

Conclusion générale

La comptabilité et la fiscalité sont confrontées à la nécessité de mesurer les faits économiques aboutissant notamment à la détermination des résultats d'activités.

Dans le passé, les disparités entre la comptabilité et la fiscalité n'ont pas toujours été aussi gênantes qu'elles le sont devenues actuellement.

En effet, face à une comptabilité financière qui régit dans un cadre de conventions et de concepts de référence permanente, les règles de prise en compte, de rattachement, d'évaluation et de reconnaissance des éléments du patrimoine, la législation fiscale n'énonce que quelques principes dont la portée est générale. Cette disparité n'a pas manqué de soulever des difficultés d'arbitrage entre la rigueur comptable et les règles fiscales.

En outre, dès l'entrée en vigueur du système comptable financier, non seulement le nombre de divergences entre la comptabilité et la fiscalité va augmenter, mais en plus certaines divergences peuvent peser lourdement sur les entreprises algériennes qui se veulent compétitives et performantes dans une économie libérale.

Cette cohabitation et dualité des traitements des mêmes faits qui a permis de fixer, comme objectif principal, l'étude de l'impact fiscal, particulièrement en matière d'impôts directs. Ceci résulte de l'application des nouvelles dispositions comptables introduites par le système comptable financier, et ce à travers, d'une part, l'identification des points de divergences entre les règles comptables et fiscales, et la proposition de méthode qui permettent la réduction des écarts et le rapprochement, si possible, entre les règles divergentes des deux disciplines, et d'explorer, d'autre part, l'origine des divergences constatées au niveau des résultats, comptable et fiscal, tout en distinguant entre les divergences non discrétionnaires, qui sont dues aux différences de traitement entre la réglementation comptable et fiscale, et les divergences discrétionnaires expliquées par les pratiques discrétionnaires des dirigeants, qui inspirés d'opportunisme, optent pour les choix comptables et fiscaux qui leur permettent de s'approprier de la richesse et de réduire au maximum le fardeau fiscal.

À cet égard, et à la lumière de l'examen des points de distorsions entre les nouvelles règles comptables édictées par le système comptable financier et les règles fiscales, notamment en matière d'impôt direct, il est constaté que la majorité des hypothèses de la recherche posées dans l'introduction générale ont été vérifiées et confirmées.

À ce titre, **la première hypothèse** de la recherche qui dispose que « les implications du système comptable financier sur les obligations comptables prévues par la législation fiscale sont purement d'ordre juridique », a été confirmée partiellement puisque certaines implications telles

Conclusion générale

que le délai d'arrêté des états financiers et la tenue de la comptabilité informatisée sont d'ordre pratique.

S'agissant de **la deuxième hypothèse** de la recherche portant sur « certaines conventions et hypothèses sont sans incidence sur le résultat fiscal, d'autres comportent des dispersions par rapport aux règles fiscales », cette hypothèse a été confirmée étant donné que sur douze conventions comptables et deux hypothèses sous jacentes la quasi totalité de ces conventions convergent avec les règles fiscale.

Pour ce qui est de **la troisième hypothèse** de la recherche qui précise que « les divergences dans l'application des nouvelles dispositions comptables édictées par le SCF et le système fiscal actuel conduisent à une détermination extracomptable du résultat fiscal », cette hypothèse a été vérifiée puisque la détermination actuelle du résultat fiscal se fait sur la base du tableau de détermination du résultat fiscal annexé à la nouvelle liasse fiscale.

Quant à **la quatrième hypothèse** de la recherche portant sur « la résolution des divergences et le rapprochement entre les règles comptables et fiscales s'opère à la lumière des données internes aussi bien sur le plan juridique que sur le plan économique et des solutions en vigueur dans certains pays développés », cette hypothèse a été vérifiée partiellement puisque la résolution actuelle des divergences entre les règles comptables et fiscales se fait en extra comptable et ce sur la base de la liasse fiscale, publiée en janvier 2011.

Pour **la dernière hypothèse de la recherche** qui précise que « les entreprises sont incitées à pratiquer la gestion des résultats et la gestion fiscale, voir même les deux pratiques combinées à la fois, enregistrent des divergences discrétionnaires importantes », cette hypothèse a été confirmée partiellement, et ce suivant les résultats issus de l'étude empirique portant sur la détermination des facteurs explicatifs de ces divergences, portée sur un échantillon composé de grandes entreprises.

Toutefois, dans le cadre de cette recherche, et au cours de l'analyse des divergences entre les règles fiscales et les nouvelles règles comptables édictées par le SCF pour l'étude de l'impact fiscal pouvant résulter de l'application des nouvelles dispositions comptables, a permis de constater les résultats suivants :

- Le domaine de la normalisation comptable en Algérie a connu des progressions depuis l'indépendance. Il a commencé par l'adoption du plan comptable français comme un plan de base à cause de l'absence d'un cadre de normalisation dans cette époque de l'histoire de l'Algérie. Ce n'est qu'en 1975 que le premier fruit de la normalisation comptable nationale a vu le jour et ce par la création du PCN. Ce premier plan qui répond aux exigences des comptables algériens est adapté avec les exigences économiques de cette période, et a été

Conclusion générale

modifié à plusieurs reprises pour qu'il puisse répondre aux nouveaux changements économiques.

- L'Algérie est en phase de vivre aujourd'hui une révolution comptable qui vient de s'amorcer par le cheminement de la comptabilité algérienne vers les normes IAS/IFRS, et ce par la mise en application dès le 01^{er} janvier 2010 d'un nouveau système comptable financier inspiré des normes comptables internationales. Cette révolution ne procurera que des avantages à tous ses acteurs, et à travers eux, à toute l'économie algérienne, puisque ce système a pour objectif d'améliorer la tenue comptable dans les entreprises algériennes, et rend les informations diffusées dans les états financiers plus efficaces crédibles et compréhensives.
- Les comptes annuels (ou statutaires) sont des états financiers qui déploient des effets juridiques dans plusieurs branches du droit et en particulier le droit fiscal. Le lien entre le droit comptable et le droit fiscal s'exprime au travers de relations de dépendance et d'indépendance qui déterminent dans quelle mesure le bilan comptable est prépondérant pour la détermination du bénéfice taxable.
- Les divergences entre les règles comptables et fiscales ne sont pas de nature à consacrer le principe de l'autonomie ou du réalisme du droit fiscal en traduisant néanmoins le particularisme, les divergences entre les deux domaines tiennent essentiellement aux raisons suivantes :
 - ✓ La subjectivité et la relativité dans l'appréciation et la définition de certaines notions importantes.
 - ✓ La myopie budgétaire de la fiscalité exclut elle-même la possibilité de déduire certaines charges régulièrement constituées sur le plan comptable.
 - ✓ La différence dans le champ d'action et la finalité de chaque discipline.
- Il est affirmé que les règles comptables prévues par le SCF, inspirées des normes internationales, le droit fiscal existant, notamment en matière d'impôt direct, et une hypothétique comptabilité fiscale autonome sont fondamentalement différents sur plusieurs aspects, et en particulier :
 - ✓ **En ce qui concerne leur objectif** : fourniture d'une information pertinente pour les prises de décisions économiques à l'acteur dominant qu'est l'actionnaire, pour le SCF ; mesure périodique fidèle et objective d'une capacité contributive, pour une comptabilité fiscale. En outre, le droit fiscal, notamment en matière d'impôt direct, de par son objectif, est un "droit de masse" : les règles d'établissement de l'assiette fiscale soumise à l'IBS sont les mêmes pour toutes les sociétés, indépendamment de leur taille. En pratique, ce

Conclusion générale

qui explique que l'IBS frappe à la fois les PME et les grandes entreprises selon les mêmes règles.

- ✓ **En ce qui concerne les principes fondamentaux :** alors que certains principes sont les mêmes (exemple : celui d'une comptabilité d'engagement), d'autres portent le même nom, mais ont une signification ou une portée différentes (exemple : le principe de prudence, le principe d'importance relative), d'autres encore ne sont formulés explicitement qu'en SCF (exemple : le principe de prééminence de la substance sur la forme). Les principes qui concernent la clarté, l'objectivité et la constance de la présentation sont (et devraient être) interprétés beaucoup plus strictement dans les comptabilités fiscales qu'en SCF.
- ✓ **En ce qui concerne leur façon de résoudre diverses problématiques :** les règles comptables du SCF interprètent la balance entre pertinence et fiabilité très largement en faveur de la pertinence et au détriment de la fiabilité (tel est le cas de la juste valeur, de la comptabilisation des immobilisations incorporelles et de la dépréciation) ; c'est pour cette raison que les solutions présentées dans les normes ainsi que le SCF semblent souvent très complexes et peu praticables. c'est aussi une des raisons pour lesquelles le SCF à l'instar du référentiel international perdurera dans le temps avant que les pratiques ne soient stabilisées, c'est-à-dire avant que les utilisateurs se soient mis d'accord sur la façon de mettre en pratique les normes, qui sont souvent très vagues. le droit fiscal aura par contre le plus souvent tendance, pour des raisons d'objectivité et de contrôle, à simplifier les dispositions, quitte à mesurer la capacité contributive avec moins de précision.
- La comptabilité et la fiscalité sont à la fois indépendantes et complémentaires, le meilleur exemple à donner est celui de la détermination du résultat fiscal à partir de résultat comptable vu les divergences qui peuvent exister entre le résultat comptable et le résultat fiscal.
- L'étude comparative des règles comptables avec les règles fiscales a relevé deux éléments qui dominent le rapprochement du résultat comptable et du résultat imposable qui sont les écarts permanents et les écarts temporaires.
 - ✓ Les écarts permanents sont des éléments qui ne seront pas pris en considération dans le calcul du résultat imposable. Sont ainsi les charges non déductibles qui doivent être réintégrées au résultat comptable pour déterminer le résultat fiscal, aussi les produits non imposables qu'il faut les soustraire du résultat comptable.
 - ✓ Les écarts temporaires découlent essentiellement d'un décalage dans le temps entre le moment où un élément est inclus dans le calcul du résultat comptable et celui où il est inclus dans le calcul du résultat imposable.

Conclusion générale

- Face à l'application des nouvelles règles comptables du SCF et, sous l'hypothèse de neutralité fiscale, de l'explosion de la liasse fiscale, le normalisateur algérien doit poser la question de la compatibilité fondamentale entre les nouvelles règles comptables inspirées des normes internationales et une comptabilité fiscale. il reste alors le choix des éléments de connexion à insérer entre le bilan comptable et le résultat fiscal : un simple système d'impôts différés ou au contraire un document complexe de passage, détaillant tous les retraitements. Quoi qu'il en soit, cet élément de connexion a un caractère purement informatif, et ne fait pas obstacle à une indépendance juridique plus marquée entre droit fiscal et droit comptable.
- Les résultats issus de l'analyse empirique des facteurs explicatifs des divergences discrétionnaires entre la comptabilité et la fiscalité ont permis de tester les hypothèses de l'étude empirique et confirmant partiellement l'hypothèse que les entreprises sont incitées à pratiquer la gestion des résultats et la gestion fiscale, voir même les deux pratiques combinées à la fois, enregistrent des divergences discrétionnaires importantes, et ce comme suit :
 - ✓ Confirmation de la première hypothèse de l'étude empirique qui précise que « En présence de déficits antérieurs, il existe une relation positive et Significative entre les reports déficitaires imputés et les divergences discrétionnaires », puisque le coefficient relatif à la variable R(DEP) est positif et significatif, ce qui permis de conclure que les entreprises ayant un report déficitaire sont incitées à gérer leurs résultats à la hausse.
 - ✓ Infirmerie de la deuxième hypothèse de l'étude empirique qui suggère que « Dans les entreprises qui recourent au financement par réinvestissement des bénéfices, par leur non distribution, il existe une relation positive et significative entre les bénéfices réinvestis et les divergences discrétionnaires », puisque les résultats de l'analyse multivariée ont dégagé un coefficient positif mais non significatif de la variable D(BEN).
 - ✓ Infirmerie de la troisième hypothèse de l'étude empirique qui suggère que « Il existe une relation positive et significative entre le choix du mode d'amortissement et les divergences discrétionnaires », puisque le coefficient relatif à la variable M(AMT) est négatif mais statistiquement non significatif, d'où il est conclu que la gestion fiscale moyennant le choix de la méthode d'amortissement n'affecte pas les divergences discrétionnaires.
 - ✓ Infirmerie de la quatrième hypothèse de l'étude empirique qui suggère « Il existe une relation positive et significative entre le choix de la méthode de valorisation des stocks et les divergences discrétionnaires », puisque le coefficient relatif à la variable M(STK) est positif et non significatif, ce qui permet de conclure que les dirigeants des entreprises

Conclusion générale

n'utilisent pas la méthode de valorisation des stocks qui permet de réduire ou de différer le paiement de l'impôt.

- ✓ Infirmer la cinquième hypothèse de l'étude empirique qui suggère « Il existe une relation positive et significative entre le taux d'imposition des bénéficiaires et les divergences discrétionnaires », puisque le coefficient relatif à la variable T(IRS) est négatif et non significatif, ce qui permet de conclure que l'incitation à la gestion fiscale à la suite de la variation du taux d'imposition n'affecte pas les divergences discrétionnaires.
- ✓ Infirmer la sixième hypothèse de l'étude empirique qui suggère « il existe une relation positive et significative entre la taille de l'entreprise et les divergences discrétionnaires », puisque le coefficient relatif à la variable T(AC) est négatif et statistiquement non significatif, ce qui ne répand pas dans le sens de l'hypothèse de la visibilité politique qui stipule que plus que la taille de l'entreprise augmente, plus les gestionnaires ont tendance à diminuer leurs résultats.

A travers ces résultats, les suggestions suivantes seraient certainement appropriées :

- Étant donné la mise en application du SCF, dès 2010, dans les comptes annuels, l'Etat ne peut alors pas garder un éventuel système de dépendance avec le droit fiscal. En effet, s'il garderait une dépendance juridique entre les deux droits, il devrait à chaque changement de la législation comptable (changements qui eux risquent de devenir très nombreux), adapter son droit fiscal pour absorber l'impact. Sinon son droit fiscal évoluerait en grande partie en fonction des modifications du SCF. Le droit fiscal deviendra donc, au moins progressivement, plus autonome, c'est-à-dire que de plus en plus de dispositions fiscales spécifiques régleront des problématiques de plus en plus nombreuses, indépendamment des dispositions comptables. Le principe de l'unicité du bilan, surtout, se trouvera violé, d'abord en pratique, puis probablement aussi formellement.
- L'administration fiscale doit fournir plus d'effort pour rapprocher les deux législations et ce afin de diminuer l'obsession fiscale existante chez les contribuables et qui consiste à faire l'arbitrage entre l'application de la législation fiscale en vigueur et le montant de l'impôt à payer, ceci se traduit dans la plupart des cas par l'utilisation de certains procédés de fraudes pour diminuer la charge fiscale.
- Parmi les solutions préconisées en matière de résolution des divergences et le rapprochement entre les nouvelles règles comptables et les règles fiscales, il a été cité à titre exemple la méthode de la liasse et le livre fiscaux, mais également à travers la méthode du report

Conclusion générale

d'impôt, cette dernière permet de refléter l'incidence fiscale des différences temporaires aussi bien au niveau du compte de résultat que dans le bilan.

- ✓ La méthode de la liasse fiscale qui est basée sur un traitement extra-comptable des divergences par l'utilisation de certains imprimés peut être retenue comme un moyen de réduction des disparités entre les nouvelles règles comptables et les règles fiscales actuelles.
- ✓ La méthode du livre fiscal contrairement à la méthode du report d'impôt repose sur un traitement comptable des divergences dans des documents comptables. Elle est d'une application fiscale et surtout elle consiste en un moyen de contrôle et de vérification pour l'administration fiscale.
- Les différences entre les nouvelles règles comptables et fiscales doivent être traitées dans un tableau de détermination du résultat fiscal, qui est définie comme étant un document regroupent l'ensemble des éléments servant de base à la réconciliation entre le résultat comptable et le résultat fiscal.
- La création d'une liasse fiscale spécifique pour les grandes entreprises relevant de la direction des grandes entreprises.
- Les entreprises algériennes doivent être totalement transparentes comme l'exige le marché économique. De ce fait, l'administration fiscale pourra coopérer avec elles en leur offrant les avantages qu'elles désirent, y compris la déduction de certaines charges non admises actuellement en déduction.
- Les entreprises algériennes devront gérer les deux lois, comptable et fiscale, en procédant par exemple de la manière suivante :
 - ✓ Lorsqu'une règle comptable énoncée dans le SCF se confronte avec une règle prévue dans les textes fiscaux, la règle comptable est appliquée et le résultat dégagé doit être retraité pour la détermination de l'assiette imposable conformément aux règles fiscales.
 - ✓ A contrario, lorsqu'un principe ou une règle comptable ne heurte aucune disposition expresse de la loi fiscale, elle s'impose comme règle à la comptabilité financière et droit fiscal.

En conclusion, et étant donné que l'administration fiscale fait partie des principaux bénéficiaires de tout progrès et succès comptable, une revue, actualisation et mise à jour des textes fiscaux s'avère nécessaire, voire même indispensable, nonobstant les modifications apportées en 2009 et 2010.

A cet égard, l'orientation de la législation et pratiques fiscales sera axée sur l'une des deux attitudes suivantes :

Conclusion générale

- Soit qu'elles s'enferment derrière le principe sacro-saint de l'autonomie du droit fiscal, auquel cas une limitation grave à la réussite de la mise en application du système comptable financier serait inévitable à un tel point qu'elle risquerait de causer d'importantes complications qui semblent injustifiées.
- Soit qu'elles s'impliquent entièrement dans le système comptable financier pour tirer le meilleur profit de l'avantage d'une meilleure lisibilité des comptes des entreprises et la reconnaissance, en vue d'une correction planifiée, des insuffisances du système fiscal, notamment en matière d'assiette, ce qui pourrait engendrer un progrès considérable pour toute l'économie.

Enfin, nous espérons que cette étude contribuera à enrichir la connaissance du nouveau système comptable financier et les implications induites de son application sur la fiscalité de l'entreprise algérienne, notamment en matière d'impôt direct, tant sur le plan du choix des méthodes et règles qu'au niveau des incidences sur le plan des ressources fiscales de l'Etat.

Des perspectives de recherches se dégagent lorsqu'on intègre dans l'analyse des variables issues de la nouvelle voie de recherche : la gestion du résultat par les seuils. En effet, elle a reçu l'attention des chercheurs, des praticiens et des académiciens, c'est ainsi qu'il est proposé le traitement des sujets suivants :

- Gestion du résultat afin de transférer la richesse des parties prenantes vers les actionnaires.
- Gestion fiscale et valeur de l'entreprise.