

## Comptabilité et fiscalité de groupes: Traitement des impôts différés dans les groupes algériens

AZOUANI Nacer

Maitre de Conférences «A», directeur d'équipe PNR au lab REDSIEM, ESC Alger.

SAIHI Youcef

Maitre Assistant «B», Centre Universitaire de Tamourasset, Algérie.

**Résumé :** Les obligations de publication en matière d'impôt se sont considérablement renforcées avec l'application de la norme IAS 12 Impôt sur le résultat. Ce travail de recherche porte sur la relation entre la comptabilité et la fiscalité, et plus précisément dans le système comptable financier algérien, sachant que la recherche dans le domaine des impôts différés n'est pas développée en Algérie.

A partir des résultats de cette recherche, on a constaté que les impôts différés constituent un des domaines complexes dans la réalisation des comptes consolidés. Il faut savoir traiter de façon pertinente et exhaustive les éléments liés à la fiscalité différée. Dans la réalité algérienne, l'information demandée par l'IAS 12 reste communiquée de façon parfois parcellaire, sans doute en raison du peu de matérialité de certains points ou par application de l'une des exceptions prévues par la norme, ce qui pourrait être utilement explicité par les groupes.

**Mots clés :** Impôt différé, consolidation, IAS\IFRS, SCF, PCN.

### Introduction

La relation entre la comptabilité et la fiscalité a toujours été une source d'écrits et de problèmes pratiques importants, certains auteurs n'hésitant pas à considérer qu'il y a eu « accaparement » de la comptabilité par la fiscalité. Il ne fait pas de doute, en tout cas, que cette question concerne tous les pays, qu'ils soient à système comptable «connecté» (avec la fiscalité) ou «déconnecté» (à la fiscalité). Le nombre croissant des défaillances relatives à

**ملخص:** يأخذ تقديم معلومات مالية عن الضرائب أهميته من الرغبة القوية للمتعاملين الاقتصاديين في الحصول على صورة صادقة عن المؤسسة، بالإضافة إلى أن " المعيار المحاسبي الدولي رقم 12: الضرائب على النتيجة " يعمل على زيادة الشروح والتعليق المتعلقة بالضرائب في الملاحق. هذا البحث يدرس العلاقة بين المحاسبة والجباية، وخصوصاً في النظام المحاسبي المالي، فالبحث في هذا الميدان لا زال في خطواته الأولى في الجزائر.

ومن خلال هذا البحث نستنتج أن الضرائب المؤجلة تشكل أحد الميادين المعقدة في إنجاز الحسابات المدمجة، حيث يجب أن تتم معالجتها بطريقة مناسبة وشاملة لكل العناصر المتعلقة بالجباية المؤجلة. وفي واقع المؤسسات الجزائرية، تبقى المعلومات المطلوبة من المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 مقدمة بصفة جزئية، وذلك بدون شك لحدائثة تطبيق النظام المحاسبي المالي، وغموض بعض النقاط أو لتطبيق بعض المؤسسات الجزائرية لاستثناءات منصوص عليها في المعيار رقم 12.

**الكلمات المفتاحية :** الضرائب المؤجلة ، إدماج الحسابات، المعايير المحاسبية الدولية، النظام المحاسبي المالي.

l'impôt constaté aux Etats-Unis illustre bien les difficultés liées à ce processus de la constatation des impôts différés.

Ces défaillances liées à ce processus peuvent, dans certains cas, amener l'entreprise à annoncer de lourdes pertes sans y avoir été préparée, comme General Motors qui a dû supporter au 3ème trimestre 2007 la plus lourde perte nette trimestrielle de son histoire, creusée par des charges exceptionnelles d'un montant de 39 milliards de dollars liées à des crédits d'impôts non utilisés. Dans ce contexte, la communication financière relative à l'impôt prend toute son ampleur puisqu'elle s'adresse à un public intéressé élargi dont les attentes sont fortes. De plus, les obligations de publication en matière d'impôt se sont considérablement renforcées avec l'application de la norme IAS 12 Impôt sur le résultat.

A cet effet, notre article consiste principalement à apporter des éléments de réponse à la problématique centrale articulée autour de la question suivante :

**La consolidation et l'applicabilité des comptes des impôts différés en Algérie, à la lumière du Système Comptable Financier, est-elle conforme au référentiel international IAS \ IFRS ?**

Afin de répondre aux questionnements de la problématique, nous avons jugé utile de structurer notre travail en sept sections comme suit : L'impôt exigible et l'impôt différé ; L'impôt différé dans la littérature comptable ; Contrôle et Audit des impôts différés ; Les impôts différés dans le groupe ENCC ; Le groupe ENCC et la norme IAS 12 ; La cohérence de la pratique du groupe ENCC avec les exigences de l'IAS 12 ; Des sources des difficultés pour les groupes algériens.

Cette recherche traite également la mise en place d'un cas pratique du processus de consolidation et de constatation des impôts différés. Nous avons opté pour le groupe ENCC au vu de son importance pour l'économie algérienne, et le fait que ce groupe est un des pionniers dans l'application des normes internationales car, antérieurement à l'adoption du SCF, certaines de ses filiales ont été partiellement cédées à des groupes étrangers, d'où l'obligation de double reporting selon le PCN et selon les normes internationales.

### **1 – L'impôt exigible et l'impôt différé**

La notion de l'impôt différé commence à devenir une question comptable: études techniques dans les revues spécialisées, regard vigilant des analystes financiers, analyse théorique et pratique comparée. La comptabilité et la fiscalité ont parfois une approche divergente d'un même fait économique. Les impôts différés permettent d'obtenir une vision plus économique de l'impôt sur le résultat.

L'imposition différée est une méthode comptable qui a été intégrée dans l'application comptable algérienne avec le SCF. Cette méthode consiste à

comptabiliser en charges la charge d'impôt sur le résultat imputable aux seules opérations de l'exercice. Il existe deux conceptions de l'impôt sur les bénéfices : l'impôt exigible et l'impôt différé :<sup>1</sup> Impôt sur le résultat = impôt exigible + impôt différé.

L'impôt exigible est l'impôt sur le bénéfice payable (ou récupérable) au titre du bénéfice imposable (ou perte fiscale). L'impôt différé permet de constater un impôt correspondant au résultat économique de l'exercice au titre des opérations de l'entreprise qui sont amenés à générer dans le futur un impôt ou une économie d'impôt non reconnu par l'exigible.

## **2 – L'impôt différé dans la littérature comptable**

Les études traitant des impôts différés dans la littérature comptable ont essentiellement traité des problèmes liés à leur évaluation. Les études ayant étudié le contenu informationnel des impôts différés peuvent être scindées en deux groupes :<sup>2</sup> les études traitant de l'utilité des impôts différés dans la valorisation de la firme et la prévision de sa performance et celles analysant le rôle des impôts différés dans la manipulation des résultats.

### **2.1– Les études traitant l'utilité des impôts différés dans la valorisation de la firme et la prévision de sa performance**

Dans ce groupe, on peut citer les travaux d'Amir et Sougiannis [1999], Lev et Nissim [2004] et Arcelus et al [2005]. Dans leur étude, Amir et Sougiannis [1999] analysent une catégorie bien précise d'impôts différés à savoir celle résultant des reports prospectifs. L'analyse a été faite sur deux niveaux: – Comment les analystes incorporent dans les prévisions de bénéfices les impôts différés résultant de pertes et de crédits qui font l'objet de reports prospectifs ; –Compte tenu des prévisions de bénéfices des analystes, comment les investisseurs incorporent dans le cours des actions les impôts différés résultant des reports prospectifs.

Les auteurs ont défini un système récursif croisé constitué de deux modèles de régression : un modèle prévisionnel de bénéfices et un modèle d'évaluation comptable. Ce dernier relie le cours de l'action avec la valeur comptable de la firme, la valeur actualisée des bénéfices anormaux prévus et les impôts différés résultant de reports prospectifs. Ils ont réalisé cette étude pour un échantillon d'entreprises cotées aux Etats Unis durant les exercices 1992, 1993 et 1994. Les résultats dégagés montrent que les investisseurs utilisent l'information relative. C'est pourquoi, l'objectif de cette section est de présenter les impôts différés afin de faciliter leur compréhension et de contribuer ainsi à leur démystification.

Aux reports prospectifs dans l'évaluation comptable de l'entreprise, si les analystes incorporent cette information dans les prévisions de bénéfices. Ils concluent à l'existence d'une relation positive marquée entre les impôts différés résultant de reports prospectifs et le cours des actions. De même, Lev et Nissim [2004] ont analysé le rôle des impôts différés dans la prédiction de

l'évolution des résultats futurs de la firme. Les résultats ont montré que les impôts différés ont un pouvoir prédictif des résultats futurs assez limité par rapport au ratio Impôts/Résultat comptable. Dans le même sens, Arcelus et al [2005] analyse l'effet des impôts différés sur la qualité des indicateurs de performance économique de la firme, en particulier le ROI (Return On Investment).

### **2.2- Les études analysant le rôle des impôts différés dans la manipulation des résultats**

Dans ce groupe, on peut citer les travaux de Lee [1998], Gordon et Joos [2004] et Philips et al [2003]. L'étude de Lee [1998] analyse les erreurs de mesure du résultat comptable qui sont causées par une surévaluation des impôts différés. En effet, les méthodes adoptées par les firmes afin d'évaluer les charges d'impôts différés peuvent causer des erreurs de mesure du résultat. Ceci pourrait expliquer, en partie, le faible pouvoir explicatif de l'information du résultat publié. L'auteur utilise un modèle de régression multiple qui relie le rendement boursier de l'action avec le bénéfice avant impôts différés, les impôts différés et les éléments extraordinaires.

Dans un second lieu, les impôts différés ont été décomposés en deux éléments : la valeur actuelle de la charge d'impôts différés et les gains d'impôts différés imputés. Ces modèles ont été testés pour un échantillon d'entreprises cotées aux Etats Unis durant la période 1985-1991. Les résultats indiquent une faible association entre les impôts différés et la valeur boursière de la firme. Cependant, lorsque les impôts différés sont décomposés, ladite association augmente. Les travaux de Gordon et Joos [2004] et de Philips et al [2003] ont examiné l'utilisation des impôts différés par les dirigeants dans la manipulation des résultats comptables.

Compte tenu des éléments précédents, notre recherche se fixe pour objectif d'étudier, conformément aux pratiques internationales, les modalités techniques de l'établissement des compte consolidés des impôts différés, et la pratique dans les groupes algériens quant au respect des exigences de l'IAS 12.

### **3 - La maîtrise du risque des impôts différés**

Les impôts différés utilisés dans les comptes consolidés et dans les reportings Groupe permettent d'obtenir une vision économique de l'impôt non affectée par les règles fiscales propres à chaque pays. La charge d'impôt théorique se calcule en appliquant au résultat comptable avant impôt le taux d'impôt applicable à l'entreprise consolidante.

Dans le rapprochement se trouve l'incidence de taux d'imposition pour les résultats imposés dans d'autres pays que celui de l'entreprise consolidante, l'effet de dépenses non déductibles ou de produits non imposables (écarts permanents).<sup>3</sup> Il existe un contrôle de cohérence appelé preuve d'impôt (tax

proof) qui permet de s'assurer que la charge d'impôt de l'exercice est correcte.

Le contrôle consiste à rapprocher la charge d'impôt de l'exercice théorique à celle réellement calculée et comptabilisée. L'audit des impôts différés va consister à :

- Identifier les caractéristiques des impôts dans chaque entité consolidée y compris les entités étrangères,
- Valider le calcul de l'impôt en local,
- Contrôler la preuve de l'impôt pour chaque entité locale,
- Effectuer ce même contrôle en tenant compte de chaque écriture de consolidation,
- Valider la preuve de l'impôt consolidé.

Cette mission nécessite une bonne maîtrise de la fiscalité dans le contexte de l'imposition directe, une capacité à vérifier l'exhaustivité des impôts différés, une bonne connaissance des outils informatiques utilisés pour établir la preuve de l'impôt consolidé. Dans le cadre d'un audit contractuel, la mission d'audit des impôts différés débouche sur toute suggestion permettant d'améliorer les procédures mises en place et la collecte des informations nécessaires à la preuve de l'impôt.

#### **4 - Les impôts différés dans le groupe ENCC**

Nous avons opté pour le groupe ENCC au vu de son importance pour l'économie algérienne et le fait que ce groupe est un des pionniers dans l'application des normes internationales car, antérieurement à l'adoption du SCF, certaines de ses filiales ont été partiellement cédées à des groupes étrangers, d'où l'obligation de double reporting selon le PCN et selon les normes internationales. Avec la mise en œuvre du SCF, nous avons jugé utile, pour allier les concepts théoriques traités dans nos trois précédentes sections avec la réalité algérienne d'élaborer une étude comparative entre le traitement comptable des impôts différés dans le groupe ENCC et ce qui est recommandé dans les normes comptables internationales.

##### **4.1 - Démarche de l'étude**

À travers une lecture minutieuse de rapport annuel 2010 du groupe ENCC, l'étude analyse la façon dont l'ENCC a appliqué la norme IAS 12 relative à l'impôt à la lumière du SCF. La complexité à laquelle semblent être confrontés les groupes algériens pour leur communication financière en application d'IAS 12 est probablement davantage liée à la matière fiscale au sens large et aux procédures à mettre en place pour parvenir à une exhaustivité de l'information qu'aux prescriptions réglementaires.

La mise en place et la documentation de l'approche bilantielle sont par exemple assez simples à conceptualiser mais restent des défis quotidiens pour la gestion des systèmes d'information, pour la formation des équipes locales

et l'exploitation d'un gros volume d'informations dans des délais courts. L'information demandée par l'IAS 12 reste communiquée de façon généralement parcellaire, sans doute en raison du peu de matérialité de certains points ou par application de l'une des exceptions prévues par la norme, ce qui pourrait être utilement explicité par le groupe. La prochaine publication de la norme IAS 12 révisée devrait par ailleurs apporter des nouveautés et un complément d'information dans la note annexe aux états financiers relative à l'impôt sur le résultat.

À titre d'illustration, le changement de la comptabilisation des impôts différés non reconnus au travers d'une provision comparable à l'approche US GAAP ou l'adoption d'une comptabilisation des risques fiscaux calquée sur IAS 37 modifieront sensiblement l'information à publier à ces égards.<sup>4</sup>

La norme IAS 12 précise les modalités de détermination et de comptabilisation de l'impôt ainsi que les informations relatives à l'impôt devant être obligatoirement présentées en annexes aux états financiers. Certaines dispositions de la norme IAS 12 sont sujettes à interprétation, ce qui peut se traduire par un manque d'homogénéité dans les notes aux états financiers publiés. Les principales informations à fournir en application de la norme IAS 12 sont :<sup>5</sup>

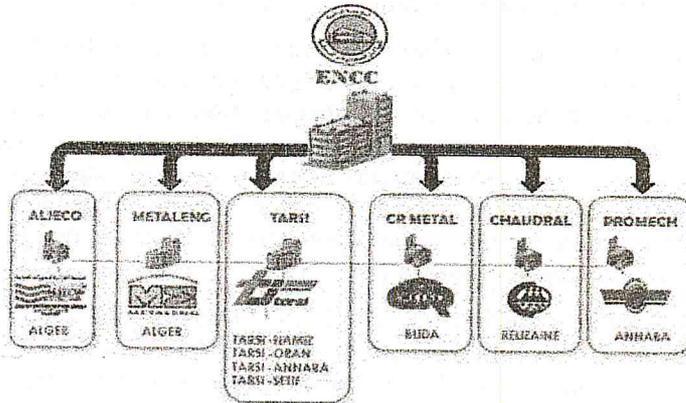
- le total de l'impôt exigible et différé relatif aux éléments débités ou crédités dans les capitaux propres ;
- une explication de la relation entre la charge (produit) d'impôt et le bénéfice comptable : preuve d'impôt ;
- une explication des changements dans le(s) taux d'impôt applicable(s) par rapport à l'exercice précédent ;
- le montant (et, si elle existe, la date d'expiration) des différences temporaires déductibles, pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés pour lesquels aucun actif d'impôt différé n'a été comptabilisé au bilan ;
- le montant total des différences temporaires liées à des participations dans des filiales, entreprises associées, coentreprises et investissements dans des succursales, pour lesquelles des passifs d'impôt différé n'ont pas été comptabilisés ;
- pour chaque catégorie de différence temporaire et pour chaque catégorie de pertes fiscales et de crédits d'impôt non utilisés :
  - le montant des actifs et passifs d'impôts différés comptabilisés au bilan pour chaque exercice présenté ;
  - le montant du produit ou de la charge d'impôt différé comptabilisé dans le compte de résultat, s'il n'est pas mis en évidence par les variations des montants comptabilisés au bilan ;
  - pour les activités abandonnées, la charge d'impôt concernant :
    - le gain ou la perte lié à l'abandon ;
    - le résultat des activités ordinaires des activités abandonnées pour l'exercice ainsi que les montants correspondants pour tous les exercices antérieurs présentés ;

– le montant des conséquences fiscales des dividendes proposés et déclarés aux actionnaires de l'entreprise avant que les états financiers ait été autorisé à être publiés, mais qui ne sont pas comptabilisés en tant que passif dans les états financiers.

La prochaine publication de la norme IAS 12 devrait par ailleurs apporter des nouveautés et un complément d'information dans la note annexe aux états financiers relative à l'impôt sur le résultat.

#### 4.2 – Présentation du groupe ENCC

L'ENCC (Entreprise Nationale de Charpente de Chaudronnerie) issue de la restructuration de la SN METAL a été créée le 1<sup>er</sup> Janvier 1983. (Décret n° 83.40 du 1<sup>er</sup> Janvier 1983). L'ENCC est spécialisée dans l'étude, la fabrication et le montage des biens d'équipements relevant de la branche mécanique et métallique. Ses domaines d'activité sont constitués de produits fabriqués à la demande et sur plans destinés principalement à l'équipement de l'infrastructure et de l'industrie tels que :



Le groupe ENCC est présent dans les marchés des équipements des hydrocarbures de l'énergie et de la pétrochimie, ainsi que ceux des matériaux de construction, de l'agroalimentaire et de l'hydraulique. A la date de sa création, l'ENCC était composée de :

- 6 unités de production localisées à Alger, Blida, Oran, Annaba et Relizane.
- 5 unités de prestations (dont 4 unités de montage et une unité d'engineering) localisées à Alger, Oran, Annaba et Sétif.
- un siège social à Oran.

### **4.3- Les impôts différés et les stakeholders (parties prenantes)**

La fiabilité des informations traitées dépend donc de la bonne coordination entre toutes les parties prenantes et de la qualité des outils mis à leur disposition pour la gestion de l'impôt.

#### **4.3.1- Les acteurs externes**

Les acteurs externes représentent principalement les investisseurs, Les commissaires aux comptes et le gouvernement.

- *Les investisseurs* : Les résultats publiés par les analystes dans le monde ont montré que les impôts différés ont un pouvoir prédictif des résultats futurs assez limité par rapport au ratio Impôts/Résultat comptable. Ils concluent à l'existence d'une relation positive marquée entre les impôts différés résultant de reports prospectifs et le cours des actions. Les actionnaires sont animés d'un désir légitime de compréhension de l'impôt : son optimisation, sa composition (impôt courant/impôt différé), son évolution ainsi que l'effet de trésorerie associé. Ils cherchent également à être rassurés sur les risques fiscaux auxquels peut être confronté leur investissement.

- *Les commissaires aux comptes* : Le nombre croissant des défaillances relatives à l'impôt constaté aux Etats-Unis illustre bien les difficultés liées à ce processus de la constatation des impôts différés. Ces défaillances liées à ce processus peuvent, dans certains cas, amener l'entreprise à annoncer de lourdes pertes sans y avoir été préparée, comme General Motors qui a dû supporter au 3e trimestre 2007 la plus lourde perte nette trimestrielle de son histoire, creusée par des charges exceptionnelles d'un montant de 39 milliards de dollars liées à des crédits d'impôts non utilisés

Forts de l'expérience américaine de 2005, 2006 et 2007 au cours de laquelle l'impôt a été le principal objet de défaillance des groupes, les commissaires aux comptes sont de plus en plus exigeants sur l'explication et la documentation de l'impôt tel que comptabilisé et publié, ainsi que sur l'analyse des risques fiscaux associés.

- *Les gouvernements* : L'analyse et la compréhension de l'impôt leur permet de maximiser les revenus fiscaux, d'attirer et de retenir les investisseurs étrangers et de financer les services publics.

#### **4.3.2- Les acteurs internes**

Ces acteurs sont principalement représentés par la Direction Générale, le Comité d'audit, la Direction financière et la Direction fiscale.

- *La Direction Générale* : la Loi de Sécurité Financière en France impose un engagement de la Direction sur le processus impôt et la maîtrise des risques fiscaux, notamment en matière de réputation.

- *Le Comité d'audit* : Garant du respect du contrôle interne sur la production de l'information financière, scrute les procédures mises en place

pour la correcte détermination de l'impôt et la gestion des risques fiscaux afférents.

- *La Direction financière* : Dans le cadre de son objectif constant de production de données financières justes et d'un souci de fiabilité des données prévisionnelles.

- *La Direction fiscale* : Qui assume la responsabilité des positions fiscales retenues et du niveau de risque associé.

Les intérêts de tous ces acteurs (externes et internes) peuvent cependant être parfois divergents : Il convient ainsi de conjuguer la volonté de transparence et de communication avec la retenue propre à la bonne gestion du risque fiscal.

### **5- Le groupe ENCC et la norme IAS 12**

Afin de répondre à ces exigences, et avec ces acteurs externes et internes, les services de la fiscalité dans la direction financière du groupe ENCC ont été amenés, au cours de deux dernières années, à élargir leur champ d'intervention de manière sensible pour intégrer notamment :

- L'analyse et la documentation de l'ensemble des comptes «Impôt» destinés à être publiés (impôts courants, impôts différés, taux effectif d'impôt);

- La revue de la note « Impôt » dans le document de référence nécessitant de structurer, hiérarchiser et présenter avec pédagogie de nombreuses informations souvent complexes à collecter ;

- La mise en place de procédures internes spécifiques permettant au management de s'engager sur un niveau de qualité élevé de l'information fiscale ;

- La maîtrise des risques fiscaux et la bonne gestion du risque de réputation ;

- L'accompagnement de la stratégie du groupe.

Cependant, même si elles assurent la gestion de la fiscalité à l'échelle du groupe, les services de la fiscalité dans la direction financière du groupe ENCC n'ont pas systématiquement l'entière responsabilité de la fiscalité différée, celle-ci étant souvent partagée avec différent acteur au sein de la direction financière.

### **6- La cohérence de la pratique du groupe ENCC avec les exigences de l'IAS 12**

La communication financière relative à l'impôt prend toute son importance au vu du public intéressé élargi dont les attentes sont fortes. De plus, les obligations de publication en matière d'impôt se sont considérablement renforcées avec l'application de la norme IAS 12 Impôt sur le résultat.

Compte tenu de l'intérêt accru porté à l'impôt et de l'absence de positions de place en la matière en raison d'un cadre normatif récent, il est intéressant de faire une étude de cas sur l'information financière relative à l'impôt publiée par les sociétés algériens afin d'examiner les pratiques en place au regard

des obligations de publication et de l'objectif de transparence poursuivi par l'application des normes IFRS.

### **6.1- L'impôt sur le résultat dans le groupe ENCC**

La charge d'impôt présentée au compte de résultat comprend la charge (ou le produit) d'impôt courant et la charge (ou le produit) d'impôt différé. Le groupe ENCC applique la méthode du report variable selon laquelle les impôts différés sont comptabilisés sur les différences temporelles existant entre les valeurs comptables et fiscales des actifs et passifs enregistrés au bilan, ainsi que sur les déficits fiscaux et autres crédits d'impôts. Les actifs et passifs d'impôt différé sont évalués en fonction de taux d'imposition 19% à la date de clôture.

Le taux d'impôt utilisés est fonction de l'échéancier de retournement des différences temporelles, des déficits fiscaux et autres crédits d'impôt. L'effet d'un changement de taux d'imposition est comptabilisé dans le résultat de l'exercice ou dans les capitaux propres, selon l'élément auquel il se rapporte (il y a des filiales qui utilise le taux d'impôt 25% dans certaines opérations). Les impôts différés actifs sont comptabilisés dans la mesure où leur recouvrement est probable.

Des actifs et des passifs sont comptabilisés au titre des obligations de restitution des sites et des contrats de location financement en application des principes décrits dans les notes de l'annexe. Les différences temporelles entre les valeurs comptables et fiscales de ces actifs et passifs donnent lieu à la constatation d'impôts différés. Normalement, les différences temporelles entre la valeur des titres des filiales et leur valeur fiscale donnent lieu à la constatation d'impôts différés (cette démarche n'applique pas dans le groupe ENCC). Le calcul de l'impôt différé est fondé sur les conséquences fiscales futures attendues (taux de distribution des dividendes ou taux d'imposition des plus-values de cession).

### **6.2- Le Taux Effectif d'Impôt (TEI)**

L'explication de la relation entre la charge d'impôt et le bénéfice comptable peut être faite : – Soit par un rapprochement en valeur ; – Soit par un rapprochement en taux.

Le taux d'imposition des entreprises industrielles est de 19 %, mais le groupe ENCC utilise le taux d'imposition de 25 % pour certaines opérations. Généralement Le taux d'impôt utilisé peut s'expliquer: – Soit le taux national d'imposition du pays dans lequel est situé le siège social de l'entreprise publiant les comptes du groupe (solution retenue par le groupe ENCC); – Soit une moyenne des taux d'impôt des pays d'implantation du groupe.

L'IAS 12 préconise d'utiliser « un taux d'impôt applicable qui fournit aux utilisateurs des états financiers les informations qui font le plus sens ». Enfin,

le bénéfice comptable avant impôt retenu pour l'explication du TEI est le plus souvent déterminé de la façon suivante :

Résultat net part du groupe + Intérêts minoritaires+ Quote-part de résultat des sociétés mises en équivalence + Réduction de valeur du goodwill + Impôt sur les sociétés =Bénéfice comptable avant impôt

Pour toutes les raisons invoquées précédemment, la comparaison des TEI des groupes dans la pratique est un exercice délicat qui doit être manipulé avec précaution.

### **6.3- Impact de l'impôt sur les capitaux propres**

Le détail dans le groupe ENCC de l'impôt exigible et de l'impôt différé directement comptabilisés dans les capitaux propres est indiqué dans la note impôt – et dans la note portant sur les capitaux propres – mais l'est souvent de manière incomplète.

### **6.4- Typologie des impôts différés**

Le groupe ENCC fournit une information sur la nature des stocks d'impôts différés. Néanmoins, il ne donne pas l'exhaustivité. Le groupe ENCC doit fournir pour chaque nature de différence temporaire, le montant des impôts différés comptabilisé au bilan à l'ouverture et à la clôture d'un exercice ainsi que la variation constatée en résultat.

Par ailleurs, on constate une grande disparité dans le choix des catégories de différences temporaires, même si certaines d'entre elles doivent certes être adaptées aux spécificités de chaque filiale, on observe que certains filiales dispensent une information très détaillée, d'autres se contentent de distinguer les différences temporaires et les pertes reportables. Là encore, le niveau de détail est inégal et, le cas échéant, n'informe que partiellement l'utilisateur des états financiers.

### **6.5- Échéancier des impôts différés non reconnus**

Les informations portant sur l'échéance des actifs d'impôts différés non reconnus sont succinctes et partielles ; le groupe ENCC ne respecte pas l'exhaustivité des informations exigées par la norme, par exemple : les différences temporaires, pertes fiscales et crédits d'impôt pour lesquels aucun impôt différé n'est reconnu.

### **6.6- Réconciliation entre les éléments de la note impôt et les états financiers**

Les informations contenues dans les notes annexes ont pour objectif d'éclairer le lecteur sur les éléments figurant dans le compte de résultat et le bilan consolidés. La réconciliation entre les données chiffrées des notes annexes et celles des comptes consolidés du groupe ENCC n'est cependant pas explicite.

### 6.7- Analyse de la charge d'impôt sur le résultat

La charge d'impôts sur les résultats s'analyse de la manière suivante :

Tableau 1 : La charge d'impôt du groupe ENCC

Exercice (en DZD)	2010	2009
Impôts courants	-83 219 239	-37 118 389
Impôts différés	-4 873 858	57 496
<b>Charge d'impôt</b>	<b>(88 093 097)</b>	<b>(37 060 893)</b>

Source : Saihi (2011)

Le montant de la charge d'impôt représente le montant qui doit être payé. Et pour le gouvernement, l'analyse et la compréhension de l'impôt leur permet de maximiser les revenus fiscaux, d'attirer et de retenir les investisseurs étrangers et de financer les services publics. L'analyse par source du passif net d'impôt différé s'établit comme suit, avant compensation des actifs et passifs par entité fiscale :

Tableau 2 : L'analyse par source du passif net d'impôt différé du groupe ENCC

Au 31 décembre (en DZD)	2010	2009
Déficits et crédits d'impôts reportables	3 328 498	
Pensions, retraites et obligations similaires	19 428 008	
Autres provisions non déductibles temporairement	2 230 375	
<b>Impôts différés actifs</b>	<b>24 970 881</b>	<b>3 328 498</b>
Dépréciation des impôts différés actifs		
<b>Impôts différés actifs nets</b>	<b>24 970 881</b>	<b>3 328 498</b>
Amortissement fiscal accéléré		
Autres déductions fiscales temporaires	(26 351 182)	(2 345 984)
<b>Impôts différés passifs</b>	<b>(26 351 182)</b>	<b>(2 345 984)</b>
<b>Passif net d'impôt différé</b>	<b>(1 380 301)</b>	<b>982 604</b>

Source : Saihi (2012)

La dépréciation des impôts différés actifs n'existe pas dans le groupe ENCC, car l'imposition différée est une nouvelle méthode comptable qui est entrée dans l'application comptable du groupe avec le SCF. Cette méthode qui consiste à comptabiliser en charges la charge d'impôt sur le résultat imputable aux seules opérations de l'exercice. Par conséquent, la diversité et la complexité des sources d'impositions différées existantes présente le risque de non identification des impôts différés liés aux décalages temporels et à l'activation des déficits reportables. Après compensation des actifs et passifs par entité fiscale, les impôts différés sont présentés de la manière suivante au bilan (tableau 3).

Cette étape s'effectue après la compensation des actifs et passifs par entité fiscale, car les services de la comptabilité et des finances du groupe ENCC ne maîtrisent pas complètement le domaine de la fiscalité différée et les exigences demandées par la norme IAS 12. Cela est également dû au fait que

la documentation ne permet pas de faire ressortir l'impôt différé actif (ou passif) courant et non courant. On suppose donc que les impôts différés sont totalement non courants.

Tableau 3 : L'analyse de l'impôt différé du groupe ENCC Après la compensation des actifs et passifs par entité fiscale

Au 31 décembre (en DZD)	2010	2009
Impôts différés actifs, non courants	24 970 881	3 328 498
Impôts différés actifs, courants		
Impôts différés passifs, non courants	(26 351 182)	(2 345 984)
Impôts différés passifs, courants		
<b>Montant net</b>	<b>(1 380 301)</b>	<b>982 604</b>

Source : Saihi (2012).

Néanmoins, au niveau de la présentation des comptes SCF, les impôts différés Actif sont distingués des créances d'impôt courantes. Les impôts différés Passif sont distingués des dettes d'impôt courantes. Dans le SCF, Une compensation est possible au niveau de la présentation du bilan et du compte de résultat uniquement lorsque :

- 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.

La variation au bilan de la position nette d'impôts différés est analysée dans le tableau suivant :

Tableau 4 : La variation au bilan de la position nette d'impôts différés du groupe ENCC

Au 31 décembre (en DZD)	2010	2009
<b>Solde à l'ouverture</b>	<b>982 604</b>	
Impôts différés reconnus en résultat	(4 873 858)	57 496
Impôts différés reconnus en capitaux propres	2 510 953	
Variations de périmètre		
Effets de change		
<b>Solde à la clôture</b>	<b>(1 380 301)</b>	<b>982 604</b>

Source : Saihi (2012)

La ligne des impôts différés reconnus en capitaux propres est constituée principalement des impôts courants et différés affectés aux transactions sur les réévaluations des titres cotés classés en actifs financiers disponibles à la vente et des impôts différés relatifs à la couverture de flux futurs. Le rapprochement entre la charge d'impôt théorique et le résultat avant impôt est présenté dans le tableau 4.

L'IAS 12 d'origine imposait de fournir une explication sur la relation entre la charge d'impôt et le bénéfice comptable si elle n'était pas expliquée par les taux effectifs d'impôt dans le pays de l'entité présentant les états financiers.

L'IAS 12 (révisée en 2006) impose que cette explication prenne soit l'une soit les deux formes suivantes :

- un rapprochement chiffré entre la charge (produit) d'impôt et le produit du bénéfice comptable multiplié par le(s) taux d'impôt applicable(s) ; ou
- un rapprochement chiffré entre le taux d'impôt effectif moyen et le taux d'impôt applicable. IAS 12 (révisée) impose également une explication des changements dans le(s) taux d'impôt applicables par rapport à la période antérieure.

L'IAS 12 (révisée) impose également une explication des changements dans le(s) taux d'impôt applicables par rapport à la période antérieure.

Les différences permanentes sont principalement dues aux dépréciations de goodwill, aux dividendes des sociétés non consolidées ainsi qu'à l'impact des modalités de fiscalisation propres à certaines activités et au régime du bénéfice consolidé.

Tableau 5 : la preuve de l'impôt du groupe ENCC (Le rapprochement entre la charge d'impôt théorique et le résultat avant impôt)

Exercice (en DZD)	2010	2009
Résultat net de l'ensemble consolidé	259 536 597	248 465 179
Impôts sur les sociétés	(88 093 097)	(37 060 893)
Résultat avant impôt	347 629 694	285 526 073
Taux d'imposition appliquée au groupe ENCC	19 %	19 %
Charge d'impôt théorique	(66 049 642)	(54 249 954)
Différence entre le taux d'imposition appliqué à la société mère et le taux d'imposition des filiales étrangères		
Effet en impôt du résultat des sociétés mises en équivalence		
Différences permanentes	(17 169 870)	17 131 565
Ajustements d'impôt courant sur exercices antérieurs		
Ajustements d'impôt différé afférents aux variations des taux d'impôt		
Variation de la dépréciation des impôts différés actifs		
Autres	(4 873 858)	57 496
<b>Charge d'impôt dans le compte de résultat</b>	<b>(88 093 097)</b>	<b>(37 060 893)</b>

Source : Saihi (2012)

### 7- Des sources des difficultés pour les groupes algériens

Les entreprises, régulateurs, analystes financiers et investisseurs ont longtemps attaché une attention particulière aux indicateurs opérationnels, se préoccupant moins des éléments figurant en dessous du résultat avant impôt. Force est de constater que l'impôt sur les résultats suscite aujourd'hui un intérêt de plus en plus marqué de la part de tous les acteurs du marché.

Même si le groupe ENCC s'attache à communiquer l'exhaustivité des informations requises par la norme IAS 12, les notes impôts ne contiennent que peu ou pas de commentaires explicitant les données chiffrées. Les efforts importants fournis par le groupe ENCC pour se conformer aux exigences de la norme IAS 12 pourraient être davantage récompensés et profiter aux utilisateurs des états financiers en consacrant l'importance de l'information qualitative.

L'information qualitative est consacrée par l'explication du choix des modes de calcul, des hypothèses retenues, des principales variations constatées par rapport à la période précédente... Cette information qualitative est essentielle pour assurer une bonne compréhension des états financiers d'une société. Elle permet également aux entreprises de prévenir tout abus d'interprétation et de conserver la maîtrise des messages qu'elles souhaitent délivrer. Les régulateurs, guidés eux aussi par un souci de transparence et une volonté affichée de sécuriser les informations communiquées, ont défi ni un cadre normatif plus contraignant qu'auparavant, source de difficultés accrues pour les entreprises :

- La mise en œuvre effective des textes face à la réalité quotidienne de l'entreprise suppose, si l'on en souhaite une application rigoureuse et harmonisée, que se développe aussi un corps de doctrine d'application qui n'émanera ni de l'IASB ni de l'IFRIC ;

- Mais l'obligation de publier ses comptes en normes IFRS est très récente (2010) et il est trop tôt pour pallier les difficultés d'interprétations des normes propres à l'instauration d'un nouveau référentiel ;

- La norme IAS 34, initialement prévue pour simplifier le processus de détermination de l'impôt sur les périodes intermédiaires, représente finalement en pratique une nouvelle complexité pour beaucoup de groupes ;

- IAS 12 ne propose pas de format de la note Impôt à publier, ce qui génère une diversité de pratiques ;

- L'approche bilantielle requise par IAS 12 qui repose sur une analyse des différences entre les bilans consolidés et « fiscaux » rend complexes les analyses au moment des clôtures (difficultés de documentation des positions d'impôts différés).

Au volume des informations à traiter, s'ajoute la technicité de certains sujets qui nécessitent un niveau d'expertise élevé. Le traitement de certains éléments est complexe tant au niveau de la doctrine comptable que de la technique fiscale :

- Prix d'acquisition (Purchase Price Allocation) : reconnaissance des actifs d'impôt différé nets lors de la détermination du bilan d'ouverture d'une société acquise, et conséquences induites par l'application de la norme IFRS 3 révisée ;

- Goodwill : traitement des goodwill sur titres consolidés fiscalement amortissables ;
- Stock-options et autres avantages au personnel (retraite): compréhension de l'environnement fiscal local afin de déterminer si des impôts différés doivent être comptabilisés, et reconnaissance en résultat ou en situation nette ;
- Différences temporaires sur titres consolidés : mise en œuvre des modalités de calcul des différences temporaires sur titres consolidés telles que requises par IAS 12 : paragraphe 39;
- Conséquences induites par les groupes fiscaux ;
- Traduction comptable et financière des risques attachés aux positions fiscales incertaines;
- Documentation de l'approche bilantielle requise par IAS 12 pour déterminer les impôts différés (comparaison bilan consolidé/bilan fiscal).

Ces sujets doivent faire l'objet de suivis spécifiques (problématique de collecte de l'information appropriée, complexité du traitement comptable et fiscal) ; L'impôt requiert une analyse par entité juridique ou par groupe fiscal le cas échéant, alors que la majorité des interlocuteurs apprécie davantage une information par métier, zone territoriale ou unité de management ; Bien que la mondialisation de l'économie favorise une certaine homogénéité, les règles fiscales propres à chaque pays restent encore disparates, rendant difficile à l'échelle d'un groupe international l'analyse globale de l'impôt et la gestion du risque attaché à la localisation du résultat.

Pour conclure l'étude, nous pouvons dire que les impôts différés constituent un des domaines complexes dans la réalisation des comptes consolidés. Il faut savoir traiter de façon pertinente et exhaustive les éléments liés à la fiscalité différée. D'autre part, il est demandé de publier dans les notes annexes aux comptes consolidés le rapprochement de la charge d'impôt entre l'impôt théorique et l'impôt réel. Cette demande est appelée communément la preuve de l'impôt.

### **Conclusion**

Le groupe ENCC applique la méthode du report variable selon laquelle les impôts différés sont comptabilisés sur les différences temporelles existant entre les valeurs comptables et fiscales des actifs et passifs enregistrés au bilan, ainsi que sur les déficits fiscaux et autres crédits d'impôts. Le groupe ENCC fournit une information sur la nature des stocks d'impôts différés. Néanmoins, ne donne pas l'exhaustivité, Le groupe ENCC doit fournir pour chaque nature de différence temporaire, le montant des impôts différés comptabilisé au bilan à l'ouverture et à la clôture d'un exercice ainsi que la variation constatée en résultat.

La dépréciation des impôts différés actifs n'existe pas dans le groupe ENCC, parce que l'imposition différée est une nouvelle méthode comptable qu'est entre dans l'application comptable du groupe avec le SCF. Cette

- ARCELUS, F. J., D. Mitra et G. Srinivasan (2005), On the Incidence of deferred Taxes, Intangibles and Non-linearities in the Relationship Between Tobin's Q and ROI, *Journal of Economics and Business*, Vol. 57, pp. 165-185.
- AYERS, B. Deferred tax accounting under SFAS No. 109: an empirical investigation of its incremental value-relevance relative to APB No.11, *The Accounting Review*, 73 (1998), pp. 195-212.
- BACHY B., M. SION, *Analyse des comptes consolidés, normes IAS/IFRS*, édition 2, DUNOD, Paris, 2009.
- BARUCH, L., D. Nissim, Taxable Income, Future Earnings, and Equity Values, *The accounting Review*, Vol. 79, No. 4, 2004, pp. 1039-1074
- BAUMAN, C. M. Bauman, R. Halsey, Do firms use the deferred tax asset valuation allowance to manage earnings?, *Journal of the American Taxation Association*, 23 (Suppl.) (2001), pp. 27-48
- BENYEKHEF Amel, Le système comptable algérien étude comparative avec les pays de l'Europe de l'Est et les organismes de normalisation comptable internationale, *Revue du chercheur N°: 08, Université d'Alger 3*, 2010.
- DEPOERS Florence, La consolidation des données environnementales : enjeux et pratiques, publiée dans " Crises et nouvelles problématiques de la Valeur", Nice: France 5 Mai 2010.
- GORDON, E. A. et P. R. Joos (2004) " Unrecognized Deferred Taxes : Evidence From the U. K.", *Accounting Review*, Vol. 79, pp. 97-124.
- LEE, B.B. (1998), Better approximation of deferred taxes, *American Business Review*, pp. 74-85.
- LEV B. et D. Nissim (2004), Taxable Income, Future Earnings, and Equity Values, *Accounting Review*, Vol. 79, pp. 1039-1074.
- MESPLE-LASSALLE Dominique, *La consolidation des comptes: Normes IFRS*, Maxima, 2005, Paris.
- MILLER, G. D. Skinner, Determinants of the valuation allowance for deferred tax assets under SFAS No. 109, *The Accounting Review*, 73 (1998), pp. 213-233
- OLIVERO Bernard, Nadia SBEI TRABELSI, Analyse de l'effet des impôts différés sur le contenu informationnel du résultat: cas des firmes utilisant les normes internationales et les normes américaines, publiée dans "la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité", France 12 Octobre 2010.
- PHILLIPS, J., M. Pincus et S. O. Rego (2003), Earnings Management, New Evidence Based on Deferred Tax Expense, *Accounting Review*, Vol. 78, pp. 491-521.
- PLATET Françoise, L'information financière à la lumière d'un changement de cadre conceptuel comptable: Étude du message du Président des sociétés cotées françaises, Thèse de doctorat, université Montpellier 1, 2 Décembre 2009.
- SAIHI Youcef, Les comptes consolidés des impôts différés selon les normes IAS / IFRS en Algérie, Mémoire de magister, ESC Alger, Mai 2012.
- SCHRAND, C., F. Wong, Earnings management using the valuation allowance for deferred tax assets under SFAS No. 109, *Contemporary Accounting Research*, 20 (2003), pp. 579-611
- SKINNER Douglas J. The rise of deferred tax assets in Japan: The role of deferred tax accounting in the Japanese banking crisis, *Journal of Accounting and Economics*, vol. 46, Dec 2008, pp. 218-239.

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

Tout au long de cette recherche, essentiellement technique, nous avons tiré certaines conclusions que nous avons jugées nécessaires :

– L'importance de l'écart issu des retraitements d'homogénéisation qui ont servi au passage au référentiel IFRS explique la distance entre ce dernier et le plan comptable national ;

– Le recensement des informations requises sur les impôts différés s'avère aujourd'hui beaucoup plus critique et beaucoup plus dense que par le passé. Il convient de conjuguer ces difficultés avec les délais de publication de plus en plus courts. La plupart de ces difficultés se caractérisent par un manque d'homogénéité des informations financières relatives à l'impôt entre les filiales du groupe ENCC.

– L'analyse fiscale nécessite désormais un outil de collecte d'informations fiscales pertinent et fiable sans lequel la production des chiffres publiés est un exercice critique.

Ce travail contribuerait à enrichir et développer la réflexion sur une éventuelle amélioration des aspects fiscaux du système comptable financier en se conformant à l'esprit des normes qui privilégie le fonds sur la forme. Ceci permettrait aux entreprises algériennes de s'intéresser plus aux aspects économiques leur permettant de développer et pérenniser l'activité au lieu d'être liée à la forme en se conformant uniquement aux aspects juridiques exigés par l'administration fiscale.

---

<sup>1</sup> Selon la norme IAS 12, la charge (ou le produit) d'impôt résulte de l'addition de l'impôt exigible et de l'impôt différé.

<sup>2</sup> Bernard OLIVERO, Nadia SBEI TRABELSI, Analyse de l'effet des impôts différés sur le contenu informationnel du résultat: cas des firmes utilisant les normes internationales et les normes américaines, publiée dans "la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité", France 12 /10/2010, p : 2.

<sup>3</sup> B. BACHY, M. SION, *op.cit.*, P : 68.

<sup>4</sup> Bernard OLIVERO, Nadia SBEI TRABELSI, *op.cit.*, P : 5.

<sup>5</sup> [www.cncanada.org](http://www.cncanada.org) (le site officiel du Conseil des Normes Comptables Canadien), consulté le 05\11\2010.

### **Bibliographie**

–ALTSHULER, R., H. Grubert, Taxes, repatriation strategies and multinational financial policy, *Journal of Public Economics*, 87 (2003), pp. 73–107.

–AMIR, E. et T. Sougiannis (1999), Analysts' interpretation and investors' valuation of tax carryforwards, *Contemporary Accounting Research*, pp. 1–33.

– AMIR, E., M. Kirschenheiter, K. Willard, The valuation of deferred taxes, *Contemporary Accounting Research*, 14 (1997), pp. 597–622.