels que soient les intérêts particuliers des utilisateurs concernés de l'information comptable. Il est donc normal que si les objectifs diffèrent, les moyens différents également.

2.2- Les subjectivités affectant les règles tant fiscales que comptables :

Une règle (fiscale ou comptable) est subjective lorsqu'elle avantage un intérêt quelconque ou est influencée par cet intérêt. S'il y a divergences entre les règles fiscales et les règles comptables c'est parce que les unes comme les autres sont entachées de subjectivités et donc ne sont pas totalement scientifiques pour refléter la réalité. Ainsi, théoriquement il ne devrait pas y avoir de divergences conceptuelles entre ces règles car² :

- Du côté fiscal, s'il est légitime pour le fisc de préserver ses intérêts en veillant à ce que les règles comptables ne soient pas trop laxistes, il n'en demeure pas moins qu'il ne doit pas aussi édicter des règles non conformes à la réalité qui généreraient des recettes indues et donc injustes ;

- Du côté comptable, les règles comptables ne gagnent en autorité que si elles émanent de concepts purement objectifs et donc scientifiques et, du moins sur le plan théorique, n'admettent, pour une transaction donnée, qu'un seul traitement scientifique, or il n'est pas rare qu'en comptabilité l'on rencontre tout un assortiment de solutions comptables autorisées par les normalisateurs comptables qu'ils soient nationaux ou internationaux.

A- Subjectivités fiscales : Au niveau fiscal, on distingue comme première subjectivité le souci de maximiser les recettes fiscales « intérêt du trésor » soit par le rejet de certaines charges (tel que les amendes et pénalités) ou l'exonération de certains produits (tel que les dividendes encaissés), soit de traitements comptables non admis par le fisc (réduction de

¹ Abderrahmane Oualikene, Op.Cit, pp: 153.

² Idem, pp: 153 - 154.

valeur, actualisation des créances...) tout ça peuvent résulter aussi des incitations fiscales avantageuses¹.

La seconde subjectivité tient au fait que l'une des fonctions de la fiscalité est de servir comme outil de politique économique et sociale « intérêt national ».

B- Subjectivités comptables : Au plan international, il y a l'influence des grandes entreprises sur les autorités de normalisation comptable d'où la multiplicité des options comptables offertes aux entreprises. Ce qui ouvre souvent la porte à des manipulations comptables par les entreprises selon leurs intérêts portant ainsi préjudice aux intérêts du Trésor.

Cette influence s'exerce indirectement sur les normes comptables internationales.

Il est bien entendu souhaitable qu'il y ait convergence de vues et donc de règles entre le fiscal et le comptable mais tant que les normes comptables offrent, pour des raisons subjectives, un éventail d'options pour le traitement comptable des transactions des entreprises, il est difficile d'amener le fiscal à s'aligner sur le comptable.

C'est donc, entre autres, cette subjectivité des normes comptables qui entravent l'unicité des vues entre la fiscalité et la comptabilité².

2.3- L'incapacité de part et d'autre d'identifier les traitements des comptables scientifiques des transactions des entreprises :

Cette cause qui est commune, est d'ordre conceptuel: de part et d'autre, fiscalité et comptabilité, il y a des errements conceptuels.

La comptabilité étant une science, chacune des deux disciplines tente de se rapprocher de ce repère scientifique mais sans l'atteindre encore. Et tant que ce repère n'est pas atteint les divergences persisteront.

Reste, que l'effort fiscal, étant biaisé par le souci de maximiser les recettes fiscales, restera inéluctablement en est souvent freinée par l'influence d'intérêt de certaines grandes entreprises, dispose, en plus, de moyens de recherche assez performants (des grands sommités à l'IASB, exploitation des résultats des recherches entreprises par le FASB,...) et de plus en plus importants (financement par des grands cabinets internationaux)³.

¹ I.Bouaziz Daoud et M.Omri, **Divergences comptabilité -fiscalité, gestion fiscale et gestion des résultats en Tunisie : les nouveaux défis**, May 2011, <https://hal.archives-ouvertes.fr>, Montpellier, France, actualisé le 30 Novembre 2011, consulté le 23/10/2015 à 13 :26, p : 13.

² Abderrahmane Oualikene, Op.Cit, pp: 157 – 158.

³ Idem, p: 158.

Section 02 : L'impact de divergence comptables-fiscales sur l'entreprise économique

On a vu dans la première section que la déconnexion entre les règles comptables et fiscales donne une certaines divergences. Ces divergences peuvent conduire à des modifications importantes sur le résultat comptable et donc sur le résultat fiscal. De plus, ces modifications peuvent donner un impact sur l'image fidèle des états financiers de l'entreprise.

Sous-section 1: L'impact de divergence entre les règles comptables et fiscales sur l'image fidèle des états financiers et la gestion de résultat de l'exercice

Toute entreprise doit respecter les règles relatives à la comptabilité et à l'information financière qui visent à donner aux investisseurs une image fidèle et honnête de leur situation financière. Ces règles renforcent la transparence et la comparabilité des résultats des entreprises.

1- Analyse des liens entre les principes comptables et la notion d'image fidèle des états financiers :

En amont de la production que matérialisent les documents, il y a la référence à des principes comptables qui conditionnent le système d'information qu'est la comptabilité de l'entreprise. L'objectif ultime assigné par la loi à l'information comptable est de projeter une image fidèle et sincère du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise. On retrouve la notion de « *true and fair view* », centrale dans la comptabilité anglo-saxonne. Ce principe de base est reconnu de façon internationale par l'*International Accounting Standard Board* (IASB)¹. En Algérie ces règles et principes ont été repris expressément par les textes qui sont à la base de l'obligation légale de tenir une comptabilité prévue dans la loi de finance. Les principaux textes légaux de référence en Algérie sont la loi N°07/11 du 25 novembre 2007 portant le système comptable financier « SCF », l'arrêté 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 compta.... Tous ça mis en exergue certaines obligations comptable.

Le principe général d'image fidèle et sincère relève en fait d'un objectif général, il est articulé sur un ensemble complet de principes reconnus sont les suivants :

1.1- Principe de l'évaluation au coût historique :

Les biens sont entrés dans le patrimoine sur la base de leur valeur historique à l'acquisition. La valeur historique en tant que coût d'acquisition a un caractère objectif qui vient de la transaction avec un tiers. Elle est particulièrement simple à mettre en œuvre et à

¹ Hubert de La Bruslerie, Op.Cit, p : 15.

suivre ; de plus, elle est constante. Les notions de valeur économique ou de valeur d'usage ne sont pas retenues en raison de leur caractère profondément subjectif et fluctuant¹.

Ce principe a l'avantage de constituer une base permettant une comparabilité spatiale, car toutes les entreprises disposent du même système d'évaluation. L'inconvénient est que la comparabilité temporelle de l'information n'a pas de signification. En effet l'environnement économique est variable et en disposant de ce mode d'évaluation, l'entreprise semble considérée comme vivant dans un univers fermé et stable.

L'incompatibilité avec l'exigence de fidélité des informations à la réalité de l'entreprise est très forte, car la réalité n'est pas exclusivement juridique mais économique. Le juridique devrait être défini à partir de réalité des opérations économiques et financières. En effet, si la comptabilité est vouée, sa fiabilité doit devenir une priorité : c'est à partir d'un droit ayant requalifié la réalité de toutes les opérations économique-financières de l'entreprise que les outils comptables s'appliqueront dans le respect de l'image fidèle. Ici la règle du nominalisme monétaire paraît alors dépassée. Le principe du coût historique n'est pas irrégulier, il constitue une base sécurisante, mais il ne répond plus aux exigences actuelles de fidélité des comptes annuels².

1.2- Principe de prudence :

Ce principe conduit à prendre en compte les charges dès que leur réalisation est seulement probable ; à l'inverse, les produits ne sont comptabilisés que s'ils sont réalisés. Il y a donc une dissymétrie d'appréhension qui est la marque d'un pessimisme systématique. Entre deux évaluations, l'entreprise retient systématiquement la plus défavorable. Le principe de prudence conduit à provisionner systématiquement au cas par cas, sans prendre en compte d'éventuelles plus-values potentielles. Le principe de prudence est au cœur de la doctrine comptable. Il permet d'exprimer le caractère fondamentalement incertain de l'environnement économique de l'entreprise. Cependant, le traitement qu'il effectue est fondamentalement borgne et extraordinairement pauvre. S'appliquant élément par élément, il fractionne les conséquences d'un risque qui peut être global. Il néglige la possibilité de compensation entre plus et moins-values potentielles³.

En comptabilité lorsqu'il n'est pas tenu compte des « survaleurs », le patrimoine est alors minoré, comme si les variations négatives de la valeur d'éléments d'actif étaient plus

¹ Hubert de La Bruslerie, Op.Cit, p : 17.

² Fatma Mariche et Mahdi Messadi, Op.Cit, p : 63.

³ Hubert de La Bruslerie, Idem, p : 18.

certaines que les variations positives. Ceci met en relief un objectif de nature juridique : la protection des actionnaires ou associés et des tiers.

Or, l'objectif importé est l'image fidèle, ce qui ne semble pas tout à fait compatible. Dans la mesure où les aléas ne peuvent être maîtrisés, la fidélité par rapport à la réalité future semble impossible, du moins difficile à définir. Les pertes et dépenses potentielles sont prises en compte par le biais des provisions, évaluée selon la connaissance des faits au moment de leur constitution. Au moment de leur réalisation, ces pertes et dépenses peuvent avoir une valeur différente : l'estimation peut s'être avérée trop faible ou trop forte. L'écart constaté entre le réel et le prévu reviendrait à avoir infidèlement traduit une réalité future, sauf si, compte tenu du fort degré d'incertitude, la fidélité à cette réalité tolérerait une certaine marge d'erreur. Dans ce cas, cette marge devrait être définie et rendue la plus réduite possible.

L'incompatibilité entre le principe de prudence et l'image fidèle fondée sur la non prise en compte des bénéfices potentiels. Si les comptes doivent donner une image fidèle de la situation patrimoniale, économique, et financière, l'omission de l'existence de bénéfices potentiels paraît une trahison à la fidélité d'informations. Les lecteurs ont une vision minorée de la situation de l'entreprise qui n'est pas vraie. Un enregistrement des opérations, symétrique à celui des provisions, retracerait l'apparition des profits potentiels, dans un premier temps, puis, en cas de réalisation, le produit définitif serait enregistré. Dans le cas contraire, l'écriture de constatation des profits latents serait annulée par le même mécanisme que celui de l'écriture de reprises pour les provisions.

En résumé le principe de prudence ne pourrait être indissociable du concept d'image fidèle. Le principe de prudence existe universellement mais reste indépendant de la notion d'image fidèle. Cette dernière semble exiger que soient pris en compte tous les événements survenus lors d'un exercice. Les gains latents sont des événements dont il faudrait tenir compte de façon courante. Comme le précédent principe, la prudence, en écartant la réalité des bénéfices incertains, tendrait à protéger le patrimoine mais aussi à le masquer. Pour les besoins de l'image fidèle, l'appréciation des faits nécessite d'avantage de précision grâce à des moyens scientifiquement plus fiables en matière d'évaluation des variations de valeur, en matière de traitement d'informations prévisionnelles.

La comptabilité devant transcrire fidèlement toutes les opérations de l'entreprise, ces dernières doivent intégralement figurer dans les différents documents comptables, véritable trace de l'évolution de toute situation¹.

¹ Fatma Mariche et Mahdi Messadi, Op.Cit, pp : 64 - 65.

1.3- Principe de permanence des méthodes :

Les mêmes règles et procédures comptables doivent être appliquées dans le temps de manière à permettre une comparaison homogène des comptes annuels de l'entreprise. Il s'agit ici de limiter la possibilité de modifier les méthodes, par exemple, d'évaluation des stocks ou de provisionnement, pour éviter la manipulation des résultats de l'entreprise par les dirigeants. En cas de modifications des méthodes comptables, celle-ci doivent être expliquées scrupuleusement¹.

Ce principe ne rentre pas en conflit avec l'image fidèle, car cette dernière n'étant pas figée peut être vue de façon dynamique. Cette vision évolutive de l'image fidèle nécessite une comparabilité temporelle des documents annuels, qualité respectée par ce principe. Il est évident que les méthodes de présentation et d'évaluation doivent être compatibles avec le principe d'image fidèle².

1.4- Principe de continuité de l'exploitation:

L'entreprise est un projet économique qui doit normalement se poursuivre dans l'avenir prévisible. L'optique de la comptabilité est donc de considérer le patrimoine non pas dans une optique de liquidation, mais dans une optique de continuité (*going concern*). Les éléments d'actifs seront donc évalués par rapport à un usage étalé dans le temps. Cette valeur économique d'usage est traditionnellement supérieure à la valeur de liquidation des biens³.

La comptabilité avec l'image fidèle dépend, d'une part de la comptabilité entre les méthodes appliquées et l'évolution réelle de l'entreprise et d'autre part, de la comptabilité entre les méthodes appliquée et le concept d'image fidèle⁴.

1.5- Principe de l'indépendance des exercices comptables:

Même si l'activité de l'entreprise est continue, le comptable découpe le temps en exercices indépendants. Il introduit un rythme particulier et conventionnel qui est celui de la production annuelle de l'information comptable. La périodisation comptable vise à établir une fois par an l'inventaire des actifs et des passifs, et à présenter le résultat et la valeur du patrimoine de l'entreprise. Le découpage en exercice est une fiction comptable qui correspond à la nécessité de rattacher précisément les charges et les produits à un exercice de manière à ce qu'ils contribuent à la formation du résultat de cet exercice, et non de celui qui précède ou qui suit. Ce principe conduit à ce que les charges non encore supportées et les produits non

¹ Hubert de La Bruslerie, Op.Cit, p : 18.

² Fatma Mariche et Mahdi Messadi, Op.Cit, p: 65.

³ Hubert de La Bruslerie, Idem, p : 16.

⁴ Fatma Mariche et Mahdi Messadi, Idem, p: 66.

encore perçus, mais qui trouvent leur origine dans un exercice donné, lui sont rattachés. Cela se traduit par l'utilisation de comptes de régularisation à l'actif ou au passif du bilan.¹

Ce principe peut coexister avec l'image fidèle en considérant que la réalité devant être transcrite dans les comptes est annuelle. Il semble important de noter qu'il apparaît difficile d'obtenir une image fidèle à date fixe : du 31 décembre d'une année à la date de présentation des comptes à l'assemblée des actionnaires ou associés, des événements peuvent survenir et modifier la réalité représentée par les comptes. Par ce fait les comptes fidèles, en fin d'année, ne le sont plus par la suite.

En fait, l'important est qu'un lien logique et correct soit établi entre les réalités successives et ceci durant toute la vie de l'entreprise.²

1.6- Principe de non-compensation :

Aucune compensation ne peut être opérée entre les postes d'actif et de passif du bilan, ou entre les postes de charges et de produits du compte de résultat. Il convient ici d'éviter toutes pertes d'information, en affichant des créances (ou des dettes) nettes. Par exemple, une créance sur un client ne peut être diminuée par une dette envers ce même client. Ce principe peut expliquer la présence de compte clients créditeurs au passif. De même, pour corriger la comptabilisation d'une charge, on utilise un compte de transfert de charge qui est un compte de produit.³

En introduisant la notion d'image fidèle, a provoqué une situation où le cadre comptable devra passer par une profonde remise en question afin de retrouver cohérence et harmonisation. Les développements qui précèdent relatent des rapports conflictuels avec certains principes comptables, traditionnellement appliqués partout.

L'administration fiscale prouve encore son influence néfaste sur la diffusion des informations comptables et financières. En effet, compte tenu de l'absence d'incitation, et de la préoccupation première des entreprises, au détriment du réalisme, de payer moins d'impôts, rares sont celles qui adoptent un modèle d'évaluation différent du coût historique.⁴

2- l'influence des règles fiscales sur l'image fidèle des états financiers :

L'établissement des états financiers ne peut se faire en ignorant les dispositions fiscales soit parce que ces derniers sont d'une part, la cause directe de la création du document comptable, soit d'autre part, parce qu'elle marque partiellement son contenu. Toutefois, le

¹ Hubert de La Bruslerie, Op.Cit, p: 17.

² Fatma Mariche et Mahdi Messadi, Op.Cit, p: 66.

³ Hubert de La Bruslerie, Idem, p: 18.

⁴ Fatma Mariche et Mahdi Messadi, Idem, p: 66.

respect des règles fiscales ne doit pas remettre en cause les deux caractères fondamentaux des états financiers qui sont : la régularité et la sincérité.

La régularité est la conformité aux règles de droit et à l'ensemble des prescriptions édictées par les organismes compétents en comptabilité. La sincérité est l'application de bonne fois des règles et procédures en fonction de la connaissance que les responsables des comptes doivent normalement avoir de la réalité et de l'importance des opérations, événements et situations¹.

En effet, les retraitements faits sur les charges et les produits par le biais d'une correction extracomptable peuvent influencer largement la valeur du résultat net. Ce dernier est un curseur qui mesure les performances de l'entreprise et qui détermine l'attitude vis-à-vis de la gestion des administrateurs. Cette situation paradoxale peut amener les utilisateurs des états financiers à se demander sur la régularité et la sincérité des comptes présentés à eux.

A- Le jugement de la qualité des états financiers :

Toutefois, la qualité des comptes doit être recherchée au-delà des deux caractères de régularité et de sincérité, que ces documents doivent incarner. En effet, ces deux notions ne reflètent pas nécessairement la réalité de l'entreprise, elles méritent d'être complétées par la notion d'image fidèle. Ce concept vise à consacrer dans les états financiers une approche plus réaliste du patrimoine, du résultat et de la situation financière de l'entreprise. Autrement dit, les états financiers doivent donner une image de l'entreprise la plus proche possible de sa réalité économique².

Ainsi, on peut conclure que l'application des règles fiscales peut conduire à des cas d'irrégularité et même à mettre en cause la sincérité des comptes annuels. Mais dans un contexte évolutif de la comptabilité, les documents de synthèse doivent reflète la réalité juridique et économique de l'entreprise. Les empiétements des dispositions fiscales sur les principes comptables ne seront donc pas interprétés comme une atteinte à l'orthodoxie comptable.

Les dérogations éventuelles aux règles comptables imposées par la doctrine fiscale ainsi que leurs incidences doivent mentionnées dans une annexe, qui doit contenir toutes les données améliorant la compréhension du contenu des états financiers.

En fin, on peut dire que les règles relatives à la comptabilité et à l'information financières s'éloignent rapidement des concepts juridiques traditionnels du droit commercial et fiscal et se fondent de plus en plus sur le système de la présentation fidèle.

¹ N. Guedj, **Finance d'entreprise**, édition Pearson Éducation, 2^{ème} édition, Paris, France, p : 87.

² O. Grassi et A. Lemerrier, **Comptabilité approfondie et révision**, édition Gualino, Paris, France, 2001, p : 13.

3- L'impact de la gestion de résultat sur l'image fidèle de l'entreprise économique :

3.1- La gestion de résultat et l'image fidèle :

Nous nous sommes attachés à montrer qu'il existait un grand nombre d'informations tant chiffrées que qualitatives dont il faut tenir compte pour refléter la réalité globale de l'entreprise à un moment donné. Il reste à savoir si les chefs d'entreprise ont la possibilité de « gérer » l'information sur les performances de l'entreprise en fonction de l'interlocuteur auquel ils s'adressent.

Deux sources de difficultés doivent être évoquées à propos des états financiers :

- Les résultats publiés s'adressent à des observateurs très divers, internes ou externes, actionnaires, banquiers, créanciers, clients, concurrents ou salariés de l'entreprise. En consultant les états financiers, chacun a une attente différente et la demande d'informations qui en résulte est donc très diverse.
- En élaborant le résultat comptable puis le résultat fiscal, les responsables poursuivent eux aussi des objectifs divers et souvent contradictoire : par exemple, les uns cherchent exclusivement à minimiser l'impôt, d'autres veulent rassurer leurs créanciers sur la solvabilité de l'entreprise, un troisième veut apporter la preuve du développement de l'activité et dissuader les actionnaires de trop prélever sur les bénéfices. Mais, pour pouvoir réellement atteindre l'objectif ainsi fixé, il est évident qu'on privilégie tels ou tels types d'informations par rapport à d'autres.

Cela veut-il dire que les dirigeants peuvent « choisir » le résultat qui va être publié dans ce cas on a parlé de « gestion de résultat ». ¹

En fiscalité il existe d'ailleurs un terme pour désigner les options prises par les entreprises, on parle de « décisions de gestion » ce terme est à la fois la concrétisation de la responsabilité des dirigeants et un bouclier contre l'immixtion d'un tiers dans les affaires de l'entreprise.

En effet, l'administration n'a pas à juger si la gestion d'une entreprise est la meilleure possible, mais seulement si les résultats fiscaux ont été déterminés selon les règles.

Lorsque le chef d'entreprise choisit parmi plusieurs solutions, toutes légales, celle qui convient le mieux à son cas, on parle, en fiscalité « d'une décision de gestion régulière ». « La décision de gestion irrégulière » lorsque le contribuable a retenu une solution que la loi ne permettait pas. Elle ressemble à l'erreur en ce sens qu'elle est contraire à la loi, mais elle en diffère, car elle est volontaire puisqu'elle résulte d'un choix.

¹ Monique Hinard et autres, Op.Cit, p : 373.

Cependant, la décision de gestion irrégulière n'est pas automatiquement frauduleuse, les procédés frauduleux étant selon cette définition : « le résultat d'actes conscients et volontaires destinés à donner l'apparence de la sincérité à des déclarations en réalité inexactes et impliquant l'intention manifeste d'éluder tout ou partie de l'impôt »¹.

Alors que l'erreur peut être rectifiée à l'initiative de contribuable, la décision de gestion irrégulière ne peut être rectifiée que par l'administration, selon son intérêt.

3.2- Incidence de la situation fiscale latente sur le résultat de l'entreprise :

La non-comptabilisation des impôts différés entraîne, en fait, deux conséquences² :

- un effet à court terme qui se résume ainsi : les impôts de l'exercice sont minorés du montant différé, ce qui augmente d'autant le résultat net comptable ;
- un effet à long terme qui est l'inverse du précédent : lors de leur comptabilisation à l'échéance, les impôts différés augmentent la charge fiscale de l'exercice.

Il semble, en pratique, que les effets vont se compenser en phase de croissance ou de stabilité d'activité, car les impôts différés de l'exercice équivalent ceux des exercices antérieurs déçus.

Mais la situation se dégrade en phase de baisse ou de cessation d'activité : l'entreprise ne renouvelle pas son investissement. Les impôts différés deviennent exigibles ainsi que tous les impôts latents (plus-values latentes....)

A ce moment, la non-comptabilisation des impôts différés et l'absence d'information sur les impôts latentes peuvent être très préjudiciables.

De surcroît, du point de vue de la trésorerie de l'entreprise, la comptabilisation des impôts différés mettrait en lumière une véritable source de financement.³

Avec la comptabilisation des impôts différés, un compte spécial apparait au bilan, le résultat est réduit d'autant, la trésorerie ne se modifie pas. Mais, le résultat disponible pour la distribution est diminué du montant de l'impôt différé. Il s'agit d'une mesure de prudence qui permet à l'entreprise de disposer d'une source temporaire de financement jusqu'au décaissement final de l'impôt. L'entreprise peut mettre en place une véritable gestion du différé de paiement afin de régler celui-ci en fonction des besoins de sa trésorerie.

En améliorant sa connaissance, la comptabilisation de la fiscalité latente permet à l'entreprise de maîtriser d'avantage l'évolution de ses indicateurs de gestion.

¹ Monique Hinard et autres, Op.Cit, p : 374.

² D. Lefèvre et autres, **Gestion fiscale et relations avec l'administration des impôts**, Hachette technique, Paris, 2007, p : 67.

³ Jack Bertrandon, Christine Collette, **Gestion fiscale et finances de l'entreprise**, Presses Universitaires de France (PUF), Paris, 2ème édition, 1989, p : 83.

Il semble une évidence que les impôts ont un impact sur la trésorerie. Une idée trop répandue consiste à croire qu'il n'est pas possible de gérer de impôts aux règles très strictes, donc il est important de retenir un principe fondamental de planification fiscale qui consiste à¹ :

- minimiser la charge fiscale ;
- retarder le paiement de l'impôt.

Ceci, toujours dans les limites de l'application de la loi fiscale.²

3.3- Fiscalité et régulation du résultat :

Le résultat de l'entreprise est en principe la différence entre les recettes et les dépenses déterminées selon des principes comptables généralement acceptés³.

Les dirigeants n'ont donc pas le pouvoir de modifier ce résultat qui sert de référence pour les actionnaires et les tiers. En pratique les principes comptables ne sont pas aussi rigides, et il existe une certaine latitude pour valoriser certaines charges (amortissements, provisions, ...etc).

De plus, dans un groupe, certaines filiales peuvent être en profits d'une filiale à une autre pour obtenir une consolidation fiscale de fait. Il faut noter deux types de comportements que l'on rencontre souvent dans l'entreprise économique⁴:

- d'une part, des entreprises dont le souci est de minimiser le plus possible leur bénéfice fiscal afin d'économiser l'impôt. Ces sociétés, dites « fermé », ne sont pas coté en bourse, distribuent rarement des dividendes et sont souvent d'origine familiale.
- d'autre part, des sociétés cotées en bourse, soucieuses de soutenir leurs actions par des distributions régulières de dividendes et de présenter de résultats cohérents d'une année à l'autre.

En effet, l'objectif unique est la minimisation des impôts payés par l'entreprise. Les choix qui en résultent peuvent être compatibles avec la gestion comptable, mais ils sont aussi parfois contradictoires sur certains points.

L'entreprise se trouve plus qu'on le croit confrontée à des choix en matière fiscale, ainsi elle peut décider⁵ :

¹ Jack Bertrandon, Christine Collette, Op.Cit, p : 84.

² Idem.

³ Georges Langlois, Micheline Friédérich, **Comptabilité financière**, édition Foucher, 15 édition, 2010, Paris, France, p : 205.

⁴ Jack Bertrandon, Christine Collette, Ibid, pp : 85-86.

⁵ Monique Hinard et autres, Op.Cit, p : 374.

- L'utilisation ou non des avantages fiscaux proposés : une entreprise peut refuser de constituer une provision pour hausse de prix, ou d'étaler l'imposition des plus-values à court terme si elle peut en tirer un avantage ;

- L'utilisation ou non de certaines options fiscales dont il faut savoir mesurer l'impact.

Mais c'est sans doute dans le domaine de la gestion des déficits fiscaux que les possibilités légales sont les plus nombreuses.

Sous-section 2: L'impact sur le traitement des états financiers

L'adoption du nouveau système comptable a généré certainement de nouvelles divergences. Mais d'un autre côté, il induit une information financière de meilleure qualité y compris dans le domaine fiscal.

En effet, il impose en matière d'impôt sur le résultat la préparation et la divulgation d'un certain nombre d'information, qui permettent aux utilisateurs des états financiers, de se faire une opinion précise sur la charge réelle d'impôt. Ce changement est constaté dans le bilan, le compte de résultat, et l'annexe comme suit :

1- Au niveau du bilan :

Les impôts sur le résultat doivent être présentés distinctement au bilan. Donc, ils ne doivent pas être « noyés » avec les autres créances et dettes de l'entreprise y compris celles envers l'état, les actifs et passifs d'impôts doivent être présentés de façon distincte (sans compensation) sauf existence d'un droit juridique de compenser et l'intention d'en user : règle et recouvrer les actifs et passifs d'impôts en même temps, les actifs et passifs d'impôts exigibles doivent être distingués, en terme de présentation, des actifs et passifs d'impôts différés¹.

2- Au niveau du compte de résultat :

La charge d'impôt représente l'impôt exigible et l'impôt différé. Toutefois, il faut représenter distinctement la fraction d'impôt relative aux opérations abandonnées. Par contre, il faut faire apparaître le résultat par action².

3- Au niveau d'annexe :

La liste des informations à donner en annexes en matière d'impôt sur le résultat est conséquente. Toutefois, ce n'est pas un trait spécifique à ce volet mais d'une façon générale l'annexe en IFRS est très riche. D'ailleurs, c'est dans ce contexte là que l'expression « les

¹ Abdehakim Mekerri et Wassila Rabia, **Divergences entre les règles comptables et les règles fiscales : Impact sur l'image fidèle des états financiers**, mémoire de Master en science commerciale et financière, option comptabilité et finance, École Supérieur de commerce, Kolea, Tipaza, 2014/2015, p : 96.

² Idem, P: 96.

notes annexes font partie intégrante des états de synthèse » prend toute sa signification. Ainsi, la norme IAS 12 préconise de mentionner au des notes au moins les aspects suivants ¹:

- Les pertes fiscales, les crédits d'impôts, les actifs d'impôts différés et les passifs d'impôts différés doivent être présentés par catégorie pour chaque exercice ;
- Description des changements de taux d'impôts survenus ;
- Les différences temporelles non comptabilisées (relatives aux filiales et autres participations) ;
- Les montants d'impôts exigibles et différés concernant les éléments directement crédités ou débités dans les capitaux propres ;
- Justification de l'enregistrement d'impôts différés actifs en cas d'existence d'un historique d'exercice déficitaires... ;
- Les actifs et passifs d'impôts différés non pris en compte dans les états financiers ;
- L'échéance pour les situations qui ne se débouclent qu'au-delà de douze mois.

Section 3: Proposition d'une méthode de rapprochement entre les règles comptables et les règles fiscales

Nonobstant l'apparition de plusieurs points de divergences entre les nouvelles règles comptables et fiscales, ayant comme impact sur la charge d'impôt due à l'État qui ne correspond pas souvent à celle qui résulterait du bénéfice comptable, des solutions possibles sont envisageables pour converger les nouvelles règles comptables, avec les règles fiscales. Ces solutions seront présentées dans cette section.

Sous-section 1 : Les meilleures positions pour l'administration fiscale et les mesures à envisager

Dans ce point on va présentées les principes qui vont guider l'administration fiscale dans le cadre de ces travaux de modernisation de l'arsenal juridique fiscal. Puis on va parler sur les principales mesures fiscales à envisager.

1- Les meilleures positions pour l'administration fiscale :

A travers deux principes sont les suivants ²:

1.1- Principe de neutralité fiscale :

L'objectif du principe est de neutraliser l'impact des nouvelles règles comptables les plus significatives sur l'assiette des impôts, à la fois pour les entreprises et pour le budget de l'État.

¹ Abdehakim Mekerri et Wassila Rabia, Op.Cit, P: 97.

² Abderrahmane Oualikene, Op.Cit, p : 209.

- En matière d'impôt sur les bénéficiaires: étalement sur cinq ans par exemple, des conséquences de la première application de la méthode par composants ;
- Maintien de la durée d'usage pour la structure en cas de décomposition et constitution d'amortissements dérogatoires (en cas de différence de durées comptable/fiscale) ;
- Traduire dans les textes les prises de position verbales de l'administration affirmant le principe de neutralité fiscale du passage aux nouvelles règles comptables.

La réforme comptable ne doit pas avoir d'impacts fiscaux négatifs pour les entreprises.

1.2- Principe de la simplicité :

L'application de ce principe a pour but d'éviter que les évolutions comptables se traduisent par plus de complexité en matière fiscale, et ce afin de limiter les retraitements extracomptables.

La mise en œuvre du principe de la simplicité se caractérise par:

- L'adoption des mesures fiscales qui prévoit une certaine tolérance pour les PME ;
- L'aménagement des modalités de première application des nouvelles règles comptables (possibilité d'application prospective) ;
- Des mesures de simplification doctrinales.

2- Principales mesures fiscales à envisager :

2-1- En matière d'immobilisations ¹:

A- Coût d'acquisition des immobilisations : Sur le plan fiscal, entrent dans le coût d'acquisition augmenté des frais accessoires nécessaires à la mise en état du bien.

Sur le plan comptable, entrent également dans le coût d'une immobilisation tous les frais directement rattachables: droits de mutation, frais d'actes, coûts des emprunts, coûts de démantèlement, d'enlèvement initial ou de restauration d'un site, doit être déduit l'escompte éventuel obtenu (pour paiement comptant).

A ce titre, il est proposé que l'administration fiscale s'aligne avec les choix comptables retenus par l'entreprise pour le rattachement des droits de mutation et frais d'actes et les coûts d'emprunt, il est préféré de lever l'exclusion actuelle sur les frais financiers.

Et en ce qui concerne les coûts de démantèlement, d'enlèvement initial et de restauration de site, on propose l'alignement de la fiscalité avec les textes comptables.

La règle fiscale qui régit les dépenses ultérieures sur une immobilisation devrait aussi suivre le règlement comptable.

¹ Abderrahmane Oualikene, Op.Cit, p : 210.

B- Les frais de recherche et développement : Les frais de recherche doivent être comptabilisés en charges, quand aux frais de développements le choix, de les comptabilisés en immobilisation ou en charges est laissé aux entreprises.

A ce titre, la mesure fiscale à envisager est que la règle fiscale devrait être identique, selon l'option retenue du point de vue comptable.

2-2- En matière d'amortissements ¹:

Sur le plan fiscal:

- Référence aux « usage » pour définir les durées d'amortissement.
- Possibilité dans certains ne s'opposent pas aux principes d'amortissements accélérés.
- Les règles fiscales ne s'opposent pas aux principes d'amortissement par composant.

Sur le plan comptable:

- Amortissement sur la durée réelle d'utilisation (durée d'utilité).
- les composants d'un actif sont traités comme des éléments séparés, s'ils ont des durées d'utilités différentes ou procurent des avantages économiques selon un rythme différent.
- Prise en compte d'une éventuelle valeur résiduelle.
- Révision éventuelle des durées d'amortissement.
- Obligation d'effectuer des tests de dépréciation et de constater éventuellement des pertes de valeur.

2.3- En matière des provisions ²:

A- Provision pour gros entretiens : Sur le plan fiscal ces provisions sont autorisées, mais sur le plan comptable elles ne sont pas autorisées elles ne correspondent pas à la définition d'un passif. Elles doivent être comptabilisées comme un composant distinct du cout d'acquisition, et doivent être amorti.

A cet effet, il est proposé que l'administration fiscale ne doit pas admettre la déduction fiscale des amortissements calculée sur le composant distinct correspondant à ces dépenses, sauf s'elles représentent des conditions d'extrême nécessité.

B- Dépréciation d'actifs : Sur le plan fiscal :

- Interdiction de déprécier un fond de commerce, sauf cas particulier d'une baisse globale de chiffre d'affaires ;
- Dépréciation éventuelle constatée par voie de provision ;
- L'actualisation n'est pas admise sur le plan fiscal.

Sur le plan comptable:

¹ Abderrahmane Oualikene, Op.Cit, p : 211.

² Idem, p : 212.

- Obligation de distinguer les différents éléments du fonds de commerce et procéder régulièrement à un test de dépréciation sur chacun des éléments ;
- Dépréciation éventuelle constatés par une diminution de la valeur de l'actif, sans possibilité de reprise ultérieure.

L'administration fiscale devrait confirmer ses réserves sur les provisions constituées sur les éléments amortissables: Elle se donne le temps d'observer les pratiques des entreprise quand aux dépréciations, fondées sur une valeur d'usage calculée sur la base de flux futurs actualisés, qui viendront corriger la base amortissable.

Sous-section 2 : Les nouvelles mesures apportées par les lois de finances et quelques solutions à proposé

1- Les nouvelles mesures apportées par les lois de finances :

Afin de limiter le cout fiscal de la réforme comptable, le législateur, au plan fiscal, a introduit des mesures qui sont, par fois, en totales déconnexion avec les nouvelles règles comptables édictées par le nouveau système comptable financier, ces mesures sont punlié dans la LFC de 2009 et la LF de 2010 comme suit :

1.1- Les mesures apportées par la loi de finances complémentaire pour 2009

Une commission de réflexion a été installée auprès de la DGI pour analyser les incidences fiscales induites par les nouvelles normes comptables et proposer des mesures. Ces dernières sont apportées par la loi de finances complémentaire pour 2009 qui entreront en vigueur des le premier Janvier 2010, parmi ces mesures, il y a lieu de citer :

- Le choix de la méthode dite de l'avancement pour les contrats à long terme ;
- La définition d'un seuil pour la prise en charge, au plan fiscal des éléments d'actif immobilisé ;
- La nouvelle rédaction sur les provisions ;
- Les sorts des plans de résorption de frais préliminaires avant l'entrée en vigueur du SCF ;
- Le sort de réévaluation des immobilisations.

La loi fiscale distingue finalement son positionnement par rapport à la loi comptable, même si d'emblé la fiscalité des entreprises algériennes repose, en grande partie sur la comptabilité.

1.2- Les mesures apportées par la loi de finances pour 2010 :

L'administration fiscale a continué son action d'adaptation au SCF, en effet, des mesures d'harmonisation et d'adaptation fiscale induites par la mise en œuvre du système comptable financier à partir du 01 Janvier 2010, et ce par :

- Adaptation des règles fiscales en matière des amortissements des biens acquis en crédit bail et des provisions des établissements financiers avec les normes adoptées par le NSCF ;
- Rattachement des subventions d'exploitation et d'équilibre à l'exercice de leur encaissement ;
- Autorisation d'opérer la résorption des frais préliminaires sur la déclaration fiscale annuelle correspondante.

2- Quelques solutions permettant le rapprochement entre les règles comptables et les fiscales :

Dans le court terme, trois solutions peuvent être, à notre avis, envisagées pour réussir la neutralisation en comptabilité des règles fiscales et assurer ainsi l'autonomie de la comptabilité par rapport à la fiscalité et partant l'harmonisation du référentiel comptable algérien avec les normes internationales car, comme nous l'avons démontré, celle-ci passe inéluctablement par celle-là:

2-1- Première solution: Adapter des règles fiscales au contexte du SCF :

A- Présentation de la solution : L'adaptation des règles fiscales au contexte des nouvelles règles comptables édictées par le SCF et inspirées des normes IAS/IFRS peut aboutir soit une suppression pure et simple de la règle fiscale soit à sa modification.

Pour que cette adaptation soit acceptable fiscalement, il faut que la suppression ou la modification de ces règles ne réduise pas la base imposable.

Si l'on se réfère à l'étude des situations de divergences entre les règles comptables et fiscales, présentée dans ce chapitre, on peut relever plusieurs règles fiscales qui sont à l'origine de ces situations. Ces règles sont soit à essence purement fiscale, édictées par le code des impôts, la jurisprudence ou la doctrine fiscale, soit une transposition des règles comptables¹.

B- Avantages et inconvénients de cette solution : L'avantage de cette solution réside essentiellement dans sa simplicité: il suffit d'inventorier les nouvelles règles comptables issues des IAS/IFRS, de les remplacer par des règles fiscales extracomptables ou de les modifier.

Elle présente néanmoins l'inconvénient d'alourdir la liasse fiscale, ce qui va créer une charge de travail et donc un cout supplémentaire pour les entreprises: c'est, en partie, le cout de l'amélioration de la qualité de leurs comptes².

¹ Abderrahmane Oualikene, Op.Cit, p : 218.

² Idem, p : 220.

2-2-Deuxième solution: Contourner les règles fiscales en prévoyant des traitements comptables spécifiques en vue de neutraliser leurs effets sur les caractéristiques qualitatives des comptes :

A- Présentation de la solution : Cette situation est actuellement utilisée par certaines entreprises soucieuses de la fiabilité de leurs comptes. Elle est juridiquement justifiée en vertu du SCF qui a dépassé le concept de "sincérité et régularité des comptes" pour instituer le concept "d'image fidèle", autorisant ainsi tacitement les entreprises à déroger aux règles comptables (ici issues des règles fiscales) chaque fois qu'elles se révèlent inappropriées pour préserver cette image.

Dans cette solution, la règle fiscale est maintenue mais sa traduction comptable est modifiée de telle façon que ses effets sur les comptes soient neutralisés¹.

B- Avantages et inconvénients de cette solution : L'avantage de cette solution est qu'elle ne nécessite pas de nouveaux textes pour son application : elle est immédiatement applicable sans attendre la modification des textes fiscaux.

Son inconvénient est triple:

- elle n'est pas applicable à toutes les situations sans risque d'affecter l'intelligibilité des comptes des entreprises par la création de certains comptes d'ordre (à but fiscal),
- elle risque de se heurter, dans certains cas, à des réticences administratives pour non-conformité totale des traitements comptables adoptés,
- dans certains cas, seule la fiabilité des comptes est préservée: les autres caractéristiques qualitatives, à savoir l'intelligibilité, la comparabilité et la pertinence échappent à son emprise².

2-3- Troisième solution: Autoriser les entreprises à tenir une comptabilité multi règles : une comptabilité selon les règles comptables et fiscales :

A- Présentation de la solution : Aujourd'hui, avec les moyens puissants de l'informatique dont disposent les règles comptables, et sans qu'il y ait de retraitements en fin d'exercice, d'identifier dès l'imputation des transactions, toutes les divergences entre les règles fiscales et les règles comptables et d'en tenir compte lors de cette imputation.

En cas de divergences Facilité/Comptabilité, il ne s'agit donc pas de retravailler les comptes selon les règles fiscales mais de modifier les logiciels de traitement comptable en autorisant une double imputation: l'une selon les règles comptables et l'autre selon les règles fiscales.

¹ Abderrahmane Oualikene, Op.Cit, p : 220.

² Idem, p : 222.

En conséquence, il n'y a pas lieu de retraiter mais de "bi-traiter" les transactions en cas de divergences.

Aussi, il peut être également admis la tenue d'un livre, dit « livre fiscal », qui est défini comme étant un document comptable qui indique l'ensemble des opérations comptable effectuées par l'entreprise lui permettant le passage du résultat comptable au résultat fiscal¹.

B- avantages et inconvénients de cette solution : Les avantages du livre fiscal sont multiples. On cite notamment:

- Cette solution présente l'avantage d'éviter une modification de la législation fiscale actuelle puisque tout continuera conformément à cette législation ;
- Le respect de deux législations incompatibles, ainsi les divergences constatées entre la comptabilité et la fiscalité seront traitées comptablement et pas extra-comptablement, par conséquent le résultat comptable s'égalise avec le résultat fiscal ;
- Remédier aux inconvénients des imprimés fiscaux, c'est ainsi que le livre fiscal est constitué d'un seul document comptable, contrairement aux imprimés fiscaux qui sont multiples et qui peuvent être une source de réticence de la part des contribuables.

Son inconvénient est de créer une charge de travail supplémentaire aux entreprises qui se trouvent obligées à procéder à une double imputation de certaines opérations².

¹ Abderrahmane Oualikene, Op.Cit, p : 222.

² Idem, p : 224.

Ce chapitre nous permis de constater que les dispositions prévues par les règles comptables peuvent diverger de celles prévues par les règles fiscales. Les règles comptables et les règles fiscales servant des fins différentes, visent des objectifs différents et se fondent sur des principes différents.

Étant donné que la détermination de l'assiette imposable s'appuie sur l'information comptable, il est normal qu'il existe des divergences entre le résultat comptable et le résultat fiscal.

En définitive, les règles comptables sont nécessaires à la détermination du bénéfice imposable et coïncident toujours avec le droit fiscal. Il existe une fonction fiscale à la comptabilité et c'est ce qui appuie l'approche de la connexion entre la comptabilité et la fiscalité.

De même, les différents codes fiscaux comportent des obligations d'ordre comptable à respecter par les contribuables. L'obligation de communiquer au fisc les documents comptables de base est comme fondement et preuve à la sincérité des déclarations fiscales à travers l'obligation de la tenue d'une comptabilité.

La convergence du SCF vers les normes internationales, dans leur version actuelle, est incontournable car les normes IAS/IFRS dans leur nouvelle conception, traduisent l'image fidèle dans sa signification extrême. Et ainsi, il est fort important d'assurer le traitement des divergences actuelles avec la nécessité d'une harmonisation des règles comptables et des règles fiscales.

De ce fait, et dans le but de présenter des états financiers qui soient le plus proche de la réalité, il serait plus opportun de maîtriser ces divergences, tout en faisant recours à l'utilisation des méthodes et solutions préconisées dans ce cadre pour y remédier.

C'est ainsi dans le dernier chapitre que nous allons présenter un cas pratique pour analyser les différentes divergences qui existe dans l'une des entreprises économique Algérienne.

Chapitre III :

**Analyse de divergence entre
le résultat comptable et le
résultat fiscal et son impact
au sein de MFG**

Au cours des précédents chapitres, nous avons présenté les différents aspects théoriques liés au cadre conceptuel des règles comptables et fiscal et toutes les techniques et les processus de passage du résultat comptable au résultat fiscal, il est primordial d'expliquer l'importance de la prise en compte des divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et voir leur impact sur l'entreprise économique algérienne.

L'importance de l'analyse des divergences entre les règles comptables et les règles fiscales, son poids dans les états financiers ainsi que son impact sur la notion de l'image fidèle sont mieux explicites chez les entreprises.

Cependant, ce travail ne serait jamais complet s'il ne comportait pas un appui pratique aux différentes notions présentées dans la théorie. De ce fait, pour arriver à fins attendues de cette étude, celle-ci a été orienté vers l'entreprise **Mediterranean Float Glass (MFG SPA)**.

MFG, comme c'est le cas aussi pour d'autres entreprises économiques, explique que, la relation forte existante entre la comptabilité et la fiscalité, qui a plusieurs raisons d'être, se traduit souvent de manière complexe dans le quotidien de la société. Cependant, l'évolution du droit réalise de manière incontournable, ce qui bouleverse les traitements comptable et fiscal. La question se pose alors de savoir si cette divergence comptabilité/fiscalité, telle qu'elle existe aujourd'hui, impacte l'image fidèle des états financiers.

Dans ce dernier chapitre, qui complète les précédents, il est intéressant de mettre en pratique les notions théoriques abordées, du moins une partie, car la pratique des divergences, entre le résultat comptable et le résultat fiscal, est récente en Algérie et elle convient d'être améliorée durant les années à venir, en procédant à l'analyse des états financiers de l'entreprise de l'année 2014. Ainsi de mettre une comparaison entre le résultat comptable et fiscal de dernières septes années (2009-2015)

Après La présentation de l'entreprise objet d'étude ainsi que la contribution avec les personnels de l'entreprise, on va mettre une analyse du résultat comptable et de résultat fiscal par l'explication de tous les points de divergence entre ces deux derniers. Et enfin, on va mettre une analyse comparative pour monter l'impact de cette divergence sur cette entreprise.

Section01 : Présentation de l'organisme d'accueil

Dans notre jours le verre est un produit incontournable et omniprésent au quotidien, il se présente dorénavant comme une solution moderne. En 2007 **Mediterranean Float Glass**, ou par abréviation **MFG** est le précurseur du développement des produits verriers en Algérie, elle a révolutionné le marché Algérien à travers les innombrables choix d'application qu'elle propose comme solution à ses clients, elle fait donc transiter le domaine du verre d'une utilisation rudimentaire vers les applications les plus avancées.

Dans cette section nous allons présenter MFG en décrivant comment les activités se déroulent dans cet organisme.

Sous-section 1: Présentation générale de l'entreprise objet d'étude

Mediterranean Float Glass, **MFG** par abréviation, est une Entreprise Algérienne qui a pour principale activité, la production et la transformation du verre flotté.

MFG, est une filiale du groupe industriel privé en Algérie **CEVITAL**, créé en Avril 2007, en vue d'exploiter la plus grande ligne de production en Afrique et l'unique producteur de verre plat au niveau maghrébin, d'une capacité de 600 Tonnes par jour.

Sur le plan national, MFG a commencé à commercialiser sa production localement en Septembre 2007, actuellement le verre MFG s'est imposé sur le marché local au détriment de l'activité d'importation qui a pratiquement était interrompue depuis le début de l'année 2008.

1- Forme juridique :

Mediterranean Float Glass (MFG), est une société par action (SPA) et une filiale du groupe Cevital .Mr Rebrab et ses fils sont les seuls actionnaires dans cette entreprise.

Le complexe est implantée au niveau du 29, route de Meftah l'Arbaa dans la wilaya de Blida, elle a un capital social de 12 000 000 000 DA avec une immatriculation en registre de commerce en numéro : 070B0805812, un NIF : 000709080581238 et un article d'imposition de : 09210990202.¹

2- L'historique de MFG :

MFG est une entreprise relativement jeune, historiquement parlant il n y a donc pas grands choses à maître en avant. Nous allons néanmoins retracer certains événements majeurs à travers les dates que voici ²:

- Le **08 Juillet 2007**, a été le jour du début de l'attrempage du four en présence des dirigeants **MFG** et de l'ensemble des collaborateurs qui ont participé à la construction de cette première ligne ;

¹ Document interne de MFG.

² Idem.

- Le **09 Septembre 2007**, l'inauguration officielle de **MFG** ;
- En **Novembre 2007**, le début de l'exportation des produits **MFG**, la première exportation le 13 du même mois en Grèce ;
- En **Février 2008**, obtention de la certification du système QHSE : *ISO9001 version 2000, ISO14001 version 2004 et OHSAS 18001 version 2007* ;
- **En Octobre 2009**, entrée en production de l'unité de fabrication de *Verre feuilleté* d'une capacité de 400 tonnes par jour, en différents formats et épaisseurs dans le cadre de l'élargissement de sa gamme de produit ;
- **En Octobre 2010**, entrée en production de l'unité de transformation des produits verriers pour couvrir le marché algérien notamment en **double vitrage isolant** destiné à la fenêtre et à la façade des bâtiments en verre :
- **En Juin 2011** : entrée en production de l'unité de fabrication de *Verre à couche* ;
- **En mars 2015** : L'installation d'une deuxième ligne Float, d'une capacité de 800 Tonnes par jour ; Dans le cadre de la poursuite du projet global composé de trois lignes Float et qui vise à atteindre une production de 642 400 Tonnes par an.

3- Secteur d'activité :

Comme nous déjà dit, MFG est une Entreprise qui a pour principale activité, la production et la transformation du verre flotté.

Trois ans après son lancement, cette jeune entreprise se développe et diversifie son activité en quatre principales gammes comme suit ¹:

3.1- Le verre plat clair : Qui est destinés aux secteurs du bâtiment : vitrage extérieur (Menuiserie et Façade) et intérieur (Séparations et mobiliers), Automobile, et Électroménager.

3.2- Le verre feuilleté : Est un vitrage de sécurité, fabrique a base de verres clairs, il est destiné pour faire des Façades vitrées et fenêtres, Toitures....etc.

3.3- Le verre à couche tendres : Est une composition d'une multitude de couches appelées (couches tendres). Il s'agit d'une nouvelle technologie qui utilise une technique nommée PVD (Physical Vapor Deposition). Il peut être utilisé dans tous les vitrages isolants pour des constructions neuves ou a rénover : Fenêtre et porte-fenêtre de logement, Véranda et loggia, Fenêtre et façade de bâtiment non résidentiel...etc.

3.4- Le verre feuilleté à couches : Via le procède PVD, les mêmes couches déposées sur le verre float, peuvent être aussi appliquées sur des verres feuillètes afin d'atteindre les mêmes performances optiques et qui seront ajoutées aux propriétés spécifiques des verres feuillètes. Ce verre Limite le transfert de chaleur à travers le vitrage c'est-a-dire entre l'intérieur et

¹ Document interne de MFG.

l'extérieur de l'immeuble, économisé l'énergie, et Bonne transmission de la lumière. Il peut être utilisé pour la production des Fenêtres et portes-fenêtres, Assemblé en double vitrage, Façades extérieures des immeubles vitrés, Parois pare-balles et anti vandalismes (Banque, ... etc.).

4-Valeurs, missions et objectifs :

MFG a pour atouts des moyens mobilisés à la hauteur des ambitions du projet, des valeurs a respecté et un appui en expertise managériale, organisationnelle et technologique par un acteur de référence du secteur, un personnel compétent et motivé qui croit en la réalisation des missions de la société afin d'atteindre les objectifs et réussir les défis.

4.1- Les valeurs : Les valeurs de l'entreprise sont pareilles avec les valeurs d'un individu, elles consistent en des idées qui guident inconsciemment le comportement. Ainsi, il arrive souvent que la véritable valeur est celle qu'on retrouve en chacun des collaborateurs de l'entreprise et qui les conduit à agir d'une certaine manière (éthique, conscience, etc.), si dessous quelque valeur de MFG ¹ :

A- Écoute et respect : Être attentif et respectueux à l'égard des autres individus, afin de développer des relations saines avec nos collègues, fournisseurs et partenaires commerciaux.

B- Solidarité et esprit d'équipe : Encourager et agir dans le sens du partage permanent du savoir-faire ; Savoir valoriser les réalisations ; Favoriser l'implication et l'entraide entre les salariés / collaborateurs et les équipes, les structures et les filiales.

C- Intégrité et transparence : Sens prononcé de l'éthique professionnelle doublé d'une grande transparence dans tous les actes de gestion ; Traiter avec discernement les informations les plus sensibles dans le respect des règles de confidentialité ; Utiliser systématiquement le « feed-back » dans une logique constructive d'amélioration continue : ancrer les bonnes pratiques ou repérer les points d'amélioration.

D- Initiative et persévérance : Aller plus loin que les actions planifiées pour imaginer d'autres solutions aux problèmes posés et les anticiper pour mieux y faire face ; Avoir la ténacité nécessaire pour mener à terme les projets et contourner les obstacles qui se présentent.

E- Courage et engagement de performance : Assurer et respecter les engagements pris ; S'engager à s'impliquer pour mieux relever les défis de l'entreprise ; Avoir le courage de ses opinions.

¹ <http://www.mfg.dz/qui-sommes-nous/valeurs>, consulter le 09/05/2016 à 10 :25.

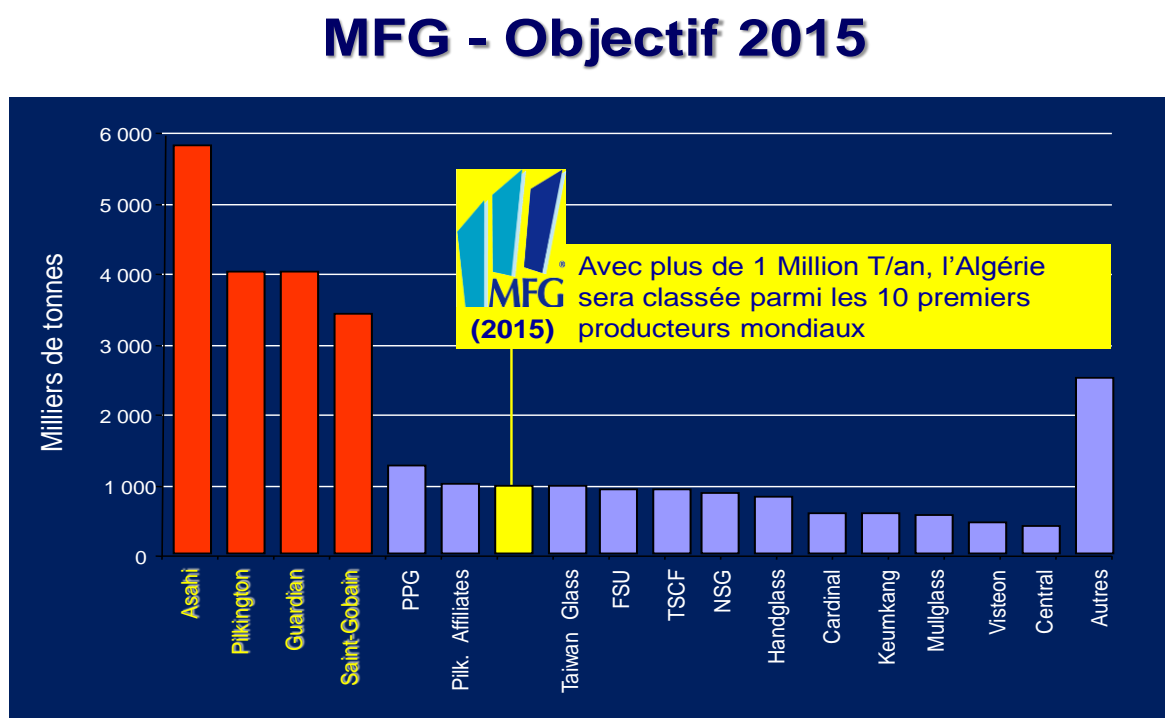
4.2- Les missions : La mission de MFG est de devenir un acteur majeur dans l'industrie du verre, et construire en même temps une valeur ajoutée au profit de l'économie Algérienne grâce à ses exportations et ses créations d'emplois et le développement des métiers relatifs à son activité.

4.3- Les objectifs : Mediterranean Float Glass, est née avec la volonté de relever le défi d'ériger l'industrie du verre au stade d'incontournable dans son domaine.

Dés ses débuts, cette entreprise s'est fixée des objectifs à atteindre ¹:

- Satisfaire les besoins de ces clients ;
- Répondre au mieux aux attentes de ses employés ;
- Respecter l'environnement en général ;
- Par ailleurs et dans le domaine de la distribution de ses produits sur le marché Européen, la perspective de l'installation d'une troisième plateforme en Slovénie (en plus des deux plateformes actuelles : Trinita et Valence) est à l'étude et ce, pour permettre de réduire les couts de distribution sur les marchés des pays limitrophes (Allemagne, Autriche, Croatie...).

Figure N° 1: L'objectif de MFG de classer parmi les 10 premiers producteurs mondiaux



Source : Document interne de MFG

¹ Document interne de MFG.

5- L'organisation de MFG :

A fin de gérer une entreprise, il est nécessaire d'établir une organisation, de diviser les tâches, de cordonner le travail, de répartir les responsabilités et les pouvoirs, de mettre en place des procédures de travail entre les services, les circuits d'information et de coordination. La structure d'une entreprise doit être une aide pour toutes ces activités.

Elle consiste donc à regrouper les ressources de l'entreprise d'une manière ordonnée et répartie les individus selon un modèle choisi leur permettant de remplir convenablement les tâches qui leur sont assignées.

MFG, est une grande entreprise qui procède à son actif une ressource humaine de 807 employés ; répartie comme suit¹ :

- **1** Directeur général ;
- **1** Assistant direction ;
- **1** Assistant juridique ;
- **6** Employés pour la Sureté Interne ;
- **10** Employés pour le département technico commercial Transformation
- **13** Employés pour la direction finance et comptabilité ;
- **6** Employés pour le département Marketing et communication ;
- **20** Employés pour la direction commerciale ;
- **4** Employés pour la direction Supply chain ;
- **187** Employés pour la direction PSI transformation ;
- **209** Employés pour la direction logistique ;
- **164** Employés pour la direction production ;
- **89** Employés pour la direction QHSE ;
- **50** Employés pour la direction énergie utilité ;
- **135** Employés pour la direction Engineering ;
- **26** Employés pour le département approvisionnement ;
- **6** Employés pour la direction Achat ;
- **40** Employés pour la direction ressources humaines ;
- **5** Employés pour la direction Contrôle de gestion ;
- **12** Employés pour la direction système d'information ;

L'organisation de MFG est présentée par un organigramme qui est une représentation graphique de la structure de l'entreprise. Il permet de visualiser les différents organes qui

¹ Document interne de la DRH de MFG.

composent l'entreprise, le lien existant entre les différentes structures ainsi que la hiérarchie existante au sein de cette société.

La structure organisationnelle est divisée en treize directions¹ :

5.1- Le directeur Général : Est le représentant et l'exécuteur des décisions du Conseil d'administration. Il a pour mission notamment :

- De concevoir la stratégie générale et la vision de l'Entreprise ;
- De fixer les objectifs de l'Entreprise ;
- D'apprécier les budgets prévisionnels ;
- D'élaborer et de mettre en œuvre les politiques et les plans d'action de l'Entreprise ;
- D'assurer la coordination entre les différentes structures de l'Entreprise ;
- De s'assurer de l'utilisation optimale des moyens de l'Entreprise.

5.2- Assistante de direction.

5.3- Juriste : Il assure les relations juridiques et les contentieux avec les tiers tels que l'administration fiscale, les organisations syndicales, les clients, les fournisseurs....

5.4- Sureté interne : elle est assurée par des dispositifs, des mesures et des objectifs comme (la dissuasion, la prévention...), elle protège les personnels, usagers, les infrastructures, les équipements et le déroulement normal des activités.

5.5- Département technico commercial transformation : Ce département occupe de la commercialisation de verre, et de l'aspect technique de celle-ci, autrement dit, la production du bien, et aussi est chargée du développement des activités et suivi des projets en termes de couts et délais.

5.6- Direction finance et comptabilité : Cette direction est divisée en deux départements :

- **Département comptabilité.**

- **Département finance.**

C'est où nous avons effectué notre stage pratique, donc on va bien détailler cette direction dans la sous-section qui suit.

5.7- Département marketing et communication : le marketing dans MFG débutera par une analyse qui contiendra une étude préalable des besoins et des attentes du consommateur ciblé afin de lui plaire et de répondre à au moins un de ses besoins. Ainsi, La communication dans cette entreprise qui est l'ensemble des actions de communication visent toujours à promouvoir l'image de l'entreprise vis à vis de ses clients et différents partenaires.

¹ Document interne de MFG.

5.8- Direction commerciale : C'est une direction qui sert à présenter l'offre finale de marchandises au consommateur et de leur vente.

5.9- Supply chain : Elle subdivise en cinq direction et un département comme suit :

5.9.1- Direction QHSE (Qualité, Hygiène, Sécurité, Environnement) :

Les différentes missions de cette structure sont :

- Mise en place et gestion du système management QHSE ;
- La mise en place de la normalisation, de la définition des standards de qualité de santé, sécurité et environnement relatifs à l'activité du verre float ;
- Prise en charge des réclamations des clients ;
- Réalisation des audits fournisseurs et des audits internes ;
- Veiller sur la disponibilité et le port des équipements de protection individuelle ;
- Procéder aux enquêtes et à l'analyse des accidents et incidents de travail et élaborer un recueil statistique.

5.9.2- Direction production : La direction production représente la plus grande structure au sein de l'entreprise. Les principales missions de cette Direction sont :

- La production du verre flotté clair en respectant les normes de qualité en vigueur ;
- L'assurance et la sécurité des hommes, la sauvegarde des installations ;
- La satisfaction des demandes de la direction commerciale et cela aussi bien qualitativement que quantitativement et en respectant les délais ;
- Assurer le suivi et l'analyse du produit fini de façon permanent ;
- L'établissement des budgets prévisionnels.

5.9.3- Direction logistique : La direction logistique est composée de deux structures :

- **Département exploitation :** Ce département s'occupe essentiellement de : La réception de produits finis, sa mise en emballage, et en stock.
- **Département transport :** chargé de la livraison du produit vers 4 principales destinations : export Europe, Brésil, Afrique, Mauritanie, Libye, Portugal, Tunisie par voix terrestre, Locale.

5.9.4- Direction énergie utilité: ou bien Direction centrale électrique les principales missions de cette direction sont :

- L'établissement des bilans d'exploitation de la centrale ainsi que les bilans de maintenance ;
- La production d'électricité qui alimentera le complexe au meilleur coût possible.

5.9.5- Direction Engineering : La division Engineering est constituée de deux unités : Unité Investissement et Unité Maintenance.

5.9.6- Direction PSE transformation: Cette direction est chargée de la production de verre transformé (de façade, vitrage isolant).

5.9.7- Département approvisionnement: Cette direction a pour mission :

- Surveillance des niveaux de stocks des matières, des produits et l'emballage ;
- dédouanement au niveau des ports et aéroports des marchandises importées et leur livraison dans les meilleurs délais et aux moindres coûts ;
- approvisionnement local de tous les produits commandés et leur réception ;
- optimiser les couts et les délais d'approvisionnements ;
- veiller au respect des procédures de l'entreprise en matière d'achat ;
- optimiser le navire à l'exportation sur tous les plans.

5.10- Direction achats : cette direction chargée de procurer à l'entreprise, dans les meilleures conditions de qualité, de coûts, de délais et de sécurité, les composants, les fournitures et les services dont l'entreprise a besoin pour ces activités.

5.11- Direction ressource humaine (DRH) :

Cette direction a pour mission la gestion et la formation des ressources humaines de l'entreprise, Pour une gestion optimale, cette direction comporte deux services: service personnel et service développement et formation.

5.12- Direction contrôle de gestion : Qui ont pour responsabilité, notamment :

- Élaborer les budgets prévisionnels ;
- Mettre en place les outils nécessaires au suivi et au contrôle des résultats ;
- Établir le bilan Physique de l'entreprise ;
- Élaborer les différents tableaux de bord stratégiques et leur suivi ;
- Évaluer la rentabilité des nouveaux projets ;
- Assister le DG pour une utilisation optimale des ressources.

5.13- Direction système d'information : le système d'information dans MFG est comme nous le pensons. Quelque chose à voir avec le langage que l'on parle dans l'entreprise, avec les priorités et les valeurs qu'impliquent son organisation et sa stratégie, il sera bien en relation avec sa sociologie. On peut dire donc que L'informatique est au sein de l'entreprise un pôle de pouvoir d'autant plus fort que le fonctionnement des métiers dépend d'elle et que son budget est plus imposant.

Pour l'organigramme, MFG adopte une organisation par direction de manière que chaque directeur soit rattaché directement au directeur général.

C'est ce qu'on l'appel « l'organigramme Latérale » qui montre une relation entre les différents directions sur le même niveau hiérarchique. On trouve ce modèle Dans de nombreuses grandes entreprises, c'est le cas de MFG (Annexe N° 09).

Sous-section2 : Présentation de la direction finance et comptabilité (DFC)

La comptabilité est l'organe de vision de l'entreprise. Ce département aide l'entreprise à déterminer ses ressources et ses emplois, et de suivre le mouvement de son patrimoine aussi bien à l'interne qu'à l'externe.

1- Présentation générale de la DFC :

La direction finance et comptabilité, connu sous le nom « DFC » comprend environ plus de onze effectifs répartis sur deux départements.

La DFC a un rôle très important dans l'organisation, Elle fait une collecte d'information concernant tout mouvement de flux en les enregistrant, ce qui est extrêmement important voire vital pour l'entreprise.

Toute entrée ou sortie de flux doit passer par la DFC, à fin de passer par une première vérification au niveau du département comptable, puis les documents seront envoyés au département finance pour une deuxième analyse, cette structure, est divisée en deux départements : département finance et département comptabilité

2- Missions essentielles de la DFC :

Les activités principales de la direction à travers ces deux départements, sont¹ :

- Produire l'information financière et comptable dans les délais et conformément à la réglementation en vigueur ;
- Employer rationnellement les ressources financières et veiller à l'équilibre financier ;
- Améliorer les performances et augmenter la valeur ajoutée ;
- Assurer les fonds nécessaires à l'exploitation de l'entreprise et contrôler la bonne utilisation des fonds et la rentabilité des opérations financières ;
- Arrêter les comptes sociaux et protéger les actifs corporels et incorporels ;
- Veiller au respect des obligations légales et réglementaires ;
- Vérifier et maîtriser les couts des opérations et des activités ;

3- La technologie utilisée :

Pour faciliter le travail MFG a installé un système ERP très développé qui s'appelle **SAGE** qui permet de transformé toute les flux monétaire de toutes les directions (commerciale, approvisionnement...) en langage comptable par l'interface.

¹ Document interne de la DFC de MFG.

Ce système a plusieurs sous système, dans la DFC on trouve deux sous système de sage :

- **Sage compta** : pour le département de comptabilité ;
- **Sage moyens de paiements** : pour le département de finance.

4- Documents exigé :

Cette direction matérialise par des documents et pièces justificatives tout mouvement de flux ¹:

- Opération d'achat : Bon de commande, facture fournisseur, bon de réception ;
- Opération de vente : Facture, bon de livraison, bon de sortie ;
- Opération de trésorerie : Bon d'encaissement, avis de crédit, avis de débit...

Et cela à travers les étapes suivantes :

- Une vérification des documents, puis ils sont transmettre au département finance ;
- Une deuxième vérification, puis signature du check par le DFC puis le DG ;
- La transmission du check au département finance et de là sa transmission au service demandeur.

5- L'organisation de la DFC :

La DFC permet de contrôler les documents comptables reçus de toutes les directions ainsi que le suivi des situations financières.

Cette direction se compose d'un directeur finance et comptabilité, un département de finance, et un département de comptabilité, (annexe N° 10).

5.1- directeur finance et comptabilité : La DFC, est avant tout un moyen de contrôle efficace et permanent, et cette direction assure son bon fonctionnement. Et pour cela le directeur de finance et comptabilité doit Manager cette structure à travers les taches suivantes² :

- Rendre compte de son activité au DFC, et proposer des solutions d'amélioration de l'organisation. Au sein des réunions avec le DG ;
- Assurer périodiquement et annuellement l'élaboration des situations comptables (bilan, TCR ...)
- Certifier les arrêtés des comptes périodiques, et élaborer des budgets ;
- Suivre et analyser la situation des dettes, et établir le reporting périodique ;
- Rapprocher l'inventaire physique des produits finis avec l'inventaire comptable, expliquer et redresser les écarts ;

¹ Document interne de la DFC de MFG.

² Idem.

- Vérifier le calcul des dotations aux amortissements en respectant les taux d'usage de la profession ;
- Procéder au rapprochement entre l'inventaire physique des investissements et l'inventaire comptable, et suivre la réalisation des contrats d'investissements ;
- Procéder au rapprochement des comptes inter-filial se rapportant aux comptes d'investissements.

5.2- Département finance: Ce département est chargé du volet financier de l'entreprise, il est composé de ¹:

5.2.1- Chef de département:

- **Mission principale:** Chargé de la gestion des opérations financées d'exploitation et des investissements et de l'utilisation rationnelle des ressources financières.

Tâche principale :

- Fournir les éléments nécessaires à l'élaboration de la politique financière ;
- Assurer la gestion financière des marchés extérieurs et le respect des textes réglementaires en matière de réglementation des changes ;
- Assurer la gestion des conventions de crédit en veillant au respect des clauses contractuelles.

5.2.2- Cadre financier chargé du commerce en extérieur : il s'occupe des opérations financières en extérieur, à travers les activités suivantes :

- Ouverture des lettres de crédit à l'import, la vérification de la conformité ;
- Le paiement des prestations de services étrangères : Matières premières, consommables, pièces de changes... ;
- Gestion des comptes en devise et en Dinar, et la domiciliation bancaire à l'export.

5.2.3- Cadre financier chargé de gestion de la trésorerie local et plan de financement :

Ce cadre est chargé essentiellement de la gestion du paiement des fournisseurs locaux et de l'encaissement des recettes locales. En outre il est aussi chargé de :

- La gestion des demandes de paiement, et des factures ordonnancées ;
- Actualisation des fichiers en fonction des changements opérés.

5.2.4- Cadre financier chargé des relations extérieures : MFG à plusieurs compte bancaire dans les différentes banque (CPA, BADR, HOUSSING BANK, BDL, SGA..) est ça nécessite un agent qui fait le lien entre ces banque et l'entreprise, ses missions essentiels:

- Apporter les chéquiers ;
- Apporter les relevés bancaires chaque mois ;

¹ Document interne de la DFC de MFG.

- Assurer la domiciliation des lettres de crédit.

5.2.5- Caissier principale: il s'occupe de la gestion des opérations des paiements en espèces à travers les activités suivantes :

- Réceptionner et vérifier les demandes de paiements en espèces ;
- Suivre et réclame les pièces justificatives ;
- Enregistrer les opérations et mettre à jour le livre de caisse ;
- Arrêter journallement l'inventaire physique de la caisse.

A la fin de chaque mois le service finance établit une transmission de toutes les opérations et transactions effectuées au service comptable qui va à son tour procéder à des vérifications puis comptabiliser le tout.

5.3- Département comptabilité: Est un département chargé de la tenue des comptes comptables, et la gestion des pièces comptables les demandes de paiement, ordonnatrices facture, bon de réception, imputations comptable..., il est composé de ¹ :

5.3.1- Chef de département:

Mission principale: Chargé de la tenue de la comptabilité générale et analytique et de la consolidation des comptes conformément aux principes comptables généralement admis et aux textes réglementaires.

Tâches et responsabilités :

- Veiller à l'enregistrement comptables des actes de gestion générés par l'activité, conformément aux principes comptables et aux textes réglementaires ;
- Veille à la régularité de l'enregistrement des écritures comptables et l'analyse des comptes ;
- Assurer le redressement des comptes ayant des soldes anormalement créditeur ou débiteur ;
- Assurer le contrôle et la vérification des comptes de bilan et des états de rapprochement bancaires assurer les déclarations fiscales et veiller à la réglementation des impôts directs et indirects.

5.3.2- Cadre comptable chargé du client et comptes rattachés: Tenue et suivi des comptes clients, des comptes recettes dinars et devises à travers les tâches suivantes :

- Analyser les soldes des comptes clients et redresser les écarts constatés ;
- Vérifier les documents de ventes (factures, bons de livraison, contrats, etc..) ;
- Vérifier les écritures comptables des ventes et procéder au transfert des écritures par interface.

¹ Document interne de la DFC de MFG.

5.3.3- Cadre comptable chargé du fournisseur et comptes rattachés : Tenue et suivi des comptes fournisseurs, des comptes dépenses dinars et devises à travers les tâches suivantes :

- Suivre et analyse les soldes fournisseurs d'investissements ;
- Analyser le comptes fournisseur et redresser les erreurs éventuelles ;
- Analyser les comptes (fournisseurs, achats, stocks, consommation) et redresser les erreurs éventuelles.

5.3.4- Cadre comptable chargé des investissements et comptes rattachés: il tenue le suivi des investissements à travers ces tâches :

- Tenir à jour le fichier investissement par le biais de l'application informatique SAGE ;
- Réceptionner et exploiter les dossiers et contrats d'investissement et de service s'assurer de leur conformité ;
- Effectuer le contrôle de cohérence (contrat, bon d'affection, bon de réception, codification, facture...).

5.3.5- Cadre comptable chargé de la comptabilité analytique et planification : Tenue de la comptabilité analytique, l'imputation nationale des couts directs et indirects à travers ces tâches :

- Déterminer le cout d'achat et analyser l'évolution, aviser la hiérarchie si besoin ;
- Enregistrer les imputations comptables (chaque direction a une clé de répartition) ;
- Vérifier les couts de production lors de la comptabilisation.

5.3.6- Cadre comptable chargé de la gestion de la trésorerie : Tenue de la trésorerie et les comptes de recettes ou bien de dépenses à travers ces tâches :

- L'établissement à chaque fin de mois d'un état de rapprochement bancaire,
- Procéder les écritures d'annulation des chèques dans le journal des opérations divers.

La DFC organisé suivant une structure hiérarchico-fonctionnelle. Cette structure est composée de services qui sont autonomes mais dépendent hiérarchiquement de la DFC.

A la DFC, les comptables procèdent au jour le à l'enregistrement des différentes opérations en fur et à mesure de leur survenance. Bien que la comptabilisation des opérations s'effectue suivant des règles comptables éditées par le SCF sans tenir compte leurs spécificités fiscales, le résultat comptable est, en général différents du résultat fiscal.

Sous-section 3 : Démarche de l'étude

La présentation étude porte sur l'analyse des états financiers de MFG de l'exercice 2013 pour détecter les divergences existantes entre le résultat comptable et le résultat fiscal et l'impact sur cette divergence.

1- Les étapes de l'analyse :

Cette analyse a permis de procéder à :

- La détermination comptable du résultat de l'exercice ;
- La détermination du résultat fiscal ;
- Un essai de faire une analyse comparative entre le résultat comptable et le résultat fiscal pour les sept dernières années.

2- Documents nécessaires à l'analyse :

L'analyse des divergences entre le résultat comptable et le résultat fiscal repose essentiellement sur :

- Le bilan, le compte du résultat ainsi que le tableau de variation des capitaux propres afin d'analyser les différentes rubriques de chacun de ces états financiers, ce qui conduira à la détermination du résultat comptable ;
- La liasse fiscale et précisément le tableau 9 de cette dernière « tableau de détermination du résultat fiscal », en analysant les différentes réintégrations et déductions, pour calculer le résultat fiscal et arriver, par la suite, aux divergences existantes entre les règles comptables et les règles fiscales ;

Alors l'étude s'effectuait sur les états financiers et la liasse fiscale de l'entreprise. La présentation de ces documents sera annexée d'une analyse de la situation financière avec des commentaires.

La fonction des finances et comptabilité est l'une des fonctions les plus importantes dans toutes les entreprises que ce soit sa taille ou son domaine d'activité. Au niveau de MFG, la DFC constitue une de ses différentes directions, qui est le champ d'application de ce travail.

Pour réaliser l'objectif du MFG, l'analyse s'effectuait à la DFC, plus exactement chez le comptable ou bien le préparateur des états financiers, ce qui permet de fournir les documents nécessaires à l'analyse.

Section 02 : Présentation et analyse du résultat comptable dans les états financiers de MFG

Après notre friction avec la DFC de l'entreprise d'accueil MFG et l'accès aux différents documents comptables de les années 2012 et 2013.

On commence par le calcul de résultat comptable de l'entreprise selon deux méthodes citées précédemment dans le premier chapitre. Le calcul, l'analyse et l'évolution du résultat comptable portera sur trois états financiers, à savoir : le bilan, le compte de résultat et l'état de variation des capitaux propres.

Sous-section 1 : La détermination du résultat comptable à partir du bilan

Le bilan constitue une des approches prévues par les dispositions du SCF pour le calcul du résultat comptable. Autrement dit, en comparant les variations des capitaux propres de l'entreprise, le résultat comptable est alors déterminé à partir du bilan.

1- Analyse de la situation financière Actif pour l'exercice 2013 :

Le tableau suivant représente la situation financière nette de l'actif de l'entreprise pour la période étudiée.

Tableau N° 20: La situation financière Actif pour l'exercice clos le 31/12/2013

Um : DA

Actif	Note	N Brut	N Amortissement / Provisions	N Net	N-1 Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
Écarts d'acquisition (ou good will)		18 791 933	18 137 854	654 079	2 001 896
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles		16 461 258 286	6 310 790 049	10 150 468 237	11 149 178 832
Terrains		97 358 471	14 315 670	83 042 800	86 356 943
Bâtiments		4 276 798 651	629 284 742	3 647 513 908	3 753 802 716
Installations tech, mat, et outillage ind		9 230 087 361	4 063 559 933	5 166 527 428	5 879 327 901
Autres immobilisations corporelles		2 857 013 802	1 603 629 702	1 253 384 100	1 429 691 271
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours		3 034 775 387		3 034 775 387	1 984 624 331
Immobilisations financière		842 099 813		842 099 813	519 977 952
Titre mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachée		447 668 517		447 668 517	271 885 505
Autres titres immobilisés		160 318 200		160 318 200	154 446 900
Prêts et autre actifs financiers non courant		240 026 399		240 026 399	81 831 105
Impôts différés actif		(5 913 303)		(5 913 303)	11 814 441
TOTAL ACTIF NON COURANT		20 356 925 420	6 328 927 903	14 027 997 517	13 655 783 014
ACTIF COURANT					
Stocks et en cours		1 687 155 372	8 876 685	1 678 278 687	1 646 117 479
Stocks de matière première		1 149 334 857	5 296 759	1 144 038 098	1 143 536 687
Stocks d'en cours de production de biens					
Stocks produits intermédiaires et finis		368 064 613	3 579 926	364 484 687	433 969 130
Stocks à l'extérieur		169 755 901		169 755 901	68 611 661
Créances et emplois assimilé		3 359 550 844	26 833 494	3 332 717 350	1 403 449 775
Clients		1 247 261 297	4 833 494	1 242 427 803	855 891 711
Autres débiteurs		1 984 700 885	22 000 000	1 962 700 885	394 522 020
Impôts		127 588 661		127 588 661	153 036 043
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés		4 042 905 492		4 042 905 492	1 332 890 549
Placements et autres actifs financiers coura					
Trésorerie		4 042 905 492		4 042 905 492	1 332 890 549
TOTAL ACTIF COURANT		9 089 611 710	35 710 179	9 053 901 530	4 382 457 804
TOTAL GENERAL ACTIF		29 446 537 131	6 364 638 083	23 081 899 048	18 038 240 818

Source : Document interne de la DFC.

Le complément d'informations relatives aux comptes actif du bilan se présente comme suit :

1.1- Bilan – Actifs non courants :

L'analyse des postes d'actifs non courant repose essentiellement sur :

Tableau N° 21: Évaluation de la valeur brute des actifs non courants

Um : DA

Rubriques et postes	Valeur brute à l'ouverture de l'exercice 2013	Valeur brute à la clôture de l'exercice 2013	Évolution	
			En valeur	En %
Immobilisations incorporelles	18 791 933	18 791 933	0	0%
immobilisations corporelles	16 156 746 588	16 461 258 286	304 511 698	2%
Immobilisation en cours	1 984 624 331	30 34 775 387	1 050 151 056	53%
Immobilisations Financières non courants	519 977 951	842 099 813	322 121 862	62%
TOTAL	18 700 140 807	20 356 925 420	1 656 784 613	9%

Source : Réaliser par l'étudiante à travers les documents de la DFC.

Les immobilisations incorporelles en stagnation, donc il n'y a pas ni acquisition ni cession de ce type d'actif.

Les immobilisations corporelles ont connu une évolution de **304 511 698 DA**, soit **2%**. Cette variation est due principalement par de nouvelles acquisitions.

Les immobilisations en cours a évolué de **1 050 151 056 DA**, soit **53%** à cause de l'acquisitions des équipements entrant dans le cadre du plan d'investissement pour l'ouverture de la deuxième ligne de production.

Les immobilisations financières ont aussi connu une augmentation de **322 121 862 DA**, soit **62%** par l'achat d'un apport important de la société française **OXXO** qui devient plus tard une filiale indépendante du groupe CEVITAL.

Donc en valeur brut, nous constatons que le poste Actifs non courants à évolué positivement en 2013 de **1 656 784 613 DA**, soit **9%** par rapport l'exercice précédente.

Le ratio (Amortissements / immobilisations brutes) qui traduit le degré de vétusté des immobilisations est assez élevé, il s'établit à **31.09%** c'est-à-dire plus d'un point du seuil de jeunesse, parce que cette entreprise à ressemant crier « en 2007 ».

Pour rappel, un ratio à <30%, traduit la jeunesse du parc immobilisé, lorsqu'il est compris entre 30% et 60% une obsolescence moyenne, et au delà de 60%, un parc obsolète (nécessité d'engager une large opération de renouvellement du parc immobilisé).

1.2- Bilan – Actifs courants :

Les éléments d'actifs courants sont analysés ci-dessous :

Tableau N° 22: Évaluation de la valeur brute des actifs courants

Um : DA

Rubriques et postes	Valeur brute à l'ouverture de l'exercice 2013	Valeur brute à la clôture de l'exercice 2013	Évolution	
			En valeur	En %
Stocks et en cours	1 652 245 189	1 687 155 372	34 910 183	2%
Créances et emplois assimilés	1 407 533 929	3 359 550 843	1 952 016 914	139%
Disponibilité et assimilés	1 332 890 549	4 042 905 492	2 710 014 943	203%
TOTAL	13 655 783 014	14 027 997 517	372 214 503	3%

Source : Réaliser par l'étudiante à travers les documents de la DFC.

Les stocks et en-cours ont augmenté en 2013 de 1 687 155 372, soit 2% par rapport à l'exercice précédent.

La rubrique créances et emplois assimilés a évolué à la hausse de **1 952 016 914 DA**, soit **139%** par rapport à l'exercice écoulé, est cela à cause de lancement de la nouvelle gamme de verre qui est le verre à couches.

En ce qui concerne la disponibilité il y'a aussi une hausse remarquable de **2 710 014 943 DA**, soit **203%** par rapport à l'exercice de 2012, cette augmentation était pour le même raison que les créances étaient augmenté.

2- L'analyse de la situation financière passive pour l'exercice 2013 :

Le tableau suivant représente la situation financière nette passive de MFG pour la période étudié :

Tableau N° 23: La situation financière Passif pour l'exercice clos le 31/12/2013

Um : DA

Passif	Note	N	N-1 Net
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		12 000 000 000	12 000 000 000
Primes et réserves (réserves consolidées) ¹		11 765 270	4 165 590
Écarts de réévaluation			
Résultat net (résultat net par du groupe) ²		(1 130 515 41)	(1 544 826 707)
Autres capitaux propres-Report à nouveau		(6 258 674 974)	(4 713 848 240)
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		4 622 575 080	5 745 490 642
PASSIFS NON-COURANT			
Emprunt et dettes financières		923 926 837	1 382 173 897
Impôts (différés et provisionnés)		17 929 390	24 631 152
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		19 979 632	3 620 085
TOTAL PASSIFS NON-COURANTS II		961 835 860	1 410 425 134
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et cotes rattachés		1 176 918 718	943 504 106
Impôts			
Autres dettes		13 078 774 709	9 210 199 341
Trésorerie Passif		3 241 794 679	728 621 594
TOTAL PASSIFS COURANTS		17 497 488 106	10 882 325 041
TOTAL GENERAL PASSIF		23 081 899 048	18 038 240 818

Source : Réaliser par l'étudiante à travers les données de l'entreprise.

Le complément d'information relatif aux comptes du passif de bilan se présente comme suit :

Tableau N° 24: Analyse des passifs du bilan

rubriques	Valeur		Évolution	
	2012	2013	En valeur	En %
Capitaux propres	5 745 490 642	4 622 575 080	- 1 122 915 562	- 20%
PNC	1 410 425 134	961 835 860	- 448 589 274	- 32%
PC	10 882 325 041	17 497 488 106	6 615 163 065	61%
TOTAL	18 038 240 818	23 081 899 048	5 043 658 230	28%

Source : Réaliser par l'étudiante à travers les documents de la DFC.

¹ À utiliser uniquement pour la présentation des états financiers consolidés.

² Idem .

2.1- Les capitaux propres :

Les capitaux propres sont constitué : d'un capital de 12 000 000 000 DA, d'une primes de réserves consolidé de 11 765 270 DA car MFG est une filiale du groupe CEVITAL, et d'un report à nouveau de - 6 258 674 947DA conformément aux prescriptions du SCF, notamment l'article 138 du 26/07/2008 qui à fixé les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi la nomenclature des comptes.

En générale les capitaux propres ont connu une diminution de **- 1 122 915 562 DA**, soit **-20%** par rapport à l'exercice précédent.

2.2- Les passifs non courants :

Les passifs non courants sont constitués: des emprunts et dettes financières d'un montant de 923 926 837DA, des impôts de 17 929 390DA, et des provisions d'un montant de 19 979 632DA qui sont déterminées conformément au principe comptable de prudence, qui stipule que l'entité doit constater en dotations aux propositions, les charges probables (même en l'absence de bénéfice).

En général les passifs non courants sont crus de **-448 589 274**, soit **-32%**. Cette baisse est le fruit des efforts fournis par MFG afin de remboursement la dette à long terme.

2.3- Les passifs courants :

Les passifs courants sont constitué : des dettes fournisseurs d'un montant de 1 176 918 718DA, d'autres dettes de 13 078 774 709DA, et de trésorerie passif de 3 241 794 679DA.

En général les passifs courants sont connu une augmentation de **6 615 163 065 DA**, soit **61%** par rapport à 2012, cela veut dire que il y'a une augmentation de la dette à court terme.

3- Le calcul de résultat comptable :

Le résultat comptable de l'exercice est calculé, à partir du bilan, en comparant les capitaux propres de début de période et celui de la fin de la période, diminué des suppléments d'apport et augmenté des prélèvements effectués au cours de cette période.

3.1- Analyse de tableau de variation des capitaux propres :

Cette situation est retracée par le tableau de variation des capitaux propres présenté ci-dessous :

Tableau N° 25: Le tableau de variation des capitaux propres

Um : DA

Rubriques	Capital Social	Ajustements résultat comptable	Ecart de conversation	Écart De réévaluation	Réserves Et résultat
Soldes au 31 décembre N-2 (2011)	12 000 000 000	(190 997 030)	6 963 240	0	30 188 848
Augmentation de capital Écart De réévaluation Écart de conversation Réserves Changement de méthode comptable Correction d'erreurs significatives Réévaluation des immobilisations Dividendes payés Résultat net de l'exercice Report à nouveau (Résultat N-1)		(323 530)	(2 797 650)		30 188 848 (1 544 826 707) (30 188 848)
Solde au 31 décembre N-1 (2012)	12 000 000 000	(191 320 561)	4 165 590	0	(1 544 826 707)
Augmentation de capital Écart De réévaluation Écart de conversation Réserves Changement de méthode comptable Correction d'erreurs significatives Réévaluation des immobilisations Dividendes payés Résultat net de l'exercice Report à nouveau (Résultat N-1)		46 689 615	7 599 680		 (1 130 515 241) 1 544 826 707
Solde au 31 décembre N (2013)	12 000 000 000	(144 630 945)	11 765 270	0	(4 159 790 959)

Source : Document interne de la DFC.

La ligne du solde au 31/12/2011 comprend le total des rubriques suivantes :

- Capital social d'une valeur de 12 000 000 000 DA ;
- Ajustements résultat comptable : cette rubrique est d'un montant de -190 997 030 DA ;
- Écart de conversation: cette rubrique est d'un montant de 6 963 240 DA ;
- Réserves et résultats : d'un montant de 30 188 848 DA.

La ligne du solde au 31/12/2012 montre que :

- Capital social reste inchangé ;
- Ajustements résultat comptable : cette rubrique a diminué de 323 531 DA, soit - 0.16% par rapport à 2011 ;
- Écart de conversation: cette rubrique aussi a diminué de 2 797 650 DA, soit - 40.17% ;
- Réserves et résultats : a diminué d'un montant de -1 514 637 875 DA par rapport à 2011.

La ligne de solde au 31/12/2013 détermine que :

- Capital social reste inchangé ;

- Ajustements résultat comptable : cette rubrique a augmenté de 47 000 000 DA, soit 24.56% par rapport à 2012 ;
- Écart de conversation: cette rubrique a augmenté de 7 599 680 DA ;
- Réserves et résultats : encore ont connu une diminution d'un montant de 414 311 466 DA par rapport à 2012.

De ce fait, le résultat comptable est obtenu, hors opération affectant le montant des capitaux propres, comme suit :

$$RN = (A_n - A_{n-1}) - (P_n - P_{n-1})$$

$$RN = (A_n - P_n) - (A_{n-1} - P_{n-1})$$

La première partie de l'équation $(A_n - P_n)$ permet de déduire le montant des capitaux propres à la fin de l'exercice 2013, et la deuxième partie $(A_{n-1} - P_{n-1})$ permet d'avoir le montant des capitaux propres pour le début de l'exercice 2013.

3.2- Le résultat comptable :

Après l'analyse de tableau de variation des capitaux propres, on présente ci-dessous le résumé du bilan clos au 31/12/2013. On va calculer le résultat comptable de l'exercice à partir de résumé du bilan comme suit :

Tableau N° 26: Résumé du bilan – Actif clos au 31/12/2013

Rubriques	Valeur	
	2012	2013
Actifs non courants	13 655 783 014	14 027 997 517
Actifs courants	4 382 457 804	9 053 901 530
TOTAL ACTIFS	18 038 240 818	23 081 899 048

Source : Réaliser par l'étudiante à travers les documents de la DFC.

Tableau N° 27: Résumé du bilan – Passif clos au 31/12/2013

Rubriques	Valeur	
	2012	2013
Capitaux propres (hors résultat net)	7 290 317 349	5 753 090 321
Passifs non courants	1 410 425 134	961 835 860
Passifs courants	10 882 325 041	17 497 488 106
TOTAL PASSIFS	19 583 067 520	24 212 414 290

Source : Réaliser par l'étudiante à travers les documents de la DFC.

Le calcul du résultat net de l'exercice clos au 31/12/2013 :

$$\begin{aligned} \text{Résultat net} &= \text{Total Actifs} - \text{Total Passifs} \\ &= 23\,081\,899\,048 - 24\,212\,414\,290 \\ &= -1\,130\,515\,241 \end{aligned}$$

Donc à partir du bilan, le résultat comptable de l'exercice est égal à: **-1 130 515 241 DA**

Sous-section 2: La détermination de résultat comptable à partir de compte de résultat

Le compte de résultat permet de déterminer les soldes intermédiaires de gestion ainsi que le résultat net de l'exercice qui représente la différence entre les produits et les charges de l'activité de l'entreprise.

Tableau N° 28: Analyse du compte de résultat pour l'exercice clos au 31/1/2013

rubriques	Valeur		Évolution	
	2012	2013	En valeur	En %
I- Production de l'exercice	3448244114	4007706918	559 462 804	16%
II- Consommation cde l'exercice	2 679 510 710	3 026 013 427	346 502 717	13%
III- Valeur ajoutée	768 733 403	981 693 490	212 960 087	28%
Charges du personnel	639 366 697	682 559 478	43 192 781	7%
Impôts et taxes	25 829 139	22 354 529	-3 474 610	-13%
IV- Excédent brut d'exploitation	103 537 566	276 779 483	173 241 917	167%
Autres produits opérationnels	101 573 742	14 175 406	-87 398 336	-86%
Autres charges opérationnelles	177 057 960	87 720 167	-89 337 793	-50%
Dotations aux amort et provisions	1 474 150 715	1 325 461 510	-148 689 205	-10%
Pertes de valeurs	13 084 519	35 309 674	22 225 155	170%
Reprise sur perte de valeur et provision	0	54 558 303	54 558 303	100%
V- Résultat opérationnel	-1 459 181 886	-1 102 978 159	356 203 727	-24%
Produits financiers	56526294	106037494	49 511 200	88%
Charges financières	158511252	122548593	-35 962 659	-23%
VI- Résultat financier	-101984958	-16511098	85 473 860	-84%
VII- Résultat ordinaire avant impôts	-1 561 166 844	-1 119 489 258	441 677 586	-28%
Impôt exigible sur résultat ordinaire	0	0	0	0%
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires	-16340137	11025983	27 366 120	-167%
Résultat net de l'exercice	-1544826707	-1130515241	414 311 466	-27%
Éléments extraordinaires	0	0	0	0%
Éléments extraordinaires	0	0	0	0%
VIII- RESULTAT EXTRAORDINAIRE	0	0	0	0%
IX- RESULTAT NET DE L'EXERCICE	-1544826707	-1130515241	414 311 466	-27%

Source : Document interne de la DFC.

Les principaux agrégats enregistrés par la société au cours de l'exercice 2013 sont les suivants :

- La production totale en 2013 a connu une augmentation de **559 462 804 DA**, soit **16 %** par rapport à l'exercice écoulé. Cette augmentation est grâce à la production d'une nouvelle gamme de verre (verre à couche).
- La consommation de l'exercice est en augmentation de **346 502 717 DA**, soit **13%** par rapport à l'exercice précédent. Cette augmentation est grâce à l'augmentation du volume des achats nécessaires à la production.
- La valeur ajoutée de l'exercice en augmentation de **212 960 087 DA**, soit **28%** par rapport à la période écoulé comparativement à la production réalisée.
- Un excédent brut d'exploitation de **173 241 917 DA** en augmentation de **167%** par rapport à l'exercice 2012 ;
- Le résultat opérationnel avant impôt a diminué de **356 203 727 DA**, soit **-24%** de la période écoulé.
- Le résultat financier et le résultat ordinaire ont diminué respectivement d'un taux de **-84%** et **-28%** par rapport à l'exercice précédent.
- Le résultat net est négatif comme l'exercice précédent, mais il a connu une augmentation de **414 311 466 DA**, soit **-27%**.

1- L'analyse des charges :

Pour la détermination du résultat comptable, on a présenté les charges comme suit :

Tableau N° 29: Analyse des charges

Rubriques	Valeur		Évolution	
	Désignation des comptes	2012	2013	En valeur
Consommation de l'exercice	2 679 510 710	3 026 013 427	346 502 717	13%
Charges du personnel	639 366 697	682 559 478	43 192 781	7%
Impôts et taxes	25 829 139	22 354 529	-3474610	-13%
Autres charges opérationnelles	177 057 960	87 720 167	-89337793	-50%
Dotations aux amort et provisions	1 474 150 715	1325461510	-148689205	-10%
pertes de valeur	13 084 519	35309674	22 225 155	170%
Charges financières	158511252	122548593	-35962659	-23%
Impôt exigible sur résultat ordinaire	0	0	0	0%
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires	-16340137	11025983	27366120	-167%
TOTAL	5151170855	5312993361	161822506	3%

Source : Réaliser par l'étudiante à travers les documents de la DFC.

Entre les deux exercices (2012 et 2013), MFG a marqué des variations dans les comptes de charges avec une variation totale de **161 822 506 DA**, soit **3%**. Le détail de ces charges est le suivant :

- La consommation de l'exercice est en augmentation de **346 502 717 DA**, soit **13%** par rapport à l'exercice précédent. Cette augmentation est grâce à l'augmentation du volume des achats nécessaires à la production.
- Les charges de personnel ont augmenté de **43 192 781 DA**, soit un taux de **7%**.
- Les impôts, taxes et versements assimilés ont baissé de **-3 474 610 DA**, soit **-13%** par rapport à l'exercice de 2012.
- La rubrique autres charges opérationnelles ont diminuées de **-89 337 793DA**, soit **-50%** par rapport à l'exercice 2013.
- Les dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur sont diminuées de **-148 689 205 DA**, soit **-10%** de la période écoulé.
- l'exercice 2013 a connu une augmentation de la perte de valeur de **22 225 155 DA**, **%**. Par contre les charges financières ont diminuées de **-35 962 659 DA**, soit **-23%** par rapport à l'année précédente.
- L'impôt différé a augmenté de **27 366 120 DA**, soit **-167%** car il devient en débit.

2- L'analyse des produits :

Les produits liés à l'activité de MFG se présentent ci-dessous :

Tableau N° 30: Analyse des produits

Rubriques Désignation des comptes	Valeur		Évolution	
	2012	2013	En valeur	En %
Production de l'exercice	3 448 244 114	4 007 706 918	559 462 804	16%
Autres produits opérationnels	101 573 742	14 175 406	-87 398 336	-86%
Reprise sur perte de valeur et provision	0	54 558 303	54 558 303	100%
Produits financiers	56 526 294	106 037 494	49 511 200	88%
TOTAL	3 606 344 150	4 182 478 121	576 133 971	16%

Source : Réaliser par l'étudiante à travers les documents de la DFC.

Le résultat total des produits acquise par MFG a connus une variation positives de **576 133 971 DA**, soit **16%** par rapport l'année précédent. Le détail de ces produits est le suivant :

- La production totale en 2013 a connu une augmentation de **559 462 804 DA**, soit **16 %** par rapport à l'exercice écoulé. Cette augmentation est grâce à la production d'une nouvelle gamme de verre (verre à couche).
- Autres produits opérationnels ont diminué de **-87 398 336 DA** soit **-86%** par apport à l'exercice écoulé.
- une reprise sur perte de valeur d'un montant de **54 558 303 DA**.
- Les produits financiers ont augmentés de **49 511 200 DA**, soit **88%**

3- Le calcul de résultat comptable :

Le résultat net de l'exercice est déterminé, à partir du compte de résultat, à travers l'équation suivante :

$$RN = R \text{ net des activités ordinaires } +/- \text{ Résultat extraordinaire}$$

$$R \text{ net des activités ordinaires} = \text{Résultat ordinaire avant impôts} - \text{Charge ou produit d'impôt}$$

Le tableau suivant nous montrons comment on a obtenu le résultat comptable de MFG

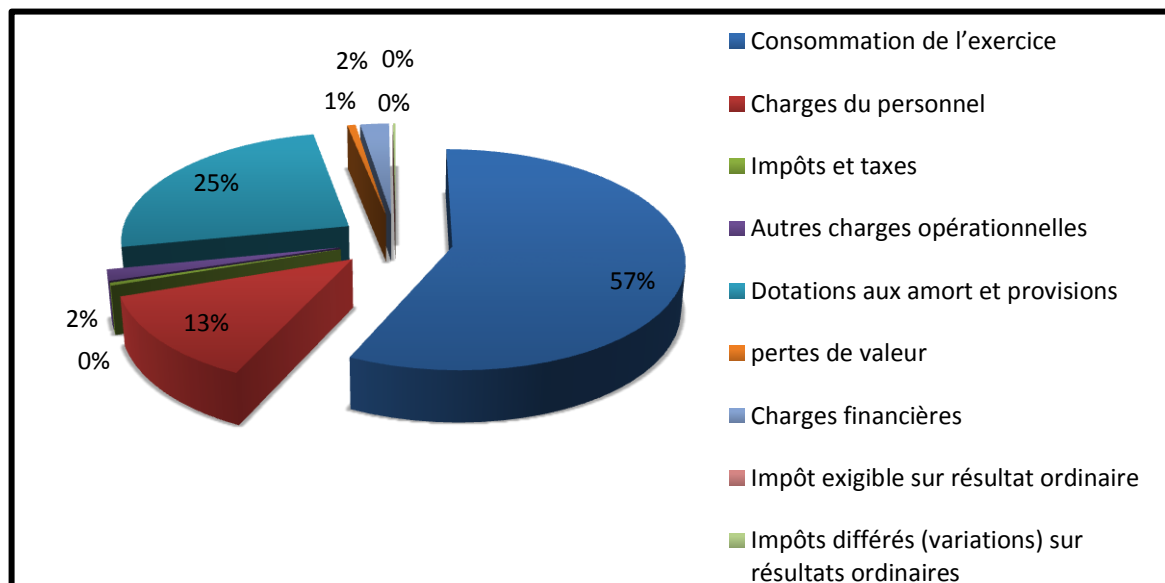
Tableau N° 31: Le calcul de résultat comptable

Désignation	Valeur	
	2014	2013
Valeur ajoutée	768 733 403	981 693 490
Excédent brut d'Exploitation	103 537 566	276 779 483
Résultat Opérationnels	-1 459 181 886	-1 102 978 159
Résultat financiers	-101984958	-16511098
Résultat ord avant impôts	-1 561 166 844	-1 119 489 258
Résultat Net de l'exercice	-1 544 826 707	-1 130 515 241

Source : Réaliser par l'étudiante à travers les documents de la DFC.

Le résultat représente la richesse produite par l'entreprise au cours d'un exercice. Dans MFG ce résultat est déficitaire, en effet le secteur ci-dessous représenté le pourcentage de chacune des charges par rapport à la totalité des charges :

Figure N° 2 : La répartition des charges de l'exercice clos le 31/12/2013



Source : Réaliser par l'étudiante à travers les documents de la DFC.

D'après le tableau N° 31 de calcul de résultat comptable au-dessus le déficit commence à partir de résultat opérationnel. Et d'après le figure on peut constaté que les dotations aux amortissements et provisions est en deuxième position après la consommation de l'exercice d'un pourcentage de 25% c'est-à dire $\frac{1}{4}$ de la totalité des charges. Ce pourcentage est élevé par rapport à la norme à cause de l'amortissement des immobilisations qui ont été acquise pour la deuxième ligne de production qui va commencer la production de verre à partir de l'an 2015.

MFG est une entreprise industrielle et on sait que : « quelle que soit la technicité d'une entreprise industrielle, il est toujours inquiétant, en présence de résultats faibles ou négatifs, de constater que les frais de recherche et développement ont été immobilisés et figurent à l'actif de bilan. Ceux-ci feront l'objet d'un amortissement sur plusieurs exercices. Une deuxième rubrique comptable souvent rencontrée dans les entreprises industrielles, c'est la provision pour risques. Les entreprises industrielles disposent généralement d'équipements importants se traduisant par des dotations aux amortissements généralement élevées »¹.

Section 3 : Présentation et analyse du résultat fiscal

Le résultat imposable est déterminé à partir du résultat comptable auquel il faut apporter des réajustements extracomptables pour tenir compte des règles fiscales. Ces réajustements

¹ David Koskas, Op.Cit, p: 50.

apparaissent dans la liasse fiscale est précisément dans le tableau neuf de cette dernière « tableau de détermination de résultat fiscal ».

Sous-section 1: Analyse des points de divergences entre le résultat comptable et le résultat fiscal et son impact sur MFG

La connexion comptabilité / fiscalité pose des problèmes d’adaptation aux entreprises car les règles fiscales sont parfois déconnectées de la réalité économique. Le comptable doit réaliser un travail extrêmement contraignant et pointu en matière de veille fiscale, accompagné en général d’un travail de paramétrage des logiciels afin d’adapter les traitements comptables aux règles fiscales.

Plus récemment, l’introduction des normes IFRS dans la comptabilité soulève de nouvelles interrogations et accentué les divergences existant entre les règles comptables et les règles fiscales, ce qui amène à demander si cette connexion peut se maintenir telle quelle de manière durable.

L’écart entre le résultat comptable et le résultat fiscal est souvent justifié par des réintégrations et des déductions.

1- Les réintégrations :

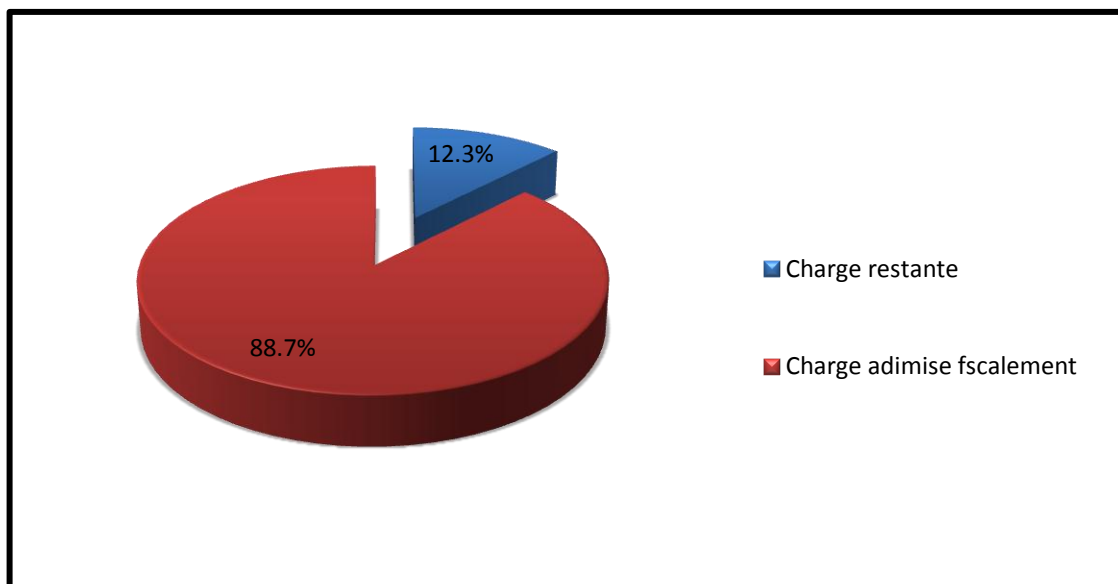
Ce sont des charges non déductibles représentant des différences permanentes ou bien temporaires comme il indique le tableau ci-dessous :

Tableau N° 32: Résumé des réintégrations de MFG de l’exercice clos le 31/12/2013

Exercice du 01/01/2013 Au 31/12/2013				
N° de compte	Nature de la charge	Valeur comptable (1)	Valeur admise fiscalement (2)	Montant à réintégrer 1-2
613	Charges des immeubles non affectés directement à l’exploitation	4 572 000	0	4 572 000
623	Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles	9 021 148	2 528 409	6 492 739
635	Cotisation et dons non déductibles	10 265 211	999 998	9 265 213
641	Impôts et taxes non déductibles	6 492 738	0	6 492 738
638	Provisions non déductibles	19 979 632	0	19 979 632
6818	Amortissements non déductibles	13 327 817	12 579 096	748 721
692	Impôts différé (variation) sur le résultat	11 025 983	0	11 025 983
65	Amendes et pénalités	49 475 733	0	49 475 733
	Autres réintégrations	26 713 946	0	26 713 946
	Total des charges	130 894 576	16 107 503	114 787 073

Source : Réaliser par l’étudiante à travers les documents de la DFC.

Figure N° 3 : Répartition des charges



Source : Réaliser par l'étudiante à travers les documents de la DFC.

D'après le figure au-dessus on constate que l'administration fiscale a accepté de déduire 12.3% de totalité des charges et le reste à réintégré. Cette réintégration est au profit de l'administration fiscale car elle va augmenter l'assiette imposable.

1.1- Les divergences permanentes :

Sont correspondus aux différences définitives entre le résultat comptable et le résultat fiscal. Ces divergences représentent toutes les réintégrations indiquées dans le tableau précédent (N° 32) sauf l'impôt différé.

Le détail de ces réintégrations est comme suit :

- Les charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation dans un montant de **4 572 000 DA** concernant à titre d'exemple les frais de réception des prestataires étrangères à l'entreprise. Ces charges sont totalement réintégréées parce que l'administration fiscale n'accepte pas de déduire ce type des charges, (Article 196-1 du CIDTA) ;
- Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles d'une valeur comptable de **9 021 148DA**, le fisc a accepté de déduire un montant de **2 528 409 DA** et intègre le reste d'un montant de **6 492 739 DA**. Cette réintégration est faite parce que les cadeaux sont dépassés le seuil de 500 DA à l'unité. Et lorsque on a communiqué avec les comptables de l'entreprise ils nous dit que ces cadeaux sont concernée des smart phone et des micros portable, (Article 196-1 du CIDTA) ;
- Cotisation et dons non déductibles, leur valeur comptable est de **10 265 211 DA**, Le fisc accepte **999 998 DA** car d'après (l'article 169-1) du CIDTA le montant des dons ne doit pas

dépassée 1 000 000 DA. Le reste à réintégrer est d'un montant de **9 265 213 DA**. Ces dons ont pour idée des organismes à vocation humanitaires à titre d'exemple « el kachfa l'islamiya » de commune de L'arbaa d'un montant de 75 000 DA

- Les impôts et taxes non déductibles, leur valeur comptable est de **6 492 738 DA**, l'administration fiscale à réintégrer la totalité du montant.

- Provisions non déductibles ont aussi totalement réintégré d'un montant de **19 979 632DA**, ces provisions concernent des pensions et des obligations similaires.

- les amortissements non déductibles ont une valeur comptable de **13 327 817 DA**, l'administration fiscale a accepté de déduire un montant de **12 579 096 DA**, le reste d'une valeur de **748 721 DA** est à réintégrer. Cette valeur est concerne la partie excédentaire du plafond de l'amortissement sur véhicules de tourisme fixé par l'administration fiscale. Le tableau suivant va montrer l'amortissement de quelques véhicules de tourisme qui ont dépassé le seuil total de 1 000 000 DA, (Article 171 du CIDTA).

Tableau N° 33: L'amortissement de quelques véhicules de tourisme de MFG pour l'exercice 2013

Date d'acquisition	Valeurs bruts fin d'exercice	Dotations comptables	Dotations fiscales	Écart
22/03/2008	2 050 427	102 521	50 000	52 512
09/01/2010	1 143 504	228 700	200 000	28 700
15/08/2011	1 853 846	370 769	200 000	170 769
25/07/2012	1 068 396	213 675	200 000	13 675
14/01/2013	1 206 837	221 253	200 000	21 253

Source : Réaliser par l'étudiante à travers les documents de la DFC.

- Amendes et pénalités sont d'une valeur comptable de **26 713 946 DA** cette valeur est totalement à réintégrer.

- Autres réintégrations sont d'une valeur comptable de **49 475 733 DA** sont totalement à réintégrer. Ces réintégration sont concernés le congé payés d'un montant de **24 722 518 DA**, et les ajustements pour découvert bancaires d'un montant de **1 991 48 DA**.

1.2- Les divergences temporaires :

Les différences temporaires sont des différences entre le résultat comptable et le résultat fiscal qui sont issus d'un exercice donnée et s'interviennent dans un ou plusieurs exercices ultérieurs.

Les différences temporaires donnent lieu à un impôt différé, que ce soit en actif ou en passif.

Cependant, MFG constate un impôt différé comme suit :

Débit	69	Crédit
17 727 745		6 701 761
	SD : 11 025 983	

Source : Réaliser par l'étudiante à travers la balance des comptes de la DFC.

Le solde de l'impôt différé est déterminé par :

- Le compte 692 d'un montant de 17 727 745 DA au débit.
- Le compte 693 d'un montant de 6 701 761 DA au crédit.

On aura un solde débiteur d'un montant de 11 025 983 DA, donc cet impôt à réintégré (à additionner).

2- Les déductions :

Pour l'entreprise MFG on constate une seule déduction sous la rubrique « autres déductions » d'un montant de **32 893 374 DA**.

Cette déduction concerne la reprise sur provision sous le compte (780) d'un montant de 30 896 081 DA, et le gain de change sur actualisation sous le compte (776) d'un montant de 1 997 293 DA.

3- L'impact de divergence entre les règles comptables et fiscales au sein de MFG :

Après la détermination de toutes les réintégrations au sein de MFG on a pu constater qu'il y'a des divergences en matière de traitement de certain charges et produit. La cause de ces divergences qu'il y'a quelques charges non admissible par l'administration fiscale. Donc, l'impact de cette divergence va apparaitre lors de l'application des textes fiscaux au sein de MFG.

Le NSCF fixe nouvelles règles et méthodes d'évaluation, notamment en ce qui concerne les amortissements et les provisions, qui influent sur le résultat mais qui ne converge pas nécessairement avec les règles fiscales en vigueur. Il appartient au cette entreprise d'opérer des retraitements du résultat comptable, par des déductions et des réintégrations, pour déterminer le résultat fiscal, ce qui nous allons fait au sein de cette entreprise et on va déterminer le résultat fiscal dans la sous-section suivante.

Sous-section 2: La détermination de résultat fiscal à partir de tableau 9 de la liasse fiscale

Le calcul de résultat fiscal est se fait d'après le tableau de détermination de résultat fiscal.

1- La présentation du résultat fiscal à partir de tableau 9 de la liasse fiscale :

Les corrections extracomptables (réintégrations / déductions) apparaissent dans le tableau de passage du résultat comptable au résultat fiscal comme suit :

Tableau N° 34: Résumé de tableau 9 (tableau de détermination de résultat fiscal) de MFG de l'exercice clos au 31/12/2013

I- Résultat net de l'exercice (CR)	Bénéfice	
	Pertes	1 130 515 241
II- Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		4 572 000
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		6 492 739
Cotisation et dons non déductibles		9 265 213
Impôts et taxes non déductibles		6 492 738
Provisions non déductibles		19 979 632
Amortissements non déductibles		748 721
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	
	Impôt différé (variation)	11 025 983
Amendes et pénalités		49 475 733
Autres réintégrations		26 713 946
Total des réintégrations		134 766 706
III- Déductions		
Autres déductions		32 893 374
Total des déductions		32 893 374
IV- Déficits antérieurs à déduire (CF.art 147 du CIDTA)		0
Résultat fiscal (I + II – III – IV)	Bénéfice	
	Déficit	1 028 641 909

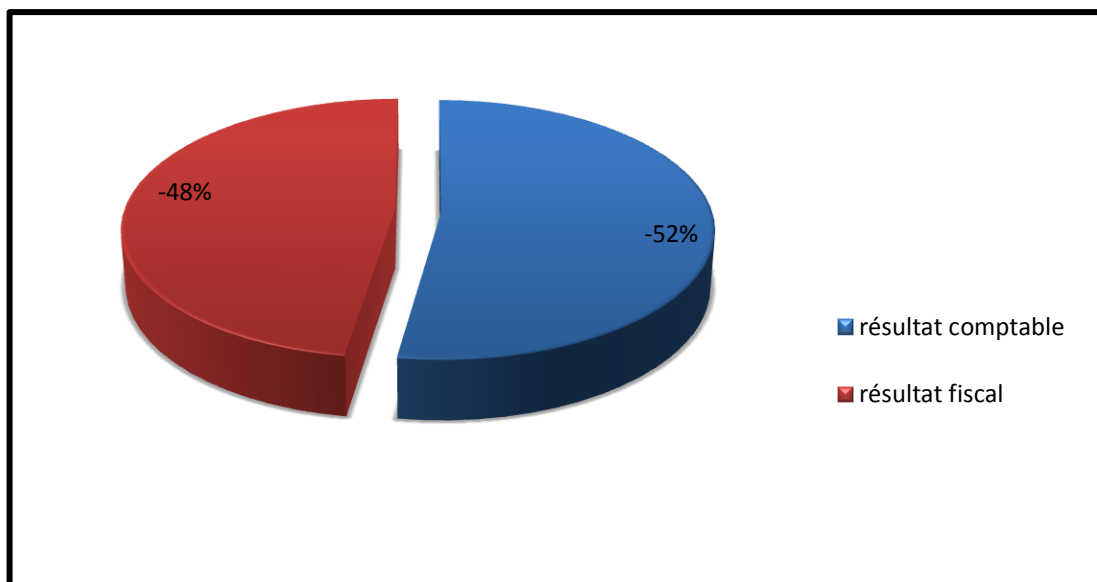
Source : Réaliser par l'étudiante à travers le tableau 9 de la liasse fiscale de l'entreprise.

2- La divergence entre le résultat comptable et le résultat fiscal et son impact sur MFG :

Après la détermination de résultat comptable qui est d'un montant de **1 130 515 241 DA**. On a procédé à un certain nombre de corrections par application des règles fiscales, puis on a obtenu le résultat fiscal qui est égale à **1 028 641 909 DA**.

On a remarqué que ces deux résultats sont différents comme il est indiqué ci-dessous :

Figure N° 4 : Le résultat comptable et le résultat fiscal de MFG pour l'exercice de 2013



Source : Réaliser par l'étudiante à travers les documents de la DFC.

Selon cette figure on peut dire que le résultat comptable est inférieur au résultat fiscal. Car les réintégrations sont supérieures aux déductions, et le résultat de l'année précédente est déficitaire.

Néanmoins, le résultat comptable fait l'objet de rectification pour prendre en compte les divergences entre les règles fiscales et les règles comptables. Il aussi a considéré comme une base de calcul du résultat fiscal.

Après la détermination du résultat fiscale on se met devant deux situations comme suit:
-Si le résultat est positive, il devient un bénéfice imposable représente la base de calcul de l'IBS.

Mai, si le résultat fiscal est un déficit, comme le cas de MFG cette dernière n'est pas imposée au IBS. Or ce déficit est un élément qui va être imputé sur les bénéfices futurs ou les bénéfices passés.

Sous-section 3: Analyse comparative entre le résultat comptable et le résultat fiscal

Dans cette sous-section nous allons mettre une comparaison entre les différents résultats de l'entreprise. Puis nous interprétons l'évolution de résultat de l'exercice de MFG.

1- La comparaison entre le résultat comptable et le résultat fiscal de MFG :

Cette comparaison va étaler sur une période de sept ans de 2009 jusqu'à 2015 pour on peut mieux connaitre l'impact de divergence entre les règles comptables et les règles fiscales sur MFG et son résultat. Le tableau ci-dessous donne une comparaison entre le résultat comptable et le résultat fiscal :

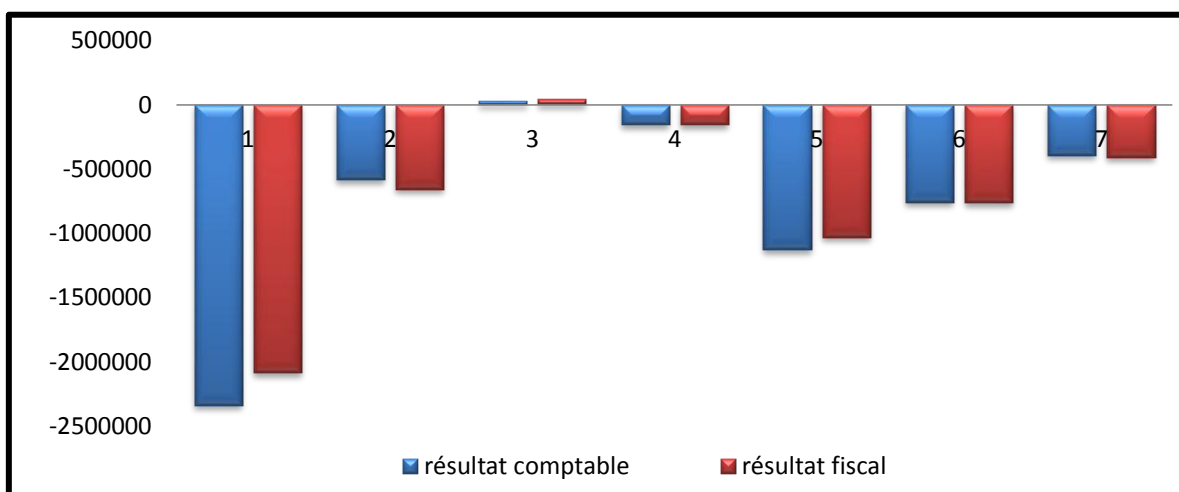
Tableau N° 35: comparaison entre le résultat comptable et le résultat fiscal

Année	Résultat comptable	Résultat fiscal
2009	-2 339 703 037	-2 085 394 518
2010	-581 360 522	-659 283 197
2011	30 188 849	39 839 054
2012	- 154 486 707	-1 544 826 707
2013	- 1 130 515 241	- 1 028 641 909
2014	-758 441 363	- 759 860 202
2015	-393 513 206	- 406 346 213

Source : Réaliser par l'étudiante à travers les documents de la DFC.

À travers ce tableau on peut mettre un histogramme qui facilite la comparaison entre ces deux résultats :

Figure N° 4 : Comparaison entre le résultat comptable et le résultat fiscal



Source : Réaliser par l'étudiante à travers les documents de la DFC.

En 2009 : On a constaté une divergence entre le résultat comptable et le résultat fiscal d'un écart de **-254 308 519 DA**. Dans cette année le résultat fiscal est supérieur au résultat comptable et l'écart entre ces deux résultats est quand même important.

En 2010 : Dans cette année on a constaté aussi une divergence entre le résultat comptable et le résultat fiscal d'un écart de **-77 922 675 DA**. Mais cette fois le résultat fiscal est inférieur au résultat comptable, donc cet écart est au profit de l'entreprise même si le résultat est déficitaire.

En 2011 : Dans cette année l'entreprise a connu un résultat positif soit comptablement ou bien fiscalement. La divergence entre ces deux résultats nous donne un écart de **9 650 205 DA**, cet écart n'est pas important car MFG a bénéficié d'une absorption de déficit des quatre périodes écoulées.

En 2013 : On a remarqué que le résultat fiscal est supérieur au résultat comptable, les deux résultats sont déficitaires avec un écart de **101 873 332 DA**.

En 2014 et 2015 : On a constaté une différence entre le résultat comptable et le résultat fiscal d'un écart respectivement de **-1 418 839 DA** et **-12 833 007**. Dans ces deux années le résultat fiscal est supérieur au résultat comptable.

On a généralement constaté qu'il y a toujours une différence entre le résultat comptable et le résultat fiscal. Et cela va confirmer notre hypothèse au début de la recherche. Cette hypothèse montre qu'il y a une certaine divergence entre les règles comptables et les règles fiscales.

Cette divergence va nécessairement impacter l'image fidèle des états financiers de cette entreprise, car tous les utilisateurs de ces états financiers n'ont pas connaissance de la véritable situation financière de l'entreprise.

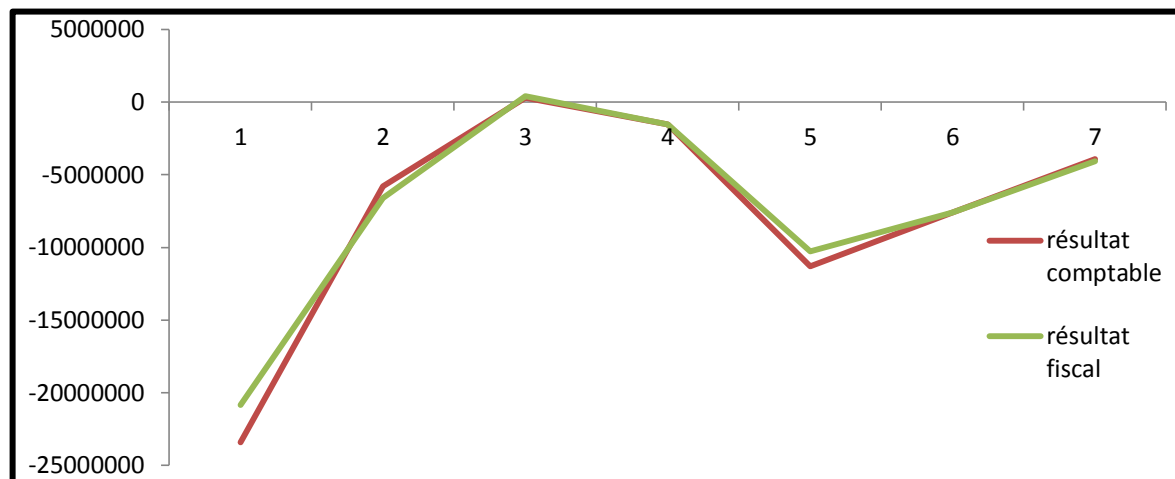
De plus, dans un groupe, certaines filiales peuvent être en profit d'une filiale à une autre pour obtenir une consolidation fiscale de ce fait. C'est le cas de MFG l'une des filiales du groupe CEVITAL.

1- L'évolution du résultat de l'exercice de MFG :

Nous avons remarqué que MFG a constaté des résultats déficitaires l'année après l'autre c'est pourquoi nous allons étudier l'évolution du résultat de l'exercice durant les années de 2009 jusqu'à 2015.

La courbe suivante montre l'évolution du résultat de l'exercice de MFG comme suit :

Figure N° 5 : L'évolution de résultat de l'exercice de MFG



Source : Réaliser par l'étudiante à travers les documents de la DFC.

De 2009 à 2010 : Le résultat est déficitaire a cause de lancement du projet d'une deuxième ligne de production de verre flotte.

De 2010 à 2011 : Le résultat de l'exercice reste en déficit mais il est en augmentation.

De 2011 à 2012 : L'entreprise réalise un résultat positif a cause d'augmentation de chiffre d'affaire et de la diversification de sa clientèle

De 2012 à 2013 : Le résultat a diminué il devient déficitaire à cause de l'achat de 48% des apports de la société française JET ALU qui spécialise dans les fenêtres PVC.

De 2013 à 2014 : Le résultat continue sa diminution à cause d'un deuxième investissement dans une autre société française OXXO qui est spécialisé dans l'architecture de vitrage des immeubles

De 2014 à 2015 : Le résultat reste en déficit mais elle augmente par rapport la période écoulée.

Les déficits continue mettent cette entreprise dans un contrôle fiscale. L'année passé l'administration fiscale faire une vérification de comptabilité qui a pour objet d'examiner sur place les documents comptables de l'entreprise pour quartes exercices. Le fisc a trouvé quelques anomalies donc, on imagine alors combien une entreprise pourrait avoir intérêt à gonfler arbitrairement certaines charges, comme les amortissements, provisions et dépréciations qui n'ont pas d'incidence sur la trésorerie mais qui lui permettraient de diminuer son résultat donc de payer moins d'impôts. Ces charges, encore appelées charges non décaissées ou charges calculées, n'entraînent pas de sorties de fonds et sont d'ailleurs particulièrement surveillées par l'administration fiscale.

A la clôture de chaque exercice, MFG présente ces états financiers conformément au NSCF. Et par la suite elle détermine le résultat comptable et fiscal. Ce dernier nécessite des réajustements extracomptables présentées dans un tableau de détermination de résultat fiscale et d'autres tableaux (13 tableaux) qui forme une liasse fiscale.

Le résultat comptable n'est pas le résultat fiscal. Ce dernier suppose de procéder à des rectifications extracomptables qui consistent à ajouter au résultat comptable les charges non déductibles fiscalement et à déduire les produits non imposables fiscalement. Sur la déclaration envoyée à l'administration fiscale.

Au terme de ce chapitre, essentiellement les différences existantes entre le résultat comptable et le résultat fiscal au sein de MFG peuvent être exprimé par la divergence qui existe entre les règles comptables et les règles fiscales que l'entreprise doit prendre en considération afin de produire des informations financières sincères, régulières et fondées essentiellement sur le principe d'image fidèle.



**Conclusion
générale**

Tout au long de notre recherche, nous pouvons déjà répondre aux préoccupations ayant constitué l'objet de notre travail. Le sujet objet de l'étude sous le thème « L'impact de divergence entre les règles comptables et les règles fiscales sur l'entreprise économique » donne une idée qu'il y a une déconnexion entre la comptabilité et la fiscalité.

Au départ, l'étude a permis de faire le point sur le cadre conceptuel de chacune des règles comptables et fiscales, Nous avons constaté que le cadre général des règles comptable est présenter dans un cadre conceptuel régie par un système comptable financier bien déterminer, ce dernier donne une présentation général des états financiers de l'entreprise. Puis, nous avons parlé sur des notions basiques de la fiscalité et ces règles qui sont régie par le droit fiscal algérien. Ensuite nous montrons toutes les procédures de passage du résultat comptable au résultat fiscal.

Puis, nous avons déterminé la divergence qui existe entre les règles comptables et les règles fiscales, et nous avons essayé de voir l'impact de cette divergence sur l'image fidèle des états financier et sur la gestion de résultat de l'entreprise économique.

En effet, on essayer de compléter notre travail théorique par un cas pratique dans une entreprise économique algérienne, cette entreprise est une filiale de groupe CEVITAL (MFG).

Dans notre cas pratique nous avons essayé de présenter et analyser chacun de résultat comptable et le résultat fiscal. Aussi nous avons mettre le point sur la divergence qui existe entre ces deux résultats.

Après l'analyse et le traitement des points de divergence entre les règles comptables et les règles fiscales, nous avons constaté que :

- La connexion entre la comptabilité et la fiscalité est à la fois simple et complexe, en raison des objectifs parfois contradictoires entre ces deux disciplines ;
- Le résultat fiscal est déterminer à partir du résultat comptable de l'entreprise, auquel il faut apporter des ajustements extracomptables pour tenir compte des règles fiscales en vigueur ;
- Les ajustements représentent l'ensemble des corrections extracomptables à apporter au résultat comptable. Les corrections positives correspondent à des réintégrations, par contre, les corrections négatives correspondent à des déductions.

En effets, quelques remarques et observations demeurent nécessaires. L'écart entre le résultat comptable et le résultat fiscale du moins pour les entreprises algériennes provient principalement des conjonctures de convergences de SCF vers les normes internationales IAS/IFRS, les reformes économique en Algérie doivent toucher la législation fiscale.

Ce pendant, le manque de sources d'informations en termes de recherche antérieurs et d'ouvrages spécialisés surtout dans le domaine de la fiscalité constituent des obstacles pour cette recherche.

À travers les résultats de notre recherche nous pouvons donner les suggestions suivantes :

- Les règles comptables sont complètement indépendante des règles fiscales, de ce fait l'administration fiscale doit fourmis plus d'efforts pour rapprocher le règlement comptable à la législation fiscale et ce là fait afin de déterminer l'écart de divergence existant entre le résultat comptable et le résultat fiscal ;

- Les entreprises Algériennes doivent respecter les définitions édictés par le SCF, sous réservé que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicable pour la détermination de l'assiette impossible.

- L'administration fiscale doivent mettre en place un système de contrôle rigoureux pour éviter quelques divergences entre les résultats comptables et fiscaux et afin d'éliminer toute situation frauduleuse à cause de cette divergence

- L'État Algérien doit essayer en premiers lieu de maintien de la connexion entre la comptabilité et la fiscalité. Et en deuxième lieu de neutralisé la fiscalité afin de suivre toute évolution de la comptabilité et ses règles. Et en dernier, il est préférable de simplicité les règles fiscales à travers une limitation des retraitements nécessaires lors de la détermination de l'assiette imposable.

Au niveau de l'entreprise d'accueil « MFG », il y a lieu de donner les recommandations suivantes:

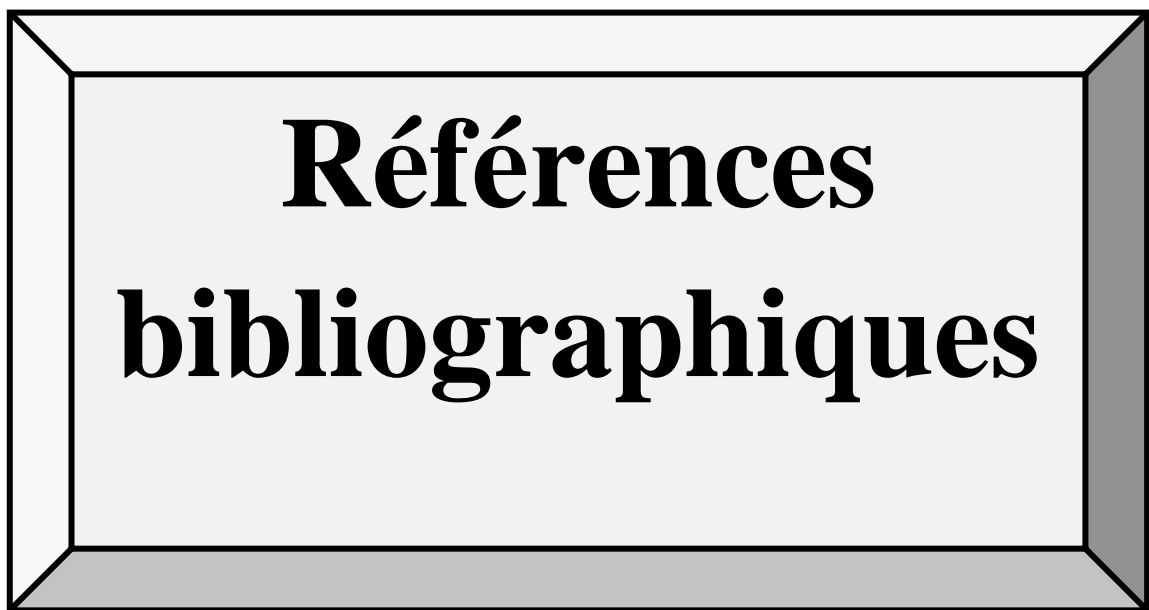
- Il est conseillé de former toutes les cadres comptable de la direction finance et comptabilité de l'organisme d'accueil en matière de fiscalité, et non pas limites cette formation au niveau de directeur finance et comptabilité et le chef de département de comptabilité ;

- Toutes les comptables doivent participer dans le passage du résultat comptable au résultat fiscal ;

- La direction finance et comptabilité de MFG doit être toujours en vielle en cas d'un contrôle fiscale à couse des résultats déficitaire pendant l'année 2012 ;

- l'établissement d'une liste exhaustive de toutes les divergences, pour permette de détecter immédiatement les divergences existantes entre le droit comptable et le droit fiscale.

A la fin, nous allons essayer dans notre recherche à toucher toute les variables qui existe dans le thème et répondre au problématique posé au début. Mais comme toute travail de recherche il y a des manques à complété, donc nous espérons que ce thème se consolide et se développer par d'autre recherche. Et tout ça pour servir la recherche scientifique, et enrichir notre banque d'information.



**Références
bibliographiques**

1- Ouvrages :

- Bazureau Franck et autres, **Dictionnaire d'économie et de sciences sociales**, Berti éditions, Alger, 2009.
- Bechkir. A et Merzouk. N, **Le champion de la comptabilité selon le nouveau SCF**, Pages blues internationales éditions, Bordj El Kiffane, Alger, Avril 2012.
- Beitone Alain et autres, **Dictionnaire des sciences économique**, Armand Colin éditeur, Paris, France, 1991.
- Ben Amara Mansour et Bouznad Houcine, **Le droit fiscal selon les normes IAS/IFRS**, Éditions Houma, Bouzaréah, Alger, 2012.
- Bertrandon Jack, Christine Collette, **Gestion fiscale et finances de l'entreprise**, Presses Universitaires de France (PUF), Paris, 2^{ème} édition, 1989.
- Boussaid Rabah et autres, **Manuel de comptabilité financière conforme à la loi 11-07 du 25 Novembre 2007 portant Système Comptable Financier**, Ministère des finances, Direction Générales de la Comptabilité, Conseil National de la Comptabilité, Enag éditions, Alger, 2013.
- Collectif EPBI, **Système Comptable Financier (SCF)**, Pages blues internationales éditions, Bordj El Kiffane, Alger, 2010.
- De La Bruslerie Hubert, **Analyse financière, Information financière, diagnostic et évaluation**, Dunod édition, 4^{ème} édition, 2010, Paris, France.
- Grassi. O et Lemerrier. A, **comptabilité approfondie et révision**, édition Gualino, Paris, France, 2001.
- Guedj. N, **Finance d'entreprise**, édition Pearson Éducation, 2^{ème} édition, Paris, France.
- Hinard Monique, et autres, **Comptabilité et fiscalité**, Presse universitaires de France, Paris, France, 1988.
- Kadouri. A et Mimeche. A, **cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007**, Enag édition, Alger, 2009.
- Khelassi Rédha, **Précis d'audit fiscal de l'entreprise**, Berti éditions, Dely Brahim, Alger, 2013.
- Koskas David, **Comprendre un bilan**, Pearson édition, Paris, 2013.
- Langlois Georges et Friédérich Micheline, **Comptabilité financière**, édition Foucher, 15^{ème} édition, 2010, Paris, France.

- Lefèvre. D et autres, **Gestion fiscale et relations avec l'administration des impôts**, Hachette technique, Paris, 2007.
- Maillet Catherine, **comptabilité en IFRS**, École Supérieure Algérien des Affaires, ESCP Europe, Mars 2012.

2- Textes officiels :

- Loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier, Journal officiel de la république algérienne N° 74, 25/11/2007.
- Loi de finance pour 2009 (Journal officiel de la république Algérienne N° 74 du 31/12/2008).
- Loi de finance complémentaire pour 2009 (Journal officiel de la république Algérienne N° 44 du 26/07/2009).
- Loi de finance pour 2010 (Journal officiel de la république Algérienne N° 78 du 31/12/2009).
- Loi de finance complémentaire pour 2010 (Journal officiel de la république Algérienne N° 49 du 29/08/2010).
- Arrêté 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, journal officiel de la république algérienne N° 19, 25/03/2009.
- Décret exécutif de la république algérienne N°08 156, du 26 Mai 2008.

3- Revus et article :

- Azouani. N et Saihi. Y, **Comptabilité et fiscalité de groupes : traitement des impôts différés dans les groupes algériens**, revue : reformes économiques et intégration en économie mondiale, ESC, N° 13, Alger, 2012.
- Hanlon. M, **the persstence and pricing of earning, Accruals and cash-flows when firms have large book-tax différences**, the Accounting review, vol 80 N° 1, London, 2005.
- Manzon, Plesko, **The relation between financial and tax reporting mesures of income**, tax law review, vol 55, London, 2002.

- Gielen Frédéric et Hegarty John, **An accounting and taxation conundrum**, A pen-European perspective on tax accounting implication of IFRS adoption, septembre 2007.
- Ressonol. J. L, **fiscalité et finance d'entreprise**, la revue du financier N° 147, London.

4- Guides :

- Ministère des finances, **Code des impôts directs et taxes assimilé (CIDTA)**, Berti édition, Alger, 2014.
- Ministère des finances, direction générales des impôts, guides fiscaux, **Guide pratique de contribuable**, 2016,
- Ministère des finances, direction générales des impôts, guides fiscaux, **Guide pratique des déclarations fiscales**, Alger, 2015.
- Ministère des finances, direction générales des impôts, guides fiscaux, **Le système fiscal algérien**, Alger, 2016.

5- Thèses et mémoires :

5.1- Thèses doctorales :

- Oualikene Abderrahmane, **L'impact de l'adoption du système comptable financier sur la fiscalité directe de l'entreprise algérienne**, cas : échantillon des grandes entreprises relevant de la Direction des Grandes entreprises (DGE), ESC, Alger, 2014/2015.

5.2- Mémoires de magistère :

- Kebieche Mohamed, **L'impact de l'application du système comptable financier sur les caractéristique de l'information financière dan l'entreprise**, mémoire de magister en sciences commerciales et financière, École supérieure de commerce, 2011, Alger.
- Merouani Samir, Le **projet du nouveau système comptable financier algérien, anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS**, mémoire de magister en sciences commerciale, ESC, Alger.

5.3- Mémoires de master :

- Mariche Fatma et Messadi Mahdi, **Les divergences entre résultat comptable et résultat fiscal**, Mémoire de master en science commerciale et financière, École Supérieure de commerce, Kolea, Tipaza, 2014/2015.
- Mekerri Abdehakim et RabiaWassila, **divergences entre les règles comptables et les règles fiscales : Impact sur l'image fidèle des états financiers**, mémoire de Master en science commerciale et financière, option comptabilité et finance, École Supérieur de commerce, Kolea, Tipaza, 2014/2015.

6- Sites internet :

- <http://www.mfg.dz/qui-sommes-nous/valeurs>.
- <http://www.compa-onli.com>, Cattier Clotide, résultat comptable, résultat fiscal quelles différences.
- <http://www.editions-tissot.fr>, Résultat comptable et résultat fiscal quelles des divergences à retraiter.
- www.easycompta.ea, Patrick Maurice, Le cadre conceptuel.
- <http://www.creg.ac-versailles.fr>, La connexion comptabilité-fiscalité à la fois simple et complexe.
- www.iccwbo.org, La Commission Des Questions Fiscales, Importantes différences entre règles fiscales et comptables.
- <https://hal.archives-ouvertes.fr>, Bouaziz. IDaoud et Omri. M, Divergences comptabilité -fiscalité, gestion fiscale et gestion des résultats en Tunisie : les nouveaux défis, Montpellier, France.
- <http://www.joradp.dz>
- www.mfdgi.gov.dz

Annexes

Annexe N° 1: Bilan Actif

24		JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 19		28 Rabie El Aouel 1430 25 mars 2009	
BILAN					
Exercice clos le					
ACTIF	NOTE	N Brut	N Amort-Prov	N Net	N-1 Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition - Goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Bâtiments					
Autres immobilisations corporelles					
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT					
ACTIF COURANT					
Stocks et encours					
Créances et emplois assimilés					
Clients					
Autres débiteurs					
Impôts et assimilés					
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie					
TOTAL ACTIF COURANT					
TOTAL GENERAL ACTIF					

Annexe N° 2: Bilan Passif

28 Rabie El Aouel 1430 25 mars 2009		JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 19		25
BILAN				
Exercice clos le				
PASSIF	NOTE	N	N-1	
CAPITAUX PROPRES				
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				
Part de la société consolidante (1)				
Part des minoritaires (1)				
TOTAL I				
PASSIFS NON COURANTS				
Emprunts et dettes financières				
Impôts (différés et provisionnés)				
Autres dettes non courantes				
Provisions et produits constatés d'avance				
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II				
PASSIFS COURANTS				
Fournisseurs et comptes rattachés				
Impôts				
Autres dettes				
Trésorerie Passif				
TOTAL PASSIFS COURANTS III				
TOTAL GENERAL PASSIF				

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

Annexe N° 3 : Compte de résultat (par nature)

26		JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 19		28 Rabie El Aouel 1430 25 mars 2009	
COMPTE DE RESULTATS (Par nature)					
Période du		au			
	NOTE	N	N-1		
Chiffre d'affaires					
Variation stocks produits finis et en-cours					
Production immobilisée					
Subventions d'exploitation					
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE					
Achats consommés					
Services extérieurs et autres consommations					
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE					
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)					
Charges de personnel					
Impôts, taxes et versements assimilés					
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION					
Autres produits opérationnels					
Autres charges opérationnelles					
Dotations aux amortissements et aux provisions					
Reprise sur pertes de valeur et provisions					
V- RESULTAT OPERATIONNEL					
Produits financiers					
Charges financières					
VI- RESULTAT FINANCIER					
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)					
Impôts exigibles sur résultats ordinaires					
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires					
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES					
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES					
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES					
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)					
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)					
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE					
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE					
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)					
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)					
Dont part des minoritaires (1)					
Part du groupe (1)					

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

Annexe N° 4: Compte de résultat (par fonction)

28 Rabie El Aouel 1430 25 mars 2009		JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 19		27	
COMPTE DE RESULTATS (Par fonction)					
(Exemple)	Période du	au			
			NOTE	N	N-1
Chiffres d'affaires					
Coût des ventes					
MARGE BRUTE					
Autres produits opérationnels					
Coûts commerciaux					
Charges administratives					
Autres charges opérationnelles					
RESULTAT OPERATIONNEL					
Fournir le détail des charges par nature (frais de personnel, dotations aux amortissements)					
Produits financiers					
Charges financières					
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT					
Impôts exigibles sur les résultats ordinaires					
Impôts différés sur résultats ordinaires (variations)					
RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES					
Charges extraordinaires					
Produits extraordinaires					
RESULTAT NET DE L'EXERCICE					
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)					
RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)					
Dont part des minoritaires (1)					
Part du groupe (1)					

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

Annexe N° 6: Tableau des flux de trésorerie (méthode indirecte)

32 JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 19		28 Rabie El Aouel 1430 25 mars 2009	
TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE			
(Méthode indirecte)			
Période du au			
	NOTE	EXERCICE N	EXERCICE N-1
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Résultat net de l'exercice			
Ajustements pour :			
— Amortissements et provisions			
— Variation des impôts différés			
— Variation des stocks			
— Variation des clients et autres créances			
— Variation des fournisseurs et autres dettes			
— Plus ou moins-values de cession, nettes d'impôts			
Flux de trésorerie générés par l'activité (A)			
Flux de trésorerie provenant des opérations d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations			
Encaissements sur cessions d'immobilisations			
Incidence des variations de périmètre de consolidation (1)			
Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissements (B)			
Flux de trésorerie provenant des opérations de financement			
Dividendes versés aux actionnaires			
Augmentation de capital en numéraire			
Emission d'emprunts			
Remboursements d'emprunts			
Flux de trésorerie liés aux opérations de financement (C)			
Variation de trésorerie de la période (A + B + C)			
Trésorerie d'ouverture			
Trésorerie de clôture			
Incidence de variation de cours des devises (1)			
Variation de trésorerie			
(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.			

Annexe N° 7: Etat de variation des capitaux propres

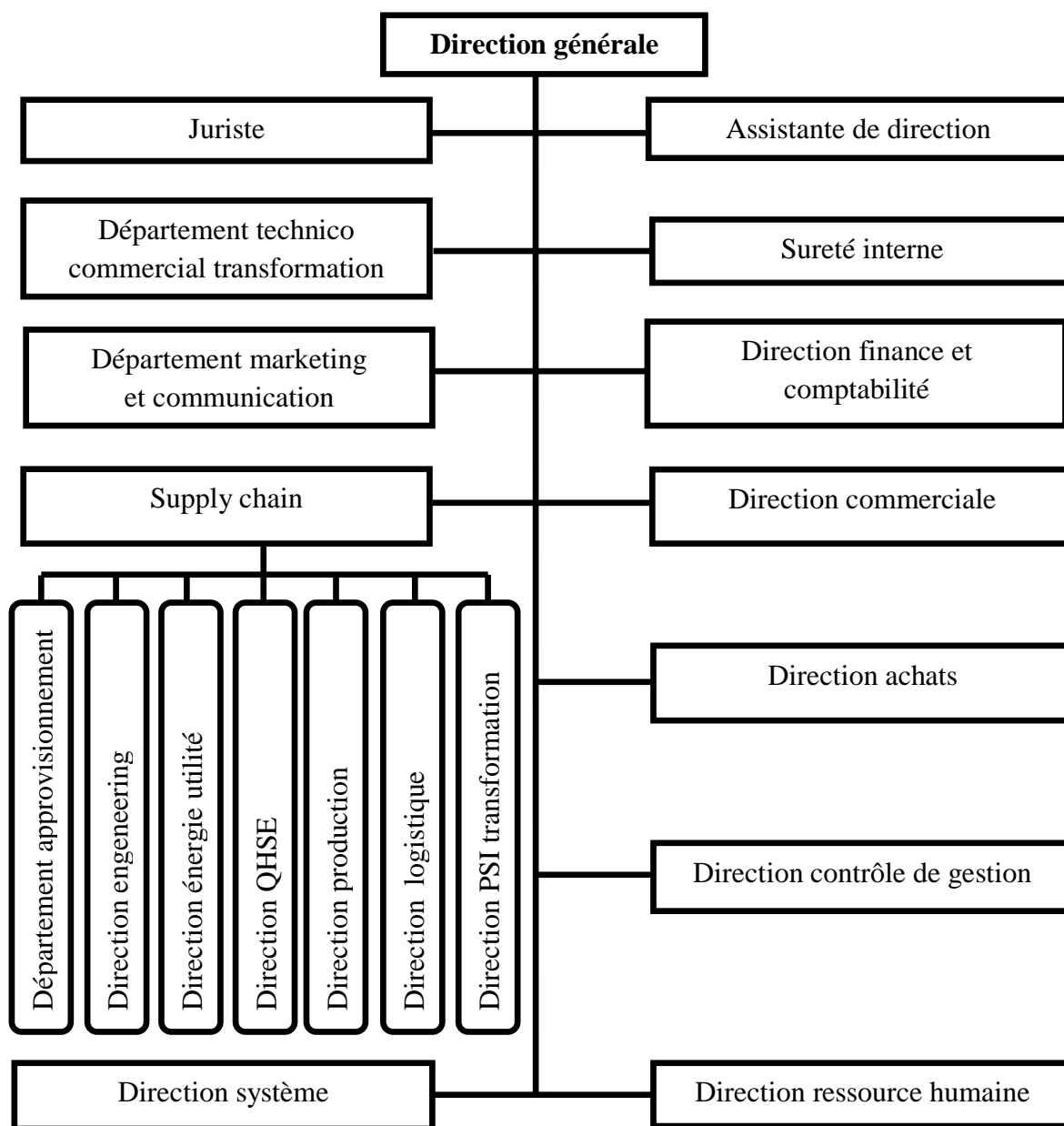
28 Rabie El Aouel 1430 25 mars 2009		JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 19				33
ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES						
	Note	Capital social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et résultat
Solde au 31 décembre N-2						
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice						
Solde au 31 décembre N-1						
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profit ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice						
Solde au 31 décembre N						

Annexe N° 8: Modèles de tableaux pouvant figurer dans l'annexe

28 Rabie El Aouel 1430 25 mars 2009		JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 19				37
Modèles de tableaux pouvant figurer dans l'annexe						
EVOLUTION DES IMMOBILISATIONS ET DES ACTIFS FINANCIERS NON COURANTS						
Rubriques et postes	Notes	Valeur brute à l'ouverture de l'exercice	Augmentations de l'exercice	Diminutions de l'exercice	Valeur brute à la clôture de l'exercice	
Immobilisations incorporelles						
Immobilisations corporelles						
Participations						
Autres actifs financiers non courants						
<p>Rq. 1 : Chaque rubrique est à développer au moins selon la nomenclature des postes figurant au bilan.</p> <p>Rq. 2 : La colonne note permet d'indiquer par un renvoi les informations complémentaires portées en annexe concernant la rubrique (variations résultant de regroupement d'entreprises, méthode d'évaluation...).</p> <p>Rq. 3 : La colonne augmentation est subdivisée si nécessaire en "acquisitions", "apports", "créations".</p> <p>Rq. 4 : La colonne diminution est subdivisée si nécessaire en "cessions", "scissions", "mises hors service".</p>						
TABLEAU DES AMORTISSEMENTS						
Rubriques et postes	Notes	Amortissements cumulés en début d'exercice	Augmentations dotations de l'exercice	Diminutions éléments sortis	Amortissements cumulés en fin d'exercice	
Goodwill						
Immobilisations incorporelles						
Immobilisations corporelles						
Participations						
Autres actifs financiers non courants						
<p>Rq. 1 : Chaque rubrique est à développer au moins selon la nomenclature des postes figurant au bilan.</p> <p>Rq. 2 : La colonne note permet d'indiquer par un renvoi les informations complémentaires portées en annexe concernant la rubrique (durées d'utilité ou taux d'amortissement utilisé, modification des taux d'amortissements...).</p>						
TABLEAU DES PERTES DE VALEUR SUR IMMOBILISATIONS ET AUTRES ACTIFS NON COURANTS						
Rubriques et postes	Notes	Pertes de valeur cumulées en début d'exercice	Augmentations pertes de valeur sur l'exercice	Reprises sur pertes de valeur	Pertes de valeur cumulées en fin d'exercice	
Goodwill						
Immobilisations incorporelles						
Immobilisations corporelles						
Participations						
Autres actifs financiers non courants						

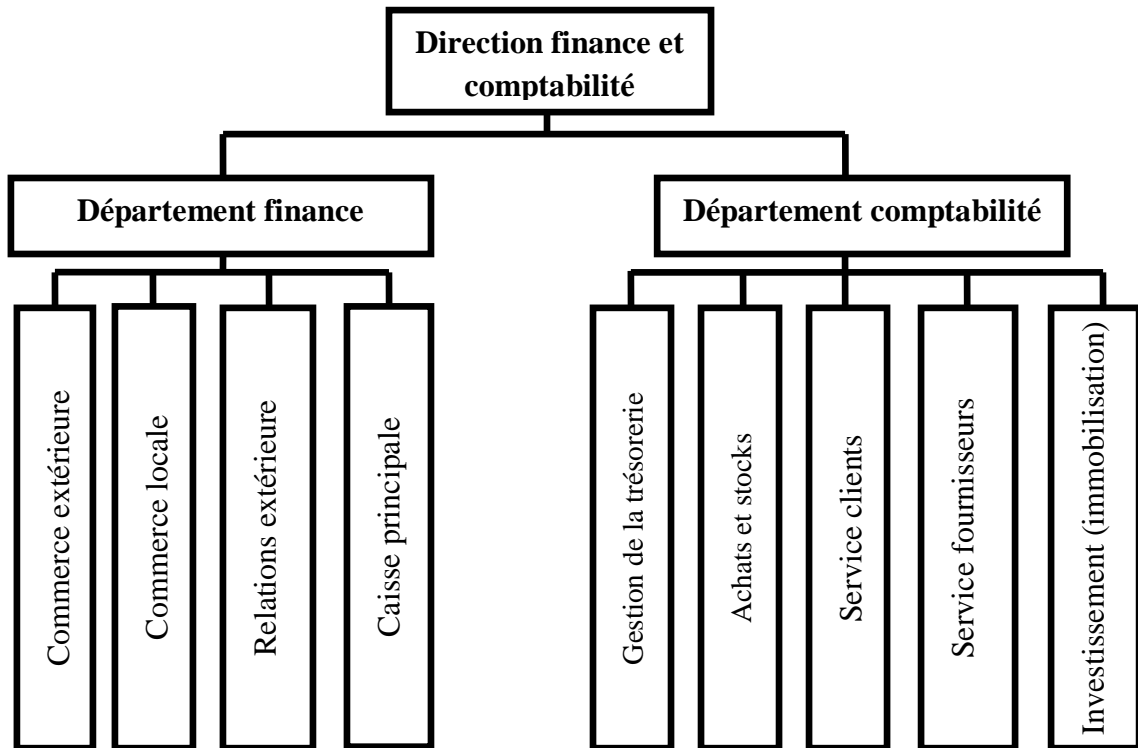
38		JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 19					28 Rabie El Aouel 1430 25 mars 2009	
TABLEAU DES PARTICIPATIONS (FILIALES ET ENTITES ASSOCIEES)								
Filiales et entités associées	Notes	Capitaux propres	Dont capital	Quote-part de capital détenu (%)	Résultat dernier exercice	Prêts et avances accordés	Dividendes encaissés	Valeur comptable des titres détenus
FILIALES Entité A Entité B								
ENTITES ASSOCIEES Entité 1 Entité 2								
TABLEAU DES PROVISIONS								
Rubriques et postes	Notes	Provisions cumulées en début d'exercice	Dotations de l'exercice	Reprises sur l'exercice	Provisions cumulées en fin d'exercice			
PROVISIONS PASSIFS NON COURANTS Provisions pour pensions et obligations similaires Provisions pour impôts Provisions sur litiges								
TOTAL								
PROVISIONS PASSIFS COURANTS Provisions pour pensions et obligations similaires Autres provisions liées au personnel Provisions pour impôts								
TOTAL								
ETAT DES ECHEANCES DES CREANCES ET DES DETTES A LA CLOTURE DE L'EXERCICE								
Rubriques et postes	Notes	A un an au plus	A plus d'un an et 5 ans au plus	A plus de 5 ans	Total			
CREANCES Prêts Clients Impôts Autres débiteurs								
TOTAL								
DETTES Emprunts Autres dettes Fournisseurs Impôts Autres crédateurs								
TOTAL								

Annexe N° 9: Organigramme de MFG



Source : Document interne de la DRH de l'entreprise

Annexe N° 10: Organigramme de la DFC



Source : Document interne de la DFC

Annexe N° 11: Bilan (Actif) de l'exercice clos le 31/12/2012

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 000709080581238

Désignation de l'entreprise: **MEDITERENEAN FLOAT GLASS SPA**

Activité : PRODUCTION DU VERRE

Adresse 29 ROUTE DE MEFTAH-ARBAA
WILAYA DE BLIDA 09300 BLIDA-ALGERIE

Exercice clos le 31/12/2012

BILAN (ACTIF)

Série G, n°2 (2011)

ACTIF	N			N-1
	Montants Bruts	Amortissements, Provisions et Pertes de Valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	18 791 933	16 790 036	2 001 896	5 901 987
Immobilisations corporelles				
Terrains	97 358 471	11 001 527	86 356 943	86 077 826
Bâtiments	4 270 146 650	516 343 934	3 753 802 716	3 681 044 031
Autres immobilisations corporelles	11 809 241 467	4 500 222 294	7 309 019 172	6 035 608 369
Immobilisations en concession				
Immobilisations en cours	1 984 624 331		1 984 624 331	3 958 929 356
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence-entrep.associé				
Autres participations créances rattachées	271 885 505		271 885 505	547 680 635
Autres titres immobilisés	154 446 900		154 446 900	
Prêts et autres actifs financiers non cour	81 831 105		81 831 105	254 446 046
Impôts différés actif	11 814 441		11 814 441	16 979 388
TOTAL ACTIF NON COURANT	18 700 140 807	5 044 357 793	13 655 783 014	14 586 667 641
ACTIFS COURANTS				
Stocks et en-cours	1 652 245 189	6 127 709	1 646 117 479	1 443 488 683
Créances et emplois assimilés				
Clients	859 975 867	4 084 155	855 891 711	651 313 799
Autres débiteurs	363 824 111		363 824 111	368 482 102
Impôts et assimilés	153 036 043		153 036 043	35 881 331
Autres créances et emplois assimilés	30 697 908		30 697 908	36 730 871
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs finan.courant:				
Trésorerie	1 332 890 549		1 332 890 549	674 267 718
TOTAL ACTIF COURANT	4 392 669 669	10 211 865	4 382 457 804	3 210 164 507
TOTAL GENERAL ACTIF	23 092 810 477	5 054 569 658	18 038 240 818	17 796 832 148

Annexe N° 12 : Bilan (Actif) de l'exercice clos le 31/12/2013

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F. 000709080581238

Désignation de l'entreprise: MFG SPA

Activité : PRODUCTION DU VERRE

Adresse 29,ROUTE DE MEFTAH L'ARBAA
09300 BLIDA

Exercice clos le 31/12/2013

BILAN (ACTIF)

Série G, n°2 (2011)

ACTIF	N			N-1
	Montants Bruts	Amortissements, Provisions et Pertes de Valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	18 791 933	18 137 854	654 079	2 001 896
Immobilisations corporelles				
Terrains	97 358 471	14 315 670	83 042 801	86 356 943
Bâtiments	4 276 798 651	629 284 742	3 647 513 908	3 753 802 716
Autres immobilisations corporelles	12 087 101 163	5 667 189 635	6 419 911 528	7 309 019 172
Immobilisations en concession				
Immobilisations en cours	3 034 775 387		3 034 775 387	1 984 624 331
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence-entrep.associé				
Autres participations créances rattachées	447 668 517		447 668 517	271 885 505
Autres titres immobilisés	160 318 200		160 318 200	154 446 900
Prêts et autres actifs financiers non cour	240 026 399		240 026 399	81 831 105
Impôts différés actif	(5 913 303)		(5 913 303)	11 814 441
TOTAL ACTIF NON COURANT	20 356 925 420	6 328 927 903	14 027 997 517	13 655 783 014
ACTIFS COURANTS				
Stocks et en-cours	1 687 155 372	8 876 685	1 678 278 687	1 646 117 479
Créances et emplois assimilés				
Clients	1 247 261 297	4 833 494	1 242 427 803	855 891 711
Autres débiteurs	1 984 700 885	22 000 000	1 962 700 885	394 522 020
Impôts et assimilés	127 588 661		127 588 661	153 036 043
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs finan.courant:				
Trésorerie	4 042 905 492		4 042 905 492	1 332 890 549
TOTAL ACTIF COURANT	9 089 611 710	35 710 179	9 053 901 530	4 382 457 804
TOTAL GENERAL ACTIF	29 446 537 131	6 364 638 083	23 081 899 048	18 038 240 818

Annexe N° 13: Bilan (Passif) de l'exercice clos le 31/12/2013

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION		
		N.I.F. 000709080581238
Désignation de l'entreprise MFG SPA Activité : PRODUCTION DU VERRE Adresse : 29,ROUTE DE MEFTAH L'ARBAA 09300 BLIDA		
Exercice clos le		31/12/2013
BILAN (PASSIF)		
Série G, n°2 (2011)		
PASSIF	N	N-1
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	12 000 000 000	12 000 000 000
Capital non appelé		
Primes et réserves- Réserves consolidées(1)	11 765 270	4 165 590
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	(1 130 515 241)	(1 544 826 707)
Autres capitaux propres - Report à nouveau	(6 258 674 947)	4 713 848 240
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	4 622 575 080	9 745 490 642
PASSIFS NON-COURANTS :		
Emprunts et dettes financières	923 926 837	1 382 173 897
Impôts (différés et provisionnés)	17 929 390	24 631 152
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance	19 979 632	3 620 085
TOTAL II	961 835 860	1 410 425 134
PASSIFS COURANTS :		
Fournisseurs et comptes rattachés	1 176 918 718	943 504 106
Impôts		
Autres dettes	13 078 774 709	9 210 199 341
Trésorerie Passif	3 241 794 679	728 621 594
TOTAL III	17 497 488 106	10 882 325 041
TOTAL PASSIF (I+II+III)	23 081 899 048	18 038 240 818

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

Annexe N° 14 :Etat de variation des capitaux propres de l'exercice clos 31/12/2013

MFG SPA

Etats financiers du 01/01/13 au 31/12/13

ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

RUBRIQUES	Capital social	Ajustements resultat comptable	Ecart de conversion	Ecart réévaluation	Réserves et résultats
Solde au 31 décembre N-2 (31/12/11)	12 000 000 000	(190 997 030)	6 963 240		30 188 848
Augmentation de capital					
Ecart de réévaluation			(2 797 650)		
Ecart de conversion					
Reserves					
Changement de méthode comptable					
Correction d'erreurs significatives		(323 530)			
Dividendes payés					(1 544 826 707)
Résultat net de l'exercice					(30 188 848)
Report à nouveau (Résultats N-1)					
Solde au 31 décembre N-1 (31/12/12)	12 000 000 000	(191 320 561)	4 165 590		(1 544 826 707)
Augmentation de capital					
Ecart de réévaluation					
Ecart de conversion			7 599 680		
Reserves					
Changement de méthode comptable					
Correction d'erreurs significatives		46 689 615			
Dividendes payés					(1 130 515 241)
Résultat net de l'exercice					1 544 826 707
Report à nouveau (Résultats N-1)					
Solde au 31 décembre N (31/12/13)	12 000 000 000	(144 630 945)	11 765 270		(1 130 515 241)

Mediteranean Float Glass Spa
 29, Route de Mahel Arbous Bida Ousse
 Tel: 021 44 99 67000 - Fax: 021 44 99 55
 Direction Financière et Comptabilité
 (5)

Annexe N° 15 : Compte de résultat de l'exercice clos le 31/12/2013

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 000709080581238

Désignation de l'entreprise: MFG SPA

Activité : PRODUCTION DU VERRE

Adresse : 29,ROUTE DE MEFTAH L'ARBAA
09300 BLIDA

Exercice du 01/01/2013 au 31/12/2013

COMPTE DE RESULTAT

Rubriques	N		N-1	
	DEBIT (en Dinar)	CREDIT (en Dinar)	DEBIT (en Dinar)	CREDIT (en Dinar)
Ventes de marchandises				
Production vendue		4 036 896 276		3 465 153 568
Produits fabriqués				
Prestations de services		972 803		738 444
Vente de travaux				
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés				
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		4 037 869 080		3 465 892 013
Production stockée ou déstockée	66 764 539		88 286 937	
Production immobilisée		24 060 675		12 952 529
Subventions d'exploitation		12 541 701		57 686 509
I-Production de l'exercice		4 007 706 918		3 448 244 114
Achats de marchandises vendues				
Matières premières	1 324 828 178		1 150 910 425	
Autres approvisionnements	677 529 409		574 630 420	
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations	309 472 293		312 570 355	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats				
Sous-traitance générale	98 672 078		76 585 290	
Locations	94 791 734		79 473 036	
Entretien, réparations et maintenance	61 515 196		74 882 794	
Primes d'assurances	43 723 355		47 881 027	
Personnel extérieur à l'entreprise	11 549 319		13 110 581	
Rémunération d'intermédiaires et honoraires	38 629 540		38 824 974	
Publicité	23 231 606		33 398 439	
Déplacements, missions et réceptions	53 131 331		42 353 359	
Autres services	288 939 384		234 890 005	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs				
II-Consommations de l'exercice	3 026 013 427		2 679 510 710	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		981 693 490		768 733 403
Charges de personnel	682 559 478		639 366 697	
Impôts et taxes et versements assimilés	22 364 529		25 829 139	
IV-Excédent brut d'exploitation		276 779 483		103 537 566

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 000709080581238

Désignation de l'entrepris MFG SPA

Activité : PRODUCTION DU VERRE
 Adresse : 29,ROUTE DE MEFTAH L'ARBAA
 09300 BLIDA

Autres produits opérationnels		14 175 406		101 573 742
Autres charges opérationnelles	87 720 167		177 057 960	
Dotations aux amortissements	1 300 648 384		1 454 466 475	
Provisions	24 813 126		19 684 240	
Pertes de valeur	35 309 674		13 084 519	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		54 558 303		
V-Résultat opérationnel	1 102 978 159		1 459 181 886	
Produits financiers		106 037 494		56 526 294
Charges financières	122 548 593		158 511 252	
VI-Résultat financier	16 511 098		101 984 958	
VII-Résultat ordinaire (V+VI)	1 119 489 258		1 561 166 844	
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (Charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats				
Impôts différés (variations) sur résultats	11 025 983			10 340 137
IX - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	1 130 515 241		1 544 826 707	

(*) A détailler sur état annexe à joindre



Annexe N° 16 : Tableau 1 et 2 de la liasse fiscale de MFG

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION		N.I.F 000709080581238		
Désignation de l'entreprise MFG SPA Activité : PRODUCTION DU VERRE Adresse : 29,ROUTE DE MEFTAH L'ARBAA 09300 BLIDA				
Exercice du 01/01/2013		au 31/12/2013		
1/ Tableau des mouvements des stocks :				
Rubriques	Solde de début d'exercice	Mouvements de la période		Solde de fin (en Dinar)
		Débit	Crédit	
Stocks de marchandises				
Matières et fournitures	315 297 667	1 120 193 364	1 232 679 928	202 811 102
Autres approvisionnements	833 506 707	901 415 900	788 398 852	946 523 755
Encours de production de biens				
Encours de production de services				
Stocks de produits	434 829 152	4 250 734 250	4 317 498 789	368 064 613
Stocks provenant d'immobilisations				
Stocks à l'extérieur	68 611 661	186 886 429	85 742 190	169 755 901
TOTAL	1 652 245 189	6 459 229 944	6 424 319 760	1 687 155 372
2/ Tableau de la fluctuation de la production stockée :				
Débit	Crédit	Soldes de fin d'exercice		
		Débit	Créditeur	
4 240 671 530	4 173 906 990	66 764 539		

Annexe N° 17 : Tableau 3 et 4 de la liasse fiscale de MFG

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION		N.I.F	0 0 0 7 0 9 0 8 0 5 8 1 2 3 8
Désignation de l'entreprise MFG SPA Activité : PRODUCTION DU VERRE Adresse : 29,ROUTE DE MEFTAH L'ARBAA 09300 BLIDA			
Exercice du	01/01/2013	au	31/12/2013
3/ Charges de personnel, impôts, taxes et versements assimilés, autres services			
Rubriques		Montant	
Autres services			
Charges locatives et charges de copropriété		981 739	
Etudes et recherches			
Documentation et divers		318 860	
Transports de biens et transport collectif du personnel		240 759 794	
Frais postaux et de télécommunications		8 711 496	
Services bancaires et assimilés		38 131 960	
Cotisations et divers		35 532	
	TOTAL (1)	288 939 384	
Charges de personnel			
Rémunérations du personnel		553 789 713	
Rémunérations de l'exploitant individuel (cas d'une EURL)			
Cotisations aux organismes sociaux		128 769 764	
Charges sociales de l'exploitant individuel (cas d'une EURL)			
Autres charges sociales			
Autres charges de personnels			
	TOTAL (2)	682 559 478	
Impôts, taxes et versements assimilés			
Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations		6 552 738	
Impôts et taxes non récupérables sur chiffres d'affaires		9 912 987	
Autres impôts et taxes (hors impôts sur les résultats)		5 888 802	
	TOTAL (3)	22 354 529	
	TOTAL (1) +(2) +(3)	993 853 391	
4/ Autres charges et produits opérationnels			
Autres charges opérationnelles		Montant	
Redevances pour concessions, brevets, licences, logiciels et valeurs similaires		6 295 990	
Moins values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers		134 669	
Jetons de présence			
Perte sur créances irrécouvrables			
Quote-part de résultat sur opérations faites en commun			
Amendes et pénalités, subventions accordées, dons et libéralités		59 740 944	
Charges exceptionnelles de gestion courante		21 548 562	
Autres charges de gestion courante			
	TOTAL	87 720 167	
Autres produits opérationnels		Montant	
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		14 175 406	
Autres produits de gestion courante			
	TOTAL	14 175 406	

Annexe N° 18 : Tableau 5 et 6 de la liasse fiscale de MFG

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F

0 0 0 7 0 9 0 8 0 5 8 1 2 3 8

Désignation de l'entreprise **MFG SPA**

Activité : PRODUCTION DU VERRE

Adresse : 29, ROUTE DE MEFTAH L'ARBAA
09300 BLIDA

Exercice du 01/01/2013 au 31/12/2013

5/ Tableau des amortissements et pertes de valeurs

Rubriques	Dotations Cumulées en début d'exercice	Dotations de l'exercice (1)	Diminutions éléments sortis	Dotations cumulées en fin d'exercice	Dotations fiscales de l'exercice (2)	Ecart (1) - (2)
Goodwill						
Immobilisations incorporelles	16 790 036	13 327 817		30 117 853	12 579 096	748 720
Immobilisations corporelles	5 027 567 756	1 271 242 293		6 298 810 049	1 271 242 293	
Participations						
Autres actifs financiers non courants						
TOTAL	5 044 357 793	1 284 570 110		6 328 927 903	1 283 821 389	748 720

6/ Tableau des immobilisations créées ou acquises au cours de l'exercice :

Montants bruts (Nature des immobilisations créées ou acquises à détailler)	Montants bruts	TVA déduite	Montant net à amortir
Goodwill			
Immobilisations incorporelles			
Immobilisations corporelles	332 878 685	48 366 988	284 511 697
Participations	978 000		978 000
Autres actifs financiers non courants	164 066 594		164 066 594
TOTAL	497 923 279	48 366 988	449 556 291

Annexe N° 21 : Tableau 9 de la liasse fiscale de MFG

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION		N.I.F	0 0 0 7 0 9 0 8 0 5 8 1 2 3 8	
Désignation de l'entreprise MFG SPA Activité : PRODUCTION DU VERRE Adresse : 29,ROUTE DE MEFTAH L'ARBAA 09300 BLIDA				
Exercice du		01/01/2013	au	31/12/2013
9/ Tableau de détermination du résultat fiscal				
I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice			
	Perte			
		1 130 515 241		
II. Réintégrations				
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		4 572 000		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		6 492 739		
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles				
Frais de réception non déductibles				
Cotisations et dons non déductibles		9 265 213		
Impôts et taxes non déductibles		6 492 738		
Provisions non déductibles		19 979 632		
Amortissements non déductibles		748 721		
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles				
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 201)				
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)				
Impôts sur les bénéfices des sociétés:	Impôt exigible sur le résultat			
	Impôt différé (variation)	11 025 983		
Pertes de valeurs non déductibles				
Amendes et pénalités		49 475 733		
Autres réintégrations (*)		26 713 946		
Total des réintégrations		134 766 706		
III. Déductions				
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 o part d'OPCVM cotées en bourse.				
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfice: des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)				
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)				
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)				
Complément d'amortissements				
Autres déductions (*)		32 893 374		
Total des déductions		32 893 374		
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)				
Déficit de l'année 2 012				
Déficit de l'année 2 011				
Déficit de l'année 2 010				
Déficit de l'année 2 009				
Total des déficits à déduire				
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice			
	Déficit	1 028 641 909		

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

Annexe N° 23 : Tableau 12 et 13 de la liasse fiscale de MFG

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION		N.I.F	0 0 0 7 0 9 0 8 0 5 8 1 2 3 8	
Désignation de l'entreprise MFG SPA Activité : PRODUCTION DU VERRE Adresse : 29,ROUTE DE MEFTAH L'ARBAA 09300 BLIDA				
Exercice du		01/01/2013	au	31/12/2013
12/ Commissions et courtages, redevances, honoraires, sous-traitance, rémunérations diverses et frais de siège :				
Désignation des personnes bénéficiaires	Numéro d'identifiant fiscal	Adresse	Montant perçu	
DIVERS BENEFICIAIRES (*)			38 629 540	
Total			38 629 540	
13/ Taxe sur l'activité professionnelle				
Lieu de paiement de la TAP	Chiffre d'affaires imposable Par commune	Chiffre d'affaires exonéré	TAP acquittée	
LARBAA		282 662 362		
LARBAA		328 754 771		
DGE		327 453 511		
DGE		305 307 584		
DGE		305 259 026		
DGE		379 480 243		
DGE		345 769 235		
DGE		278 252 743		
DGE		394 185 853		
DGE		371 702 045		
DGE		407 437 636		
DGE		311 604 072		
Total		4 037 869 081		
(*) A Détailler sur état annexe à joindre.				

Annexe N° 24 : Balances des comptes (imposition différée actif)

MFG-SPA Mediterranean Float Glass		Période du 01/01/13 au 31/12/13 Tenue de compte : DA		Page : 1			
Balance des comptes Complète		Date de tirage 17/04/16 à 14:44:25					
Sage 100 Comptabilité pour SQL Server 16.05							
Numéro de compte	Intitulé des comptes	Mouvements au 31/12/12		Mouvements		Soldes cumulés	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
69300000000	IMPOSITION DIFFÉRÉE PASSIF			17 929 390,54	24 631 152,34		6 701 761,80
6930	IMPOSITION DIFFÉRÉE PASSIF			17 929 390,54	24 631 152,34		6 701 761,80
693	IMPOSITION DIFFÉRÉE PASSIF			17 929 390,54	24 631 152,34		6 701 761,80
	Totaux comptes de bilan						
	Totaux comptes de gestion			17 929 390,54	24 631 152,34		6 701 761,80
	Totaux de la balance			17 929 390,54	24 631 152,34		6 701 761,80

Source : Document interne de la DFC

Annexe N° 25 : Balances des comptes (imposition différée passif)

MFG-SPA Mediterranean Float Glass		Balance des comptes		Complète		Page : 1	
		Période du 01/01/13 au 31/12/13		Tenue de compte : DA			
Sage 100 Comptabilité pour SQL Server 16:05		Date de tirage 17/04/16 à 14:43:54					
Numéro de compte	Intitulé des comptes	Mouvements au 31/12/12		Mouvements		Soldes cumulés	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
6920000000	IMPOSITION DIFFÉRÉE ACTIF			22 366 573,21	4 638 828,03	17 727 745,18	
6920	IMPOSITION DIFFÉRÉE ACTIF			22 366 573,21	4 638 828,03	17 727 745,18	
692	IMPOSITION DIFFÉRÉE ACTIF			22 366 573,21	4 638 828,03	17 727 745,18	
	Totaux comptes de bilan						
	Totaux comptes de gestion			22 366 573,21	4 638 828,03	17 727 745,18	
	Totaux de la balance			22 366 573,21	4 638 828,03	17 727 745,18	

Source : Document interne de la DFC



**Table des
matières**

Table des matières

	Pages
Sommaire	I
Liste des abréviations	III
Liste des tableaux.....	IV
Liste des illustrations	VI
Liste des annexes	VII
Résumé et mots clés	VIII
Introduction générale	A
Chapitre I : Le cadre conceptuel et légal des règles comptables et fiscales.....	001
Section1 : Le cadre général des règles comptables	002
Sous-section 1: Définition et objectifs de cadre conceptuel.....	002
1- Définition de cadre conceptuel.....	002
2- Les objectifs de cadre conceptuel.....	002
Sous-section 2: Le contenu de cadre conceptuel	002
1- La présentation des états financiers.....	003
1.1- Le bilan	003
1.2- Le compte de résultat	007
1.3- L'état de variation des capitaux propres	009
1.4- Le tableau des flux de trésorerie (TFT)	010
1.5- L'annexe	013
2- Les objectifs et les utilisateurs des états financiers.....	016
2.1- Les objectifs des états financiers	016
2.2- Les utilisateurs des états financiers	016
2.3- Caractéristiques qualitatives des états financiers	017
Section 02:Le cadre général des règles fiscales.....	018
Sous-section 1: Notion de base sur la fiscalité	018
1- Définition et sources du droit fiscal	018
1.1- Définition du droit fiscal.....	018
1-2- Les sources du droit fiscal	018
2- Définition et objectifs de la fiscalité	019
2.1- Définition de la fiscalité	019
2.2- Les éléments d'appréciation de la fiscalité	019

Sous-section 2: Généralité sur le bénéfice imposable et l'impôt sur ce bénéfice	020
1- La notion d'impôt et du bénéfice imposable.....	020
1.1- La notion de l'impôt	020
1.2- Le bénéfice imposable	021
2- L'impôt sur le bénéfice des sociétés L'IBS.....	022
2.1- Définition	022
2.2- Champ d'application	022
2.3- Base imposable	022
2.4- Taux d'imposition	022
2.5- Les acomptes de l'IBS	023
3- L'impôt différé et l'impôt exigible.....	024
3.1- L'impôt exigible	024
3.2- L'impôt diffère	024
Section 03 : Le passage du résultat comptable au résultat fiscal	027
Sous-section 1 : La détermination de résultat comptable.....	027
1- Définition de résultat net de l'exercice	027
2- Le résultat net à partir du bilan	027
3- Le résultat net à partir de compte de résultat	028
Sous-section 2 : La détermination de résultat fiscal	030
1- Le traitement fiscal des charges et produits.....	030
1.1- Les réintégrations	030
1.2 Les déductions	032
2- La calcul du résultat fiscal	033
3- La détermination de la liasse fiscal	033
3.1- Bilan (Actif et Passif) IAS 01 – SCF 2007	034
3.2- Compte de résultat	034
3.3- Tableau des mouvements de stocks (N° 1) et tableau de la fluctuation de la production stockée (N° 2)	034
3.4- Tableau des charges de personnel, impôts, taxes et versements assimilés, autres services (N°3)	034
3.5- Tableau des autres charges et produits opérationnels	034
3.6- Tableau des amortissements et pertes de valeurs (N° 5)	035
3.7- Tableau des immobilisations créées ou acquises au cours de l'exercice (N° 6)	035

3.8- Tableau des immobilisations cédées (plus ou moins values) au cours de l'exercice (N°7)	035
3.9- Tableau des provisions et pertes de valeurs (N° 8)	035
3.10- Tableau de détermination du résultat fiscal (N° 9)	036
3.11- Tableau d'affectation du résultat et des réserves (N-1) (N° 10).....	036
3.12- Tableau des participations (filiales et associés) (N°11)	036
3.13- Commissions et courtages, redevances, honoraires, sous-traitance, rémunérations diverses et frais de siège (N° 12).....	036
3.14- Taxes sur l'activité professionnelle (N° 13)	036

Chapitre II : La divergence entre les règles comptables et les règles fiscales et son impact sur l'entreprise économique..... 038

Section 01 : La relation et la divergence entre les règles comptables et règles fiscales. 040

Sous-section 1: La relation entre la comptabilité et la fiscalité 040

1- Une relation selon la politique de chaque pays	040
1.1- la 1 ^{ère} approche: Une relation forte et directe	040
1.2- la 2 ^{ème} approche: Une relation forte et indirecte	040
1.3- la 3 ^{ème} approche: Une relation forte et intermédiaire	040
1.41- la 4 ^{ème} approche: Une relation entre les 2 system	040
2- La relation comptabilité-fiscalité est à la fois simple et complexe	040
2.1- Une relation comptabilité-fiscalité F est simple car évidente	041
2.2- La connexion comptabilité-fiscalité F est complexe car ambivalente	043

Sous-section 2: la divergence entre les règles comptables et les règles fiscales 044

1- Les points de divergence	044
1.1- Le traitement de certains actifs et passifs selon le concept de la JV	044
1.2- L'amortissement des actifs	047
1.3- Les provisions pour risquer et charger	050
1.4- Les pertes de valeurs des actifs	051
1.5- Les modifications apportées aux stocks	051
1.6- Conversion des créances et dettes en monnaies étrangers	053
1.7- Contrats à long terme	053
1.8- Les frais de recherche et développement	054
1.9- L'imposition différée	055
1.10- Les modifications comptables	055

2- Les causes de divergence	057
2.1- La différence d'objectives	057
2.2- Les subjectivités affectant les règles tant fiscale que comptables	058
2.3- L'incapacité de part et d'autre part d'identifier les traitement des comptables scientifiques des transactions des	059
Section 02 : L'impact de divergence entre les règles comptables et règles fiscales sur l'entreprise économique	060
Sous-section 01 : L'impact des règles comptable et fiscales sur L'image fidèle des états financiers	060
1- Analyse des liens entre les principes comptables et la notion de l'image fidèle des états financiers.....	060
1.1- Principe de l'évaluation au cout historique.....	060
1.2- Principe de prudence	061
1.3- Principe de prudence des méthodes	063
1.4- Principe de continuité de l'exploitation	063
1.5- Principe de l'indépendance des exercices comptables	063
1.6- Principe de non-compensation	064
2- l'impact des règles fiscales sur l'image fidèle des états financiers	064
3- La gestion de résultat et l'image fidèle de l'entreprise économique de résultat	066
3.1-La gestion de résultat et l'image fidèle	066
3.2- Incidence de la fiscale latente sue le résultat de l'entreprise	067
3.3- Fiscalité et régulation du résultat	068
Sous-section 2: Impact sur le traitement des états financiers	069
1- Au niveau du bilan.....	069
2- Au niveau de compta de résultat	069
3- Au niveau d'annexe	069
Section 03 : Proposition d'une méthode de rapprochement entre les règles comptables et les règles fiscales	070
Sous-section 1 : Meilleure position pour l'administration fiscale	070
1- Les meilleurs positions pour l'administration	070
1.1- Principe de neutralité fiscale	070
1.2- Principe de la simplicité	071
2- Principe de la simplicité	071

2.1- En matière d'immobilisations	072
2.2- En matière d'amortissements	072
2.3- En matière des provisions	073
Sous-section 02 : Les nouvelles mesures apportés par la LF	073
1- Les nouvelles mesures apportés par les bis de finances	073
1.1- Les mesures apportés par la loi de finances complémentaire pour 2009	073
1.2- Les mesures apportés par la loi de finance pour 2010	073
2- Quelques solutions permettant le rapprochement entre les règles comptable et les règle fiscales	074
2.1- 1 ^{ère} solution: Adapter des règles fiscales au contexte du SCF.....	074
2.2- 2 ^{ème} solution: Contourner les règles fiscales en prévoyant des traitements comptables spécifiques en vue de neutraliser leurs effet sur les caractéristique qualitatives des comptes	075
2.3- 3 ^{ème} solution: Autoriser les entreprises à ternis une comptabilité multi règles: une comptabilité selon les règles et fiscales	075
Chapitre III : Analyse de divergence entre le résultat comptable et le résultat fiscal et son impact au sein de MFG	078
Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil	080
Sous-section 01 : Présentation générale de l'entreprise objet d'étude.....	080
1- La forme juridique	080
2- L'historique de MFG	080
3- Secteur d'activité	081
4- Valeurs, missions et objectifs	082
4.1- Les valeurs	082
4.2- Les missions	083
4.3- Les objectifs	083
5- L'organisation de MFG	084
Sous-section 02 : Présentation de la DFC.....	088
1- Présentation générale de la DFC	088
2- Missions essentielles de la DFC	088
3- La technologie utilisée	088
4- Les documents exigés	089
5- L'organisation de la DFC	089

Sous-section 3 : Démarche de l'étude	092
1- Les étapes de l'analyse	093
2- les documents nécessaires à l'analyse	093
Section 2 : Présentation et analyse du résultat comptable dans les états financiers de MFG	093
Sous-section 1 : La détermination du résultat comptable à partir de bilan	094
1- Analyse de la situation financière actif pour l'exercice 2013	094
1.1- Bilan-actifs non coulant	095
1.2- Bilan-actifs coulant	095
2- Analyse de la situation financière passif	097
2.1- Les capitaux propres	098
2.2- Les passifs non courants	098
2.3- Les passifs courants	098
3- Le calcul de résultat comptable	098
3.1- Analyse de TVCP	098
3.2- Le résultat comptable	100
Sous-section 2 : La détermination de résultat comptable à partir de compte de résultat	101
1- L'Analyse des charges	102
2- L'Analyse des produits	103
3- Le calcul de résultat comptable	104
Section 3: présentation et analyse du résultat fiscale	105
Sous-section 1: Analyse des points de divergences entre le résultat comptable et le résultat fiscale et son impact sur MFG	106
1- Les réintégrations.....	106
1.1- Les divergences permanentes.....	107
1.2- Les divergences temporaires.....	108
2- Les déductions.....	109
Sous-section 2: La détermination du résultat fiscal à partir de tableau 9 de la liasse fiscale	110
1- La présentation du résultat fiscal à partir de tableau 9 de la liasse fiscale	110
2- La divergence entre le résultat comptable et le résultat fiscal et son impact sur MFG.....	111

Sous-section 3 : Analyse comparative entre le résultat comptable et le résultat fiscal.....	112
1- L'évolution de résultat de l'exercice de MFG.....	112
2- La comparaison entre le résultat comptable et le résultat fiscal de MFG.....	113
Conclusion générale	116
Références bibliographiques.....	120
Annexes	125
Table des matières.....	153