REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE - ALGER

MEMOIRE DE FIN D'ETUDES

PRESENTE EN VUE DE L'OBTENTION DU DIPLOME
DE MASTER EN SCIENCES COMMERCIALES ET FINANCIERES

Spécialité : FINANCE ET COMPTABILITE

THEME :

LES IMPOTS DIFFERES : UNE PERCEPTION ECONOMIQUE DE L'IMPOT SUR LE RESULTAT ET UN VECTEUR DE COMMUNICATION

Elaboré par :

Assia MOULA

Sous la direction de l'expert :

Dr. Rachid KADDOURI

Lieu du Stage : EPE / Electro – Industries / SPA
Filiale de la SGP CABELEQ

Période de Stage : Du 20 Avril au 29 Mai 2014

2013 / 2014

SOMMAIRE

Pages

Sommaire ..... **I**
Remerciements ..... **II**
Dédicace ..... **III**

INTRODUCTION **001**

CHAPITRE I : L'IMPOT SUR LE RESULTAT **006**

Première section : L'impôt sur le résultat dans la réglementation fiscale algérienne **007**
Sous section 1 : Les personnes morales assujetties à l'impôt sur le bénéfice des sociétés 007
Sous section 2 : La détermination du résultat fiscal 010
Sous section 3 : Le calcul et le paiement de l'impôt 015
Deuxième section : L'impôt sur le résultat selon les normes internationales IFRS **018**
Sous section 1 : L'essentiel de la norme IAS 12 018
Sous section 2 : L'impôt exigible 021
Sous section 3 : L'impôt différé 024
Troisième section : L'impôt différé : une innovation du SCF **033**
Sous section 1 : L'inspiration des IFRS dans les définitions et les critères de reconnaissances 033
Sous section 2 : Les impacts pour l'entreprise algérienne 037
Sous section 3 : La position de l'administration fiscale 040

CHAPITRE II : L'IMPOT DIFFERE **044**

Première section : Fondement, principes et émergence du raisonnement **045**
Sous section 1 : L'insuffisance de la seule méthode de l'impôt exigible 045
Sous section 2 : Les principes comptables et l'objectif de l'image fidèle 048
Sous section 3 : L'émergence du raisonnement dans les pays développés 052
Deuxième section : Analyse, identification et démarche d'évaluation **057**
Sous section 1 : Analyse des sources d'imposition différée 057
Sous section 2 : Identification des impôts différés 060
Sous section 3 : Démarche d'évaluation des impôts différés 064
Troisième section : Les aspects techniques, comptables et informationnels des ID **068**
Sous section 1 : Les liens techniques entre les impôts différés et le taux effectif d'impôt 068
Sous section 2 : Les schémas comptables et la présentation des impôts différés 070
Sous section 3 : La communication financière relative aux impôts différés 075

CHAPITRE III: LA PRATIQUE DES ID AU SEIN D'ELECTRO - IDUSTRIES... **079**

Première section : L'impôt sur le résultat de l'entreprise Electro-Industries **080**
Sous section 1 : Démarche et présentation de l'entreprise objet d'étude 080
Sous section 2 : Analyse du tableau de détermination du résultat fiscal 083
Sous section 3 : Premiers cas d'application des impôts différés au sein d'EI 086
Deuxième section : Présentation et analyse des ID dans les états financiers de l'entreprise.. **091**
Sous section 1 : Le poids de l'impôt dans le Résultat 091
Sous section 2 : Le poids de l'impôt dans le bilan 094
Sous section 3 : L'impact des impôts différés sur les capitaux propres 097
Troisième section : Taux effectif et contenu informationnel des impôts différés **099**
Sous section 1 : Impôt différé et taux effectif d'impôt 099
Sous section 2 : Les informations contenues dans les notes annexes 102
Sous section 3 : La pratique de l'entreprise quand au respect des exigences de la norme IAS 12 105

CONCLUSION **109**

Références bibliographiques **111**
Table des illustrations **115**
Tableau des abréviations **116**
Annexes **117**
Table des matières **120**

Au terme de ce travail, je tiens à remercier toutes les personnes qui ont contribué de près ou de loin à sa réalisation.

Je remercie particulièrement Monsieur Rachid KADDOURI, mon directeur de recherche pour l'intérêt qu'il a apporté à mon travail, pour ses conseils aussi bien durant la préparation du présent travail qu'au niveau de ma formation.

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

Je remercie le directeur de l'ESC d'Alger, le corps professoral de cette école et le corps administratif dont la contribution et les efforts ont permis de réussir le deuxième cycle supérieur d'études commerciales et financières et la formation de Master Comptabilité et Finances.

Je tiens aussi à remercier Madame Nora TADOUNT et Monsieur Mohand TAGHROUT, cadres comptables de l'entreprise Electro-Industries à Tizi-ouzou pour leurs conseils et leur contribution à ma formation dans l'entreprise.

Enfin, j'adresse mes remerciements à toute ma famille, à mes collègues de l'école et à tous mes amis pour leur appui et leurs encouragements tout au long de la réalisation du présent travail.

A mes chers parents, et à :

- Mes sœurs : Lydia et Wissem
- Mes frères : Lyes et Ghiles

RESUME DU MEMOIRE

En matière de l'impôt sur le résultat, il existe deux méthodes distinctes.

La première méthode est celle de l'impôt exigible qui consiste à comptabiliser la charge d'impôt au titre de l'exercice résultant de la déclaration fiscale correspondante.

La deuxième méthode est celle de l'impôt différé qui vise à enregistrer l'impôt correspondant aux opérations de l'exercice que celui-ci soit dû, à recevoir ou source d'impositions ou de déductions futures.

L'impôt exigible et l'impôt différé sont donc complémentaires mais étanches l'un vis-à-vis de l'autre.

En Algérie, il y a lieu de comptabiliser les impôts exigibles et différés selon les dispositions du nouveau système comptable et financier.

La technique de l'impôt différé consiste à informer les utilisateurs des états financiers que l'entité bénéficiera dans le futur d'une économie d'impôt du fait du report de la déduction fiscale d'une charge ou devra ou contraire payer un supplément d'impôt dans le futur du fait du report de l'imposition d'un produit.

Cette information portée en annexe doit en principe faciliter la lecture des états financiers et répondre ainsi aux exigences des différents utilisateurs, notamment les investisseurs qui ne sont pas forcément des experts en la matière.

De ce fait, produire une information claire et concise est désormais une exigence des normes internationales dont le normalisateur œuvre dans le but de combattre la lourdeur et le manque de lisibilité des états financiers.

MOTS CLES :

Impôt sur le résultat / Impôt différé / Annexe / IFRS / SCF.

INTRODUCTION

La comptabilité évolue sans cesse. De nos jours, cette évolution est essentiellement centrée sur l'amélioration de la qualité du contenu informationnel. Ainsi des caractéristiques qualitatives sont déterminantes quant à l'utilité de l'information contenue dans les états financiers.

La prise en compte des seules variables comptable et financière dans la présentation de cette information peut ne pas refléter la situation réelle (économique) de l'entreprise. La fiscalité intervient donc et influe considérablement l'information à fournir aux différentes parties prenantes. L'entreprise constate, en plus de l'impôt exigible, un impôt différé qui est dû essentiellement aux distorsions qui existent entre la comptabilité et la fiscalité.

Au niveau international, l'IASB œuvre dans ce sens. On assiste aujourd'hui à de nombreuses révisions des normes comptables internationales IAS/IFRS visant à combler les lacunes décelées.

On peut citer le scandale d'Enron, les dirigeants de cette entreprise diffusaient des informations financières qui manquaient de transparence. Les investisseurs ont ainsi été induits en erreur. La situation financière de cette entreprise étant délicate, le scandale s'est déclenché en 2001 causant des pertes immenses pour les investisseurs. Ce scandale, suivi d'autres scandales en un temps réduit, a fait couler beaucoup d'encre et a incité le normalisateur international à revoir les normes existantes afin d'y intégrer de nouvelles considérations convergeant vers une meilleure transparence en matière de communication financière.

Toute norme IAS ayant fait l'objet de révision change d'appellation et devient IFRS introduisant ainsi la notion de Reporting Financier. Ce changement de terminologie témoigne de la volonté de l'IASB d'étendre son action à l'information financière en général et pas seulement au processus de normalisation comptable[1].

La comptabilité financière est destinée d'abord à informer les marchés financiers. La notion de « substance over form », c'est-à-dire dans laquelle la réalité économique et financière prime sur l'habillage juridique et les règles fiscales, est privilégiée. Le principe de prééminence du fond (économique) sur la forme est l'un des principes fondamentaux dominants. L'intérêt de la comptabilisation des impôts différés se manifeste donc dans la qualité de l'information économique sur l'entreprise que renforce la prise en compte des impôts différés.

Au niveau national, afin de répondre aux besoins et attentes résultant de l'ouverture des marchés qu'a connue l'Algérie lors de ces dernières années, un nouveau Système Comptable et Financier a été élaboré.

Le système comptable applicable jusqu'à la fin 2009 en Algérie était défini par le Plan Comptable National publié au journal officiel du 9 mai 1975. Ce dispositif était devenu relativement inadapté à la pratique des opérations économiques et des affaires en Algérie, particulièrement dans le contexte de l'arrivée d'investisseurs étrangers. Parmi les critiques généralement admises au PCN, figure la faible lisibilité des comptes c'est-à-dire l'absence d'annexe et l'absence de données comparatives.

[1] Brun, Stéphane, « **IAS/IFRS : Les normes de l'information financière** », Collections City & York, Paris, 2006, P.38.

Le Système Comptable et Financier a été adopté par voie législative le 25 novembre 2007 et devenu en vigueur depuis le 1er janvier 2010, date à laquelle le PCN 1975 est donc abrogé. On retrouve dans le SCF une inspiration très nette des IFRS au niveau des grandes définitions ou des critères fondamentaux de reconnaissance[1].

I. La description du problème

Parmi les nouveautés du SCF, la question de l'impôt différé est sans doute la plus délicate pour la communauté estudiantine, les praticiens et les utilisateurs des états financiers d'une manière générale.

Les impôts différés résultent essentiellement des divergences qui existent entre la Comptabilité et la Fiscalité. Cette question concerne donc tous les pays qu'ils soient de système comptable aligné avec la fiscalité ou non.

En Algérie, l'article 06 LFC 2009 fixe que : « *Les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le nouveau système sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles fiscales applicables pour l'assiette de l'impôt* ».

Cette connexion rend donc la question de l'impôt différé encore plus importante, la déformation fiscale de l'information économique est un phénomène bien connu des praticiens.

L'impôt différé est une question qui se situe au centre de la problématique relative aux relations entre la comptabilité et la fiscalité et se situe exactement dans cette perception économique de la comptabilité.

L'intégration des impôts différés en comptabilité est un sujet ayant donné lieu à de vives controverses dans l'histoire de tous les référentiels connus. Il est question d'abord de sa justification économique et juridique puis des règles comptables devant être appliquées[2].

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

En Algérie, la reconnaissance dans les comptes sociaux des impôts différés constitue une grande innovation. Le SCF est très largement inspiré des IFRS, il rend par ailleurs applicable dans les comptes sociaux un grand nombre de principes généralement réservés aux comptes consolidés (notamment les impôts différés).

L'impôt sur les résultats suscite aujourd'hui un intérêt de plus en plus marqué de la part de tous les acteurs du marché. L'enjeu est de taille : la complexité de l'impôt au sens large associée à son poids dans les états financiers augmentent les risques qui pèsent sur les sociétés et motivent le besoin de maîtriser le sujet pour être en mesure d'anticiper aujourd'hui les problèmes de demain[3].

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

[1] KPMG Algérie, « **Guide investir en Algérie** », Edition 2013. P.137.
[2] M.A.OUKHELLOU, « **Problématique et démarche de révision des impôts différés** », Mémoire d'expertise comptable, Institut Supérieur de Commerce et d'Administration, Maroc, 2006, P.17.
[3] T. Morgant, P. Vogt, « **IAS 12 : Impôt sur le résultat** », Landwell & Associés, PWC, France, Juin 2008, P.3.

II. Les questions de recherche

Avoir évoqué, d'une part, l'évolution de la comptabilité visant toute fois l'amélioration de la qualité de l'information financière et d'autre part, la relation entre la comptabilité et la fiscalité qui relève d'une question stratégique au cœur du débat, ancien mais toujours d'actualité, nous a conduit à poser la problématique suivante :

Quelle est la contribution de l'annexe à l'explication de l'information financière relative à l'évaluation des impôts différés ?

Subsidiairement, il convient d'apporter une réponse à ces questions corollaires :

1- Qu'en est-il de la reconnaissance en comptabilité de la fiscalité différée ?

2- L'évaluation des impôts différés selon le SCF est-elle conforme aux normes IAS/IFRS ?

3- Quelles sont les principales informations à fournir postérieurement à l'évaluation des impôts différés ?

4- L'annexe est-elle établie selon un cadre bien définit ?

Dès lors il est possible d'envisager les hypothèses suivantes :

H1 : Les impôts différés constituent une notion comptable familière dans l'environnement anglo-saxon, ils sont encore souvent perçus en Algérie comme un sujet très technique, abstrait voire anxiogène dans la mesure où leur introduction est plus récente.

H2 : Le SCF est très largement inspiré des IFRS et introduit un grand nombre d'innovations par rapport aux pratiques antérieures. Il rend par ailleurs applicable dans les comptes sociaux un grand nombre de principes généralement réservés aux comptes consolidés (notamment les impôts différés).

H3 : De nombreuses informations sont requises du fait de la variété des impôts différés et de la complexité de leurs modalités de calcul et de comptabilisation notamment le total de l'impôt exigible et différé relatif aux éléments directement comptabilisé en capitaux propres.

H4 : Le contenu et la présentation des notes annexes ne sont pas strictement imposés. Les textes se limitent en effet à définir leur déclination minimale. Les notes annexes doivent donc faire l'objet d'une présentation organisée de façon systématique.

III. L'importance de l'étude

L'impôt sur le résultat des sociétés est une matière qui ne se laisse pas facilement apprivoiser : les nuances et les subtilités sont nombreuses et d'une grande complexité technique[1].

A l'heure de la mondialisation, la fiscalité constitue plus que jamais un facteur déterminant pour la localisation des activités et des investissements en matière économique. Tout projet entrepreneurial se doit de prendre en considération les taux et les compositions de la base imposable de l'impôt des sociétés sous peine de déconvenue.

La clarté et la qualité des normes édictées en ce domaine contribuent, par la sécurité juridique qu'elles engendrent, au maintien et à la croissance des sociétés, qu'elles soient petites, moyennes ou grandes.

Sous cet aspect, la fiscalité constitue un outil pour aider au développement économique. Les investisseurs étrangers ne s'en cachent pas, ils estiment unanimement qu'un des facteurs d'attractivité dans leur choix d'investissement a été la fiscalité.

Aujourd'hui, la fiscalité intervient dans des domaines aussi divers que l'encouragement de la recherche et de l'investissement ou encore le développement durable.

Confrontés à la multiplication des sphères d'intervention de la fiscalité, au foisonnement des textes toujours plus complexes afin de répondre aux évolutions de la jurisprudence fiscale, il est plus que nécessaire pour les professionnels d'actualiser année après année leurs connaissances des matières fiscales, et plus particulièrement de l'impôt des sociétés.

IV. L'objectif de l'étude

Les impôts différés constituent un sujet qui fait généralement peur dans la mesure où ils sont le plus souvent perçus comme abstraits et complexes.

Pour autant, le développement des IFRS, la convergence du SCF algérien vers ceux-ci et l'internationalisation croissante du monde des affaires rendent leur compréhension de plus en plus nécessaire ; aussi bien pour les comptables et les auditeurs que pour les contrôleurs de gestion et les chefs d'entreprises.

Quant aux investisseurs, des explications sont portées en annexe afin de répondre à leurs exigences en matière de communication de l'information financière.

Il n'en demeure pas moins que leur compréhension est aussi primordiale pour obtenir une lecture pertinente des états financiers consolidés ou des reportings ; qu'ils soient établis en IFRS ou selon le nouveau système comptable et financier.

C'est pourquoi, l'objectif de cette étude est de présenter simplement les impôts différés (évaluation et informations à fournir) afin de faciliter leur compréhension et de contribuer ainsi à leur démystification.

[1] Dominique Darte, Yves Noël, « **Maîtriser l'I.Soc** », Editions EdiPro, CCI s.a, Liège, Belgique, 2011, P.9.

VI. La méthodologie de recherche

Pour répondre à toutes les questions et mener à bien notre travail de recherche nous avons effectué :

Dans une première phase, une recherche bibliographique et documentaire dans différentes bibliothèques ; cela nous a permis de collecter des informations et des statistiques, tant quantitatives que qualitatives, en rapport avec notre thème de recherche et de ce fait de constituer une banque de données.

Le support documentaire à utiliser sera constituer de livres, des articles qui ont liaison directement avec le sujet choisi, les revues spécialisées dans le domaine comptable et financier, des différents séminaires relatifs au sujet traité et les sites internet qui traitent les sujets comptables, financiers et des affaires économiques seront aussi exploités.

Sur la base des informations collectées, nous avons procédé à l'analyse critique, à l'interprétation et au traitement des informations recueillies, ce qui nous a permis la première mise en forme de notre travail et de procéder à la phase de rédaction.

En fin dans une deuxième phase, nous avons procédé à l'analyse des états financiers, de 2009 à 2012, de l'entreprise retenue (EPE/SPA Electro-Industries). Nous avons également effectué des entretiens et interviews individuels et collectifs pour relater les expériences de la première mise en place du SCF, et discuter les perspectives de son implémentation au sein des Entreprises Publiques Economiques.

Dans cette étude nous avons retenu les outils de l'analyse financière pour déterminer le poids de l'impôt dans le bilan et le compte de résultat de l'entreprise ainsi que l'impact des impôts différés sur les capitaux propres de l'entreprise. Par la suite, former des tableaux statistiques et des graphes qui expliquent clairement les différents résultats.

VII. La structure du mémoire

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

Le premier chapitre porte sur « L'impôt sur le résultat » dont la première section traitera de l'aspect fiscal de cet impôt dans la réglementation algérienne, la deuxième section traitera de l'aspect comptable de l'impôt sur le résultat selon les normes internationales en distinguant entre l'impôt exigible et l'impôt différé, et la dernière section de ce premier chapitre traitera de l'activation des impôts différés dans les comptes sociaux des entreprises algériennes suite à la transition au SCF.

Le deuxième chapitre de ce travail est consacré à « L'impôt différé », où seront exposés, dans la première section, le fondement des ID, les principes comptables liés à leur considération et leur émergence dans les pays développés, dans la deuxième section, seront analysés les sources d'imposition différée, la détermination et la démarche d'évaluation des ID et en dernier, les aspects techniques, comptables et informationnels des ID.

Le troisième chapitre de ce travail porte sur « La pratique des impôts différés au sein d'Electro-Industries ». Ce chapitre fait ressortir les résultats d'une première application des impôts différés au sein d'une Entreprise Publique Economique.

Nous concluons ce travail par la formulation de propositions, en direction des responsables des entreprises algériennes, relatives à l'amélioration de la qualité de l'information financière relative à l'impôt sur le résultat.

CHAPITRE I : L'IMPOT SUR LE RESULTAT

La fiscalité de l'entreprise se concrétise essentiellement par le paiement de l'impôt sur le résultat dégagé de l'activité et elle constitue pour la société une charge à gérer tout en optimisant les différents choix fiscaux. C'est par le jeu de différents choix entre des techniques fiscales ou entre des techniques juridiques préalables, que les objectifs de neutralisation et de régularisation de la charge fiscale peuvent être atteints.

Aux Etats-Unis, les principes de comptabilité fiscale sont dans une large mesure indépendants des règles comptables financières. Les entreprises américaines ont donc deux séries d'états financiers (les états comptables et les états fiscaux) leur permettant de bénéficier de certains avantages fiscaux sans dénaturer les renseignements financiers mis à la disposition du public[1].

En Algérie, le bénéfice fiscal est déterminé à partir du bénéfice comptable tout en procédant à des ajustements. 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.

Dans un contexte d'internationalisation des marchés et d'une compétition économique à l'échelle mondiale, la comptabilité financière et économique est destinée d'abord à informer les marchés financiers. Elle présente une approche plus conceptuelle et moins juridique des états financiers avec un objectif prédominant d'information.

La technique de l'impôt différé consiste donc à informer les utilisateurs des états financiers que l'entité bénéficiera dans le futur d'une économie d'impôt du fait du report de la déduction fiscale d'une charge ou devra au contraire payer un supplément d'impôt dans le futur du fait du report de l'imposition d'un produit.

On ne peut pas parler de l'impôt différé sans parler de l'impôt sur le résultat. C'est pourquoi dans ce premier chapitre intitulé ''L'impôt sur le Résultat'' nous avons choisi d'expliquer en premier la notion de l'impôt sur le résultat d'un point de vue fiscal dans le contexte algérien, on parle alors de l'impôt sur le bénéfice des sociétés.

Ensuite, dans un second lieu, l'impôt sur le résultat d'un point de vue comptable selon les normes internationales de l'information financière. Une distinction est faite entre l'impôt exigible et l'impôt différé.

En fin, de la convergence du système comptable et financier algérien des normes internationales et des nouveautés apportées en matière de l'impôt sur le résultat par l'activation des impôts différés dans les comptes sociaux.

[1] S. DAMMAK, « **Impact de la fiscalité sur les décisions et modalité de financement des investissements ainsi que sur la valeur de la firme** », Thèse de doctorat sous la direction du professeur J.SPINDLER, Faculté de sciences économiques et de gestion, Sfax, Tunisie, 2006, P.142.

Première section : L'impôt sur le résultat dans le contexte algérien

Dans cette section nous allons analyser successivement les points suivants : les personnes morales assujetties à l'impôt sur le bénéfice des sociétés (sous section 1), détermination du résultat fiscal (sous section 2) et le calcul et le paiement de l'impôt (sous section 3).

Sous section 1 : Les personnes morales assujetties à l'impôt sur le bénéfice des sociétés

Les contribuables assujettis à l'impôt sur le bénéfice des sociétés sont tenus de remettre, chaque année, à l'administration fiscale, une déclaration relative aux revenus imposables de la période envisagée. Cette opération permet à l'administration, d'établir sur la base des données mentionnées par la société (à moins qu'elle ne les reconnaisse elle-même inexactes), la dette d'impôt et de procéder à l'enrôlement de celle-ci.

Cette déclaration souscrite par les contribuables assujettis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés, doit respecter à la fois, des conditions de formes et de délais.

1. Définitions et caractéristiques

1.1. L'impôt

L'impôt est une prestation pécuniaire que l'État exige de tous les contribuables, sans contreparties particulières.

1.2. L'impôt sur le bénéfice des sociétés

Selon le CIDTA (art 135) : Il est établi un impôt annuel sur l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par les sociétés et autres personnes morales mentionnées à l'article 136[1]. Cet impôt est désigné sous le nom d'impôt sur les bénéfices des sociétés.

L'impôt sur le bénéfice des sociétés est institué en 1992, en remplacement de l'impôt sur le bénéfice industriel et commercial (BIC) qui se caractérisait par sa lourdeur et son incohérence[2]. Il est instauré afin de répondre aux exigences des entreprises qui doivent se soumettre aux règles de l'économie de marché. Ainsi des avantages attractifs aux investisseurs ont été confirmés par les différentes lois de finance. Cet impôt introduit dans le cadre des réformes engagées par le pays, se caractérise par ce qui suit :

1.3. Caractéristiques de l'IBS

L'impôt sur le bénéfice des sociétés présente les caractéristiques suivantes :

- **Un impôt unique :** Frappe l'ensemble des personnes morales ;
- **Un impôt global (Exhaustif):** Touche l'ensemble des bénéfices quelques soit leur nature,
- **Un impôt annuel:** L'assiette de calcul s'effectue après la clôture des comptes annuels ;

[1] Ces sociétés et personnes morales mentionnées à l'art 136 seront explicitées avec plus de détails dans le 2ème point : Qui doit souscrire une déclaration à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ?

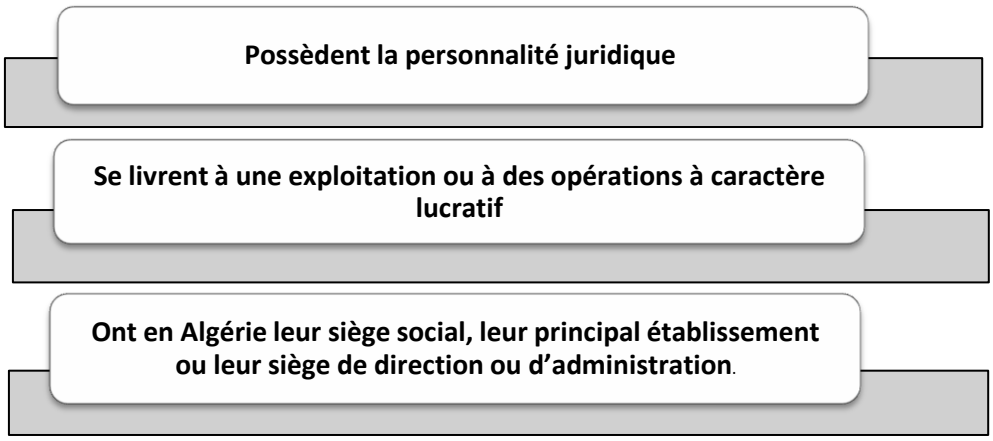
[2] A. TESSA, I. HAMMADOU, ''**Fiscalité de l'entreprise**'', Editions Pages Bleues, 2011, P.76.

- **Un impôt proportionnel:** Se calcul sur la base d'un taux fixe et non pas suivant un barème progressif ;
- **Un impôt déclaratif:** C'est au redevable de déclarer ses bénéfices annuels auprès de l'inspection des impôts dont relève le siège social de son entreprise[1].

2. Qui doit souscrire une déclaration de l'impôt sur les bénéfices des sociétés ?

Sont assujettis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés, et doivent donc souscrire une déclaration à cet impôt, les sociétés ainsi que les établissements et organismes publics à caractère industriel et commercial, régulièrement constitués, qui :

Figure N° 01: Conditions Nécessaires de Souscription à L'IBS



Source : Elaboré par l'étudiante.

Si ces trois conditions sont simultanément réunies, la société, l'établissement ou l'organisme public industriel et commercial régulièrement constitué devra souscrire une déclaration à l'impôt sur les bénéfices des sociétés.

En application de l'article 136 du CIDTA, les personnes morales de droit public et de droit privé quelque soit leur forme et leur objet sont passible de l'IBS.

Cependant, certaines sociétés exclues du champ d'application de l'IBS, peuvent opter pour ce mode d'imposition.

2.1. Les sociétés obligatoirement soumises à l'IBS

- Sociétés de capitaux (SPA, SARL, EURL, Sociétés en commandite par actions, EPE, EPIC, etc.) ;
- Établissements et organismes publics à caractère industriel et commercial ;
- Sociétés coopératives et leurs unions à l'exclusion de celles visées à l'article 138 – 1 du CIDTA ;
- Les sociétés qui réalisent les opérations et produits mentionnés à l'article 12 du CIDTA.

Les sociétés et organismes cités ci-dessus sont donc soumis de plein droit à l'IBS.

[1] M. BOUHADIDA, « **Cours de Comptabilité des sociétés** », Ecole supérieure de commerce, Mai 2013.

2.2. Sociétés exclues sauf option

Même si les trois conditions, mentionnées auparavant, sont réunies, les personnes morales suivantes sont exclues du champ d'application de l'impôt sur les bénéfices des sociétés :

- Les organismes de placement collectif en valeurs mobilières, constitués et agréés dans les formes et conditions prévues par la législation et la règlementation en vigueur ;
- les sociétés de personnes et les sociétés en participation au sens du code de commerce ;
- des sociétés civiles, qui ne sont pas constituées sous la forme de sociétés par actions.

Toutefois, le législateur a prévu en faveur de ces deux dernières (sociétés de personnes et sociétés civiles) la possibilité d'opter pour l'imposition 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[1].

3. Notion de période imposable et exercice imposable

3.1. Exercice comptable clôturé le 31 décembre

La période imposable coïncide avec l'année qui précède celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition lorsque la société tient une comptabilité par année civile.

Ainsi, pour un exercice comptable allant du 1er janvier N au 31 décembre N, la période imposable correspond à l'année civile N et le millésime de l'exercice d'imposition est N+1.

Le contribuable est donc imposé chaque année au titre de l'année précédente, d'après les revenus qu'il a réalisé au cours de cette dernière année. Le bénéfice imposable est un bénéfice annuel.

3.2. Exercice comptable clôturé à une autre date que le 31 décembre

Avec le nouveau système comptable et financier, les entreprises ne seront plus obligées d'arrêter leur comptes au 31 décembre, si le cycle d'année civile est incompatible avec l'activité (la notion doit être explicitée et le principe accepté par le fisc)[2].

Ainsi, pour un exercice comptable allant du 1er Avril N au 31 mars N+1, la période imposable correspond à la période allant du 1er avril N au 31 mars N+1 et le millésime de l'exercice d'imposition est N+1.

4. Délai dans lequel la déclaration doit être souscrite

Les sociétés doivent faire parvenir leur déclaration au service indiqué sur la formule de déclaration dans un délai ne pouvant être supérieur à quatre mois à compter de la date de clôture de l'exercice comptable.

Les contribuables sont donc tenus de souscrire, au plus tard le 30 avril de chaque année auprès de l'inspecteur des impôts directs du lieu d'implantation du siège social ou de l'établissement principal, une déclaration du montant du bénéfice imposable de l'entreprise, se rapportant à l'exercice précédent[3].

[1] Article 136.1, « **Code des impôts directs et taxes assimilées** », Direction général des impôts, 2012.
[2] KPMG Algérie, « **Guide investir en Algérie** », Op. Cit., P. 140.
[3] Art. 151, « **Code des impôts directs et taxes assimilées** », Direction général des impôts, 2012.

5. Conditions de forme à respecter

En Algérie, contrairement au pays développés où la déclaration peut se faire via un mode de souscription électronique[1], la seule manière valable de compléter et d'envoyer une déclaration à l'impôt sur les bénéfices des sociétés est via une déclaration papier traditionnelle.

La déclaration souscrite par la société doit respecter les modalités de formes et les conditions suivantes :

- La déclaration doit être faite sur le formulaire de déclaration délivré par l'administration (la société ne peut pas la remplacer par une copie, un modèle qu'elle a informatisé, etc.) ;
- Le formulaire doit être rempli conformément aux indications y figurent, certifié exact, daté et signé par la personne ou les personnes habilitées en vertu des statuts ;
- Les documents qui font partie intégrante de la déclaration doivent être joints à la déclaration.

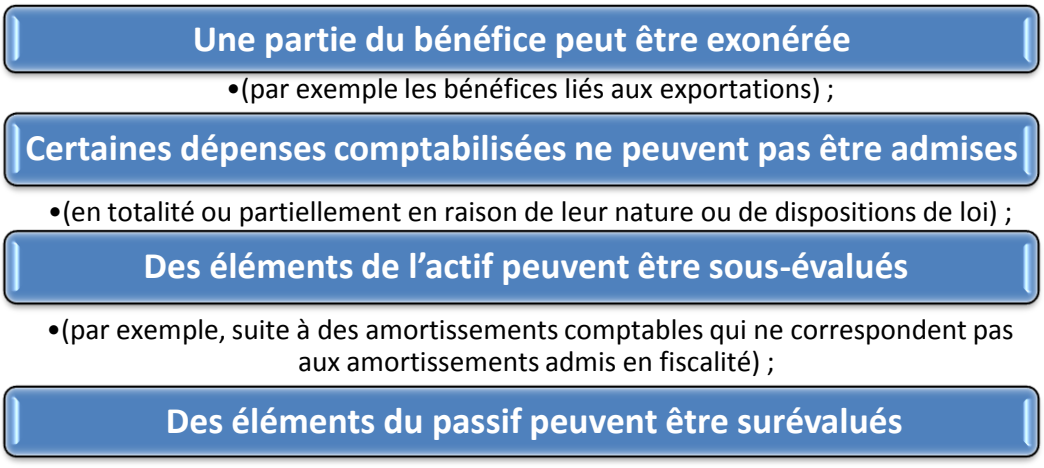
Sous section 2 : La détermination du résultat fiscal

Le bénéfice ou la perte comptable constitue le point de départ du processus de la détermination de la base imposable à l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Le résultat comptable étant déterminé conformément aux règles du système comptable et financier, le résultat fiscal, par contre, est déterminé suivant les dispositions du code des impôts directs.

Le résultat comptable doit faire l'objet de diverses corrections, réintégrations et déductions avant d'aboutir au bénéfice fiscal imposable. Ces corrections font en sorte que le bénéfice comptable ne coïncidera que très exceptionnellement avec le bénéfice fiscal.

Ainsi, le résultat comptable doit être corrigé afin de tenir compte notamment :

Figure N° 02 : Eléments de Correction du Résultat Comptable



Source : Elaboré par l'étudiante.

[1] Ce mode était prévu par la DGE pour les grandes entreprises en 2013 mais rien n'est opérationnel jusqu'à présent.

1. Détermination du résultat comptable

Pour calculer le résultat de l'exercice, deux approches[1] sont prévues par les dispositions de l'article 28 du décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008 portant application de la loi relative au SCF :

- **Approche par le bilan :** méthode de la variation des capitaux propres ;
- **Approche par le compte de résultat :** méthode de la différence entre les produits et les charges de l'exercice.

1.1. Détermination du résultat de l'exercice à partir du bilan

Le résultat de l'exercice est égal à la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de l'exercice diminué des suppléments d'apport et augmenté des prélèvements effectués au cours de l'exercice par l'exploitant ou les associés, soit[2] :

Résultat de l'exercice N = **Capitaux propres à la fin de l'exercice N** - **Capitaux propres au début de l'exercice N**

Les capitaux propres représentent la différence entre le total des actifs nets des amortissements, provisions et pertes de valeurs, et le total du passif.

$$\mathbf{R = (A_n – A_{n-1}) – (P_n – P_{n-1})}$$

$$\mathbf{R = (A_n - P_n) – (A_{n-1} - P_{n-1})}$$

1.2. Détermination du résultat de l'exercice à partir du compte de résultat

Le résultat de l'exercice est égal à la différence entre le total des produits et le total des charges de cet exercice. La détermination du résultat de l'exercice peut être schématisée comme suit :

Résultat de l'exercice (R) = **Total des produits de l'exercice (P)** **Total des charges de l'exercice (C)**

Résultat = produits - charges

$$\mathbf{R = P – C}$$

Un bénéfice est réalisé lorsque les produits de l'entité excèdent ses charges ; dans le cas contraire le résultat constitue un déficit (perte).

[1] Ces deux méthodes sont également prévues par le Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées mais sur la base de règles fiscales (art 140).

[2] R. BOUSSAID, et autres, « **Séminaire sur les impôts différés** », dossier pédagogique, Institut supérieur de gestion et de planification, Alger, septembre 2012, PP. 4-8.

1.3. Les notions de charges et de produits

1.3.1. Les produits

Les produits d'un exercice correspondent aux accroissements d'avantages économiques survenus au cours de l'exercice, sous forme d'entrées ou d'augmentations d'actifs ou de diminution de passifs. Les produits comprennent également les reprises sur pertes de valeurs et sur provisions[1].

1.3.2. Les charges

Les charges d'un exercice correspondent aux diminutions d'avantages économiques survenues au cours de l'exercice, sous forme de sortie ou de diminution d'actifs ou d'apparition de passifs. Les charges comprennent les dotations aux amortissements ou provisions et les pertes de valeur définies par arrêté du ministère des finances[2]...

1.4. Règles générales de comptabilisation et d'évaluation des charges et des produits

Une charge est comptabilisée dans le compte de résultat dès qu'une dépense ne produit aucun avantage économique futur ou bien lorsque les avantages économiques futurs ne remplissent pas ou cessent de remplir les conditions de comptabilisation au bilan en tant qu'actif[3].

Les charges à enregistrer au cours de l'exercice sont constituées par des charges certaines lorsqu'elles sont consommées ou de faible valeur ; elles comprennent également aussi des charges comptabilisées lors de la clôture de l'exercice en application du principe de séparation des exercices (charges à payer) et du principe de prudence (provisions).

1.4.1. Principe de comptabilisation au coût historique

Les produits et les charges sont enregistrés en comptabilité et présentés dans les états financiers au coût historique sur la base des variations des pris ou d'évolution du pouvoir d'achat de la monnaie[4].

1.5. Résultat net de l'exercice

Le résultat net de l'exercice est égal à la différence entre :

- Le résultat ordinaire avant impôt, d'une part et, d'autre part,
- Les impôts exigibles sur résultats ordinaires ;
- La charge (produit) d'impôts différés (variation).

Il est égal aussi à la différence entre :

- Le total des produits des activités ordinaires ;
- Et le total des charges des activités ordinaires y compris la charge d'impôt qui est constituée des impôts exigibles sur résultats ordinaires et de la charge (produit) d'impôts différés (variation).

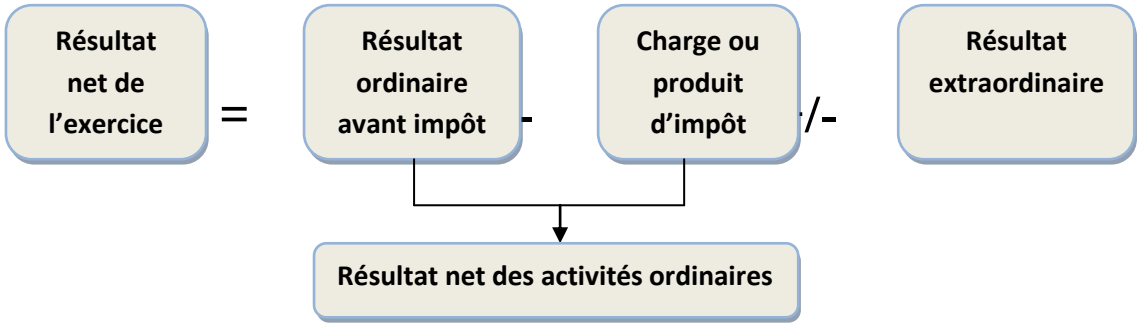
[1] Article 25 du décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008.
[2] Article 26 du décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008.
[3] Arrêté 26 juillet 2008.
[4] Article 16 du décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008.

1.5.1. Classement des produits et des charges

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

- ***Produits et charges liés aux activités ordinaires* :** En vue de déterminer le résultat des activités ordinaires en faisant différence entre les produits et les charges des activités ordinaires ;

- ***Produits et charges liés aux activités extraordinaires* :** En vue de déterminer le résultat des activités extraordinaires en faisant la différence entre les produits et les charges des activités extraordinaires.



Une fois le résultat comptable est déterminé selon les règles du droit comptable, la société procède aux retraitements nécessaires de façon extra comptable et ce, pour le calcul du résultat fiscal. Ce dernier est la base de détermination de l'impôt.

2. Eléments constitutifs du résultat imposable

Le bénéfice imposable (ou fiscal) comprend le résultat des activités ordinaires plus les charges non déductibles moins les produits non imposables.

Sur le plan pratique, le bénéfice imposable est obtenu à partir du résultat ordinaire avant impôt (ROAI) augmenté des réintégrations fiscales (de charges non déductibles) et diminué des déductions fiscales (produits non imposables), soit ;

Bénéfice imposable = ROAI + Réintégrations – Déductions

BI = ROAI + R – D

Résultat fiscale	=	**Résultat comptable**	+	**Réintégrations**	--	**Déductions**

2.1. Les réintégrations

Pour le calcul des montants rentrant dans cette rubrique, il y a lieu :

- d'établir un inventaire des éléments constituant la charge concernée;
- de faire sortir le montant de la charge comptable;
- de comparer la charge enregistrée en comptabilité avec le seuil de déductibilité fiscal;
- de porter le différentiel positif en réintégration (charge comptable – seuil fiscal).

Les articles 141, 168, 169, 171 et 174 du code des impôts directs définissent les charges déductibles partiellement et les charges non déductibles en totalité. Le tableau suivant récapitule ces charge en tenant notamment compte des dernières dispositions (loi de finance 2014) :

Tableau N° 01: Les réintégrations

Déductibilité partielle des charges :	Charges non déductibles :
Annuités d'amortissements des véhicules de tourisme : 1 000 000 DA ; Cadeaux publicitaires : 500 DA / Unité ; Subventions et dons à vocation humanitaire[1] 1.000.000 DA / an; Sponsoring et parrainage : 10 % CA avec un seuil maximum de 30 000 000 DA ; Dons au profit de la recherche scientifiques : frais de recherche /développement : 10% B avec un plafond de 100 000 000 DA.	IBS (impôt exigible et impôt différé) ; Amendes et pénalités ; Cadeaux autres que publicitaires ; Charges extra – professionnelles ; Charges ne remplissant pas les conditions fiscales de déductibilité ; Provisions sans objet ou non-conformes ; Taxe sur les véhicules de sociétés ; Taxes de formation professionnelle : 1% formation continue et 1% apprentissage; Subventions d'équipements : dépassement du rattachement de 20% par an.

Source : Elaboré par l'étudiante.

2.1. Les déductions

Pour le calcul du résultat fiscal, les déductions admises sont: totales, partielles ou limitées dans le temps.

Elles sont constituées notamment par les dispositions des articles 147, 147 bis, 169-3 et 172 du code des impôts directs. Il s'agit des :

- Déficits antérieurs : report 4 ans;
- Dividendes (IBS) ;
- Subventions d'équipements (non dépassement du rattachement de 20%) ;
- Plus-values de cession : (à CT rattachement 70%, à LT rattachement 35%) ;
- bénéfices sur chiffre d'affaires d'exportation.

Si la plus-value de cession est réinvestie dans un délai de trois ans, l'exonération est totale.

Montant à réinvestir = valeur d'origine + plus-value de cession

M à R = V0 + PVC

[1] Le seuil annuel de déductibilité fiscale des subventions et dons, passe de 200.000 DA à 1.000.000 DA : Art 9 LF 2014.

Sous section 3 : Le calcul et le paiement de l'impôt

L'impôt sur les bénéfices des sociétés est un impôt proportionnel. De ce fait, l'IBS se calcule sur la base d'un taux fixe et non pas suivant un barème progressif. Le paiement de l'IBS s'effectue selon deux modalités: Système des paiements spontanés (acomptes provisionnels) et le système des retenues à la source.

1. Taux de l'IBS

Le taux de base de l'impôt sur les bénéfices des sociétés s'élève à 25% de l'ensemble des bénéfices qui subsistent après les opérations de retraitement qui permettent de déterminer la base imposable.

Ce taux ne concerne que les entreprises relevant du droit commun exerçant des activités de commerce et de services. Les entreprises qui exercent des activités de production de biens, le bâtiment et les travaux publiques et les activités touristiques[1] bénéficient d'une réduction de l'IBS à 19%.

Toutefois, d'autres taux sont applicables aux régimes spécifiques, à savoir 10%, 24% et 40%. Il s'agit des taux des retenues à la source de l'IBS.

1.1. Montant de l'IBS

IBS = BI x Taux de l'impôt (19% ou 25%)

IBS = BI x 0.19 ou IBS = BI x 0.25

2. Paiement de l'IBS

Le paiement de l'IBS s'effectue selon deux modalités:

2.1. Système des paiements spontanés

Ce mode constitue l'outil principal de paiement de l'IBS. Selon ce système l'IBS doit être calculé par le contribuable lui même et versé spontanément à la caisse du receveur des impôts sans émission préalable d'un rôle par les services des impôts.

Le système des paiements spontanés comporte trois acomptes provisionnels qui doivent être versés au cours de l'exercice lui - même et un solde de liquidation à verser après la clôture de l'exercice.

2.1.1. Les acomptes

Chaque acompte est calculé à hauteur de 30% du montant de l'IBS de l'année précédente payable avant le 20 des mois de mars, juin et novembre.

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[2].

Le montant de chaque acompte se calcule donc sur la base de l'impôt afférent au bénéfice du dernier exercice clos à la date de son échéance, ou lorsqu'aucun exercice n'a été clos au cours d'une année, au bénéfice de la dernière période d'imposition.

[1] Les activités touristiques et les agences de tourisme activant dans le tourisme national et réceptif sont soumises au taux de l'IBS de 19 % au lieu de 25 % art 7 LF 2014.
[2] Article 356 du CIDTA.

- ***1er acompte de l'exercice N* :** Le bénéfice de référence est celui de l'avant dernier exercice (N-2). En effet, le résultat fiscal de l'année N-1 n'est généralement pas connu lors du paiement du premier acompte (avant 20/03/N). Dans ce cas, l'acompte peut être calculé à par rapport à l'impôt afférent au résultat de l'exercice N-2. Lors du paiement du second acompte, une régularisation aura lieu.

- ***2ème acompte* :** la base de calcul de cet acompte est déterminée d'après l'impôt sur le résultat du dernier exercice clos (N-1) tout en procédant à la régularisation du 1er acompte. Il est calculé donc à hauteur de 60% de l'IBS (N-1) moins le montant du 1er acompte qui a été calculé à 30% de l'IBS (N-2).

- ***3ème acompte* :** est égal à 30% de l'impôt liquidé.

2.1.2. Déclaration et paiement

Les trois acomptes provisionnels de l'exercice N doivent être déclarés et payés entre les dates suivantes sur G50 :

Tableau N° 02 : Timing de règlement des acomptes provisionnels

1er acompte	2ème acompte	3ème acompte
20/02 – 20/03/N	20/05 – 20/06/N	20/10 – 20/11/N

Source : R. BOUSSAID, et autres, « séminaire sur les impôts différés », Op. cit, P. 7.

2.1.3. Liquidation de l'IBS

La liquidation du solde de l'IBS se fera sur G50 (sans avertissement) au plus tard 30/04/N+1 au niveau de la recette des contributions diverses dont dépond le siège de l'entité ou de la DGE pour les grandes entreprises.

L'entreprise à la possibilité de déposer une déclaration rectificative au plus tard 21 jours après l'AGO qui a statué sur les comptes de l'exercice N laquelle doit se tenir au plus tard le 30 juin de l'exercice N+1 conformément aux dispositions du code de commerce.

2.2. Système des retenues à la source

Ce système concerne un certain nombre de revenus relevant de l'IBS, à savoir[1]:

- Les revenus réalisés par des entreprises étrangères;

- Les revenus de capitaux mobiliers;

- Les locations pour la célébration de fêtes ou l'organisation de rencontres, séminaires, meeting, de salles ou aires ainsi que l'organisation de fêtes foraines.

[1] M. BOUHADIDA, « **Cours de Comptabilité des sociétés** », Op. Cit.

3. La liasse fiscale

Une liasse fiscale est un ensemble de déclarations fiscales remises par : les professionnels (commerçants indépendants au régime réel normal) ou les sociétés soumises à l'IBS.

La liasse fiscale se compose de deux éléments distincts :

- La déclaration elle-même.
- A l'appui de leur déclaration annuelle de résultat, les entreprises doivent joindre un ensemble de tableaux normalisés (Les 13 tableaux annexes arrêtés par l'administration fiscale).

3.1. Utilisation de la liasse fiscale

Bien qu'il ne s'agisse pas d'un document comptable stricto sensu (ni le système comptable et financier, ni le code de commerce ne prescrivent son établissement), cette obligation déclarative fiscale dépasse largement le simple champ des impôts, et s'est imposée, comme un document de référence vis-à-vis des tiers. Deux paramètres permettent d'expliquer cette situation :

- d'une part, l'absence d'établissement de cette déclaration entraîne une sanction fiscale quasi-automatique (évaluation forfaitaire du résultat), incitant donc les entreprises à l'établir. Le fait que cette déclaration soit adressée au service des impôts lui donne de plus une certaine crédibilité ;
- d'autre part, il s'agit d'un document très normalisé, permettant un traitement accéléré.

3.2. Contenu de la liasse

Le document contient un bilan (actif et passif), un compte de résultat et 13 tableaux annexes à renseigner. Si le bilan fiscal reprend le même model du SCF, le compte de résultat par nature est différent du model du SCF pour des considérations d'ordre fiscal.
Quant aux 13 tableaux annexes adaptés aux comptes de la nomenclature comptable, ils se rapprochent de certains états du SCF avec un supplément dans le nombre.

Les états financiers et les tableaux annexes de la liasse doivent être renseignés suivant les orientations indiquées dans la notice DGI.

3.2.1. Les tableaux annexes

1/ Tableau des mouvements des stocks ;
2/ Tableau de la fluctuation de la production stockée ;
3/ Charges de personnel, impôts, taxes et
4/ Autres charges et produits opérationnels ;
5/ Tableau des amortissements et pertes de V ;
6/ Tableau des immobilisations créées ou acquises au cours de l'exercice ;
7/ Tableau des immobilisations cédées ;
8/Tableau des provisions et pertes de valeurs ;
9/Tableau de détermination du résultat fiscal[1];
10/ Tableau d'affectation du résultat et des réserves (N-1) ;
11/ Tableau des participations ;
12/ Commissions et courtages, redevances... ;
13/ Taxe sur l'activité professionnelle.

[1] (**cf. Annexe 1 : Tableau de détermination du résultat fiscal).**

Deuxième section : L'impôt sur le résultat selon les normes internationales

On va aborder dans cette section les éléments suivants : L'essentiel de la norme IAS 12 (sous section 1), l'impôt exigible (sous section 2) et l'impôt différé (sous section 3).

Sous section 1 : L'essentiel de la norme IAS 12

La première version de la norme IASC 12 a été approuvée en 1979 et était applicable pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 1980. En 1er janvier 1998 est entrée en vigueur la version révisée retenant l'approche bilancielle étendue. Le texte actuel en vigueur est celui émanant de la révision d'octobre 2000, applicable aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2001[1].

Les impôts sur les bénéfices représentent une charge importante pour les entreprises. Leur comptabilisation est rendue difficile par le fait que les règles de calcul du résultat fiscal diffèrent de celles utilisées en comptabilité. L'IAS 12 décrit la manière dont ces différences doivent être prises en compte dans le calcul de la charge fiscal de l'exercice[2].

La norme impose la comptabilisation des impôts différés dans les comptes individuels ou consolidés. Elle définit de manière précise, mais complexe, les notions de base fiscale d'un actif et d'un passif. Elle impose que les actifs d'impôts différés soient comptabilisés lorsqu'il est probable que des bénéfices imposables seront disponibles, permettant à l'actif d'impôt différé d'être utilisé. En revanche, l'actualisation des actifs et passifs d'impôt différé est interdite en raison de l'absence d'évaluation fiable du planning d'investissement des différences temporelles[3].

1. Objectif

L'objectif d'IAS 12 est de prescrire le traitement comptable des impôts sur le résultat. La question principale en matière de comptabilisation des impôts sur le résultat est de déterminer comment comptabiliser les conséquences fiscales actuelles et futures :

- du recouvrement (ou du règlement) futur de la valeur comptable des actifs (ou des passifs) qui sont comptabilisés dans le bilan d'une entité ; et

- des transactions et autres événements de la période qui sont comptabilisés dans les états financiers d'une entité.

2. Champ d'application

La norme IAS 12, Impôt sur le résultat, prescrit le traitement comptable des impôts sur le résultat (IAS 12. §1).

La notion d'impôt sur le résultat couvre (IAS 12. §2) :

[1] Eric Delesalle, « **Normes IAS/IFRS** », Editions d'Organisation, Paris, 2005, P.140.
[2] Bernard RAFFOURNIER, « **Les normes comptable internationales (IFRS)** », Ed ECONOMICA, Paris, 2010, P.110.
[3] Odile Barbe, Laurent Didelot, « **Maitriser les IFRS** », Editions Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2012, P. 311.

- Les impôts nationaux et étrangers dus sur la base des bénéfices imposables ;
- Les impôts de distribution (tels que les retenues à la source) payés par une filiale, une entreprise associée ou une coentreprise sur leurs distributions de dividendes à l'entreprise présentant ses états financiers.

Est exclu du champ d'application de la norme IAS 12 (IAS 12. §4), le traitement :

- Des subventions publiques (faisant l'objet de la norme IAS 20, Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique ; et
- Des crédits d'impôt à l'investissement.

3. Définitions

Ces définitions sont tirées de trois ouvrages[1]:

- ***Résultat fiscal:*** Il est le résultat comptable de l'entreprise déterminé dans le respect des règles fiscales du pays. Il permet de calculer le montant de l'impôt exigible.

- ***Résultat comptable*****:** Il correspond au résultat économique avant impôt. Il permet de calculer la charge ou le produit d'impôt, incluant l'impôt courant et l'impôt différé.

- ***Impôt exigible*****:** montant d'impôt sur le bénéfice payable (ou récupérable) au titre du bénéfice imposable (perte fiscale) d'un exercice.

- ***Passifs d'impôt différé :*** montants d'impôts sur le résultat payable au cours d'exercices futurs au titre de différences temporelles imposables.

- ***Actifs d'impôts différés*** **:** montants d'impôts sur le résultat recouvrables au cours d'exercices futurs au titre :

- De différences temporelles déductibles ;
- Du report en avant de pertes fiscales non utilisées ;
- Du report en avant de crédits d'impôt non utilisés.

- ***Différences temporelles*** **:** différences entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif au bilan et sa base fiscale.

Différences temporelles imposables :

- Plus-values constatées lors d'une fusion ou d'une expropriation et dont l'imposition est étalée ;
- Plus-values sur instruments financiers (inscrits en résultat ou en capitaux propres).

Différences temporelles déductibles :

- Charges à payer qui ne seront déductibles qu'au moment du paiement ;
- Plus-values sur cessions internes annulées lors des opérations de consolidation.

[1] C. Maillet-Baudrier, A. Le Manh, « **Les normes comptables internationales IAS/IFRS** », Editions Foucher, 2006, PP. 141-142.
Robert Obert, « **Le petit IFRS** », Editions Dunod, Paris, 2008, P.43
Code IFRS, « **Normes et interprétations** », Editions Groupe Revue Fiduciaire, 7ème Ed., Paris, 2012, PP. 96-98.

- ***Différences permanentes* :** L'écart constaté (charge ou produit) est définitif.

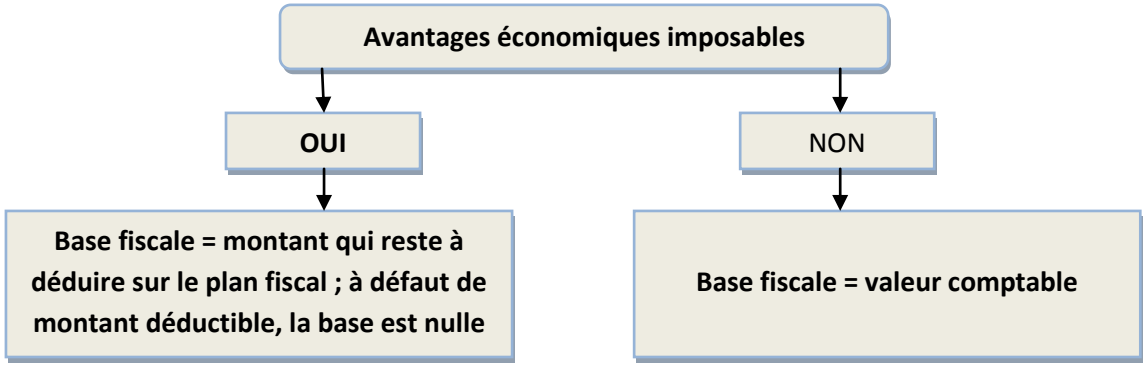
- Charges définitivement non déductibles : Certaines charges comptables sont par exemple définitivement réintégrées pour la détermination du résultat fiscal : comme une taxe sur les véhicules de tourisme, ou des dépenses somptuaires. Dans ce cas, il ne s'agit pas d'un décalage temporel entre la charge d'impôt actuelle et la charge d'impôt future. C'est ce qu'on appelle une différence permanente. Elle ne donnera pas lieu à l'impôt différé.

- Les produits définitivement non taxables : Certain dégrèvements d'impôts ou certain produits (comme les dividendes de filiales entrant ans le régime mère-fille) sont acquis définitivement par l'entreprise. Ces différences permanentes ne donneront pas lieu à l'impôt différé.

- ***Base fiscale***

- La base fiscale d'un actif représente le montant qui sera fiscalement déductible de tout avantage économique imposable qui ira à l'entité lorsqu'elle recouvrera la valeur comptable de cet actif. Si ces avantages économiques ne sont pas imposables, la base fiscale de l'actif est égale à sa valeur comptable.

Schéma N° 01 : Détermination de la base fiscale d'un actif



Source : P. Morgenstern, « Les impôts différés », P. 53

- La base fiscale d'un passif représente sa valeur comptable, moins tout montant qui sera fiscalement déductible au titre de ce passif au cours des périodes futures. Dans le cas de produits perçus d'avance, la base fiscale du passif qui en résulte est la valeur comptable moins tout élément de produits qui ne sera pas imposable au cours des périodes futures.

4. Normes liées

Toutes les transactions d'une entreprise étant imposables ou non imposables, l'année de leur réalisation ou lors d'un exercice futur, toutes les normes sont liées à la norme IAS 12[1].

[1] Eric Delesalle, « **Normes IAS/IFRS** », Op. Cit., P.140.

5. Composition de l'impôt sur le résultat

La charge d'impôt d'une entité se détermine comme suit[1] :

Charge (produit) d'impôt	**=**	**Impôt exigible**	**+**	**Impôt différé**

Sous section 2 : L'impôt exigible

1. Définition

L'impôt exigible est le montant des impôts sur le résultat payable (recouvrable) au titre du bénéfice imposable (d'une perte fiscale) d'une période (IAS 12. §5).

2. Comptabilisation

La charge d'impôt exigible d'une période est basée sur les montants taxables et déductibles figurant dans la liasse fiscale de la période[2].

L'entité comptabilise (IAS 12. §12) :

- Un passif au bilan au titre de la charge d'impôt exigible de la période et des périodes précédentes non encore payée.
- Un actif si le montant d'impôt exigible payé excède le montant dû.

L'avantage lié à une perte fiscale pouvant être reportée en arrière pour recouvrer l'impôt exigible d'une période antérieure doit être comptabilisé en tant qu'actif.

L'impôt exigible doit être comptabilisé dans le résultat de l'exercice, sauf dans les cas où l'impôt est généré par une transaction ou un événement comptabilisé en dehors du résultat net (parmi les autres éléments du résultat global ou en capitaux propres) (IAS 12. §58)

Tel est notamment le cas des impôts exigibles résultant des éléments suivants :

- Transactions dont le paiement est fondé en actions et assimilés ;
- Plus-values latentes des OPCVM classées en actifs disponible à la vente ;
- Plus-values sur titres de participations classées en actifs disponibles à la vente.

Lorsqu'elle utilise une perte fiscale pour recouvrer l'impôt exigible d'une période antérieure, une entité comptabilise l'avantage à l'actif dans la période au cours de laquelle se produit la perte fiscale car l'avantage pour l'entité est probable et peut être évalué de manière fiable[3].

[1] Odile Barbe, Laurent Didelot, « **Maitriser les IFRS** », Op cit., P. 311.
[2] http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/SME+Workshops.htm, consulté le 24. 01. 2014.
[3] Code IFRS, « **Normes et interprétations** », op cit., P. 106.

- ***Exemple 1***

La perte fiscale d'un exercice est souvent déductible du bénéfice imposable des exercices suivants (la perte est dite alors reportable « en avant »). La réalisation d'une telle perte peut donc être source d'une diminution des impôts futurs[1].

Tableau N° 03: Report en avant des pertes fiscales

Année	N	N+1	N+2	N+3	N+4
Résultat fiscal (avant déduction de la perte reportable)	-50 000	10 000	20 000	30 000	25 000
- Déduction de la perte reportable	50 000	-10 000	-20 000	-20 000	0
= Résultat imposable	0	0	0	10 000	25 000

Source : Bernard Raffournier, ''Les normes comptable internationales (IFRS)'', Op cit., P. 113.

- ***Exemple 2***

Dans certains pays, une perte fiscale peut aussi être déduite des bénéfices fiscaux des années antérieures (on parle alors de report « en arrière »). Dans ce cas, l'excédent d'impôt payé les années précédentes est normalement remboursé immédiatement, de sorte que l'opération n'a pas d'incidence sur les impôts futurs. Aucun impôt différé n'est donc à comptabiliser.

Tableau 04 : Report en arrière des pertes fiscales

Année	N	N+1	N+2	N+3	N+4
Résultat fiscal (avant déduction de la perte reportable)	20 000	30 000	-30 000	10 000	25 000
• **Déduction de la perte reportable**	-20 000	-10 000	30 000	0	0
= Résultat imposable	0	20 000	0	10 000	25 000

Source : Bernard Raffournier, ''Les normes comptable internationales (IFRS)'', Op cit. P. 113.

L'impôt exigible doit être comptabilisé en autres éléments du résultat global s'il concerne un élément comptabilisé en autres éléments du résultat global (écart de réévaluation selon IAS 16 par exemple), ou directement en capitaux propres s'il concerne un élément comptabilisé directement en capitaux propres (montant généré par la comptabilisation initiale de la composante capitaux propres d'un instrument financier composé selon IAS 32)[2].

3. Evaluation

Les passifs (actifs) d'impôt exigible doivent être évalués au montant que l'on s'attend à payer aux (recouvrer auprès des) administrations fiscales en utilisant les taux d'impôts et les règlementations fiscales qui ont été adoptés ou quasi-adoptés à la date de clôture (IAS 12. §46).

[1] Bernard RAFFOURNIER, « **Les normes comptable internationales (IFRS)** », Op cit., P.113.
[2] Odile Barbe, Laurent Didelot, **''Maitriser les IFRS''**, Op cit., P.318.

Toutefois, dans certaines juridictions, l'annonce des taux d'impôt (et des règlementations fiscales) par l'Etat a pratiquement l'effet d'une adoption effective, qui peut être ultérieure de plusieurs mois à l'annonce. Dans ces conditions, les actifs et passifs d'impôt sont évalués en utilisant le taux d'impôt (et les règlementations fiscales) annoncé[1].

Alors que la norme IAS 12. §53 interdit l'actualisation des actifs et passifs d'impôts différés, la norme ne précise toutefois pas si ce principe de non-actualisation s'applique également aux créances et dettes d'impôts exigibles.

Les dispositions de l'IAS 12. §46 concernent les dettes et créances d'impôt exigibles prévoient que celles-ci soient évaluées au montant que l'entreprise s'attend à payer ou à recevoir. Toutefois cette disposition étant peu explicite, les créances et dettes d'impôts exigibles pourraient, à notre avis, être actualisées. La méthode retenue devra être explicitée dans les notes annexes aux états financiers[2].

4. Présentation et informations à fournir

4.1. Présentation

4.1.1. *Actifs et passifs d'impôt exigible*

Les actifs et passifs d'impôt exigible doivent être compensés si, et seulement si, l'entité (IAS 12. §71) :

- a un droit juridiquement exécutoire de compenser les montants comptabilisés ; et
- a l'intention soit de régler le montant net, soit de réaliser l'actif et de régler le passif simultanément.

Bien que les actifs et passifs d'impôts exigibles soient comptabilisés et évalués séparément, ils sont compensés dans l'état de situation financière sous réserve de respecter des critères similaires à ceux établis pour les instruments financiers dans IAS 32. Une entité aura normalement un droit juridiquement exécutoire de compenser un actif et un passif d'impôt exigible lorsqu'ils concernent des impôts sur le résultat prélevés par la même autorité fiscale et si cette autorité fiscale permet à l'entité de faire ou de recevoir un seul paiement net.

Dans les états financiers consolidés, un actif d'impôt exigible d'une entité d'un groupe est compensé avec le passif d'impôt exigible d'une autre entité du groupe si, et seulement si, les entités concernées ont un droit juridiquement exécutoire de faire ou de recevoir un seul paiement net et que les entités ont l'intention de faire ou de recevoir un tel paiement net ou de recouvrer l'actif et de régler le passif simultanément.

4.1.2. La charge d'impôt

Charge (produit) d'impôt lié au bénéfice des activités ordinaires : la charge (le produit) d'impôt relatif au résultat des activités ordinaires doit être présenté€ dans l'état du résultat global.

[1] Patrick Morgenstern, « **Les impôts différés** », Editions Groupe Revue Fiduciaire, Première édition, Paris 2011, P.460.
[2] PWC, « **IFRS 2012** », Mémento Expert, Editions Francis Lefebvre, Paris, 2012,P. 515.

Si l'entité présente les composantes du résultat dans un compte de résultat séparé comme décrit au paragraphe 81 de IAS 1 Présentation des états financiers (révisée en 2007), elle doit présenter les charges (produits) d'impôt relatifs(ves) au résultat des activités ordinaires dans cet état séparé.

4.2. Informations à fournir

Les passifs et actifs d'impôt exigible doivent être présentés sur une ligne distincte des autres actifs et passifs de l'état de situation financière (IAS 1. §54).

Les composantes de la charge (produit) d'impôt doivent être présentées distinctement en annexe (IAS 12. §79). Notamment sont à présenter séparément la charge d'impôt exigible comptabilisée sur l'exercice en cours et tout ajustement comptabilisé sur l'exercice en cours au titre de l'impôt exigible lors des exercices antérieurs (IAS 12. §80).

Les composantes de la charge (du produit) d'impôt peuvent comprendre :

- la charge (le produit) d'impôt exigible ;
- le montant de l'avantage résultant d'un déficit fiscal, d'un crédit d'impôt, non comptabilisé précédemment, qui est utilisé pour réduire la charge de l'impôt exigible ;
- le montant de la charge (du produit) d'impôt afférent aux changements de méthodes comptables et aux erreurs inclus dans le résultat selon IAS 8, car ils ne peuvent pas être comptabilisés de manière rétrospective.

Sous section 3 : L'impôt différé

La charge d'impôt ne se limite pas l'impôt exigible (ou courant). Elle inclut aussi l'impôt différé. Les règles comptables diffèrent souvent des règles fiscales. Une charge peut ne pas être déductible fiscalement pour un exercice donnée mais l'être lors des exercices ultérieurs. Il convient donc de distinguer entre la notion d'impôt exigible de celle de charge globale d'impôts, la différence entrainant un impôt différé (passif ou actif)[1].

La prise en compte généralisée de l'impôt différé se justifie par la volonté de prendre en considération l'impôt relatif à l'ensemble des opérations de l'exercice qui peuvent générer à terme – et non seulement au cours de la période considérée- des économies ou des dettes d'impôt. Cela permet de tenir compte de toutes les conséquences fiscales futures du recouvrement des actifs ou des passifs figurant au bilan et de gommer les distorsions qui existent entre le résultat comptable et le résultat fiscal. Aucune considération fiscale ne vient alors polluer l'image de la situation économique de l'entité.

Les impôts différés sont des écritures permettant de rattacher, d'un point de vue comptable, sur le même exercice, l'effet comptable d'une opération donnée et son effet fiscal ; il s'agit d'un cas de rattachement des charges et des produits[2].

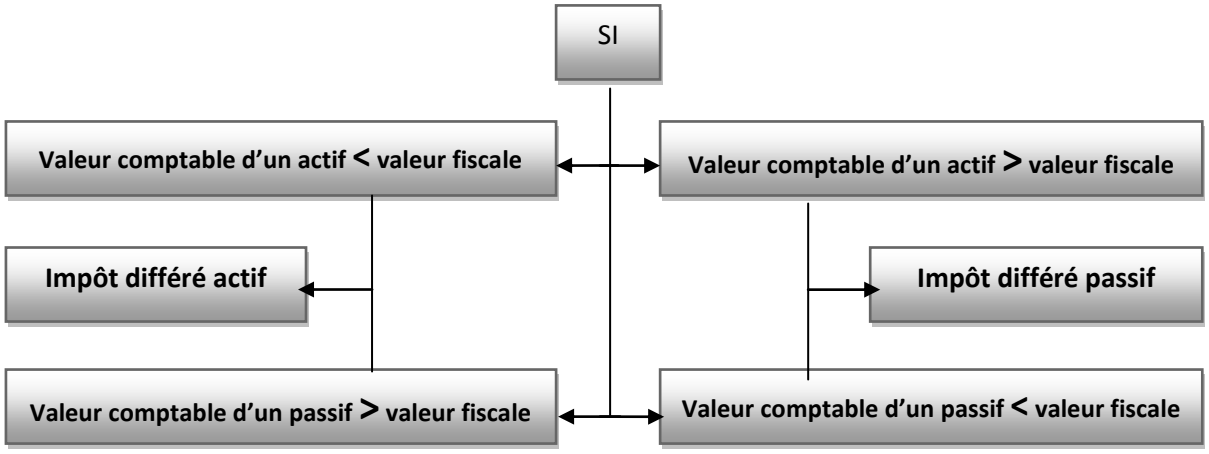
Le champ d'application des impôts différés est limité aux impôts qui frappent le résultat ou leurs succédanés. Le déclenchement des écritures d'impôts différés est plus au moins complexe suivant les situations.

[1] Wolfgang Dick, Franck Missonier-Piera, « **Comptabilité financière en IFRS** », Editions Pearson, 2008, P.216.
[2] Patrick Morgenstern, « **Les impôts différés** », Op cit., P.20.

Ils doivent être comptabilisés suivant un principe de symétrie par rapport à la comptabilisation de l'opération qui en est à l'origine. Ils doivent toujours être soldés à un moment donné. La conservation des impôts différés actifs, c'est-à-dire ceux qui améliorent la situation, obéit à des règles de prudence.

Un actif d'impôt différé est un impôt qui sera récupéré du fait de différences temporelles déductibles. A l'opposé, un passif d'impôt différé est un impôt qui sera payé ultérieurement du fait de différences temporelles taxables.

Schéma N° 02 : Critères de reconnaissance d'un actif/ passif d'impôt différé



Source : Wolfgang Dick, Franck Missonier-Piera, '' Comptabilité financière en IFRS'', Op cit, P. 217

1. Différences temporelles et impôts différés

- ***Principe***

L'IAS 12 impose pour la comptabilisation des impôts différés selon l'approche du report variable centrée sur les différences temporelles (IAS 12. §2). Les différences temporelles sont les différences entre la base fiscale d'un actif ou d'un passif et sa valeur comptable dans l'état de situation financière (IAS 12. §5).

Le recouvrement de la valeur comptable de l'actif peut être réalisé soit par sa cession, soit par son utilisation, et donc son amortissement s'il s'agit d'une immobilisation amortissable (IAS 12. §7)**.**

1.1. Différences temporelles imposables et impôt différé passif

Des impôts différés passifs doivent être comptabilisés au titre de toutes les différences temporelles imposables, sauf celles générées par[1]:

- La comptabilisation initiale d'un goodwill (IAS 12. §15) ;
- La comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans une transaction autre qu'un regroupement d'entreprises et qui n'affecte ni le bénéfice comptable, ni le bénéfice imposable à la date de transaction (IAS 12. §15) ;

[1] PWC, « **IFRS 2012** », Op. Cit., P. 516.

- Les participations dans des filiales, entreprises associées, coentreprises et investissements dans des succursales, mais uniquement lorsque certains critères spécifiques sont respectés.

En pratique un impôt différés passif est constaté lorsque :

- La valeur comptable d'un actif est supérieure à sa valeur fiscale (IAS 12. §16).
- La valeur comptable d'un passif est inférieure à sa valeur fiscale.

La norme IAS 12 n'autorise pas la comptabilisation du passif d'impôt différé correspondant au goodwill car cet actif est évalué en tant que montant résiduel et la comptabilisation du passif d'impôt différé augmenterait sa valeur comptable (IAS 12. §21).

1.2. Différences temporelles déductibles et impôts différés actifs

Les impôts différés actifs doivent être comptabilisés au titres des différences temporelles déductibles sauf celles générées par :

- La comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans une transaction autre qu'un regroupement d'entreprises et qui n'affecte ni le bénéfice comptable ni le bénéfice imposable (perte fiscale) (IAS 12. §24)

En pratique, un actif d'impôt différé est constaté lorsque :

- La valeur comptable de l'actif est inférieure à sa valeur fiscale ;
- La valeur comptable du passif est supérieure à sa valeur fiscale.

Concernant le goodwill, le principe général s'applique (contrairement aux différences temporelles imposables liées à des goodwills qui ne donnent lieu à impôt différé). Ainsi, si la valeur comptable du goodwill généré lors d'un regroupement d'entreprises est inférieure à sa base fiscale, l'écart engendre un actif d'impôt différé.

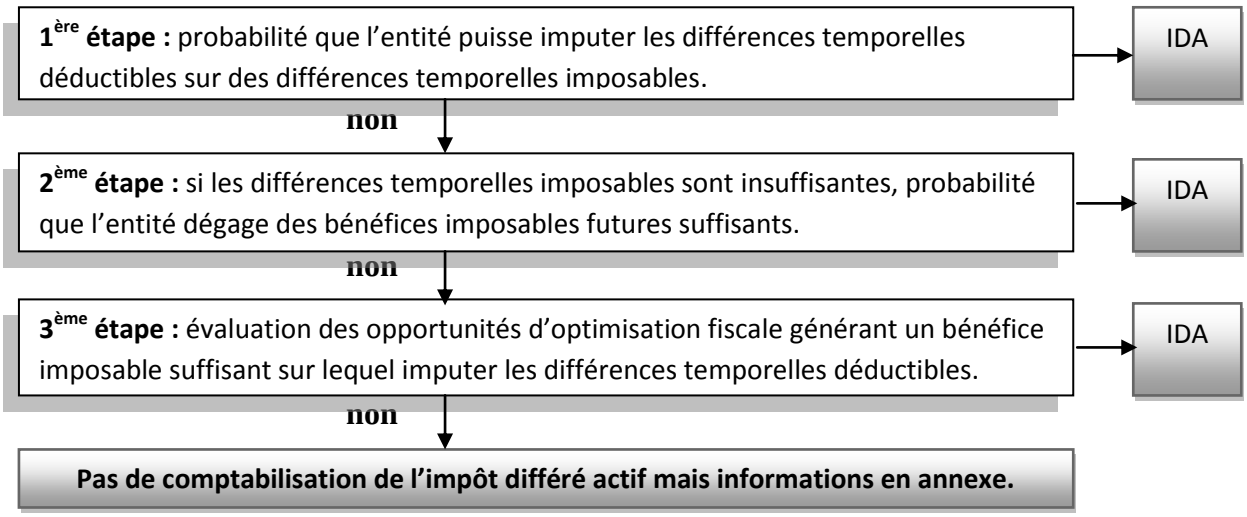
Cet impôt différé est comptabilisé dans le cadre de la comptabilisation du regroupement d'entreprises s'il est probable qu'un bénéfice imposable sera disponible, sur lequel pourra s'imputer la différence temporelle déductible liée à ce goodwill (IAS 12. §32).

2. Critères de reconnaissance des impôts différés actifs

Une entité ne comptabilise des actifs d'impôts différés au titre des différences temporelles déductibles que s'il est probable qu'elle disposera de bénéfices imposables sur lesquels ces différences temporelles déductibles pourront être imputées (IAS 12. §24 et 27)

L'appréciation de la probabilité de réalisation de bénéfices imposables sur lesquels les différences temporelles déductibles pourront s'imputer peut s'effectuer selon la démarche suivante :

Schéma N°03 : Critères de reconnaissance de l'IDA



Source : PWC, « IFRS 2012 », Op. Cit., P. 518.

A chaque clôture, les actifs d'impôts différés doivent être réexaminés (soit ceux comptabilisés IAS 12. §37), ou ceux qui ne doivent plus être reconnus IAS 12. §56).

Les critères de comptabilisation des impôts différés actifs relatifs aux pertes fiscales ou de crédits d'impôts non utilisés sont les mêmes que ceux retenus pour la comptabilisation des actifs d'impôt résultant de différences temporelles déductibles.

Toutefois, l'existence de pertes fiscales non utilisées constitue une indication forte que des bénéfices imposables futurs risquent de ne pas être disponibles. Dans ce cas, les prévisions de bénéfices imposables futurs ne pourront être utilisées que s'il existe des éléments probants justifiant leur réalisation (IAS 12. § 35).

3. Evaluation et comptabilisation des impôts différés actifs et passifs

3.1. Evaluation

Lorsqu'une opération est déjà née, il convient d'analyser, à la clôture de chaque exercice, la nature des effets comptables et fiscaux restant à constater dans le futur au titre de cette opération[1].

Les écritures d'impôts différés obligent à comptabiliser, dès la clôture d'un exercice donné, les différences futures entre le comptable et le fiscal auxquelles l'entreprise ne peut plus s'échapper. L'écriture d'impôt différé joue dans ce cas telle une écriture de régularisation.

[1] Patrick Morgenstern, « **Les impôts différés** », Op. Cit., P.21.

L'essentiel des cas concernés par les impôts différés sera les décalages classiques des charges ou produits déjà constatés comptablement sur un exercice mais déductibles ou imposables au titre d'un exercice futur (ou l'inverse). Mais d'autres situations moins « instinctives » sont également dans le champ d'application des impôts différés.

Les passifs (actifs) d'impôt différé doivent être évalué au montant que l'en s'attend à payer aux (recouvrer auprès des) administrations fiscales en utilisant les taux d'impôts (et les règlementations fiscales) qui ont été adopté ou quasi-adoptés à a date de clôture (IAS 12. §47).

L'évaluation des actifs et passifs d'impôt différé doit refléter les conséquences fiscales qui résulteraient de la façon dont l'entité s'attend, à la fin de la période de reporting, à recouvrer ou régler la valeur comptable des ses actifs et passifs (IAS 12. §51).

L'actualisation des actifs et passifs d'impôt différé est interdite (IAS 12. §53).

Les différences temporelles sont déterminées par référence à la valeur comptable d'un actif ou d'un passif. Et ce, même lorsque la valeur comptable est elle-même déterminée sur une base actualisée, par exemple dans le cas des obligations en matière de prestations de retraite (IAS 12. §55).

3.1.1. Le taux d'imposition à retenir

Les actifs et passifs d'impôt différé doivent être évalués au taux d'impôt dont l'application est attendue sur l'exercice au cours duquel l'actif sera réalisé ou le passif réglé, sur la base des taux d'impôt et des règlementations fiscales qui ont été adoptées ou quasi adoptés à la date de clôture[1].

3.1.2. Réévaluation

La valeur des impôts différés doit être revue systématiquement à la clôture de chaque exercice. Le respect des conditions de comptabilisation des actifs d'impôt différé doit être examiné à chaque clôture. Rappelons qu'un actif d'impôt différé ne doit être comptabilisé que si sa récupération est probable. La révision peut donc entraîner :

- Une baisse de la valeur des actifs d'impôt différé si la probabilité de bénéfices futurs diminue ;
- Ou une augmentation de leur valeur lorsque la probabilité de bénéfices futurs augmente.

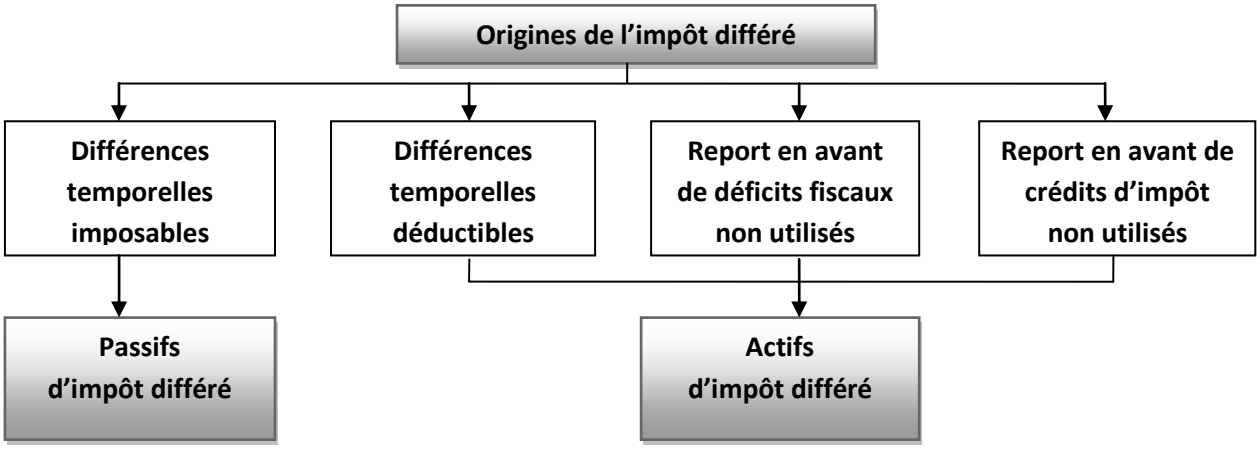
3.2. Comptabilisation

3.2.1. Origines de l'impôt différé

Les événements qui sont à l'origine des impôts différés sont illustrés par le schéma suivant :

[1] Odile Barbe, Laurent Didelot, « **Maitriser les IFRS** », Op. Cit., P.319.

Schéma N° : Origines des impôts différés



Source : Odile Barbe, Laurent Didelot, ''Maitriser les IFRS'', Op cit. P.315.

3.2.2. Le principe de symétrie

Les impôts différés sont comptabilisés[1] :

- Dans le résultat non courant lorsqu'ils naissent de transactions enregistrées en résultat ;
- Au débit ou au crédit des capitaux propres lorsqu'ils sont relatifs aux éléments imputés directement en capitaux propres. Les retenues à la source sur les dividendes versés sont comptabilisées en capitaux propres comme un élément de la distribution, en même temps que les distributions correspondantes ;
- En contrepartie du goodwill, dans le cas des regroupements d'entreprises. Seul l'impôt différé passif est comptabilisé, et ceci uniquement lorsque le goodwill ou son amortissement est fiscalement déductible.

3.2.3. Comptabilisation lors de la constatation

La contrepartie des écritures d'impôts différés mentionnés au bilan peut varier suivant la nature des opérations qui en sont à l'origine[2].

Dans la grande majorité des cas, la contrepartie consistera à mouvementer un compte d'impôt sur les sociétés du compte de résultat. Mais ce schéma n'est pas systématique, il existe des situations où la contrepartie est située également au bilan.

L'écriture type sera ainsi :

- Débit : impôt différé résultat (c'est-à-dire une diminution du résultat comptable),
- Crédit : impôt différé passif ;

Ou :

- Débit : impôt différé actif,
- Crédit : impôt différé résultat (c'est-à-dire une augmentation du résultat comptable).

[1] Eric Delesalle, « **Normes IAS/IFRS** », Op. Cit., P. 146.
[2] Patrick Morgenstern, « **Les impôts différés** », Op. Cit., P.23.

3.2.4. Comptabilisation lors de la reprise

Toutes les écritures d'impôts différés ont vocation à être contre-passées ultérieurement afin de s'ajuster à la nouvelle situation à la clôture de chaque exercice.

Généralement, la reprise consistera à contre-passer l'impôt différé situé au passif ou à l'actif du bilan. La contrepartie de cette reprise, là encore, très souvent une écriture qui transite par les résultats (mais cela n'est pas systématique)

Cette contre-passation obéit (comme pour la constatation initiale) au principe de symétrie. Cela signifie que la contrepartie comptable sera comptabilisée en résultat ou en réserves en fonction des modalités comptables de l'opération à laquelle est attachée l'écriture d'impôt différé.

4. Présentation des impôts différés et informations

4.1. Présentation

4.1.1. *Compensation*

Les actifs et passifs d'impôts différés doivent être compensés si et seulement si (§74) :

- 1. L'entité dispose d'un droit juridiquement exécutoire de compenser les actifs et passifs d'impôt exigible ; et
- 2. Les actifs et passifs d'impôts différés concernent des impôts sur le résultat prélevés par la même autorité fiscale :

  -Soit sur la même entité imposable ;
  -Soit sur des entités imposables différentes qui ont l'intention, soit de régler les passifs et actifs d'impôt exigible sur la base de leur montant net, soit de réaliser les actifs et de régler les passifs simultanément, lors de chaque période future au cours de laquelle on s'attend à ce que des montants importants d'actifs ou de passifs d'impôt différés soient réglés ou récupérés.

4.1.2. *Présentation dans l'état de situation financière et dans l'état du résultat global*

Les actifs et passifs d'impôts différés doivent être présenté sur une ligne distincte de l'état de situation financière et doivent être distingués des actifs et passifs d'impôts exigibles (IAS 1. §54).

Lorsque la distinction entre éléments courants et non courants est pratiquée dans ces états financiers, les actifs et passifs d'impôts différés doivent être classés en non courants (IAS 1. §56).

La charge (le produit) d'impôt relatif au résultat des activités ordinaires doit être présenté € dans l'état du résultat global (IAS 12. §77).

Les différences de charge résultant de la conservation de passifs ou d'actifs d'impôt différé étrangers peuvent être classées en charge (produit) d'impôt différé dans l'état du résultat global comptabilisées si cette présentation est considérée comme la plus pertinente pour les utilisateurs des états financiers (IAS 12. §78).

4.2. Informations à fournir

La norme IAS 12 préconise une information en annexe assez détaillée et de communiquer les principales composantes de la charge d'impôt qui est inscrit dans les comptes.

Un rapprochement entre le taux d'impôt « théorique » et le taux d'impôt « effectif » et la preuve de l'impôt différée actif en cas de déficits fiscaux récents doivent faire l'objet d'une mention en annexe[1].

De nombreuses informations sont du fait de la variété des impôts différés et de la complexité des modalités de calcul et de comptabilisation des impôts différés. Notamment (IAS 12. §79) :

- Total de l'impôt exigible et différé aux éléments directement comptabilisés en capitaux propres ;
- Le montant (et, si elle existe, la date d'expiration) des différences temporelles déductibles, pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés pour lesquels aucun actif d'impôt différé n'a été comptabilisé ;
- L'explication de la relation entre la charge/produit d'impôt et le bénéfice comptable cet état de réconciliation est communément appelé preuve d'impôt ;
- Le montant total des différences temporelles liées à des participations dans des filiales, entreprises associées, coentreprises et investissement dans des succursales, pour lesquelles des passifs d'impôt différé n'ont pas été comptabilisés ;
- L'explication des changements de taux d'impôt applicable(s) par rapport à l'exercice précédent ;
- Pour les activités abandonnées, la charge d'impôt relative au gain/ à la perte lié à l'abandon et au résultat curant des activités abandonnées de la période ainsi que les montants correspondant pour tous les exercices antérieurs présentés ;
- Le montant d'un actif d'impôt différé et la nature des éléments probants justifiant la comptabilisation sous certaines conditions ;
- Les principales composantes de la charge (produit) d'impôt.

[1] Eric TORT, Lionel ESCAFFRE, « **Améliorer l'information financière en IFRS** », Editions Dunod, Première édition, Paris, 2013, P. 63.

4.2.1. La preuve de l'impôt

Il est d'usage d'établir une preuve de l'impôt pour sécuriser les écritures d'impôts différés.

Cette preuve repose sur l'idée qu'en principe le résultat comptable avant impôt multiplier par le taux de l'impôt doit fournir le montant de l'impôt total comptabilisé en résultat (impôt exigible plus impôt différé).

En effet, l'objectif des impôts différés étant de faire correspondre l'impôt afférent aux opérations comptabilisées, cette égalité doit, en principe, se vérifier. Lorsqu'elle ne se vérifie pas (se qui sera fréquent), la différence trouvée doit faire l'objet d'une explication[1].

L'ensemble de ce travail se nomme la preuve de l'impôt.

4.2.2. Présentation de la preuve de l'impôt

Rapprochement en valeur absolue entre la charge d'impôt et le résultat avant impôt :

Tableau N° 05 : La preuve de l'impôt

	N	N+1
Résultat net		
Intérêts minoritaires		
Résultat net des sociétés mises en équivalence		
Charge d'impôt		
Résultat avant impôt		
Charge d'impôt théorique		
rapprochement		
Différences permanentes		
Opérations imposées à taux réduit		
Variation des taux d'impôt		
Ajustement des impôts différés actifs constatés aux cours d'exercices antérieurs		
Crédits d'impôt et autres impôts		
CHARGE REELLE D'IMPOT		

Source : Eric TORT, Lionel ESCAFFRE, ''Améliorer l'information financière en IFRS'', Op cit. P.64.

[1] Patrick Morgenstern, « **Les impôts différés** », Op cit., P. 24.

Troisième section : L'impôt différé, une innovation du SCF

Dans cette section nous allons analyser successivement les points suivants : l'inspiration des IFRS dans les définitions et les critères de reconnaissance (sous section 1), les impacts pour l'entreprise algérienne (sous section 2) et la position de l'administration fiscale (sous section 3).

Sous section 1 : L'inspiration des IFRS dans les définitions et les critères de reconnaissance

1. Les normes internationales de l'information financière

Une norme comptable est un texte qui s'attache à définir le sens des concepts fondamentaux de la comptabilité et à indiquer la manière dont il convient de s'y prendre pour traiter convenablement une transaction sur le plan comptable. Chaque pays dispose des ces propres normes comptables pour guider les entreprises dans l'établissement de leurs comptes annuels. La comptabilité est donc une construction sociale qui reflète le pays dans lequel elle s'est développée.

A l'inverse, les normes comptables internationales, dites IFRS (International Financial Reporting Standards), proposent au monde entier un corpus unique de règles comptables[1].

1.1. Historique et instances concernées

L'IASC, International Accounting Standards Committee, a été créée en 1973 à Londres. Ce comité a émis un certain nombre de normes pendant la période 1973-1995. Ces normes avaient un caractère ouvert et étaient le recensement des normes existantes dans les principaux pays développés[2].

La convergence de ces normes a été réalisée pendant la période 1995-2000 avec rédaction de normes révisées prévoyant une règle (traitement de référence) et des exceptions (traitement alternatif). Jusqu'à cette époque, les sociétés avaient la possibilité de ne pas utiliser toutes les normes IAS (International Accounting Standards).

A compter de 2000, la norme IAS 1 a rendu obligatoire l'utilisation de l'intégrité des normes IAS pour toute société qui désire se prévaloir de ce référentiel.

L'IOSCO (International Organization of Securities Commission) a accepté de considérer les normes IAS comme un référentiel mondial reconnu sur les places boursières.

L'IASC a été transformé en une fondation privée dénommée IASB (International Accounting Standards Board).

Les normes de l'IASB sont, depuis la mise en place de la nouvelle préface aux normes internationales, en mai 2002, appelées IFRS (International Financial Reporting Standards) lesquelles désignent à la fois les normes IAS existantes et les futures normes.

Il ya une quarantaine de normes IAS / IFRS.

---

[1] Levent KILIG, « **Compta Finance : Comprendre, construire et faire parler les comptes** », Editions d'Organisation, Paris, 2003, P.19.

[2] Gervais MOREL, « **Les documents de synthèse de l'entreprise : Aide à la lecture de la liasse fiscale »**, Revue Banque Edition, Paris, 2005, P.212.

1.2. Les IFRS dans le monde

En 2012, plus de 100 pays imposent ou autorisent l'utilisation des IFRS pour certaines catégories de sociétés, en général les sociétés cotées et les entreprises financières. D'autres pays se sont engagés dans un processus d'adoption ou de convergence avec les IFRS[1].

Après la première vague, 2005-2006 jusqu'en 2009, qui a vu un grand nombre de pays adopter les IFRS (notamment Union Européenne, Australie, Nouvelle-Zélande, Afrique du Sud), une nouvelle vague 2010-2015 se dessine avec la décision de plusieurs pays d'adopter les IFRS ou de converger vers ces normes selon des modalités propres.

L'Algérie a donc adopté les IFRS avec cette deuxième vague par l'instauration d'un Système Comptable et Financier qui converge aux normes internationales de l'information financière.

2. Le Système Comptable et financier Algérien

Le système comptable applicable jusqu'à la fin 2009 en Algérie était défini par le Plan Comptable National, publié au journal officiel du 9 mai 1975 (PCN 75).

En l'absence de mise à jour significative depuis 30 ans, ce dispositif était devenu relativement inadapté à la pratique des opérations économiques et des affaires en Algérie, particulièrement dans le contexte de l'ouverture des marchés et de l'arrivée d'investisseurs étrangers[2].

Afin de répondre aux besoins et attentes résultant de l'ouverture des marchés qu'a connue l'Algérie lors de ces dernières années, un nouveau Système Comptable et financier a été élaboré (SCF).

Le SCF a été mis au point par le Conseil National de la Comptabilité Algérien (CNCA), en collaboration avec des professionnels algériens et avec le conseil national de la comptabilité français.

2.1. Vers un langage comptable universel

L'Algérie a décidé qu'à partir du 1er janvier 2010 les sociétés établiraient leurs comptes annuels conformément Système Comptable et Financier. En fait, Le SCF introduit en quelques lignes des notions très novatrices en comptabilité algérienne, et les décrit de façon très sommaire. Les mêmes règles sont en général explicitées dans les IFRS au sein de normes nettement plus complexes.

Dans ce contexte, il faudra logiquement, quand on en passera au stade pratique, se référer à la source et appliquer le référentiel lui-même. La complexité des textes sources, le CNC a manifestement voulu éviter dans cette première application mouture, apparaîtra alors dans toute sa splendeur. A moins que le CNC et les professionnels comptables algériens ne viennent normaliser ou clarifier eux-mêmes les textes ou certaines interrogations, et leur donnent une certaine autonomie par rapport au référentiel international.

[1] PWC, « **IFRS 2012** », Op. Cit., P.54.
[2] KPMG Algérie, «**Guide investir en Algérie** », Op. Cit., P.148.

2.2. Principales innovations introduites par le SCF

Les principales innovations par rapport au PCN 75 sont les suivantes[1] :

- Les entreprises ne seront plus obligées d'arrêter leurs comptes au 31 décembre, si le cycle d'année civile est incompatible avec l'activité ;
- Le paragraphe sur l'indépendance des exercices introduit la notion d' « événements postérieurs à la clôture » qui n'était pas une notion courante en Algérie ;
- L'image fidèle, avec la possibilité de déroger à une règle si elle ne permet pas d'avoir une image fidèle ;
- Le critère de significativité, selon lequel les règles comptables ne s'appliquent pas aux transactions non significatives ;
- La prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique, qui suggère de rechercher le vrai sens d'une transaction avant d'en déterminer le traitement comptable.

La notion des Impôts Différés se situe donc dans ce dernier point et constitue une nouveauté par rapport aux pratiques antérieures.

2.2.1. *Les impôts différés*

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

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

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

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

3. Définitions et critères de reconnaissance des impôts différés

On trouve dans le SCF une inspiration très nette des IFRS au niveau des grandes définitions ou des critères fondamentaux de reconnaissance.

Pour un utilisateur habituel des IFRS, cette inspiration est claire et certaines dispositions anodines renvoient de façon évidente à des dispositions (parfois ardues) du référentiel international.

Dans de nombreux cas en effet, le SCF semble être une lecture simplifiée des IFRS, mais contient généralement, un renvoi implicite vers les normes d'origine, qui sont particulièrement complexes.

[1] KPMG Algérie, «**Guide investir en Algérie** », Op. Cit., P.142.

3.1. Définitions

L'imposition différée est une méthode comptable qui consiste à comptabiliser en charges, la charge de l'impôt sur le résultat imputable aux seules opérations de l'exercice (SCF § 134-1)[1].

Un impôt différé correspond à un montant d'impôt sur les bénéfices payable (impôt différé passif) ou recouvrable (impôt différé actif) au cours d'un ou des exercice(s) futur(s) (SCF § 134-2).

On distingue les impôts différés et les impôts différés passifs (appelés aussi actifs et passifs d'impôts différés).

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

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

3.1.1. Les actifs d'impôts différés

Les actifs d'impôt différés désignent les montants des impôts sur le bénéfice recouvrables sur l'exercice ou les exercice(s) futur(s) au titre :

- des différences temporelles déductibles : celles-ci génèrent des montants qui seront déductibles de l'impôt sur le résultat au titre d'exercices futurs ;
- du report en avant de pertes fiscales non utilisées ;
- du report en avant de crédits d'impôt non utilisés.

3.1.2. Les passifs d'impôts différés

Les passifs d'impôt différé désignent les montants des impôts sur le bénéfice payables au cours de l'exercice ou des exercices futur(s) au titre des différences temporelles imposables : celles-ci génèrent des montants imposables au titre d'exercices futurs.

3.1.3. Le report en avant de pertes fiscales et de crédits d'impôts non utilisés

Un actif d'impôt différé doit être comptabilisé pour le report en avant de pertes fiscales et de crédits d'impôt non utilisés, dans la mesure où le déficit n'est pas prescrit et qu'il est probable que l'on disposera de bénéfices imposables futurs sur lesquels ces pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés pourront être imputés.

[1] 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**. J.O. N°19, Mars 2009.

Par ailleurs, lorsque l'entité a enregistré des déficits fiscaux antérieurs atteints par la prescription, elle ne peut reconnaître d'IDA liés à ces déficits qu'à hauteur des différences temporelles imposables suffisantes ou des bénéfices imposables futurs dont l'existence est clairement établie. Dans ce cas le montant de l'IDA et les écritures de reconnaissance sont mentionnées dans l'annexe

Les critères de comptabilisation des actifs d'impôt différé résultant du report en avant de pertes fiscales et de crédits d'impôt non utilisés sont les mêmes que ceux retenus pour la comptabilisation des actifs d'impôt différé résultant de différences temporelles déductibles.

3.2. Critères de reconnaissance des ID

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 (SCF § 134-2).

En application du principe de prudence, un passif d'impôt différé doit être comptabilisé pour toutes les différences temporelles imposables.

Un actif d'impôt différé est comptabilisé pour le report en avant de crédits d'impôts ou des déficits fiscaux inutilisés s'il est probable qu'un bénéfice imposable suffisant sera disponible à l'avenir (SCF §134).

La récupération des IDA est considérée comme probable lorsqu'il existe un bénéfice imposable attendu au cours de la période de prescription) des actifs d'impôts différés[1] :

Exemples d'éléments favorables :

- L'existence de carnets de commandes fermes ou de contrats générateurs de bénéfices futurs.

Exemples d'éléments défavorables :

- Existence de pertes lors d'exercices précédents. Il est alors présumé qu'un bénéfice n'est pas probable, sauf à apporter des preuves contraires convaincantes ;
- Comptes prévisionnels en pertes.

.

Sous section 2 : Les impactes pour l'entreprise algérienne

Pour prendre une image parlante, passer des normes comptables algériennes aux IFRS, c'est un peu passer de la conduite à droite à la conduite à gauche.

Deux univers se côtoient. En Algérie, l'objectif de la comptabilité est de répondre aux préoccupations du fisc et d'un actionnariat familial. Les comptes sont donc peu tournés vers l'information financière. A l'inverse, le référentiel IFRS a pour but de donner une image économique de l'entreprise et de mesurer la richesse créée pour que l'actionnaire puisse prendre les décisions économiques de cause. N'oublions pas que les entreprises des pays anglo-saxons se financent par des fonds provenant des marchés boursiers : ceci explique cela.

[1] B. Tiguemounine, « **Comptabilité Approfondie : Cours sur l'impôt sur le résultat selon le référentiel SCF** », Préparation à l'examen du diplôme d'expert comptable, Institut supérieur de gestion et de planification, Alger, Mars 2012, PP. 5-6.

C'est en ce sens que nous parlons d'une révolution : nous basculons d'une comptabilité influencée par des considérations fiscales à une logique où la dimension économique prend un poids important. Cette révolution à des conséquences innombrables sur les états financiers produits par les entreprises.

1. Les enjeux des normes IFRS

En Algérie, l'enjeu de l'application des IFRS est l'adoption d'un référentiel comptable universel, favorisant ainsi l'homogénéité des informations financières produites par les entreprises.

La construction d'un système comptable et financier conforme aux IFRS passe par un corps de normes homogènes, strictes et reconnue internationalement.

L'objectif est d'obtenir une information transparente et comparable. Cette volonté s'inscrit dans un contexte où la sécurité financière est devenue une priorité pour les marchés.

2. La mise en place des IFRS et conséquences

La mise en place des IFRS va entrainer un certain nombre de modification et une adaptation progressive pour toutes les entreprises à compter de 2010[1].

2.1. Modification organisationnelle

Une harmonisation importante devra être réalisée au niveau du reporting interne des groupes.

Les fonctions de contrôleur de gestion, de responsable de la comptabilité générale et de la consolidation devront être repositionnées et redéfinies, leur interconnexion étant plus forte.

Les directions financières seront plus exposées, du fait de prise de positions nécessaires en matière de juste valeur, tests de dépréciation..., sujets plus subjectifs qu'en normes précédentes.

Les directions opérationnelles devront nécessairement s'impliquer d'avantage dans le processus d'établissement des comptes, notamment la direction industrielle, la recherche et développement.

2.2. Des changements philosophiques

Les normes IFRS ont un objectif prédominant d'information, de transparence, de comparabilité, au-delà des principes comptables.

- Il ya prédominance de la substance économique sur la forme juridique et fiscale ;
- Il ya prédominance du bilan sur le compte de résultat et une approche en grande masse ;
- Il ya une généralisation de la juste valeur et des testes de dépréciation.

Certains repères financiers vont disparaître comme par exemple les notions de CAF, Valeur Ajoutée, Résultat d'exploitation..., modifiant ainsi les analyses financières. Il y aura lieu de nouveaux indicateurs de mesure des performances.

[1] Pour ce point, nous nous somme référé aux conséquences de la mise en place des IFRS en France évoquées par : Gervais MOREL, « **Les documents de synthèse de l'entreprise : Aide à la lecture de la liasse fiscale »**, Op. Cit., PP. 214-215, puisque à notre avis ces conséquences sont les mêmes dans le contexte algérien.

3. L'apport des normes IFRS

L'instauration d'un langage comptable et financier commun est une avancée notoire. Les normes IFRS assurent aux investisseurs une meilleure lisibilité des comptes en utilisant un langage international compréhensible par tous. Si les entreprises utilisent les mêmes normes comptables, le même cadre conceptuel pour présenter leurs états financiers, l'investisseur canadien est en mesure de comprendre les comptes d'une entreprise algérienne.

De surcroît, les normes IFRS s'avèrent précieuses pour améliorer la comparabilité de l'information comptable et financière à l'échelle mondiale. Si les comptes annuels des entreprises sont confectionnés sur la base des mêmes règles du jeu comptable, l'investisseur financier peut discerner sans difficulté l'entreprise la plus rentable[1].

3.1. Les avantages des normes IFRS

Les normes IFRS apportent une meilleure information sur les risques et les méthodes d'évaluation, notamment en annexe.

Les normes IFRS apportent également une meilleure communication sur la performance, avec notamment une présentation du compte de résultat par fonction, des informations sectorielles et une appréciation de la juste valeur.

3.2. Les inconvénients des normes IFRS

Un certain nombre de normes sont très complexes et techniques. Une approche pragmatique est indispensable, une approche trop puriste pouvant être peu fructueuse.

- La règle de prudence est marginalisée, il est fait appel d'avantage au jugement ;
- Il ya prédominance de l'évaluation sur les valeurs historiques ;
- Certaines écritures sont enregistrées directement en capitaux propres, ce qui rend plus opaque la mesure de la performance ;
- La compensation entre les gains et les pertes et possible au sein d'une même unité génératrice de trésorerie ;
- Les règles concernant la comptabilisation des provisions sont très strictes, voire excessives.

4. L'impact des réformes comptables

Il n'est pas certain que les immobilisations de l'entreprise algérienne soient notablement touchées par les nouvelles normes, à l'instar de ce qui s'est passé en Europe, où peu d'entreprises ont opté pour des réévaluations systématiques et/ou constaté de très lourds ajustements sur les composants.

A long terme, la plus part seront touchées au niveau de la comptabilisation des frais d'emprunts et de la mise en place d'amortissements économiques (et non plus fiscaux)[2].

Les autres thématiques ne devraient toucher qu'un nombre limité d'entreprises, mais elles pourront néanmoins avoir des impacts très importants chez ces dernières, notamment :

[1] Levent KILIG, « **Compta Finance : Comprendre, construire et faire parler les comptes** », Op. Cit., P. 21.
[2] KPMG Algérie, «**Guide investir en Algérie** », Op. Cit., P.146.

- Les possibilités de réévaluation dans les entreprises ayant un patrimoine foncier et immobilier (surtout si l'on peut ne pas le taxer, et constater un simple impôt différé) ;
- Les composantes dans les grands ensembles « clef en main » ;
- Les provisions de remise en état dans les industries extractives ou polluantes ;
- Les « impairment tests » dans les entreprises souffrant d'une forte sous-activité.

Sous section 3 : La position de l'administration fiscale

Une fois les différents textes publiés, il restait à savoir si l'administration fiscale allait accepter les nouvelles règles comptables du SCF. Aussi, est-ce avec une attention particulière que les différentes lois de finances publiées depuis 2009 ont été étudiées.

Une autre grande question qui se posait à propos du SCF était de savoir si le fisc allait valider globalement le nouveau système, ou au contraire le rejeter en bloc, comme cela a pu être le cas dans d'autres pays.

La réponse a l'avantage d'être contenue clairement dans l'article 141 ter[1] du CID : Les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le système comptable financier, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles fiscales applicables pour l'assiette de l'impôt.

Concrètement, cette règle est très importante : elle signifie que l'administration fiscale est censée accepter toutes les dispositions et conséquences comptables du SCF, dès lors qu'elles ne contredisent pas les textes fiscaux existants.

1. Difficultés de contrôle des nouvelles règles du SCF

Les comptabilités tenues suivant les principes du système comptable financier aboutissent à l'élaboration de registres comptables ne correspondant pas aux pièces justificatives établies lors des transactions. Ce qui rendra très difficile l'accomplissement des missions de contrôle des vérificateurs de l'administration fiscale[2].

Cette comptabilité tenue sans observation des formalités prescrites par le code de commerce risque de ne pas être admise par les juridictions en charge des infractions économiques et financières et les juridictions en charge des litiges en matière commerciale ou fiscale.

A défaut d'admission de cette comptabilité, le secteur des finances qui, pour les besoins de l'administration fiscale, a instauré des règles consistant à établir un bilan annuel quasiment purgé de tous les changements d'estimation réalisés conformément au nouveau système comptable financier afin d'obtenir des bases imposables conformes au droit fiscal.

[1] Complément de l'article 141 CID par les dispositions de l'article 06 LFC 2009.
[2] Sarrab Larbi, « **Le système comptable financier : contraignant, inutile et préjudiciable »,** El WATAN Economique, Article paru le 24. 03. 2014.

2. Les dispositions des lois de finances touchant au SCF

2.1. Les dispositions de la LFC 2009

La loi de finance complémentaire pour 2009 a fait couler beaucoup d'encre, avec des nouveautés fondamentales en matière d'investissement et de politique industrielle, elle contient également diverses dispositions traitant du SCF :

- Les contrats à long terme ou contrats de construction doivent, sauf impossibilité technique, être suivis selon la méthode de l'avancement ;
- Les pertes de valeurs probables sur les stocks ou les créances doivent faire l'objet des provisions nécessaire à condition qu'elles soient suffisamment précisées ;
- Les frais préliminaires ne seront plus activables, quand au sort des anciens frais, même s'ils sont finalement rétrospectivement passés en pertes, demeureront déductibles fiscalement.
- La possibilité d'étaler les plus-values sur les réévaluations d'actifs qui seront rapportées au résultat sur cinq ans (impôt étalé).

Dans la loi de finance complémentaire de 2009 figure donc différents points importants. Même si cela ne permet pas de régler tous les problèmes d'un seul coup, cela montrait indéniablement que l'administration fiscale intégrait l'arrivée imminente du SCF et avait commencé à s'y intéresser de près.

2.2. Les dispositions de la LF 2010

Diverses dispositions de cette loi sont relatives au SCF :

- Le crédit-bail s'amortira désormais chez le preneur tout au long de la durée du contrat et non plus sur la durée de vie du bien[1]. L'écart entre l'amortissement économique et l'amortissement fiscal génèrera un impôt différé à constater.
- Les méthodes d'amortissement dégressives ou progressives sont possibles[2].
- Les subventions seront imposées lors de l'exercice de leur encaissement. Il y'aura donc, à priori, des impôts différés à constater.

3. Principales divergences fiscalo-comptables

3.1. Les immobilisations

Sur le plan fiscal, une immobilisation doit figurer dans l'actif de l'entreprise avec son coût d'acquisition augmenté des frais accessoires à la mise en l'état du bien. Cette immobilisation s'amortira sur une durée « d'usage » avec la possibilité d'application, dans certains cas, d'amortissements accélérés.

Les immeubles de placement sont évalués selon la méthode du coût amorti, c'est-à-dire le coût d'acquisition après déduction des amortissements. Les loyers correspondants à des contrats de location-financement sont comptabilisés comme les contrats de location simple, c'est-à-dire en charge cher le preneur et en produit chez le bailleur.

[1] Il faut rappeler que cette disposition ne s'applique plus depuis 01.01.2013. A partir de cette date, le traitement fiscal de crédit- bail devrait vraisemblablement s'aligner sur les règles comptables.

[2] L'amortissement selon les unités de production n'est pas évoqué, ce qui vaudrait dire qu'on aurait alors une divergence fiscalo-comptable avec des impôts différés à la clef.

Concernant les immobilisations incorporelles, les dépréciations éventuelles sont constatées par voie de provisions mais il est tout de même interdit de déprécier un fond de commerce, sauf cas particulier de baisse globale de chiffre d'affaire par exemple.

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

Les immobilisations sont amorties sur la durée réelle d'utilisation (durée économique) avec la prise en compte d'une éventuelle valeur résiduelle. La durée d'amortissement doit être revue annuellement ainsi que des testes de dépréciation doivent être effectués.

Deux modalités se présentent quant à l'évaluation des immeubles de placement : soit au coût diminué du cumul d'amortissements et du cumul des pertes de valeurs ; soit sur la base de la juste valeur.

Le preneur, dans un contrat de location-financement procédera à la comptabilisation d'un actif comme s'il avait acquis le bien, alors que le bailleur comptabilisera une créance financière évaluée à la juste valeur du bien donné en location.

Pour les immobilisations incorporelles, il faut distinguer les différents éléments du fond de commerce et de procéder régulièrement à un teste de dépréciation sur chacun des éléments, sans possibilité de reprise de la diminution de la valeur de l'actif.

3.2. Les instruments financiers

La règlementation fiscale retient le principe du coût historique pour les instruments financiers avec constatation éventuelle d'une dépréciation par voie de provision[1].

Le SCF distingue quatre catégories d'instruments financiers :

- Actifs détenus à des fins de transaction (juste valeur, imputation des écarts en résultat) ;
- Actifs détenus jusqu'à échéance (évaluation au coût amorti) ;
- Prêts et créances émis par l'entreprise (évaluation au coût amorti) ;
- Actifs disponibles à la vente (juste valeur, imputation des écarts en capitaux propres)[2]

3.3. Avantages accordés au personnel

D'un point de vue fiscal, les engagements de retraite et autres avantages postérieurs à l'emploi ne peuvent pas donner lieu à des provisions déductibles.

En comptabilité, il est obligatoire de comptabiliser sur une base actuarielle les avantages au personnel, qu'ils soient des avantages à court terme, à long terme ou des indemnités de fin de contrat.

[1] UNICOM Formation, « **Présentation de l'impôt sur le résultat : Impôt exigible et impôt différé selon le référentiel IFRS et SCF »,** Alger**,** juin 2011, PP. 4-8.

L'impôt sur le résultat tel qu'il est calculé dans le respect de la règlementation fiscale, certes, il représente en partie la charge d'impôt exigible vis-à-vis de l'administration fiscale mais il ne permet pas l'appréciation de la totalité de la charge d'impôt qui inclut l'impôt exigible et l'impôt différé.

De ce fait, et selon les normes internationales, une distinction entre la charge d'impôt exigible et la charge d'impôt différé doit être effectuée pour mieux représenter l'aspect économique des opérations imposables.

Les impôts différés, rappelons le, servent à informer les utilisateurs des états financiers que l'entreprise bénéficiera dans le futur d'une économie d'impôts, ou au contraire devra payer un supplément d'impôt.

Les impôts différés représentent donc une technique comptable de régularisation, fiscalement neutre, et qui permet de rapprocher la charge d'impôt exigible à la charge d'impôt réelle.

En Algérie, cette nouvelle technique est désormais applicable depuis 2010, date à laquelle le SCF est entré en vigueur, dans les comptes sociaux.

Les définitions et les critères de reconnaissances des impôts différés selon le SCF sont très proches de celles du référentiel IFRS. Elles sont parfois évoquées d'une façon superficielle pour éviter la complexité des normes à l'origine (norme IAS 12).

Entre la superficialité du SCF et la complexité des normes IFRS, les entreprises algériennes se retrouvent face à des situations de « gêne » surtout lorsqu'on saura que les impôts différés peuvent avoir un impact direct sur les capitaux propres de l'entreprise.

CHAPITRE II : L'IMPOT DIFFERE

La fiscalité différée repose sur la constatation en comptabilité de différences temporelles taxables ou déductibles. Il s'agit de comptabiliser les écarts entre la valeur comptable et la valeur fiscale d'un élément du bilan. Lorsque les actifs et passifs concernés seront respectivement récupérés ou payés, les écarts constatés ajusteront l'assiette fiscale[1].

La méthode de l'imposition différée consiste à rattacher la charge ou l'économie d'impôt sur les résultats à son fait générateur. Il s'agit en quelque sorte d'appliquer à l'impôt sur les résultats le même principe de spécialisation des exercices que pour l'ensemble des autres produits et charges. En ce sens, la méthode de l'imposition différée constitue un « progrès » dans l'optique de la présentation d'une image fidèle de la situation financière de l'entreprise.

L'impôt sur les sociétés représente une donnée importante dans la formation du résultat net comptable. Pour traduire l'effet comptable de ces impôts, s'en tenir à constater dans les comptes uniquement l'impôt exigible qui résulte du calcul du résultat fiscal annuel est susceptible d'aboutir à donner une image non fidèle du véritable niveau des capitaux propres afférent à une entreprise ; notamment lorsque des résultats comptables s'y trouvent alors que leurs effets sur l'impôt exigible interviendront ultérieurement ou à l'inverse lorsque des résultats sont imposables alors que leur prise en compte dans la comptabilité n'interviendra qu'ultérieurement.

C'est pourtant le cas lorsque seul l'impôt exigible est retenu dans les comptes, au gré des fluctuations de la réglementation fiscale. Aussi, l'idée d'incorporer des écritures de « report d'impôt » (désignées par les termes « impôts différés ») s'est faite jour même de l'élaboration des comptes consolidés mais aussi du fait des différences entre le résultat comptable et le résultat fiscal.

Dans ce deuxième chapitre, consacré uniquement à l'impôt différé, nous évoquerons en premier lieu son fondement, c'est-à-dire de l'insuffisance de la seule prise en compte de l'impôt exigible d'où apparaitra la complémentarité entre les deux (impôt exigible et impôt différé), les principes comptables plaidant leur prise en compte ainsi qu'un historique de leur émergence dans les payés développés.

Ensuite une analyse des principales sources d'imposition différée. Ces sources nous permettront d'identifier les impôts différés, de déterminer leur caractère puis de procéder à leur évaluation.

En fin, nous exposerons les liens techniques entre l'impôt différé et le taux effectifs d'impôt ainsi que les schémas comptables des impôts différés et les aspects informationnels relatifs.

[1] Eric TORT, Lionel ESCAFFRE, « **Améliorer l'information financière en IFRS** », Op. Cit., P.61.

Première section : Fondement, principes et émergence des impôts différés

Dans cette première section du second chapitre nous allons parler des points suivants : L'insuffisance de la seule méthode de l'impôt exigible (sous section 1), les principes comptables et l'objectif de l'image fidèle (sous section 2) et L'émergence du raisonnement dans les payés développés (sous section 3).

Sous section 1 : L'insuffisance de la seule méthode de l'impôt exigible

1. La méthode de l'impôt exigible

Comme nous l'avons déjà vu dans la section une du premier chapitre, la méthode de l'impôt exigible consiste à enregistrer au compte de résultat, en tant que charge d'impôt sur les bénéfices, l'impôt figurant sur la déclaration fiscale établie au titre de l'exercice.

Il est quelquefois affirmé que la méthode de l'impôt exigible est confrontée par le fait que l'impôt à payer est calculé sur une base globale imposable, qui est le net des opérations déductibles et d'opérations taxables auquel s'ajoutent des suppléments d'impôts et des crédits d'impôt, et qu'il est donc purement théorique d'essayer d'isoler l'effet fiscal de certaines opérations[1].

Toutefois, le problème qui se pose consiste à se poser la question suivante : faut-il introduire au bilan un facteur d'incertitude ou accepter de fausser les résultats et leur comparaison dans le temps[2] ?

1.1. Arguments favorables à cette méthode

La méthode de l'impôt exigible présente l'avantage majeur d'être objective, du fait qu'elle ignore l'incertitude ; elle n'est basée sur aucune hypothèse préalable. Ainsi, l'impôt comptabilisé correspond exactement à celui déterminé en application des dispositions fiscales applicables.

A l'inverse, la comptabilisation des impôts différés repose sur un certain nombre d'hypothèses liées notamment :

- A la définition des éléments pouvant générer des impôts ;
- A l'inscription en comptabilité d'impôts différés qui pourront, le cas échéant, ne jamais se traduire par un paiement à l'Etat ou par une imputation effective sur l'IS à payer (en cas de déficit chronique) ;
- Aux règles fiscales qui servent au calcul des impôts différés qui pourraient être remises en cause dans le futur ;

A ce sujet, il nous parait utile de faire observer que :

- L'incertitude en comptabilité concerne bien d'autres éléments avec lesquels il existe une obligation d'enregistrement comptable. La plupart des provisions sont déterminées avec une marge d'erreur du même type que celle devant affecter la détermination des impôts différés.
- Les changements de règles fiscales sont, le plus souvent, connus avant l'établissement des comptes (loi de finances publiée avant l'arrêté).

[1] M.A. OUKHELLOU « **Problématique et démarche de révision des impôts différés** », Op. Cit., P.39.
[2] M. FAVIER, Revue Française de Comptabilité, N° 180.

1.2. Arguments opposables à cette méthode

Le défaut majeur de la méthode de l'impôt exigible c'est qu'elle ne respecte pas les principes comptables.

La première critique que l'on peut faire à la méthode de l'impôt exigible est qu'elle aboutit au non respect du principe de spécialisation des exercices comptables qui suppose, rappelons-le, que soient rattachés à chaque exercice les charges et les produits qui le concernent effectivement, sans considération de leur date de paiement ou d'encaissement.

Aussi, selon le principe de prudence, il doit être tenu compte des risques et des pertes intervenues au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur, même s'ils sont connus entre la date de clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes.

On peut donc se demander comment assurer l'image fidèle de la situation financière et du résultat de l'entreprise du moment que c'est deux grands principes ne sont pas respectés par la méthode de l'impôt exigible.

2. La méthode du report d'impôt

Dans la méthode du report d'impôt ou de l'impôt différé, l'impôt sur les bénéfices est considéré comme une charge engagée par l'entreprise au même titre que les autres charges. Il doit être comptabilisé au cours des mêmes exercices que les produits et les charges auxquels il se rapporte. L'incidence des écarts temporels est reflétée dans la charge fiscale de l'exercice au compte de résultat et dans le solde des impôts différés au bilan.

Le mécanisme comptable des impôts différés est basé sur l'hypothèse que chaque opération a un effet fiscal distinct ; celui-ci entraîne une augmentation ou une diminution de l'impôt à payer. Il est réalisé lorsqu'il affecte le résultat fiscal, mais il est comptabilisé lorsqu'il affecte le résultat comptable.

L'idée de base dans la méthode du report d'impôt est donc de prendre en compte l'effet fiscal d'une opération dans la charge d'impôt de l'exercice au cours duquel l'opération est comptabilisée.

Sachant que la méthode de l'impôt exigible était notamment justifiée par le fait que l'impôt est assimilé à une distribution de bénéfices au profit de l'Etat[1] plutôt qu'à une charge, cette position s'appuyant sur le fait que s'il n'y a pas de bénéfice, il n'y a pas d'impôt ; la méthode de l'impôt différé rejette cette position.

En effet, une entreprise n'est pas sensée faire indéfiniment des pertes, le principe de continuité de l'exploitation sous-entendant que les entreprises sont créées pour réaliser des bénéfices et que les périodes déficitaires sont supposées temporaires.

C'est ainsi que l'impôt est considéré comme l'un des coûts ou des produits d'une entreprise au même titre que les salaires ou les subventions par exemple. De même que les coûts, l'impôt fait l'objet d'une gestion dans le but, le plus souvent, d'être réduit.

[1] Les partisans de la méthode de l'impôt exigible avancent que pour qu'il y ait impôt sur les sociétés, il faut qu'il y ait bénéfice. Si l'impôt était une charge, cette charge existerait, que la société soit bénéficiaire ou non

2.1. Arguments favorables à cette méthode

La méthode de report d'impôt permet un rattachement de l'impôt aux charges et produits qui leur donnent naissance. Elle donne ainsi une plus grande signification et une part plus juste au compte de résultat.

C'est une approche beaucoup plus réaliste de la notion d'image fidèle de l'entreprise qui, précisons-le, doit s'apprécier dans le respect des principes comptables fondamentaux en l'occurrence les principes de spécialisation des exercices et de prudence.

Au-delà de ce principal argument, la méthode du report d'impôt permet d'enregistrer en comptabilité et de faire apparaître en compte de résultat en tant que charge d'impôt d'une part, l'impôt exigible et d'autre part, l'impôt différé. Ainsi, l'information sur la fiscalité différée est principalement effectuée par la comptabilité elle-même.

Dans cette optique, les notes annexes au bilan et au compte de résultat ne sont destinées qu'à donner les compléments d'information nécessaires pour une meilleure analyse de ceux-ci et notamment faire ressortir la composition de la charge d'impôt de l'exercice en distinguant la partie exigible de la partie différée.

Le lecteur des états financiers, qui n'est pas forcément un professionnel éclairé, pourra donc avoir une approche objective de ces derniers sans avoir effectuer « un jeu de piste » pouvant s'avérer complexe entre bilan, compte de résultat et notes annexes.

2.2. Arguments opposables à cette méthode

La constatation des impôts différés dans les comptes sociaux en Algérie se heurte à des obstacles et l'évolution vers la pratique internationale semble lente. En effet, dans le contexte actuel, cette évolution est freinée par des obstacles de différents ordres :

2.2.1. Obstacles liés à la doctrine

Il est clair que le SCF a traité l'impôt différé d'une manière superficielle, sans donner aucune indication sur l'utilisation de l'impôt différé lors de son dénouement, bien évident, ce dernier qu'il soit un actif ou un passif doit être annulé lorsqu'il est utilisé. En outre, cette partie importante du SCF n'a pas été prise en charge par une note méthodologique d'application, laquelle explique davantage les règles d'application afin de faciliter sa compréhension[1].

2.2.2. Obstacles juridiques

Parmi ces obstacles, on peut citer le risque qui pourrait découler de la constatation de produits d'impôts liés aux impôts différés actifs puisqu'elle pourrait aboutir dans certains cas à la constatation de dividendes fictifs lourdement sanctionnée par le droit des sociétés.

2.2.3. Obstacles pratiques

Un problème pratique se pose également : est-ce que la comptabilisation des impôts différés actifs est fiscalement neutre ? La réponse ne semble pas forcément positive dans la mesure où les dispositions fiscales actuelles ne posent pas de conditions claires pour l'imposition ou l'exonération de produits provenant par exemple de l'activation comptable de déficit reportables ou de crédits d'impôt.

[1] Faouzi Zitouni, « **les impôts différés entre la théorie comptable et la pratique fiscale** »'', El WATAN Economique, article paru le 17.02.2014.

La constatation des actifs d'impôts différés présente le risque de taxation. En effet, compte tenu des règles strictes relatives à la constatation des impôts différés actifs, un impôt différé actif peut être considéré comme une créance acquise et risque d'être taxée en l'absence de texte fiscal l'exonérant.

Seule une disposition spécifique prévoyant explicitement l'exonération permettrait d'échapper à la taxation.

Sous section 2 : Les principes comptables et l'objectif de l'image fidèle

Les impôts différés sont des écritures comptables qui ont pour objectif de rattacher les effets fiscaux qui se rapportent aux opérations comptables comptabilisées et d'assurer ainsi une présentation cohérente et dynamique des comptes.

1. L'objectif essentiel des impôts différés : le réalisme des comptes

Le principe des impôts différés résulte de l'insuffisance de la prise en compte du seul impôt exigible pour traduire le correct rattachement des effets d'impôts aux opérations auxquelles ils se rapportent[1].

Certes, pour un nombre important d'opérations, l'effet comptable et l'effet fiscal sont présentés sur le même exercice en constatant uniquement l'impôt exigible. Il en est ainsi par exemple des opérations d'achat et de vente courantes.

Mais inversement, notamment pour les opérations non courantes ou de restructuration et pour les écritures de consolidation, l'effet comptable de certaines opérations et leur effet sur l'impôt exigible peuvent être présentés sur des exercices différents.

Les impôts différés représentent donc une technique de transcription de la fiscalité dans les comptes dans le but de les rendre plus réalistes et de les placer dans une conception dynamique. Ils n'influent pas sur la fiscalité elle-même[2].

2. Le principe de base des impôts différés

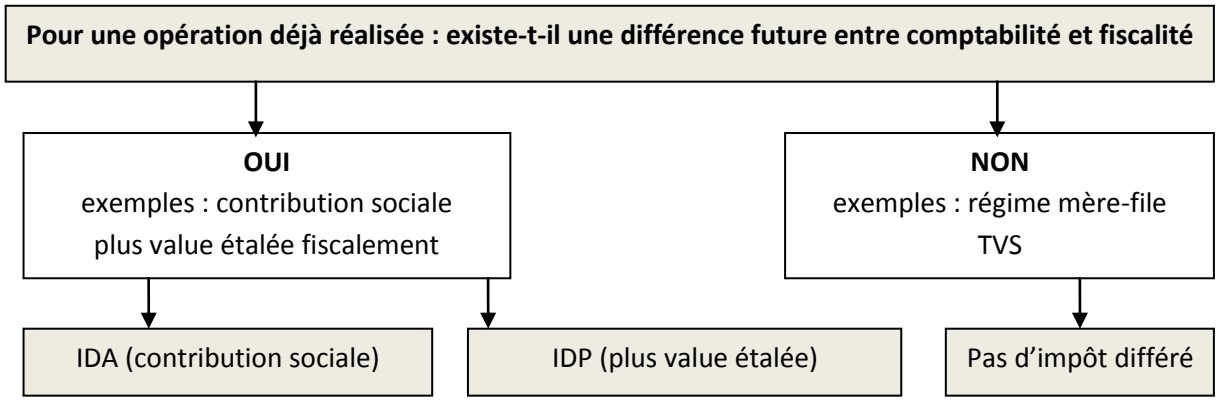
La constatation des impôts différés est nécessaire lorsqu'en conséquences d'opérations déjà réalisées, des différences sont appelées à se manifester à l'avenir, entre le résultat fiscal et le résultat comptable de l'entreprise, par exemple lorsque des opérations réalisées au cours d'un exercice ne sont imposables qu'au titre de l'exercice suivant.

L'impôt différé nécessite donc la réunion à la fois de deux conditions essentielles :

- Il faux qu'une opération soit déjà réalisée ;
- Il faut que des différences futures entre le résultat comptable et le résultat fiscal soient attendues lors du dénouement de cette opération.

[1] PWC, « **Evaluation d'actifs d'impôts différés selon les IFRS** », http://www.pwc-2011-12-20- assessment-of-deferred-tax-assets-fr.com, consulté le 14.11.2013.
[2] Patrick Morgenstern, « **Les impôts différés** », Op. Cit., P. 31.

Schéma N°05 : Le raisonnement selon le principe de base des ID



Source : Patrick Morgenstern, « Les impôts différés », Op. Cit., P. 32

3. Les impôts différés et les principes comptables

3.1. L'impôt différé et l'intangibilité du bilan d'ouverture

Généralement dans les normes comptables, on retient la règle d'intangibilité du bilan selon laquelle le bilan d'ouverture d'un exercice est le bilan de clôture de l'exercice précédent. Les soldes des comptes du bilan de clôture d'un exercice sont systématiquement repris à l'ouverture de l'exercice suivant, sans qu'aucune correction ni modification puisse être à ces soldes[1].

Cette règle s'applique à tous les éléments du bilan, la situation fiscale différée de N-1 sera donc reprise à nouveau dans l'exercice N. Ceci implique deux remarques :

- L'incidence des changements comptables dans le calcul des impôts différés devra être passée en principe, au compte de résultat ;

- La mise à niveau des soldes des impôts différés dues aux modifications de taux d'imposition, sont à enregistrer en charge ou en produit, dans l'exercice où ces changements sont acquis ou connus.

3.2. L'impôt différé et la permanence des méthodes d'évaluation et de présentation

La permanence des méthodes n'est pas synonyme d'intangibilité car un changement de méthode demeure possible s'il est justifier par le souci d'améliorer la qualité de l'information sur l'imposition différée. Les causes du changement de méthodes devront être analysées, les modifications qui en découlent et les incidences sur le résultat quantifiées, dans des notes annexes[2].

Toutefois, pour le cas des filiales, les impôts différés sont évalués et présentés suivant les règles imposées par le référentiel appliqué et les instructions du groupe notamment pour les éléments sur lesquels le référentiel adopté laisse la possibilité d'opter pour un choix ou pour un autre.

[1] M.A. OUKHELLOU « **Problématique et démarche de révision des impôts différés** », Op. Cit., P.18.
[2] Eric DELESALLE, « **La qualification de 25 cas courants d'impôt différé »,** RFC, N°328, Décembre 2000.

Les responsables financiers de la filiale se conforment aux instructions. La justification des options retenues et le cas échéant des changements intervenues est du ressort des responsables du groupe.

3.3. L'impôt différé et le principe de clarté (non-compensation)

En vertu de ce principe :

- Les opérations et informations doivent être inscrites dans les comptes sous la rubrique adéquate, avec la bonne dénomination et sans compensation entre elles;
- Les éléments d'actif et de passif doivent être évalués séparément ;
- Les éléments des états de synthèse doivent être inscrits dans les postes adéquats sans aucune compensation entre ces postes.

La question de la compensation est importante en matière d'impôts différés car elle se pose tout au long du processus de détermination et de présentation de l'impôt différé.

La possibilité de compenser ou non les impositions différées actives et passives dépond du niveau auquel la compensation est susceptible d'être opérée et de la satisfaction des conditions requises[1].

3.4. L'impôt différé et le principe d'importance significative

Ce principe d'importance significative s'applique aussi bien aux impôts différés identifiés qu'aux mentions à fournir dans l'annexe. En consolidation, son importance est beaucoup pus significative.

En effet, les retraitements obligatoires tels que ceux des impôts différés, seront négligés notamment s'ils sont d'un coût disproportionné et d'incidence négligeable sur les comptes.

La détermination des seuils de signification reste de la responsabilité du groupe. Il faut donc systématiquement chercher un compromis entre l'intérêt et l'importance de l'information, son délai et son coût d'obtention.

3.5. L'impôt différé et le principe de prudence

En vertu de ce principe, qui constitue l'un des fondements de la comptabilisation de l'impôt différé, toute charge future d'impôt doit faire l'objet d'une provision.

En revanche, la constatation d'une créance d'impôt sur l'Etat est soumise à des conditions restrictives.

La comptabilisation d'impôts différés actifs, en application du principe d'indépendance des exercices, ne sera possible que dans la mesure où il est en harmonie avec le principe de prudence.

[1] C. Maillet-Baudrier, A. Le Manh, « **Les normes comptables internationales IAS/IFRS** », Editions Foucher, 4ème édition, Paris, 2006, P.149.

La part de subjectivité qui entache cette appréciation ne doit pas se traduire par un excès de prudence. En effet, la prise en compte automatique des impôts différés passifs et le rejet systématique des impôts différés actifs nuiraient à l'image fidèle[1].

4. La démarche d'analyse et d'application des principes

L'application des principes mentionnés ci-dessus ne posera bien souvent que peu de problèmes de raisonnement.

Il est ainsi aisé de concevoir les écritures d'impôts différés dans le cas de plus-value étalée sur le plan fiscal car on est proche de la logique « provision » d'une charge d'impôt futur.

En revanche, la situation peut se compliquer. Dans ce cas, il est nécessaire d'avoir une certaine rigueur de raisonnement pour mener à bien l'analyse. Il est ainsi conseillé[2] :

- De raisonner avec le principe et d'éviter des raisonnements « tout fait » basés sur des situations qui semblent à priori évidentes mais qui sont parfois trompeuses ;

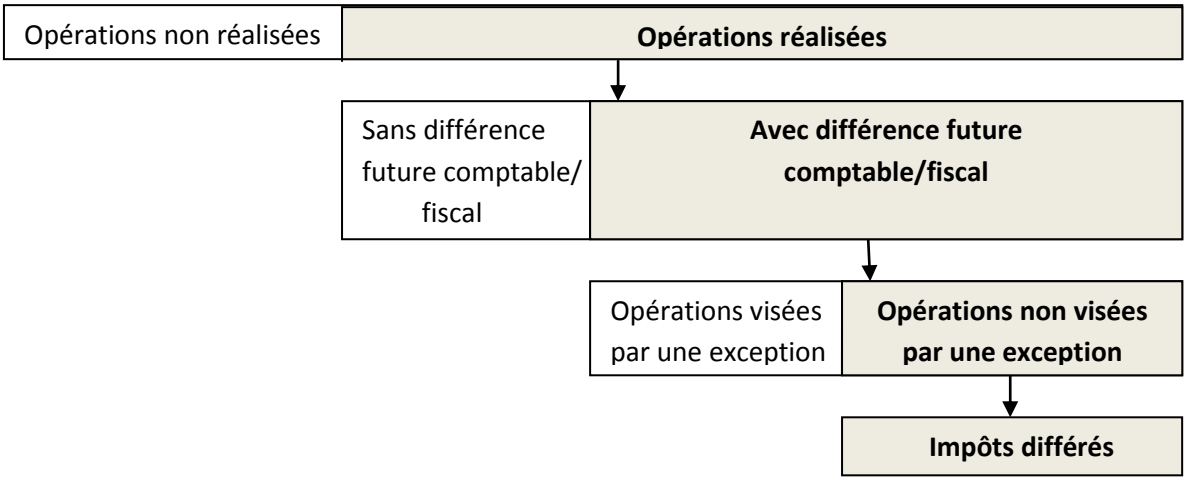
- De ne jamais perdre de vue que les impôts différés sont des écritures qui s'appliquent à un moment donné et à des comptes donnés. Ainsi, les impôts différés constatés pour une société donnée dans les comptes sociaux ne seront pas nécessairement les mêmes que ceux constatés dans les comptes consolidés ;

- A la fin du raisonnement, d'analyser la vraisemblance de la situation à partir des points de repères suivants :

    - Les capitaux propres présentés compte tenu des écritures d'impôts différés sont-ils cohérents et explicables ?

    - Les écritures d'impôts différés envisagées peuvent elles faire l'objet d'une contre passation dans le future ?

Schéma N°06 : Démarche d'analyse des ID



Source : Patrick Morgenstern, « Les impôts différés », Op. Cit., P. 43

[1] Eric DELESALLE, « **L'impôt différé : des pratiques comptables à améliorer...** », Publié à l'occasion du 22ème congrès de l'AFC, France, 2001.
[2] Patrick Morgenstern, « **Les impôts différés** », Op. Cit., P. 33.

Sous section 3 : L'émergence du raisonnement dans les pays développés

Les impôts différés ont été mis en place en plusieurs étapes. Ils sont apparus de manière empirique notamment dans les comptes consolidés à la fin des années 60. Par la suite, cette méthode empirique a été remplacée par des principes généraux ; le premier principe, dit des « impôts différés résultat » a été fixé par les normes américaines, internationales et françaises à la fin des années 70 et le second principe dit des « impôts différés bilanciels » est intervenu en 1999 pour accroitre encore leur champ[1].

1. L'émergence du raisonnement en France

Les impôts différés sont des écritures comptables qui résultent de l'idée que l'effet comptable d'une opération donnée et son effet d'impôt doivent impacter les capitaux propres de manière coordonnée , c'est-à-dire dans la majorité des cas, au titre du même exercice.

Il s'agit donc d'une application particulière du principe de rattachement des charges et des produits. Pour atteindre cet objectif, les écritures d'impôt exigible sont insuffisantes pour traiter de tous les cas.

D'où l'idée, lorsque la situation s'y prête, de constater des écritures de régularisation appelées « impôt différés », en plus des écritures d'impôt exigible, dans le but de déplacer comptablement l'effet de l'impôt sur l'exercice où se situe généralement l'opération à laquelle il se rattache.

1.1. Première étape : l'impôt différé empirique

Cette étape se caractérise par le fait que les écritures d'impôts différés se déduisent non d'un principe général mais d'une manière empirique, à partir de cas particuliers. Cette étape comporte elle-même deux étapes : l'impôt étalé et l'impôt corrigé.

1.1.1. Première étape : « l'impôt étalé »

En France, à compter de la loi du 12 juillet 1965, les plus values à court terme réalisées lors de la cession des immobilisations pouvaient être étalées fiscalement dans les sociétés soumises à l'IS sur cinq années. Aussi, et afin de satisfaire à la règlementation des provisions, une « provision pour impôt » était constatée dans les comptes sociaux pour tenir compte de l'impôt à payer au cours des exercices futurs.

De même en cas de fusion placée sous des régimes de faveur, il était possible d'étaler les plus-values sur les biens amortissables. Là encore une écriture de « provision pour impôt » était constatée.

Certes, il s'agit d'écritures situées dans le champ d'application de la règlementation sur les provisions ; mais les situations visées ne sont rien d'autre que des sources d'impôts différés dans les comptes des sociétés qui les enregistrent.

D'ailleurs, lorsque l'entreprise était déficitaire, cette provision n'était pas toujours constatée en partant du principe que l'impôt futur ne sera pas constaté du fait de la perte reportable. Cela était déjà une manière indirecte de prendre en compte les effets des déficits fiscaux reportables tels qu'on les retient aujourd'hui lorsque l'on constate les impôts différés.

[1] Patrick Morgenstern, « **Les impôts différés** », Op. Cit., PP. 12-17.

Il convient de noter que ces provisions sont toujours constatées dans les comptes sociaux des sociétés qui n'ont pas opté pour les impôts différés dans leur bilan et compte de résultat social.

Nous verrons par la suite que les impôts différés actuels vont bien au-delà de ce raisonnement parcellaire.

1.1.2. Seconde étape : « l'impôt corrigé »

La seconde étape pourrait s'appeler celle de « l'impôt corrigé » elle a été mise en place à la fin des années soixante lors des consolidations des comptes. Sa datte de démarrage exacte est indéterminable car ce sont des pratiques qui se sont mises en place peu à peu dans les comptes consolidés des grands groupes.

Ainsi, aux provisions pour impôts issues des comptes sociaux de la première étape viennent s'ajouter quelques écritures de consolidation « d'impôt corrigé ». L'idée générale consistait à tenir compte de l'impact fiscal des écritures de consolidation.

Par exemple, lorsqu'une société d'un groupe cédait avec une plus-value une immobilisation à une société du même groupe, il en résultait dans les comptes sociaux de la société cédante une charge d'impôt exigible. Lors de la neutralisation de la plus-value dans les comptes consolidés, se posait alors la question du sort comptable de l'impôt qui avait déclenché par l'opération et qui pesait sur le montant de l'IS exigible.

1.2. Seconde étape : l'impôt différé généralisé

Cette période connait également deux étapes.

1.2.1. Première étape : l'impôt différé résultat

Elle nait en France officiellement en 1986 de l'insuffisance de la première période (celle de l'impôt étalé et corrigé) qui ne traitait en fait que du problème de l'impôt lié à quelques écritures de consolidation et des étalements de plus-values dans les comptes sociaux.

Elle fait suite aux normes internationales afférentes aux impôts (la première date de 1979). L'idée consiste alors à tenter d'étendre le raisonnement et d'élaborer un raisonnement général visant toutes les situations où une opération à la clôture d'un exercice entraine un impact sur le résultat comptable.

Du fait de ce principe, un nombre important d'opérations était concerné. Il en est ainsi des différences temporaires issues du passage du résultat comptable au résultat fiscal, mais aussi, par exemple, des écritures de consolidation qui modifient le résultat comptable mais non le résultat fiscal.

Mais la théorie n'allait pas rester là. En effet, l'analyse des impôts différés à partir des différences existantes à la clôture d'un exercice entre le résultat comptable et le résultat fiscal s'est également avérée insuffisante.

En fait, le principe mis en place ne permettait pas d'appréhender correctement les opérations comptabilisées en réserves sans transiter, au moins dans un premier temps, par les résultats. Sont concernées notamment les opérations de restructuration. Une évolution des principes était encore une fois nécessaire.

1.2.2. Seconde étape : l'impôt différé bilanciel (situation actuelle)

Cette nouvelle évolution se produit à partir de 1992 aux Etats-Unis. Les normes internationales et françaises la rendent obligatoire à la fin des années 90. Lors de la mise en place de cette dernière étape, le principe a également été repensé.

Le nouveau raisonnement consiste à dire que lorsqu'une opération est déjà réalisée mais alors qu'elle n'est pas dénouée comptablement ou/et fiscalement (par exemple une plus-value imposable ultérieurement...), elle doit normalement produire un effet fiscal futur en rapport avec l'effet comptable futur afin de permettre une correspondance des charges et des produits.

Si c'est le cas, aucune écriture de correction n'est à produire. En revanche, si ce n'est pas le cas, alors la différence entre l'effet comptable future et l'effet fiscal futur est immédiatement prise en compte sur l'exercice en cours au moyen d'une écriture d'impôt différé.

Bien entendu, seules sont concernées les opérations réalisées à la clôture d'un exercice donné mais non encore complètement dénouées que ce soit comptablement ou/et fiscalement à la clôture d'un exercice donné.

2. Le raisonnement selon les normes internationales

En matière d'impôts différés et après une période plus au moins longue d'évolution des principes et des règles de reconnaissance et de comptabilisation avec les grandes divergences conceptuelles qui ont caractérisés ces principes et règles, nous constatons notamment depuis la fin des années quatre-vingt dix une tendance vers l'harmonisation au niveau international des normes relatives aux impôts différés.

Actuellement le référentiel international IFRS et le référentiel américain US GAAP[1] prévoient les mêmes concepts en matière d'impôt différés, mais quelques divergences plus au moins significatives persistent toujours.

2.1. L'approche bilanciel

Les principales normes internationales ne se limitent plus aux seules différences enregistrées entre le résultat comptable et le résultat fiscal et qui sont appelées à se résorber dans un proche avenir.

Cette approche qualifiée de « bilancielle » tient compte également des différences futures entre la fiscalité et la comptabilité susceptible d'être générées par des éléments inscrits au bilan à la date de clôture pour une valeur différente de leur valeur fiscale.

[1] L. PINTURIER, C. LEIONETTE-ROSSON, « **Précis de comptabilité anglo-saxonne** », Editions LexisNexis, 3ème Edition, Paris, 2012, PP. 353-354.

Désormais, les principaux référentiels retiennent le même concept fondamental qui consiste à fonder les différences temporaires sur des différences de valeurs déterminées par rapport au bilan et non pas seulement sur des décalages dans la prise en compte des produits et des charges.

Les différences temporelles sont dorénavant définies comme celles qui résultent de différences entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif au bilan et la valeur fiscal de ce même élément.

2.2. La conception étendue

Les normes internationales retiennent de manière obligatoire la conception étendue pour le calcul des impôts différés. Toutes les différences temporelles quelles que soient leur nature et leur échéance sont génératrices d'impôts différés, que leur reversement ou encaissement apparaisse probable ou seulement latent (subordonné à une décision future).

Cette règle s'applique quel que soit le niveau de probabilité, voir d'incertitude inhérente à leur résorption, c'est-à-dire quelque soit la date à laquelle l'impôt deviendra exigible ou récupérable.

La conception restrictive ou « calcul partiel » qui n'est plus autorisée par aucun référentiel prévoit quand à elle, rappelons le, le calcul des impôts différés uniquement sur des décalages temporaires devant donner lieu à un paiement réel ou à une économie effective d'impôt dans un avenir proche.

2.3. La méthode variable

Le calcul des impôts différés est effectué selon la méthode du report variable, sur la base du taux en vigueur applicable à la date à laquelle la différence sera due ou reversée.

Le taux en vigueur correspond au taux officiellement voté (par le législateur) à la date de clôture, sauf si un taux futur différent est déjà voté ou quasi adopté (contrairement aux règles françaises, la norme IAS 12[1] autorise l'utilisation d'un taux annoncé mais non encore voté).

La méthode du report variable consiste donc à appliquer chaque année, à la base d'impôts différés, le taux d'impôt voté au quel sera imposé l'élément au cours de la période de reversement.

Les effets dus aux changements de taux d'impôt, appliqués aux bases d'impôts différés d'ouverture, s'inscrivent, selon le référentiel IFRS, directement en capitaux propres ou en compte de résultat des exercices sur lesquels ces modifications sont applicables.

[1] PWC, «**IFRS 2012** », Op. Cit., P. 540.

A l'inverse, rappelons-le, la méthode du report fixe ne tenait pas compte des évolutions de taux ou des règles d'imposition pour évaluer les impôts différés comptabilisés au titre des exercices antérieurs et figurant toujours au bilan.

2.4. La contrepartie de l'actif ou du passif d'impôt différé

La question qui se pose est de savoir si la contrepartie de l'actif ou du passif d'impôt différé doit être déterminée en fonction de l'impact de l'opération qui en est à l'origine ? La réponse des IFRS et du référentiel français est unanime :

L'enregistrement de l'impôt différé suit la même règle que l'opération qui l'a généré. Ainsi, si l'opération réalisée affecte le résultat, la contrepartie de l'actif ou du passif d'impôt différé affecte la charge d'impôt sur les bénéfices ; si elle affecte les capitaux propres, la contrepartie affectera directement les capitaux propres.

2.5. Actualisation des impôts différés

Alors que les règles françaises imposent que les actifs et les passifs d'impôts différés soient actualisés, si les effets de l'actualisation sont significatifs et qu'un échéancier fiable de reversement peut être établi[1], les normes IAS 12 et SFAS 109 interdisent le principe d'actualisation en raison des difficultés pratiques d'établissement d'un échéancier précis de reversement.

2.6. Ecart d'évaluation portant sur certains actifs incorporels

Les normes internationales impose l'amortissement systématique de tous les actifs incorporels contrairement au règlement français CRC 99-02 qui prévoit la non constatation d'impôt différé passif sur les écarts d'évaluation portant sur les actifs incorporels généralement non amortis et ne pouvant être cédés séparément de l'entreprise acquise.

Cette dérogation française peut trouver sa justification dans le sens où elle évite la constatation d'un impôt différé passif qui ne sera, en pratique, jamais acquitté puisque la cession de l'actif incorporel en tant que tel ne pourra intervenir distinctement de la cession global de l'entreprise.

Il s'agit notamment des fonds de commerce, des marques, des parts de marché dont le poids est généralement très significatif.

2.7. Reconnaissance des impôts différés actifs

Contrairement à la norme américaine SFAS 109 qui permet la comptabilisation d'actifs d'impôts dans la mesure où leur récupération est plus probable qu'improbable « more likely than not »[2] (c'est-à-dire pour une probabilité de récupération supérieure à 50%), la norme IAS 12 prévoit que la totalité des actifs d'impôts différés sur les différences temporelles, les déficits reportables et les crédits d'impôt est comptabilisée en valeur brut puis, le cas échéant, réduite par voie de provision lorsque la probabilité de réalisation des actifs d'impôts différés est inférieure à 50%.

[1] Un avis adopté par le CNC français aligne la position française à la pratique internationale à savoir l'interdiction de l'actualisation.

[2] L. PINTURIER, C. LEIONETTE-ROSSON, « **Précis de comptabilité anglo-saxonne** », Op. Cit., 355.

Deuxième section : Analyse, identification et démarche d'évaluation des impôts différés

Dans cette deuxième section nous allons analyser les principales sources d'imposition différée, identifier puis évaluer les ID.

Sous section 1 : Analyse des sources d'imposition différée

1. Distorsions engendrées par la règlementation fiscale

1.1. Influence de la fiscalité sur la comptabilité

Les objectifs de la comptabilité et de la fiscalité ont toujours été divergents. Toutes les deux aboutissent à la détermination des résultats inévitablement différents.

En effet, l'un des objectifs fondamentaux de la comptabilité est de fournir aux différents acteurs de la vie économique (dirigeants, salariés, actionnaires, banquiers, fournisseurs, etc.) une image qui fasse ressortir le plus fidèlement possible les performances de l'entité considérée.

Ces performances sont mesurées par des indicateurs, qui, même s'ils sont parfois contestés du point de vue de leur capacité à rendre compte fidèlement les objectifs qui leurs sont fixés, sont établis en utilisant des principes et des méthodes comptables connus et « généralement admis », homogénéité qui rend possible des comparaisons valables entre différentes entreprises ou entre les chiffres d'une même entreprise sur plusieurs périodes.

Cet « idéal » ou objectif d' « image fidèle » ou de « réalité économique » est propre à la comptabilité et est relativement étranger à la fiscalité.

1.1.1. Principe d'alignement en Algérie et ses conséquences

Pendant longtemps, le droit fiscal est intervenu dans le domaine comptable pour fixer les règles d'évaluation et de détermination des comptes annuels, ce poids de la fiscalité s'explique historiquement par les facteurs suivants :

- Au lendemain de l'indépendance en 1962, l'Algérie a hérité du PCG français (1957)[1], les règles fiscales se sont imposées donc en l'absence de normes comptables nationales ;
- En 1975, un plan comptable national fut promulgué pour servir à l'économie planifiée qu'avait adoptée l'Algérie. Là encore, la prudence fiscale s'imposait

Les comptes permettaient de déterminer le résultat qui sert de base de calcul de base de calcul de l'impôt sur les bénéfices, aussi l'administration fiscale se sentait-elle très concernée par les règles comptables, tout au moins dans un souci de rendement budgétaire.

L'adoption de la loi 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable et financier a consacré l'émergence d'un droit comptable autonome. Les règles comptables ont été instituées, entre autres, en vue d'atténuer l'impact de la fiscalité sur les documents comptables.

Si les règles comptables sont compatibles avec les règles fiscales, alors les règles comptables s'imposent ou alors, les dispositions que le droit fiscal édicte par dérogation aux règles du droit comptable ne devraient donner lieu qu'à des rectifications extra-comptables.

[1] M. TERFANI, « **Cours de Comptabilité Financière** », Ecole préparatoire en sciences économiques, commerciales et science de gestion, Alger, Octobre 2009.

Souvent, le dilemme qui se pose à l'entreprise est de savoir s'il faut sacrifier la fidélité du bilan à l'optimisation fiscale ou à l'inverse. A cet égard, la législation fiscale n'énonce que des tolérances dont le respect ne devrait pas atténuer l'obligation de sincérité.

1.1.2. Situations dans d'autres pays

- ***En France***

Le droit comptable intervient, depuis toujours, dans la détermination des règles d'évaluation comptable et des méthodes de présentation des comptes annuels[1]. Malgré l'effort de recherche d'une autonomie progressive de la comptabilité, le droit fiscal substitue, en de multiples occasions, ses propres règles aux principes comptables.

Quelques fois, les particularités de la règlementation fiscale ont une incidence sur la tenue même des comptes au détriment de leur clarté, de leur comparabilité, voire de leur véritable sincérité. C'est ainsi que la fiscalité oblige d'enregistrer des amortissements et des provisions dont la prise en charge n'est pas justifiée économiquement, sauf à renoncer aux avantages financiers correspondants (provision pour hausse des prix, amortissements dérogatoires...).

- ***Aux Etats-Unis***

Les Etats-Unis constituent le modèle-type des pays dits de déconnexion. Le droit fiscal est presque totalement indépendant des règles d'évaluation comptables. Le calcul annuel des bases de l'impôt s'effectue conformément aux règles édictées par les textes fiscaux en vigueur (Internal Revenue Code), alors que le résultat comptable est déterminé, quand à lui, suivant des règles différentes édictées par les normes comptables (US GAAP).

En effet, le système comptable américain se caractérise par deux phénomènes :

- La référence à une doctrine professionnelle plus qu'à une législation ;
- Une indépendance par rapport à l'administration fiscale, même si celle-ci a tendance à intervenir dans le domaine comptable sur des aspects et sujets particuliers.

Les entreprises présentes chaque année deux bilans :

- Un bilan social établi à partir des normes et des principes généralement admis ;
- Un bilan fiscal qui tient compte du contexte fiscal. Il donne lieu au calcul d'une charge d'impôt qui est reportée dans le bilan social afin de traduire la réalité économique de l'entreprise.

2. Différences permanentes et différences temporelles

On a vu précédemment qu'en de nombreuses circonstances, les règles de détermination de l'assiette de l'impôt divergent des principes comptables. Les causes de distorsion peuvent être regroupées en deux catégories en fonction des critères suivants :

- Certains éléments inclus dans le calcul du résultat comptable ne seront jamais pris en compte pour la détermination du bénéfice imposable : il s'agit de distorsions définitives ou écarts permanents ;

- Certains actifs ou passifs peuvent avoir une valeur fiscale différente de leur valeur comptable : il s'agit de différences temporelles.

[1] E. Tort, « **Les impôts différés en règles françaises et internationale** », RFC, N° 460, Décembre 2012.

2.1. Ecarts permanents

Les distorsions entre le résultat comptable et le résultat fiscal sont définitives, c'est-à-dire qu'elles ne donneront lieu à aucune réintégration ou déduction susceptible de modifier l'assiette de l'impôt des exercices ultérieurs.

Ces différences, dites permanentes, ont pour effet de modifier de manière irréversible le taux de l'impôt sur les sociétés. C'est le cas par exemple des pénalités et amendes fiscales qui doivent être réintégrées au résultat fiscal et pour lesquelles l'impôt additionnel résultant à cette réintégration ne sera jamais récupéré.

Le taux d'impôt de la société sera donc supérieur au taux courant normal de manière régulière à chaque exercice.

2.2. Notion de valeur fiscale et de différence temporelle

Les nomes comptables en matière d'impôts différés ont évolué de l'approche dite approche résultat à l'approche dite approche bilan.

L'approche résultat se base sur la notion de différences temporaires[1] alors que l'approche bilan se base sur la notion de différence temporelle. Les différences temporelles sont les différences entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif au bilan et sa valeur ou base fiscale.

La valeur comptable d'un actif ou d'un passif correspond à la valeur pour laquelle l'actif ou le passif concerné figure dans le bilan. Au niveau de la consolidation, cette valeur est la valeur pour laquelle l'actif ou le passif concerné figure dans le bilan consolidé, c'est-à-dire après retraitements et éliminations propres au processus de consolidation.

La base fiscale d'un actif ou d'un passif est le montant attribué à cet actif à des fins fiscales. Autrement dit la valeur fiscale d'un actif représente le montant qu'il sera possible de déduire du résultat fiscal des exercices futurs au titre de cet actif.

La valeur fiscale d'un passif représente en fait sa valeur comptable diminuée des sommes qu'il sera possible de déduire du résultat futur de ce passif.

Toutes les différences temporaires sont des différences temporelles. L'inverse n'étant pas valable. En effet, il ya des différences temporelles qui ne sont pas des différences temporaires (cas d'un actif ou d'un passif pour lequel la valeur comptable diffère lors de sa comptabilisation initiale de sa base fiscale initiale).

3. Fiscalité différée et fiscalité latente

Les notions de fiscalité différée et de fiscalité latente ont évolué au fil du temps. En effet, certains auteurs ne distinguent pas entre ces deux notions[2].

L'accent était principalement mis sur le caractère aléatoire de certains écarts entre la fiscalité et la comptabilité, ce qui amenait à s'interroger sur l'intérêt de leur comptabilisation.

[1] Certaines distorsions entre le résultat comptable et le résultat fiscal sont temporaires et provisoires. Elles ne modifient le taux de l'impôt que pour l'exercice de constatation de la différence et pour celui de dénouement ou de reversement de l'écart, le taux de l'impôt moyen sur les deux exercices n'étant aucunement modifié.

[2] H. VALLAS, « **La situation fiscale latente** », RFC, N° 14.

Plus tard, la fiscalité différée est définie comme une simple éventualité de paiement de l'impôt par opposition à la fiscalité différée pour laquelle la probabilité de paiement de l'impôt est forte.

De nos jours, lorsqu'on parle de fiscalité latente, on sous-entend le plus souvent les charges (ou les économies) d'impôt à supporter (ou à bénéficier) par l'entreprise dans l'hypothèse où certaines décisions serait prises ou si certaines conditions se réalisaient.

Autrement dit, la fiscalité latente correspond à l'effet fiscal d'opérations pour lesquelles il existe seulement une éventualité d'imposition (ou d'exonération) qui dépond :

- Soit d'une décision de gestion que peut adopter l'entreprise (par exemple annulation d'un projet d'investissement pour lequel la société a constitué une provision pour investissement en franchise d'impôt obligeant sa réintégration) ;
- Soit de la réalisation d'un événement extérieur aléatoire (par exemple le déclenchement d'un contrôle fiscal).

Par opposition à ce caractère purement éventuel de la fiscalité latente, la fiscalité différée est certaine, les différences temporelles l'ayant générée devant obligatoirement s'inverser dans un avenir plus au moins proche. Plus généralement, la distinction entre fiscalité latente et fiscalité différée peut se faire au moment de survenance du fait générateur de l'effet fiscal.

Dans le cas de la fiscalité différée, le fait générateur est déjà intervenu au moment où l'on se préoccupe de recenser les impôts différés. Par contre, en ce qui concerne la fiscalité latente, le fait générateur de l'impôt ne s'est pas encore matérialisé au moment sus-indiqué.

Sous section 2 : Identification des impôts différés

La comptabilisation des impôts différés est obligatoire dans les comptes sociaux des entreprises algériennes, des mentions obligatoires sont aussi prévues dans l'annexe comptable.

La fiscalité différée est une nouvelle notion introduite après l'adoption des normes IFRS par le biais du système comptable financier. Cette nouveauté a été souvent mal perçue par les professionnels de la compatibilité, ce qui a engendré des applications erronées et des interprétations à tort et à travers[1].

De surcroît, le SCF est en déconnexion avec la fiscalité par rapport au PCN, mais rien n'empêche de dire que la fiscalité reste une partie intégrante de la comptabilité, et les professionnels de la comptabilité demeurent toujours des auxiliaires de l'administration fiscale.

Cet état des lieux a fait de l'impôt différé un concept vidé de sa substance impraticable, et la plupart des entités l'ignorent dans l'établissement des états financiers, en plus il est rarement revendiqué par l'administration fiscale dans le cadre du recouvrement d'impôts. Or, l'impôt différé vu son importance capitale dans l'équilibre financier peut basculer la situation nette de l'entité du positif au négatif ou le contraire à travers son influence directe sur les capitaux propres.

[1] ZITOUNI Faouzi, « **L'impôt différé : Entre la théorie comptable et la pratique fiscale »,** Op. Cit.

1. Impôts différés liés aux opérations d'exploitation courante

Un grand nombre d'opérations d'exploitation (achat, vente, charges courantes...) courantes ne donne jamais lieu à des impôts différés dans la mesure où les règles fiscales sont identiques aux règles comptables pour la grande majorité des opérations courantes.

En fait, pour cette catégorie d'opérations courantes, des impôts différés apparaîtrons le plus souvent lorsque des règles fiscales diffèrent le moment où une charge (ou un produit) comptable sera déductible (ou imposable).

2. Impôts différés afférents à la constatation d'amortissements et de provisions

Ces opérations sont plus souvent que les précédentes porteuses d'impôt différé, car elles sont traditionnellement plus propices aux écarts entre les règles fiscales et comptables.

2.1. Les provisions

Une provision est un engagement probable, fondé sur un événement passé, dont le montant et l'échéance sont incertains, mais estimables de manière fiable, par exemple les engagements de garantie sur des ventes effectuées, les pertes attendues sur des commandes, les risques de procès, les suppléments d'impôt ou certains coûts de personnel (retraite anticipée, coûts de restructuration et indemnités de départ, etc.)[1].

N'est par exemple pas admise au sens d'une «true and fair view» la constitution de provisions pour des pertes opérationnelles prévues, des coûts de transfert de production, des risques de change ou des risques politiques, car ils ne sont pas liés à un engagement actuel.
Un bon test consiste à déterminer s'il existe une contrepartie disposant d'un droit envers l'entreprise. En l'absence de contrepartie, aucun engagement actuel ne peut non plus exister.

La détermination des provisions comporte parfois de grandes incertitudes et n'est possible qu'en se fondant sur diverses hypothèses. La direction de l'entreprise ne doit alors pas envisager le «scénario du pire», mais s'efforcer d'évaluer le mieux possible la sortie de fonds prévisible. Les incertitudes importantes doivent être mentionnées dans l'annexe.

Vue le caractère incertain de ces charges, les règles fiscales les traitent d'une certaine rigueur et ne sont donc admissibles que lors du décaissement réel de la charge correspondante. D'où la présentation d'une situation fiscale différée active comme expliquée dans le tableau suivant :

Tableau N° 06: Provisions non admises temporairement

Charges comptabilisées mais non encore déduites fiscalement		
Références loi	**Désignation**	**Dénouement**
Art 141. 5 CID	Provisions pour congé à payer	l'exercice N+1
	Provisions pour charges de retraite	Lors du versement effectif des pensions
	Autres provisions (non déductibles)	Lors de la survenance du fait

Source : Elaboré par l'étudiante

[1] L. Marty, S. Gard, « **Lire et comprendre les rapports annuels** », KPMG SUISSE, 6ème édition, P.10.

2.2. Les amortissements

L'amortissement est défini comme étant la constatation comptable de la perte subie par la valeur d'actif des immobilisations qui se déprécient avec le temps. C'est donc la constatation de l'amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de l'usage, du temps, du changement de technique ou de toute autre chose.

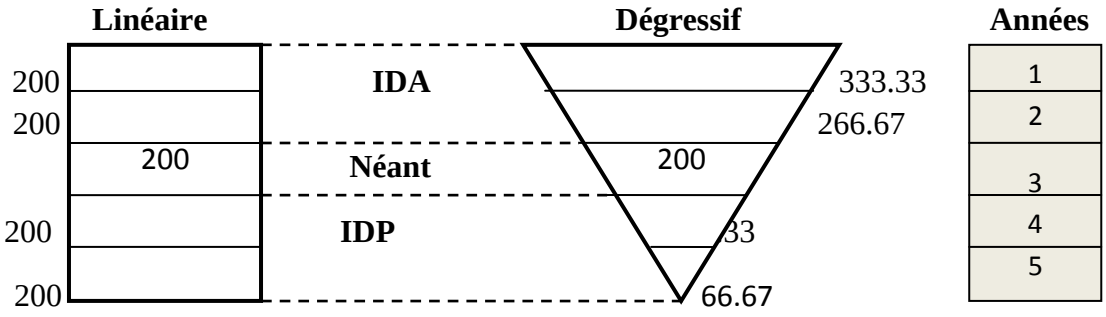
Concernant les amortissements, une situation fiscale différée peut se présenter si l'entreprise pratique un mode d'amortissement différent de celui admis par l'administration fiscale ou dans le cas contraire, en l'application de l'amortissement dérogatoire[1].

En Algérie, la législation fiscale ne prévoit pas ce dernier type d'amortissement. Pour le reste, l'article 174 du CID stipule que le système d'amortissement linéaire est applicable, de plein droit, pour toutes les immobilisations.

Toutefois, le deuxième paragraphe du même article autorise, sous certaines conditions, la pratique des modes d'amortissement dégressif. La liste des équipements susceptibles d'être soumis à l'amortissement dégressif étant établie par voie règlementaire, n'empêche pas que l'entreprise peut pratiquer ce mode d'amortissement pour certains de ses investissements (ne figurant pas dans la liste) dont le plan de financement prévoit le mode d'amortissement dégressif.

Ce dernier cas de figure engendre une situation fiscale différée comme suit :

Figure N° : ID lié aux amortissements



Source : M. Bouhadida, « cours de comptabilité des sociétés », Op. Cit.

L'application de l'approche par composants entraîne également une situation fiscale différée dans la mesure où la décomposition n'est pas admise fiscalement.

3. Impôts différés résultant des opérations en capital

Cette catégorie d'opérations est susceptible d'entraîner des impôts différés, notamment en cas de restructuration ou de changements de méthode comptable.

[1] C'est l'amortissement ou la fraction d'amortissement ne correspondant pas à l'objet normal de l'amortissement pour dépréciation. Il est constaté en application de textes particuliers pour bénéficier d'un avantage fiscal.

3.1. Changements de méthode comptable emportant des effets rétrospectifs

Lors de changements de méthode comptables, l'effet de la nouvelle méthode est calculé de façon rétrospective, comme si celle-ci avait toujours été appliquée. Aussi, en cas de changements de méthode rétrospectif, il est prévu de mentionner ce changement sous forme d'un montant net d'impôt.

En outre, ce changement doit influencer en principe directement le compte de report à nouveau. Les changements de méthode doivent s'accompagner d'un effet d'impôt différé, en appliquant les règles afférentes aux impôts différés.

4. Autres situations

Certaines autres situations peuvent générer des IDA et des IDP, notamment dans des cas de report de crédit d'impôt dans le futur (IDA) ou lors de la réévaluation des immobilisations dans la mesure ou la réévaluation recèle une plus-value latente qui sera imposée lors de la sortie de l'immobilisation de l'actif de la société (Cas d'IDP).

Voici quelques cas qui résument les différentes situations qui peuvent se présenter :

4.1. Charges déduites fiscalement non encore comptabilisées en charges

Il s'agit par exemple des pertes latentes de change constatées sur des couvertures d'opérations dont la réalisation est envisagée sur les exercices ultérieurs à l'exercice suivant cette constatation.

4.2. Produits imposés fiscalement non encore comptabilisés en produits

Exemples de gains latents de change sur opérations réalisées, plus-values latentes sur OPCVM et gains latents de change constatés sur des couvertures d'opérations dont la réalisation est envisagée sur les exercices ultérieurs à l'exercice suivant cette constatation.

4.3. Charges comptabilisées non encore déduites fiscalement

Dans le cas de provision pour perte à terminaison (pour partie ou en totalité), pour retraites et autres provisions non admises fiscalement, congé à payer, contribution sociale, participation des salariés et déficits fiscaux reportables.

4.4. Produits comptabilisés et non encore imposés fiscalement

Il s'agit par exemple des plus-values de cession dont l'imposition est étalée, de dividendes acquis et non encore encaissés, de subventions d'investissement et certaines plus-values d'échange.

Sous section 3 : La démarche d'évaluation des impôts différés

1. La détermination de l'assiette des impôts différés

Pour déterminer les différences temporelles sources d'impôts différés, la méthode du « bilan » représente un mode d'application du principe de base des impôts différés[1].

La méthode pour parvenir à constater les impôts différés repose officiellement donc sur la méthode du bilan qui consiste à comparer les valeurs comptables et les valeurs fiscales des actifs et des passifs.

Les opérations déjà réalisées visées dans le principe des impôts différés n'étant pas limitées par les textes, le bilan permet ainsi d'appréhender toutes les opérations.

Cette démarche résulte de la logique même du principe qui a pour ambition de déclencher des impôts différés toutes les fois qu'une différence existe quand à l'impact futur d'une opération déjà réalisée.

La comparaison des valeurs comptables et des valeurs fiscales va permettre d'apprécier ces différences futures.

1.1. La détermination de la valeur fiscale

1.1.1. Valeur fiscal d'un actif

La valeur fiscale d'un actif peut être déterminée en raisonnant différemment suivant deux catégories de postes comptables[2] :

- Les actifs qui se dénoueront ultérieurement en impactant comptablement les capitaux propres ;
- Les actifs qui se dénoueront sans impacter comptablement les capitaux propres.

Pour la première catégorie, il s'agit, pour l'essentiel, des immobilisations et des stocks, des écarts de conversion actifs et des charges constatées d'avance. Pour cette catégorie qui est la plus simple à traiter, la valeur fiscale peut être obtenue, en pratique, en retenant le montant déductible (ou imposable) des résultats fiscaux futurs.

Un certain nombre d'actifs se dénouent par la suite sans transiter par le résultat comptable : il s'agit pour l'essentiel des prêts, des créances, des dépôts et cautionnements ainsi que des produits à recevoir. Lors de leur sortie de l'actif, ils n'impacteront pas le résultat comptable sous forme de charges. Leur dénouement intervient souvent par un règlement financier.

De ce fait, leur valeur comptable pour le futur au regard de la notion du dénouement devrait donc être de zéro. Et pourtant, leur valeur comptable n'est pas nulle dès lors que l'on retient toujours celle qui figure au bilan.

[1] Patrick Morgenstern, « **Les impôts différés** », Op. Cit., PP. 47-55.
[2] V. CARLIER et autres, « **IAS 12 : Impôt sur le résultat »,** Bulletin de l'institut professionnel des comptables et fiscalistes agrées, PACIOLI, N° 135, janvier 2003.

Pour déterminer, dans ce cas, une valeur fiscale comparable, il faut en quelque sorte partir par défaut partir de la valeur comptable pour cette catégorie d'actifs. C'est pour ce motif que dans ce cas, il faut considérer que la valeur fiscale doit être corrigée du montant de la valeur comptable par défaut.

1.1.2. Valeur fiscale d'un passif

La valeur fiscale d'un passif peut être déterminée en retenant les raisonnements évoqués pour les actifs :

- Les passifs qui se dénoueront ultérieurement en impactant comptablement les capitaux propres ;
- Les passifs qui se dénoueront sans impacter comptablement les capitaux propres.

Dans le passif, cette première catégorie est rare. Il s'agit principalement des produits constatés d'avance. La valeur fiscale pourrait être le montant qui reste à imposer (+) ou à déduire (-) fiscalement.

Pour la deuxième catégorie, il s'agit de postes de dettes, d'emprunts et d'écarts de conversion passifs. La valeur fiscale pourrait alors être le montant précédent auquel il est ajouté, par défaut, la valeur comptable.

1.2. Existence d'un impôt différé

L'impôt différé se déclenche dès qu'il existe une différence ente la valeur comptable et la valeur fiscale. C'est le fondement du raisonnement.

Cette différence signifie qu'une opération :

- Est déjà réalisée (en effet, le fait de disposer d'une valeur fiscale ou/et valeur comptable résulte d'une opération déjà réalisée) ;
- Va entraîner dans le futur en effet différent, d'une part, sur les capitaux propres (réserves et/ou résultat) et, d'autre part, sur le résultat fiscal.

L'absence de valeurs comptables au bilan ne signifie pas qu'aucun impôt différé ne doive être constaté ; par exemple, en cas d'étalement fiscal de plus-values, il se peut qu'il n'existe aucune trace au bilan malgré l'obligation de constater un impôt différé.

En réalité, les opérations concernées ne sont pas uniquement celles qui disposent d'un montant comptable à l'actif ou au passif, mais il s'agit des opérations réalisées (nées) à la clôture de l'exercice.

1.3. Déterminer le caractère actif ou passif de l'impôt

1.3.1. Règle pour les actifs

Si la valeur comptable d'un actif est supérieure à sa valeur fiscale, alors il en résulte un impôt différé passif. En effet, dans une telle situation, cela signifie que l'effet de déduction de la valeur comptable ultérieure sera supérieur à l'effet de déduction de la valeur fiscale.

L'effet fiscal attendu est donc moins favorable du point de vue de l'impôt futur que celui auquel il aurait été possible de s'attendre au vu du dénouement comptable. Il s'agit donc d'une différence temporaire imposable.

A contrario, si la valeur comptable d'un actif est inférieure à sa valeur fiscale, alors il en résulte un impôt différé actif.

En effet, dans une telle situation, cela signifie que l'effet fiscal attendu est plus favorable du point de vue de l'impôt futur que celui auquel il aurait été possible de s'attendre au vu du dénouement comptable.

1.3.2. Règle pour les passifs

Si la valeur comptable d'un passif est supérieure à sa valeur fiscale, alors il en résulte un impôt différé actif. En effet, dans une telle situation, cela signifie que l'effet fiscal attendu est plus favorable du point de vue de l'impôt futur que celui auquel il aurait été possible de s'attendre au vu du dénouement comptable. Il s'agit donc d'une différence temporaire déductible[1].

A contrario, si la valeur comptable d'un passif est inférieure à sa valeur fiscale, alors il en résulte un impôt différé passif.

En effet, dans une telle situation, cela signifie que l'effet fiscal attendu est moins favorable du point de vue de l'impôt futur que celui auquel il aurait été possible de s'attendre au vu du dénouement comptable.

Tableau N°07: Détermination du caractère actif ou passif de l'ID

Tableau récapitulatif		
Poste du bilan	Actif	Passif
Valeur comptable > valeur fiscale	ID passif	ID actif
Valeur comptable < valeur fiscale	ID actif	ID passif

Source : Patrick Morgenstern, « Les impôts différés », Op. Cit., P.58

2. La détermination du montant des impôts différés

La détermination du montant des impôts différés consiste à appliquer à l'assiette (différence temporaire) le taux d'impôt applicable à cette différence.

Par principe, le taux d'impôt à retenir est celui qui sera applicable lors de la réalisation de la différence temporaire compte tenu de la catégorie fiscale de cette dernière.

[1] Xavier Peper, « **Les goodwills et les passifs d'impôt différé »**, Option Finance N°1214, Mars 2013

2.1. Détermination du taux

Les impôts différés ayant pour objet de traiter du sort des différences futures, il convient d'apprécier le régime fiscal de la différence lors de son dénouement.

Dans la plupart des situations, il s'agira d'une différence relevant du taux courant de l'IS. Mais il peut s'agir parfois de l'un des taux à long terme (accompagné au non d'une quote-part).

L'idéal serait de savoir avec certitude quel taux sera applicable lors du dénouement. Mais il s'agit d'un objectif souvent irréalisable car :

- Il n'est pas possible avec certitude de connaître l'évolution de la fiscalité ;
- L'exercice du dénouement de la différence, voire le caractère de ce dénouement, a un caractère incertain.

Aussi, les normes internationales ont choisi une voie prudente et stricte pour répondre à cette question. Elle consiste à retenir le dernier taux et les dernières règles votées à la date de clôture de l'exercice de constatation de l'impôt différé et qui correspondent à la nature fiscale et à la date du dénouement attendu.

La plupart du temps, il s'agira du taux en vigueur à la date de clôture de l'exercice de constatation des impôts différés[1].

2.2. Obligations spécifiques propres aux impôts différés actifs

Les impôts différés actifs représentent concrètement de futures déductions fiscales.

Il est possible de constater les impôts différés actifs à concurrence du montant des impôts différés passifs, dès lors qu'ils sont compensables avec eux dans le futur.

Pour le solde éventuel, il n'est possible de les constater que si leur récupération est probable, c'est-à-dire si on peut démontrer que les bénéfices fiscaux futurs sont probablement suffisants pour permettre de déduire la charge fiscale à l'origine des impôts différés actifs. Il existe des situations entrainant une présomption de non-récupération.

L'une des sources importantes des impôts différés actifs est les déficits fiscaux. D'autres sources peuvent résulter de réintégrations fiscales telles que des dotations aux provisions pour retraites non déductibles.

Pour certaines sources d'impôts différés actifs, tels que ceux résultant des intérêts différés, il est nécessaire d'appliquer des critères supplémentaires pour déterminer s'il est possible de les constater.

En pratique, compte tenu à la fois de la nécessité fréquente de devoir apprécier le montant des résultats futurs pour constater les impôts différés actifs et les montants parfois conséquents qu'ils représentent, notamment en période de déficits fiscaux, il s'agit de l'un des points les plus délicats et les plus importants du dispositif des impôts différés.

[1] Y. SAIHI, « **Les comptes consolidés des impôts différés selon les normes IAS/ IFRS en Algérie »,** Mémoire de Magistère sous la direction de N. AZOUANI, Ecole supérieure de commerce, Alger, 2011, P. 83.

Troisième section : Aspects techniques, comptables et informationnels des impôts différés

Cette troisième section traitera, des liens techniques entre les ID et le tau effectif d'impôt, les schémas de comptabilisation des impôts différés ainsi qu'à la communication financière relative à ces derniers.

Sous section 1 : Les liens techniques entre les impôts différés et le taux effectif d'impôt

1. Taux théorique d'impôt et taux effectif d'impôt

Il convient de distinguer le taux effectif d'impôt du taux théorique d'impôt.

1.1. Taux théorique d'impôt

Le taux théorique désigne le taux fiscal courant en vigueur. Ainsi, lorsque le taux effectif d'impôt est égal au taux théorique d'impôt, cela signifie donc que globalement, l'impôt comptabilisé est égal au résultat comptable multiplié par le taux en vigueur.

Lorsque cela n'est pas le cas, les praticiens recherchent alors l'origine des opérations qui ont « faussé » le taux effectif d'impôt.

1.2. Taux effectif d'impôt (TEI)

Le taux effectif d'impôt est un ratio qui a pour objectif de mesurer le poids fiscal réel qui pèse sur le résultat de l'exercice[1]. Autant dire qu'il fait l'objet d'une grande attention et que son évolution revêt un intérêt stratégique.

Toutefois, sa mise en place nécessite de tenir compte des impôts différés. C'est pour ce motif qu'actuellement il est utilisé essentiellement par les entités qui les calculent.

1.2.1. L'intérêt du TEI

Le taux effectif d'impôt permet de faire des comparaisons entre des structures faisant partie d'un même secteur, il permet également de juger dans une certaine mesure, des conséquences fiscales des choix économiques retenus par les directions et donc d'orienter les décisions en la matière

Toutefois, son interprétation doit être maîtrisée. Un TEI supérieur au taux théorique d'impôt reflètera une situation méritant une attention particulière. Les causes peuvent être nombreuses et multiples :

- Charges non déductibles ;
- Opérations surimposées ;
- Mauvais choix fiscaux...

1.2.2. Limites du TEI

En revanche, si l'on fait abstraction des entités étrangères, Un taux effectif d'impôt proche du taux théorique d'impôt ne signifie pas nécessairement une situation normale.

[1] Edouard Dutheil, « **Taux d'impôt effectif/Taux d'impôt théorique** », Mémoire de Master sous la direction de M. Pascal QUIRY, HEC Paris, 2009, P.12.

Si un groupe est également implanté à l'étranger, le TEI devient plus complexe à interpréter car bon nombre de sociétés seront imposées à des taux différents au taux théorique du pays d'origine.

2. Les opérations qui modifient le taux théorique d'impôt

Bien qu'il existe des opérations dont les effets fiscaux et comptables sont décalés dans le temps, ces derniers ne fausseront pas en principe le taux théorique d'impôt grâce à la technique des impôts différés.

Toutefois, le TEI des entreprises est rarement égal au taux théorique. Cette situation résulte en fait d'un certain nombre d'opérations, par exemple :

- Les opérations définitivement non imposables ou non déductibles ;
- Les opérations imposables ou déductibles à un taux différent du taux théorique ;
- Les contrôles fiscaux ;
- Les opérations ne déclenchant pas d'impôt différé par exception.

3. Le lien entre le TEI et les impôts différés

Les impôts différés permettent de rattacher la charge d'impôt au produit auquel elle se rattache et le produit d'impôt à la charge qui en est à l'origine[1].

Le taux effectif d'impôt ayant pour objectif de comparer le résultat avec l'impôt constaté au titre du même exercice, l'impôt différé est indispensable dans la détermination du TEI et permet d'obtenir un ratio significatif[2].

En effet, dans la pratique, le taux effectif d'impôt est calculé globalement en retenant la totalité de l'impôt et le résultat global y compris les opérations exceptionnelles ou issues d'exercices passés.

Mais compte tenu de l'existence de certaines opérations qui faussent le TEI et non récurrentes, il peut être intéressant également de la calculer par nature de résultat.

Une telle démarche est plus complexe, car elle nécessite d'affecter le résultat fiscal et les écritures d'impôts différés à chaque opération. Il peut exister ainsi des taux effectifs d'impôt par localisation géographique, voire par type d'activité.

4. Le calcul du taux effectif d'impôt

L'opération consiste à faire le rapport entre l'impôt et le résultat.

4.1. L'impôt au numérateur

L'impôt sera calculé en cumulant l'impôt exigible et l'impôt différé qui sera constaté en résultat.

[1] N. AZOUANI, Y. SAIHI, « **Comptabilité et fiscalité des groupes : Traitement des impôts différés dans les groupes algériens »,** Revue Réformes économiques et intégration en économie mondiale, ESC, N° 13/2012.
[2] Patrick Morgenstern, « **Les impôts différés** », Op. Cit., P.441.

Les impôts différés permettant d'améliorer le rattachement des charges et des produits, il est cohérent d'en tenir compte lors de la détermination de ce ratio qui précisément compare le résultat et l'impôt qui s'y rattache.

En effet, les opérations qui déclenchent des impôts différés sont celles pour lesquelles l'effet comptable et l'effet fiscal sont constatés sur des exercices différents. De ce fait, prendre en compte l'impôt différé dans le calcul va permettre de rapprocher le taux effectif d'impôt du taux théorique.

Il a été précisé (IAS 12) que les impôts différés actif ou passif pouvaient également avoir pour contrepartie des postes de capitaux propres sans qu'il soit constaté par les résultats (principe de symétrie).

Dans ce cas de figure, les impôts différés actifs or passifs qui ont ce type de contrepartie ne sont pas à prendre en compte dans le TEI.

En principe cette règle ne devrait pas fausser le TEI car, si la contrepartie d'un impôt différé actif ou passif n'est pas constatée par résultat, cela signifie que l'opération qui le sous-tend ne l'est pas non plus.

En pratique, seront à retenir les variations d'impôts différés résultat constatés au cours de l'exercice.

Bien entendu, le fait de prendre en compte l'impôt différé ne va pas permettre systématiquement d'obtenir un taux effectif d'impôt égal au taux d'impôt théorique car certaines opérations ne produisent jamais l'effet d'impôt.

4.2. Le résultat avant impôt au dénominateur

Il s'agit du résultat comptable avant impôt. Ainsi l'équation sera la suivante :

TEI = Impôt sur le résultat / Résultat avant impôt

TEI = (Impôt exigible + impôt différé) / Résultat avant impôt

TEI = (IE + ID) / RAI

Sous section 2: Les aspects comptables des impôts différés

1. Les schémas comptables des impôts différés

Les impôts différés sont constatés sous forme d'écritures en mouvementant soit le compte de bilan « impôts différés actifs », soit le compte de bilan « impôts différés passifs ». La contrepartie comptable de ces comptes varie en fonction du traitement comptable des opérations qui en sont à l'origine[1] : principe de symétrie. De ce fait, la contrepartie impacte soit les résultats, soit les autres postes des capitaux propres.

[1] Patrick Morgenstern, « **Les impôts différés** », Op. Cit., P. 103.

Les ajustements annuels d'impôts différés actif et passifs font l'objet d'écritures dont la contrepartie transite par le résultat. Ces ajustements concernent tant l'évolution des taux (principe du report variable) que l'évolution des conditions permettant de conserver ou non les impôts différés actifs.

Les impôts différés actifs et passifs ont vocation à être annulés (contre-passés) comptablement dans le futur. La contrepartie comptable de cette annulation obéit également au principe de symétrie.

1.1. La constatation initiale des impôts différés

Les écritures d'impôts différés représentent une catégorie particulière d'écritures de régularisation dont l'objectif est de déplacer dans le temps les effets comptables de l'IS et ses succédanés.

Une écriture d'impôt différé consiste à mouvementer :

- D'une part un compte de bilan « impôt différé actif » ou « impôt différé passif » ;
- D'autre part en contrepartie comptable : soit d'un compte d'impôt différé résultat » qui se situe au même niveau que le compte 695 Impôt sur les bénéfices (cas général), soit un compte de capitaux propres, ce compte n'est pas un compte spécial dédié aux impôts différés.

Le choix de la contrepartie dépend en fait de la manière dont l'opération qui en est à l'origine est traitée de manière comptable. Ce principe s'appliquera d'ailleurs autant lors de la constatation de l'impôt différé que lors de sa contre-passation.

Tableau N°08: Contre-passation écritures d'IDA

Ecriture d'impôt différé actif			
	Compte	Débit	Crédit
Impôt différé actif	Bilan	X	
Impôt différé résultat	Résultat		X
Ou capitaux propres	Bilan		X

Source : Patrick Morgenstern, « Les impôts différés », Op. Cit., P. 104

Tableau N°09: Contre-passation écritures d'IDP

Ecriture d'impôt différé actif			
	Compte	Débit	Crédit
Impôt différé actif	Bilan		X
Impôt différé résultat	Résultat	X	
Ou capitaux propres	Bilan	X	

Source : Patrick Morgenstern, « Les impôts différés », Op. Cit., P. 104

1.2. La comptabilisation des ajustements et des réestimations annuelles

La détermination du montant des impôts différés résulte à la fois de leur assiette (qui sont en fait les différences futures entre les valeurs comptables et les valeurs fiscales) et du taux qui lui est appliqué. De même, les éventuels IDA font l'objet d'une limitation spécifique.

La question qui se pose est de savoir ce qui se passe au cours des exercices suivants pour ces mêmes impôts différés.

1.2.1. Réajustement du taux de l'impôt

Ces réajustements sont obligatoires et constituent ce qu'on appelle le principe du report variable. Ils consistent à appliquer le dernier taux voté à la clôture du dernier exercice clos aux assiettes des impôts différés et à comparer le montant qui en résulte avec les montants d'impôts différés déjà constatés l'avant dernier exercice clos au titre de la même assiette.

La différence éventuelle donne lieu à une écriture d'ajustement qui consiste à mouvementer le compte impôt différé actif ou passif.

La contrepartie comptable de l'ajustement varie en fonction de la contrepartie comptable qui s'est appliquée à l'opération à l'origine. Si cette contrepartie d'origine a été constatée par résultat, la contrepartie de l'ajustement sera « ID résultat » ; en revanche si c'est un compte de capitaux propres, ce sera le compte de capitaux propres concerné.

En pratique, dans le cas où le changement de taux s'applique à la même base et dans les mêmes conditions que l'IS précédent, il est possible d'appliquer une méthode arithmétique simplificatrice en appliquant un coefficient directement à l'ID présent à l'ouverture pour obtenir le montant de l'ajustement.

Coefficient d'ajustement de taux = (taux N – taux N-1) / taux N

Si le résultat est négatif, il convient de diminuer le solde et inversement.

1.2.2. Réestimation annuelle des IDA

Les impôts différés actifs constatés (ou non constatés) initialement et toujours présents à la clôture des exercices suivants doivent faire l'objet à la fin de chacun de ces exercices d'une réestimation. Cette dernière sera réalisée avec les mêmes principes que ceux utilisés pour établir l'évaluation initiale et donc en tenant compte :

- De la nouvelle position des impôts différés passifs ;
- Et de la nouvelle situation quant aux prévisions de résultats fiscaux.

Les réestimations d'impôts différés actifs constatés (ou non constatés) au titre des exercices précédents se réalisent, par la contrepartie du compte « Impôt différé résultat » et ce quelle que soit la contrepartie de l'écriture d'impôt différé actif d'origine.

1.3. Le traitement comptable lors du dénouement

Lorsqu'un impôt différé actif ou passif est constaté, il sera contrepassé (soldé) ultérieurement. La contre-passation intervient dès qu'il n'y a plus de différences temporaires, c'est-à-dire dès que la différence, à l'origine de l'impôt différé, s'éteint du fait de son dénouement.

Le délai qui sépare la constatation initiale d'un impôt différé et sa contre-passation est variable. Ce délai pourra être[1] :

- Bref : exemple d'un impôt différé actif sur une taxe de contribution contrepassé dès l'exercice suivant ;

- D'une durée moyenne : exemple d'un impôt différé passif sur une plus-value imposable sur cinq exercices ;

- Très long : exemple d'un impôt différé passif sur une plus value relative à une construction apportée dans le cadre de régimes de faveur et imposable sur quinze exercices, parfois plus ;

- Sans limite de temps défini : exemple d'un impôt différé passif sur un sursis afférent à un terrain sur lequel se situe l'unité de production ; tant que le sursis fiscal demeure, c'est-à-dire tant que le terrain est à l'actif, l'impôt différé demeure.

D'un point de vue pratique, lors de la constatation initiale des impôts différés, il est souvent intéressant de s'interroger sur la forme et le montant du dénouement : si ce dernier est bien localisé, il s'agit d'une preuve supplémentaire du bien-fondé de l'impôt différé.

La contre-passation obéit (comme pour la constatation initiale au principe de symétrie. Cela signifie que la contrepartie comptable sera comptabilisée en résultat ou en capitaux propres en fonction des modalités comptables de l'opération à laquelle est attachée l'écriture d'impôts différés.

2. La présentation des impôts différés dans les comptes annuels

La présentation des impôts différés par rapport aux impôts exigibles doit se faire distinctement. Toutefois, cette obligation s'applique soit dans le bilan et le compte de résultat soit dans l'annexe.

[1] Patrick Morgenstern, « **Les impôts différés** », Op. Cit., PP. 132-135.

2.1. Présentation des comptes d'impôts différés au bilan

En principe, aucune compensation ne peut être opérée entre les postes d'actif et de passif du bilan. Une exception à ce principe s'applique pour la présentation des impôts différés actifs et passifs.

En effet, il est possible de compenser les actifs et les passifs d'impôt différé pour leur présentation au bilan dès lors qu'ils sont afférents à une même entité fiscale. Dans ce cas c'est la solde net, actif ou passif, qui est présenté au bilan.

2.1.1. Notion d'entité fiscale

La compensation n'est possible qu'au sein d'une même entité fiscale. Ainsi, si les impôts différés sont constatés au sein d'une même société, la compensation des soldes pourra se réaliser au sein de cette société.

En effet, la compensation des actifs et passifs concernant des impôts sur le résultat prélevés par la même autorité fiscale s'effectue :

- Soit sur la même entité imposable ;
- Soit sur des entités imposables distinctes qui ont l'intention de régler les impôts concernés en net.

2.2. Présentation des impôts différés au compte de résultat

L'impôt différé est généralement comptabilisé en charge ou en produit, sauf s'il provient d'une transaction ou d'un événement comptabilisé directement dans les capitaux propres de l'exercice en cours ou antérieur, ou s'il provient d'un écart d'acquisition.

2.3. Présentation dans l'annexe

Dans l'annexe, il convient de mentionner en particulier :

- La ventilation entre impôts différés et impôts exigibles (toutefois cela n'est pas obligatoire dans l'annexe si cela est déjà mentionner dans le bilan et le compte de résultat) ;
- La preuve de l'impôt ;
- L'indication du montant des IDA non comptabilisés du fait que leur récupération n'est pas jugée probable avec une indication de la date la plus lointaine d'expiration ;
- La ventilation des actifs et passifs d'impôts différés comptabilisés par grandes catégories (différences temporaires ou reports fiscaux déficitaires, crédits d'impôt...) ;
- La justification de la comptabilisation d'un IDA lorsque l'entreprise a connu une perte fiscale récente ;

Par ailleurs, certaines autres informations concernant les impôts différés peuvent devoir y figurer en vertu de textes plus généraux. Ainsi, l'impact des événements postérieurs à la clôture d'importance significative sur les impôts différés non comptabilisés doit être mentionné.

Sous section 3 : La communication financière relative aux impôts différés

1. L'annexe

Les notes annexes font partie intégrante des états financiers[1]. Elles contiennent des informations complémentaires à celles présentées dans le reste des états financiers (i.e. état de situation financière, état du résultat global, état des variations des capitaux propres et tableau des flux de trésorerie).

L'annexe fournit des descriptions narratives ou des décompositions d'éléments d'impôt sur le résultat présentés dans ces états ainsi que des informations relatives aux éléments qui ne répondent pas aux critères de comptabilisation dans ces états[2].

1.1. Condition d'établissement d'une annexe de qualité

Quatre principales caractéristiques qualitative[3]:

- L'intelligibilité ;
- La pertinence ;
- La fiabilité ;
- La comparabilité.

1.1.1. L'intelligibilité

L'information fournie dans l'annexe doit être compréhensible immédiatement par les utilisateurs.

1.1.2. La pertinence

L'information possède la qualité de pertinence lorsqu'elle influence les décision économiques des utilisateurs en les aidant à évaluer des événements passés, présents ou futurs ou en confirmant ou corrigeant leurs évaluations passées.

1.1.3. La fiabilité

L'information possède la qualité de fiabilité quand elle est exempte d'erreur et de biais significatifs et que les utilisateurs peuvent lui faire confiance pour présenter une image fidèle.

[1] PWC « **IFRS 2012** », Op. Cit., P. 1859.
[2] B. OLIVERO, N.S. TRABESI, « **Analyse de l'effet des impôts différés sur le contenu informationnel du résuttat »,** Université de Nice Sophia Antipolis en collaboration avec IHEC Carthage, Tunisie, 2008.
[3] C. Maillet, A. Le Manh, « **Les normes comptables internationales** », Op. Cit., PP. 23-24.

1.1.4. La comparabilité

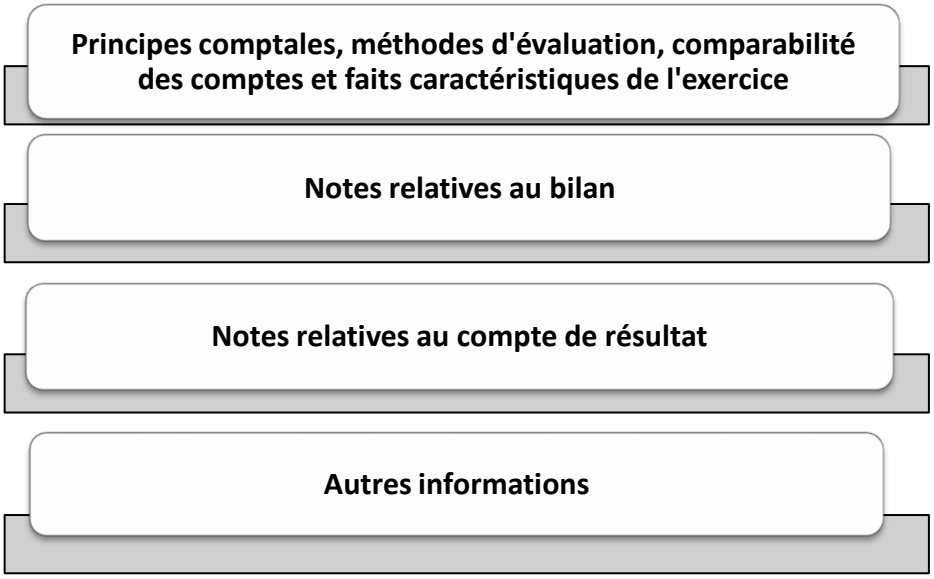
L'évaluation et la présentation de l'effet financier de transactions et d'événements semblables doivent être effectuées de façon cohérente et permanente pour une même entreprise et de façon cohérente et permanente pour différentes entreprises.

1.2. Informations en annexe et principe de matérialité

Seules les informations significatives doivent être fournies. En outre, le caractère significatif d'une information doit s'apprécier au regard tant de la situation actuelle que de la situation potentielle ou à terme.

En matière de description dans l'annexe des jugements comptables déterminants effectués par la direction et des incertitudes liées aux estimations, en l'absence de précision de la norme IAS 1 quant au format de ces informations, leur présentation dans une note énumérative, spécifique et unique est une bonne pratique. Cette note pourrait, en outre, utilement renvoyer aux notes détaillées relative aux thèmes décrits.

Figure N°3 : La structure type d'une annexe[1]



Source : Bruno BACHY, '' Boite à outils de la comptabilité'', P.24

L'annexe est un état indispensable pour interpréter les comptes et connaître les informations qualifiées de « hors bilan »[2].

Toutefois, il n'existe pas de format standardisé de présentation de l'annexe, en conséquence, le lecteur doit s'adapter à chaque fois pour trouver l'information.

Indissociable des comptes annuels, l'annexe permet d'éclairer la lecture et l'analyse des comptes. Son rôle est essentiel pour permettre au lecteur d'identifier les points significatifs de l'exercice et pour accéder à des informations non traduites dans le bilan ou le compte de résultat.

[1] Le plus souvent ce document n'attire l'attention ni des étudiants ni même des enseignants. Pourtant l'annexe est un document important et obligatoire.

[2] Bruno BACHY, '' **Boite à outils de la comptabilité**'', Editions Dunod, Paris, 2012, P.25.

2. Les utilisateurs de l'information financière

L'impôt sur les résultats suscite aujourd'hui un intérêt de plus en plus marqué de la part de tous les acteurs du marché[1].

2.1. Les acteurs externes

Il s'agit essentiellement des investisseurs (la cible privilégiée par les normes internationales de l'information financière), des CAC et du gouvernement.

2.1.1. Les investisseurs

Les actionnaires sont animés d'un désir légitime de compréhension de l'impôt : son optimisation, sa composition (impôt courant/impôt différé), son évolution ainsi que l'effet de trésorerie associé. Ils cherchent également à être rassurés sur les risques fiscaux auxquels peut être confronté leur investissement.

2.1.2. Les commissaires aux comptes

Forts de l'expérience américaine de 2005/2006 au cours de laquelle l'impôt a été le principal objet de défaillance des groupes, les commissaires aux comptes sont de plus en plus exigeants sur l'explication et la documentation de l'impôt tel que comptabilisé et publié, ainsi que sur l'analyse des risques fiscaux associés.

2.1.3. Les gouvernements

L'analyse et la compréhension de l'impôt leur permet de maximiser les revenus fiscaux, d'attirer et de retenir les investisseurs étrangers et de financer les services publics.

2.2.Les acteurs internes

2.2.1. La Direction Générale

En France, la loi Sécurité Financière imposent un engagement de la Direction sur le processus impôt et la maîtrise des risques fiscaux, notamment en matière de réputation.

2.2.2. Le Comité d'audit

Garant du respect du contrôle interne sur la production de l'information financière, scrute les procédures mises en place pour la correcte détermination de l'impôt et la gestion des risques fiscaux afférents.

2.2.3. La Direction financière

Dans le cadre de son objectif constant de production de données financières justes et d'un souci de fiabilité des données prévisionnelles.

2.2.4. La Direction fiscale

Qui assume la responsabilité des positions fiscales retenues et du niveau de risque associé.

[1] PWC, « **IAS 12 : L'impôt sur le résultat** », Op. Cit., P.3.

La notion de l'impôt différé trouve ses origines au centre de la problématique relative aux relations entre la comptabilité et la fiscalité. C'est relations, toujours sources de problèmes pratiques importants, rendent la question de l'impôt différé encore plus importante car les règles fiscales déforment souvent l'information économique et l'image fidèle que les états financiers sont censés donner.

En Algérie, la seule méthode de l'impôt exigible qui était pratiquée dans les comptes annuels ne satisfaisait pas pleinement au principe de rattachement des charges et des produits à l'exercice concerné. Le SCF qui a prévu la comptabilisation des impôts différés permet le respect de ce principe.

Bien que cette technique est nouvelle dans notre pays, introduite y a quelques années avec la mise en place du nouveau système comptable et financier, elle est par contre courante et de pratique ancienne chez les pays anglo-saxons.

Dans ces mêmes pays, l'aspect pragmatique de la comptabilité l'emporte sur l'aspect formaliste. La réalité économique et financière prime sur l'habillage juridique et les règles fiscales.

La technique des impôts différés à évoluée donc depuis les années soixante, et les critères de reconnaissance ainsi que les méthodes d'évaluation ont évolué également.

On passe alors de conception restrictive dans la prise en compte des différences temporaires à la conception étendue, de l'approche Résultat dans la détermination des bases imposables à l'approche Bilan, et de la méthode du report fixe dans le traitement des changements de taux à la méthode du report variable.

Toute cette évolution traduit le souci croissant de l'amélioration des pratiques relative à l'impôt du moment où la charge d'impôt revêt un poids important dans les états financiers de l'entreprise.

CHAPITRE III : LA PRATIQUE DES IMPOTS DIFFERES AU SEIN D'ELECTRO-INDUSTRIES

*A*près avoir présenté dans les chapitres précédents les différents aspects théoriques liés à la technique et au processus de détermination et d'évaluation des impôts différés, nous avons essayé d'expliquer l'importance de la prise en compte de la méthode de l'impôt différé, ses caractéristiques et son utilité conformément aux dispositions des normes internationales IFRS qui représentent la principale source d'inspiration du SCF.

L'évaluation et la comptabilisation des impôts exigibles dans les comptes annuels ne posent pas, dans la plupart des cas, de difficultés particulières. En revanche, l'évaluation et la comptabilisation des impôts différés sont soumises à des règles plus complexes[1].

Les entreprises, régulateurs, analystes et investisseurs ont longtemps attaché une attention particulière aux indicateurs opérationnels, se préoccupant moins des éléments figurant en dessous du résultat avant impôt[2].

L'importance de l'impôt différé, son poids dans les états financiers ainsi que sons impact sur les capitaux propres sont mieux explicites chez les grandes entreprises. De ce fait, et pour arriver aux fins attendues de cette étude, notre choix a été orienté vers Electro-Industries, une grande entreprise de production et de commercialisation du matériel électrotechnique.

Electro-Industries, comme est le cas aussi pour d'autres entreprises algériennes, explique la transition au SCF comme le passage de la conduite à la droite à la conduite à gauche. Et les comptables de l'entreprise considèrent la pratique des impôts différés la plus délicate de celles introduites par le nouveau système.

Dans ce dernier chapitre, qui complète les précédents, nous avons essayé de mettre en pratique les notions théoriques abordées (du moins une partie, car la pratique des impôts différés est récente en Algérie et elle convient d'être améliorée les années à venir) en procédant à l'analyse des états financiers de l'entreprise de 2009 jusqu'à 2012.

La démarche d'analyse est expliquée dans la première section de ce chapitre ainsi que la présentation de l'entreprise objet de l'étude. Les deux autres sections présenteront les différents résultats et les interprétations y afférentes.

[1] Y. SAIHI, « **Les comptes consolidés des impôts différés selon les normes IAS/ IFRS en Algérie** », Op. Cit., P.92.
[2] T. Morgant, P. Vogt, « **IAS 12 : Impôt sur le résultat** », Op. Cit., P.4.

Première section : L'impôt sur le résultat de l'entreprise Electro-Industries

Dans un premier lieu, nous allons présenter brièvement l'entreprise objet d'étude, de la démarche suivie dans l'analyse de ses états financiers puis nous présentant les résultats sous formes de graphes ainsi que les interprétations y afférentes.

Sous section 1 : Démarche et présentation de l'entreprise objet d'étude

1. Présentation générale de l'entreprise

1.1. Identification de l'entreprise

1.1.1. Forme juridique

Electro-Industries (EI) est une EPE/SPA au capital social de 4 753 000 000 DA détenus à 100% par la SGP CABELEQ pour le compte de l'Etat.

1.1.2. Localisation

Son siège social est sis à Azazga (w. Tizi Ouzou) ainsi que ses locaux administratifs et l'usine de production sont installés à la même zone industrielle de la route nationale N°12.

1.1.3. Domaine d'activité

La société produit et commercialise une large gamme de Moteurs Electriques, Alternateurs, Transformateurs de distribution et Groupes Electrogènes.

1.2. Historique et évolution

Janvier 1999: Création de la société Electro-Industries sous sa forme actuelle, après la scission de l'entreprise mère ENEL. La réorganisation du secteur industriel opérée en Algérie entre 1980 et 2000 a conduit en 1999 à la restructuration de l'ancienne ENEL à un certain nombre d'EPE/SPA parmi lesquelles figure Electro-Industries.

Son activité de production a commencé en 1985, par la fabrication de transformateurs de distribution, puis vient la fabrication des moteurs électriques et alternateurs en 1986. L'entreprise a connu en 1991 une extension des capacités de production des transformateurs de 1500 à 5000 unités/an. Ses produits étaient fabriqués sous licence Siemens jusqu'en 1992.

Son évolution durant cette période et jusqu'à 1998 lui a permis de développer sa gamme de produits, ce qui s'est traduit par une extension verticale de la gamme de transformateurs (jusqu'à 2000 Kva) et une extension horizontale de la gamme du moteur en types et variantes (moteurs monophasés, moteurs destinés à la climatisation...).

En 2002: L'entreprise a procédé à la mise en place de son système Qualité.

24 Juillet 2004: Elle a été certifiée par QMI Canada, ISO 9001 version 2000.

En 2010: EI passe d'une entreprise qui a pour vocation uniquement la production à une entreprise de production et de commercialisation.

1.3. Mission et objectifs

EI est une entreprise industrielle qui a pour mission l'exploitation, en tenant compte de sa capacité de production, à laquelle s'ajoute l'ensemble des facteurs de production (ressources humaines, matières premières...) en amont pour produire en aval (produits finis...).

Pour réaliser cette mission, l'entreprise a fixé des objectifs qui consistent à satisfaire les commandes sur le marché, c'est-à-dire celles des transformateurs, ainsi qu'améliorer les conditions de vente, de ce fait augmenter parallèlement son chiffre d'affaires.

2. L'organisation de l'entreprise

Electro-Industries est organisée suivant une structure hiérarchico-fonctionnelle. Cette structure est composée d'unités de production et d'une unité opérationnelle de prestation de services. Ces unités sont autonomes mais dépendent hiérarchiquement du PDG.

2.1. L'organigramme

EI adopte une organisation par 'direction' de manière à ce que chaque directeur soit rattaché directement au président directeur général (**cf. Annexe 2 : Organigramme de l'EI).**

2.2. La direction Comptabilité et Finance[1]

La vie de l'entreprise est entièrement traduite en chiffres dans les comptes annuels. Ces derniers visent à répondre à des besoins d'informations (de l'entreprise, du fisc,...).

La DFC d'EI a pour tâches :

-Tenir la fonction comptabilité générale et gérer la trésorerie et les flux ;
-Tenir une comptabilité analytique, un outil de base pour le contrôleur de gestion ;
-Suivre les budgets de l'entreprise à partir des données comptables ;
-Assurer le reporting financier pour la SGP CABELEQ.

2.2.1. *Les Finances*

Après l'assainissement de la dette de l'entreprise Electro-Industries, celle-ci retrouve la situation d'une entreprise rentable. En effet, depuis 2004, les résultats de l'entreprise reflètent une situation nette réelle très satisfaisante caractérisée par :

-Une forte autonomie financière ;
-Des équilibres financiers avec une trésorerie nette positive sans concours bancaires de trésorerie;
-Une forte capacité d'endettement ;
-Une bonne politique de recouvrement des créances...

Toutefois, la situation financière de l'entreprise révèle aussi des points négatifs qui affectent le bon fonctionnement de l'entreprise. Le plus important est l'excès de liquidités qui traduit le manque de stratégies de placement.

[1] (cf. Annexe 3 : Organigramme de la DFC)

2.2.2. *La comptabilité analytique*

Le service comptabilité analytique assure les tâches suivantes :

-Valorisation des matières, des produits, des pièces intégrées, et du stocks à l'extérieur ;
-Rapprochement régulier avec la gestion des stocks ;
-Travaux d'inventaire, calcule des écarts et leur justification au près des magasins.

Bien que le projet analytique d'EI soit en cours de validation, les comptables de ce service (la plupart d'entre eux ont malheureusement quitté l'entreprise suite aux départs volontaires) ont déjà fait preuve de leurs compétences par le maintien d'une comptabilité analytique simplifiée mais qui répond aux besoins de gestion de l'entreprise.

2.2.3. La comptabilité générale

Au service comptabilité générale, les comptables procèdent au jour le jour à l'enregistrement des différentes opérations en fur et à mesure de leur survenance. Bien que la comptabilisation selon le nouveau SCF (malgré qu'on soit à la quatrième année de son application) cause encore des chamboulements, les comptables arrivent à suivre ce grand changement grâce aux formations en la matière que leur assure la direction de l'entreprise.

Parmi les nouveautés du SCF, la question de l'impôt différé est sans doute la plus délicate pour la communauté estudiantine, les praticiens et les utilisateurs des états financiers d'une manière générale.

3. Démarche de l'étude

La présente étude porte sur l'analyse des états financiers de l'entreprise Electro-Industries de la période allant de 2009 jusqu'à 2012. Après une analyse minutieuse des états financiers de l'entreprise, nous avons procédé à :

- La détermination de la moyenne (en valeur), pour la période considérée, des écarts entre le résultat comptable et le résultat fiscal de l'entreprise ;

- Un essai de détermination des différences temporelles à partir du tableau de détermination du résultat fiscal de l'entreprise incluant les différentes réintégrations et déductions ;

- La détermination du poids (en pourcentage) de l'impôt (impôt exigible et impôt différé) dans le compte de résultat, la détermination du caractère (actif ou passif) dominant le bilan de l'entreprise ainsi que l'impact des impôts différés sur les capitaux propres de l'entreprise ;

- La comparaison des taux effectif d'impôt (avec et sans tenir compte de l'ID) avec le taux d'impôt théorique ;

- La détermination des informations relatives aux ID, d'une importance significative mais non communiquées dans l'annexe des états financiers de l'entreprise.

Sous section 2 : Analyse du tableau de détermination du résultat fiscal

1. Détermination du résultat fiscal

Le tableau suivant regroupe les différentes réintégrations et déductions permettant la détermination du résultat fiscal pour chacun des exercices de la période retenue :

Tableau N°10 : Détermination du résultat fiscal

Calcul du résultat fiscal		31/12/2012	31/12/2011	31/12/2010	31/12/2009
Résultat net comptable		**221 941 350**	**290 568 040**	**406 448 273**	**433 804 967**
REINTEGRATIONS	Charges non liées à l'exploitation	312 000	156 000	-	-
	Quote-part cadeaux pub	119 400	765 745	317 835	-
	Provisions IDR non déductibles	39 715 995	79 067 291	-	-
	Honoraires CAC N	500 000	-	-	-
	Amortissements non déductibles	674 722	197 785	-	-
	Frais de R&D non déductibles	-	-	197 785	-
	Amendes et pénalités	369 425	456 794	687 721	-
	Impôt sur le bénéfice	50 650 520	76 323 312	93 206 123	2 948 361
	Variation impôt différé	-3 961 037	-8 562 785	-398 555	-
	Intérêts courus non échus en N-1	26 500 000	-	-	-
Total réintégrations		**114 881 025**	**148 404 142**	**94 010 909**	**2 948 361**
DEDUCTIONS	Plus-value de cession	1 122 267	3 270 539	9 900 637	-
	Intérêts courus non chus S/DAT en N	34 750 000	-	-	-
	Intérêts courus échus et encaissés	7 500 000	-	-	-
	Honoraires CAC N-1	665 000	-	-	-
	Provision IDR (sortant en N)	26 203 427	-	-	-
	Autres déductions	-	34 000 000	-	-
Total déductions		**70 240 694**	**37 270 539**	**9 900 637**	**-**
Résultat fiscal		**266 581 681**	**401 701 643**	**490 558 545**	**436 303 328**

Source : Elaboré par l'étudiante en rassemblant les tableaux de détermination des résultats comptables des exercices concernés

2. Analyse des divergences fiscalo-comptables

2.1. Calcul des écarts

Dans le tableau suivant nous allons déterminer, pour chacun des exercices de 2009 à 2012, les écarts entre le résultat fiscal (calculé sur la base de la règlementation fiscale en vigueur et incluant les différentes réintégrations et déductions) et le résultat comptable des activités ordinaires de l'entreprise.

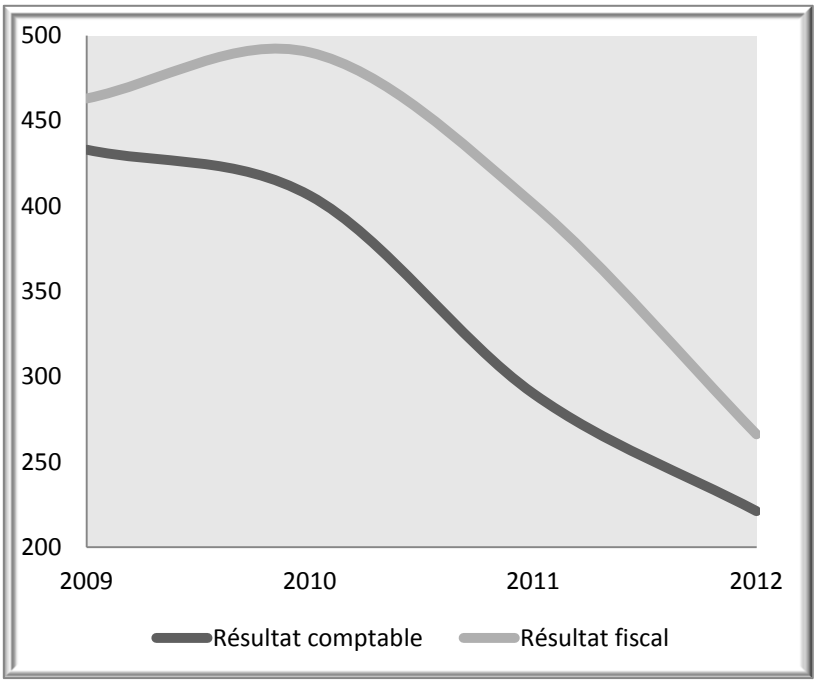
Tableau N°11 : Ecarts fiscalo-comptables

	2012	2011	2010	2009
Résultat fiscal (RFi)	266 581 681	401 701 643	490 558 545	436 303 328
Résultat comptable (RCi)	221 941 350	290 568 040	406 448 273	433 804 967
Ecarts (E)	44 640 331	111 133 603	84 110 272	2 498 361

Source : Elaboré par l'étudiante

2.2. Représentation graphique et interprétation des résultats

Graphe N° : Evolution comparée des RF et RC (en million de dinars)



N = 4

Ē : Moyenne des écarts entre RF et RC

$$\bar{E} = \frac{\sum_{i=1}^{n} (RFi - RCi)}{N}$$

$$\bar{E} = \frac{\sum_{i=1}^{n} Ei}{N}$$

Ē = **60 595 641,8 DA**

Source : Elaboré par l'étudiante

Nous remarquons que l'écart entre le résultat fiscal et le résultat comptable atteint son maximum en 2011 avec une valeur de 111 133 603 DA. Cet écart est essentiellement justifié par le montant important de la provision IDR 79 067 291 DA.

Par contre en 2009, l'écart est moins important, 2 498 361 DA, et il représente la seule réintégration de la charge d'IBS.

Pour conclure sur la situation globale des écarts pour toute la période considérée nous avons procéder au calcul de la moyenne des écarts de la période par la formule suivante :

$$\bar{E} = \frac{\sum_{i=1}^{n} (RFi - RCi)}{N}$$

Pour N = 4, $\bar{E}$ = 60 595 641,8 DA.

Cet écart est justifié :

- d'une part par les différences permanentes (qui n'auront aucun effet fiscal futur : charges définitivement non déductibles et produits définitivement non imposables) ; et
- d'autre part des différences temporelles qui auront un effet fiscal futur.

L'écart entre le résultat fiscal et le résultat comptable de l'entreprise Electro-Industries est important, d'où la nécessité de l'application de la méthode de report d'impôt (impôt différé) pour le traitement des différences temporelles (déductibles ou imposables ultérieurement).

3. Essai de détermination des différences temporelles à partir du TDRF (2012)

Tableau N°12 : Détermination des différences temporelles à partir du TDRF

Différences temporelles	Base	Impôt	IDA/IDP
Provision IDR 2012	39 715 995	7 546 039	**IDA**
Honoraires CAC 2012	500 000	95 000	**IDA**
Intérêts courus non chus S/DAT en 2012	-34 750 000	-6 602 500	**IDP**
Provision IDR sortants 2012	-26 203 427	-4 978 651,13	**IDA**
Total différences temporelles	**-20 737 432**	**- 3 940 112,08**	**IDA**

Source : Elaboré par l'étudiante

L'ID que nous avons essayé de déterminer à partir des différences temporelles apparentes dans le tableau de détermination de résultat fiscal (2012) est égal à **- 3 940 112,08 DA** est proche de celui figurant dans les états financiers de l'entreprise **-3 961 037 DA.**

Nous pouvons conclure que le tableau de détermination du résultat fiscal de l'entreprise permet le recensement à 95% des différences temporelles sources d'impôts différés.

Sous section 3 : Premiers cas d'application des impôts différés au sein d'EI

1. ID lié au changement de méthode comptable et aux corrections d'erreurs

1.1. Changement de méthode comptable lors de la transition au SCF

- ***Complément de provision IDR***

- Article 136-2 de la section 6 du décret exécutif du 25/03/2009 ;
- Procédure de calcul et de comptabilisation des provisions IDR de la SGP CABELEQ ;
- La convention de branche et accords collectifs portant sur l'augmentation des salaires de 18% ;
- Selon le courrier de la DRHO, les calculs opérés pour 744 agents pour une indemnité globale de départ en retraite actualisée au 31/12/2009 de 236 313 149,43 ;
- Etant donné que l'entreprise a déjà constaté à la clôture de l'exercice 2009 un montant de 50 000 000, il ya lieu de comptabiliser un complément de 186 313 149,43.

- ***Schémas comptables***

Comptabilisation du complément de la provision IDR au 31/12/2009 :

Compte	Libellé	Débit	Crédit
115 000	**Report à nouveau**	**186 313 149,43**	
153 992	**Complément IDR**		**186 313 149,43**

Un Impôt différé d'un taux de 19% du complément de la provision IDR est généré automatiquement :

Compte	Libellé	Débit	Crédit
133000	**Impôt différé actif**	**35 399 498,39**	
1150	**Report à nouveau**		**35 399 498,39**

1.2. Correction d'erreurs sur stocks encours des pièces intégrées

L'inventaire des stocks encours pièces intégrées moteur au 31/12/2012 affiche un solde de 88 252 353,44 au lieu de 42 154 955,08 :

- Ecart prix : 38 759 706,6 ;
- Ecart quantité : 7 337 691,76 ;
- Ecart global : 46 097 398,36.

L'entreprise n'a pas fixé un seuil de signification, permettant de distinguer entre les écarts significatifs à imputer en capitaux propres et les écarts non significatifs qui seront constatés en charge de l'exercice.

Le responsable du département comptabilité procède donc, à chaque fois que des écarts apparaissent, à la confirmation au près de l'organe de gestion de la contrepartie de ces écarts.

- ***Comptabilisation de l'ajustement des stocks***

Compte	Libellé	Débit	Crédit
115 000	**Report à nouveau**	**46 097 398,36**	
331 210	**Correction erreurs S/stocks**		**46 097 398,36**

- ***Comptabilisation de l'impôt différé***

Compte	Libellé	Débit	Crédit
133 000	**Impôt différé actif**	**8 758 505,69**	
115000	**Report à nouveau**		**8 758 505,69**

2. Provisions de l'indemnité de départ en retraite

Dans le cadre de la mise en œuvre du SCF, la SGP CABELEQ a décidé d'harmoniser les principes de calcul et d'évaluation à mettre en application par les entreprises détenues en portefeuille.

Pour se faire, il a été crée un comité de pilotage composé de l'ensemble des directeurs financiers et des directeurs des ressources humaines afin d'arrêter une procédure commune.

2.1. Procédure de calcule de l'indemnité[1]

- ***Détermination du montant de l'indemnité***

Cette indemnité est calculée selon la formule suivante :

$$\mathbf{IDR = S_a \times (1 + Tp)^{af} \times Da}$$

Sa : salaire annuel ;
Tp : taux moyen de progression des salaires ;
af : ancienneté future (ancienneté restant avant l'âge légal de départ en retraite)
Da : droits acquis selon les dispositions de la convention collective.

- ***Pondération de l'indemnité***

La pondération par deux probabilités est calculée comme suit :

$$\mathbf{IDRp = IDR \times T_f \times T_V}$$

$\mathbf{T_f}$**:** taux de fidélité à l'entreprise = $\left(\mathbf{1} - \frac{\boldsymbol{Nbr\ de\ sorties}}{\boldsymbol{Nbr\ de\ recrutements}}\right) \boldsymbol{x}\ \mathbf{100}$

$\mathbf{T_v}$ **:** taux de viabilité dans l'entreprise = $\left(\mathbf{1} - \frac{\boldsymbol{Nbr\ de\ décès}}{\boldsymbol{Nbr\ de\ recrutements}}\right) \boldsymbol{x}\ \mathbf{100}$

[1] CECAC, « **Procédures de calcul et de comptabilisation de la provision de l'IDR** », document de la SGP CABELEQ, 2010.

- ***Actualisation de l'indemnité***

$$IDR_a = IDR_p \times (1 + Ta)^{-af}$$

Ta : Taux d'actualisation

2.2. Schéma de comptabilisation de l'indemnité et de l'ID correspondant

Ecriture de la provision IDR			
	Compte	Débit	Crédit
Dotations aux provisions	Résultat	X	
Ou capitaux propres	Bilan	X	
Provision PC	Bilan		X
Ou Provision PNC	Bilan		X

La constatation de la provision IDR se fera au débit :

- Du compte 115 (report à nouveau) dans le cadre des écritures de réajustement résultant du changement des méthodes comptables ;

- Du compte 681 (dotation aux amortissements, provisions et pertes de valeurs) pour le cas échéant de constatation de provisions.

Par le crédit :

- Du compte 481 (provision passif courant) pour le montant de l'indemnité de retraite à débourser l'exercice suivant (N+1) ;

- Du compte 153 (provision passif non courant) pour le montant de l'indemnité de retraite à débourser les années à suivre (à partir de N+2).

Ecriture d'impôt différé			
	Compte	Débit	Crédit
Impôt différé actif	Bilan	X	
Impôt différé résultat	Résultat		X
Ou capitaux propres	Bilan		X

Les provisions pour indemnités de départ en retraite génèrent un impôt différé actif comptabilisé par le débit :

- Compte 133 (impôt différé actif) ;

Au crédit ; soit :
- Du compte 115 (report à nouveau) en cas de changement de méthodes comptables ;
- Ou du compte 692 (imposition différée active) dans le cas échéant.

3. Impôts différés sur les intérêts courus non échus

3.1. Les placements de l'entreprise

Tableau N°13 : Les Dépôts à terme d'EI

Dépôt à terme					**Intérêts courus non échus Au 31/12/2011**	
Numéro	Montant	Date de dépôt	Durée (mois)	Taux d'intérêt	échéance	montant
1249	250 000 000,00	22/3/10	60	4%	22 /04/11 22/12/11	7 500 000,00
1250	300 000 000,00	22/3/10	60	4%	22/04/11 22/12/11	9 000 000,00
1320	300 000 000,00	11/10/10	60	4%	11/11/11 11/12/11	2 000 000,00
1364	300 000 000 ,00	12/04/11	60	4%	22/05/11 22/12/11	8 000 000,00
Total (1)						26 500 000,00

Source : Document de la DFC

Tableau N°14 : Les emprunts obligataires d'EI

Emprunt obligataire Sonelgaz					**Intérêts courus non échus Au 31/12/2011**	
Numéro	Montant	Date de dépôt	Durée (mois)	Taux d'intérêt	échéance	montant
	300 000 000,00	30/6/08	72	5%	07/07/11 au 07/12/11	7 500 000,00
Total (2)						7 500 000,00
Total (1) + (2)						34 000 000,00

Source : Document de la DFC

3.2. Comptabilisation initiale de l'ID et réajustements lors de son dénouement

31/12/2011

Compte	Libellé	Débit	Crédit
518 000	**Intérêts courus non échus**	**34 000 000**	
762 000	**S/emprunt obligataire**		**7 500 000**
768 500	**S/ placement obligataire**		**26 500 000**

Compte	Libellé	Débit	Crédit
693 000	**Imposition différée passive**	**6 460 000**	
134 700	**IDP S/ emprunt obligataire DAT**		**6 460 000**

Déductible fiscalement avec imposition différée passive.

31/12/2012

Compte	Libellé	Débit	Crédit
134 700	**IDP S/ emprunt obligataire DAT**	**6 460 000**	
693 000	**Imposition différée passive**		**6 460 000**

A fait l'objet d'une déduction en 2011 et fera l'objet d'une réintégration en 2011

Compte	Libellé	Débit	Crédit
518 000	**Intérêts courus non échus**	**34 750 000**	
762 000	**S/emprunt obligataire**		**8 250 000**
768 500	**S/ placement obligataire**		**26 500 000**

Compte	Libellé	Débit	Crédit
693 000	**Imposition différée passive**	**5 035 000**	
134 700	**IDP S/ emprunt obligataire DAT**		**5 035 000**

Deuxième section: Présentation et analyse des ID dans les états financiers de l'entreprise

Dans cette section, l'analyse portera sur trois états financiers, à savoir : le bilan, le compte de résultat et la tableau des variations des capitaux propres.

Sous section 1 : Le poids de l'impôt dans le Résultat

1. Etat comparatif du résultat global de l'entreprise de 2009 à 2012

Le tableau suivant regroupe les comptes de résultats des quatre exercices étudiés :

Tableau N°15: Etat comparatif du résultat global de l'entreprise de 2009 à 2012

LIBELLE	2012	2011	2010	2009
Vente et produits annexes	3 227 905 109,13	2 850 756 973,53	2 690 844 224,21	2 435 637 422,65
Variation stocks produits	-17 376 309,89	-59 027 844,82	-13 508 505,65	52 304 229,09
Production immobilisée	1 107 040,85			
Subventions d'exploitation				
Production de l'exercice	**3 211 635 840,09**	**2 791 729 128,71**	**2 677 335 718,56**	**2 488 141 651,74**
Achats consommés	-2 166 725 039,8	-1 716 568 771,4	-1 526 291 407,5	-1 347 546 110,7
Services extérieurs et autres.S	- 54 020 987,96	-68 384 595,34	-39 459 639,10	-56 128 814,87
Consommation de l'exercice	**-2 220 746 027,8**	**-1 784 953 366,7**	**-1 565 751 046,6**	**-1 403 674 925,6**
Valeur ajoutée d'exploitation	**990 889 812,25**	**1 006 775 761,92**	**1 111 584 671,93**	**1 084 466 726,14**
Charges de personnel	-610 064 040,66	-544 237 483,31	-520 806 269,08	-509 087 086,52
Impôts, taxes et versements.as	-46 487 470,48	-41 406 167,08	-42 428 907,73	-35 762 752,63
Excédent brut d'exploitation	**334 338 301,11**	**421 132 111,53**	**548 349 495,12**	**539 616 886,99**
Autres produits opérationnels	23 343 803,17	12 470 814,43	35 762 837,22	27 862 010,55
Autres charges exceptionnelle	-3 356 106,40	-5 457 001,08	-9 299 394,31	-16 562 608,85
Dotations aux amort, prov, pv	-176 013 758,75	-205 744 063,00	-215 587 036,68	-657 276 130,27
Reprises s/pv et provisions	28 125 166,43	53 561 029,98	76 234 757,45	508 554 637,43
Résultat opérationnel	**206 437 405,56**	**275 962 891,86**	**435 460 658,80**	**402 158 795,85**
Produits financiers	65 079 624,98	87 813 636,57	69 941 145,87	35 198 099,14
Charges financières	-2 886 197,48	-5 447 961,90	-6 145 963,02	-3 551 928,44
Résultat financier	**62 193 427,50**	**82 365 674,67**	**63 795 182,85**	**31 646 170**
Résultat ordinaire avant impôt (ROAIi)	**268 630 833,06**	**358 328 566,53**	**499 255 841,65**	**433 804 966,55**
Impôt exigible S/RO **(IEi)**	-50 650 520,00	-76 323 312,02	-93 206 123,00	-82 897 630,00
Impôt différé(variation) **(IDi)**	3 961 037,88	8 562 785,32	398 554,84	0,00
Total des produits des actv.or	**3 328 184 434,67**	**2 945 574 609,69**	**2 859 274 459,10**	**3 059 720 398,86**
Total des charges des actv.ord	**-3 106 243 083,7**	**-2 655 006 569,8**	**-2 452 826 185,6**	**-2 708 813 062,3**
Résultat net des activités.ordn	**221 941 350,94**	**290 568 039,83**	**406 448 273,49**	**350 907 336,55**
Produits extraordinaires				
Charges extraordinaires				
Résultat extraordinaire				
Résultat net de l'exercice (RNi)	**221 941 350,94**	**290 568 039,83**	**406 448 273,49**	**350 907 336,55**

Source : Elaboré par l'étudiante en rassemblant les comptes de résultats des exercices concernés

2. Analyse de l'impôt dans le Résultat

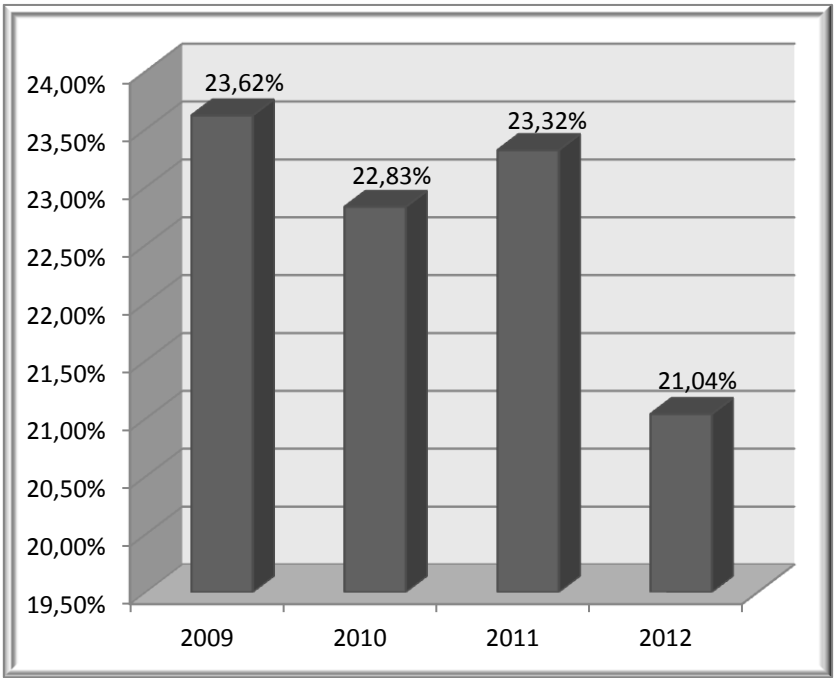
L'analyse des états financiers de l'entreprise Electro-Industries permet de prendre conscience de la matérialité de l'impôt au sens large incluant l'impôt courant et l'impôt différé dans les comptes annuels.

L'impôt peut ainsi être perçu comme un véritable levier sur le résultat net, l'un des indicateurs principaux des entreprises de capitaux. À titre d'illustration, voici quelques exemples démontrant le caractère significatif de l'impôt dans le compte de résultat de l'entreprise Electro-Industries (la période retenue : de 2009 à 2012).

2.1. Charge d'impôt comparée au résultat net

Pour toute la période considérée, l'impôt sur le résultat (impôt exigible + impôt différé) représente plus 22,5% du résultat net.

Graphe N° 2: Pourcentage de la charge d'impôt dans le résultat net



CI_i : Charge d'impôt de l'exercice i
IE_i : Impôt exigible
IDR_i : Impôt différé résultat
RN_i : résultat net
$CIRN_i$: charge d'impôt comparée au résultat net

$$CIRNi = \frac{CIi}{RNi}$$

$$CIRNi = \frac{(IEi+IDRi)}{RNi}$$

Source : Elaboré par l'étudiante

2.2. Charge d'impôt comparée à la charge financière de l'exercice

Pour chacune des quatre années considérées ; l'impôt sur le résultat est nettement supérieur à la charge financière.

Graphe N° : Charge d'impôt comparée à la charge financière

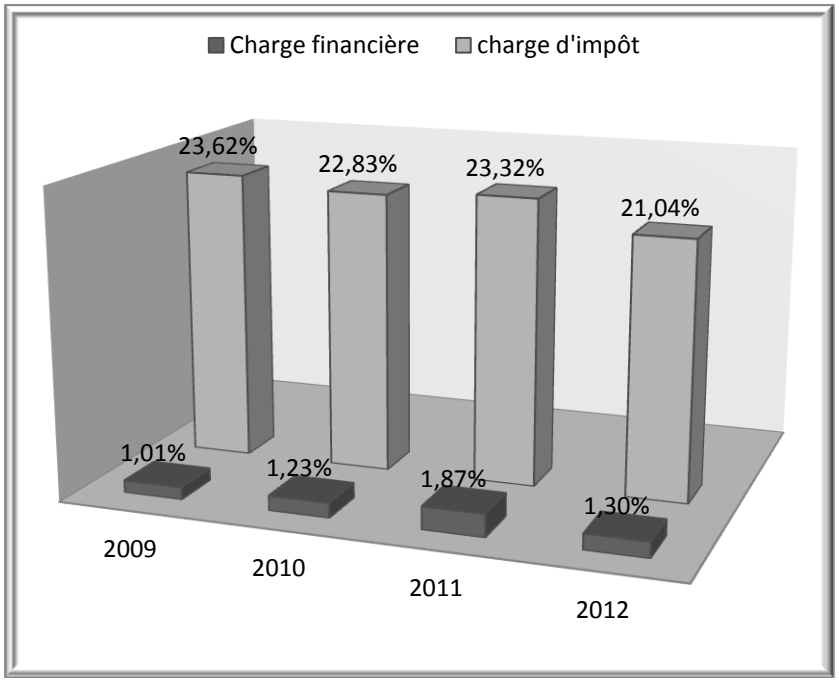
CF_i : charge financière de l'exercice i

$CFRN_i$: pourcentage de la charge financière dans le résultat net

$$CFRN_i = \frac{CFi}{RNi},$$

Comparée à la charge d'impôt calculée en haut:

$$CIRNi = \frac{(IEi+IDRi)}{RNi}$$

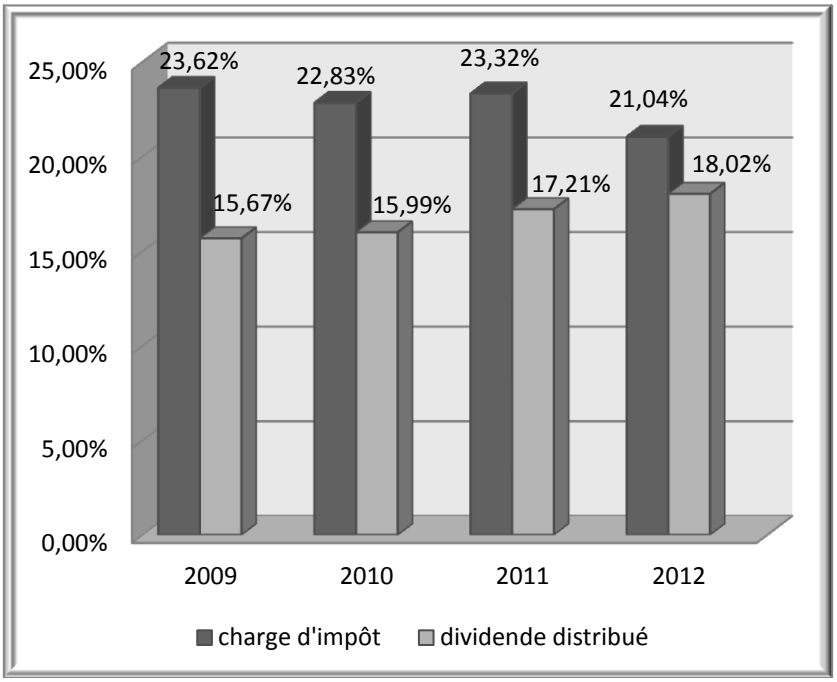


Source : Elaboré par l'étudiante

2.3. Poids comparé de l'impôt et du dividende distribué

Malgré l'évolution considérable de la distribution des dividendes[1] de 2009 jusqu'à 2012, la charge d'impôt demeure plus importante pour la même période.

Graphe N°4 : Poids comparé de l'impôt et du dividende distribué



DD_i : Dividende distribué durant l'exercice i

$DDRN_i$: pourcentage du dividende distribué dans le résultat net

$$DDRN_i = \frac{DDi}{RNi},$$

comparé à la charge d'impôt :

$$CIRN_i = \frac{(IEi+IDRi)}{RNi}$$

Source : Elaboré par l'étudiante

[1] Pour plus de détails, voire : Tableau de variation des capitaux propres page 97.

Sous section 2 : Le poids de l'impôt dans le bilan

1. Etat Comparatif de la Situation Financière Actif de 2009 à 2012

Le tableau suivant représente le net de la Situation Financière Actif de l'entreprise pour la période étudiée :

Tableau N° 16: Etat Comparatif de la Situation Financière Actif de 2009 à 2012

ACTIF	NET 2012	NET 2011	NET 2010	NET 2009
Actif non courant	**3 752 143 525,36**	**3 853 548 599,58**	**3 486 492 968,97**	**2 706 428 002,55**
Immos incorporelles	**6 604 653,81**	**1 298 998,50**	**102 374,10**	**63 367,5**
Immos corporelles	**2 213 829 575,40**	**2 117 604 852,13**	**2 230 873 725,31**	**2 362 206 630,97**
Terrains	3 569 910,00	3 863 110,00	4 710 710	
Agencement des terrains	532,44	3 373,79	59 917,1	
Bâtiments	1 880 077 923,76	1 979 548 068,59	2 074 793 485,09	
Install.tech. Mat.Et outil	271 832 802,53	111 902 167,86	129 505 380,69	
Autres immos corporelle	58 348 406,67	22 288 131,89	21 604 232,43	
Immos en cours	**15 295 121,74**	**220 766 612,32**	**60 431 660,64**	**126 735,00**
Immos financières	**1 450 000 000,00**	**1 450 000 000,00**	**1 150 000 000,00**	**300 000 000,00**
Titre mis en équivalence				
Autres participations				
Autres titres immobilisés	300 000 000,00	300 000 000,00	300 000 000,00	300 000 000,00
Prêts et autres actifs fin	1 150 000 000,00	1 150 000 000,00	850 000 000,00	
Impôts différés actifs	**66 414 174,41**	**63 878 136,53**	**45 285 208,92**	**44 158 004,08**
Actif courant	**3 362 562 177,30**	**2 950 778 898,67**	**3 076 550 757,20**	**3 458 080 071,88**
Stocks et encours	**1 762 527 932,14**	**1 673 079 741,91**	**1 426 687 513,83**	**1 446 264 814,81**
Créances et assim	**895 503 692,95**	**1 090 239 582,51**	**614 332 288,44**	**550 668 128,11**
Clients	820 554 492,12	977 081 844,80	570 310 645,67	511 093 428,00
Autres débiteurs	61 846 722,89	82 712 941,83	27 748 749,93	22 404 487,85
Impôt	13 102 477,94	30 444 795,88	16 272 892,84	17 170 212,26
Autres créances et assim				
Disponibilités et assim	**704 530 552,21**	**187 459 574,25**	**1 035 530 954,93**	**1 461 147 128,96**
Placements				900 000 000,00
Trésorerie	704 530 552,21	187 459 574,25	1 035 530 954,93	561 147 128,96
total	**7 114 705 702,66**	**6 804 327 498,25**	**6 563 043 726,17**	**6 165 674 474,43**

Source : Elaboré par l'étudiante en rassemblant les bilans actifs des exercices concernés

2. Etat Comparatif de la Situation Financière Passif de 2009 à 2012

Le tableau suivant représente le net de la Situation Financière Actif de l'entreprise pour la période étudiée :

Tableau N° : Etat Comparatif de la Situation Financière Passif de 2009 à 2012

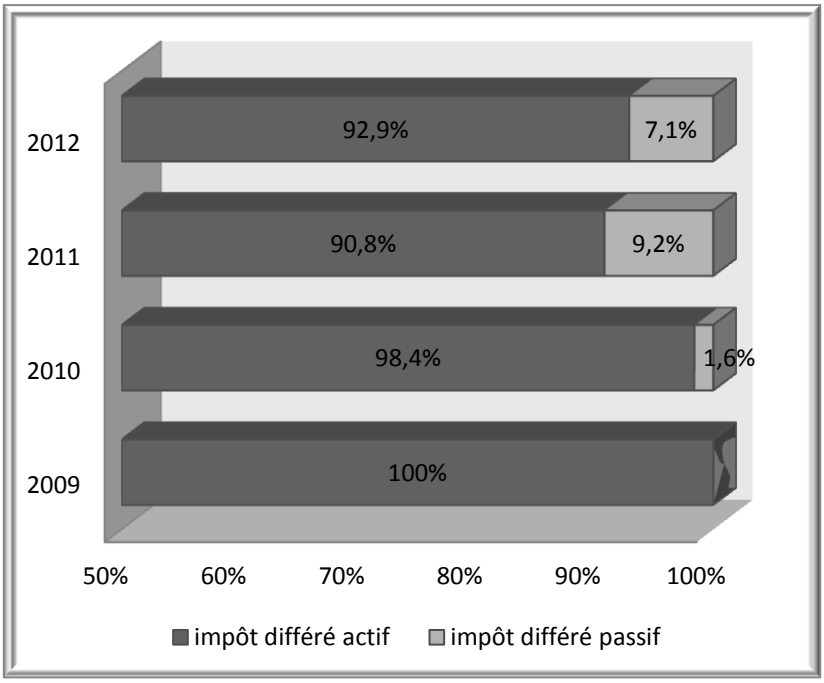
PASSIF	2012	2011	2010	2009
Capitaux propres	**6 311 243 704,14**	**6 196 702 353,20**	**6 012 193 460,55**	**5 694 762 844,11**
Capital émis	4 753 000 000,00	4 753 000 000,00	4 753 000 000,00	4 753 000 000,00
Capital non appelé				
Primes et réserves	1 513 196 701,14	1 330 028 661,31	1 043 095 387,82	770 108 051,27
Ecart de réévaluation				
Ecart d'équivalence				
Résultat net	221 941 350,94	290 568 039,83	406 448 273,49	350 907 336,55
Report à nouveau	-176 894 347,94	-176 894 347,94	-190 350 200,76	-188 252 543,71
Part de la sté.consolidante				
Part des minoritaires				
Passif non courant	**452 129 570,44**	**324 570 821,61**	**244 343 914,91**	**210 274 862,34**
Emprunts et dettes fin	123 490 000,00			
Impôts différés	5 035 000,00	6 460 000,00	728 650,00	0,00
Autres dettes courantes				
Provisions, prdts.cnst.d'av	323 604 570,44	318 110 821,61	243 615 264,91	210 274 862,34
Passif courant	**351 332 428,08**	**283 054 323,44**	**306 506 350,71**	**260 636 767,98**
Fournisseurs, emplois ratt	182 370 185,30	167 546 925,29	157 568 080,99	88 147 069,86
Impôt	38 908 009,32	18 121 721,07	57 730 313,62	73 137 018,32
Client créditeur, avances	10 103 763,78	14 666 461,54	13 888 434,31	16 630 018,75
Autres dettes	119 950 469,68	82 719 215,54	77 319 521,79	82 722 661,05
Trésorerie Passif				
Total général passif		**6 804 327 498,25**	**6 563 043 726,17**	**6 165 674 474,43**

Source : Elaboré par l'étudiante en rassemblant les bilans passifs des exercices concernés

3. l'impôt différé actif et l'impôt différé passif

Pour toute la période étudiée (de 2009 au 2012), l'impôt différé net comptabilisé dans les états financiers est un actif.

Graphe N°5 : Impôt différé actif / Impôt différé passif



IDB_i : Impôt différé au bilan de l'exercice i

pourcentage IDAB :

$$IDAB_i = \frac{IDABi}{IDABi+IDPBi}$$

$$IDPB_i = \frac{IDPBi}{IDABi+IDPBi}$$

Source : Elaboré par l'étudiante

On remarque bien que c'est l'IDA qui domine le bilan da l'entreprise, alors que l'IDP ne représente que 5% de la totalité des ID présentés dans le bilan.

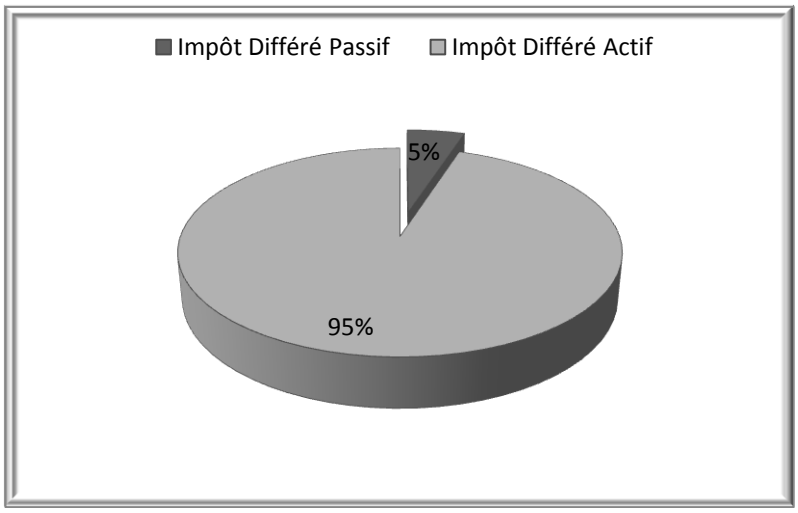
Graphe N° : Le caractère actif ou passif de l'ID dominant le bilan

Moyenne, pour N=4, des IDA dans le bilan

$$MIDA = \sum_{i=1}^{n} \frac{\frac{IDABi}{IDABi+IDPBi}}{N}$$

Et des IDP :

$$MIDP = \sum_{i=1}^{n} \frac{\frac{IDABi}{IDABi+IDPBi}}{N}$$



Source : Elaboré par l'étudiante

Il convient ici de rappeler que les IDA doivent être traités avec une certaine rigueur, et le fait que leur présentation, avec dominance par rapport au IDP, dans les états financiers de l'entreprise doit faire l'objet d'une révision systématique à chaque clôture, afin de s'assurer qu'il ne s'agit pas d'IDA non reconnus.

Sous section 3 : l'impact des impôts différés sur les capitaux propres

1. Etat comparatif des variations des capitaux propres de 2009 à 2012

Le tableau suivant nous permet d'apprécier la variation des capitaux propres de l'entreprise notamment le poste de report à nouveau :

Tableau N°18 : Tableau des variations des CP de 2009 à 2012

	Capital social	Prime d'émission	Report à nouveau	Réserves et résultat	Total C. P
Solde au 31/12/2008	4 753 000 000	500 000 000		350 617 494	5 603 617 494
Changement de méthodes comptables			-150 913 651		
Correction d'erreurs significatives			-37 338 892		
Dividendes payés				40 000 000	
Réserves				268 775 109	
Brut part des travailleurs				27 000 000	
Brut tantièmes				1 640 000	
Résultat net de l'exercice				350 907 336	
Solde au 31/12/2009	4 753 000 000	500 000 000	-188 252 543	630 015 387	5 694 762 844
Profits ou pertes non comptabilisés			- 2 097 657		
Dividendes payés				50 000 000	
Réserves				263 987 336	
Brut part des travailleurs				33 000 000	
Brut tantièmes				3 920 000	
Résultat net de l'exercice				406 448 273	
Solde au 31/12/2010	4 753 000 000	500 000 000	-190 350 200	949 543 661	6 012 193 460
Correction d'erreurs significatives			13 455 852		
Dividendes payés				65 000 000	
Réserves				286 933 273	
Brut part des travailleurs				50 000 000	
Brut tantièmes				4 515 000	
Résultat net de l'exercice				290 568 039	
Solde au 31/12/2011	4 753 000 00	500 000 000	-176 894 347	1 120 596 701	6 196 702 353
Dividendes payés				55 000 000	
Réserves				183 168 039	
Brut part des travailleurs				50 000 000	
Brut tantièmes				2 400 000	
Résultat net de l'exercice				221 941 350	
Solde au 31/12/12	4 753 000 000	500 000 000	-176 894 347	1 235 138 052	6 311 243 704

Source : Elaboré par l'étudiante en rassemblant les tableaux de variation des capitaux propres des exercices concernés

2. Synthèse de l'impact net sur les capitaux propres

La synthèse de l'impact des impôts différés directement comptabilisés en capitaux propres sur le poste report à nouveau est explicitée dans le tableau suivant :

Tableau N° 19: Impact des ID sur les CP

	Report à nouveau		Impôt différé	
désignation	**Débit**	**Crédit**	**Actif**	**Passif**
Complément pour provision IDR	186 313 149,43		35 399 498,39	
Correction d'erreurs S/ valorisation stocks encours pièces intégrées moteur	46 097 398,36		8 758 505,69	
Sous total 2009	232 410 543,79		44 158 004,08	
Impact net au 31/12/2009	**188 252 543,71**			
Opérations des exercices antérieurs 2010	2 097 657,05			
Sous total 2010	2 097 657,05			
Impact net au 31/12/2010	**190 350 200,76**			
Réajustement de l'impôt différé actif sur la provision IDR 2011			**13 455 852,82**	
Sous total 2011			**13 455 852,82**	
Impact net au 31/12/2011	**176 894 347,94**			
Impact net au 31/12/2012	**176 894 347,94**			

Source : Elaboré par l'étudiante en rassemblant les données des exercices concernés

3. Le sort des ID relatifs au changement de méthode et correction d'erreurs

Comme nous l'avons déjà vue dans la partie théorique de ce mémoire, les impôts différés sont des écritures qui s'appliquent à un moment donné et à des situations données mais qui doivent faire l'objet d'une contrepassation dans le futur.

Pour ce cas d'impôt différé impactant les capitaux propres, il faut toujours s'assurer que les capitaux propres présentés compte tenu des écritures d'impôts différés sont cohérents et explicables.

La question qui se pose dans ce cas c'est : quel est le sort de ces écritures d'impôts différés ? Aucun échéancier clair de renversement n'est disponible pour ce type d'ID relatifs au changement de méthode et correction d'erreurs.

Dans ce cas particulier d'ID, c'est aux organes de gestion de décider de leur sort, du moment qu'il s'agit d'écritures qui impactent directement les capitaux propres. En effet pour le cas d'EI, les membres de son conseil d'administration ont décidé, en 2012, d'éponger totalement le poste de report à nouveau par le résultat non distribué.

Troisième section : Taux effectif et contenu informationnel des impôts différés

Cette dernière section est consacrée à l'analyse de la cohérence des informations produites par l'entreprise au sujet des impôts différés.

Sous section 1 : Impôt différé et taux effectif d'impôt

1. Calcul du taux effectif d'impôt en tenant compte de l'impôt différé résultat

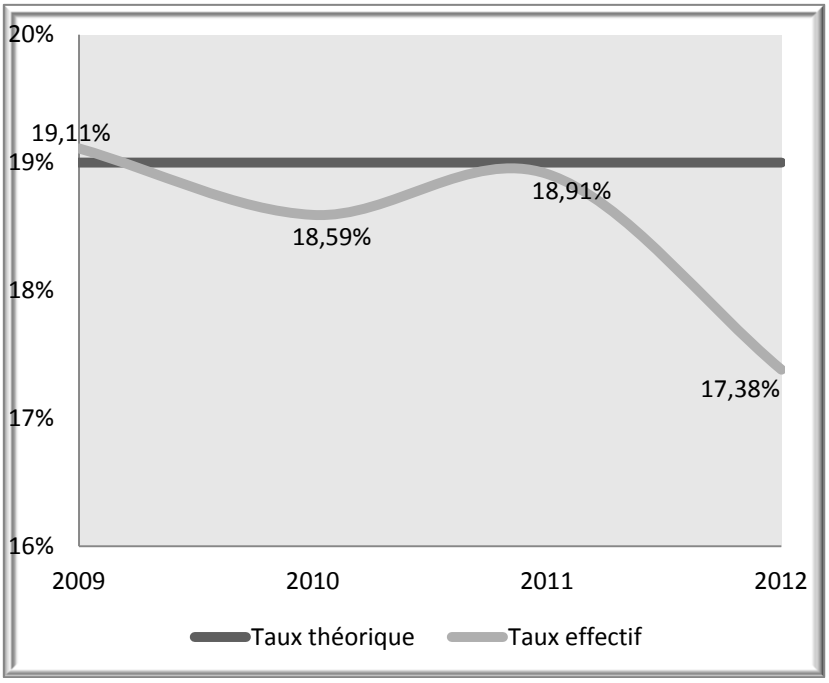
Les formules utilisées pour les calculs sont présentées à côté des graphes :

Tableau N°20 : taux théorique et taux effectif d'impôt (IE+ID)

Année	Taux théorique	Taux effectif
2009	**19%**	**19,11%**
2010	**19%**	**18,59%**
2011	**19%**	**18,91%**
2012	**19%**	**17,38%**

Source : Elaboré par l'étudiante

Graphe N° : Evolution comparée des taux effectifs (IE+ID) et théoriques de 2009[1] à 2012



TTI : taux théorique d'impôt est constant est égale à 19%.
TEI : Taux effectif d'impôt

ROAI : résultat ordinaire avant impôt

$$TEI_i = \frac{CIi}{ROAIi}$$

$$TEI_i = \frac{(IEi+IDRi)}{ROAIi}$$

Source : Elaboré par l'étudiante

[1] En 2009 le solde de l'impôt différé résultat est nul, les impôts différés générés par le changement de méthodes comptables ont été imputés aux capitaux propres.

2. Calcul du taux effectif d'impôt sans tenir compte de l'impôt différé

Tableau N°21 : taux théorique et taux effectif d'impôt (IE)

Année	Taux théorique	Taux effectif
2009	**19%**	**19,11%**
2010	**19%**	**18,67**
2011	**19%**	**21,3%**
2012	**19%**	**18,85%**

Source : Elaboré par l'étudiante

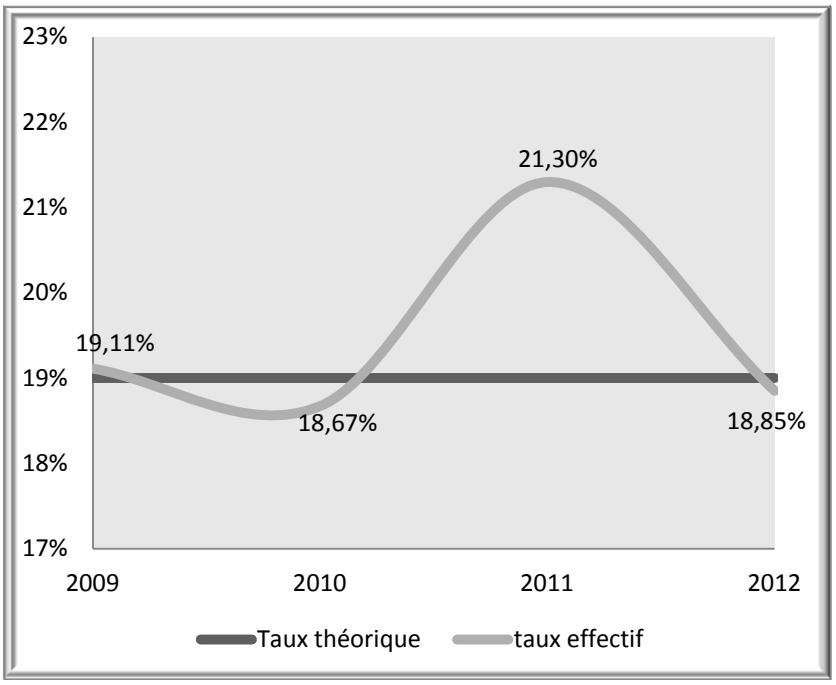
Graphe N°8 : Evolution comparée des taux effectifs (IE) et théoriques de 2009[1] à 2012

TTI : taux théorique d'impôt est constant est égale à 19%.

TEI : Taux effectif d'impôt

ROAI : résultat ordinaire avant impôt

$$\mathbf{TEI_i} = \frac{IEi}{ROAIi}$$



Source : Elaboré par l'étudiante

Si l'on ne retient pas l'impôt différé, alors le rapport impôt exigible / résultat peut donner la fausse impression que l'entreprise est trop imposée.

En effet, en 2011 le rapport impôt exigible / résultat est de 21,3%, ce taux effectif sans tenir compte de l'impôt différé est supérieur à 19%. Mais réellement, pour la même année, ce taux est de 18,91% si l'on considère l'impôt différé.

[1] En 2009 le solde de l'impôt différé résultat est nul, les impôts différés générés par le changement de méthodes comptables ont été imputés aux capitaux propres.

En fait, ceci est du essentiellement au fait que pour chacun des exercices de la période étudiée (de 2009 au 2012) la variation des impôts différés est positive (impôt différé actif > impôt différé passif).

Par contre, lorsque la variation des impôts différés de l'exercice est négative (impôt différé actif < impôt différé passif) le taux effectif d'impôt sera supérieur au taux théorique d'impôt.

- ***Exemple***

	Résultat	Impôt (25%)
Marge courante d'exploitation	+2000	500
Intérêts courus non échus imposable en N+1	+400	0
Amendes non déductibles	- 50	-
Total avant impôt différé	**+2350**	**500**
Impôt différé sur intérêts courus non échus		100
Total impôt		**600**

A ce stade, le taux effectif de l'impôt sera de :

(500 + 100) / 2350 = 25,53%

Si l'on ne retient pas l'impôt différé, alors le rapport impôt exigible / résultat est de 500 / 3250 = 21,27%, ce qui peut donner l'impression que l'entreprise est peu imposée.

Bien évidemment, le fait de pendre en compte l'impôt différé ne va pas permettre systématiquement d'obtenir un taux effectif d'impôt égal au taux d'impôt théorique car certaines opérations ne produisent jamais l'effet d'impôt.

L'écart ici de 0,53% entre le taux effectif et le taux théorique s'explique par le montant des amendes qui n'entrainent ni impôt exigible, ni impôt différé :(50 X 25%) / 2350 = 0,53%

Sous section 2 : Les informations contenues dans les notes annexes

1. Informations sur les impôts différés actifs

Tableau N° 22: Annexe (IDA)

Libellé	2012	2011	2010	2009
Impôt différé actif sur provision IDR	66 319 174,41	14 896 435,32		
Impôt différé actif sur complément provision IDR		35 399 498,39	35 399 498,39	35 399 498,39
Réajustement de l'impôt différé actif S/provision IDR		13 455 852,82		
Impôt différé actif sur correction d'erreurs			8 758 505,69	8 758 505,69
Impôt différé actif S/opérations des exercices antérieurs			1 127 204,84	
Impôt différé actif S/ honoraires CAC	95 000,00	126 350,00		
Total impôt différé actif	**66 414 174,41**	**63 878 136,53**	**45 285 208,92**	**44 158 004,08**

Source : Elaboré par l'étudiante en rassemblant les données des exercices concernés

- ***Exemple de note explicative***

Note 2012

Le montant total de l'impôt différé actif est de 66 414 174,41 DA :

- Il est généré pour 66 319 174,41 DA par la provision IDR au 31/12/2012 d'un montant de 349 048 286,40 DA ;
- Et pour 95 000,00 DA par les honoraires du commissaire au comptes provisionnés pour le montant de 500 000,00 DA au titre de l'exercice 2012.

A noter que l'IDR est à réintégrer fiscalement pour le montant de la dotation de l'exercice soit 39 715 995,12 DA, tandis que la charge relative aux honoraires du commissaire au comptes fera l'objet d'une réintégration dans sa totalité.

2. Informations sur les impôts différés passifs

Tableau N° 23: Annexe (IDP)

Libellé	2012	2011	2010	2009
Impôt différé actif S/opérations des exercices antérieurs			728 650,00	
Impôt différé actif S/intérêts courus non échus sur emprunts obligataires		6 460 000,00		
Impôt différé passif sur intérêts courus non échus sur les placements bancaires (DAT)	5 035 000,00			
Total impôt différé passif	**5 035 000,00**	**6 460 000,00**	**728 650,00**	

Source : Elaboré par l'étudiante en rassemblant les données des exercices concernés

- ***Exemples de note explicative***

Note 2012

Impôt différé passif calculé sur les intérêts courus non échus d'un montant de 26 500 000,00 DA générés par les placements bancaires (DAT).

A noter que ce produit est à déduire fiscalement durant l'exercice encours et sera réintégré après son encaissement.

Note 2011

L'impôt différé passif affiche un montant de 728 650,00 DA généré par les opérations des exercices antérieurs (produits) passés en 2010.

3. Informations sur les réajustements des impôts différés

Note 2011

Le montant de la provision IDR au 31/12/2011 est de 335 535 718,57 DA générant un impôt différé actif de 19% soit un montant de 63 751 756,53 DA qui se compose ainsi :

- 35 399 498,39 DA calculé sur le complément de la provision IDR 2009 (186 313 149,43 DA x 19%) ;
- 14 896 435,32 DA calculé sur le complément de la provision IDR en 2011 (78 402 291,18 DA x 19%) ;
- 13 455 852,82 DA résultant d'un réajustement opéré sur l'impôt différé actif sur le total de la provision IDR au 31/12/2011 en vue d'avoir une cohérence des comptes.

Ci-joint un tableau récapitulatif :

Tableau N° : Annexe (ajustements ID)

Mouvement de la provision IDR			IDA Comptabilisé	IDA Préconisé	réajustement
2009	Initiale	50 000 000,00	-	9 500 000,00	9 500 000,00
	Complément	186 313 149,4	35 399 498,39	35 399 498,39	-
	Solde au 31/12/2009	236 313 149,4	35 399 498,39	44 899 498,39	9 500 000,00
2010	Annulation	32 090 669,12	-	-6 097 227,13	-6 097 227,13
	Complément	63 979 157,56	-	12 156 039,94	12 156 039,94
	Solde au 31/12/2010	268 201 537,87	35 399 498,39	50 958 311,20	15 558 812,81
2011	Annulation	11 068 210 ,48	-	-2 102 959,99	-2 102 959,99
	Complément	78 402 291,18	14 896 435,32	14 896 435,32	-
	Solde au 31/12/2011	335 535 718,57	50 295 933,71	63 751 786,53	13 455 852,82

Source : Document de la DFC

Sous section 3 : La pratique d'EI quand au respect des exigences de la norme IAS 12

1. Questionnaire relatif à la pratique des impôts différés

Pour avoir des éléments de réponse concernant la pratique de l'entreprise quand au respect des exigences de la norme IAS 12, nous avons élaboré un questionnaire comportant six axes et les réponses aux trois premiers axes ont été les suivantes :

Tableau N°25: Réponses du questionnaire

	Information donnée		
1er Axe : référentiel et procédures de calcul	**OUI**	**NON**	**N/A**
En dehors du SCF, l'entreprise établit-elle des comptes selon un autre référentiel ?		X	
Obtenez-vous le détail du calcul du résultat fiscal ?	X		
La liasse fiscale permet-elle une collecte de qualité des informations relatives à la valorisation des impôts différés ?		X	
Les impôts différés sont-ils automatiquement calculés à partir du progiciel de comptabilité financière de l'entreprise ?		X	
2ème Axe : Recensement des bases d'impôts différés			
Le tableau de passage du résultat comptable au résultat fiscal permet-il le recensement des différences temporelles ?	X		
Les différences temporelles à l'ouverture de l'exercice N sont-elles prises en compte pour la détermination des impôts différés de l'exercice N-1 ?	X		
L'entreprise a-elle procédé à une réévaluation libre dans ses comptes annuels ? Si oui, qu'elle est l'incidence sur les impôts différé à constater ?			X
Existe-il des subventions d'équipement ? Si oui, les conséquences sur la constatation des impôts différés sont-elles évaluées ?		X	
Un recensement des déficits reportables et des crédits d'impôt a-t-il été effectué ? Si oui, dispose-t-on d'un échéancier de ces déficits et crédits d'impôts ?			X
Les reports déficitaires et crédits d'impôts sont-ils dus au fait que l'entreprise est en démarrage ? Si oui, l'entreprise est-elle capable d'estimer la récupération possible de ces déficits et crédits d'impôt ?			X
3ème Axe : Valorisation des impôts différés			
Dispose-t-on d'un échéancier de reversement des différences temporelles ? Si oui, le taux d'impôt utilisé pour le calcul de l'impôt différé correspond-t-il au taux applicable pour l'exercice probable de reversement ?		X	
Connait-on les intentions de l'entreprise sur la cession éventuelle des biens non amortissables réévalués ?			X
Avez-vous identifié lors des audits précédents des ajustements significatifs sur les comptes d'impôts différés ?	X		
Existe-t-il à la clôture de l'exercice des actifs d'impôts différés antérieurement non constatés ?	X		

Quand à la deuxième partie de ce questionnaire qui contient également trois axes, les réponses ont été les suivantes :

	Information donnée		
4ème Axe : Comptabilisation et présentation des impôts différés	**OUI**	**NON**	**N/A**
La variation des impôts différés de la période est-elle correctement analysée ?	X		
La réconciliation de la variation des impôts différés au bilan avec la charge ou le produit d'impôt différé au compte de résultat est-elle explicite ?		X	
Procédez-vous à une revue détaillée de la position bilancielle et rechercher les impôts différés actifs ou passifs qui n'ont pas été modifié l'exercice précédent mais qui sont devenus sans objet à la clôture de l'exercice ?	X		
Vérifiez-vous que les conditions de compensation des actifs et passif d'impôts différés sont satisfaites ?			X
5ème Axe : La preuve d'impôt			
Elaborez-vous une preuve d'impôt ? Si oui, analysez-vous de façon approfondie la différence entre la charge d'impôt théorique et la charge d'impôt réelle ?		X	
L'écart entre la charge d'impôt théorique et la charge d'impôt effective correspond-t-il aux seules différences permanentes		X	
6ème Axe : L'annexe des états financiers			
Les principes et les modalités d'évaluation des impôts différés sont-ils explicites en notes annexes ?	X		
En cas de changement de méthodes comptables, s'assurez-vous qu'une information est portée en annexe avec indication de l'impact sur les actifs et passifs d'impôts différés ?	X		
Les informations chiffrées diffusées dans l'annexe sont-elles concordantes avec les comptes audités ?	X		
S'assurez-vous que la sincérité et l'image fidèle des comptes ne sont pas entachées par l'absence d'une information majeure ?	X		
Les impôts différés actifs non comptabilisés du fait que leur récupération n'est pas jugée probable sont-ils indiqués dans l'annexe ? Si oui, l'entreprise mentionne-elle la date la plus lointaine d'expiration de ces actifs d'impôts différés non comptabilisés ?			X
L'entreprise indique-elle les principales sources d'imposition différée activées durant l'exercice ? Si oui les différences temporelles sont-elles mentionnées par nature dans l'annexe ?	X		

Source : Elaboré par l'étudiante en s'inspirant de la démarche de révision des ID proposée par M. OUKHELLOU, Op. Cit.

Sur la base des réponses obtenues par ce questionnaire, on peut résumer, notamment en matière des informations communiquées ce qui suit :

2. Homogénéité et nature des informations effectivement communiquées

Certaines informations ne sont parfois pas communiquées en raison de leur immatérialité, il faut aussi probablement y voir toute la complexité du processus d'élaboration sous-jacent :

- Typologie des différences entre le résultat fiscal et le résultat comptable ;
- Impact de l'impôt sur les capitaux propres ;
- Elaboration de la preuve d'impôt et analyse du taux effectif d'impôt ;
- Réconciliation entre les éléments de la note impôt et les états financiers.

2.1. Typologie des différences RF/RC

Le tableau de détermination du RF de l'entreprise ne permet pas le recensement de toutes les différences temporelles sources d'impôts différés.

2.2. Impact de l'impôt sur les capitaux propres

Le détail de l'impôt différé directement comptabilisé dans les capitaux propres est généralement indiqué dans la note portant sur les capitaux propres.

2.3. Taux effectif d'impôt

L'entreprise ne fournit pas l'information sur la relation entre la charge d'impôt et le bénéfice comptable (i.e. taux effectif d'impôt) dans les notes annexes. En effet, l'explication de la relation entre la charge d'impôt et le bénéfice comptable peut être faite :

- Soit par un rapprochement en valeur ;
- Soit par un rapprochement en taux.

2.4. Réconciliation entre les éléments de la note impôt et les états financiers

Les informations contenues dans les notes annexes ont pour objectif d'éclairer le lecteur sur les éléments figurant dans le compte de résultat et le bilan. La réconciliation entre les données chiffrées des notes annexes et celles des comptes annuels n'est cependant pas toujours explicite.

*L*es efforts importants fournis par la société Electro-Industries pour se conformer aux exigences des nouvelles règles introduites par le SCF, qui suit l'évolution des pratiques internationales, pourraient être récompensés et profiter aux utilisateurs des états financiers en consacrant l'importance de l'information qualitative.

Au terme de ce chapitre, essentiellement technique, nous pouvons tirer certaines conclusions suivies de recommandations que nous avons jugées nécessaires :

1. Vue la superficialité du SCF, il est nécessaire de :

- Se référer aux normes qui en sont à l'origine : IAS 12;
- Traiter avec rigueur des IDA, ces derniers peuvent aboutir à la constatation de dividendes fictifs lourdement sanctionnée par le droit des société;
- Elaborer une preuve d'impôt en communiquant les informations permettant d'apprécier la charge réelle d'impôt.

L'objectif essentiel des impôts différés étant d'ordre informationnel, et du constat relevé que les comptes annuels de l'entreprise, malgré qu'ils soient riches de certaines pages de notes annexes, le lecteur risque de ne pas s'y retrouver.

2. Pour combattre la lourdeur et le manque de lisibilité des annexes, voici quelques recommandations permettant leur amélioration notamment en procédant de la manière suivante dans les présentations des notes :

- En privilégiant les informations les plus significatives eu égard à la bonne compréhension des états financiers au lieu de s'attacher à communiquer l'exhaustivité des données à partir de check-lists ;
- En décrivant l'application des méthodes comptables reflétant les spécificités de l'entreprise (activités, marchés, environnement, etc.) : Recopier les dispositions des textes règlementaires est désormais inutile ;
- En communiquant sur les jugements faits par la direction, les choix comptables clés et des estimations, notamment ceux pour lesquels le résultat et les indicateurs de performance affichent une forte sensibilité ;
- En structurant, hiérarchisant, et présentant avec pédagogie les informations.

En fin, nous pouvant conclure que la production des informations facilement compréhensibles, sur l'impôt sur le résultat globalement et l'impôt différé particulièrement permettra à l'entreprise une veille fiscale notamment lorsque la charge d'impôt est d'un poids important dans les états financiers et que l'impôt différé est susceptibles d'impacter les capitaux propres de l'entreprise, comme est le cas pour Electro-industries.

CONCLUSION

Le problème principal de la comptabilité en Algérie provient du manque d'autonomie du droit comptable. Les règles fiscales imposées aux entreprises sont souvent en contradiction avec certaines dispositions comptables fondamentales et avec la réalité économique.

L'accélération du phénomène de mondialisation et la reconnaissance croissante des normes internationales qui peuvent jouer un rôle dans le renforcement des institutions et des infrastructures nécessaires au fonctionnement d'une économie de marché a incité l'Algérie à adopter une approche dynamique et pro-active en matière de normalisation comptable et d'être un exemple d'adaptation à l'évolution internationale en cours.

IL est vrai que lors de l'élaboration des textes et normes comptables actuels, l'Algérie s'est attachée à respecter les standards internationaux et elle a bénéficié des expériences étrangères notamment françaises, mais comme le soulignent les experts, des améliorations restent à envisager par le CNC dans le cadre de sa normalisation notamment pour y remédier à la superficialité dont certains sujets ont été abordés.

La tendance remarquée est donc vers les normes internationales dont l'un des aspects les plus techniques est celui des impôts différés.

Les impôts différés sont rendus obligatoires par les normes internationales car ils permettent de respecter l'obligation d'image fidèle puisqu'ils satisfont au principe de rattachement des charges et des produits à l'exercice concerné tout en respectant le principe de prudence contrairement à la méthode de l'impôt exigible[1].

Le « pourquoi » de la notion des impôts différés est donc résolument inscrit dans cet objectif assigné à la comptabilité de « donner une image fidèle » et de respecter scrupuleusement les principes comptables.

Aussi, le traitement comptable préconisé en matière d'impôt différé permet de mieux satisfaire aux exigences en matière d'information et de communication financière. Outre les chiffres fournis au bilan et au compte de résultat, le niveau d'information à fournir en annexe permet aux tiers d'accéder à une information complète.

En Algérie, la seule méthode de l'impôt exigible qui était pratiquée avant la mise en place du SCF ne satisfaisait pas pleinement au principe de rattachement des charges et des produits.

En revanche, les impôts différés sont un sujet dont la complexité et l'obstacle majeurs ne résident pas uniquement dans la difficulté de compréhension des règles prescrites par les normes, mais également et surtout dans la complexité de leur mise en application.

[1] M.A.OUKHELLOU, « **Problématique et démarche de révision des impôts différés** », Op. Cit., P. 78.

La norme IAS 12 « Impôt sur le résultat » prescrit les modalités d'évaluation, de comptabilisation et de présentation des impôts différés. Elle retient notamment les principes suivants :

- Le concept fondamental qui consiste à fonder les différences temporelles sur les différences de valeurs déterminées par rapport au bilan et non seulement sur des décalages dans la prise en compte des produits et des charges ;

- Le calcul des impôts différés est basé obligatoirement sur la conception étendue. Toutes les différences temporelles, quelle que soient leur nature et leur échéance, doivent générer des impôts différés avec des restrictions liées à la probabilité d'utilisation pour les impôts différés actifs ;

- Le calcul des impôts différés est effectué selon la méthode du report variable sur la base du taux en vigueur applicable à la date à laquelle la différence sera due ou reversée.

Le SCF a prévu ces mêmes principes dans la reconnaissance des impôts différés. Ce qui n'est pas explicité par le SCF s'est le traitement des impôts différés lors de leurs dénouements. Car rappelons-le les écritures d'impôt différé doivent être annulées dès que les différences temporelles qui les ont généré seront renversées.

En fin, la comptabilisation des impôts différés remplirait efficacement le rôle économique devant être assigné aux comptes sociaux. Rappelons-le :

- Il existe souvent d'importantes distorsions entre le résultat fiscal et le résultat comptable, des déficits reportables et des crédits d'impôts qui justifieraient la prise en compte de leur effet fiscal dans les comptes sociaux des sociétés ;

- Le principe de prudence, le principe de spécialisation des exercices et la notion d'image fidèle entrainent la nécessité de comptabiliser les impôts différés ;

- La plupart des pays développés ont adopté la méthode de l'impôt différé et que les normes internationales prévoient l'obligation de leur prise en compte dans les comptes sociaux.

En Algérie, la reconnaissance, dans les comptes sociaux, des impôts différés est introduite avec la mise en place du SCF en 2010. Ce nouveau référentiel, rappelons-le a été élaboré pour répondre aux nouvelles exigences de l'ouverture des marchés.

Dans ce contexte, nous pouvons conclure par l'extrait suivant :

Dans la guerre économique mondiale, il ya deux manières de perdre : prendre trop de risques, ne pas prendre assez. D'un côté, le précipice, de l'autre le cul-de-sac. Pour éviter ces écueils, il ne faut pas emprunter une voie médiocre mais s'engager avec résolution dans une stratégie d'offensive, de mobilité et de mondialisation[1].

[1]Extrait de l'ouvrage « **Retour du capital** » de MM. Baudoin Port et Michel de Rosen.

OUVRAGES

- BACHY Bruno, '' **Boite à outils de la comptabilité**'', Editions Dunod, Paris, 2012.
- BARBE Odile, DIDELOT Laurent, « **Maitriser les IFRS** », Editions Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2012.
- BRUN Stéphane, « **IAS/IFRS : Les normes de l'information financière** », Collections City & York, Paris, 2006
- CODE IFRS, « **Normes et interprétations** », Editions Groupe Revue Fiduciaire, 7ème Ed., Paris, 2012.
- DARTE Dominique, NOËL Yves, « **Maîtriser l'I.Soc** », Editions EdiPro, CCI s.a, Liège, Belgique, 2011.
- DELESALLE Eric, « **Normes IAS/IFRS** », Editions d'Organisation, Paris, 2005.
- HAMMADOU.I, TESSA. A, ''**Fiscalité de l'entreprise**'', Editions Pages Bleues, 2011.
- KADDOURI.A. MIMECHE. A, « **Cours de comptabilité financière selon les normes IAS.IFRS et le SCF 2007 »,** Editions ENAG, Alger, 2009.
- KILIG Levent, « **Compta Finance : Comprendre, construire et faire parler les comptes** », Editions d'Organisation, Paris, 2008.
- MAILLET-BAUDRIER .C, LE MANH .A, « **Les normes comptables internationales IAS/IFRS** », Editions Foucher, 4ème édition, Paris, 2006.
- MOREL Gervais, « **Les documents de synthèse de l'entreprise : Aide à la lecture de la liasse fiscale »**, Revue Banque Edition, Paris, 2005.
- MORGENSTERN Patrick, « **Les impôts différés** », Editions Groupe Revue Fiduciaire, Première édition, Paris 2011.
- OBERT Robert, « **Le petit IFRS** », Editions Dunod, Paris, 2008.
- PINTURIER .L, LEIONETTE-ROSSON.C., « **Précis de comptabilité anglo-saxonne** », Editions LexisNexis, 3ème Edition, Paris, 2012.
- PWC, « **IFRS 2012** », Mémento Expert, Editions Francis Lefebvre, Paris, 2012.

- RAFFOURNIER Bernard, « **Les normes comptable internationales (IFRS)** », Ed ECONOMICA, Paris, 2010.

- TORT Eric, ESCAFFRE Lionel, « **Améliorer l'information financière en IFRS** », Editions Dunod, Première édition, Paris, 2013.

- WOLFGANG Dick, MISSONIER-PIERA Franck, « **Comptabilité financière en IFRS** », Editions Pearson, 2008.

REVUES ET ARTICLES

- AZOUANI.N, SAIHI. Y, « **Comptabilité et fiscalité des groupes : Traitement des impôts différés dans les groupes algériens »,** Revue Réformes économiques et intégration en économie mondiale, ESC, N° 13/2012.

- DELESALLE Eric, « **La qualification de 25 cas courants d'impôt différé »,** RFC, N°328, Décembre 2000.

- KASIPILI .J, MAHENTHIRAN .S, « **Deferred taxes, earnings management, and corporate governance** », Journal of Contemporary Accounting & Economics, 2013.

- PEPER Xavier, « **Les goodwills et les passifs d'impôt différé »**, Revue Option Finance N°1214, Mars 2013.

- SARRAB Larbi, « **Le système comptable financier : contraignant, inutile et préjudiciable »,** El WATAN Economique, Article paru le 24. 03. 2014.

- TORT Eric, « **Les impôts différés en règles françaises et internationales : Essai de synthèse** », RFC, N° 460, Décembre 2012.

- VALLAS H, « **La situation fiscale latente** », RFC, N° 14.

- WILLARD Kristen, AMIR Eli, KIRSCHENHEITER Michael, «**The Valuation of Deferred Taxes »,** Contemporary Accounting Research, 1997.

- ZITOUNI Faouzi, « **les impôts différés entre la théorie comptable et la pratique fiscale** »'', El WATAN Economique, article paru le 17.02.2014.

THESES ET MEMOIRES

- DAMMAK S., « **Impact de la fiscalité sur les décisions et modalité de financement des investissements ainsi que sur la valeur de la firme** », Thèse de doctorat sous la direction du professeur J.SPINDLER, Faculté de sciences économiques et de gestion, Sfax, Tunisie, 2006.

- DUTHEIL Edouard, « **Taux d'impôt effectif / Taux d'impôt théorique** », Mémoire de Master sous la direction de M. Pascal QUIRY, HEC Paris, 2009.

- OUKHELLOU.M.A, « **Problématique et démarche de révision des impôts différés** », Mémoire d'expertise comptable sous la direction de l'expert M.F. BRITEL, Institut Supérieur de Commerce et d'Administration, Maroc, 2006.

- SAIHI.Y, « **Les comptes consolidés des impôts différés selon les normes IAS/ IFRS en Algérie »,** Mémoire de Magistère sous la direction du docteur N.AZOUANI, Ecole supérieure de commerce, Alger, 2011.

- SRAOUI .M, « **Réformes comptables et conséquences d'implémentation du système comptable financier** », Mémoire de magistère sous la direction du professeur N.D.ADDOUN, Ecole supérieure de commerce, Alger, 2010.

DOCUMENTS

- CARLIER .V et autres, « **IAS 12 : Impôt sur le résultat »,** Bulletin de l'institut professionnel des comptables et fiscalistes agrées, PACIOLI, N° 135, janvier 2003.

- KPMG Algérie, « **Guide investir en Algérie** », Edition 2013.

- MARTY.L, GARD. S, « **Lire et comprendre les rapports annuels** », KPMG SUISSE, 6ème édition.

- MORGANT .T, VOGT .P, « **IAS 12 : Impôt sur le résultat** », Landwell & Associés, PWC, France, Juin 2008.

CONFERENCES ET COMMUNICATIONS

- BOUSSAID.R., et autres, « **Séminaire sur les impôts différés** », dossier pédagogique, Institut supérieur de gestion et de planification, Alger, septembre 2012.

- DELESALLE Eric, « **L'impôt différé : des pratiques comptables à améliorer...** », Publié à l'occasion du 22ème congrès de l'AFC, France, 2001.

- IHADADEN .A, « **IAS 12** », Séminaire comptabilité financière approfondie, Ecole supérieure de commerce, Avril, 2014.

- OLIVERO. B, TRABESI.N.S, « **Analyse de l'effet des impôts différés sur le contenu informationnel du résultat »,** Université de Nice Sophia Antipolis en collaboration avec IHEC Carthage, Tunisie, 2008.

- UNICOM Formation, « **Présentation de l'impôt sur le résultat : Impôt exigible et impôt différé selon le référentiel IFRS et SCF »,** Alger**,** juin 2011.

TEXTES ET REGLEMENTATIONS

- 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**. J.O. N°19, Mars 2009.

- Code des impôts directs et taxes assimilées, 2012.

- Code IFRS, 2012.

- Décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi 07-11.

- Loi 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier (SCF).

- Loi de finances 2014, JO. N° 68, Décembre 2013.

SITES WEB

- http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/SME+Workshops.htm.

- http://www.pwc-2011-12-20- assessment-of-deferred-tax-assets-fr.com.

TABLE DES ILLUSTRATIONS

Illustration	Désignation	Page
1. Les figures		
Figure N°1	Conditions nécessaires de souscription à l'IBS	008
Figure N°2	Eléments de correction du résultat comptable	010
Figure N°3	La structure type d'une annexe	076
2. Les graphes		
Graphe N°1	Evolution comparée des RF et RC	084
Graphe N°2	Pourcentage de la charge d'impôt dans le résultat net	092
Graphe N°3	Charge d'impôt comparée à la charge financière	093
Graphe N°4	Poids comparé de l'impôt et du dividende distribué	093
Graphe N°5	Impôt différé actif / Impôt différé passif	096
Graphe N°6	Le caractère actif ou passif de l'ID dominant le bilan	096
Graphe N°7	Evolution comparée des taux théoriques et effectifs (IE+ID)	099
Graphe N°8	Evolution comparée des taux théoriques et effectifs (IE)	100
3. Les schémas		
Schéma N°1	La détermination de la base fiscale d'un actif	020
Schéma N°2	Critères de reconnaissances d'un actif/passif d'impôt	025
Schéma N°3	Critères de reconnaissance des IDA	027
Schéma N°4	Origines des impôts différés	029
Schéma N°5	Le raisonnement selon le principe de base des ID	049
Schéma N°6	Démarche d'analyse des ID	051
4. Les tableaux		
Tableau N°01	Les réintégrations	014
Tableau N°02	Timing de règlement des acomptes provisionnels	016
Tableau N°03	Report en avant des pertes fiscales	022
Tableau N°04	Report en arrière des pertes fiscales	022
Tableau N°05	La preuve de l'impôt	032
Tableau N°06	Provisions non admises temporellement	061
Tableau N°07	Détermination du caractère actif ou passif de l'ID	066
Tableau N°08	Contre-passation des écritures d'IDA	071
Tableau N°09	Contre-passation des écritures d'IDP	071
Tableau N°10	Détermination du résultat fiscal	083
Tableau N°11	Ecarts fiscalo-comptables	084
Tableau N°12	Détermination des différences temporelles à partir du TDRF	085
Tableau N°13	Les dépôts à terme d'EI	089
Tableau N°14	Les emprunts obligataires d'EI	089
Tableau N°15	Etat comparatif du résultat global de l'entreprise de 2009 à 2012	091
Tableau N°16	Etat Comparatif de la Situation Financière Actif de 2009 à 2012	094
Tableau N°17	Etat Comparatif de la Situation Financière Passif de 2009 à 2012	095
Tableau N°18	Tableau des variations des CP de 2009 à 2012	097
Tableau N°19	Impact des ID sur les CP	098
Tableau N°20	Taux théorique et taux effectif d'impôt (IE+ID)	099
Tableau N°21	Taux théorique et taux effectif d'impôt (IE)	100
Tableau N°22	Annexe (IDA)	102
Tableau N°23	Annexe (IDP)	103
Tableau N°24	Annexe (ajustements ID)	104
Tableau N°25	Réponses du questionnaire	105

TABLEAU DES ABREVIATIONS

Abréviation	Signification
BI	**B**énéfice Imposable
BIC	**B**énéfices **I**ndustriels et **C**ommerciales
CABELEQ	**Câb**lerie et matériel **Ele**ctri**q**ue
CAF	**C**apacité d'**A**uto **F**inancement
CIDTA	**C**ode des **I**mpôts **D**irects et **T**axes **A**ssimilées
CNC	**C**onseil **N**ational de **C**omptabilité
DGI	**D**irection **G**énérale des **I**mpôts
EI	**E**lectro-**I**ndustries
ENEL	**E**ntreprise **N**ationale de fabrication des **E**quipements **L**ourds
EPE	**E**ntreprise **P**ublique **E**conomique
EPIC	**E**ntreprise **P**ublique à caractère **I**ndustriel et **C**ommercial
EURL	**E**ntreprise **U**nipersonnelle à **R**esponsabilité **L**imitée
IAS	**I**nternational **A**ccounting **S**tandard
IASB	**I**nternational **A**ccounting **S**tandard **B**oard
IASC	**I**nternational **A**ccounting **S**tandard **C**ommittee
IBS	**I**mpôt sur le **B**énéfice des **S**ociétés
ID	**I**mpôt **D**ifféré
IDA	**I**mpôt **D**ifféré **A**ctif
IDP	**I**mpôt **D**ifféré **P**assif
IDR	**I**ndemnité de **D**épart en **R**etraite
IE	**I**mpôt **E**xigible
IFRS	**I**nternational **F**inancial **R**eporting **S**tandards
IOSCO	**I**nternational **O**rganization of **S**ecurities **C**ommission
IS	**I**mpôt des **S**ociétés
ISO	**I**nternational **S**tandard **O**rganization
LF	**L**oi de **F**inances
LFC	**L**oi de **F**inances **C**omplémentaire
PCG	**P**lan **C**omptable **G**énéral
PCN	**P**lan **C**omptable **N**ational
QMI	**Q**uality **M**anagement **I**nstitute
RC	**R**ésultat **C**omptable
RF	**R**ésultat **F**iscal
ROAI	**R**ésultat **O**rdinaire **A**vant **I**mpôt
SARL	**S**ociété à **R**esponsabilité **L**imitée
SCF	**S**ystème **C**omptable et **F**inancier
SGP	**S**ociété de **G**estion et des **P**articipations
SPA	**S**ociété **P**ar **A**ctions
TDRF	**T**ableau de **D**étermination du **R**ésultat **F**iscal
TEI	**T**aux **E**ffectif d'**I**mpôt
US GAAP	**U**nited **S**tates **G**enerally **A**ccepted **A**ccounting **P**rinciples

Annexe 1 : Tableau de détermination du résultat fiscal

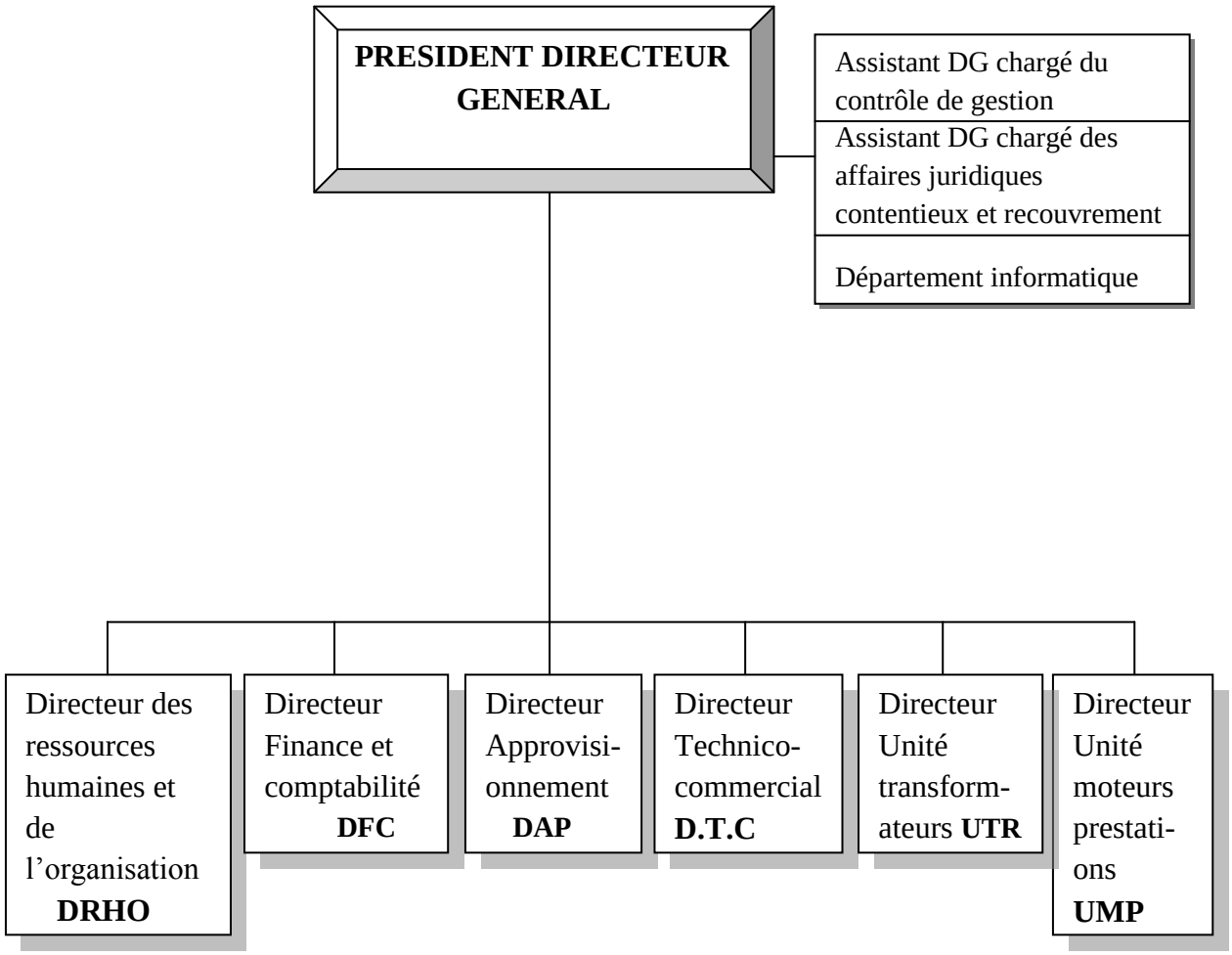
9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	**Bénéfice**	
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		
Amortissements non déductibles		
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
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)	
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations (*)		
Total des réintégrations		
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus valus de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
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 (*)		
Total des déductions		
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Total des déficits à déduire		
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	**Bénéfice**	
	Déficit	

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

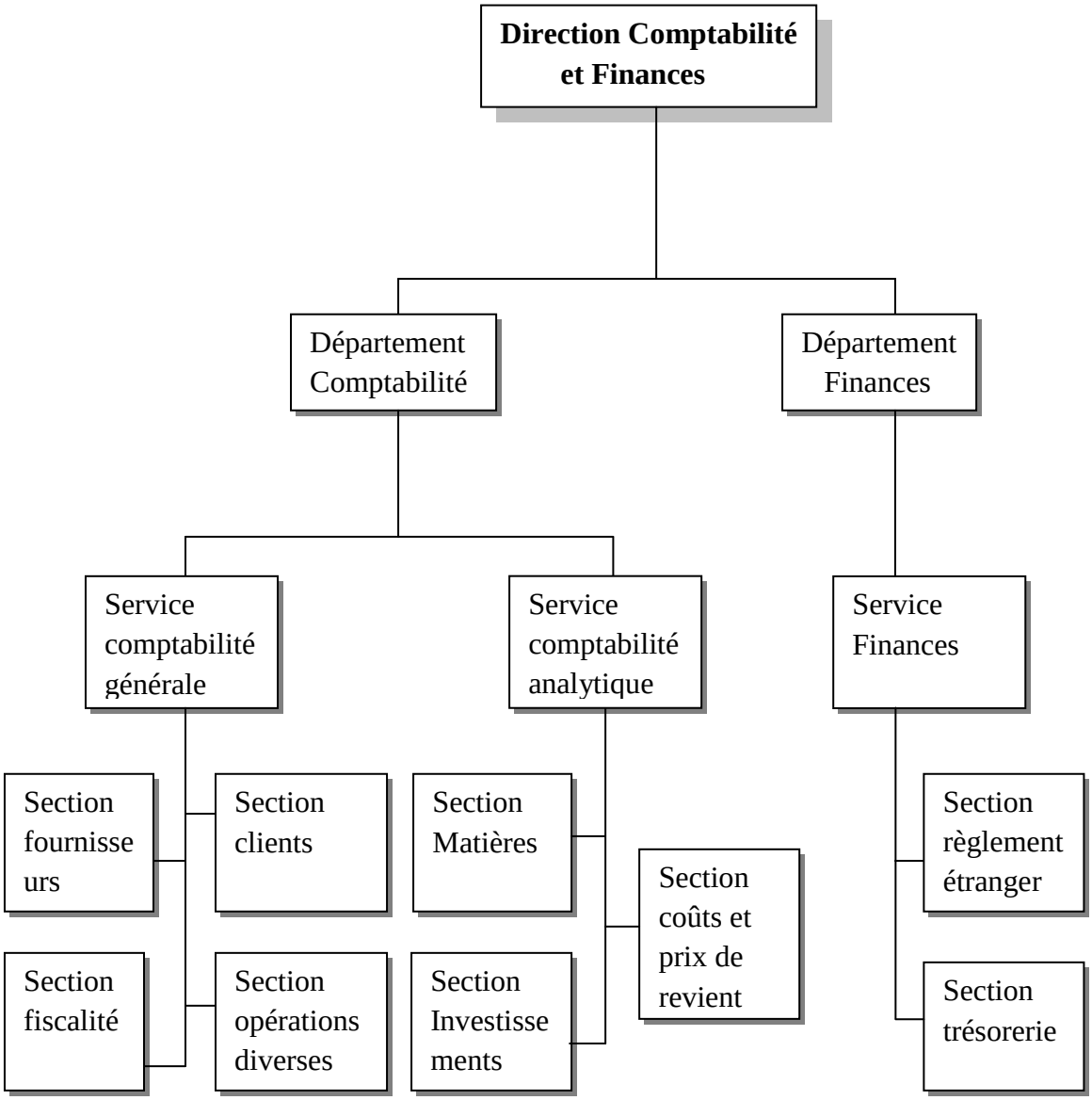
Source : Note de la DGI

Annexe 2 : Organigramme de L'EPE/ Electro-Industries /SPA



Source : Document de la DRHO.

Annexe 3 : Organigramme de la DFC



Source : Elaboré par l'étudiante

TABLE DES MATIERES

Pages

Sommaire I
Remerciements II
Dédicace III

INTRODUCTION 001

CHAPITRE I : L'IMPOT SUR LE RESULTAT 006

Introduction Du Chapitre 006
Première section : L'impôt sur le résultat dans la réglementation fiscale algérienne..... 007
Sous section 1 : Les personnes morales assujetties à l'impôt sur le bénéfice des sociétés..... 007
1. Définitions et caractéristiques..... 007
1.1. L'impôt..... 007
1.2. L'impôt sur le bénéfice des sociétés..... 007
1.3. Caractéristiques de l'IBS..... 007
2. Qui doit souscrire une déclaration de l'impôt sur les bénéfices des sociétés ?..... 008
2.1. Les personnes obligatoirement soumises à l'IBS..... 008
2.2.Les personnes exclues sauf option..... 009
3. Notion de période imposable et exercice imposable 009
3.1. Exercice comptable clôturé le 31 décembre 009
3.2. Exercice comptable clôturé à une autre date que le 31 décembre..... 009
4. Délai dans lequel la déclaration doit être souscrite 009
5. Conditions de forme à respecter 010
Sous section 2 : La détermination du résultat fiscal 010
1. Détermination du résultat comptable 011
1.1. Détermination du résultat de l'exercice à partir du bilan 011
1.2. Détermination du résultat de l'exercice à partir du compte de résultat 011
1.3. Les notions de charges et de produits 012
1.3.1. Les produits 012
1.3.2. Les charges..... 012
1.4. Règles générales de comptabilisation et d'évaluation des charges et des produits..... 011
1.4.1. Principe de comptabilisation au coût historique..... 012
1.5. Résultat net de l'exercice..... 012
1.5.1. Classement des produits et des charges 013
2. Eléments constitutifs du résultat imposable..... 013
2.1. Les réintégrations 013
2.2. Les déductions..... 014
Sous section 3 : Le calcul et le paiement de l'impôt..... 015
1. Taux de l'IBS..... 015
1.1. Montant de l'IBS 015
2. Paiement de l'IBS 015
2.1. Système des paiements spontanés 015
2.1.1. Les acomptes 015
2.1.2. Déclaration et paiement 016
2.1.3. Liquidation de l'IBS 016
2.2. Système des retenues à la source 016
4. La liasse fiscale..... 017
4.1. Utilisation de la liasse fiscale 017
4.2. Contenu de la liasse..... 017
3.2.1.Les tableaux annexes 017
Deuxième section : L'impôt sur le résultat selon les normes internationales IFRS 018
Sous section 1 : L'essentiel de la norme IAS 12 018
1. Objectif 018

2. Champ d'application 018
3. Définitions 019
4. Normes liées 020
5. Composition de l'impôt sur le résultat..... 021
Sous section 2 : L'impôt exigible 021
1. Définition 021
2. Comptabilisation 021
3. Evaluation 022
4. Présentation et informations à fournir 023
4.1. Présentation 023
4.1.1. Actifs et passifs d'impôt exigible..... 023
4.1.2. La charge d'impôt 023
4.2. Informations à fournir 024
Sous section 3 : L'impôt différé 024
1. Différences temporelles et impôts différés 025
4.1. Différences temporelles imposables et impôt différé passif 025
4.2. Différences temporelles déductibles et impôts différés actifs..... 026
2. Critères de reconnaissance des impôts différés actifs 026
3. Evaluation et comptabilisation des impôts différés actifs et passifs 027
3.2. Evaluation 027
3.2.1. Le taux d'imposition à retenir 028
3.2.2. Réévaluation 028
3.3. Comptabilisation 028
3.3.1. Origines de l'impôt différé 028
3.3.2. Le principe de symétrie 029
3.3.3. Comptabilisation lors de la constatation 029
4. Présentation des impôts différés et informations 030
4.2. Présentation 030
4.2.1. Compensation 030
4.2.2. Présentation dans l'état de situation financière et dans l'état du RG..... 030
4.3. Informations à fournir 031
4.3.1. La preuve de l'impôt 032
4.3.2. Présentation de la preuve de l'impôt..... 032
Troisième section : L'impôt différé : une innovation du SCF.....033
Sous section 1 : L'inspiration des IFRS dans les définitions et les critères..... 033
1. Les normes internationales de l'information financière 033
1.1. Historique et instances concernées 033
1.2. Les IFRS dans le monde 034
2. Le Système Comptable et financier Algérien 034
2.1. Vers un langage comptable universel 034
a. Principales innovations introduites par le SCF..... 035
2.2.1. Les impôts différés..... 035
3. Définitions et critères de reconnaissance des impôts différés..... 035
3.1. Définitions 036
3.1.1. Les actifs d'impôts différés..... 036
3.1.2. Les passifs d'impôts différés 036
3.1.3. Le report en avant de pertes fiscales et de crédits d'impôts non utilisés . 036
3.2. Critères de reconnaissance des ID..... 037
Sous section 2 : Les impacts pour l'entreprise algérienne..... 037
1. Les enjeux des normes IFRS 038
2. La mise en place des IFRS et conséquences 038
2.1. Modification organisationnelle 038
2.2. Des changements philosophiques..... 038
3. L'apport des normes IFRS 039
3.1. Les avantages des normes IFRS 039
3.2. Les inconvénients des normes IFRS 039
4. L'impact des réformes comptables 039

Sous section 3 : La position de l'administration fiscale 040
1. Difficultés de contrôle des nouvelles règles du SCF 040
2. Les dispositions des lois de finances touchant au SCF 041
2.1. Les dispositions de la LFC 2009 041
2.2. Les dispositions de la LF 2010..... 041
3. Principales divergences fiscalo-comptables 041
3.1. Les immobilisations 041
3.2. Les instruments financiers 042
3.3. Avantages accordés au personnel..... 042
Conclusion Du Chapitre 043

CHAPITRE II : L'IMPOT DIFFERE 044

Introduction Du Chapitre 044
Première section : Fondement, principes et émergence du raisonnement 045
Sous section 1 : L'insuffisance de la seule méthode de l'impôt exigible 045
1. La méthode de l'impôt exigible..... 046
1.1. Arguments favorables à cette méthode 046
1.2. Arguments opposables à cette méthode 047
2. La méthode du report d'impôt 047
2.1. Arguments favorables à cette méthode 047
2.2. Arguments opposables à cette méthode 047
2.2.1. Obstacles liés à la doctrine..... 047
2.2.2. Obstacles juridiques 047
2.2.3. Obstacles pratiques 047
Sous section 2 : Les principes comptables et l'objectif de l'image fidèle..... 048
1. L'objectif essentiel des impôts différés : le réalisme des comptes..... 048
2. Le principe de base des impôts différés 048
3. Les impôts différés et les principes comptables 049
3.1. L'impôt différé et l'intangibilité du bilan d'ouverture..... 049
3.2. L'impôt différé et la permanence des méthodes d'évaluation et de présentation..... 049
3.3. L'impôt différé et le principe de clarté (non-compensation)..... 050
3.4. L'impôt différé et le principe d'importance significative 050
3.5. L'impôt différé et le principe de prudence 050
4. La démarche d'analyse et d'application des principes 051
Sous section 3 : L'émergence du raisonnement dans les pays développés..... 052
1. L'émergence du raisonnement en France 052
1.1. Première étape : l'impôt différé empirique..... 052
1.1.1Première étape : « l'impôt étalé » 052
1.1.1. Seconde étape : « l'impôt corrigé »..... 053
1.2. Seconde étape : l'impôt différé généralisé..... 053
1.2.1. Première étape : l'impôt différé résultat..... 053
1.2.2. Seconde étape : l'impôt différé bilanciel (situation actuelle)..... 054
2. Le raisonnement selon les normes internationales..... 054
2 .1. L'approche bilanciel 054
2.2. La conception étendue 055
2.3. La méthode variable 055
2.4. La contrepartie de l'actif ou du passif d'impôt différé 056
2.5. Actualisation des impôts différés 056
2.6. Ecart d'évaluation portant sur certains actifs incorporels..... 056
2.7. Reconnaissance des impôts différés actifs..... 056
Deuxième section : Analyse, identification et démarche d'évaluation 057
Sous section 1 : Analyse des sources d'imposition différée 057
1.Distorsions engendrées par la règlementation fiscale..... 057
3.1. Influence de la fiscalité sur la comptabilité 057
3.1.1. Principe d'alignement en Algérie et ses conséquences 057
3.1.2. Situations dans d'autres pays..... 058

2. Différences permanentes et différences temporelles 058
2.1. Ecarts permanents 059
2.2. Notion de valeur fiscale et de différence temporelle..... 059
3.Fiscalité différée et fiscalité latente 059
Sous section 2 : Identification des impôts différés 060
1. Impôts différés liés aux opérations d'exploitation courante..... 061
2. Impôts différés afférents à la constatation d'amortissements et de provisions..... 061
2.1.Les provisions 061
2.2. Les amortissements..... 062
3. Impôts différés résultant des opérations en capital 062
3.1. Changements de méthode comptable emportant des effets rétrospectifs..... 063
4. Autres situations 063
4.1. Charges déduites fiscalement non encore comptabilisées en charges 063
4.2. Produits imposés fiscalement non encore comptabilisés en produits 063
4.3. Charges comptabilisées non encore déduites fiscalement 063
4.4. Produits comptabilisés et non encore imposés fiscalement 063
Sous section 3 : Démarche d'évaluation des impôts différés 064
1. La détermination de l'assiette des impôts différés..... 064
1.1. La détermination de la valeur fiscale 064
1.1.1. Valeur fiscal d'un actif 064
1.1.2. Valeur fiscale d'un passif..... 065
1.2. Existence d'un impôt différé 065
1.3. Déterminer le caractère actif ou passif de l'impôt 065
1.3.1. Règle pour les actifs 065
1.3.2. Règle pour les passifs 066
2. La détermination du montant des impôts différés 066
2.1. Détermination du taux 067
2.2. Obligations spécifiques propres aux impôts différés actifs..... 067
Troisième section : Les aspects techniques, comptables et informationnels des ID..... 068
Sous section 1 : Les liens techniques entre les impôts différés et le taux effectif d'impôt..... 068
1. Taux théorique d'impôt et taux effectif d'impôt 068
1.1. Taux théorique d'impôt 068
1.2. Taux effectif d'impôt (TEI)..... 068
1.2.1. L'intérêt du TEI 068
1.2.2. Limites du TEI 068
2. Les opérations qui modifient le taux théorique d'impôt 069
3. Le lien entre le TEI et les impôts différés..... 069
4. Le calcul du taux effectif d'impôt 069
4.1. L'impôt au numérateur 069
4.2. Le résultat avant impôt au dénominateur 070
Sous section 2 : Les schémas comptables et la présentation des impôts différés 070
1. Les schémas comptables des impôts différés..... 070
1.1. constatation initiale des impôts différés 071
1.2. La comptabilisation des ajustements et des réestimations annuelles..... 072
1.2.1. Réajustement du taux de l'impôt 072
1.2.2. Réestimation annuelle des IDA 072
1.3. Le traitement comptable lors du dénouement..... 073
2. La présentation des impôts différés dans les comptes annuels 073
2.1. Présentation des comptes d'impôts différés au bilan..... 074
2.1.1. Notion d'entité fiscale 074
2.2. Présentation des impôts différés au compte de résultat 074
2.3. Présentation dans l'annexe 074
Sous section 3 : La communication financière relative aux impôts différés..... 075
1. L'annexe..... 075
1.1. Condition d'établissement d'une annexe de qualité 075
1.1.1.L'intelligibilité..... 075
1.1.2. La pertinence..... 075

1.1 .3. La fiabilité..... 075
1.1.4. La comparabilité..... 076
1.2 .Informations en annexe et principe de matérialité..... 076
2. Les utilisateurs de l'information financière..... 077
2.1. Les acteurs externes 077
2.1.1. Les investisseurs.....
2.1.2. Les commissaires aux comptes 077
2.1.3. Les gouvernements..... 077
2.2. Les acteurs internes..... 077
2.2.1. La Direction Générale 077
2.2.2. Le Comité d'audit..... 077
2.2.3. La Direction financière..... 077
2.2.4. La Direction fiscale..... 077
Conclusion du chapitre 078

CHAPITRE III: LA PRATIQUE DES ID AU SEIN D'ELECTRO - IDUSTRIES...... 079

Introduction du chapitre 079
Première section : L'impôt sur le résultat de l'entreprise Electro-Industries..... 080
Sous section 1 : Démarche et présentation de l'entreprise objet d'étude 080
1. Présentation générale de l'entreprise..... 080
1.1. Identification de l'entreprise..... 080
1.1.1. Forme juridique 080
1.1.2. Localisation..... 080
1.2. Historique et évolution..... 080
1.3. Mission et objectifs 081
2. L'organisation de l'entreprise 081
2.1. L'organigramme 081
2.2.La direction Comptabilité et Finance..... 081
2.2.1.Les Finances 081
2.2.2. La comptabilité analytique 082
2.2.3.La comptabilité générale 082
3. Démarche de l'étude..... 082
Sous section 2 : Analyse du tableau de détermination du résultat fiscal..... 083
1. Détermination du résultat fiscal 083
2. Analyse des divergences fiscalo-comptables 084
2. 1.Calcul des écarts..... 084
2.2. Représentation graphique et interprétation des résultats..... 084
3. Essai de détermination des différences temporelles à partir du TDRF (2012)..... 085
Sous section 3 : Premiers cas d'application des impôts différés au sein d'EI..... 086
1. ID lié au changement de méthode comptable et aux corrections d'erreurs 086
1. 1. Changement de méthode comptable lors de la transition au SCF 086
1. 2. Correction d'erreurs sur stocks encours des pièces intégrées 086
2. Provisions de l'indemnité de départ en retraite 087
2.1. Procédure de calcule de l'indemnité 087
2.2. Schéma de comptabilisation de l'indemnité et de l'ID correspondant..... 088
3. Impôts différés sur les intérêts courus non échus 089
3.1. Les placements de l'entreprise 089
3.2. Comptabilisation initiale de l'ID et réajustements lors de son dénouement ..090
Deuxième section : Présentation et analyse des ID dans les états financiers de l'entreprise..... 091
Sous section 1 : Le poids de l'impôt dans le Résultat..... 091
1. Etat comparatif du résultat global de l'entreprise de 2009 à 2012..... 091
2. Analyse de l'impôt dans le Résultat 092
2.1. Charge d'impôt comparée au résultat net 092
2.2. Poids comparé de l'impôt et du dividende distribué 093
Sous section 2 : Le poids de l'impôt dans le bilan 094

1.Etat Comparatif de la Situation Financière Actif de 2009 à 2012..... 094
2. Etat Comparatif de la Situation Financière Passif de 2009 à 2012 095
3.l'impôt différé actif et l'impôt différé passif 095
Sous section 3 : L'impact des impôts différés sur les capitaux propres 097
1. Etat comparatif des variations des capitaux propres de 2009 à 2012..... 097
2.Synthèse de l'impact net sur les capitaux propres 098
3. sort des ID relatifs au changement de méthode et correction d'erreurs..... 098
Troisième section : Taux effectif et contenu informationnel des impôts différés.....099
Sous section 1 : Impôt différé et taux effectif d'impôt..... 099
1. Calcul du taux effectif d'impôt en tenant compte de l'impôt différé résultat 099
2. Calcul du taux effectif d'impôt sans tenir compte de l'impôt différé résultat 100
Sous section 2 : Les informations contenues dans les notes annexes..... 102
1. Informations sur les impôts différés actifs 102
2. Informations sur les impôts différés passifs 103
3.Informations sur les réajustements des impôts différés 104
Sous section 3 : La pratique de l'entreprise quand au respect des exigences de la norme 12..... 105
1. Questionnaire relatif à la pratique des impôts différés..... 105
2. Homogénéité et nature des informations effectivement communiquées.....106
2.1. Typologie des différences RF/RC..... 107
2.2. Impact de l'impôt sur les capitaux propres..... 107
2.3. Taux effectif d'impôt..... 107
2.4. Réconciliation entre les éléments de la note impôt et les états financiers..... 107
Conclusion du chapitres 108

CONCLUSION 109

Références bibliographiques 111
Table des illustrations 115
Tableau des abréviations 116
Annexes 117
Table des matières 120