

**REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET
POPULAIRE**

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

**ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE
ESC**

**Mémoire de fin de Cycle pour l'Obtention du Diplôme de
Master en Sciences Economiques Commerciales et Sciences de
Gestions.**

Option : Finance et Comptabilité

THEME :

**L'EVALUATION ET LA
COMPTABILISATION DE L'IMPOT SUR LE
RESULTAT SELON LE SYSTEME
COMPTABLE FINANCIER
ETUDE DE CAS : SOCIETE GENERALE
MARITIME**

Présenté par:

Mr. BENTALLAH Athmane

Encadré par:

Mr. BENZIADI Djamel

Lieu de Stage : Société Générale Maritime (GEMA)

Période de Stage : Du 16 Mars au 28 Mai 2017

2016/2017

**REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET
POPULAIRE**

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

**ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE
ESC**

**Mémoire de fin de Cycle pour l'Obtention du Diplôme de Master
en Sciences Economiques Commerciales et Sciences de Gestions.**

Option : Finance et Comptabilité

THEME :

**L'EVALUATION ET LA COMPTABILISATION
DE L'IMPOT SUR LE RESULTAT SELON LE
SYSTEME COMPTABLE FINANCIER
ETUDE DE CAS : SOCIETE GENERALE
MARITIME**

Présenté par:

Mr. BENTALLAH Athmane

Encadré par:

Mr. BENZIADI Djamel

Lieu de Stage : Société Générale Maritime (GEMA)

Période de Stage : Du 16 Mars au 28 Mai 2017

2016/2017

REMERCIEMENTS

Je remercie Allah, le Tout Puissant, de m'avoir accordé santé et courage pour accomplir ce travail.

A notre chère professeur BENZIADI Djamel

Un remerciement particulier et sincère pour tous vos efforts fournis. Pour la qualité d'encadrement, la rigueur scientifique et le soutien affectif. Que ce travail soit un témoignage de ma gratitude et mon profond respect.

Mes sincères remerciements s'adressent aussi à l'ensemble des enseignements de l'ESC.

Parallèlement, je remercie les membres du jury, qui ont bien voulu évaluer mon travail.

Je remercie également Monsieur EL-BEY Mohamed directeur des finances et de la comptabilité et du portefeuille de l'entreprise GEMA pour ses conseils et sa contribution à ma formation dans l'entreprise.

Qu'ils trouvent, tous, ici l'expression de ma profonde gratitude.

Dédicaces

À Mes très chers parents ;

Vous représentez pour moi le symbole de la bonté par excellence, la source de tendresse et l'exemple du dévouement qui n'a pas cessé de m'encourager et de prier pour moi. Vos prières et votre bénédiction m'ont été d'un grand secours pour mener à bien mes études.

Aucune dédicace ne saurait être assez éloquente pour exprimer ce que vous méritez pour tous les sacrifices que vous n'avez cessé de me donner depuis ma naissance, durant mon enfance et même à l'âge adulte.

Je vous dédie ce travail en témoignage de mon profond amour. Puisse Dieu, le tout puissant, vous préserver et vous accorder santé, longue vie et bonheur. Je vous souhaite le Firdaws.

À Mes frères et sœurs ;

Soumia, Karima, Yakoub, Manel, Yacine et Yasmine.

Je vous souhaite un avenir plein de joie, de bonheur, de réussite et de sérénité et que Dieu vous guide sur le droit chemin. Je vous exprime à travers ce travail mes sentiments de fraternité et d'amour.

À Asma ;

À tous les membres de ma famille ;

À tous mes amis se reconnaîtront.

Avec ma gratitude

BENTALLAH Athmane

SOMMAIRE

SOMMAIRE

Introduction générale.....	A
Chapitre I : Naissance du Système Comptable Financier et l'environnement comptable international.....	1
Section 1 : Naissance du SCF.....	3
Section 2 : Etude comparative avec le référentiel international IFRS.....	14
Section 3 : Concepts de base relative à l'impôt sur le résultat.....	27
Chapitre II : L'impôt Sur le Résultat.....	34
Section 1 : Le passage du résultat comptable au résultat fiscal.....	36
Section 2 : L'évaluation et la comptabilisation de l'impôt exigible.....	50
Section 3 : L'évaluation et la comptabilisation de l'impôt différé.....	56
Chapitre III : L'impôt sur le résultat au sein de GEMA.....	70
Section 1 : Présentation générale de l'entreprise GEMA.....	72
Section 2 : Détermination du résultat comptable et du résultat fiscal pour GEMA.....	80
Section 3 : l'impôt exigible et l'impôt différé au sein de l'entreprise GEMA.....	87
Conclusion générale.....	102

Liste des tableaux

N° des tableaux	Titre des tableaux	Page
Tableau N°01	Origine des différences comptables entre l'école continentale (exemple PCG) et l'école anglo-saxonne (IAS-IFRS et US.GAAP)	15
Tableau N°02	Etat de comparaison au niveau du cadre conceptuel	22
Tableau N°03	Etat de comparaison des éléments des états financiers	24
Tableau N°04	Les corrections affectant le résultat comptable	39
Tableau N°05	Critères d'identification d'un actif/ passif d'impôt différé	57
Tableau N°06	Calcul du résultat comptable à partir du bilan	81
Tableau N°07	Calcul du résultat comptable à partir du compte du résultat	82
Tableau N°08	Le niveau des pertes de valeurs constaté à l'entreprise GEMA	83
Tableau N°09	Détermination du résultat fiscale	84
Tableau N°10	L'écart fiscal-comptable	85
Tableau N°11	Détermination des différences temporelles à partir du TDRF	86
Tableau N°12	Détermination de l'impôt exigible	88
Tableau N°13	Les acomptes et le solde de liquidation	88

Liste des schémas

N° des schémas	Titre des schémas	Page
Schéma N°01	Détermination du résultat net	38
Schéma N°02	Origines des impôts différés	58
Schéma N°03	Critères de reconnaissance de l'IDA	59
Schéma N°04	Etape de détermination du résultat comptable et résultat fiscal	80

Liste des abréviations

AGEX	Assemblés Générale Extra Ordinaire
AGO	Assemblés Générale Ordinaire
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
BEA	Banque Extérieur d'Algérie
CIDTA	Code des Impôts Directs et Taxes Assimilés
CNC	Conseil National de la Comptabilité
CSC	Conseil Supérieur de la Comptabilité
DFCP	Direction Finance Comptabilité et Portefeuille
DGE	Direction des Grandes Entreprises
DGI	Direction Générale des Impôts
ENCATM	Entreprise Nationale de Consignation et d'activités Annexes au Transport Maritime
EPE	Entreprise Public Economique
FASB	Financial Accounting Standards Board
GEMA	Société Générale Maritime
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IBS	Impôt sur les Bénéfices des Sociétés
IDA	Impôt Différé Actif
IDP	Impôt Différé Passif
IFC	Indemnité de Fin de Carrière
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IRG	Impôt sur le Revenu Global
LF	Loi de Finance
OMC	Organisation Mondiale du Commerce

OPCVM	Organisme de Placements Collectif en Valeurs Mobilières
PCG	Plan Comptable Général
PCN	Plan Comptable National
PEPS	Premier Entré Premier Sortie
RN	Résultat Net
ROAI	Résultat Ordinaire Avant Impôt
SAC	Board of Trustees
SCF	Système Comptable Financier
SEC	Security and Exchange Commission
SFAS	Statements of Financial Accounting Standards
SGP	Sociétés de Gestion des Participations
SIC	Standing Interpretations Committee
SIH	Société d'Investissement Hôtelière
SMQ	Système Management Qualité
SPA	Société Par Action
TDRF	Tableau de Détermination du Résultat Fiscal
TVA	Taxe sur la Valeur Ajouté
UE	Union Européenne
US.GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles

Liste des annexes

N° Annexe	Titre des Annexes
Annexe N°01	Tableau de détermination du résultat fiscal
Annexe N°02	Organigramme de L'EPE/ Société Générale Maritime /SPA
Annexe N°03	Organigramme de la DFCP
Annexe N°04	Actif du bilan de l'entreprise GEMA
Annexe N°05	Passif du bilan de l'entreprise GEMA
Annexe N°06	Compte du résultat de l'entreprise GEMA

Résumé

Résumé

Le changement, le développement économique et l'émergence des normes comptables internationales a conduit certains pays dont l'Algérie à des réformes comptables afin de faire face aux exigences de l'environnement international.

L'adoption du système comptable financier (SCF) par l'Algérie nécessite l'application de plusieurs normes internationales, telle que la norme comptable internationale 12 (IAS 12) concernant l'impôt sur le résultat, qui revêt une grande importance pour toutes les entreprises.

La détermination de l'impôt sur le résultat nécessite un passage du résultat comptable au résultat fiscal. Ce dernier diffère du résultat comptable, qui est déterminé selon des règles comptables, en outre le résultat fiscal est calculé sur la base des règles fiscales. Le décalage entre ces deux résultats est expliqué d'une part par des différences permanentes et d'autre part par des différences temporelles générant des impôts différés.

Le SCF est nettement inspiré des IFRS en matière d'évaluation, de comptabilisation et de présentation de l'impôt sur le résultat (l'impôt exigible et l'impôt différé).

Les mots clés :

IFRS, SCF, résultat comptable, résultat fiscal, différence permanente, différence temporelle, l'impôt sur le résultat, l'impôt exigible, l'impôt différé, évaluation, comptabilisation, présentation.

الملخص:

ان التغير والتنمية الاقتصادية وظهور المعايير المحاسبية الدولية أدى ببعض البلدان منهم الجزائر الى القيام بإصلاحات محاسبية وهذا للتوافق مع متطلبات البيئة الدولية.

ان تبني النظام المحاسبي المالي من طرف الجزائر يتطلب تطبيق عدة معايير دولية، كالمعيار المحاسبي الدولي 12 والمتعلق بضرائب الدخل، والذي يعتبر ذو أهمية كبيرة بالنسبة للشركات.

ان تحديد ضرائب الدخل يتطلب الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية، والتي بدورها تختلف عن النتيجة المحاسبية، فالنتيجة المحاسبية تعد تتويجا للمؤسسة نتيجة قيامها بنشاطها الاستغلالي خلال الدورة المالية والتي تظهر من خلال قوائمها المالية، أما النتيجة الجبائية فهي النتيجة المحاسبية المعدلة وفق نصوص وقوانين جبائية. ان تفسير الفرق بين هاتين النتيجةين يعود من جهة الى الفروق الدائمة ومن جهة أخرى الى الفروق المؤقتة والتي ينشأ عنها ضرائب مؤجلة.

النظام المحاسبي المالي مستوحى أساسا من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما يخص قياس، محاسبة وعرض ضرائب الدخل (الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة).

المصطلحات الأساسية:

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، النظام المحاسبي المالي، النتيجة المحاسبية، النتيجة الجبائية، الفروق الدائمة، الفروق المؤقتة، الضرائب على الدخل، الضريبة المستحقة، الضريبة المؤجلة، قياس، محاسبة، عرض.

Introduction Générale

Introduction générale :

De nos jours l'économie mondiale est de plus en plus tributaire du savoir et de l'innovation, du fait de la mondialisation et de la déréglementation et l'émergence des nouvelles technologies de l'information, on est passé de la production manufacturière traditionnelle reposant sur la notion d'échelle et utilisant essentiellement des biens matériels à de nouvelles activités axées sur l'innovation et faisant largement appel au capital humain et au savoir.

La mondialisation est un phénomène visant la création d'un seul marché international. Le développement accéléré de ce dernier a rendu difficile la comparaison des résultats des sociétés à cause de la divergence des systèmes comptables. Alors, cette mondialisation des économies a rendu nécessaire une certaine harmonisation des méthodes d'établissement et de présentation des documents comptables (états financiers). Donc, la comptabilité doit être internationale pour atteindre l'objectif de comparaison des performances. Ainsi, après de longues années de recherches et d'interminables efforts de réformes, un référentiel comptable international a vu le jour. Aujourd'hui, l'application de ce dernier dans les pays émergents occupe une part de plus en plus importante.

Les entreprises évoluent dans une économie caractérisée par une internationalisation et une globalisation des marchés financiers. Donc, la mise en place d'un environnement comptable et financier harmonisé est obligatoirement nécessaire pour assurer une comparabilité des comptes des sociétés au niveau international. C'est pour cette raison que les normes comptables internationales ont été élaborées.

« En 2001, sur un financement de la banque mondiale, l'Algérie s'est engagée dans un processus de réforme du plan comptable national en collaboration avec des membres de la profession comptable française (CNC). Le processus d'élaboration et de révision du PCN a abouti à la fin de l'année 2004 à la mise en place du « Système Comptable Financier » qui a pour base le référentiel IAS/IFRS »¹

Toutefois ce n'est que deux ans plus tard que le conseil des ministres examinera et approuvera en 2007, le projet de la loi portant Système Comptable et Financier. L'entrée en vigueur est alors fixée à partir du premier janvier 2010.

En effet, l'Algérie est parmi les pays où il y'a une forte relation entre la comptabilité et la fiscalité, l'objectif principale des règles comptable est de présenter des états financiers

¹ Article sur la réforme comptable en Algérie et les conditions de sa réussite (Tlamsi Chabane), publié dans El Watan le 08-08-2010.

reflétant une image fidèle de la situation financière et patrimoniale de l'entreprise sur la base des principes comptables. En outre, la fiscalité et les règles fiscales ont pour objectif la maximisation des recettes fiscales afin de parvenir à des objectifs d'ordre économique et social pour l'état algérien.

Les sociétés sont en principe tenues de déterminer annuellement le montant de leurs résultats (bénéfice ou perte) sur la base des règles comptables. Ensuite, pour établir les déclarations fiscales et déterminer le montant de l'impôt dû au titre de ce résultat comptable (en cas de bénéfice), un résultat fiscal est calculé sur la base des règles du système fiscales algérien.

L'Algérie, en adoptant la norme internationale 12 « impôt sur le résultat » et à travers un ensemble de règle visant la clarification de l'opération du passage du résultat comptable au résultat fiscal et de déterminer les impôts exigibles et les impôts différés. Donc, les entreprises algériennes sont capable de limité les modifications fiscale à travers la pratique de l'impôt différé afin de présenter la réalité économique de l'entreprise.

L'impôt différé est une question qui se situe au centre de la problématique relative aux relations entre la comptabilité et la fiscalité, L'impôt différé étant une nouvelle technique comptable introduite par le SCF, sa compréhension et son application par les opérateurs semblent soulever quelques difficultés.

❖ **La problématique principale :**

Afin de développer et amplifier notre recherche, nous avons estimé nécessaire de poser la problématique suivante : « **Comment se matérialise l'évaluation, la comptabilisation et la présentation de l'impôt sur le résultat selon le système comptable et financier ?** »

❖ **Les sous questions :**

A partir de la problématique principale découle une subdivision de quatre sous-questions :

- 1) Quelle est la teneur du Système Comptable et Financier, et quelle est la discordance entre ce référentiel et les normes comptables internationales IFRS ?
- 2) Est-ce que le résultat fiscal diffère au résultat comptable ?
- 3) L'évaluation, la comptabilisation et la présentation de l'impôt exigible et l'impôt différé est-elle conforme aux normes IFRS ?

- 4) Comment est évalué, comptabilisé et présenter l'impôt exigible et l'impôt différé au niveau de la Société Générale Maritime ?

❖ **Les hypothèses :**

Afin de mieux cerner les préoccupations suscitées, nous nous sommes basé sur les hypothèses suivantes :

- 1) Le contenu du Système Comptable et Financier coexiste avec les normes comptables internationales IFRS.
- 2) Le résultat comptable diffère au résultat fiscal, le résultat comptable est déterminé après les travaux de fin d'exercice et sur la base des états financiers, en outre le résultat fiscal est considéré comme un résultat comptable régularisé selon des règles fiscales.
- 3) Le SCF est très largement inspiré des IFRS en matière d'évaluation, de comptabilisation et de présentation de l'impôt exigible et de l'impôt différé.
- 4) L'évaluation, la comptabilisation et la présentation de l'impôt exigible et l'impôt différé au niveau de la Société Générale Maritime est conforme au Système comptable financier et aux normes comptables internationales IFRS.

❖ **L'importance de la recherche :**

Le passage du résultat comptable au résultat fiscal explique tous les points de divergences entre le droit comptable et le droit fiscal, donc on parle de l'autonomie du droit fiscal dans un pays où la fiscalité a une grande importance. Ce passage est très important pour les entreprises, car elles sont dans l'obligation d'appliquer les règles fiscales et affecter leurs résultats comptables pour déterminer l'impôt sur le résultat. Donc c'est plus que nécessaire pour les professionnels d'actualiser année après année leurs connaissances des matières fiscales, et plus particulièrement de l'impôt sur le résultat.

❖ **L'objectif de la recherche :**

En ce qui concerne les objectifs attribués à la réalisation de ce thème, ils peuvent se résumer comme suit :

- Connaître le référentiel comptable national (SCF), le référentiel comptable international (IFRS) et le degré de divergence entre ces deux référentiels ;
- La mise en évidence du passage du résultat comptable au résultat fiscal ;

- Savoir ce qu'est véritablement la notion de l'impôt exigible et l'impôt différé.
- Expérimenter l'application des injonctions optées par le Système Comptable et Financier concernant l'évaluation, la comptabilisation et la présentation de l'impôt exigible et l'impôt différé au sein de l'entreprise.

❖ **Méthodologie de la recherche :**

Pour répondre à la problématique, nous nous sommes appuyés sur la démarche méthodologique suivante :

- Une recherche documentaire relative à notre thème sera soigneusement réalisée (consultation d'ouvrages, articles, site internet,...) tout au long de la partie théorique ; par la suite nous allons consulter et exploiter des documents de la Société Générale Maritime.
- notre mémoire est divisée principalement en deux approches, la première est déductive en utilisant la démarche descriptive ou explicative au début, dans la présentation du système comptable et financier selon des normes comptables internationales IFRS et celle de l'impôt sur le résultat et cela par l'utilisation des études préalables.
- L'approche inductive sera retenue dans la pratique à travers une étude de cas au sein de la Société Générale Maritime, où on va récolter les données afin de les analyser et faire ressortir les méthodes d'évaluation, de comptabilisation et de présentation de l'impôt exigible et l'impôt différé adopté par le SCF.

❖ **Le plan de travail :**

Pour mener à bien ce travail de recherche, notre étude sera subdivisée en trois principaux chapitres qui répondront respectivement et graduellement à la problématique générale ainsi qu'aux sous-questions susvisées.

Le premier chapitre, intitulé « Naissance du Système Comptable Financier et l'environnement comptable international » dont la première section traitera la naissance du SCF, la deuxième section traitera une étude comparative entre le SCF et le référentiel international IFRS et la dernière section traitera des concepts de base relative à l'impôt sur le résultat.

Le deuxième chapitre, intitulé « L'impôt sur le résultat », ou seront exposés, dans la première section, le passage du résultat comptable au résultat fiscal, dans la deuxième et la troisième section, l'évaluation, la comptabilisation et la présentation de l'impôt sur le résultat entre le SCF et les normes internationales en distinguant entre l'impôt exigible et l'impôt différé.

Le troisième chapitre, intitulé « L'impôt sur le résultat au sein de la Société Générale Maritime ». Ce chapitre fait ressortir le degré d'application des règles comptables et fiscales en matière de l'impôt sur le résultat au sein de la Société Générale Maritime.

Nous concluons ce travail par les résultats de la recherche.

Chapitre I :

Naissance du Système Comptable Financier et l'environnement comptable international

Introduction du chapitre :

L'internationalisation des économies et la mondialisation ouvrent la frontière financière entre les pays, et cela pose d'importantes difficultés dans la comparaison des performances entre les entreprises, puisque les interprétations de leurs états financiers sont différentes et ne servent pas la prise de décision des acteurs économiques.

Ces différences de pratiques comptables entre les pays rendent les états financiers difficilement comparables dans le temps (pour une même entreprise) et dans l'espace (pour plus d'une entreprise). Ces différences sont marquées parfois par un manque de transparence des comptes et une faible qualité de l'information. Par ailleurs, la divergence des systèmes comptables est considérée comme l'un des plus importants facteurs d'insuffisance des marchés financiers.

L'harmonisation des systèmes comptables avec des normes comptables reconnues à l'échelle internationale, est devenue une nécessité indispensable pour répondre aux exigences de la mondialisation et de l'économie de marché¹ en aboutissant à un seul référentiel.

La mission d'élaboration des normes comptables qui, dans un premier temps, était l'œuvre des organismes nationaux, l'Etat l'a légué, par la suite, à un organisme international privé. Cet organisme appelé actuellement " IFRS foundation " est chargé de l'ensemble des travaux allant de l'élaboration à la publication des normes comptables.

Alors, de nombreux pays ont précédé à des réformes majeures de leurs systèmes comptables en réponse notamment à l'importance grandissante du processus de normalisation comptable internationale.

Suite à la nécessité imposée par l'ouverture de son économie, l'Algérie a engagé des réformes, et a décidé d'adopter un système comptable inspiré des normes comptables internationales.

Nous allons traiter dans la première section la naissance du système comptable et financier, ensuite, dans la deuxième section nous aborderons une étude comparative avec le référentiel international IFRS, quant à la troisième section, elle sera réservée à la présentation des concepts de base relative à l'impôt sur le résultat.

¹ L'économie de marché est une économie dans laquelle les agents économique (entreprise et ménage) ont la liberté de vendre et d'acheter des biens, des services et des capitaux.

Section 1 : Naissance du système comptable et financier

Le processus de normalisation comptable en Algérie n'a pas été commencé avec le PCN-1975. Au lendemain de l'indépendance, la reconduction du PCG-1957 est considérée comme un acte de normalisation comptable. En effet, le PCN a été adopté dans le contexte d'une économie planifiée¹, qui avait pour préoccupation majeure, d'obtenir des agrégats macro-économiques pour les besoins nationaux et faciliter les décisions des dirigeants du pays.

La globalisation et l'ouverture de l'économie algérienne avec notamment la signature de l'accord d'association avec l'UE et les ajustements réalisés pour son entrée à l'OMC, ont amené l'Algérie à une refonte du PCN vers un nouveau système comptable orienté essentiellement sur les nouvelles normes internationales IAS – IFRS.

1. Réformes comptables en Algérie :

Depuis son indépendance en 1962, trois étapes essentielles ont marqué l'évolution de la comptabilité en Algérie ; pour chaque étape un plan comptable est appliqué.²

- Première étape de 62 à 75, application du PCG 57.
- Deuxième étape de 76 à 2009, application du PCN.
- Après 2010 application du SCF.

1.1. La réforme de plan comptable général (PCG) :

L'Algérie après avoir acquis son indépendance en 1962 et malgré son choix du régime socialiste dans le développement économique, elle a hérité le plan comptable général du pays colonisateur, (PCG) français de 1957.

Néanmoins, ce référentiel français d'inspiration continentale est conçu pour une économie, de type capitaliste, développée. Ce référentiel n'était pas adapté aux besoins de l'Algérie engagée dans une économie planifiée et socialiste qui nécessitait un système informationnel adapté à ce type de politique.

En 1969, une première tentative de remplacement du PCG a été entamée par les pouvoirs publics algériens qui ont chargé le ministre des Finances afin d'adapter l'outil comptable aux besoins de planification économique.

¹ L'économie planifiée est une économie où les choix en matière d'investissement, de production et de fixation des prix sont faits par l'Etat ou ses organismes habilités.

² La limitation des étapes est établie suivant l'application du plan comptable et suivant les textes législatifs.

Une commission ad hoc a été installée au mois de décembre 1969, ayant pour mission l'élaboration d'un plan comptable national dans un délai de six mois (avant le 30/06/70) et cela a été prévu dans la loi de finances de 1970 dans son article 9.¹

Ce projet n'a pas vu le jour pour la raison des délais accordé à la commission d'élaboration du plan comptable et à l'inexistence d'un conseil spécialisé dans le domaine de la comptabilité.

La création du conseil supérieur de la comptabilité (CSC) par ordonnance N°71/82 du 29/12/71, a pour objectif de doter l'Algérie par un nouveau plan comptable.

A l'occasion de l'installation officielle du CSC, le 05 Mai 1972, le ministre des finances² énonce dans son discours les insuffisances des pratiques comptables héritées de la période coloniale qui est inadaptés à la politique économique de l'Algérie. La mission confiée au CSC est³ :

- L'assainissement de la profession comptable et d'expert-comptable,
- L'élaboration d'un nouveau plan comptable,
- La réforme de la comptabilité publique.

A la base de plusieurs critiques du PCG 57, il apparaît inadaptable aux réalités nationales d'où la révision ou l'adoption d'un nouveau plan comptable, est devenue une nécessité inéluctable.

D'où, les travaux du conseil supérieur de la comptabilité (CSC) en collaboration avec plusieurs organismes spécialisés, ont abouti à la promulgation de l'ordonnance n° 75/35 du 29/04/1975 portant le plan comptable national (PCN).

1.2. La refonte du plan comptable national (PCN) :

La globalisation de l'économie mondiale et la volonté d'ouverture du marché, supposaient, entre autres, que le plan comptable algérien (PCN) soit révisé. Avec les développements qu'a connus le pays, les crises économiques traversées, les changements dans

¹ Djelloul Saci « **Comptabilité de l'entreprise et système économique expérience algérienne** », OPU 1986, p : 230

² Ahmed MIMECHE et Amar KADDOURI : « **Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF** » de 2007, ENAG EDITIONS, p : 33.

³ Idem.

l'organisation de l'économie, il était impératif de procéder à une refonte du PCN, pour les raisons suivantes¹ :

- Ce système ne prenait pas en compte les changements intervenus dans la sphère économique,
- Ce système était en décalage par rapport aux standards et normes comptables internationaux.
- Certaines données échappent au PCN notamment les opérations financières (crédit-bail, concessions de services publics, opérations libellées en monnaie étrangère...),
- Système fondé sur une conception qui prend en charge surtout les contraintes d'ordre juridiques et fiscales.

Le conseil national de la comptabilité (CNC) mandaté par le ministère des finances, de mettre au point un plan comptable qui a pour socle le référentiel IFRS.

Les travaux de modernisation du PCN ont été financés par la banque mondiale et lancé en avril 2001. L'objectif était d'adapter le système comptable à la réalité économique. Le CNC, par suite d'un appel d'offres restreint, retenu en qualité de consultant un groupement français composé du conseil national de la comptabilité, du conseil supérieur de l'ordre des experts comptable et de la compagnie nationale des commissaires aux comptes, a été chargé de faire une évaluation en vue d'adapter ce projet aux normes comptables internationales IAS/IFRS.

En 2004, la version finale du système comptable financier a été validée, promulguée en 2007, et appliquée en 2010.

1.3. La mise en œuvre du système comptable financier (SCF) :

1.3.1. La nécessité d'application d'un nouveau référentiel comptable :

Le passage d'une économie planifiée à une économie de marché a suscité l'Algérie d'entrer dans un processus de réformes qui touche plusieurs domaines, en particulier la réforme comptable.

L'Algérie alors, a opté pour l'adoption du nouveau système comptable SCF s'inspirant des normes comptables internationales IAS/IFRS et ce, pour répondre aux exigences édictées par l'économie de marché. C'est cette cause qui a conduit l'Algérie à une réforme de l'ancien plan comptable (PCN) servant beaucoup plus à des fins fiscales par l'adoption du système comptable financier (SCF), qui repose principalement sur la fiabilité et la transparence de

¹ Direction générale de la comptabilité, Ministère des finances, conférence de presse, 04/02/2013, P : 16.

l'information financière, et favorise la réalité économique de l'entreprise sur l'aspect juridique ou fiscal.

À cet effet, La loi n° 07/11 du 25/11/2007 portant le SCF, a été promulguée en 2007, dont l'application a été faite en 2010.

1.3.2. Les objectifs d'adoption d'un nouveau référentiel comptable :

L'adoption d'un nouveau plan comptable en Algérie découle dans la nécessité de s'aligner sur la tendance mondiale d'harmonisation comptable. Ainsi, l'application du SCF, dérivant des normes internationales IAS/IFRS, en Algérie permet¹ :

- L'adaptation des méthodes d'évaluation et de comptabilisation des flux réels et financiers et de la présentation de l'information comptable de façon fiable ;
- L'amélioration de la transparence, l'image fidèle et la performance de la situation financière de l'entité ;
- La comparabilité des états financiers dans le temps et dans l'espace de façons fiable ;
- La cotation de l'entreprise algérienne sur plusieurs places boursières ;
- L'amélioration du reporting financier et de la communication financières aux utilisateurs de l'information financière et aussi pour attirer plus des capitaux ;
- L'enregistrement de manière fiable et exhaustive la totalité des transactions et actes économique de l'entité afin de pouvoir établir des déclarations fiscale fiable, sincère et régulière, dont le résultat sera rapproché des états financiers établis aux normes IFRS ;
- ...etc.

1.3.3. Le cadre juridique du nouveau référentiel comptable :

L'entrée en vigueur du nouveau référentiel comptable a été officialisée par la publication de plusieurs textes officiels : une loi comptable relative au système comptable des entreprises ; un décret portant l'approbation du cadre conceptuel de la comptabilité et un arrêté qui porte sur les règles d'évaluation et de comptabilisation, la nomenclature et le fonctionnement des comptes ainsi que d'autres textes réglementaires.

¹ ZICHEM Hafida, Traitement comptable des immobilisations de l'entreprise selon les nouvelles normes algériennes « SCF », Mémoire de magister en sciences économiques, Université Mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou, Juin 2012, p 55.

1.3.3.1. La loi relative au système comptable et financier :

La loi 07-11 du 15 DHOU EL KAADA 1428 (JO n°74 du 25 novembre 2007) portant système comptable financier, cette loi fixera le système comptable (comptabilité financière) ainsi que les modalités et les conditions de son application en traitant les chapitres suivants :

- Définitions et champ d'application ;
- Du cadre conceptuel, des principes comptables et des normes comptables ;
- De l'organisation de la comptabilité ;
- Des états financiers ;
- De la consolidation et des comptes combinés ;
- Des changements d'estimations et de méthodes comptables ;
- Dispositions finales.

1.3.3.2. Un décret portant approbation du cadre conceptuel de la comptabilité :

Ce système sera mis en application d'un décret exécutif (n°08-156 du 26 mai 2008 JO n°25 du 28 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n°07-11). Ce décret explique le contenu des articles concernant le cadre conceptuel, les principes et les normes comptable, l'organisation de la comptabilité, la consolidation, les états financiers, les changements d'estimations et les méthodes comptables.

1.3.3.3. Un arrêté du ministère des finances :

Arrêté du 23 Rajab 1429 correspond au 26 Juillet 2008 (JO n°19 du 25 mars 2009) fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation des états financiers, ainsi que la nomenclature des comptes et les règles de fonctionnement des comptes, de principes généraux d'évaluation et de comptabilisation des actifs, des passifs, des charges et des produits. L'arrêté contient les dispositions relatives à la comptabilisation d'immobilisations corporelles, incorporelles et financières, stock, subventions et provision. Les modalités particulières d'évaluation et de comptabilisation traitent les opérations faites en commun ou pour le compte de tiers, la consolidation, les contrats à long terme, les impôts différé, les contrats de location-financement, les avantages octroyés au personnel, les opérations effectuées en monnaies étrangères, les changements d'estimations ou de méthodes comptables et corrections d'erreurs ou d'omissions. Enfin, la comptabilité simplifiée applicable aux petites entités.

1.3.3.4. Les notes méthodologiques et instructions¹ :

Instruction N°02 du ministère des finances du 29 octobre 2009 portant les modalités et procédures à mettre en œuvre pour le passage du Plan Comptable National (PCN) au nouveau Système Comptable Financier (SCF) avec tableau de correspondance PCN/SCF.

Suite à la complexité de l'opération du passage au nouveau SCF des notes méthodologiques ont été élaborées par les professionnels en collaboration avec le normalisateur comptable algérien CNC.

- Note n°1 : Portant sur les modalités de la première application du système comptable financier vient en appui à l'instruction n° 02 du ministère des finances, le 19/10/2010.
- Note n°2 : Les immobilisations incorporelles du 28/12/2011.
- Note n°3 : Les stocks du 28/12/2010.
- Note n°4 : Les immobilisations corporelles du 20/03/2011.
- Note n°5 : Les avantages au personnel du 26/03/2011.
- Note n°6 : Les charges et produits hors exploitation et comptes de transfert de charges du PCN, le 05/05/2011.
- Note n°7 : Les contrats à long terme du 24/05/2011.
- Note n°8 : Les actifs et passifs financiers du 07/06/2011.

1.3.3.5. Les 44 avis de la Commission de normalisation des pratiques comptables et des diligences professionnelles, jusqu'au 17/01/2017².**2. Aperçu sur le système comptable financier :****2.1. Définition du système comptable financier :**

La loi 07/11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant le système comptable et financier. « La présente loi a pour objet de fixer le système comptable financier appelé ci-après comptabilité financière ainsi que les conditions et les modalités de son application. »³.

Cette loi stipule au niveau de l'article 03 que « La comptabilité financière est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, évaluer, enregistrer des données de base chiffrées, et présenter des états reflétant une image fidèle de la situation

¹ www.cnc.dz, consulter le 02/03/2017 à 15 : 10

² Idem.

³ Journal officiel n° 74 du 25 novembre 2007 « La loi 07/11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier », Article. 01.

financière et patrimoniale, de la performance et de la trésorerie de l'entité, à la fin de l'exercice.
».

2.2. Champ d'application du système comptable financier :

L'article 4 de la loi 07/11 stipule qu'elles sont astreintes à la tenue d'une comptabilité financière, les entités suivantes :

- Les sociétés soumises aux dispositions du code de commerce,
- Les coopératives,
- Les personnes physiques ou morales produisant des biens et des services marchands ou non marchands dans la mesure où elles exercent des activités économiques qui se fondent sur des actes répétitifs,
- Et toutes autres personnes physiques ou morales qui y sont assujetties par voie légale ou réglementaire.

Pour les petites entités dont les chiffres d'affaires, l'effectif et l'activité ne dépassent pas des seuils déterminés peuvent tenir une comptabilité simplifiée (Art5).

Dans ce cadre les petites entités " sauf option contraire de leur part, doivent fournir des états spécifiques constitués de :

- Une situation en fin d'exercice.
- Un compte de résultat de l'exercice.
- Un état de variation de la trésorerie au cours de l'exercice. "¹

2.3. Du cadre conceptuel, des principes comptables et des normes comptables :

2.3.1. Cadre conceptuel :

Le cadre conceptuel du SCF est considéré comme « un guide pour l'élaboration des normes comptables, leur interprétation et la sélection de la méthode comptable appropriée lorsque certaines transactions et autres événements ne sont pas traités par une norme ou une interprétation².

Le cadre conceptuel définit :

- Le champ d'application.

¹. Journal officiel n°27 du 28 mai 2008 « Décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n° 07-11 », article 43.

² Décret exécutif n° 08-156, op.cit., article 07.

- Les principes et conventions comptables.
- Les actifs, les passifs, les capitaux propres, les produits et les charges.

2.3.2. Les conventions comptables de base, les principes comptables fondamentaux et les caractéristiques qualitatives de l'information financière :

Les principes retenus par le système comptable financier (SCF), sont ceux contenus dans le cadre conceptuel toujours inspiré des normes internationales IFRS, qui ont apporté une nouvelle approche relative à l'information financière.

Nous commençons par aborder les hypothèses de base, pour ensuite énoncer les conventions comptable et les principes fondamentaux de la comptabilité.

2.3.2.1. Hypothèses de base et conventions comptables :

Le cadre conceptuel distingue 2 hypothèses à la préparation des états financiers qui sont¹ :

- **La comptabilité d'engagement ou d'exercice** : La comptabilisation des événements et des transactions se fait sur la base du moment de leurs survenances (droits constatés), et non au moment de la régularisation du montant (les flux monétaires).
- **La continuité d'exploitation** : la continuité d'exploitation suppose que l'entité est en activité, et doit continuer à fonctionner dans un avenir prévisible. Cela sous-entend que l'entité n'a ni l'intention, ni l'obligation de se mettre en liquidation ou de réduire sensiblement ses activités à court terme.

Il distingue aussi 3 conventions qui sont celles :

- De **l'entité** : l'entreprise est considérée comme étant une entité comptable autonome et distincte de ses propriétaires.
- De **l'unité monétaire** : l'unité de mesure unique des transactions et de l'information véhiculée par les états financiers est le dinar algérien.
- Et celle du **coût historique** : les éléments d'actifs, de passifs, de produits et de charges sont présentés dans les états financiers sur la base de leur valeur à la date de leur constatation. Par dérogation à cette convention, certains actifs et passifs particuliers tels

¹ OULD AMER Smail, **La normalisation comptable en Algérie : Présentation du nouveau système comptable et Financier**, Revue des Sciences Économiques et de Gestion, N°10, Université Ferhat ABBES –SETIF, 2010, p : 31.

que les actifs biologiques et les instruments financiers doivent être évalués à leur juste valeur.

2.3.2.2. Principes comptables fondamentaux :

Le Système Comptable Financier énonce neuf (9) principes présentés ci-après¹ :

- **Périodicité** (un exercice comptable a une durée de douze mois).
- **Indépendance des exercices** (le résultat de chaque exercice est indépendant de celui qui le précède et de celui qui le suit).
- **Importance relative** (les états financiers doivent mettre en évidence toute information significative).
- **Prudence** (les actifs et les produits ne doivent pas être surévalués, les passifs et les charges ne doivent pas être sous évalués. Eviter de transférer sur l'avenir les incertitudes d'aujourd'hui).
- **Permanence des méthodes** (permanence dans l'application des règles et procédures relatives à l'évaluation des éléments et à la présentation des informations).
- **Intangibilité du bilan d'ouverture** (le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent).
- **Prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique** (les opérations sont enregistrées et présentées dans les états financiers conformément à leur nature et à leur réalité économique et financière).
- **Non compensation** (la compensation est interdite entre éléments d'actifs et éléments de passifs ou entre éléments de charges et éléments de produits dans le compte de résultat).
- **Image fidèle** (les états financiers doivent donner une image fidèle des transactions et autres événements afin de refléter de la situation financière de l'entité).

2.3.2.3. Caractéristiques qualitatives de l'information financière :

Les caractéristiques qualitatives sont les attributs qui rendent utile pour les utilisateurs l'information fournie dans les états financiers et qui peut leur servir pour des prises de décisions. Ces caractéristiques sont² :

¹ OULD AMER Smail, op.cit. p : 31.

² Idem, p : 32.

- **La pertinence** : Qualité d'une information lorsqu'elle peut influencer ses utilisateurs dans leurs décisions économiques.
- **La fiabilité** : Qualité d'une information lorsqu'elle est exempte d'erreur et elle repose sur : (la prééminence de la réalité sur la forme, la neutralité, l'exhaustivité et la prudence).
- **L'intelligibilité** : Qualité d'une information lorsqu'elle est facilement compréhensible par tout utilisateur ayant une connaissance raisonnable des affaires et des activités économiques et de la comptabilité et ayant la volonté d'étudier l'information d'une façon raisonnablement diligente.
- **La comparabilité** : Qualité de l'information lorsqu'elle est établie et présentée dans le respect de la permanence des méthodes et permet à son utilisateur de faire des comparaisons significatives dans le temps et entre entités.

2.3.3. Normes comptables :

Le cadre conceptuel du système comptable et financier regroupe les normes comptables en quatre catégories :¹

- Les normes relatives à l'actif concernant les immobilisations corporelles et incorporelles, les immobilisations financières, les stocks et les encours ;
- Les normes relatives au passif concernant les capitaux propres, les subventions, les provisions pour risques, les emprunts et autres passifs financiers ;
- Les normes relatives aux règles d'évaluation et de comptabilisation concernant charges et produits ;
- Les normes particulières concernant l'évaluation des charges et des produits financiers, les instruments financiers, les contrats d'assurances, les opérations faites en commun ou pour le compte de tiers, les contrats à long terme, les impôts différés, les contrats de location – financement, les avantages au personnel et les opérations effectuées en monnaie étrangère.

2.4. Nomenclature des comptes et états financiers préconisés par le SCF :

2.4.1. Nomenclature des comptes :

- Le SCF laisse une certaine marge de manœuvre pour les entreprises par rapport à la nomenclature des comptes en fonction des besoins internes tel que stipulés au niveau des articles **311-1** et **312-3** :

¹ Journal officiel n°27 du 28 mai 2008, articles 30.

311-1. Chaque entité établit au moins un plan de comptes adapté à sa structure, son activité, et ses besoins en information de gestion. Le compte est la plus petite unité retenue pour le classement de l'enregistrement des mouvements comptables.

Les comptes sont regroupés en catégories homogènes appelées classe. Il existe deux catégories de classe de comptes :

- des classes de comptes de situation ;
- des classes de comptes de gestion.

Chaque classe est subdivisée en comptes qui sont identifiés par des numéros à deux chiffres ou plus, dans le cadre d'une codification décimale.

312-3. les classes 0, 8 et 9 non utilisées au niveau du cadre comptable sont utilisées librement par les entités pour le suivi de leur comptabilité de gestion, de leurs engagements financiers hors bilan, ou d'éventuelles opérations particulières qui n'auraient pas leur place dans les comptes des classes de 1 à 7.

Un suivi permanent des engagements financiers hors bilan constitue une obligation ; la situation de ces engagements en fin de période figure dans l'annexe des états financiers.

- En parallèle à ce laisser-faire interne à l'entreprise, le SCF a mis en place un cadre comptable obligatoire tel qu'énoncé dans les articles **312-1** et **312-2**.

312-1. Un résumé du plan de comptes, présentant pour chaque classe la liste des comptes à deux chiffres, constitue le cadre comptable dont l'application est obligatoire pour toutes les entités quelle que soit leur activité et quelle que soit leur taille sauf dispositions spécifiques les concernant.

A l'intérieur de ce cadre, les entités ont la possibilité d'ouvrir toutes les subdivisions nécessaires pour répondre à leurs besoins.

Une nomenclature de comptes à trois chiffres ou plus est également proposée.

312-2. les opérations relatives au bilan sont réparties en cinq classes de comptes qualifiées de comptes de bilan.

Le cadre comptable de ses comptes de bilan est le suivant :

Classe 1 Comptes de capitaux

Classe 2 Comptes d'immobilisations

Classe 3 Comptes de stocks et encours

Classe 4 Comptes de tiers

Classe 5 Comptes financiers

Classe 6 Comptes de charges

Classe 7 Comptes de produits

2.4.2. Etats financiers préconisés par le SCF :

Les états financiers sont définis comme un ensemble de documents, préparés au moins une fois par an, qui ont pour objectif de présenter de manière fidèle la situation financière de l'entité, ses performances, l'évolution de ses capitaux propres et la situation de sa trésorerie. En référence à l'article 25 de la loi 07-11, les états financiers comprennent¹ :

- **Un bilan** : qui donne la situation financière à la fin des exercices N et N-1,
- **Un compte de résultat** : qui mesure la performance réalisée à la fin des exercices N et N-1,
- **Un état de variation des capitaux propres** : qui analyse les mouvements ayant affecté les rubriques des capitaux propres au cours de l'exercice N et N-1,
- **Un tableau des flux de trésorerie** : qui récapitule les mouvements de trésorerie et des équivalents de trésorerie au cours de la période N et N-1,
- **Un annexe** : qui comporte des informations comparatives sous forme narrative, descriptive et chiffrée tout en précisant les règles et méthodes comptables utilisées et fournissant des compléments d'information aux autres états financiers.

Les principales caractéristiques des états financiers sont :

- Une référence automatique à l'annexe prévue par une colonne intitulée "note",
- Une comparabilité avec l'exercice précédent prévue par une colonne intitulée "n-1".
- Le Système Comptable Financier prévoit des modèles de base qui seront adaptés par chaque entité en fonction de ses spécificités afin de fournir des informations financières répondant à la réglementation (création de nouvelles rubriques ou sous-rubriques ou suppression de rubriques non significatives et non pertinentes au regard des utilisateurs des états financiers)².

Section 2 : Etude comparative avec le référentiel international IFRS

Dans cette section nous allons présenter successivement les points suivants : la normalisation comptable internationale, le référentiel international IFRS et une analyse comparative entre le référentiel IFRS et le système comptable financier.

¹ CNC, **Manuel de comptabilité financière**, conforme à la loi 11-07 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier, Edition 2011, p15

² Idem, p : 23.

1. Normalisation comptable internationale :

Au cours de la dernière décennie, l'accélération de l'internationalisation des économies puis du fait de la mondialisation et l'ouverture des marchés de capitaux représente la problématique essentielle de la normalisation comptable internationale. Donc, l'harmonisation comptable pourrait être vue comme la première étape du processus des normes comptables¹.

1.1. La normalisation comptable :

« Au niveau national, une norme comptable est une obligation imposée par un normalisateur ayant la légitimité pour ce faire (un législateur). Le normalisateur va donc émettre un ensemble de protocoles que des auteurs dénomment conventions. La normalisation donc contient aussi bien des règles (plan comptable) que des principes (cadre conceptuel de l'IASB) »².

En effet, la normalisation comptable c'est l'application des normes identiques dans le même espace en visant l'uniformité des pratiques comptables au sein de cette espace.³

Il existe deux écoles de normalisation : Ecole Francophone et Ecole Anglo-saxonne, nous présenterons les origines de différences entre ces deux écoles et les principales caractéristiques dans le tableau suivant :

Tableau N°01 : Origine des différences comptables entre l'école continentale (exemple PCG) et l'école anglo-saxonne (IAS-IFRS et US.GAAP)

	L'école continentale (Ex. PCG)	L'école anglo-saxonne (IAS-IFRS et US.GAAP)
Principale source de financement	Banques	Marchés financiers
Système juridique et fiscal	Les règles comptables sont fournies par l'Etat (plan comptable et code de commerce) Le passage du résultat comptable au résultat fiscal est simple.	Les règles comptables sont élaborées par des organismes privés Comptabilité et fiscalité sont indépendantes.
Utilisateurs privilégiés	Administration fiscale, créanciers, fournisseurs, investisseurs, salariés	Investisseurs

¹ Barbu. E, «**40 ans de recherche en harmonisation comptable internationale**». Normes et Mondialisation, France, 2004, p : 03.

² Ahmed MIMECHE et Amar KADDOURI, Op.cit. p : 21.

³ B.COLASSE « **Harmonisation comptable international** », Encyclopédie de comptabilité, de contrôle de gestion et d'audit, éditions Economica, 2000, p : 757.

Fréquence de publication des comptes	Annuelle et semestrielle	Annuelle, semestrielle et trimestrielle pour les Américains
Vision de l'entreprise	Vision juridique	Vision économique
Calcul du résultat comptable	Tendance à minorer le résultat par les politiques de provisionnement et de mise en réserves.	Le résultat doit refléter la situation économique de l'entreprise et les variations de valeur de ses actifs et de ses passifs. Les provisions sont définies de manière stricte.
Lien comptabilité/ fiscalité	Lien fort entre règles fiscales et règles comptables	Les règles fiscales sont traitées en dehors des états financiers
Pays concernés	Europe continentale Afrique francophone Liban Pays du Maghreb Divers pays de l'est Divers pays d'Asie	États unis Royaume Uni Canada Australie Nouvelle Zélande Divers pays anglo-saxons

Source : Heem G, Lire les états financiers en IFRS, Edition d'Organisation, 2004, page 13.

1.2. L'harmonisation comptable :

L'harmonisation comptable est le mécanisme primaire pour la normalisation comptable. Son principal objectif est de réduire la diversité entre les systèmes comptables afin de rendre les états financiers de différentes entreprises comparables. En effet, La nécessité d'unifier les règles comptables au niveau international se traduit par :

- Un manque de comparabilité de l'information financière dans le temps (pour une même entreprise) et dans l'espace (entre différentes entreprises) ;
- Un niveau de subjectivité important dans l'établissement des comptes ;
- Une information financière ni admise ni comprise sur toutes les places boursière du monde ;
- Un langage financier très hétérogène et marqué parfois par un manque de transparence des comptes et une faible qualité de l'information fournie.

L'adoption des règles et méthodes comptables uniformes pose le problème des systèmes comptable des principaux pays dans le monde, qui ont tous des conceptions théoriques différentes.¹

1.3. Les différents référentiels comptables :

Les trois référentiels les plus connus et les plus utilisés sont, depuis le début des années 1990, le référentiel européen, le référentiel américain et le référentiel IAS/IFRS.

1.3.1. Référentiel comptable européen :

En Europe, l'harmonisation comptable s'inscrit dans le cadre de la construction économique européenne en vue de créer un marché unique concurrentiel. Le processus d'harmonisation des règles comptables des Etats membres de la Communauté européenne a commencé dans les années 1970 et s'est fait au moyen de directives que les Etats membres ont transposées dans leur législation nationale. Il s'agit de trois directives :²

- La quatrième directive du 25 juillet 1978 relative à la présentation des comptes annuels des sociétés de capitaux ;
- La septième directive du 13 juin 1983 relative à la présentation des comptes consolidés ;
- La huitième directive du 10 avril 1984 concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des comptes annuels.

Ces directives ont été complétées par d'autres directives sectorielles, et ainsi le **Règlement Européen CE n° 1606/2002 de 19.07.2002.**

À travers ce règlement le Conseil Européen à Lisbonne avait décidé que la commission européenne devait mettre en œuvre un « plan d'action pour les services financiers » pour 2005. Ce plan concernait plusieurs aspects, dont notamment :

- Adoption du principe de la juste valeur,
- Modification des directives,
- Utilisation des normes internationales.

La commission publie une communication en Juin 2000 « Stratégie de l'Union Européenne en matière d'information financière : la marche à suivre » où sont exposées ses vues sur l'harmonisation comptable au sein de l'Union. Elle impose l'application des normes IAS aux sociétés en bourse.³

¹ Stéphane BRUN, **L'essentiel des Normes Comptables internationales IAS/IFRS**. Édition Gualino éditeur, 2004, p : 18.

² Ahmed MIMECHE et Amar KADDOURI, Op.cit. p : 52.

³ Idem, P : 53.

1.3.2. Référentiel comptable américain : les US-GAAP

Aux États-Unis les règles comptables ne sont pas définies dans des textes législatifs ou réglementaires. L'autorité de tutelle boursière américaine, la SEC (Security and Exchange Commission) a délégué la responsabilité de la définition des règles comptables à l'AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) qui a ensuite elle-même désigné en 1973 le FASB (Financial Accounting Standards Board) pour accomplir cette tâche.

Le FASB publie un ensemble de textes qui constitue les US-GAAP (Generally Accepted Accounting Principles), parmi lesquels les SFAS (Statements of Financial Accounting Standards).

La suprématie des US-GAAP pouvait constituer un frein important à la reconnaissance des normes de l'IASB mais en octobre 2002, l'accord de Norwalk a été signé pour faire converger et harmoniser les normes de l'IASB et du FASB, signe de reconnaissance mondiale du référentiel IFRS. Pour travailler activement avec les normalisateurs nationaux pour porter la convergence des normes comptables nationales et les normes internationales d'information financière vers des solutions de haute qualité¹. Cet accord a débouché et va continuer à déboucher sur des révisions de normes pour éliminer le maximum de divergences et sur la coordination des programmes de travail des deux institutions.

1.3.3. Le référentiel comptable international ou référentiel IAS/IFRS, que nous allons traiter dans le deuxième point.

2. Le référentiel international IFRS :

L'acteur principal de la normalisation comptable internationale est l'International Accounting Standards Board (IASB). C'est un organisme international privé et indépendant créé en 2001, dont le siège est établi à Londres et qui avait succédé à un autre organisme, l'International Accounting Standards Committee (IASC). L'objectif principal de l'IASB est l'élaboration des normes comptables internationales.

2.1. Processus d'élaboration des normes IFRS :

Le processus d'établissement ou de révision des normes comptables (appelé «due process») adopté par l'IASB est rigoureux et ouvert au public.

¹ Peter WALTON, **La Comptabilité Anglo-saxonne**, 3^{ème} édition La Découverte, paris, 2008, p : 32.

Le processus de normalisation est le suivant :¹

- l'IASB se penche sur un sujet au regard de l'application du cadre conceptuel ;
- une étude des pratiques internationales ainsi que des discussions avec les normalisateurs nationaux sont engagées ;
- les membres de la fondation (les trustees) et du SAC sont consultés sur les sujets à traiter et les priorités à définir ;
- un groupe consultatif est constitué afin de conseiller l'IASB sur le déroulement du projet ;
- un document de travail est réalisé pour appel à commentaires ;
- un exposé (sondage) approuvé par 10 membres sur 16 de l'IASB est publié ;
- la base des conclusions est communiquée dans l'exposé-sondage ;
- les commentaires reçus sont publiés et débattus au cours de séances publiques ;
- la norme est approuvée par 10 des 16 membres de l'IASB et comprend les avis divergents ;
- la norme est publiée en incluant les étapes du processus d'élaboration et les commentaires reçus.

2.3. Les normes comptables internationales IFRS :

Les normes comptables sont considérées comme des orientations officielles, elles déterminent l'enregistrement des types des opérations ou événements, ainsi que les informations nécessaires de fournir dans l'annexe compagne avec les états financiers.²

Les normes IAS/IFRS ou International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards sont des règles de l'établissement et de la présentation des états financiers. Ainsi Ces derniers décrivent les modalités d'application du cadre conceptuel de l'organisme l'IASB, et qui compagne leurs interprétation.

Le terme de « référentiel IFRS » représente les normes et les interprétations adoptées par l'IASB, c'est-à-dire :³

- Les normes comptables internationales (dites IAS) existant actuellement ;
- Les (nouvelles) normes internationales d'information financière (IFRS) ;

¹ Bruno COLMANT, Pierre-Armand MICHEL,..., **Les normes IAS-IFRS une nouvelle comptabilité financière**, Pearson France, 2013, p : 43

² Madani BEN BELGHITHE, **Problématique de la normalisation comptable-expérience d'Algérie**, revue de chercheur, n°01, université d'OUARGLA, Algérie, 2002, p : 33.

³ Stephan BRUN, Op.cit., p : 40.

- Les interprétations s'y rapportant : interprétations du SIC et interprétations de l'IFRIC ;
- Les modifications ultérieures de ces normes et les interprétations s'y rapportant ;
- Les normes et interprétations s'y rapportant qui seront publiées ou adoptées à l'avenir par l'IASB.

Référentiel IFRS = IAS + IFRS + SIC + IFRIC.

2.4. Les fondements des normes IFRS :

Les fondements des normes IAS/IFRS constituent une partie essentielle du cadre conceptuel du référentiel international. Ce cadre conceptuel définit l'objectif de l'information financière à usage général et de fournir au sujet de l'entité comptable des informations financière utiles aux investisseurs, aux prêteurs et aux autres créanciers actuels et potentiels aux fins de leur prise de décisions sur la fourniture de ressources à l'entité.

2.4.1. Caractéristiques générales :

Les états financiers IFRS doivent présenter une image fidèle de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie de l'entreprise. La présentation d'une image fidèle décrit les effets des transactions, autres événements et conditions selon les définitions et les critères de comptabilisation des actifs, des passifs, des produits et des charges exposés dans le cadre conceptuel.¹

2.4.2. Hypothèses de base et caractéristiques du référentiel IFRS :

Les principes fondamentaux du référentiel IFRS sont multiples. L'IASB établit une distinction entre deux hypothèses de base sont sous-jacentes : d'une part, la comptabilité d'engagement (§22 du cadre conceptuel) (les transactions sont comptabilisées lorsqu'elles se produisent) et, d'autre part, la continuité d'exploitation (§23 du cadre conceptuel) (hypothèse selon laquelle l'entreprise poursuivra ses activités dans un avenir prévisible).

Les caractéristiques qualitatives de l'information financière doit avoir les qualités principales suivantes :

- Intelligibilité (§25 du cadre conceptuel) : l'information fournie dans les états financiers doit être compréhensible immédiatement par les utilisateurs ;

¹ Bruno COLMANT, Pierre-Armand MICHEL,..., op.cit., p : 46.

- Pertinence (§26 du cadre conceptuel) : l'information fournie est utile pour les utilisateurs des états financiers dans leur processus de décision ;
- Fiabilité (§33 du cadre conceptuel) : l'information possède la fiabilité quand elle est exempte d'erreur et de biais significatifs.
- Comparabilité (ou principe de la permanence des méthodes) (§39 du cadre conceptuel): les utilisateurs doivent être en mesure de comparer les états financiers d'une entreprise dans le temps et les états financiers d'entreprises différentes afin d'évaluer et identifier les tendances de leurs situations financières.

La notion de fiabilité, qui est centrale en IFRS, nécessite de remplir les conditions qualitatives suivantes :¹

- Image fidèle : représentation fidèle des effets des transactions et autres événements conformément aux définitions et critères de comptabilisation tels que décrit dans le cadre conceptuel ;
- Prééminence de la substance sur la forme : prise en compte des transactions conformément à leur réalité économique plutôt que selon leur forme juridique ;
- Importance relative : une information est considérée comme significative si son omission ou son inexactitude peut influencer les décisions économiques des utilisateurs ;
- Neutralité : les informations doivent être présentées sans parti pris ;
- Prudence : prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires pour préparer les estimations dans des conditions d'incertitude, pour faire en sorte que les actifs ou les produits ne soient pas surévalués et que les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués sans créer de réserves occultes ou de provisions excessives.
- Exhaustivité : Une omission peut rendre l'information fausse ou trompeuse et, en conséquence, non fiable et insuffisamment pertinente.

2. Analyse comparative entre le référentiel IFRS et le SCF :

Le Système Comptable Financier est largement inspiré des normes comptables internationales IAS/IFRS. Avec quelques points de déférences entre ces deux référentiels comme nous allons le voir dans ce point.

¹Bruno COLMANT, Pierre-Armand MICHEL,.., op.cit., pp : 47-48.

2.1. Comparaison au niveau du cadre conceptuel IAS/IFRS, SCF :

Tableau N°02 : Etat de comparaison au niveau du cadre conceptuel

Désignation	IAS/IFRS	SCF
Champ d'application	Les états financiers de toutes les entreprises commerciales, industrielles et autres, qu'elles appartiennent au secteur public ou au secteur privé.	<ul style="list-style-type: none"> - Les sociétés soumises aux dispositions du code de commerce. -Les coopératives. -Les personnes physiques ou morales produisant des biens ou des services marchands ou non marchands dans la mesure où elles exercent des activités économiques qui se fondent sur des actes répétitifs. -Toutes autres personnes physiques ou morales qui y sont assujetties par voie légale ou réglementaire. -Les Très Petites Entreprises sont autorisés à tenir une comptabilité simplifiée.
Objectifs des états Financiers	L'objectif des états financiers est de fournir une information sur la situation financière, la performance et les variations de la situation financière d'une entreprise, qui soit utile à un large éventail d'utilisateurs pour prendre des décisions économiques	Les états financiers doivent présenter de manière fidèle la situation financière, et doivent refléter l'ensemble des opérations et événements découlant des transactions de l'entité et des effets des événements liés à son activité.
Principes et conventions comptables Hypothèse de base	<ul style="list-style-type: none"> - Comptabilité d'engagement. - Continuité d'exploitation. 	Idem

<p>Les principes comptables fondamentaux</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Prééminence de la substance sur la forme. 2. Importance relative. 3. Image fidèle ou présentation fidèle. 4. Prudence. 5. Périodicité (cité dans IAS 1). 6. Indépendance des exercices (cité dans IAS 1). 7. Convention d'entité. 8. Non compensation (cité dans IAS 1). 9. Permanence des méthodes (cité dans IAS 1 et 8). 10. Convention de l'unité monétaire (cité dans IAS 21). 11. Intangibilité du bilan (IAS 8). 12. Coût historique. <p>Trois contraintes à respecter</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Célérité 2. Rapport coût/avantage 3. Equilibre entre les Caractéristiques qualitatives 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Prééminence de la réalité sur la forme. 2. Importance relative. 3. Image fidèle. 4. Prudence. 5. Périodicité. 6. Indépendance des exercices. 7. Convention d'entité. 8. Non compensation. 9. Permanence des méthodes. 10. Convention de l'unité monétaire. 11. Intangibilité du bilan. 12. Coût historique. <p>Les définitions des caractéristiques fondamentales du cadre conceptuel IAS/IFRS sont reprises quasi intégralement dans le cadre conceptuel SCF.</p> <p>Trois contraintes à respecter</p> <p>Idem</p>
--	--	--

Caractéristiques qualitatives de l'information financière	Le cadre conceptuel distingue les caractéristiques qualitatives des états financiers 1. Intelligibilité 2. Pertinence 3. Fiabilité 4. Neutralité 5. Exhaustivité 6. Comparabilité	Le SCF reprend les mêmes caractéristiques qualitatives avec les mêmes définitions.
Utilisateurs des états Financiers	-les investisseurs actuels et potentiels. - les membres du personnel. - les prêteurs. - les fournisseurs et autres créanciers. - les clients. - les Etats et leurs organismes publics. - le public.	Idem
Organisation de la Comptabilité	Aucune disposition au niveau des IFRS.	Au niveau de la comptabilité sociale, le SCF rappelle l'existence d'un certain nombre de documents obligatoire : livre journal, grand livre, livre d'inventaire. Ces documents doivent être conservés pendant au moins 10 ans.

Source : Besseghi Mourad, Le système comptable financier : analyse comparée, document de travail de l'ordre national des experts comptables, commissaires aux comptes, et l'ouvrage de Ahmed MIMECHE et Amar KADDOURI : « Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF » de 2007, ENAG EDITIONS.

2.2. Comparaison des éléments des états financiers IAS/IFRS, SCF :

Tableau N°03 : Etat de comparaison des éléments des états financiers

Désignation	IAS/IFRS	SCF
Actifs	Une ressources contrôlées par	Les actifs constitués des

	l'entreprise du fait d'événements passés, dont des avantages économiques futures sont attendus par l'entreprise.	ressources contrôlées par l'entité du fait d'évènements passés et destinées à procurer à l'entité des avantages économiques.
Passifs	Une obligation actuelle de l'entreprise résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entreprise par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.	Les passifs sont constitués des obligations actuelles de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.
Capitaux propres	Intérêt résiduel dans les actifs de l'entreprise après déduction de tous ses passifs.	Intérêt résiduel des participants aux capitaux propres de l'entreprise après déduction de ses passifs.
Produits	Les accroissements des avantages économiques intervenus sous forme d'entrées ou d'augmentations de valeur des actifs ou de diminutions des passifs qui conduisent à des accroissements des capitaux propres autres que ceux issue des apports effectués par les participants aux capitaux propres.	Accroissements d'avantages Economiques survenus au cours de l'exercice, sous forme d'entrées ou d'augmentations ns d'actifs ou de diminutions de passifs.
Charges	Correspond aux diminutions des avantages économiques futurs liés à la diminution d'actif ou à l'augmentation de passif.	Diminutions d'avantages économiques au cours de l'exercice sous forme de consommations, de sorties ou diminutions d'actifs ou de survenance de passifs. Elles ont pour effet de diminuer les capitaux propres.
Comptabilisation	Deux conditions pour la comptabilisation : - il est probable que tout avantage économique futur qui lui est lié ira à l'entreprise ou en proviendra ; et	Idem

	-l'élément a un cout ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable.	
Evaluation	-Cout historique. -Cout actuel. -La valeur nette réalisable. -La valeur actuelle. La juste valeur figure dans (IAS 39, 40, IAS 41 ; IFRS 2, 3)	- Coût historique. -juste valeur ou coût actuel. -valeur de réalisation. -valeur actualisée ou valeur d'utilité.

Source : Besseghi Mourad, l'ouvrage d'Ahmed MIMECHE et Amar KADDOURI, op.cit.

2.3. La divergence entre le Système Comptable Financier et les normes IFRS :

Le nouveau système comptable financier se veut totalement compatible avec les IFRS, cependant quelques différences on peut citer comme suit :

- Le SCF prévoit des règles spécifiques pour les cas suivants : l'organisation et la tenue de la comptabilité, la nomenclature des comptes et de l'enregistrement des opérations dans ces comptes. Ces domaines ne font l'objet d'aucune norme internationale et ne sont pas traités par les IFRS.
- Les coûts des prestations de retraite et les méthodes d'évaluation des charges à provisionner à ce titre font l'objet de dispositions nombreuses et détaillées au niveau des IFRS, disposition reprises de façon très globale par le SCF.
- Le SCF traite du domaine spécifique des banques, des assurances et ne traite que de façon succincte du domaine des instruments financiers, des immeubles de placement et de l'agriculture, et nécessite une prise en compte du texte complet des IAS et des IFRS.
- L'inventaire permanent est obligatoire dans le SCF est autorisé dans les IFRS.
- Le SCF présente les états financiers obligatoire et leur donne un formalisme, par contre les IFRS recommande d'autre éléments et ne présente pas de formalisme.
- Dans le compte de résultat, le SCF prévoit le résultat ordinaire et le résultat extraordinaire contrairement aux IFRS (aucun résultat extraordinaire).
- La distinction entre les aides publiques et les subventions publiques comme prévu les IFRS est absente au niveau du SCF, et pour la comptabilisation des subventions non

monétaire le SCF retient uniquement la juste valeur et néglige l'autre méthode (montant symbolique).

- Les IFRS présente un test de dépréciation systématique, par contre le SCF applique ce dernier s'il existe un indice de perte de valeur.

Par ailleurs, il existe des traitements alternatifs autorisés par les IFRS et non repris par le SCF :

- Evaluation des immobilisations corporelles à la juste valeur à la clôture ;
- Application de la méthode P.E.P.S pour l'évaluation des stocks ;
- Comptabilisation des coûts d'emprunts rattachables à l'acquisition, la construction, la production d'un actif identifié en tant que composante du prix de revient de cet actif ;
- Comptabilisation d'une immobilisation donnant lieu à une subvention d'investissement à sa valeur d'acquisition diminuée du montant de subvention reçue ;
- Comptabilisation de l'impact d'un changement de méthode comptable ou d'une correction d'erreur dans le résultat de l'exercice en cours.

Section 3 : Concepts de base relative à l'impôt sur le résultat :

A partir de cette section nous allons présenter la notion d'impôt, ces caractéristiques, ces fonctions, et le bénéfice imposable. Dans un deuxième point nous allons évoquer les différents concepts de base relative à l'impôt sur le résultat.

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

1.1. La notion d'impôt :

1.1.1. Définition de l'impôt :

L'impôt est un prélèvement pécuniaire que l'État exige de tous les contribuables, sans contreparties particulières¹.

1.1.2. Les caractéristiques de l'impôt :

L'impôt présente les caractéristiques suivantes² :

- L'impôt est un prélèvement pécuniaire, il se distingue des autres prestations ou services que les membres de la collectivité doivent à l'Etat ;

¹ <http://www.etudier.com/sujets/l-imp%C3%B4t-est-une-prestation-p%C3%A9cuniaire-requise-des-particuliers-par-voie-d-autorit%C3%A9-%C3%A0-titre-d%C3%A9finitif-et-sans-contrepartie-en-vue-de-la-couverture-des-charges-publiques/0>, consulter le 17/03/2017 à 06 :05.

² Mansour Ben Amara et Hocine Bouznad, **Le droit fiscal selon les normes IAS/IFRS**, Editions Houma, Bouzaréah, Alger, 2012, p.23.

- L'impôt est un prélèvement requis des membres de la collectivité, qui sont les personnes physiques et morales ;
- L'impôt est un prélèvement obligatoire effectué par voie d'autorité, sous fondement de prérogative de puissance publique ;
- L'impôt est un prélèvement à titre définitif, il n'appelle aucun remboursement.

1.1.3. La fonction de l'impôt :

La fonction de l'impôt se constitue de¹ :

- **La répartition des charges publiques** : L'impôt est le seul procédé permettant de couvrir les dépenses des services publics.
- **L'interventionnisme** : L'impôt est souvent utilisé à des fins :
 - D'incitations (natalité, environnement...) ;
 - De dissuasion (des droits portants pour réduire la consommation d'alcool et du tabac) ;
 - De protection.
- **La redistribution des revenus ou des richesses** : Pour réduire les injustices sociales et pour assurer à tous les citoyens un minimum des ressources.

1.1.4. Les impôts dans l'entreprise :

De point de vue de l'entreprise, on peut distinguer trois types d'impôts² :

- **Les impôts collectés par l'entreprise, mais qui ne sont pas en principe à sa charge** :
 - La TVA ;
 - La part des cotisations sociales prélevés sur les salaires et qui sont à la charge des salariés ;
 - Le précompte, impôt non déductible, associé à la distribution des dividendes qui est à la charge des actionnaires de l'entreprise.
- **Les impôts à la charge de l'entreprise quel que soit son résultat** :
 - Des versements obligatoires à l'Etat et aux collectivités locales pour subvenir aux dépenses publiques ;

¹ Mansour Ben Amara et Hocine Bouznad, op.cit., pp : 22-25.

² Monique Hinard, et autres, **Comptabilité et fiscalité**, presse universitaires de France, paris, France 1988, p : 312.

- Des versements institués par l'autorité publique notamment pour le financement d'actions d'intérêt économique et social.
- **L'impôt sur le bénéfice versé par l'entreprise proportionnellement à ses résultats déclarés :** Bien qu'a la charge de l'entreprise dans la mesure où c'est elle qui le paie, l'IBS n'est pas comptabilisé avec les autres impôts, mais dans un compte spécial qui figure en dernier dans le compte de résultat. L'IBS reste définitivement à la charge de l'entreprise.

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. Cet impôt est désigné sous le nom d'impôt sur les bénéfices des sociétés.

1.2. Le bénéfice imposable :

1.2.1. Définition relative au bilan :

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

1.2.2. Définition relative au compte de résultat :

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

En effet, le bénéfice imposable est calculé à partir du résultat comptable. Il est déterminé après des réajustements extracomptables qu'on appelle les réintégrations et les déductions. Ce passage du résultat comptable au résultat fiscal avec tous les réajustements on va le détailler dans le deuxième chapitre.

2. Les différents concepts de l'impôt sur le résultat :

Ci-après, nous présentons les définitions essentielles liées aux différents concepts de base de l'impôt sur le résultat.

2.1. Impôts exigibles :

Un impôt exigible est une dette fiscale à comptabiliser en passif tant qu'il n'est pas payé. C'est le montant de l'impôt sur le bénéfice payable (ou récupérable) au titre du bénéfice imposable (ou la perte fiscale) de l'exercice¹.

2.2. Impôts différé :

Le SCF dispose, dans le chapitre « modalités particulières d'évaluation et de comptabilisation » de la reconnaissance des impôts différés dans les comptes sociaux.

L'imposition différée est une méthode comptable qui consiste à comptabiliser en charge la charge d'impôt sur le résultat imputable aux seules opérations de l'exercice (SCF §.134-1)².

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, 1^{er} alinéa).

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

En effet, il existe d'autres concepts qu'on a jugés important de définir³ :

- **Passifs d'impôt différés** : impôts sur le résultat payable au cours d'exercices futurs au titre de différences temporelles taxables.
- **Actifs d'impôt différés** : 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.
- **Différence temporelles** : différences entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif au bilan et sa base fiscale. Elles peuvent être soit des différences temporelles taxables, soit des différences temporelles déductibles.
- **Différences temporelles taxables** : différences temporaires qui généreront des montants imposables dans la détermination du résultat imposable d'exercice futurs, au moment où la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée.

¹ Ahmed MIMECHE et Amar KADDOURI, op.cit., p : 303.

² Arrêté du 26 juillet 2008 fixant : Les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, J.O. N°19, Mars 2009.

³ Ahmed MIMECHE et Amar KADDOURI, op.cit., p : 304.

- **Différences temporelles déductibles** : différences temporaires qui généreront des montants déductibles dans la détermination du résultat imposable d'exercice futurs, au moment où la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée.
- **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 les avantages économiques ne sont pas imposables, la base fiscale de l'actif est égale à sa valeur comptable.
 - 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.

2.3. Composition de l'impôt sur le résultat :

La charge d'impôt d'une entité peut être représentée par l'équation suivante¹ :

$$\left. \begin{array}{c} \text{Charge} \\ \text{totale} \\ \text{d'impôt} \end{array} \right\} = \left. \begin{array}{c} \text{charge} \\ \text{d'impôt} \\ \text{exigible} \end{array} \right\} + \left. \begin{array}{c} \text{charge} \\ \text{d'impôt} \\ \text{différé} \end{array} \right\}$$

3. différence entre le résultat comptable et le résultat fiscal :

Les différences entre le bénéfice comptable et le bénéfice fiscal sont au centre de la problématique de comptabilisation de l'impôt sur les bénéfices. Bien que ces deux agrégats ne sont pas parfaitement indépendants, vue la connexion du résultat comptable avec le résultat fiscal qui est reconnue par le législateur fiscal Algérien, l'indépendance des disciplines comptable et fiscale fait que leurs définitions et règles de calcul s'avèrent assez divergents.

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

¹ Ahmed MIMECHE et Amar KADDOURI, op.cit., p : 300.

La fiscalité se base sur les données de la comptabilité pour déterminer la base imposable. Le bénéfice imposable soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés est établi à partir du résultat comptable qui est corrigé de certains ajustements prévus par la législation fiscale. La prise en compte de ces ajustements ne conduit pas à établir un bilan fiscal distinct du bilan comptable mais à établir un tableau de détermination du résultat fiscal qui regroupe les différentes réintégrations et déductions fiscales. Donc le résultat comptable doit être corrigé afin de tenir compte notamment :

- Une partie du bénéfice peut être exonérée,
- Certaines dépenses comptabilisées ne peuvent pas être admises,
- Des éléments de l'actif peuvent être sous-évalués,
- Des éléments du passif peuvent être surévalués.

Ce passage du résultat comptable au résultat fiscal sera traité dans le deuxième chapitre.

Conclusion :

La globalisation des marchés financiers, a unifié plusieurs domaines économiques, en particulier l'harmonisation des conventions et des principes comptables, dans la mesure où le référentiel comptable unique est devenu une nécessité indispensable.

C'est dans ce contexte que les pouvoirs algériens ont voulu adapter un nouveau référentiel comptable inspiré des normes comptables internationales IAS/ IFRS, et ce, pour répondre aux exigences imposées par l'économie de marché.

Ce nouveau système comptable mis en application par un cadre législatif et réglementaire conformément au projet d'une loi comptable relative au système comptable des entreprises, un décret porte l'approbation du cadre conceptuel de la comptabilité et d'un arrêté du ministère des finances porte les règles d'évaluation et comptabilisation ainsi la nomenclature des comptes.

Suite à l'adoption de ce nouveau système, l'Algérie avait pour but de s'aligner avec les normes internationales mais opter pour le système international tel qu'il est, peut mener à des complications des normes qui ne sont pas adaptées aux besoins de notre pays. Pour cette raison, il existe des points de différence entre les deux systèmes.

Ce référentiel met en évidence les aspects comptables pour l'évaluation et la comptabilisation des éléments des états financiers, en particulier les impôts sur le résultat qui présente l'objet de notre recherche.

Chapitre II :

L'impôt Sur le Résultat

Introduction du chapitre :

Les objectifs des disciplines comptables et fiscales sont assez divergents. En effet, alors que la comptabilité constitue un outil de gestion des entreprises et un moyen d'information des tiers, la fiscalité demeure un instrument pour assurer l'équilibre budgétaire et orienter la politique économique et sociale du pays.

En outre, 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.

Cet impôt exigible est calculé sur la base du bénéfice fiscal qui est déterminé à partir du bénéfice comptable tout en procédant à des ajustements. La prise en compte de ces ajustements conduit à établir un tableau de détermination du résultat fiscal qui regroupe les différentes réintégrations et déductions fiscales.

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 exigible et l'impôt différé sans aborder le passage du résultat comptable au résultat fiscal, donc la première section sera consacrée au passage du résultat comptable au résultat fiscal, ensuite, dans la deuxième section sera abordée l'évaluation et la comptabilisation de l'impôt exigible, quant à la troisième section, elle sera réservée à l'évaluation et la comptabilisation de l'impôt différé.

Section 1 : Le passage du résultat comptable au résultat fiscal

La base de calcul du résultat fiscal est le résultat comptable. Toutefois, celui-ci fait l'objet de rectifications afin de tenir compte des divergences entre les règles fiscales et les règles comptable¹. Dans cette section nous allons analyser successivement les points suivants : Détermination du résultat comptable (premier point), Eléments constitutifs du résultat fiscal (deuxième point), Le calcul et le paiement de l'impôt (troisième point).

1. Détermination du résultat comptable :

Le résultat net de l'exercice constitue un des principaux critères de mesure de la performance de l'entreprise. Selon l'SCF il est définis comme suit : « Le résultat net de l'exercice est égal à la différence entre le total des produits et le total des charges de cet exercice. Il correspond à la variation des capitaux propres entre le début et la fin de l'exercice, hors opérations affectant directement le montant des capitaux propres sans affecter les charges ou les produits. Le résultat net correspond à un bénéfice en cas d'excédent des produits sur les charges et à un déficit dans le cas contraire. »².

A partir de cette définition on peut dire que le résultat net de l'exercice peut être calculé selon deux approches³.

- **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 ⁴:

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

¹ Grandguillot Francis, Grandguillot Béatrice, **L'essentiel du droit fiscal**, Editeur : Gualino, 2017, pp : 64-65.

² Article 28 du Décret exécutif N°08-156 du 26 Mai 2008.

³ Ces deux méthodes sont également prévues par le Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées mais sur la base de règles fiscales (art 140).

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

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

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

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 :

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{Résultat net} \\ \text{de l'exercice} \\ \text{(R)} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{Total des} \\ \text{produits de} \\ \text{l'exercice (P)} \end{array}} - \boxed{\begin{array}{c} \text{Total des} \\ \text{charges de} \\ \text{l'exercice (C)} \end{array}}$$

Résultat = produits – charges

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

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 provisions¹.

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 valeur².

1.4. 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,

¹ Article 25 du décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008.

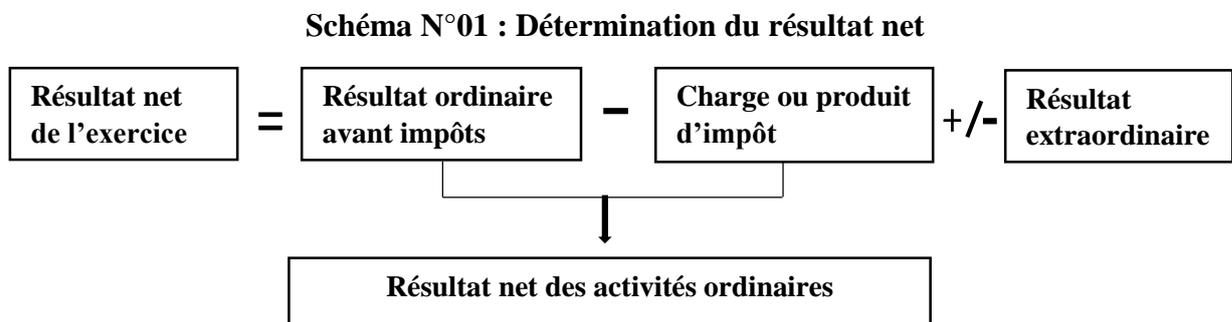
² Article 26 du décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008.

- 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).

Pour la détermination du résultat net de l'exercice, le SCF classe les produits et les charges en¹ :

- **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.

Le schéma de détermination du résultat net de l'exercice est le suivant :



Source : Manuel de comptabilité financière, op.cit., p : 265.

2. Eléments constitutifs du résultat fiscal (imposable) :

Le bénéfice imposable est déterminé à partir du résultat comptable de l'entreprise. Pour déterminer l'assiette de l'IBS, il convient d'apporter au résultat comptable des corrections extra-comptables pour tenir compte des règles fiscales spécifiques, le résultat comptable est affecté de réintégrations (corrections positives) et de déductions (corrections négatives)².

¹ CNC, **Manuel de comptabilité financière**, Op.cit., p : 265.

² Ministère des finances, direction générales des impôts, guide fiscaux, Guide pratique des déclarations fiscales, Alger, 2015, p : 96.

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

Résultat fiscale = Résultat comptable + Réintégrations – Déductions

Tableau N°04 : Les corrections affectant le résultat comptable

Réintégrations	Déductions
<p>Est une augmentation de la base imposable.</p> <p><u>On intègre :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Une charge comptabilisée non déductible. - Des produits dont l'imposition a été différée précédemment et qui deviennent imposables au cours de l'exercice. - Un produit non comptabilisé imposable. 	<p>Est une diminution de la base imposable.</p> <p><u>On déduit :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Un produit comptabilisé non imposable. - Les profits non imposables fiscalement au cours de l'exercice et seront imposés plus tard. - Les produits définitivement exonérés d'impôt ou non imposables. - Une charge non comptabilisée déductible - Les charges réintégréées au cours des exercices précédents et deviennent déductibles lors de l'exercice.

Source : Guide pratique des déclarations fiscales, op.cit.

2.1. Les réintégrations dans le résultat comptable :

Les conditions générales de la déductibilité des frais et des charges sont¹ :

- être exposés dans l'intérêt direct de l'exploitation ou se rattacher à la gestion normale de l'entreprise ;
- correspondre à une charge effective et être appuyé de justifications suffisantes ;
- se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise ;
- être compris dans les charges de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés.

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 ;

¹ <http://www.mfdgi.gov.dz>, consulté le 06/04/2017 à 19:42.

- 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 charges non déductibles :

➤ **Salaires du conjoint (Article 168 du CIDTA) :**

Le salaire du conjoint de l'exploitant servi au titre de sa participation effective au travail, n'est déductible du bénéfice imposable qu'à concurrence de la rémunération servie à un agent ayant la même qualification professionnelle ou occupant un même poste de travail et sous réserve du versement des cotisations et autres prélèvements sociaux en vigueur.

➤ **Charges des immeubles non affectés à l'exploitation (Article 169 du CIDTA) :**

Ne sont pas déductibles pour la détermination du bénéfice net fiscal : les dépenses, charges et loyers de toutes natures afférents aux immeubles qui ne sont pas directement affectés à l'exploitation.

✓ **Remarque : Loyers de crédit-bail (Preneur)**

Dans les opérations de crédit-bail, les paiements effectués par le preneur, qui sont imputés en règlement d'une dette de crédit-bail sont, du point de vue fiscal, considérés comme des charges locatives et donc admises en déduction pour la détermination de l'assiette de l'IBS (article 53 de la loi de finances 2014).

Sont concernées, les charges de toutes natures afférentes aux immeubles qui ne sont pas directement affectés à l'exploitation. Il est précisé que les logements de fonction, à l'exception des logements d'astreinte, ne sont pas considérés comme affectés directement à l'exploitation.

Par conséquent, les charges y afférentes doivent être réintégrées, sauf si elles ont été soumises à l'IRG salaires au titre des avantages en nature conformément aux dispositions des articles 69 à 72 du CIDTA.

➤ **Cadeaux (Article 169-1- 2ème paragraphe du CIDTA) :**

Les cadeaux sont admis en déduction uniquement lorsqu'ils ont un caractère publicitaire et dans la limite d'une valeur unitaire ne dépassant pas 500 DA.

➤ **Frais de réception (Article 169-1 3ème paragraphe du CIDTA) :**

Ne sont pas déductible, les frais de réception, y compris les frais de restaurant, d'hôtel et de spectacle, à l'exception de ceux dont les montants engagés sont dûment justifiés et liés directement à l'exploitation de l'entreprise.

➤ **Sponsoring & Parrainage (Article 169-2 du CIDTA) :**

Sont déductibles uniquement les charges de sponsoring, patronage et parrainage consacrées aux activités sportives et de promotion des initiatives de jeunes, dans la limite de 10% du chiffre d'affaires de l'exercice et d'un plafond annuel de 30.000.000 DA.

➤ **Cotisations & Dons (Article 169-1 du CIDTA) :**

Les cotisations personnelles aux dirigeants et aux associés doivent être réintégrées. Il en est de même des subventions, et des dons à l'exception de ceux consentis au profit des établissements et associations à vocation humanitaire lorsqu'ils ne dépassent pas un montant annuel de 1.000.000 DA.

➤ **Frais de recherche et de développement (Article 171- du CIDTA) :**

Sont déductibles à concurrence de 10% du bénéfice et dans la limite d'un plafond de 100.000.000 DA. En outre, le montant admis en déduction doit être réinvesti dans la recherche.

➤ **Impôt sur les bénéfices des sociétés IBS :**

Le point de départ pour le calcul du résultat fiscal est le résultat net de l'exercice qui tient compte de l'impôt sur les bénéfices. Celui-ci n'étant pas déductible conformément aux dispositions de l'article 141-4 du CIDTA, il y a lieu, pour la détermination du résultat fiscal, de le réintégrer. Bien entendu, il en est de même pour l'impôt différé, si la variation correspond à un solde créditeur, son montant sera porté en moins.

➤ **Les impôts et taxes :**

Les impôts et taxes non déductibles doivent être réintégrés au bénéfice imposable lorsque leur montant a diminué le bénéfice comptable. Lorsqu'ils sont déductibles, les impôts et taxes doivent, en règle générale être soustraits des résultats de l'exercice au cours duquel ils ont été mis en recouvrement.

- Impôts déductibles : Ce sont notamment

- La taxe foncière afférente aux immeubles bâtis et non bâtis inscrits à l'actif et affectés directement à l'exploitation.
- La taxe d'assainissement lorsqu'elle concerne les mêmes immeubles.
- Impôts non déductible :
 - L'impôt sur le bénéfice des sociétés (ART 141 du CID).
 - La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) pour les entreprises y assujetties

En effet, il est à rappeler que le chiffre d'affaires soumis à la TVA est comptabilisé en hors taxe.

- La taxe foncière afférente aux immeubles non affectés directement à l'exploitation.
- Les impôts personnels des dirigeants (ex: IRG).
- Taxe de formation et taxe d'apprentissage (instituées par l'article 54 modifié et complété de la loi de finances 1990).
- Taxe sur les véhicules de luxe (instituée par l'article 26 LFC 2010) : 300.000 DA & 500.000 DA.

➤ **Amendes et pénalités :**

L'article 141 du CIDTA exclut des charges déductibles les transactions, amendes, confiscations, pénalités, de quelque nature que ce soit, mises à la charge des contrevenants aux dispositions légales.

Il en sera ainsi notamment pour :

- Les amendes et majorations prévues par la législation fiscale (taxation d'office, insuffisance de déclaration, défaut de paiement, paiement tardif, etc.) ;
- Les amendes et transactions douanières ;
- Les amendes pour infraction au code de la route, etc....

➤ **Amortissements :**

Pour les véhicules de tourisme, la base de calcul des annuités d'amortissement déductibles est limitée à une valeur d'acquisition unitaire de 1.000.000 DA sauf pour les véhicules qui constituent l'outil principal de l'activité (article 141-3 du CIDTA).

Sont concernés également les écarts entre l'amortissement comptable pratiqué suivant le SCF et l'amortissement pratiqué suivant les dispositions fiscales prévues à l'article 174 du CIDTA, tel qu'il ressort du tableau n°5 de la liasse fiscale.

Par ailleurs, il est rappelé qu'au plan fiscal, les dispositions de l'article 174 du CIDTA fixent des conditions pour le recours aux méthodes d'amortissement autres que le système linéaire. Dans la mesure où ces conditions ne sont pas respectées, la dotation admise en déduction est égale à celle obtenue suivant ce système. L'excédent d'amortissement qui a été comptabilisé est réintégré et l'insuffisance est déduite. Le montant de cette régularisation est déterminé dans le tableau n°5 de la liasse.

➤ **Amortissement des biens en crédit-bail (Leasing) (Article 53 LF 2014) :**

Dans ces opérations, le crédit bailleur est réputé fiscalement propriétaire du bien loué. Il est tenu de l'inscrire en tant qu'immobilisation et pratiquer l'amortissement fiscal sur la base de l'amortissement financier du crédit-bail. Les loyers perçus sont constatés en tant que produits.

Le crédit-preneur est réputé fiscalement locataire du bien loué. Les loyers qu'il paie sont constatés en tant que charges.

➤ **Provisions (Article 141-5 du CIDTA) :**

La distinction faite dans le nouveau SCF entre provisions et pertes de valeurs n'a pas été suivie, au plan fiscal, d'une refonte des règles applicables. Par conséquent, celles définies pour les provisions pour continuent à s'appliquer aux pertes de valeurs.

Il est rappelé que pour être déductibles, les provisions et pertes de valeur doivent obéir aux conditions suivantes :

- 1)- Etre nettement précisées ;
- 2)- Porter sur des pertes ou charges probables ;
- 3)- La dépréciation doit résulter d'événements survenus à la clôture de l'exercice ;
- 4)- Se rapporter à une charge elle-même déductible ;
- 5)- Etre effectivement comptabilisées ;
- 6)- Figurer sur l'état à joindre à la déclaration annuelle.

Des exceptions sont prévues pour certaines activités (établissements de banque ou de crédit, sociétés autorisées à faire des opérations de crédit foncier, entreprises consentant des crédits pour le règlement des ventes ou de travaux qu'elles effectuent à l'étranger).

➤ **Autres réintégrations :**

Devront être portées sous cette rubrique, toutes les charges non déductibles qui ne sont pas reprises dans les autres rubriques. Un état annexe, reprenant le détail de ces éléments, doit être joint à la liasse fiscale¹.

2.2. Les déductions dans le résultat comptable :

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

➤ **Plus-values sur cessions d'éléments d'actif immobilisé** (dépendent de la nature des plus-values) : **Article 173-1 du CIDTA**

- S'il s'agit de plus-values à court terme, proviennent de la cession d'éléments acquis ou créés depuis 3 ans, maximum, leur montant est compté dans le bénéfice imposable, pour 70% ; donc abattement de 30% ;
- S'il s'agit de plus-values à long terme, qui proviennent de la cession d'éléments acquis ou créés depuis plus de 3 ans, leur montant est compté pour 35%, donc abattement de 65%.

➤ **Exonération des plus-values réinvesties : Article 173-2 du CIDTA**

Est exonérée d'impôt la plus-value réalisée sur la cession d'un élément de l'actif immobilisé à la condition que l'entreprise réinvestisse une somme égale au prix des disponibilités dégagés (prix de cession + amortissements ou plus-value augmentée du prix d'acquisition du bien), et en outre, que la plus-value ainsi exonérée soit affectée à l'amortissement de l'immobilisation acquise en réemploi.

Le réinvestissement est subordonné à certaines conditions :

- Il doit être effectué dans un délai de 03 ans à compter de la date de clôture de l'exercice de réalisation ;
- L'exonération de la plus-value est subordonnée à la production d'un engagement de réinvestir annexé à la déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel la plus-value a été réalisée.

¹ Direction générale des impôts, Notice destinée aux contribuables, p : 4.

➤ **Exonération des plus-values réalisées entre des sociétés appartenant à un même groupe : Article 173-3 du CIDTA**

Les plus-values sur cession d'actif réalisées entre des sociétés d'un même groupe, telles que définies à l'article 138 bis, ne sont pas comprises dans les bénéfices soumis à l'impôt.

➤ **Exonération des plus-values réalisées dans un contrat de lease-back : Article 173-4 du CIDTA.** Les plus-values réalisées lors de la cession d'un élément d'actif par le crédit preneur au crédit bailleur dans un contrat de crédit-bail de type lease-Back, ne sont pas comprises dans les bénéfices soumis à l'impôt.

➤ **Exonération des plus-values réalisées au titre de transfert de propriété dans un contrat de crédit-bail : Article 173-5 du CIDTA**

Les plus-values réalisées lors de la rétrocession d'un élément d'actif par le crédit bailleur au profit du crédit-preneur au titre du transfert de propriété à ce dernier, ne sont pas comprises dans les bénéfices soumis à l'impôt.

➤ **Produits et plus-value sur cession d'actions et titres assimilés :**

Selon l'art 46 de la LF 2009, sont exonérés de l'IRG et de l'IBS, pour une période de 5 ans à compter du 01/01/2009, les produits et les plus-values sur cession des actions et titres assimilés cotés en bourse ainsi que ceux des actions ou parts d'organismes de placement collectifs en valeurs mobilières (OPCVM). Cette disposition est reconduite pour une nouvelle période de 5 années à compter du 01/01/2014.

➤ **Revenus provenant de distributions de bénéfices soumis à l'IBS : Article 147 bis du CIDTA**

Pour éviter les impositions successives, les revenus provenant de la distribution de bénéfices ayant été soumis à l'IBS ou expressément exonérés, ne sont pas compris dans l'assiette de l'IBS.

➤ **Amortissements liés aux opérations de crédit-bail (bailleur) :**

Dans les opérations de crédit-bail, au plan fiscal, le bailleur est réputé disposer de la propriété des biens en location et à ce titre, il a le droit de déduire les amortissements correspondant aux biens en location (article 53 de la loi de finances 2014).

Remarque : Il s'agit d'une infraction par rapport au SCF.

➤ **Loyers de crédit-bail (preneur) :**

Dans les opérations de crédit-bail, les paiements effectués par le preneur, qui sont imputés en règlement d'une dette de crédit-bail sont, du point de vue fiscal, considérés comme des charges locatives et donc admises en déduction pour la détermination de l'assiette de l'IBS (article 53 de la loi de finances 2014). Sachant que selon le SCF le remboursement du capital n'est pas comptabilisé comme charge.

➤ **Reports Déficitaires : Article 147 du CIDTA**

En cas de déficit subit pendant un exercice, ce déficit est considéré comme charge de l'exercice. Si le bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté successivement sur les exercices suivants jusqu'au quatrième exercice qui suit l'exercice déficitaire.

➤ **Autres déductions :**

Les éléments, n'ayant pas été cités dans les rubriques ci-dessus, ne devant pas faire partie du résultat au sens du droit fiscal, seront repris dans cette ligne et feront l'objet d'un détail sur un état annexe à joindre à la liasse fiscale. A titre d'exemple, Les frais préliminaires non résorbés au 31/12/2009, dont la déduction est prise en charge en extra comptable conformément aux dispositions de l'article 169-3 du CIDTA¹.

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.

3.1. Taux de l'IBS :

Le taux de l'impôt sur les bénéfices des sociétés est fixé à² :

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

¹ Direction générale des impôts, Notice destinée aux contribuables, p : 5.

² Article 150-1 du CIDTA.

- 26%, pour les autres activités.

Toutefois, d'autres taux sont applicables aux régimes spécifiques, à savoir 10%, 20%, 24% et 40%. Il s'agit des taux des retenues à la source de l'IBS.¹

3.2. Paiement de l'IBS :

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

3.2.1. Système des paiements spontanés :

La modalité de paiement de l'IBS est constituée à titre principal par le système de paiement spontané, cette modalité de paiement sert à calculer l'IBS par le contribuable lui-même et versé spontanément à la caisse du receveur 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'exercice².

3.2.1.1. 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 appelé³. 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'imposition⁴.

La base de calcul des acomptes est constituée par⁵ :

- **1^{er} 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

¹ Article 150-2 du CIDTA.

² Ministère des finances, direction générales des impôts, guide fiscaux, guide pratique de contribuable, 2017, p : 82.

³ Article 356-4 du CIDTA.

⁴ Article 356-3 du CIDTA.

⁵ Guide pratique des déclarations fiscales, op.cit., p : 18.

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.

- **2^{ème} 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 1^{er} acompte. Il est calculé donc à hauteur de 60% de l'IBS (N-1) moins le montant du 1^{er} acompte qui a été calculé à 30% de l'IBS (N-2).
- **3^{ème} acompte** : est égal à 30% de l'impôt liquidé.

3.2.1.2. Déclaration et paiement :

Les trois acomptes provisionnels de l'exercice N doivent être déclarés et payés entre les dates suivantes sur G50¹ :

- premier acompte : du 20 février au 20 mars de l'année N ;
- deuxième acompte : du 20 mai au 20 juin de l'année N ;
- troisième acompte : du 20 octobre au 20 novembre de l'année N.

3.2.1.3. 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 dépend le siège de l'entité ou de la DGE pour les grandes entreprises.

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

L'entreprise a 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.

3.2.2. Système des retenues à la source :

Ce système concerne un certain nombre de revenus relevant de l'IBS, à savoir² :

- les revenus réalisés par les entreprises étrangères ;
- les revenus des capitaux mobiliers ;

¹ Guide pratique de contribuable, op.cit., p : 82.

² Idem, p : 84.

- les revenus des locations des salles des fêtes, des fêtes foraines et de cirques.

3.3. Détermination de la liasse fiscale :

L'entreprise commence par déterminer le résultat comptable de l'exercice en reportant les informations comptable sur des imprimés fiscaux adaptés au nouveau système comptable financiers, donc les entreprises doivent joindre un ensemble de tableaux normalisée, établis selon un système de base, son contenu varie avec le régime fiscal¹.

3.3.1. La liasse fiscale :

La 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).

3.3.2. Contenu de la liasse :

Le document contient un bilan (actif et passif), un compte de résultat modifié et 13 tableaux annexes à renseigner. Si le bilan fiscal reprend le même modèle 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 de la DGI.

3.3.2.1. 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 autres services ;

¹ Ould Khesal Imane, **L'impact de divergence entre les règles comptable et les règles fiscales sur l'entreprise économique**, mémoire de master en science commerciale et financière, Ecole Supérieure de Commerce, Kolea, Tipaza, 2015/2016, p : 33.

- 4/ Autres charges et produits opérationnels ;
- 5/ Tableau des amortissements et pertes de Valeurs ;
- 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 (filiales et entités associées) ;
- 12/ Commissions et courtages, redevances, honoraires, sous-traitances, rémunérations diverses et frais de siège ;
- 13/ Taxe sur l'activité professionnelle.

Section 2 : L'évaluation et la comptabilisation de l'impôt exigible

On va aborder dans cette section les éléments suivants : L'évaluation et la comptabilisation de l'impôt exigible selon la norme IAS 12 (premier point), L'évaluation et la comptabilisation de l'impôt exigible selon le SCF (deuxième point) et une Synthèse (troisième point).

1. L'évaluation et la comptabilisation de l'impôt exigible selon la norme IAS 12 :

1.1. Evaluation de l'impôt exigible selon la norme IAS 12 :

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 réglementations fiscales qui ont été adoptés ou quasi-adoptés à la date de clôture (IAS 12. §46).

Dans certains pays, l'annonce des taux d'impôt (et des lois fiscales) par l'État 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 lois fiscales) annoncé (IAS 12. §48).

¹ cf. Annexe 1 : Tableau de détermination du résultat fiscal

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 d'IAS 12.46 concernant les dettes et créances d'impôts 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 financiers¹.

Les risques fiscaux portant sur un impôt sur le résultat doivent être constatés et évalués lorsqu'il est probable que l'entité devra payer².

1.2. Comptabilisation de l'impôt exigible selon la norme IAS 12 :

La charge d'impôt exigible d'une période est basée sur les montants taxables et déductibles figurant sur la liasse fiscale de la période³.

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 (IAS 12. §13).

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.

¹ PwC, « IFRS Arrêté des comptes 2016 », Mémento Expert, Editions Francis Lefebvre, paris, 2016, p : 596.

² Idem, p : 602.

³ <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Pages/SME-Workshops.aspx>, consulté le 18/04/2017 à 13 : 00.

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 (IAS 12. §14).

1.3. Présentation de l'impôt exigible selon la norme IAS 12 et informations à fournir :

1.3.1. Présentation de l'impôt exigible selon la norme IAS 12 :

1.3.1.1. 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) :

- à 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'impôt exigible soient comptabilisés et évalués séparément, ils sont compensés dans l'état de la 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 administration fiscale et si cette administration fiscale permet à l'entité de faire ou de recevoir un seul paiement net (IAS 12. §72).

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 (IAS 12. §73).

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).

1.3.1.2. 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 présentée dans l'état du résultat global. 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.

1.3.2. Informations à fournir :

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.

2. L'évaluation et la comptabilisation de l'impôt exigible selon le SCF :

Lorsque on parle de l'impôt exigible dans le système fiscal algérien on est en face à l'impôt sur le bénéfice des sociétés, cet impôt est considéré comme un second type d'impôt directe après l'impôt sur le revenu global. L'Impôt sur les Bénéfices des Sociétés constitue une autre nouveauté résultante de la réforme fiscale de 1992. Cet impôt était établi sur la base d'un taux proportionnel assis sur les bénéfices réalisés par les personnes morales.

2.1. Evaluation de l'impôt exigible selon le SCF :

Le montant de l'IBS doit être évalué par l'application d'un taux proportionnel sur le bénéfice imposable. Ce bénéfice est calculé dans le tableau de détermination du résultat fiscal dans la liasse fiscale selon le code des impôts direct et taxe assimilées.

Le montant de l'IBS est fractionné en trois acomptes plus un solde de liquidation.

2.2. Comptabilisation de l'impôt exigible selon le SCF :

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

Il est débité du montant des règlements effectués, en contrepartie d'un compte de trésorerie. »¹.

Le traitement comptable de l'IBS dans le SCF passe, selon l'ordre chronologique des opérations, par les étapes suivantes :²

2.2.1. Les trois acomptes :

L'enregistrement comptable des acomptes se fera 3 fois durant l'année selon les délais de paiement, voici l'écriture comptable :

Compte		Libellé	Montant	
Débit	Crédit		Débit	Crédit
44411	5X	Acomptes sur (IBS) Disponibilité règlement des acomptes sur IBS	X	X

2.2.2. L'impôt sur le bénéfice des sociétés :

L'enregistrement comptable de l'IBS à la fin de l'année s'effectue selon l'écriture suivante :

Compte		Libellé	Montant	
Débit	Crédit		Débit	Crédit
695	44412	Impôts sur les bénéfices basés sur le résultat des activités ordinaires Etat, IBS Constatation de l'IBS de l'exercice clos	X	X

2.2.3. Solde de liquidation :

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

- Somme des acomptes < IBS dû de l'exercice : dans ce cas le reliquat est positif donc il faut le régler au plus tard le 30 avril de l'année n+1, selon l'écriture suivante :

¹ JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 19, CHAPITRE 2 : FONCTIONNEMENT DES COMPTES, CLASSE 4 : COMPTES DE TIERS, p : 57.

² CNC, **Manuel de comptabilité financière**, op.cit., pp : 384-385.

Compte		Libellé	Montant	
Débit	Crédit		Débit	Crédit
44412	44411 5X	Etat, IBS Acomptes sur (IBS) Disponibilité règlement du solde sur IBS n	X	X X

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

Compte		Libellé	Montant	
Débit	Crédit		Débit	Crédit
44412 444X	44411	Etat, IBS Créance sur IBS Acomptes sur (IBS) Constatation d'un avoir fiscal sur IBS	X X	X

2.3. Présentation de l'impôt exigible selon le SCF et informations à fournir :

2.3.1. Présentation de l'impôt exigible selon le SCF :

Selon le point 220-5 du SCF sur la présentation des états financiers, on comprend que l'actif et le passif d'impôt exigible doivent être compensée si seulement si cette compensation est effectuée sur des bases légales ou contractuelles, ou si dès l'origine il est prévu de réaliser l'actif et le passif d'impôt exigible simultanément ou sur une base nette.

Selon le point 220-1 du SCF sur la présentation des états financiers, 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.

2.3.2. Informations à fournir :

Parmi les compléments d'information qui comporte l'annexe on trouve, l'état des échéances, des créances et des dettes d'impôt exigible à la date d'arrêté des comptes.

3. Synthèse :

Le système comptable et financier a retenu les règles générales du référentiel international IFRS en matière d'évaluation, comptabilisation et présentation de l'impôt exigible. L'inspiration de ces règles a été adaptée au système fiscal algérien.

Le système fiscal algérien, dans le CIDTA exige la tenue d'une comptabilité séparée pour les personnes morales assujetties à l'IBS en cas de l'exercice concomitant de plusieurs activités, d'où une évaluation et un calcul de l'impôt exigible pour chaque activité séparément.

Dans le SCF, on trouve les informations à fournir sur les modalités d'évaluation de l'impôt exigible dans les déclarations fiscales.

Le référentiel IFRS dans la norme IAS 12 prévoit des dispositions générales pour l'évaluation et la comptabilisation de l'impôt exigible applicable pour tous les pays mais selon une réglementation fiscale propre à chaque pays.

Section 3 : L'évaluation et la comptabilisation des impôts différés :

On va aborder dans cette section les éléments suivants : L'évaluation et la comptabilisation de l'impôt différé selon la norme IAS 12 (premier point), L'évaluation et la comptabilisation de l'impôt différé selon le SCF (deuxième point) et une Synthèse (troisième point).

1. L'évaluation et la comptabilisation de l'impôt différé selon la norme IAS 12 :

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 entraînant un impôt différé (passif ou actif)¹.

La prise en compte généralisée de l'impôt différé 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.

« Pour le calcul de la charge (du produit) d'impôt, la norme applique donc la méthode de l'impôt différé, selon laquelle les effets sur l'impôt différé dans le temps sont comptabilisés dans les états financiers, en plus de l'impôt exigible. La méthode se conforme à une approche par le bilan en ce sens que toutes les différences temporelles entre la valeur comptable et la base

¹Wolfgang Dick, Franck Missonier-Piera, « **Comptabilité financière en IFRS** », Editions Pearson, 2008, P : 216.

fiscale des actifs et des passifs doivent être prises en compte. Ces différences temporelles, imposables ou déductibles, génèrent des écritures comptables d'impôt différé. »¹

Tableau N° 05 : Critères d'identification d'un actif/ passif d'impôt différé

Poste du bilan	Actif	Passif
Valeur comptable > Base fiscale	Passif d'impôt différé	Actif d'impôt différé
Valeur comptable < Base fiscale	Actif d'impôt différé	Passif d'impôt différé
	Différences temporelles déductibles	Différences temporelles imposables

Source : Bruno COLMANT,..., « Les normes IAS-IFRS ... », op.cit., p : 191.

1.1. Différences temporelles et impôts différés :

1.1.1. Principes :

La norme IAS 12 impose pour la comptabilisation des impôts différés l'approche du report variable centrée sur les différences temporelles².

1.1.2. 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 par³ :

- 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) ;
- les participations dans des filiales, entreprises associées, partenariats et investissements dans des succursales, mais uniquement lorsque certains critères spécifiques sont respectés.

¹ Bruno COLMANT,..., « Les normes IAS-IFRS ... », op.cit., p : 190.

² PwC, « IFRS Arrêté des comptes 2016 », op.cit., p : 590.

³Idem.

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).

1.1.3. Différences temporelles déductibles et impôts différés actifs :

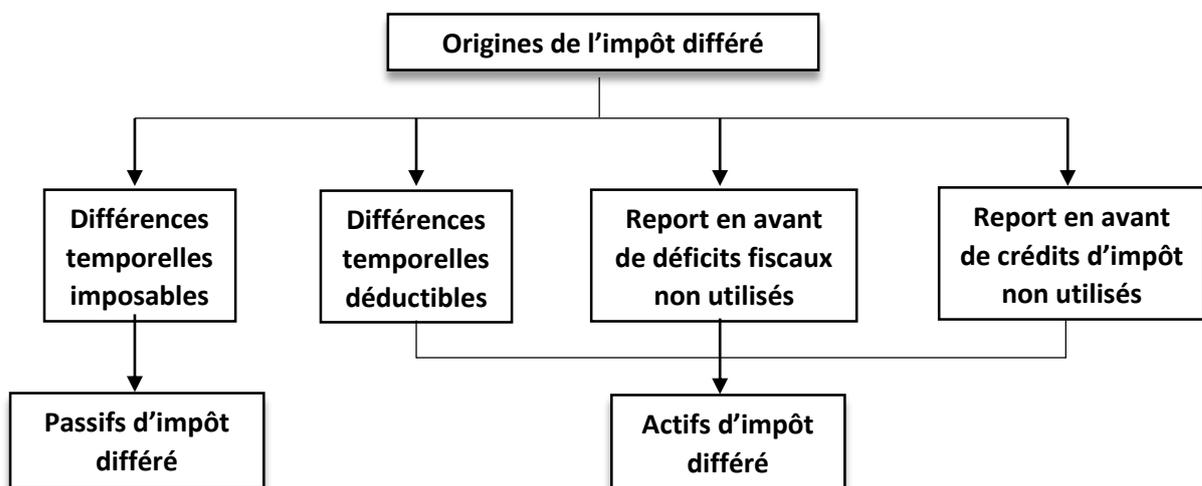
Des impôts différés actifs doivent être comptabilisés au titre des déférences temporelles déductibles sauf celles générées par la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans une transaction autre qu'un regroupement d'entreprises et qui n'affecte ni le bénéfice comptable ni le bénéfice imposable (perte fiscale) (IAS 12. §24).

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. §32A).

1.2. Origines de l'impôt différé :

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

Schéma N° 02 : Origines des impôts différés



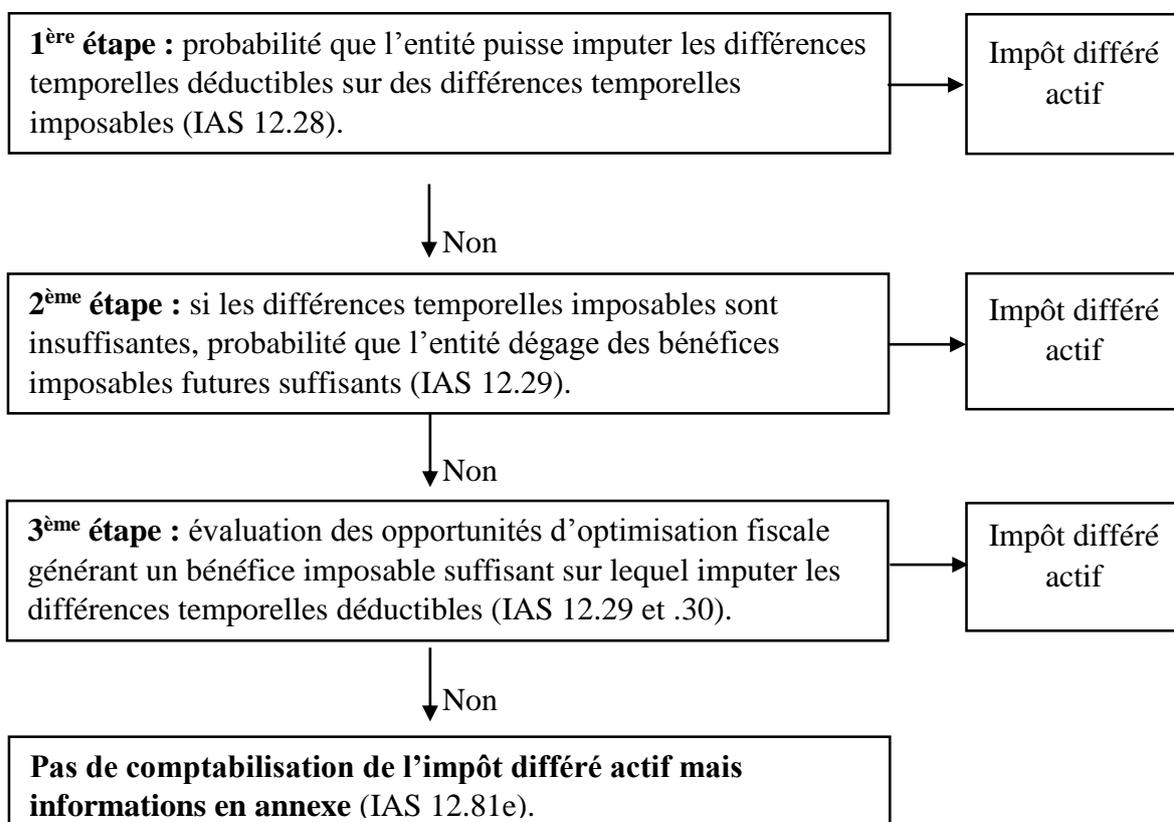
Source : BARBE Odile, DIDELOT Laurent, « Maitriser les IFRS », Editions Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2012, p : 315.

1.3. 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 Arrêté des comptes 2016 », op.cit., p : 592.

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).

1.4. Pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés :

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 déductibles¹. 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).

1.5. Evaluation des actifs et des passifs d'impôt différé :

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 réglementations 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 de ses actifs et passifs (IAS 12. §51).

La norme IAS 12 n'impose, ni n'autorise l'actualisation des actifs et passifs d'impôt différé (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).

1.5.1. Le taux d'imposition à retenir :

L'évaluation doit être réalisée sur la base des derniers taux d'impôt en vigueur à la clôture et en utilisant ceux applicables aux exercices concernés, c'est-à-dire au cours desquels les différences temporelles se résorberont².

1.5.2. Réévaluation :

La valeur comptable d'un actif d'impôt différé doit être revue à chaque date de clôture. La révision peut entraîner³ :

¹ Pwc, « IFRS Arrêté des comptes 2016 », op.cit., p : 592.

² Eric Tort, Les points clés du référentiel comptable international : les principales normes IAS/IFRS, Gualino éditeur, Lextenso éditions, 2016.

³http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/textes_des_normes_et_interpretations/ias_12_impots_sur_le_resultat, consulté le 25/04/2017 a 15 : 19.

- Une réduction de la valeur comptable d'un actif d'impôt différé dans la mesure où il n'est plus probable qu'un bénéfice imposable suffisant sera disponible pour permettre d'utiliser l'avantage de tout ou partie de cet actif d'impôt différé.
- Une reprise dans la mesure où il devient probable que des bénéfices imposables suffisants seront disponibles.

1.6. Comptabilisation des actifs et des passifs d'impôt différé :

1.6.1. Comptabilisation des actifs et des passifs d'impôt différé en résultat :

L'impôt différé doit être comptabilisé en produits ou en charges et compris dans le résultat de l'exercice, sauf dans les cas où il est généré (IAS 12. §58) :

- par une transaction ou un événement comptabilisé en dehors du résultat, soit parmi les autres éléments du résultat global, soit en capitaux propres ;
- par un regroupement d'entreprises, autre que l'acquisition par une société d'investissement d'une filiale comptabilisée à la juste valeur par le biais du résultat net.

1.6.2. Comptabilisation des actifs et des passifs d'impôt différé en dehors du résultat :

L'impôt différé doit être comptabilisé hors résultat net si l'impôt concerne des éléments qui ont été comptabilisés hors résultat net au cours de la même période ou d'une période différente. En conséquence, l'impôt différé qui concerne des éléments qui, au cours de la même période ou d'une période différente, sera comptabilisés (IAS 12. §61A) :

- Dans les autres éléments du résultat global ;
- Directement en capitaux propres.

1.6.3. Comptabilisation des actifs et des passifs d'impôt différé dans le cadre d'un regroupement d'entreprises :

Les actifs ou passifs d'impôt différé relatifs aux différences temporelles créées du fait du regroupement d'entreprises sont comptabilisés par la contrepartie du goodwill ou du profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses (IAS 12. §66).

1.6.4. Comptabilisation des actifs et des passifs d'impôt différé résultant de transactions de paiement en actions et assimilés :

La norme IAS 12 prévoit des dispositions spécifiques pour la comptabilisation de l'impôt différé résultant de transactions de paiement en actions et assimilés (IAS 12. §68A).

1.7. Présentation des impôts différés et informations à fournir :**1.7.1. Présentation des impôts différés :****1.7.1.1. Compensation des impôts différés :**

Les actifs et passifs d'impôts différés doivent être compensés si et seulement si (IAS 12. §74) :

a) L'entité dispose d'un droit juridiquement exécutoire de compenser les actifs et passifs d'impôt exigible ; et

b) 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.

1.7.1.2. Présentation des impôts différés dans l'état de situation financière et dans l'état du résultat global :

Les actifs et passifs d'impôts différés doivent être présentés 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(e) dans l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global sur une ligne distincte (IAS 12. §77 et IAS 1. §82).

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).

1.7.2. Informations à fournir :

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) :¹

- Total de l'impôt exigible et différé aux éléments directement comptabilisés en capitaux propres (IAS 12. §81a) ;
- 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 (IAS 12. §81e) ;
- L'explication de la relation entre la charge (produit) d'impôt et le bénéfice comptable (IAS 12. §81c). 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, partenariats et investissement dans des succursales, pour lesquelles des passifs d'impôt différé n'ont pas été comptabilisés (IAS 12. §81f) ;
- le montant d'impôt différé comptabilisé par résultat pour chaque catégorie de différence temporelle si ce montant ne correspond pas directement à la variation, pour une catégorie donnée, entre le montant de l'impôt différé reconnu au bilan d'ouverture et celui reconnu à la clôture (IAS 12. §81g) ;
- L'explication des changements de taux d'impôt applicable(s) par rapport à l'exercice précédent (IAS 12. §81d) ;
- Pour les activités abandonnées, la charge d'impôt relative au gain/ à la perte lié à l'abandon et au résultat courant des activités abandonnées de la période ainsi que les montants correspondant pour tous les exercices antérieurs présentés (IAS 12. §81d) ;
- Le montant d'un actif d'impôt différé et la nature des éléments probants justifiant la comptabilisation sous certaines conditions (IAS 12. §82) ;
- Les principales composantes de la charge (produit) d'impôt (IAS 12. §79 et §80).

2. L'évaluation et la comptabilisation de l'impôt différé selon le SCF :

En Algérie, « les entités doivent respecter les définitions édictées par le système comptable financier, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles

¹ PwC, « IFRS Arrêté des comptes 2016 », op.cit., pp : 594-595.

applicables pour l'assiette de l'impôt »¹, à travers cette connexion, l'impôt différé trouve sa raison d'être afin de gommer les distorsions entre les règles comptables et les règles fiscales et présenter des informations fiables aux utilisateurs des états financiers.

2.1. Origines de l'impôt différé :

Sont enregistrées au bilan et au compte de résultat les impositions différées résultant (SCF § 134-2, 2^{ème} alinéa) :

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

2.2. Critères de reconnaissance de l'impôt différé :

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, 3^{ème} alinéa).

En application du principe de séparation des exercices, de celui de rattachement des charges aux produits et 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).

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

¹ Article 141 ter du CIDTA, créé par l'article 6 de la loi de finances complémentaire pour 2009.

2.3. Evaluation de l'impôt différé selon le SCF :

Les impôts différés sont déterminés ou revus à chaque clôture d'exercice sur la base de la réglementation fiscale en vigueur à la date de clôture ou attendue sur l'exercice au cours duquel l'actif sera réalisé ou le passif réglé, sans calcul d'actualisation (SCF § 134-3, 1^{er} alinéa).

Le montant de l'impôt différé se calcule selon la relation suivante :

$$\text{Montant de l'impôt différé} = \text{base fiscale de l'impôt différé} \times \text{taux d'impôt appliqué}$$

2.4. Comptabilisation de l'impôt différé selon le SCF :

Le SCF aborde, dans le chapitre « fonctionnement des comptes : comptes de capitaux » les règles de fonctionnement des comptes d'impôts différés actifs et passifs.

Les règles que nous allons évoquer dans ce point sont tirées du SCF, Titre 3 : Nomenclature et Fonctionnement des comptes, Chapitre 2 : Fonctionnement des comptes, Classe 1 : Comptes de capitaux.

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

Les impôts différés correspondant à chaque catégorie de différences temporelles ou à chaque catégorie de pertes fiscales ou de crédits d'impôt non utilisés, sont enregistrés distinctement.

2.4.1. L'enregistrement comptable :

- **Actif d'impôt différé :**

Le compte 133 « impôts différés actif » est débité par le crédit du compte 692 « impositions différées actif » pour les montants d'impôts sur les résultats recouvrables au cours d'exercices futurs (cas d'une charge comptabilisée dans l'exercice et dont la déductibilité sur le plan fiscal se fera au cours d'exercices futurs).

Compte		Libellé	Montant	
Débit	Crédit		Débit	Crédit
133	692	Impôt différé actif	X	
		Imposition différée actif constatation de l'impôt différé actif		X

• **Passif d'impôt différé :**

Le compte 134 « impôts différés passif » est crédité par le débit du compte 693 « imposition différée passif » ou d'un compte de capitaux propres, selon le cas, pour les montants d'impôts payables au cours d'exercices futurs (cas d'un produit comptabilisé mais imposable sur les exercices futurs).

Compte		Libellé	Montant	
Débit	Crédit		Débit	Crédit
693	134	Imposition différée passif	X	
		Impôt différé passif constatation de l'impôt différé passif		X

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

2.4.2. Cas d'impôt différé :

Parmi les opérations sujettes à l'impôt différé qui ont été examinées par le conseil national de la comptabilité, on peut citer principalement :

• **Les frais préliminaires inscrits en capitaux propres :**

Lors du passage du PCN au SCF les frais préliminaire ont été soldés par le débit des Comptes 115 « Ajustement résultant de changement de méthodes comptables » et 133 « Impôt différé actifs ». À chaque fin d'année le compte 133 « Impôt différé actifs » est crédité par le débit du compte 692 « Imposition différée actif » en fonction de l'économie d'impôt réalisée.

Le compte d'impôt différé actif doit être soldé, au plus tard, à la fin de la déduction fiscale des frais préliminaires.

- **L'écart de réévaluation :**

Il existe deux types de réévaluation :

- a) La réévaluation réglementaire ;
- b) La réévaluation libre.

Quel que soit le type de réévaluation pratiqué, seul l'écart de réévaluation imposable peut donner lieu à la constatation d'un impôt différé. On trouve l'écart de réévaluation lors du passage du PCN au SCF a donné lieu à un transfert au compte 105 « Ecart de réévaluation » et au compte 134 « Impôts différés passif ». Le compte d'impôt différé passif sera soldé par le crédit du compte 693 « Imposition différée passif » dans la limite des cinq années.

- **La discordance entre l'amortissement comptable et l'amortissement fiscal :**

Le SCF prescrit à l'entité de choisir le mode d'amortissement et la durée d'utilité les plus adaptées. D'autre part, l'amortissement fiscal peut être différent de l'amortissement comptable en fonction des règles fiscales. Cette divergence entraîne des différences permanentes ou temporelles. D'où l'entité comptabilise :

- Actif d'impôt différé si (l'amortissement comptable > l'amortissement fiscal) ;
- Passif d'impôt différé si l'inverse ;
- Pas d'impôt différé aux différences permanentes.

- **Les provisions non déductibles :**

En prend comme exemple la provision de départ en retraite, le SCF oblige les entreprises à inscrire au bilan, sous forme de provision, le montant correspondant à tout ou partie des engagements à la retraite. La reconnaissance de cette provision sur le plan fiscal n'aura pas lieu que lors de paiement effectif. Donc l'entreprise comptabilise un actif d'impôts différé suite à la différence temporelle.

- **Les produits et charges des exercices antérieures ;**
- **Les charges déductibles sous conditions ;**
- **Les produits imposables sous conditions ;**
- **Les contrats de location financement ;**
- **Les produits, charges, gains, et pertes inscrits en capitaux propres ;**
- **L'actualisation des créances, dettes et comptes en devises ;**
- **Les frais de développement ;**

- Les déficits fiscaux et crédits d'impôts ;
- Les biens de faible valeur unitaire admis fiscalement en charges ;
- Le résultat de la consolidation ;
- Les fusions, acquisitions et cessions.

2.5. Présentation des impôts différés et informations à fournir ;

2.5.1. Présentation des impôts différés :

2.5.1.1. Compensation des impôts différés :

Une compensation est possible au niveau de la présentation du bilan et du compte de résultat uniquement lorsque (SCF, Chapitre de fonctionnement des comptes : comptes de capitaux) :

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

2.5.1.2. Présentation des impôts différés dans les états financiers :

Au niveau de la présentation des comptes, les impôts différés actif sont distingués des créances d'impôt courantes. Les impôts différés passif sont distingués des dettes d'impôt courantes (SCF § 134-2, 4^{ème} alinéa).

2.5.2. Informations à fournir :

Des informations concernant ces impôts différés figurent dans l'annexe (origine, montant, date d'expiration, méthode de calcul, enregistrement en comptabilité), (SCF § 134-3, 2^{ème} alinéa).

3. Synthèse :

Pour le thème de l'impôt différé, on trouve dans le SCF une inspiration très nette des IFRS au niveau : des grandes définitions, des critères fondamentaux de reconnaissance des impôts différés et aussi en matière d'évaluation, comptabilisation, présentation et les informations à fournir sur les impôts différés.

Conclusion :

L'entreprise élabore des situations financières (Etats financiers) chaque fin d'année. Ces états financiers sont considérés comme base pour déterminer les bénéfices imposables et calculer le montant dû de l'impôt sur le résultat. Ce bénéfice imposable est calculé dans le tableau de détermination du résultat fiscal (tableau N° 9) dans la liasse fiscal selon des règles purement fiscales.

L'impôt sur le résultat tel qu'il est calculé dans le respect de la réglementation 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.

L'impôt différé est une technique qui trouve sa raison d'être afin de gommer les distorsions entre les règles comptables et les règles fiscales et présenter des informations fiables aux utilisateurs des états financiers.

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).

Donc, aucune divergence pour les règles d'évaluation et de comptabilisation entre le SCF et les normes IFRS, soit en matière de l'impôt exigible, ou de l'impôt différé.

Chapitre III :

L'impôt sur le résultat au sein de la Société Générale Maritime

Introduction :

Après avoir présenté la partie théorique liée à l'impôt sur le résultat et son traitement selon le système comptable financier ainsi que les normes comptables internationales IFRS, nous allons aborder la partie pratique afin de vérifier l'application de l'impôt sur le résultat au niveau de l'entreprise algérienne « Société Générale Maritime, Groupe gema ».

Ce chapitre est consacré à l'étude de l'impôt exigible et l'impôt différé, leurs évaluation ainsi que leurs comptabilisations au sein de l'entreprise, pour appliquer ce que nous avons traité dans la partie théorique sur la pratique de l'entreprise, et pour pouvoir constater l'état d'application du SCF.

La première section portera sur la présentation de la Société Générale Maritime « Groupe gema ». La deuxième section sera consacrée à la détermination du résultat comptable et son traitement fiscal au sein de la même société. Lors de la troisième section, nous aborderons l'évaluation et la comptabilisation de l'impôt exigible et l'impôt différé au niveau de la société concernée par le cas pratique.

Section 1 : Présentation générale de l'entreprise GEMA :

Dans cette première section nous allons aborder les points suivant : identification de l'entreprise GEMA, filiale et prise de participation et l'organisation de l'entreprise GEMA.

1. Identification de l'entreprise GEMA :**1.1. Création de l'entreprise GEMA :**

La société Générale Maritime « GEMA » a acquis le statut d'EPE/SPA en application de procédures relatives à l'autonomie des entreprises à savoir :

- Le décret 87/156 du 04/07/1987 portant sur la restructuration de la générale maritime.
- L'acte notarié du 05/06/1990 portant transformation de l'E.N.C.A.T.M « Entreprise Nationale de Consignation et d'activités Annexes au Transport Maritime » en EPE.SPA.
- L'acte notarié du 04/03/1991 portant modification de l'objet social et changement de dénomination de l'entreprise E.N.C.A.T.M devenu GEMA société générale maritime.

1.2. Forme juridique de l'entreprise GEMA :

La société générale maritime « GEMA » est une EPE/SPA au capital social de 327 900 000 DA détenus à 100% par le groupe Algérien de transport maritime « G.A.T.MA ».

1.3. Localisation de l'entreprise GEMA :

Son siège social est situé au 2, rue JAWAHARLAL NEHRU (ex. BEZIERS), Alger.

1.4. Effectif de l'entreprise GEMA :

L'entreprise a employé un effectif de 161 agents toutes catégories sociales confondues durant le 1^{er} semestre 2016.

1.5. Domaine d'activité de l'entreprise GEMA :

L'entreprise a pour activité principale la consignation de navires et conteneurs, le courtage maritime et comme activité annexe le transit, l'avitaillement et le ravitaillement et la formation académique en matière de gestion maritime à travers l'ouverture d'un centre de formation dénommé « gemaform ». Elle exerce son activité dans tous les ports de commerce algériens.

1.5.1. La consignation :**1.5.1.1. La consignation des navires :**

La consignation des navires est l'activité principale de GEMA. Le consignataire de navire est un mandataire salarié du transport. Il est chargé d'agencer l'escale du navire dans le port, d'assurer sa conduite en douane, de recevoir les marchandises à embarquer et de délivrer les marchandises débarquées pour le compte de transporteur (armateur) sur document, sans, pour autant, prendre en charge les cargaisons.

L'analyse du métier d'agent consignataire de navire présente cinq fonctions cardinales :

- a) **La fonction technique** : cette fonction comprend l'accueil du navire dans le port, l'organisation de son escale et la commande de tous les services nécessaires à sa mise à quai et son séjour dans le port.
- b) **La fonction commerciale** : cette fonction œuvre a :
 - Louer les services de transport aux armateurs ;
 - La recherche, la négociation, la cotation et la fixation du fret ;
 - La réception des marchandises sur documents à l'embarquement pour le compte de l'armateur (booding manifeste, comptable et consignation).
 - La livraison des marchandises au débarquement pour le compte de l'armateur ;
 - La fonction du fret maritime et des frais divers et taxes ainsi que les frais de débarquement ou d'embarquement selon le terme du contrat commercial (FOB ou coût F) ;
 - La transmission des opérations commerciales durant le séjour du navire au port et l'établissement des documents relatifs à l'escale à savoir : Manifeste cargo, manifeste fret, connaissance.
- c) **La fonction gestion des comptes d'escale** : C'est la fonction d'un compte d'escale d'un navire dans un document reprenant toutes les dépenses et les recettes relatives à l'escale du navire pour le compte de l'armateur. Le document doit comprendre toutes les pièces justificatives.
- d) **La fonction courtage maritime** : Cette fonction assure la mise en douane du navire par l'établissement et de dépôt des documents exigés signés par le capitaine auprès de l'administration des douanes à l'entrée et à la sortie du navire du port.
- e) **La fonction juridique** : Etant mandataire de l'armateur, le consignataire peut être désigné pour représenter son mandat en justice, ainsi qu'intervenir dans le règlement des litiges et contentieux (perte ou avarie de la marchandise).

1.5.1.2. La consignation des conteneurs :

Cette activité est présentée par la réception, la gestion et le suivi des conteneurs depuis leurs arrivées jusqu'à leur restitution. La consignation des conteneurs suit leurs mouvements, tient informés leurs propriétaires et établit la facturation.

1.5.2. L'affrètement maritime en ligne régulière :

L'affrètement maritime dit aussi recrutement de fret est défini par la mise en contact d'armateurs et des opérateurs économiques (importateurs, exportateurs) afin de conclure un

contrat de transport. Dès que le contrat est signé, GEMA touche une commission de 3% du montant du coût de fret de la part de l'armateur. Cet affrètement concerne les lignes régulières caractérisées par un programme de transport, des délais d'embarquement et la date d'entrée et la sortie des navires du port.

1.5.3. L'affrètement maritime en tramping :

Son rôle est de trouver un arrangement du transport entre le client et le transporteur, d'une part, et de conseiller le client et de l'orienter vers le meilleur fret, d'autre part. Pour cela, il faut choisir des conditions avantageuses pour le transport d'un certain type de marchandises au profit du client en lui faisant obtenir le taux de fret le moins coûteux avec des délais d'acheminement raisonnables.

Le recrutement de fret en tramping est caractérisé par :

- L'irrégularité des lignes comme l'indique le mot « tramping » ;
- L'affrètement des marchandises homogènes telles que les matériaux de construction et d'autres produits à l'exception des produits pharmaceutiques et alimentaires ;
- Des itinéraires qui ne sont pas fixes ;
- Un à deux clients ;
- Changement au niveau du port désigné.

1.5.4. Avitaillement :

Suite à la dissolution de la société mixte COMARPEX, l'activité avitaillement de navires a été transférée à GEMA.

1.5.5. Formation :

A partir du mois d'avril 2015 GEMA a ouvert un Centre de formation dénommé « gemaform » dans l'objectif d'assurer la relève dans les métiers liés au secteur maritime et portuaire.

1.5.6. Transit International :

Le Groupe GEMA intervient à travers sa filiale FILTRANS dans les activités de transit, transport terrestre de marchandises, entreposage de marchandise, parc sous douane.

1.6. Réseau commercial de l'entreprise GEMA :

L'entreprise est implantée au niveau des principaux ports de commerce à travers neuf (9) Agences Maritimes.

2. Filiale et prises de participations de l'entreprise GEMA :

2.1. Filiale :

L'entreprise dispose dans son portefeuille :

a) La filiale FILTRANS :

C'est une filiale qui intervient dans le secteur de la logistique en tant que commissionnaire en transport international, manutentionnaire, transporteur terrestre, entreposage de marchandises sous douane, entreposage de conteneurs vides.

Elle est dotée d'un capital social de 10 millions de dinars passé à 200 millions en 2007 par incorporation de réserves, détenu à 100% par GEMA.

b) AVICAT : une filiale dissoute.**2.2. Les prises de participations :**

L'entreprise dispose également de participations dans les sociétés suivantes :

➤ ALGERIE-LIGABUE-CATERING (SPA) :

Elle a été créée en mars 2003 en association avec un partenaire Italien LIGABUE.

Activité : Catering et restauration collective avec comme principal client « bases de vie de Sonatrach ».

Capital social : 300 millions de dinars, détenu à 35% par GEMA et à 65% par la partie Italienne LIGABUE.

➤ S.I.H (Société d'Investissement Hôtelière) (SPA) :

Créée en 1997, la S.I.H dispose dans son portefeuille de l'hôtel shératon d'Alger, club des pins et de l'hôtel renaissance à Tlemcen, J.W Marriot à Constantine et l'hôtel Four Point à Oran.

Capital social : 17 393 000 KDA détenu à hauteur de 6.60% par GEMA représentant 1 148 000 KDA et 93.40% entre 14 autres organismes publics portuaires et financiers. Suite à une série d'augmentation du capital, les nouveaux apports feront ressortir une participation cumulée de GEMA dans le capital de cette société de 2 048 000 000 DA.

➤ SAIDAL :

Acquisition en 2001 de titres pour 79 418 KDA ayant généré des dividendes de 4 000 KDA pour chacun des exercices (2015 et 2016).

2.2.1. Prises de participations dans une société dissoute :

- L'entreprise COMARPEX-ALHERIE (SPA) a été créée en janvier 2005 en association avec un partenaire français COFRAPEX. L'entreprise GEMA détenait une participation de 21% dans le capital social de cette société. En décembre 2015 cette société a été dissoute et mise en liquidation le 05 janvier 2016. Une partie de ses effectifs a été redéployée vers GEMA qui œuvre à développer l'activité d'avitaillement et le ravitaillement.

- La société Sudcargos Algérie dans laquelle GEMA détient une participation de 38% est dissoute en 2008.

2.2.2. Prises de participation transférée :

L'entreprise SOGRAL (SPA) a été créée en 1995 avec un capital social de 90 millions de dinars détenu à 36% par GEMA et 64% par la SGP FIDBER. Les actions détenues par GEMA dans cette société ont fait l'objet d'un transfert à la valeur nominale de 32 400 000,00 DA, au profit du Groupe TRANSTEV, résolution du CPE du n°03/145 du 17/09/2015, AGEX de GEMA du 10/02/2016 et AGEX de SOGRAL du 07/03/2016.

Le remboursement du montant de ces actions par SOGRAL n'est pas effectué. Le montant des titres a été logé dans le compte « Créances d'immobilisations financières ».

3. L'organisation de l'entreprise GEMA :

3.1. L'organigramme de l'entreprise GEMA :

GEMA adopte une organisation par 'direction' de manière à ce que chaque directeur soit rattaché directement au président directeur général (cf. Annexe 2 : Organigramme de GEMA).

3.2. Description de différentes directions :

a) Direction générale :

L'intervention et le rôle de la direction générale se situe sur le long et moyen terme ; elle est chargée de la coordination, de l'animation et du contrôle des actions liées à la gestion et au développement de l'entreprise.

b) Responsable management qualité :

- Animer et suivre le fonctionnement du système de management de la qualité ;
- Coordonner l'élaboration, l'application et la mise à jour du système documentaire du S.M.Q ;
- S'assurer que les processus nécessaires au S.M.Q de l'entreprise sont établis, mis en œuvre et entretenus ;
- Sensibilisation sur S.M.Q ;
- Organiser et animer les réunions périodiques du comité de pilotage ;
- Programmer et préparer les réunions de la revue de direction ;
- Planifier et conduire les audits qualité internes ;
- Évaluer les auditeurs qualité internes ;
- Déterminer les actions de formation prévues dans la démarche qualité ;

c) Assistant audit :

- Programme et réalise des missions d'audits de l'ensemble des fonctions de l'entreprise ;
- Elabore le support technique des missions d'audit ;
- Conseille la direction générale sur les actions d'amélioration à promouvoir dans le cadre du contrôle de gestion ;
- Assiste les agences maritimes dans la mise en œuvre des procédures d'audit ;
- Etablit à l'intention de la direction générale des rapports d'audit accompagnés de recommandations.

d) Direction commerciale et marketing :

- L'organisation, l'animation et la coordination de l'activité consignment de l'entreprise ;
- Le contrôle et le suivi de la gestion financière des armateurs à l'endroit de l'ensemble des agences maritimes ;
- La programmation et la réalisation des missions de prospections commerciales ;
- L'établissement des rapports d'évaluation des actions commerciales engagées.

e) Direction administration générale et affaires juridiques :

Bureau d'ordre général. Il comprend une :

▪ Sous-direction administration générale : Elle est chargée de :

- L'élaboration et le suivi des procédures de gestion ;
- L'élaboration des différents documents administratifs ;
- Veillez à la sécurité de l'entreprise ;
- L'élaboration des différents contrats avec les tiers de l'entreprise ;
- Les moyens généraux : la gestion du patrimoine du siège, la gestion des archives et la gestion financière et comptabilité.

▪ Sous-direction ressources humaines : Elle est chargée de :

- La convention collective ;
- L'élaboration et le suivi de politiques en matière de gestion du personnel ainsi que la gestion des carrières et de la formation ;
- L'élaboration et le suivi des procédures concernant les ressources humaines ;
- La centralisation des données ;
- Le contrôle et l'assistance des agences maritime.

f) Direction organisation et systèmes d'informations :

Cette structure est composée du directeur et son secrétariat, d'une équipe d'informaticiens. Elle est chargée d'assurer :

- La conception et la réalisation des systèmes d'information ;
- La conception et la gestion du dictionnaire des données de l'entreprise ;
- Les choix techniques sur les aspects hardware, software et réseaux ;
- Le développement et la rentabilisation des ressources informatiques ;
- L'efficacité des schémas organisationnels et informationnels ;
- La normalisation et la codification des procédures et supports ;
- Conception et mise en œuvre des schémas informationnels de l'entreprise en collaboration avec les fonctions centrales ;
- Participation à la définition du plan informatique conformément au schéma approuvé par la direction générale et dans le cadre de développement de l'entreprise ;
- Elaboration, et le suivi de la réalisation et la diffusion des manuels de procédures (adaptation et mise à jour).

g) Direction finances comptabilité et portefeuille :

Les tâches principales de la direction finance comptabilité et portefeuille sont :

- L'élaboration et le suivi des politiques en matière de comptabilisation, du budget et la gestion financière de l'entreprise ;
- L'élaboration et le suivi des procédures comptable ;
- La gestion centralisée de la trésorerie et la centralisation de la comptabilité des agences maritime et la comptabilité des autres activités ;
- La gestion du portefeuille de l'entreprise, ses filiales et ses différentes prises de participation ;
- La supervision et la finalisation du bilan comptable et fiscale de l'entreprise et le bilan consolidé du groupe.

3.3. La structure de la Direction finances comptabilité et portefeuille :

La DFCP est composé d'un département nommé « comptabilité entreprise » rattaché directement à la DFCP. Ce département est structuré par deux services, le service comptabilité Gemaform et le service comptabilité siège. L'organigramme de la DFCP est présenté dans l'annexe n° 3.

Le directeur de la DFCP a pour mission principal :

- 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.

3.3.1. Département comptabilité entreprise :

Ce département est responsable de la gestion et centralisation de la comptabilité de l'ensemble des activités de l'entreprise GEMA, le suivi de la comptabilité des agences maritime et l'élaboration des états financiers de l'entreprise. Le département comptabilité entreprise chapeaute deux services qui sont :

3.3.1.1. Service comptabilité siège :

La mission principale du service comptabilité siège est la tenue de la comptabilité générale liée au siège de l'entreprise GEMA, le comptable procèdent au jour le jour à l'enregistrement des différentes opérations en fur et à mesure de leur survenance.

3.3.1.2. Service comptabilité Gemaform :

Ce service a une relation directe avec le centre de formation gemaform, donc il est chargé de tenue la compatibilité générale de ce centre et fourni les informations nécessaires au département comptabilité entreprise pour des raisons de suivi et de centralisation.

4. Démarche de l'étude :

La présente étude porte sur l'évaluation et la comptabilisation de l'impôt sur le résultat de l'entreprise GEMA au titre de l'exercice 2015. Après une analyse minutieuse de l'ensemble des documents comptable et fiscal de l'entreprise, nous avons procédé a :

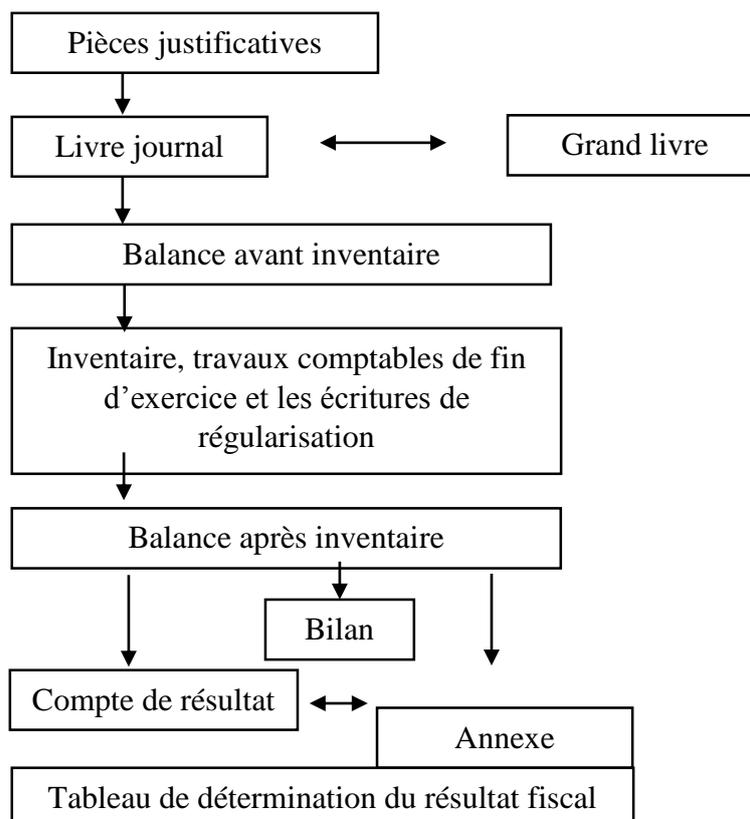
- La détermination et l'analyse du résultat comptable et fiscal de l'entreprise au titre de l'exercice 2015 ;
- Un essai de détermination des différences temporelles à partir du tableau de détermination du résultat fiscal de l'entreprise incluant les différentes réintégrations et déductions ;
- L'évaluation et la comptabilisation de l'impôt exigible au sein de l'entreprise GEMA ;
- L'évaluation et la comptabilisation de l'impôt différé au sein de l'entreprise GEMA ;

Section 2 : Détermination du résultat comptable et du résultat fiscal pour GEMA

Après 30 jours de stage pratique au sein de la DFCP au niveau de l'entreprise d'accueil GEMA, nous avons pu consulter les différents documents comptables et fiscaux des années 2014 et 2015. Dans ce point nous allons essayer de mettre l'accent sur la détermination du résultat comptable et fiscal de l'entreprise GEMA.

L'élaboration du résultat fiscal s'effectue à partir du résultat comptable. Ce dernier peut être évalué de deux manières citées précédemment dans la partie théorique. Le calcul et l'évolution du résultat comptable portera sur trois états financiers, à savoir : le bilan, le compte de résultat et l'état de variation des capitaux propre.

Le résultat comptable, soit bénéficiaire ou déficitaire, il figure au passif du bilan dans les capitaux propres. Mais cela après les travaux de fin d'exercice, les écritures de régularisation et la clôture des comptes. Donc on peut synthétiser l'opération de détermination du résultat comptable et puis le résultat fiscal comme suit :

Schéma N°04 : Etape de détermination du résultat comptable et résultat fiscal

Source : Elaboré par l'étudiant à travers les informations fournies par la DFCP

La détermination du résultat comptable pour l'entreprise GEMA s'effectue après la centralisation des comptabilités des agences maritimes et la comptabilité des autres activités (gemaform, Avitaillement). En raison du non-achèvement des états financiers relatif à l'exercice 2016, nous avons effectué notre étude sur le dernier exercice clos (2015).

1. Détermination et analyse du résultat comptable de l'entreprise GEMA :

1.1. Détermination du résultat comptable de l'entreprise GEMA à partir du bilan :

Le bilan constitue une des approches prévues par les dispositions du SCF pour l'évaluation du résultat comptable. Autrement dit, par la variation des capitaux propres entre le début et la fin de l'exercice.

1.1.1. Actif et Passif de l'entreprise GEMA :

La situation financière nette de l'actif et du passif de l'entreprise GEMA au titre de l'exercice 2015 est présentée respectivement dans l'annexe n° 4 et n° 5.

1.1.2. Le calcul du résultat comptable de l'entreprise GEMA à partir du bilan :

Dans ce point nous allons calculer le résultat comptable pour les exercices 2015 et 2014 à partir de la différence entre l'actif et le passif du bilan, comme suit :

Tableau N°06 : Calcul du résultat comptable à partir du bilan

Rubriques	Valeur	
	2015	2014
TOTAL ACTIFS	3 856 316 208,56	3 774 958 626,66
CAPITAUX PROPRES (hors résultat net)	2 051 521 613,81	1 957 200 669,48
PASSIF NON COURANT	303 498 544,99	281 770 237,13
PASSIF COURANT	1 305 468 882,11	1 270 378 272,29
TOTAL PASSIFS	3 660 489 040,91	3 509 349 178,90
RESULTAT NET	195 827 167,65	265 609 447,76

Source : Elaboré par l'étudiant à travers le bilan de l'entreprise GEMA

1.2. Détermination du résultat comptable de l'entreprise GEMA à partir du compte du résultat :

Le compte de résultat permet de déterminer les soldes intermédiaires de gestion ainsi que le résultat net de l'exercice qui représente la différence entre les produits (reçus ou à recevoir) et les charges liés à l'ensemble des activités de l'entreprise (activités ordinaires et hors

activités ordinaires, payées ou à payer), déduction faite de la participation des travailleurs et de l'impôt sur les bénéfices des sociétés.

1.2.1. Le compte du résultat de l'entreprise GEMA :

Le tableau du compte du résultat de l'entreprise GEMA au titre de l'exercice 2015 est présenté dans l'annexe n° 6.

1.2.2. Le calcul du résultat comptable de l'entreprise GEMA à partir du compte du résultat :

Après le calcul du résultat comptable à partir du bilan, nous allons évoquer dans ce point une autre méthode. Le calcul se fera à partir de la différence entre le total des produits et charges de l'exercice, comme suit :

Tableau N°07 : Calcul du résultat comptable à partir du compte du résultat

Rubriques	Valeur	
	2015	2014
Total des produits des activités ordinaires	1 003 134 619,50	868 247 698,63
Total des charges des activités ordinaires	807 307 451,85	602 638 250,87
Résultat net des activités ordinaires	195 827 167,65	265 609 447,76
Eléments extraordinaires (Produits)	-	-
Eléments extraordinaires (Charges)	-	-
Résultat extraordinaire	-	-
Résultat net de l'exercice	195 827 167,65	265 609 447,76

Source : Elaboré par l'étudiant à travers le compte du résultat de l'entreprise GEMA

1.3. Analyse du résultat comptable de l'entreprise GEMA :

L'entreprise GEMA a réalisé un résultat bénéficiaire de **195 827 167,65 DA** pour l'exercice 2015, mais ce résultat reste inférieur au résultat réalisé en 2014 qui est de **265 609 447,76 DA**.

La baisse du résultat de l'exercice 2015 par rapport à 2014 est de **26,27%**, cette diminution du bénéfice est expliquée par la constatation des pertes de valeurs sur les titres de participation. Le tableau suivant explique le niveau de ces pertes de valeurs :

Tableau N°08 : Le niveau des pertes de valeurs constaté à l'entreprise GEMA

Désignation	Exercice 2015	Exercice 2014	Variation
Valeurs brutes des titres de participations :			
Sud cargos Algérie	3 800 000,00	3 800 000,00	-
SAIDAL	79 418 410,00	79 418 410,00	-
Comarpex Algérie	21 000 000,00	21 000 000,00	-
S.I.H	1 148 000 000,00	1 029 000 000,00	119 000 000,00
Total des valeurs brutes (VB)	1 252 218 410,00	1 133 218 410,00	119 000 000,00
Pertes de valeurs constatées par société :			
Sud cargos Algérie	3 800 000,00	3 800 000,00	-
SAIDAL	16 418 410,00	23 418 410,00	- 7 000 000,00
Comarpex Algérie	21 000 000,00	-	21 000 000,00
S.I.H	163 792 040,70	-	163 792 040,70
Total des pertes de valeurs (PV)	205 010 450,70	27 218 410,00	177 792 040,70
Taux de dépréciation = PV/VB	16%	2%	

Source : Document interne à la DFCP

En 2015, et d'après le tableau nous remarquons l'existence d'une reprise sur la perte de valeur sur les titres SAIDAL avec un montant de **7 000 000,00 DA** et la constatation des pertes de valeurs sur les titres Comarpex et S.I.H, pour des montants respectifs de **21 000 000,00 DA** et **163 792 040,70 DA**. Alors une augmentation totale de **653%** des pertes de valeurs sur les titres de participation par rapport à l'exercice 2014.

Rapportées à la valeur brute globale des valeurs financières, ces pertes de valeur représentent des taux de dépréciation de 2% en 2014 et 16% en 2015.

2. Détermination et analyse du résultat fiscal de l'entreprise GEMA :

Le résultat fiscal est déterminé à partir du résultat comptable en procédant à des réajustements de certaine charges et produits pour tenir compte des règles fiscales. Ces réajustements apparaissent dans le tableau neuf dans la liasse fiscale.

2.1. Tableau de détermination du résultat fiscal :

L'état N° 9 de la liasse fiscale présente l'opération de passage du résultat comptable au résultat fiscal de l'exercice 2015 pour l'entreprise GEMA :

Tableau N°09 : Détermination du résultat fiscale

I. Résultat net de l'exercice (compte de résultat)	Bénéfice	195 827 167,65
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		860 000,00
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		570 878,29
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		-
Frais de réception non déductibles		-
Cotisations et dons non déductibles		24 000,00
Impôts et taxes non déductibles		1 183 242,57
Provisions non déductibles		36 041 065,99
Amortissements non déductibles		3 162 904,24
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	8 045 457,00
	Impôt différé (variation)	- 2 333 494,06
Participation des travailleurs aux bénéfices		40 000 000,00
Pertes de valeurs non déductibles		-
Amendes et pénalités		410 512,58
Autres réintégrations (*)		18 491 666,67
Total des réintégrations		106 456 233,28
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		3 194 901,00
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		-
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		200 950 000,00
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 (*)		67 194 434,26
Total des déductions		271 339 335,26
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 20		
Total des déficits à déduire		-
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	30 944 065,67
	Déficit	

Source : Elaboré par l'étudiant à travers le tableau 9 de la liasse fiscale de l'entreprise

2.2. Analyse des divergences fiscalo-comptables :

Après la détermination du résultat fiscal à travers le tableau 9 de la liasse fiscale, on va procéder au calcul de l'écart entre ce résultat et le résultat comptable et ensuite on va analyser la différence entre ces résultats.

2.2.1. Calcul de l'écart :

Le tableau suivant présente l'écart entre le résultat comptable et le résultat fiscal pour l'exercice 2015 de l'entreprise GEMA :

Tableau N°10 : L'écart fiscalo-comptable

	Montant
Résultat comptable	195 827 167,65
Résultat fiscal	30 944 065,67
Ecart	164 883 101,98

Source : Elaboré par l'étudiant

2.2.2. Analyse de la différence entre le résultat comptable et le résultat fiscal :

Selon l'écart calculé précédemment qui est de **164 883 101,98 DA**, on peut dire que le résultat fiscal est inférieur au résultat comptable. Car les déductions sont supérieures aux réintégrations.

Le total des déductions est de **271 339 335,26 DA**, constituée principalement par : les dividendes soumis déjà à l'IBS à hauteur de **74,05%**, les autres déductions de **24,76%** composées d'un montant de **18 904 444,35 DA** considéré comme intérêts non échus et d'un montant de **5 168 260,84 DA** qui constitue des reprises IFC (indemnité de fin de carrière) non utilisée.

Concernant les réintégrations avec un total de **106 456 233,28 DA**, on trouve un ensemble de charge non déductible fiscalement qui sont composées de :

- loyer de logement non affectés à l'exploitation d'un montant de **860 000,00 DA** ;
- cadeaux publicitaires d'un montant de **570 878,29 DA** ;
- amortissements véhicules de tourisme d'un montant de **3 162 904,24 DA** ;
- impôts et taxes non déductibles d'un montant de **1 183 242,57 DA** qui est constituée de taxes formation (apprentissage) de **883 242,57 DA** et de taxes véhicule de **300 000,00 DA** ;

- provisions non déductibles d'un montant de **36 041 065,99 DA** constituée par les provisions de conge d'un montant de **8 774 193,96 DA** et les indemnités de fin de carrière d'un montant de **27 266 872,03 DA** ;
- un montant de **8 045 457,00 DA** correspond à l'impôt exigible sur le résultat et une variation négative d'impôt différé d'un montant de **2 333 494,06 DA** ;
- un montant de **40 000 000,00 DA** correspond à la participation des travailleurs aux bénéfices ;
- amendes et pénalités d'un montant de **410 512,58 DA**, d'autres réintégrations d'un montant de **18 491 666,67 DA**.

L'écart entre le résultat comptable et le résultat fiscal 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.

Pour l'entreprise GEMA cet écart 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).

Pour les différences temporelles déductibles il y'a eu lieu de constaté un actif d'impôt différé et un passif d'impôt différé pour les différences temporelles imposables.

2.3. Essai de détermination des différences temporelles à partir du tableau de détermination du résultat fiscal (TDRF) :

Tableau N°11 : Détermination des différences temporelles à partir du TDRF

Différences temporelles	Base	Impôt	IDA/IDP
Provision de conge	8 774 193,96	2 284 878,00	IDA
Provision Indemnité fin de carrière	27 266 872,03	7 089 386,73	IDA
Participation des travailleurs au résultat	40 000 000,00	10 400 000,00	IDA
Intérêts courus non échus s/DAT	- 18 904 444,45	- 4 915 156,00	IDP
Reprise sur Provision Indemnité fin de carrière	- 5 168 260,84	- 360 700,00	IDA
Congé payé	- 8 121 730,43	- 1 867 998,00	IDA
Participation des travailleurs au résultat payé	- 26 000 000,00	- 6 500 000,00	IDA

Participation des travailleurs au résultat payé	- 35 000 000,00	- 8 050 000,00	IDA
Intérêts courus non échus s/DAT encaissé	18 491 666,65	4 253 083,33	IDP
Total différences temporelles		2 333 494,06	IDA

Source : Elaboré par l'étudiant

On remarque que le total des réintégrations et déductions représente des différences permanentes qui n'auront aucun effet fiscal futur, sauf certaines charges et produits. Pour les charges à réintégrer on trouve les provisions et la participation des travailleurs au résultat d'un montant de **76 041 065,99 DA** qui représente une différence temporelle déductible, d'où la naissance d'un actif d'impôt différé d'un montant de **19 774 264,73 DA**. Et pour les produits à déduire on trouve les intérêts courus non échus sur les dépôts à terme d'un montant de **18 904 444,35 DA** qui représente une différence temporelle imposable, cela va encourir la naissance d'un passif d'impôt différé d'un montant de **4 915 156,00 DA**.

Pour l'exercice 2015 on constate d'une part la reprise de la provision d'indemnité de fin de carrière, le paiement des congés et la participation des travailleurs au résultat, cela a permis pour l'entreprise de réajuster une partie de l'impôt différé actif d'un montant de **16 778 698,00 DA**, d'autre part l'encaissement des intérêts courus non échus sur les dépôts à terme a permis pour l'entreprise de réajuster une partie de l'impôt différé passif avec un montant de **4 253 083,33 DA**.

En effet, sur le total des différences temporelles découle un impôt différé actif d'un montant de **2 333 494,06 DA**, ce dernier est le même montant qui apparaît dans la variation d'impôts différé du tableau de détermination du résultat fiscal.

Section 3 : l'impôt exigible et l'impôt différé au sein de l'entreprise GEMA :

Après la détermination du résultat comptable et du résultat fiscal de l'entreprise GEMA, on va aborder dans cette section l'évaluation et la comptabilisation de l'impôt exigible et l'impôt différé pour l'exercice 2015.

1. L'impôt exigible :

1.1. Les base de calcul des acomptes :

Le calcul des acomptes s'effectue sur la base de l'impôt exigible du dernier exercice clos, pour déterminer les acomptes de l'exercice 2015, on va utiliser l'impôt exigible des exercices 2014 et 2013. Le tableau suivant présente le résultat fiscal et l'impôt exigible pour chaque exercice :

Tableau N°12 : détermination de l'impôt exigible

Exercice	2015	2014	2013
Résultat Fiscal	30 944 065,67	182 642 304,37	134 898 600,00
Taux de l'IBS	26%	23%	25%
L'impôt exigible	8 045 457,07	42 007 730,00	33 724 650,00

Source : Elaboré par l'étudiant à travers les documents de la DFCP

1.2. Le calcul des acomptes et le solde de régularisation :

Le tableau suivant explique le calcul des acomptes pour l'exercice 2015 :

Tableau N°13 : Les acomptes et le solde de liquidation

Les acomptes	Méthode de calcul	Montant	Délai de paiement
Premier acompte	$33\,724\,650,00 \times 0,3$	10 117 395,00	18/03/2015
Deuxième acompte	$(42\,007\,730,00 \times 0,3 \times 2) - 10\,117\,395,00$	15 087 243,00	17/06/2015
Troisième acompte	$(47\,487\,000,00 \times 0,3 \times 3) - 10\,117\,395,00 - 15\,087\,243,00$	17 533 662,00	17/11/2015
Total des acomptes		42 738 300,00	
IBS retenu à la source	$27\,650\,000,00 \times 10\%$	2 765 000,00	
Total		45 503 300,00	
IBS 2015	$30\,944\,065,67 \times 26\%$	8 045 457,00	Avril 2016
Solde à payer		-	
Excédent		37 457 843,00	

Source : Elaboré par l'étudiant à travers les documents de la DFCP

Le premier acompte de 2015 est calculé sur la base de l'impôt exigible de l'exercice 2013 qui s'élève à 33 724 650,00 DA. Après la détermination du résultat fiscal et l'impôt exigible de l'exercice 2014 avec un taux d'IBS de 23% selon la loi de finance 2015, l'entreprise procède au calcul du deuxième acompte avec la régularisation du premier acompte.

Le troisième acompte est calculé sur la base du résultat fiscal de l'exercice 2014 avec le nouveau taux de l'IBS qui est de 26% suivant les dispositions de la loi de finance

complémentaire 2015. Cet acompte contient la régularisation du premier et du deuxième acompte suite au changement du taux de l'IBS

La déclaration et le versement des acomptes provisionnels et le solde de liquidation s'effectue dans la déclaration mensuelle (Série G N°50) qui doit être souscrite à la recette des impôts, quant à la déclaration de l'IBS elle s'effectue dans la déclaration annuelle (Série G N°4).

A partir du tableau précédent on remarque que le total des acomptes provisionnels qui est de **45 503 300,00 DA** est supérieur au montant de l'impôt exigible dû au titre de l'exercice 2015, la différence qui est de **37 457 843,00 DA** est considérée comme une créance d'impôt sur les bénéficiaires des sociétés (un avoir fiscal).

1.3. Le traitement comptable de l'impôt exigible :

1.3.1. L'enregistrement comptable des acomptes :

L'entreprise comptabilise le versement des acomptes provisionnels selon l'ordre chronologique du paiement :

- **1^{er} acompte :**

Compte		18/03/2015	Montant	
Débit	Crédit		Débit	Crédit
444080	512000	Acomptes sur (IBS) Banques comptes courants Versement du premier acompte	10 117 395,00	10 117 395,00

- **2^{ème} acompte :**

Compte		17/06/2015	Montant	
Débit	Crédit		Débit	Crédit
444080	512000	Acomptes sur (IBS) Banques comptes courants Versement du deuxième acompte	15 087 243,00	15 087 243,00

▪ 3^{ème} acompte :

Compte		17/11/2015	Montant	
Débit	Crédit		Débit	Crédit
444080	512000	Acomptes sur (IBS) Banques comptes courants Versement du troisième acompte	17 533 662,00	17 533 662,00

1.3.2. L'enregistrement comptable de l'impôt exigible :

Compte		/04/2016	Montant	
Débit	Crédit		Débit	Crédit
695000	444500	Impôt sur les bénéfices des sociétés Etat, IBS Constatation de l'IBS de l'exercice clos 2015	8 045 457,00	8 045 457,00

1.3.3. L'enregistrement comptable du solde de liquidation :

L'écriture comptable du solde de liquidation :

Compte		Libellé	Montant	
Débit	Crédit		Débit	Crédit
444500		Etat, IBS	8 045 457,00	
444140		Créance sur IBS	37 457 843,00	
	444080	Acomptes sur (IBS)		42 738 300,00
	442560	IBS retenu à la source		2 765 000,00
		Constatation d'un avoir fiscal sur IBS		

2. Actif et passif d'impôt différé au sein de l'entreprise GEMA :

L'entreprise GEMA constate des provisions d'indemnité de fin de carrière, des provisions d'indemnité de congé, la participation des travailleurs au bénéfice et les produits à recevoir sur placement. Cela va encourir à la naissance d'impôts différés sur la différence temporelle entre la constatation comptable et sa prise en considération dans le résultat fiscal des exercices futur.

Pour les provisions et la participation des travailleurs au bénéfice, sa base comptable (le montant de la provision et la participation) est supérieure à sa base fiscale qui est nulle (non déductible au titre de l'exercice 2015), d'où la constatation d'un impôt différé actif.

Pour les produits à recevoir sur placement (intérêt courus non échus), sa base comptable (le montant des intérêts) est supérieure à sa base fiscale qui est nulle (non imposable au titre de l'exercice 2015), ce qui implique la constatation d'un impôt différé passif.

2.1. Traitement des actifs d'impôt différé au sein de l'entreprise GEMA :

On va aborder dans ce point la constatation et l'ajustement des impôts différés actifs effectués au sein de l'entreprise GEMA au titre de l'exercice 2015.

2.1.1. Les indemnités de fin de carrière :

Selon le point 136-2 du SCF, à chaque fin d'exercice l'entreprise constate sous forme de provision le montant des engagements en matière de pension, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison du départ à la retraite des membres de son personnel.

Ces provisions sont déterminées sur la base de la valeur actualisée de l'ensemble des obligations de l'entité vis-à-vis de son personnel, en utilisant des hypothèses de calcul et des méthodes actuarielles adaptées.

Pour l'entreprise GEMA, la provision d'indemnité de fin de carrière pour l'exercice 2015 est évaluée à **27 266 872,03 DA**, d'où l'obligation de constater un impôt différé actif d'un montant de $(27\,266\,872,03 \times 26\%) = \mathbf{7\,089\,386,73\ DA}$. Le traitement comptable est le suivant :

▪ Constatation de la provision :

Compte		31/12/2015	Montant	
Débit	Crédit		Débit	Crédit
681300	153000	Dotation aux provisions d'IFC Provisions d'IFC Constatation de la provision d'IFC de l'exercice 2015	27 266 872,03	27 266 872,03

▪ **Constatation de l'impôt différé actif (IDA) :**

Compte		31/12/2015	Montant	
Débit	Crédit		Débit	Crédit
133000	692000	Impôts différés actif Imposition différée actif Constatation de l'IDA sur la provision d'IFC	7 089 386,73	7 089 386,73

Suite à des événements qui concernent certains employés, l'entreprise GEMA constate une reprise d'indemnité de fin de carrière d'un montant de **5 168 260,84 DA**, cela va engendrer l'annulation de l'impôt différé actif qui concerne cette provision non utilisée d'un montant de **360 700,00 DA**. Le traitement comptable est le suivant :

▪ **Constatation de la reprise sur provision :**

Compte		31/12/2015	Montant	
Débit	Crédit		Débit	Crédit
153000	781600	Provisions d'IFC Reprise sur provisions d'IFC Reprise d'une provision d'IFC	5 168 260,84	5 168 260,84

▪ **Ajustement de l'impôt différé actif (IDA) :**

Compte		31/12/2015	Montant	
Débit	Crédit		Débit	Crédit
692000	133000	Imposition différée actif Impôts différés actif Annulation de l'IDA	360 700,00	360 700,00

2.1.2. Les indemnités de congé :

L'entreprise GEMA constate des provisions d'indemnité de congé à chaque fin d'exercice, pour l'exercice 2015 la provision d'indemnité de congé s'élève à **8 774 193,96 DA**. La réglementation fiscale en vigueur prévoit que cette charge n'est déductible que sur l'exercice de son paiement (2016), donc l'existence d'une différence temporelle déductible, d'où il y a lieu de constater un impôt différé actif d'un montant de $(8\,774\,193,96 \times 26\%) = 2\,284\,878,00$ **DA**. Le traitement comptable est le suivant :

▪ **Constatation de la charge à payer (congrés payés) :**

Compte		31/12/2015	Montant	
Débit	Crédit		Débit	Crédit
631320	428632	Rémunérations du personnel (congrés payés) Personnel, congré à payer Constatation de la provision des congrés pour l'exercice 2015	8 774 193,96	8 774 193,96

▪ **Constatation de l'impôt différé actif (IDA) :**

Compte		31/12/2015	Montant	
Débit	Crédit		Débit	Crédit
133000	692000	Impôts différés actif Imposition différée actif Constatation de l'IDA sur la provision des congrés de l'exercice 2015	2 284 878,00	2 284 878,00

En 2015 l'entreprise GEMA effectue le paiement des droits de congré provisionné en 2014 qui s'élève à 8 121 730,43 DA, donc il y'a eu lieu d'ajuster l'impôt différé concerné qui est de **1 867 998,00 DA**. Le traitement comptable est le suivant :

▪ **Constatation du paiement des droits de congrés :**

Compte		2015	Montant	
Débit	Crédit		Débit	Crédit
428632	512000	Personnel, congré à payer Banque : comptes courants Paiement des congrés	8 121 730,43	8 121 730,43

▪ **Ajustement de l'impôt différé actif (IDA) :**

Compte		31/12/2015	Montant	
Débit	Crédit		Débit	Crédit
692000	133000	Imposition différée actif Impôts différés actif Récupération de l'IDA suite au paiement des congrés	1 867 998,00	1 867 998,00

2.1.3. La participation des travailleurs au résultat :

Selon l'avis de la commission de normalisation des pratiques comptables et des diligences professionnelles, la participation des travailleurs au bénéfice est une forme de rémunération dont les bases de calculs sont liées au résultat de l'exercice. Cette participation devrait être considérée comme charge de l'exercice concerné sur la base du montant décidé par le conseil d'administration ou l'organe habilité, bien que se montant à distribuer soit soumis à l'approbation de l'assemblée générale.

Pour l'entreprise GEMA le montant de la participation des travailleurs au bénéfice approuvé au titre de l'exercice 2015 s'élève à **40 000 000,00 DA**. Ce montant est constaté comme charge de l'exercice 2015, mais sur le plan fiscal, elle sera déduite du bénéfice imposable lors du versement de la somme au profit des bénéficiaires.

La différence entre la constatation comptable et la déductibilité fiscal est une différence temporelle, d'où la constatation d'un actif d'impôt différé d'un montant de : $(40\,000\,000,00 \times 26\%) = 10\,400\,000,00$ DA. Les écritures comptables sont les suivantes :

▪ **Constatation de la charge à payer (participation des travailleurs au bénéfice) :**

Compte		31/12/2015	Montant	
Débit	Crédit		Débit	Crédit
691000	428691	Participation des travailleurs au bénéfice de l'exercice Personnel, charge à payer Constatation de la participation des travailleurs au bénéfice de l'exercice 2015	40 000 000,00	40 000 000,00

▪ **Constatation de l'impôt différé actif (IDA) :**

Compte		31/12/2015	Montant	
Débit	Crédit		Débit	Crédit
133000	692000	Impôts différés actif Imposition différée actif Constatation de l'IDA	10 400 000,00	10 400 000,00

En ce qui concerne les exercices 2014 et 2013, l'entreprise GEMA a effectué le paiement de la charge relative à la participation des travailleurs au bénéfice des exercices 2014

et 2013 qui s'élève respectivement à **35 000 000,00 DA** et a **26 000 000,00 DA**. Donc il y'a eu lieu d'ajuster l'impôt différé actif concerné qui s'élève a :

- $(35\ 000\ 000,00 \times 23\%) = 8\ 050\ 000,00$ DA pour l'exercice 2014 ;
- $(26\ 000\ 000,00 \times 25\%) = 6\ 500\ 000,00$ DA pour l'exercice 2013.

Les écritures comptables sont les suivantes :

- **Constatation du paiement de la participation des travailleurs au bénéfice relative à l'exercice 2014 :**

Compte		2015	Montant	
Débit	Crédit		Débit	Crédit
428691	512000	Personnel, charge à payer Banque : comptes courants Paiement de la participation des travailleurs au bénéfice de l'exercice 2014	35 000 000,00	35 000 000,00

- **Constatation du paiement de la participation des travailleurs au bénéfice relative à l'exercice 2013 :**

Compte		2015	Montant	
Débit	Crédit		Débit	Crédit
428691	512000	Personnel, charge à payer Banque : comptes courants Paiement de la participation des travailleurs au bénéfice de l'exercice 2013	26 000 000,00	26 000 000,00

- **Ajustement de l'impôt différé actif (IDA) suite au paiement de la participation des travailleurs au bénéfice de l'exercice 2014 :**

Compte		2015	Montant	
Débit	Crédit		Débit	Crédit
692000	133000	Imposition différée actif Impôts différés actif Récupération de l'IDA	8 050 000,00	8 050 000,00

- **Ajustement de l'impôt différé actif (IDA) suite au paiement de la participation des travailleurs au bénéfice de l'exercice 2013 :**

Compte		2015	Montant	
Débit	Crédit		Débit	Crédit
692000	133000	Imposition différée actif Impôts différés actif Récupération de l'IDA	6 500 000,00	6 500 000,00

2.2. Traitement des passifs d'impôt différé au sein de l'entreprise GEMA :

Dans ce point nous allons présenter la constatation et l'ajustement de l'impôt différé passif au niveau de l'entreprise GEMA au titre de l'exercice 2015.

2.2.1. Produit à recevoir sur placement (intérêt couru non échus) :

Parmi les opérations comptables génératrices d'impôt différé passif, nous citons les produits à recevoir sur placement (intérêt courus non échus). L'entreprise GEMA est tenue de calculer et de comptabiliser à la fin de l'exercice les intérêts courus non échus sur ces placements auprès de la banque extérieure d'Algérie (BEA), cela en vue du rattachement des produits à l'exercice qui les concerne.

A la fin de l'exercice ces intérêts à recevoir ont une valeur comptable de **18 904 444,45 DA**. La base fiscale de ces intérêts à recevoir est nulle. L'entreprise GEMA calcule et comptabilise un impôt différé passif sur ces intérêts à recevoir qui s'élève à $(18\,904\,444,45 \times 26\%) = 4\,915\,156,00$ DA. Les écritures comptables sont les suivantes :

- **Constatation du produit à recevoir sur placement :**

Compte		31/12/2015	Montant	
Débit	Crédit		Débit	Crédit
518700	768511	Produits à recevoir sur placement Revenus des actifs financiers Constatation des intérêts courus non échus	18 904 444,45	18 904 444,45

▪ **Constatation de l'impôt différé passif (IDP) :**

Compte		31/12/2015	Montant	
Débit	Crédit		Débit	Crédit
693000	134000	Imposition différée passif Impôts différés passif Constatation de l'IDP sur les intérêts courus non échus au titre de l'exercice 2015	4 915 156,00	4 915 156,00

En 2015, suite à l'encaissement du montant des intérêts courus non échus relatif à l'exercice 2014 qui est de 18 491 666.65 DA, l'entreprise GEMA ajuste l'écriture comptable de l'impôt différé passif comptabilisé en 2014 lié à ces intérêts courus non échus.

Le montant de cet ajustement s'élève à **4 253 083,33 DA**. Les écritures comptables sont les suivantes :

▪ **Constatation de l'encaissement des intérêts :**

Compte		2015	Montant	
Débit	Crédit		Débit	Crédit
512000 442560	518700	Banque : comptes courant IBS retenu à la source Produits à recevoir sur placement Encaissement des intérêts	16 642 499,98 1 849 166,67	18 491 666,65

▪ **Ajustement de l'impôt différé passif (IDP) :**

Compte		31/12/2015	Montant	
Débit	Crédit		Débit	Crédit
134000	693000	Impôts différés passif Imposition différée passif Récupération de l'IDP sur les intérêts courus non échus relatifs à l'exercice 2014	4 253 083,33	4 253 083,33

3. Synthèse : Constat et recommandation

Ce point portera sur les constats essentiellement remarqués suivis de recommandations que nous avons jugées nécessaires :

3.1. Constats :

L'ensemble des constats souligné :

- L'entreprise GEMA établit ses comptes selon le système comptable financier ;
- L'entreprise GEMA calcule son résultat fiscal selon les règles fiscales en vigueur ;
- Le total des acomptes provisionnels est nettement supérieur au montant de l'impôt exigible ;
- L'entreprise GEMA applique la méthode du report d'impôt (impôt différé) ;
- L'absence d'un détail sur les autres réintégrations et déductions dans la liasse fiscale ;
- Aucune révision n'a été effectuée pour les impôts différés à la clôture de l'exercice ;
- Une insuffisance d'informations à fournir en annexe sur les impôts différés ;
- Le tableau de passage du résultat comptable au résultat fiscal permet le recensement des différences temporelles ;
- L'entreprise GEMA présente dans ses états financiers l'impôt exigible, les impôts différés actif et passif distinctement aux autres actifs et passifs.
- Le directeur de la DFCP est la seule personne qui maîtrise les règles du bilan fiscal, de ce fait, les travaux ne font pas l'objet d'un autre contrôle.

3.2. Recommandation :

On recommande ce qui suit :

- L'entreprise pourra se dispenser d'effectuer des versements d'acomptes en remettant à la direction des impôts une déclaration sur l'excédent du versement ;
- Etablir dans un état annexe à joindre un détail sur les autres réintégrations et déductions de la liasse fiscale ;
- La révision des impôts différés à la clôture de chaque exercice et la prise en compte des changements du taux d'imposition, afin de présenter la réalité économique de l'entreprise ;
- Les informations concernant les impôts différés figurent dans l'annexe que l'entreprise GEMA devra fournir sont : (l'origine, montant, date d'expiration, méthode de calcul,

enregistrement en comptabilité). Cela pour une meilleure présentation de l'annexe et pour permettre aux utilisateurs de l'information financière une compréhension et une interprétation facile ;

- S'intéresser au capital humain dans l'entreprise GEMA à travers les formations et les séminaires plus particulièrement sur les impôts différés et l'actualité fiscale ;
- Etablir un guide de procédures qui décrit la méthode d'évaluation, de comptabilisation et de présentation de l'impôt sur le résultat qui tient compte de l'impôt exigible et de l'impôt différé.
- Analyse et suivi des comptes de bilan qui concerne la TVA, la TAP, l'impôt exigible et les impôts différé actif et passif.

Conclusion :

L'étude pratique nous a permis d'avoir une image de l'évaluation comptable au sein de l'entreprise algérienne, d'avoir une idée sur l'application du système comptable financier au niveau de l'entreprise GEMA, et en particulier le sujet de l'évaluation et la comptabilisation de l'impôt sur le résultat selon ce système.

Nous avons remarqué que le résultat comptable de l'entreprise GEMA diffère du résultat fiscal. Ce dernier présente un ensemble d'ajustements extracomptables sur le résultat comptable conformément à des règles fiscales imposées par la direction des impôts. Le décalage entre le système comptable financier et la législation fiscale explique l'impact de cette dernière sur le résultat comptable de l'entreprise GEMA.

L'application des règles du système comptable financier et l'adoption de la norme comptable internationale 12 « impôt sur le résultat » a permis pour l'entreprise d'éliminer ce décalage à travers la technique de l'impôt différé.

Conclusion Générale

Conclusion générale :

L'harmonisation internationale de la comptabilité, se base essentiellement sur les normes internationales de comptabilité élaborées à des fins économiques et cela pour définir une vacation commune pour l'établissement de documents financiers uniformes pour l'ensemble des entreprises, afin d'assurer une fidélité et une comparabilité des données comptables, qui permettent aux utilisateurs, en particulier les investisseurs, la connaissance réelle de la situation financières de l'entreprise.

La modification des normes comptables n'a pas cessé en fonction des changements intervenant au niveau de l'environnement économique en passant des normes internationales de comptabilité (IAS) à des normes internationales d'informations financières (IFRS).

L'Algérie à son tour a essayé d'adapter son système comptable avec un ensemble de réformes comptable fondées sur les règles comptables internationales par l'application du système comptable financier (SCF) qui a pour socle le référentiel international IAS/IFRS. Cependant, on est à la huitième année depuis la première application du SCF, mais les entreprises algériennes rencontrent toujours des difficultés d'application intégrale du SCF surtout en matière des règles particulières d'évaluation, de comptabilisation et de présentation. Parmi ces difficultés il y'a lieu de citer l'impôt sur le résultat.

La relation entre la comptabilité et la fiscalité est très importante, cette relation est expliquée par l'impact des règles fiscales sur les règles comptable. En Algérie, l'écart entre la comptabilité et la fiscalité provient principalement de la convergence du SCF vers les normes internationales IFRS, d'où la législation fiscale doit modifier et améliorer les règles fiscales pour éliminer tous les obstacles liés à l'application du SCF.

La différence entre le résultat comptable et le résultat fiscal est la conséquence de la différence entre la loi fiscale et les règles du système comptable financier, cette différence impact l'impôt sur le résultat qui trouve son traitement dans la norme internationale 12 « impôt sur le résultat ».

L'adoption de la norme internationale 12 par le SCF a permis d'une part aux entreprises algériennes de traiter la différence entre le résultat comptable et le résultat fiscal pour déterminer l'impôt exigible et l'impôt différé, et d'autre part de présenter ces impôts dans les états financiers pour donner une image fidèle sur la situation économique de l'entreprise.

❖ Constats et Test d'hypothèses :

- 1) Le contenu du système comptable financier, est compatible avec les normes comptables internationales IFRS, et d'avantage que les textes du système comptables et financiers s'appuient sur le référentiel IFRS. Ce qui confirme la première hypothèse.
- 2) Le résultat comptable est calculé selon les règles du système comptable financier, ce résultat est considéré comme la base de calcul du résultat fiscal avec un ensemble de réajustement selon des règles fiscales ;
- 3) L'indépendance du système comptable financier par rapport au système fiscal algérien conduit à la naissance des différences temporelles et d'autres permanentes entre le résultat comptable et fiscal ;
Le deuxième et le troisième constat confirme la deuxième hypothèse.
- 4) La détermination du résultat fiscal est présenté dans la liasse fiscal plus précisément dans l'état n° 09 ;
- 5) Le SCF n'est pas explicite en matière de traitement des impôts différés lors de leurs dénouements ;
- 6) La différence entre la base comptable et la base fiscal d'un actif ou d'un passif engendre des impôts différés actif ou passif.
- 7) Aucune divergence entre le SCF et le référentiel internationale IFRS en matière d'évaluation, de comptabilisation et de présentation de l'impôt exigible et l'impôt différé. Ce qui confirme la troisième hypothèse ;
- 8) La Société Générale Maritime (GEMA) applique les règles du système comptable financier en matière d'évaluation, de comptabilisation et de présentation de l'impôt exigible et l'impôt différé ;
- 9) La non-révision des impôts différés à la clôture de chaque exercice et la non-prise en compte des changements du taux d'imposition par l'entreprise GEMA ;
- 10) L'insuffisance des informations à fournir en annexe sur l'impôt différé actif et passif ;
D'après les trois derniers constats on infirme la quatrième hypothèse.

❖ Les recommandations :

On propose les solutions suivantes :

- L'amélioration de la législation fiscale à travers un essai de rapprochement entre les règles fiscales et les règles comptables ;

- Le perfectionnement du système fiscal algérien pour maintenir la fraude, l'évasion et la concurrence fiscale ;
- Rendre plus explicite certaine modalité particulière d'évaluation et de comptabilisation plus précisément les impôts différés ;
- Les entreprises doivent Accorder plus d'importance à l'application des règles du système comptable financier y compris la notion d'impôt différé pour une présentation fidèle des états financiers.
- La création des post graduation spécialisé dans toutes les universités afin de former les employés et les cadre d'entreprise pour une bonne maîtrise du SCF ;
- L'organisation annuelle des séminaires sur les actualités de loi de finances en matière d'impôt.

❖ **Les perspectives de la recherche :**

Afin d'enrichir, développer et compléter le manque dans notre sujet relative à l'impôt sur le résultat, nous espérons que ce thème se consolide avec d'autre recherche à titre d'exemple :

- L'impôt différé et la consolidation des comptes ;
- L'impôt différé : impôt réel ou fictif ;
- L'impact des impôts différés sur l'information comptable et financière ;
- Les modalités pratiques d'établissement de la liasse fiscal ;
- La préparation de la liasse fiscale dans un contexte d'autonomie du droit fiscal et du droit comptable et des créances acquises ;

Références bibliographiques

Références bibliographiques**1. Ouvrages :**

- Ahmed MIMECHE et Amar KADDOURI : « Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF » de 2007, ENAG EDITIONS
- B. COLASSE « Harmonisation comptable international », Encyclopédie de comptabilité, de contrôle de gestion et d'audit, éditions Economica, 2000
- Bailly L., "Comprendre les IFRS", 2ème édition, Maxime, Paris, 2005
- BARBE Odile, DIDELOT Laurent, « Maitriser les IFRS », Editions Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2012
- Barbu. E, « 40 ans de recherche en harmonisation comptable internationale ». Normes et Mondialisation, France, 2004
- Barki M., "Comptabilité fiscale de l'entreprise", édition ICA, Alger, 2007
- Bruno COLMANT, Pierre-Armand MICHEL..., Les normes IAS-IFRS une nouvelle comptabilité financière, Pearson France, 2013
- CNC, Manuel de comptabilité financière, conforme à la loi 11-07 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier, Edition 2011
- Djelloul Saci « Comptabilité de l'entreprise et système économique expérience algérienne », OPU 1986
- Eric Tort, Les points clés du référentiel comptable international : les principales normes IAS/IFRS, Gualino éditeur, Lextenso éditions, 2016
- Grandguillot Francis, Grandguillot Béatrice, L'essentiel du droit fiscal, Editeur : Gualino, 2017
- HAMAM Moussa, Comptabilité générale selon le SCF et les normes IFRS, Tome1, Édition le Savoir, 2011.
- Heem G, Lire les états financiers en IFRS, Edition d'Organisation, 2004
- JAN-JACQUES Julian, les normes comptables internationales IAS-IFRS, 2ème édition FOUCHER, 2007
- Mansour Ben Amara et Hocine Bouznad, Le droit fiscal selon les normes IAS/IFRS, Editions Houma, Bouzaréah, Alger, 2012.
- Monique Hinard, et autres, Comptabilité et fiscalité, presse universitaires de France, paris, France 1988
- OBERT Robert, pratiques des normes IFRS, 5ème édition Dunod, Paris, 2013.

- Peter WALTON, La Comptabilité Anglo-saxonne, 3ème édition La Découverte, paris, 2008
- Pwc, « IFRS Arrêté des comptes 2016 », Mémento Expert, Editions Francis Lefebvre, paris, 2016
- Robert OBERT, Pratique des normes IAS/IFRS : 40 cas d'application, Dunod, 2005.
- Stéphan BRUN, L'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS, 3ème édition Gualino, Paris 2006.
- Stéphane BRUN, Guide d'application des NORMES IAS/IFRS, édition BERTI Alger, 2011.
- Stéphane BRUN, L'essentiel des Normes Comptables internationales IAS/IFRS. Édition Gualino éditeur, 2004
- Wolfgang Dick et Franck Missonier-Piera, Comptabilité financière en IFRS, PEARSON
- Wolfgang Dick, Franck Missonier-Piera, « Comptabilité financière en IFRS », Editions Pearson, 2008

1. Revues et articles :

- Article sur la réforme comptable en Algérie et les conditions de sa réussite (Tlamsi Chabane), publié dans El Watan le 08-08-2010.
- Eric Delesalle. L'IMPOT DIFFERE : DES PRATIQUES COMPTABLES A AMELIORER..., 22EME CONGRES DE L'AFC, May 2001, France, 2001.
- Madani BEN BELGHITHE, Problématique de la normalisation comptable- expérience d'Algérie, revue de chercheur, n°01, université d'OUARGLA, Algérie, 2002
- OULD AMER Smail, La normalisation comptable en Algérie : Présentation du nouveau système comptable et Financier, Revue des Sciences Économiques et de Gestion, N°10, Université Ferhat ABBES –SETIF
- ZITOUNI Faouzi, « les impôts différés entre la théorie comptable et la pratique fiscale »', El WATAN Economique, article paru le 17.02.2014

2. Thèses et mémoires :

- ABDESLAM OUKHELLOU, problématique et démarche de révision des impôts différés, mémoire pour l'obtention de diplôme national d'expert-comptable, Casablanca, Maroc, 2006.

- Assia moula, L'impôt différés : Une perception économique de l'impôt sur le résultat et un vecteur de communication, Mémoire de fin d'études master, Finance et Comptabilité, Ecole supérieur de commerce, 2014.
- Karim MHEDHBI, Analyse de l'Effet de l'Adoption des Normes Comptables Internationales sur le Développement et la Performance des Marchés Financiers Émergents, Thèse préparée à l'Institut Supérieur de Comptabilité & d'Administration des Entreprises de l'Université de la Manouba, Tunisie.
- 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.
- Ould Khesal Imane, L'impact de divergence entre les règles comptables et les règles fiscales sur l'entreprise économique, mémoire de master en science commerciale et financière, Ecole Supérieure de Commerce, Kolea, Tipaza, 2015/2016
- 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.
- ZICHEM Hafida, Traitement comptable des immobilisations de l'entreprise selon les nouvelles normes algériennes « SCF », Mémoire de magister en sciences économiques, Université Mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou, Juin 2012.

3. Documents :

- Besseghi Mourad, Le système comptable financier : analyse comparée, document de travail de l'ordre national des experts comptables, commissaires aux comptes
- KPMG Algérie, « Guide investir en Algérie », Edition 2016
- Ministère des finances, direction générales des impôts, guide fiscaux, Guide pratique des déclarations fiscales, Alger, 2015
- Ministère des finances, direction générales des impôts, guide fiscaux, guide pratique de contribuable, 2017

4. Conférences 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.
- Direction générale de la comptabilité, Ministère des finances, conférence de presse, 04/02/201
- UNICOM Formation, « Présentation de l'impôt sur le résultat : Impôt exigible et impôt différé selon le référentiel IFRS et SCF », Alger, juin 2011

5. Textes et Réglementations :

- 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 2017
- Code IFRS, 2016
- COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES, Observations concernant certains articles du règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil, du 19 juillet 2002, sur l'application des normes comptables internationales ainsi que la quatrième directive (78/660/CEE) du Conseil, du 25 juillet 1978, et la septième directive (83/349/CEE) du Conseil, du 13 juin 1983, sur la comptabilité.
- Décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n° 07-11, J.O. N° 27, du 28 mai 2008
- Journal Officiel de la République Algérienne n° 19 relatif au système comptable financier, 25 mars 2009.
- Journal officiel de la République Algérienne n°27 du 28 mai 2008.
- La loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier, Journal Officiel de la République Algérienne n°74.
- La norme comptable internationale 01 « présentation des états financiers ».
- La norme comptable internationale 12 « Impôt sur le résultat ».

6. Sites web :

- www.cnc.dz
- www.cn-onec.dz
- www.étudier.com
- www.focusifrs.com
- www.gema-group.com
- www.IASB.org
- www.iasplus.com
- www.ifrs.org
- www.joradp.dz
- www.journaldunet.com
- www.mfdgi.gov.dz
- www.pwcalgerie.pwc.fr

Annexes

Annexe N°01 : Tableau de détermination du résultat fiscal

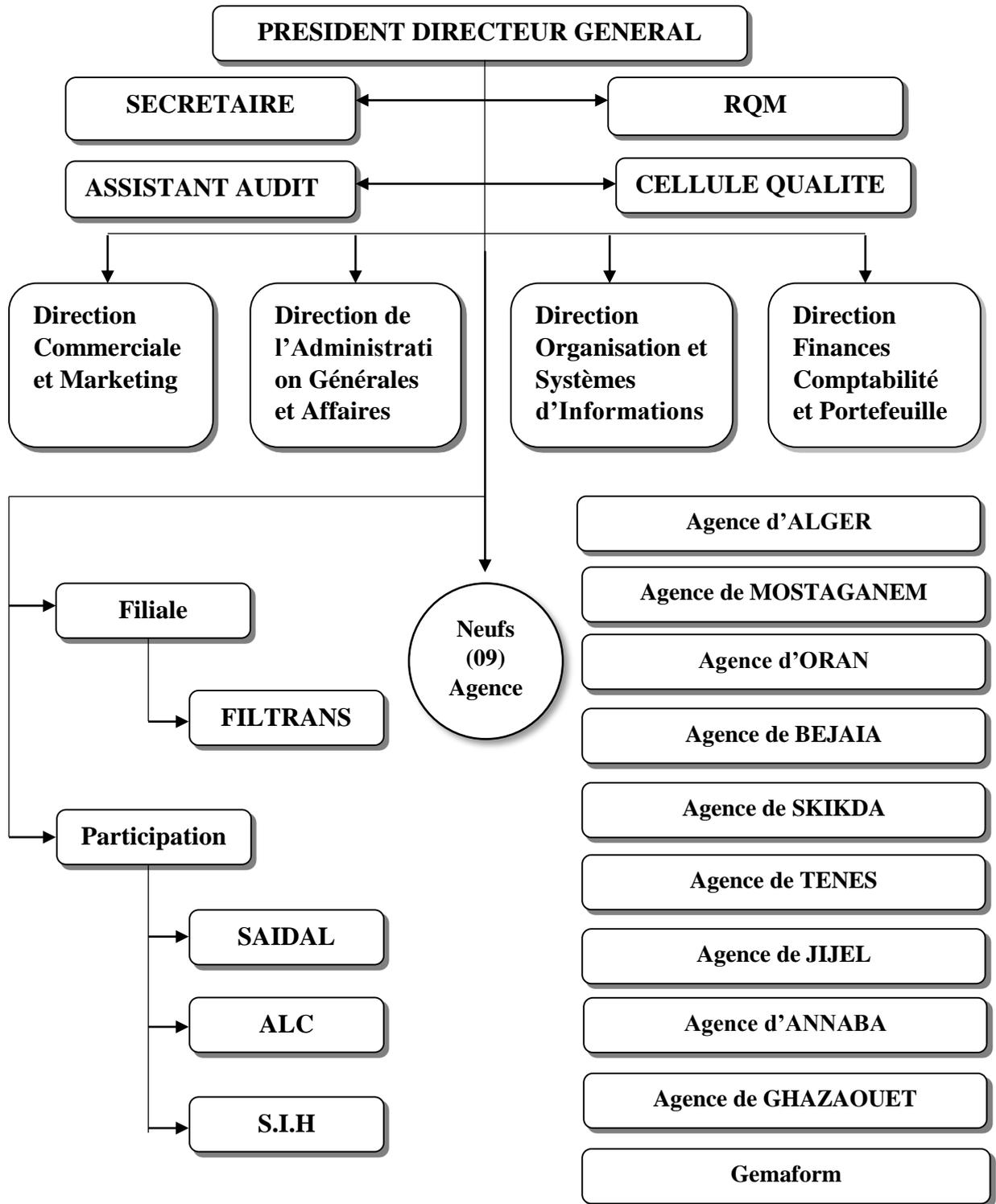
9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :

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)	
Participation des travailleurs aux bénéfices		
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-values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf. art 147 bis du CIDTA)		
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		
Total des déficits à déduire		
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	
	Déficit	

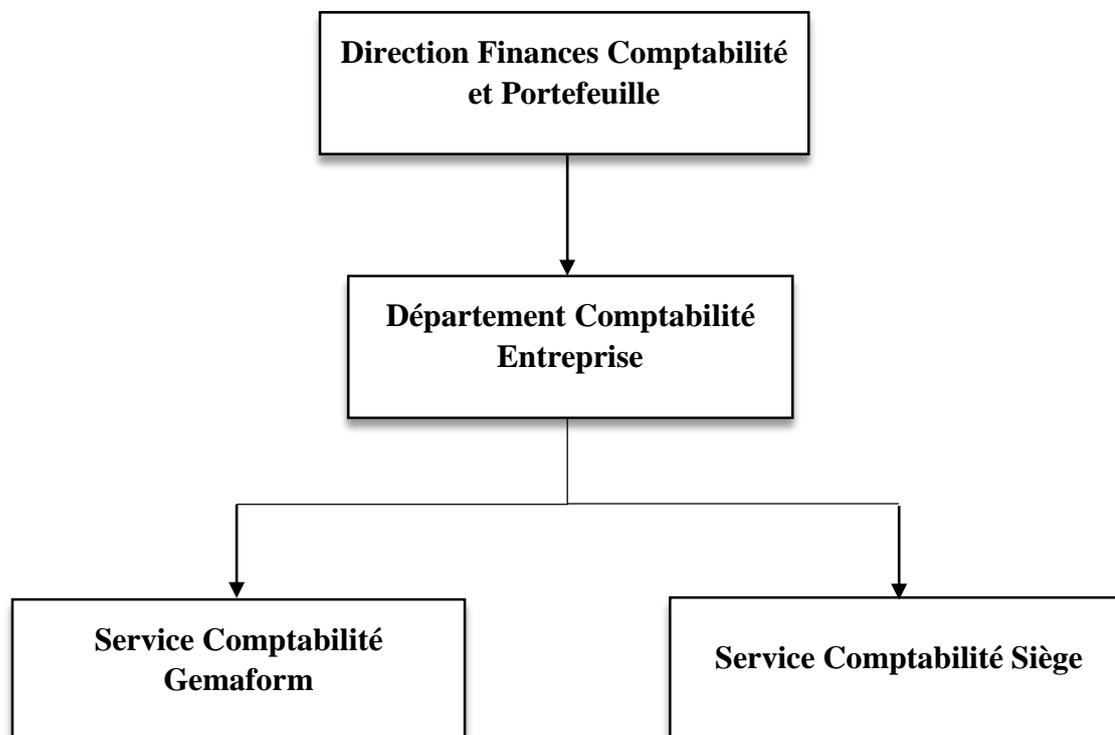
(*) A détailler sur état annexe à joindre.

Source : Note de la DGI

Annexe N°02 : Organigramme de L'EPE/ Société Générale Maritime /SPA



Source : Document interne à la DFCP

Annexe N°03 : Organigramme de la DFCP

Source : Elaboré par l'étudiant

Annexe N°04 : Actif du bilan de l'entreprise GEMA

ACTIF	Note	2015 Bruts	2015 AMORT/PROV	2015 Nets	2014 Nets
ACTIFS IMMOBILISE (NON COURANTS)					
Ecart d'acquisition – goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		27 002 612,77	26 565 754,43	436 858,34	282 758,34
Immobilisations corporelles		562 915 653,34	137 375 482,59	425 540 170,75	430 249 038,32
Terrains					
Bâtiments		169 869 539,62	46 214 750,72	123 654 788,90	132 502 641,80
Autres immobilisations corporelles		152 312 523,63	91 160 731,87	61 151 791,76	55 013 806,43
Immobilisations en concession		204 325 100,00		204 325 100,00	204 325 100,00
Immobilisations encours		36 408 490,09		36 408 490,09	38 407 490,09
Immobilisations financières		2 751 064 941,50	258 868 367,37	2 492 196 574,13	2 301 010 964,77
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées		1 494 668 472,58	258 868 367,37	1 235 800 105,21	1 348 450 062,58
Autres titres immobilisés		1 220 000 000,00		1 220 000 000,00	920 000 000,00
Prêts et autres actifs financiers non courants		1 675 998,80		1 675 998,80	835 998,80
Impôts différés actif		34 720 470,12		34 720 470,12	31 724 903,39
TOTAL ACTIF NON COURANT		3 340 983 207,61	422 809 604,39	2 918 173 603,22	2 731 542 761,43
ACTIFS COURANTS					
Stocks et encours		1 542 877,44		1 542 877,44	1 574 287,77
Créances et emplois assimilés		247 234 560,64	9 000 954,26	238 233 606,38	220 089 133,69
Clients		66 133 302,82	9 000 954,26	57 132 348,56	58 252 455,53
Autres débiteurs		136 204 591,32		136 204 591,32	136 159 659,65
Impôts et assimilés		44 896 666,50		44 896 666,50	25 677 018,51
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés		900 213 621,52	201 847 500,00	698 366 121,52	821 752 443,77
Placements et autres actifs financiers courants		201 847 500,00	201 847 500,00		
Trésorerie		698 366 121,52		698 366 121,52	821 752 443,77
TOTAL ACTIF COURANT		1 148 991 059,60	210 848 454,26	938 142 605,34	1 043 415 865,23
TOTAL GENERAL ACTIF		4 489 974 267,21	633 658 058,65	3 856 316 208,56	3 774 958 626,66

Source : Document interne à la DFCP.

Annexe N°05 : Passif du bilan de l'entreprise GEMA

Passif	Note	2015 Nets	2014 Nets
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		327 900 000,00	327 900 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves- Réserves consolidées ¹		1 722 118 033,99	1 627 797 089,66
Ecart de réévaluation		1 503 579,82	1 503 579,82
Ecart d'équivalence ¹			
Résultat net - Résultat net part du groupe ¹		195 827 167,65	265 609 447,76
Autres capitaux propres – Report à nouveau			
Part de la société consolidante ¹			
Part des minoritaires ¹			
TOTAL CAPITAUX PROPRES		2 247 348 781,46	2 222 810 117,24
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)		12 815 927,09	12 153 854,42
Autres dettes non courantes		204 325 100,00	204 325 100,00
Provisions et produits constatés d'avance		86 357 517,90	65 291 282,71
TOTAL PASSIF NON COURANTS		303 498 544,99	281 770 237,13
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		7 219 693,47	6 078 790,71
Impôts		22 185 023,11	67 109 421,41
Autres dettes		1 276 064 165,53	1 197 190 060,17
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS		1 305 468 882,11	1 270 378 272,29
TOTAL GENERAL DU PASSIF		3 856 316 208,56	3 774 958 626,66

¹ À utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

Source : Document interne à la DFCP.

Annexe N°06 : Compte du résultat de l'entreprise GEMA

Rubriques	Note	2015	2014
Chiffre d'affaire		653 624 316,95	588 813 261,74
Variation stock produits finis et encours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I- Production de l'exercice		653 624 316,95	588 813 261,74
Achats consommés		15 619 330,24	9 655 183,06
Services extérieurs et autres consommations		195 951 248,56	226 916 987,50
II- Consommation de l'exercice		211 570 578,80	236 572 170,56
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		442 053 738,15	352 241 091,18
Charges de personnel		204 196 626,99	187 067 011,91
Impôts, taxes et versements assimilés		13 704 248,09	13 616 918,82
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		224 152 863,07	151 557 160,45
Autres produits opérationnels		85 576 418,46	57 883 207,69
Autres charges opérationnelles		11 805 918,33	14 016 600,76
Dotation aux amortissements et aux provisions		320 299 062,03	72 932 656,50
Reprise sur perte de valeur et provision		38 322 603,47	64 042 373,71
V- RESULTAT OPERATIONNEL		15 946 904,64	186 533 484,59
Produits financiers		225 611 280,62	157 508 855,49
Charges financières		19 054,67	9 724 953,88
VI- RESULTAT FINANCIER		225 592 225,95	147 783 901,61
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		241 539 130,59	334 317 386,20
Impôts exigibles sur résultat ordinaires		8 045 457,00	42 007 730,00
Impôt différé (variations) sur résultat ordinaire		- 2 333 494,06	- 8 299 791,56
Participations des travailleurs au bénéfice de l'exercice		40 000 000,00	35 000 000,00
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 003 134 619,50	868 247 698,63
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		807 307 451,85	602 638 250,87
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		195 827 167,65	265 609 447,76
Eléments extraordinaires (Produits) (A Préciser)			
Eléments extraordinaires (Charges) (A Préciser)			
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		195 827 167,65	265 609 447,76
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence ¹			
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDES¹		195 827 167,65	265 609 447,76
Dont part des minoritaires¹			
Part du groupe¹			

¹ A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

Source : Documents interne à la DFCP

Tables des Matières

TABLE DES MATIERES

REMERCIEMENTS

Dédicaces

Liste des tableaux.....	II
Liste des schémas.....	III
Liste des abréviations.....	IV
Liste des annexes	VI

Résumé

Introduction générale :	A
-------------------------------	---

Chapitre I : Naissance du SCF et l'environnement comptable international.....	1
---	---

Introduction du chapitre :	2
----------------------------------	---

Section 1 : Naissance du système comptable et financier	3
---	---

1. Réformes comptables en Algérie :	3
---	---

1.1. La réforme de plan comptable général (PCG) :	3
---	---

1.2. La refonte du plan comptable national (PCN) :	4
--	---

1.3. La mise en œuvre du système comptable financier (SCF) :	5
--	---

1.3.1. La nécessité d'application d'un nouveau référentiel comptable :	5
--	---

1.3.2. Les objectifs d'adoption d'un nouveau référentiel comptable :	6
--	---

1.3.3. Le cadre juridique du nouveau référentiel comptable :	6
--	---

2. Aperçu sur le système comptable financier :	8
--	---

2.1. Définition du système comptable financier :	8
--	---

2.2. Champ d'application du système comptable financier :	9
---	---

2.3. Du cadre conceptuel, des principes comptables et des normes comptables :	9
---	---

2.3.1. Cadre conceptuel :	9
---------------------------------	---

2.3.2. Les conventions comptables de base, les principes comptables fondamentaux et les caractéristiques qualitatives de l'information financière:.....	10
---	----

2.3.3. Normes comptables :	12
----------------------------------	----

2.4. Nomenclature des comptes et états financiers préconisés par le SCF	12
---	----

2.4.1. Nomenclature des comptes :	12
---	----

2.4.2. Etats financiers préconisés par le SCF :	14
---	----

Section 2 : Etude comparative avec le référentiel international IFRS.....	14
---	----

1. Normalisation comptable internationale	15
---	----

1.1. La normalisation comptable	15
---------------------------------------	----

1.2. L'harmonisation comptable	16
--------------------------------------	----

1.3. Les différents référentiels comptables	17
---	----

1.3.1. Référentiel comptable européen	17
---	----

1.3.2. Référentiel comptable américain : les US-GAAP	18
--	----

TABLE DES MATIERES

1.3.3. Le référentiel comptable international ou référentiel IAS/IFRS.	18
2. Le référentiel international IFRS	18
2.1. Processus d'élaboration des normes IFRS	18
2.3. Les normes comptables internationales IFRS	19
2.4. Les fondements des normes IFRS	20
2.4.1. Caractéristiques générales	20
2.4.2. Hypothèses de base et caractéristiques du référentiel IFRS	20
2. Analyse comparative entre le référentiel IFRS et le SCF	21
2.1. Comparaison au niveau du cadre conceptuel IAS/IFRS, SCF	22
2.2. Comparaison des éléments des états financiers IAS/IFRS, SCF	24
2.3. La divergence entre le Système Comptable Financier et les normes IFRS	26
Section 3 : Concepts de base relative à l'impôt sur le résultat	27
1. La notion d'impôt et du bénéfice imposable	27
1.1. La notion d'impôt	27
1.1.1. Définition de l'impôt	27
1.1.2. Les caractéristiques de l'impôt	27
1.1.3. La fonction de l'impôt	28
1.1.4. Les impôts dans l'entreprise	28
1.2. Le bénéfice imposable	29
1.2.1. Définition relative au bilan	29
1.2.2. Définition relative au compte de résultat	29
2. Les différents concepts de l'impôt sur le résultat	29
2.1. Impôts exigibles	30
2.2. Impôts différé	30
2.3. Composition de l'impôt sur le résultat	31
3. différence entre le résultat comptable et le résultat fiscal	31
Conclusion	33
Chapitre II : L'impôt Sur le Résultat.....	34
Introduction du chapitre	35
Section 1 : Le passage du résultat comptable au résultat fiscal.....	36
1. Détermination du résultat comptable	36
1.1. Détermination du résultat de l'exercice à partir du bilan	36
1.2. Détermination du résultat de l'exercice à partir du compte de résultat	37
1.3. Les notions de charges et de produits	37
1.3.1. Les produits	37
1.3.2. Les charges :.....	37
1.4. Résultat net de l'exercice :	37

TABLE DES MATIERES

2. Eléments constitutifs du résultat fiscal (imposable)	38
2.1. Les réintégrations dans le résultat comptable	39
3. Le calcul et le paiement de l'impôt	46
3.1. Taux de l'IBS	46
3.2. Paiement de l'IBS	47
3.2.1. Système des paiements spontanés	47
3.2.2. Système des retenues à la source	48
3.3. Détermination de la liasse fiscale	49
3.3.1. La liasse fiscale	49
3.3.2. Contenu de la liasse	49
Section 2 : L'évaluation et la comptabilisation de l'impôt exigible.....	50
1. L'évaluation et la comptabilisation de l'impôt exigible selon la norme IAS 12	50
1.1. Evaluation de l'impôt exigible selon la norme IAS 12	50
1.2. Comptabilisation de l'impôt exigible selon la norme IAS 12	51
1.3. Présentation de l'impôt exigible selon la norme IAS 12 et informations à fournir	52
1.3.1. Présentation de l'impôt exigible selon la norme IAS 12	52
1.3.2. Informations à fournir	53
2. L'évaluation et la comptabilisation de l'impôt exigible selon le SCF	53
2.1. Evaluation de l'impôt exigible selon le SCF.....	53
2.2. Comptabilisation de l'impôt exigible selon le SCF	53
2.2.1. Les trois acomptes	54
2.2.2. L'impôt sur le bénéfice des sociétés	54
2.2.3. Solde de liquidation	54
2.3. Présentation de l'impôt exigible selon le SCF et informations à fournir	55
2.3.1. Présentation de l'impôt exigible selon le SCF	55
2.3.2. Informations à fournir	55
3. Synthèse	55
Section 3 : L'évaluation et la comptabilisation des impôts différés	56
1. L'évaluation et la comptabilisation de l'impôt différé selon la norme IAS 12	56
1.1. Différences temporelles et impôts différés	57
1.1.1. Principes	57
1.1.2. Différences temporelles imposables et impôt différé passif	57
1.1.3. Différences temporelles déductibles et impôts différés actifs	58
1.2. Origines de l'impôt différé	58
1.3. Critères de reconnaissance des impôts différés actifs	59
1.4. Pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés	59
1.5. Evaluation des actifs et des passifs d'impôt différé	60

TABLE DES MATIERES

1.5.1. Le taux d'imposition à retenir	60
1.5.2. Réévaluation	60
1.6. Comptabilisation des actifs et des passifs d'impôt différé	61
1.6.1. Comptabilisation des actifs et des passifs d'impôt différé en résultat	61
1.6.2. Comptabilisation des actifs et des passifs d'impôt différé en dehors du résultat.	61
1.6.3. Comptabilisation des actifs et des passifs d'impôt différé dans le cadre d'un regroupement d'entreprises	61
1.6.4. Comptabilisation des actifs et des passifs d'impôt différé résultant de transactions de paiement en actions et assimilés	61
1.7. Présentation des impôts différés et informations à fournir :.....	62
1.7.1. Présentation des impôts différés	62
1.7.2. Informations à fournir	63
2. L'évaluation et la comptabilisation de l'impôt différé selon le SCF	63
2.1. Origines de l'impôt différé	64
2.2. Critères de reconnaissance de l'impôt différé	64
2.3. Evaluation de l'impôt différé selon le SCF	65
2.4. Comptabilisation de l'impôt différé selon le SCF	65
2.4.1. L'enregistrement comptable	65
2.4.2. Cas d'impôt différé	66
2.5. Présentation des impôts différés et informations à fournir.....	68
2.5.1. Présentation des impôts différés	68
2.5.2. Informations à fournir	68
3. Synthèse	68
Conclusion	69
Chapitre III : L'impôt sur le résultat au sein de la Société Générale Maritime.....	70
Introduction	71
Section 1 : Présentation générale de l'entreprise GEMA	72
1. Identification de l'entreprise GEMA	72
1.1. Création de l'entreprise GEMA	72
1.2. Forme juridique de l'entreprise GEMA	72
1.3. Localisation de l'entreprise GEMA	72
1.4. Effectif de l'entreprise GEMA	72
1.5. Domaine d'activité de l'entreprise GEMA	72
1.5.1. La consignation	72
1.5.2. L'affrètement maritime en ligne régulière	73
1.5.3. L'affrètement maritime en tramping	74
1.5.4. Avitaillement	74
1.5.5. Formation	74

TABLE DES MATIERES

1.5.6. Transit International	74
1.6. Réseau commercial de l'entreprise GEMA	74
2. Filiale et prises de participations de l'entreprise GEMA	74
2.1. Filiale	74
2.2. Les prises de participations	75
2.2.1. Prises de participations dans une société dissoute	75
2.2.2. Prises de participation transférée	76
3. L'organisation de l'entreprise GEMA	76
3.1. L'organigramme de l'entreprise GEMA	76
3.2. Description de différentes directions	76
3.3. La structure de la Direction finances comptabilité et portefeuille	78
3.3.1. Département comptabilité entreprise	79
4. Démarche de l'étude	79
Section 2 : Détermination du résultat comptable et du résultat fiscal pour GEMA	80
1. Détermination et analyse du résultat comptable de l'entreprise GEMA	81
1.1. Détermination du résultat comptable de l'entreprise GEMA à partir du bilan	81
1.1.1. Actif et Passif de l'entreprise GEMA	81
1.1.2. Le calcul du résultat comptable de l'entreprise GEMA à partir du bilan	81
1.2. Détermination du résultat comptable de l'entreprise GEMA à partir du compte du résultat	81
1.2.1. Le compte du résultat de l'entreprise GEMA	82
1.2.2. Le calcul du résultat comptable de l'entreprise GEMA à partir du compte du résultat	82
1.3. Analyse du résultat comptable de l'entreprise GEMA	82
2. Détermination et analyse du résultat fiscal de l'entreprise GEMA	83
2.1. Tableau de détermination du résultat fiscal	83
2.2. Analyse des divergences fiscal-comptables	85
2.2.1. Calcul de l'écart	85
2.2.2. Analyse de la différence entre le résultat comptable et le résultat fiscal	85
2.3. Essai de détermination des différences temporelles à partir du tableau de détermination du résultat fiscal (TDRF)	86
Section 3 : l'impôt exigible et l'impôt différé au sein de l'entreprise GEMA	87
1. L'impôt exigible	87
1.1. Les base de calcul des acomptes	87
1.2. Le calcul des acomptes et le solde de régularisation	88
1.3. Le traitement comptable de l'impôt exigible	89
1.3.1. L'enregistrement comptable des acomptes	89
1.3.2. L'enregistrement comptable de l'impôt exigible	90

TABLE DES MATIERES

1.3.3. L'enregistrement comptable du solde de liquidation	90
2. Actif et passif d'impôt différé au sein de l'entreprise GEMA	90
2.1. Traitement des actifs d'impôt différé au sein de l'entreprise GEMA	91
2.1.1. Les indemnités de fin de carrière.....	91
2.1.2. Les indemnités de congé	92
2.1.3. La participation des travailleurs au résultat	94
2.2. Traitement des passifs d'impôt différé au sein de l'entreprise GEMA	96
2.2.1. Produit à recevoir sur placement (intérêt couru non échus)	96
3. Synthèse : Constat et recommandation	98
3.1. Constats	98
3.2. Recommandation	98
Conclusion	100
Conclusion générale	102
Références bibliographiques	106
Annexes	112
Tables des Matières.....	119