

INTERDEPENDANCES ET IMPLICATIONS ENTRE LES NOUVELLES REGLES COMPTABLES ET LES REGLES FISCALES

AZOUANI Nacer

Maitre de conférences (A), ESC Alger.

OUALIKENE Abderrahmane

Doctorant, ESC Alger.

Résumé

La comptabilité et la fiscalité constituent deux disciplines, bien qu'elles soient autonomes, elles ont un domaine commun important et s'interpénètrent largement.

L'autonomie de ces deux disciplines se manifeste notamment par l'existence de nombreuses distorsions entre les nouvelles règles comptables édictées par le nouveau système comptable financier « SCF » et les règles fiscales résultant de l'orientation et des objectifs de chacune des disciplines.

L'examen du cadre conceptuel du SCF permet de dégager une interdépendance et une implication entre les nouvelles conventions comptables et les règles et pratiques fiscales actuelles quant à la détermination du bénéfice imposable. Il est constaté que la majeure partie de ces conventions est en connexion avec les règles fiscales. Néanmoins, d'autres conventions et hypothèses présentent une déconnexion avec les règles fiscales actuelles conduisant par conséquent à une détermination extra comptable du bénéfice imposable.

En outre, les nouvelles règles comptables prévues par le SCF présentent des implications par rapport à celles prévues par la législation fiscale, notamment, en matière de tenue d'une comptabilité simplifiée pour les très petites entités, ainsi quant à l'utilisation de l'outil informatique pour la tenue de comptabilité à l'instar également des délais d'arrêté des états financiers.

Mots clés : Système comptable financier, fiscalité, convergence, divergence, déductibilité fiscale, conventions comptables, hypothèses sous jacentes.

Introduction

La comptabilité n'est plus seulement un moyen de preuve ou un système nécessaire pour calculer l'impôt sur les bénéfices des sociétés, c'est maintenant un outil indispensable au service de l'information des dirigeants, des actionnaires et des tiers, à la fois pour prendre des décisions et pour permettre la comparaison des performances des entreprises.

En dépit des profondes mutations qu'a connu l'économie algérienne en matière d'évolution technologique, de développement des systèmes de gestion et de l'émergence de nouvelles techniques de financement, le plan comptable national « PCN », datant de 1975, n'a pu constituer un bon référentiel d'élaboration et de publication des états financiers en Algérie.

Devant cette situation, les pouvoirs publics ont décidé d'harmoniser la comptabilité algérienne avec le système comptable international pour faire face à l'ouverture de l'entreprise et de l'économie sur son environnement et sur le monde extérieur.

Loin d'être une simple modification du PCN, les travaux de cette réforme s'inscrivent dans une double perspective :

- prendre en compte les réalités économiques du pays.
- constituer un mouvement d'harmonisation aussi bien au niveau maghrébin qu'au niveau mondial, pour suivre l'accélération de ce phénomène.

Pour y parvenir, deux options étaient possibles, la mise en convergence progressive ou la refonte globale du référentiel national.

C'est ainsi que la refonte globale est adoptée pour donner naissance à un nouveau référentiel comptable dénommé : Système Comptable Financier "SCF", considéré comme étant une véritable révolution comptable en Algérie. Le SCF est adopté et approuvé par la loi n°07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier, qui a fixé, dans son 43ème article, la date du 01.01.2009 comme date de son première application, cependant, sa mise en application est reportée en

vertu des dispositions de l'article 62 de la loi de finances complémentaire pour 2008 au 01 janvier 2010.

En sus de la loi n°07-11 du 25 novembre 2007, le système comptable financier, à fin 2011, est constitué par le dispositif juridique suivant :

➤ Décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n°07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier;

➤ Arrêté du 26.07.2008 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;

➤ Arrêté du 26.07.2008 fixant les seuils de chiffre d'affaires, d'effectif et l'activité applicables aux petites entités par la tenue d'une comptabilité financière simplifiée;

➤ Décret exécutif n°09-110 du 07 avril 2009 fixant les conditions et modalités de tenu de la comptabilité au moyen de systèmes informatiques;

➤ Instruction n°02 du 29 octobre 2009 portant première application du SCF 2010, ainsi que les différentes notes méthodologiques.

Ce système s'inscrit dans le cadre de la mise à jour des instruments devant accompagner les reformes économiques. En fait, il s'agit d'un changement de culture comptable qui dépasse le champ de la comptabilité qui consiste à faire converger des règles comptable appliquées par les entreprises algériennes vers les normes IAS/IFRS qui constituent la référence mondiale.

L'institution pour la première fois d'un système comptable complet exigeant de nouvelles obligations comptables, précisant certains principes et développant certaines particularités, est de nature à conférer à la comptabilité un plus grand niveau de fiabilité et à lui accorder une plus grande confiance par l'ensemble des utilisateurs.

En matière fiscale, le système fiscal algérien a pour but de déterminer les principes d'évaluation de la matière imposable, servant comme base de collecte de fonds pour l'alimentation de la caisse de l'Etat, et les modalités de taxation de celle-ci sans rechercher la

meilleure approche des phénomènes économiques, considéré également comme un instrument de politique économique et de régulation des richesses entre les différents acteurs.

Le système comptable financier propose des traitements qui ne sont pas forcément en totale harmonie avec la réglementation fiscale en vigueur, notamment celle en matière d'impôts directs.

La dualité entre les règles comptables et les règles fiscales implique, d'un côté, une complémentarité et une dépendance entre les deux disciplines, en application du principe de connexité entre le droit fiscal et le droit comptable, et de l'autre, une autonomie de chacune des deux disciplines, par l'application du principe de neutralité entre les deux disciplines afin de limiter le cout fiscal de la reforme comptable.

Le cadre conceptuel de la comptabilité financière fait état des conventions comptables et des hypothèses sous-jacentes qui doivent être observées par l'entreprise pour préparer et présenter ses états financiers.

Le problème soulevé est de savoir si les règles fiscales avaient les mêmes objectifs que les principes comptables et les hypothèses sous-jacentes et visaient à la sincérité des états financiers. L'identité de vue sur ce plan n'est que partielle.

D'une part, les règles fiscales obéissent à leur logique propre et sont, soit des instruments destinés à assurer des recettes, soit des moyens de politique économique. D'autre part, l'évolution des règles fiscales ne coïncide pas dans le temps avec celle des principes comptables.

L'expression conventions comptables sert à designer les règles selon lesquelles les états financiers sont normalement établis. Le cadre conceptuel annonce douze conventions et deux hypothèses sous-jacentes. Certaines de ces conventions et hypothèses sont sans incidence sur le résultat fiscal, d'autres comportent des divergences par rapport aux règles fiscales.

A ce titre, il est intéressant de traiter les trois points suivants :

- convergences entre les conventions comptables et les règles fiscales ;
- divergences entre conventions comptables et règles fiscales ;

- implications du nouveau système sur les obligations comptables prévues par la législation fiscale.

1-Convergences entre les conventions comptables et les règles fiscales

Ce point sera réservé à la présentation comptable des conventions de base et des hypothèses sous jacentes ayant une concordance entre les règles comptables et les règles fiscales. Ces conventions et hypothèses sont au nombre de douze et peuvent être regroupées comme suit :

- conventions relatives aux règles d'évaluation ;
- conventions et hypothèses relatives aux règles de prise en compte;
- conventions et hypothèses relatives au rattachement des charges aux produits.

1-1- Les conventions relatives aux règles d'évaluation

Les conventions comptables n'ayant pas d'incidence sur le résultat fiscal et touchant aux règles d'évaluation sont au nombre de quatre.

- La convention de l'unité monétaire

Les transactions d'une entreprise sont variées, il faut donc adopter une dénomination commune pour montrer leur valeur, la nécessité d'une unité de mesure unique a été à l'origine du choix de la monnaie comme unité de mesure (Dinar Algérien) des transactions et événements survenant durant la vie de l'entreprise.

Aussi, seuls les transactions et événements susceptibles d'être quantifiés monétairement sont comptabilisés. Néanmoins, les informations non quantifiables mais pouvant avoir une incidence financière sont mentionnées dans l'annexe aux états financiers⁽¹⁾.

Fiscalement, le résultat servant de base à l'imposition est un résultat évaluable en monnaie, la monnaie qui est admise dans les bureaux de recette des impôts est le Dinar Algérien.

⁽¹⁾Cf. Article 10 du décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier.

- La convention du coût historique

En règle générale, c'est la méthode du coût historique, pour les éléments d'actifs, de passifs, de produits et de charges enregistrés en comptabilité et présentés dans les états financiers, c'est-à-dire, sur la base de leur valeur à la date de leur constatation sans tenir compte des effets de variations de prix ou d'évaluation du pouvoir d'achat de la monnaie⁽¹⁾.

Ce principe peut connaître toutefois une dérogation par le biais de la réévaluation de certains actifs, notamment les actifs immobilisés⁽²⁾.

La fiscalité reconnaît la validité des réévaluations légales et n'impose pas la plus value résultant de ces réévaluations sans pour autant autoriser la déduction des moins values.

- La convention de l'importance relative

Selon cette convention, les états financiers doivent mettre en évidence toute information significative, pouvant avoir une influence sur le jugement que les utilisateurs de l'information peuvent porter sur l'entreprise.

Aussi, l'image fidèle des états financiers doit traduire la connaissance que les dirigeants ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés⁽³⁾.

Fiscalement, l'administration fiscale est considérée comme un utilisateur externe des états financiers qui n'a pas l'accès privilégié à l'information financière. En conséquence, l'objectivité des renseignements fournis revêt une importance primordiale.

- La convention de permanence des méthodes

L'une des caractéristiques de l'information comptable est la comparabilité. En effet, l'information doit permettre à l'utilisateur de faire des comparaisons dans le temps pour déterminer les tendances de la situation financière et des performances de l'entreprise. Ces utilisateurs doivent également être en mesure de comparer les informations financières issues d'entreprises semblables pour évaluer

⁽¹⁾ Cf. Article 121-20 de l'arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes.

⁽²⁾ Cf. Article 185 et 186 du CID.

⁽³⁾ Cf. Article 11 du décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008.

de façon relative les situations financières, les performances et leur évolution.

La permanence des méthodes est une convention comptable qui exige que les mêmes méthodes de prise en compte, de mesure et de présentation soient utilisées par l'entreprise d'une période à l'autre. L'application de cette convention permet la comparaison dans le temps de l'information comptable et favorise les prédictions financières⁽¹⁾. La convention de la permanence des méthodes est ainsi l'outil de la comparabilité de l'information comptable de l'entreprise d'un exercice à un autre.

Toute exception à cette convention n'est justifiée dans l'annexe aux états financiers que par la recherche d'une meilleure information ou par un changement de la réglementation⁽²⁾.

Fiscalement, le droit fiscal ne soumet pas les comptes à une règle analogue, il reconnaît le droit au changement, c'est ainsi qu'on constate par exemple qu'il autorise⁽³⁾ les entreprises à pratiquer l'amortissement dégressif sur certains biens qui est de nature à différer et réduire les annuités d'amortissement.

1-2-Les conventions et hypothèses relatives aux règles de prise en compte

A travers le cadre conceptuel de la comptabilité financière, on peut ressortir quatre conventions comptables n'ayant pas d'incidence sur le résultat fiscal et touchant aux règles de prise en compte.

- La comptabilité d'engagement

Toutes les opérations et les effets des transactions et autre événements sont comptabilisés sur la base des droits constatés, c'est-à-dire au moment de la survenance de ces transactions ou événements et non à l'intervention des flux monétaires correspondants, Ils sont présentés dans les états financiers des exercices auxquels ils se rattachent⁽⁴⁾.

Fiscalement, le résultat fiscal d'une entreprise est déterminé à partir d'une comptabilité d'engagement et non pas d'une comptabilité de

⁽¹⁾ A. yaich, **Manuel des principes comptables**, Les éditions raouf yaich, Tunis, 1999, p : 49.

⁽²⁾ Cf. Article 15 du décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008.

⁽³⁾ Cf. Article 174-2 du CID.

⁽⁴⁾ Cf. Article 06 du décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008.

flux. On peut conclure donc que la comptabilité et la fiscalité prennent la même position et enregistrent les créances dès quelles sont acquises et les dettes dès quelles sont nées et certaines.

La règle générale en la matière, consiste à prendre en considération le résultat d'une opération dès le moment où cette opération donne naissance à une créance ou à une dette certaine, dans son principe, et déterminé, dans son montant, même si ce montant n'est payable qu'ultérieurement et consigné autant que possible dans un document écrit⁽¹⁾.

- **La convention de l'entité**

Cette convention peut avoir des points de convergences, comme elle peut avoir, dans certains cas, des divergences par rapport aux règles fiscales.

En effet, la convention de l'entité est fondée sur la séparation entre les actifs, passifs, charges et produits de l'entité et ceux des participants à ces capitaux propres ou actionnaires. D'où, l'entreprise est considérée comme étant une unité comptable autonome et distincte de ses propriétaires. Ainsi, les états financiers de l'entreprise ne doivent prendre en compte que les transactions de l'entreprise, et non celles des propriétaires⁽²⁾.

Cette distinction est aussi nécessaire sur le plan fiscal, puisque ne sont admises en déduction que les charges nécessaires à l'exploitation de l'entreprise, exclusion faite de toutes les dépenses personnelles. Les divergences de cette convention par rapport aux règles fiscales apparaissent, pour les sociétés de groupe qui présentent un bilan consolidé avec un résultat cumulé.

Fiscalement, ce résultat consolidé n'est pas acceptable et l'administration fiscale exige, de chaque entreprise jouissant de par la loi, d'un statut légal, la présentation d'un bilan et d'un résultat imposable indépendamment des autres entreprises du groupe.

- **La convention de réalisation du revenu**

Cette convention permet de déterminer le moment où un revenu doit être constaté. Généralement, on constate un revenu lorsque

⁽¹⁾ A. Yaich, **Op.cit**, 1999, p : 28.

⁽²⁾ Cf. Article 09 du décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008.

l'exécution est achevée et que la mesure et le recouvrement de la contrepartie sont raisonnablement surs⁽¹⁾.

Dans la plupart des cas, la date de la vente constitue un critère pertinent et objectif pour la constatation des revenus. Techniquement, le terme réalisation fait référence au processus de conversion de ressources non monétaires et de droits en valeurs monétaires, et utilisé en comptabilité pour désigner l'échange d'actifs en contrepartie d'espèces ou de droits à des espèces.

- **La convention de l'importance relative**

Bien qu'il n'existe pas de mesure objective de la notion d'importance relative, on peut dire que si la présentation ou l'omission de certains renseignements financiers est assez significative pour influencer la décision des utilisateurs des états financiers, les renseignements en question seront jugés importants. En conséquence, un critère qui permet de juger de l'importance d'un fait réside dans son influence sur la prise de décision.

En d'autres termes, le seuil de signification d'un redressement ou d'une omission est l'un des critères d'appréciation de la sincérité et de la régularité des comptes.

Cette convention est de nature à conduire la pratique comptable à ne pas exiger systématiquement une stricte exactitude, contrairement à ce principe, l'opposabilité des écritures comptables à l'administration fiscale repose sur une exactitude de détail.

1-3-Les conventions et hypothèses relatives aux rattachements des charges aux produits

Les conventions comptables n'ayant pas d'incidence sur le résultat fiscal et relatives aux rattachements des charges aux produits sont au nombre de deux et une hypothèse sous-jacente.

- **La continuité d'exploitation**

Selon cette hypothèse, l'entreprise est normalement considérée comme étant en activité et elle est supposée poursuivre son

⁽¹⁾ A. Yaich, **Op.cit**, 1999, p : 43.

exploitation dans un avenir prévisible sans réduction sensible du rythme et de l'étendue de ses activités⁽¹⁾.

Il est admis en conséquence que l'entreprise n'a ni l'intention, ni l'obligation de se mettre en liquidation ou de réduire sensiblement l'étendue de ses activités, à moins que des événements ou des décisions survenus avant la date de publication des comptes rendent probable, dans un avenir proche, la liquidation ou la cessation d'activité⁽²⁾.

Les valeurs portées à l'actif de son bilan sont donc évaluées en considération de la continuation de l'exploitation à des conditions de rentabilité normales afin de dégager des résultats permettant de les amortir.

En application de ce principe, on peut procéder comptablement à un étalement de certaines charges ou de certains produits sur une période déterminée.

Sur le plan fiscal, et selon les conditions générales de déductibilité des charges, les charges doivent être rattachées aux résultats de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées. Par conséquent, l'étalement des charges n'est pas toujours reconnu, et la fiscalité se fonde sur le principe de continuité d'exploitation, ne reconnaît le caractère de charge déductibles qu'aux dépenses de fonctionnement de l'exercice.

- **La convention de périodicité**

Cette convention vise à répondre aux besoins des utilisateurs des états financiers qui désirent connaître périodiquement les résultats d'exploitation⁽³⁾.

La vie de l'entreprise a été découpée en période de douze (12) mois coïncidant généralement avec l'année civile.

Sur le plan fiscal, cette règle est bien respectée et ce, en vertu des dispositions de l'article 139 du CID, selon lequel, l'impôt est dû chaque année sur les bénéfices obtenus pendant l'année précédente ou

⁽¹⁾ ISGP, **L'essentiel du nouveau système comptable financier**, ISGP et préférences international, Alger,2008, p :27.

⁽²⁾Cf. Article 07 du décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008.

⁽³⁾ Cf. Article 30 de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier.

dans la période de douze (12) mois dont les résultats ont servi à l'établissement du dernier bilan, lorsque cette période ne coïncide pas avec l'année civile.

Si l'exercice clos au cours de l'année précédente s'étend sur une période de plus ou moins de douze (12) mois, l'impôt est néanmoins dû d'après les résultats dudit exercice.

Si aucun bilan n'est dressé au cours d'une année quelconque, l'impôt dû au titre de l'année suivante est établi sur les bénéfices de la période écoulée depuis la fin de la dernière période imposée ou, dans le cas d'entreprises nouvelles, depuis le commencement des opérations jusqu'au 31 Décembre de l'année considérée. Ces mêmes bénéfices viennent ensuite en déduction des résultats du bilan dans lequel ils sont compris.

Lorsqu'il est dressé des bilans successifs au cours d'une même année, les résultats en sont totalisés pour l'assiette de l'impôt dû au titre de l'année suivante.

- **La convention de rattachement des charges aux produits**

Cette convention, qui est le corollaire de la convention de l'indépendance des exercices, consiste à établir une correspondance, directe ou indirecte entre les produits et les charges de l'entreprise.

Lorsque des revenus sont comptabilisés au cours d'un exercice, toutes les charges ayant concouru à la réalisation de ces revenus doivent être déterminées et rattachées à ce même exercice.

Le problème apparait du fait que plusieurs coûts sont engagés sur plusieurs périodes. Il s'agit alors de distinguer quelle partie de ces coûts a servi à acquérir le produit d'exploitation de l'année courante.

Plus les entreprises feront des transactions ayant des effets à long terme, plus il sera difficile d'appliquer avec justesse cette convention. En effet, la sincérité du bilan et l'image fidele de l'entreprise dépendent en grande partie de ce principe fondamental⁽¹⁾.

L'administration fiscale, dans sa vérification du résultat fiscal dégagé par l'entreprise, examine que tous les produits et charges constatés se rattachent à l'exercice concerné et interdit de prendre en

⁽¹⁾ A. Yaich, **Op.cit**, 1999, p : 47.

compte des événements postérieurs ou l'incidence de rétroactivité de l'exercice en question.

On constate donc sur ce principe, une parfaite concordance entre la règle fiscale et la règle comptable sur l'annualité de l'exercice.

2- Divergences entre conventions comptables et règles fiscales

Les deux conventions de prudence et de prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique s'opposent dans leurs contenus à certaines règles et pratiques fiscales.

2-1- La convention de prudence

La comptabilité ne se limite pas à l'enregistrement des données actuelles et certaines, mais elle apprécie les événements futurs et incertains qui peuvent grever les actifs ou les revenus et les résultats à venir. Elle comporte une part de probabilité qui doit être appréhendée avec la plus grande prudence.

La prudence est la prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice du jugement nécessaire pour préparer des situations dans des conditions d'incertitude. Elle vise à éviter que les actifs et les produits ne soient surévalués et que les passifs et les charges ne soient sous-évalués. Néanmoins, l'application de cette convention ne doit pas conduire à la création de réserves occultes ou de provisions excessives⁽¹⁾.

Cette convention se manifeste sur le plan comptable, notamment par la constatation de provisions de toute nature.

La prudence fiscale s'exerce en sens inverse, les règles fiscales ont une tendance à contester systématiquement les événements présentant un certain caractère d'incertitude lorsqu'ils sont de nature à réduire l'assiette de l'impôt.

- Les provisions

La constatation des amortissements des immobilisations est une opération comptable indispensable. Mais, il convient aussi de voir pour les autres biens d'actifs du bilan, si une éventuelle dépréciation s'est produite pour d'autre cause que l'usure physique et l'obsolescence. Ainsi, des stocks peuvent perdre de la valeur et des

⁽¹⁾ Cf. Article 14 du décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008.

créances peuvent devenir douteuses du fait de l'insolvabilité de débiteurs.

Le même cas peut se poser pour certaines valeurs immobilisées, aussi, l'entreprise peut être soumise à un risque grave ou une charge importante dont la réalisation est évidemment incertaine. Toutes ces pertes sont à l'origine de la constitution indispensable de provisions appelées communément selon le système comptable financier pertes de valeurs.

- **Définition de la provision**

Une provision est une constatation comptable d'une diminution de valeur d'un élément d'actif (provision pour dépréciation), ou une augmentation du passif (provision pour risques et charges) précise quant à sa nature, mais incertaine quant à sa réalisation et que des événements survenus ou en cours rendent prévisible à la date de clôture de l'exercice.

D'après cette définition, on constate l'existence de deux types de provisions:

- Les provisions pour dépréciation.
- Les provisions pour risques et charges.

La constatation de ces deux provisions est soumise à des conditions de :

- forme, il s'agit de la méthode de constatation comptable qui est énoncée par le système comptable financier et qui indique les comptes à utiliser et le mode de leur présentation aux états financiers.
- fond, il s'agit du caractère obligatoire de la constatation des provisions si les conditions qui motivent leurs existences se réalisent.

- **Aspects comptables des provisions**

L'image fidèle des états financiers exige la constatation immédiate des dépréciations estimées et des pertes et charges probables, il sera présenté dans ce qui suit l'aspect comptable de ces deux types de provision.

⇒ **Les provisions pour dépréciation**

Les provisions pour dépréciation correspondent à un amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif. Elles s'inscrivent au bilan en diminution de la valeur des postes de l'actif auxquels elles

correspondent. Tout comme les amortissements, les provisions pour dépréciation expriment donc des corrections d'actif de sens négatif, elles s'en distinguent toutefois du fait que la dépréciation constatée n'est ni certaine, ni définitive⁽¹⁾.

La constatation de ce genre de provision, appelé selon le système comptable financier perte de valeur se fait sur la base de la réalisation d'un test de dépréciation, à savoir la comparaison de la valeur nette comptable d'un actif immobilisé et de sa valeur recouvrable lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, ces indices de perte de valeur peuvent être⁽²⁾:

- Externes : valeurs de marché, changements importants dans l'environnement technique, économique ou juridique, taux d'intérêt ou de rendement ;
- Internes : obsolescence ou dégradation physique, changements importants dans le mode d'utilisation (plan d'abandon ou de restructuration d'une activité, ...), performances inférieures aux prévisions.

La valeur recouvrable s'entend de la valeur la plus élevée entre le prix de vente net (valeur vénale) et la valeur d'utilité (valeur d'usage). Dès lors qu'une de ces deux valeurs est supérieure à la valeur nette comptable (VNC), aucune provision ne peut être constatée⁽³⁾.

⇒ **Provision pour risques et charges**

Les provisions pour risques et charges correspondant à une augmentation du passif exigible à plus ou moins long terme dont l'échéance ou le montant est incertain, elles sont comptabilisées lorsque⁽⁴⁾:

- Une entreprise a une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'événement passé.
- Il est probable qu'une sortie de ressources nécessaire pour éteindre cette obligation.
- Une estimation fiable du montant de cette obligation peut être faite.

⁽¹⁾ E. Dumalanède, **Comptabilité générale conforme au SCF et aux normes IAS/IFRS**, Berti, Alger, 2009, p : 172.

⁽²⁾ R.Zarrouk, **Compta-coursI**, Edition signes, Tunis, 2007, p : 97.

⁽³⁾ Cf. Article 122-5 et 112-11 de l'arrêté du 26 juillet 2008.

⁽⁴⁾ Cf. Article 125-1 de l'arrêté du 26 juillet 2008.

Les provisions pour risques et charges sont évaluées et constatées à l'arrêté des états financiers. Elles ont pour objet de faire face à des pertes ou des charges que des événements survenus ou en cours rendent probables.

Vu le caractère réversible et non définitif des provisions, elles doivent subir à la fin de l'exercice suivant, les corrections nécessaires.

A ce titre, trois situations peuvent se présenter⁽¹⁾:

- Disparition du risque, dans ce cas les provisions constituées deviennent des produits de l'exercice. Ces produits sont imposables fiscalement au titre de cet exercice, puisque la provision constatée à l'origine a été déduite.
- Réalisation du risque, dans ce cas, le risque est devenu certain dans son montant et dans sa réalisation. Les provisions antérieurement constatées seront annulées et les charges ou pertes intervenues seront supportées par cet exercice.
- Continuation du risque : dans ce cas, les circonstances existantes lors de la création de la provision persistent, il y'a lieu de réajuster le montant en l'augmentant ou en le diminuant suivant l'appréciation du degré du risque par les dirigeants.

- **Aspect fiscal des provisions**

La déduction des provisions est subordonnée à des conditions de fond et de forme résultant de l'application des règles fiscales⁽²⁾.

Les conditions de fond

Les conditions de fond sont les suivantes :

➤ **La perte ou la charge doit être nettement précisée**

Une provision ne peut être déduite du résultat imposable que si les pertes ou charges sont nettement précisées quant à leur nature qu'à leur montant. Elle doit concerner un élément d'actif susceptible d'être l'objet de la dépréciation ou des charges précises et que son montant puisse être évalué avec une approximation suffisante et non purement arbitraire⁽³⁾.

⁽¹⁾ **Guide du vérificateur de comptabilité**, MF/DG/DRV, Sahel, Alger, 2001, p : 45.

⁽²⁾ Cf. Article 141-5 du CID.

⁽³⁾ P.Oudenot, **fiscalité approfondie des sociétés**, Litec, Paris, 2^{ème} édition, 2001, p : 318.

➤ **La perte ou la charge doit être probable**

Il ne peut y avoir de provision si la perte ou la charge est certaine dans son principe et dans son montant. Il convient alors de comptabiliser directement cette perte ou cette charge⁽¹⁾.

Lorsque ni le principe, ni le montant ne sont certains, la charge n'est que probable de telle sorte qu'elle ne peut être prise en compte dans la comptabilité de l'entreprise que par la technique de la provision.

La provision suppose donc un certain degré d'incertitude quant au principe ou au montant de la perte ou la charge. Aussi, la constitution de la provision suppose que la charge ou la perte pour laquelle elle est constituée soit probable et non pas simplement éventuelle.

La probabilité doit être distinguée de la simple éventualité en ce sens qu'elle est établie par des circonstances précises particulières, alors que l'éventualité résulte d'un simple d'ordre général⁽²⁾.

➤ **La perte ou la charge trouve leur origine dans l'exercice en cours**

Pour être déduite du résultat d'un exercice, la provision doit pouvoir être rattachée à cet exercice, elle doit avoir sa source dans cet exercice.

Ainsi, la perte ou la charge provisionnée doit avoir été constatée au moment de la clôture de l'exercice alors qu'elle sera effectivement supportée et acquittée lors d'un exercice ultérieur.

Donc, toute provision motivée par un événement, ayant pris naissance après la clôture d'exercice comptable ne peut être admise en déduction des résultats du dit exercice.

➤ **La perte ou la charge provisionnée doit elle-même être déductible**

Cette condition est spécifique au droit fiscal, il est normal qu'une provision correspondante à une charge non déductible soit elle-même exclue de la déduction.

Néanmoins, la non déductibilité de ce type de provision n'empêche pas l'entreprise de la comptabiliser.

⁽¹⁾P.Serlouten, **Droit fiscal des affaires**, Dalloz, Paris, 2^{ème} édition, 2001, p : 160.

⁽²⁾M.Cozian, **Précis de la fiscalité des entreprises**, Litec, Paris, 2^{ème} édition, 2001, p: 160.

- **Les conditions de formes**

Les conditions de formes sont les suivantes :

➤ **L'inscription en comptabilité**

Pour être déductible du résultat imposable, la provision doit avoir effectivement été constaté dans les écritures comptables de l'exercice.

Ainsi, la provision non comptabilisée n'est pas admise en déduction du résultat imposable.

➤ **L'inscription sur un relevé spécial des provisions**

La règle fiscale subordonne la déductibilité des provisions à leur inscription sur un relevé spécial à joindre à la déclaration annuelle de résultat.

Cependant, en cas de non respect de cette condition, cela ne devrait pas se traduire systématiquement par une réintégration du montant des provisions⁽¹⁾.

En effet, l'inscripteur des impôts en vérifiant les déclarations, peut demander des éclaircissements ou des justifications, lorsqu'il envisage une rectification, il doit au préalable informer le contribuable en l'invitant à faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de 30 jours⁽²⁾.

- **Divergences entre l'aspect comptable et l'aspect fiscal**

L'obligation d'établir un bilan unique incombe à tout contribuable. Ce bilan doit avoir un certain nombre de caractéristiques résultant de l'application des règles et principes comptables, d'une part, et des dispositions fiscales d'autre part.

Cependant, des divergences quant à l'élaboration des états financiers s'imposent, ces divergences se manifestent principalement par l'existence de charges non déductibles telles que les provisions.

En effet, les nouvelles dispositions introduites par le SCF en matière de constatations des provisions pour dépréciation des éléments d'actif peuvent diverger des règles fiscales actuelles d'admission en déduction des provisions, étant donné que les dépréciations constatées sur la base de la valeur recouvrables seront admises en déduction mais

⁽¹⁾ Cf. Article 152 du CID.

⁽²⁾ Cf. Article 187 du CID.

sans prise en compte des coûts de sortie, Par contre, les dépréciations calculées sur la base de la valeur d'usage laissent trop de latitude aux entreprises dans la détermination des flux futurs de trésorerie et seraient ainsi non déductibles.

A ce titre, l'inscription comptable des provisions suppose le respect du principe de prudence et celui de l'image fidèle est la conséquence d'une réalisation économique caractérisée par l'existence d'un risque fort probable, la loi fiscale constitue, dans certaines cas, une entrave pour les comptables, elle néglige l'importance du risque encouru par l'entreprise.

2-2-Les éventualités et les évènements postérieurs à la date de clôture du bilan

Vu leur importance significative sur les états financiers des entreprises, le nouveau système comptable financier a traité les éventualités et évènements postérieurs à la clôture de l'exercice.

- Définition

La distinction entre éventualités et évènements se fait comme suit :

✓ Eventualités postérieures à la date de clôture du bilan

L'éventualité est considérée comme étant une condition ou situation pouvant résulter d'un droit ou d'une obligation contractuel, dont l'incidence finale n'est établie que si un ou plusieurs évènements futurs et incertains seront réalisés.

A cet effet, l'éventualité est limitée aux circonstances ou situations existantes à la date de clôture des états financiers et qui sont liés à l'incertitude caractérisant la survenance d'un évènement futur qui est de nature à affecter la situation financière de l'entreprise.

✓ Evènement survenant après la date de clôture de l'exercice

Les évènements sont des faits ou informations, favorables ou défavorables qui se produisent après la date de clôture de l'exercice et avant la date de publication des états financiers, qui peuvent être à l'origine d'un ajustement des postes d'actifs et de passifs ou à une notification dans les notes annexes afin de permettre aux utilisateurs des états financiers d'évaluer correctement l'entreprise et de prendre des décisions fondées.

Les évènements postérieurs à la clôture de l'exercice sont de deux types:

- Ceux qui apportent une plus ample confirmation des circonstances qui existent à la clôture de l'exercice.

- Ceux qui indiquent des circonstances nouvelles, apparues après la date de clôture.

- **Aspect comptable des éventualités et les événements postérieurs à la date de clôture du bilan**

Le traitement comptable ne sera réservé qu'aux évènements et éventualités qui ont une incidence significative sur les comptes annuels et ce en vertu du principe de l'importance relative.

✓ **Aspect comptable des éventualités**

Le traitement comptable diffère selon qu'il s'agisse de :

- Eventualités à incidences futures négatives

L'estimation de la perte découlant d'un engagement à incidence négative ne peut être comptabilisée dans les charges que, si la disponibilité de l'information indiquant la probabilité qu'un actif soit déprécié ou qu'un passif soit encouru, intervient antérieurement à la publication des états financiers et si le montant de la perte peut être raisonnablement estimé. Autrement, l'éventualité est à porter dans les notes annexes.

- Eventualités à incidences futures positives

Selon le principe de prudence, on ne peut constater les gains dans les comptes d'un exercice que lorsqu'ils sont réalisés à la date de clôture de cet exercice. Donc, on ne peut pas comptabiliser les éventualités à incidences positive dans les comptes d'un exercice clôturé, mais on doit faire mention de ces éventualités dans les notes annexes aux états financiers, s'il s'avère que l'information en question est significative et qui est de nature à divulguer une meilleure image de la situation de l'entreprise.

✓ **Aspect comptable des évènements survenants après la date de clôture de l'exercice**

Le traitement des évènements varie selon le cas que les évènements sont directement liés ou non à des conditions existantes à la date de clôture de l'exercice.

Les évènements liés avec des situations existantes à la clôture de l'exercice sont définis comme ceux qui constituent un élément

complémentaire d'appréciation de la valeur des éléments de l'actif ou du passif de l'entreprise tels qu'ils existent à la date de clôture de l'exercice.

Ces événements peuvent être à l'origine de modification des comptes ou de l'apport d'informations complémentaires dans les notes annexes. L'ajustement des comptes consiste à provisionner, par prudence, le montant de la perte. Ce montant doit être déterminé d'une façon suffisamment précise. Les gains éventuels ne sont pas comptabilisés mais ils sont notifiés sur les notes annexes.

Les événements non liés à des conditions existant à la clôture de l'exercice sont des événements qui surviennent entre la date de clôture de l'exercice et la date de publication des comptes et qui indiquent des circonstances nouvelles. Dans ce cas, l'entreprise est tenue, sans aucun ajustement de l'actif ou de passif, de mentionner dans les notes annexes aux états financiers ces événements survenus.

- Aspect fiscal des éventualités et les événements postérieurs à la date de clôture du bilan

Selon le principe de l'annualité de l'impôt, le résultat net imposable doit tenir compte uniquement des produits et des charges de l'année d'imposition. De ce fait, on peut conclure que les éventualités et événements postérieurs à la clôture de l'exercice ne peuvent pas être pris en compte pour la détermination du bénéfice imposable.

Toutefois, l'administration fiscale offre la possibilité pour les entreprises de déposer une déclaration provisoire dans les délais prévus, et ce, afin de permettre le dépôt d'une déclaration rectificative dans les vingt et un jours qui suivent la date de l'assemblée générale ordinaire statuant sur les comptes⁽¹⁾.

Comme on l'a vu au niveau comptable, ces événements peuvent être sous forme de réajustement des comptes ou de mention dans les notes annexes. Sur ce plan, l'administration fiscale ne refuse pas les informations à apporter dans les annexes qui viennent s'y ajouter postérieurement à la clôture de l'exercice.

⁽¹⁾Cf. Article 06 de la loi de finances complémentaire 2008 et complété par l'article 14 de la loi de finances 2009.

En revanche, elle s'intéresse aux ajustements des comptes qui consistent généralement à la constatation de provisions ou autres modifications des comptes, entreprises après la clôture de l'exercice.

En conséquence, toute entreprise doit tenir compte dans ses états financiers des éventualités et événements postérieurs à la clôture de l'exercice afin de divulguer des informations pertinentes et utiles à tout utilisateur des états financiers.

De son côté, le droit fiscal est opposé à la prise en compte parmi les charges déductibles des éventualités et événements postérieurs qui sont de nature à porter des modifications aux comptes d'actif ou de passif.

2-3-La convention de prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique

En comptabilité, il est plus important de refléter la nature économique des opérations que leur forme juridique.

C'est ainsi que certains biens peuvent être inscrits à l'actif de l'entreprise avant même que la propriété juridique ne lui soit transférée.

A cet effet, on va se limiter à l'étude des contrats de leasing, des contrats de concession et les contrats de sous-traitance comme étant les principaux types d'opérations traduisant l'application de cette convention.

- Les contrats de leasing

Le leasing ou le crédit bail est considéré comme un complément de crédit classique, malgré son coût relativement élevé, Il est en croissance en nombre d'opération et en volume sur le marché des capitaux, chose qui reflète l'évaluation de cette activité.

En respectant la convention de prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique⁽¹⁾ et la norme n°17 de l'IASC, les opérations et autres faits économiques devront être comptabilisé et présentés en fonction de leur nature et réalité financière et non pas seulement de leur forme juridique.

✓ Définition des contrats de location

Un contrat de location est un accord par lequel un bailleur cède au preneur pour une période déterminée le droit d'utilisation d'un actif en échange d'un paiement ou d'une série de paiements.

⁽¹⁾ Cf. Article 18 du décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008.

La location financement est un contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété d'un actif avec ou sans transfert de propriété en fin de contrat.

Un contrat de location simple désigne tout contrat de location autre qu'un contrat de location financement.

De cette définition, on peut conclure que la classification d'un contrat de location en location financement ou en contrat de location simple dépend de la réalisation de la transaction plutôt que de la nature de contrat⁽¹⁾.

Les exemples de situation qui conduisent normalement à classer un contrat de location en contrat de location financement sont les suivants⁽²⁾:

- la propriété de l'actif est transférée au preneur au terme de la durée de location.
- le contrat de location donne au preneur l'option d'acheter l'actif à un prix suffisamment inférieur à sa juste valeur à la date à laquelle l'option peut être levée pour que, dès le commencement du contrat de location, il existe une certitude raisonnable que l'option sera levée.
- la durée de location couvre la majeure partie de la durée de vie économique de l'actif même s'il n'y a pas transfert de propriété.
- au commencement du contrat de location, la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location s'élève au moins à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif loué.
- les actifs loués sont d'une nature spécifique et seul le preneur peut les utiliser sans leur apporter de modifications majeures.

✓ **Aspect comptable des contrats de location financement**

Tout actif faisant l'objet d'un contrat de location financement est comptabilisé à la date d'entrée en vigueur du contrat en respectant le principe de la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique :

⁽¹⁾ ISGP, **Op.cit**, 2008, p : 48.

⁽²⁾ Cf. Article 135-1 de l'arrêté du 26 juillet 2008.

○ Chez le preneur, le bien loué est comptabilisé à l'actif du bilan à sa juste valeur, ou à la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location, si cette dernière est inférieure, pour ce qui est de l'obligation de payer les loyers futurs, celle ci est comptabilisée pour le même montant au passif du bilan.

○ Chez le bailleur non-fabricant ou non-distributeur du bien loué, la créance constituée par l'investissement net correspondant au bien loué est enregistrée à l'actif dans un compte de créance en contrepartie des dettes résultant de l'acquisition de cet investissement (coût d'acquisition incluant les frais initiaux directs liés à la négociation et à la mise en place du contrat).

○ Chez le bailleur fabricant ou distributeur du bien loué, la créance est comptabilisée pour un montant égal à la juste valeur du bien conformément aux principes retenus par l'entreprise pour ses ventes fermes (constatation simultanée de la créance et de la vente). Les pertes ou profits sur ventes sont donc comptabilisés dans le compte de résultat de l'exercice.

Toutefois si les taux d'intérêt du contrat de location sont artificiellement bas, le profit sur la vente doit être limité à ce qu'il aurait été si la location avait été conclue sur la base du taux d'intérêt du marché.

Les frais initiaux directs engagés par le bailleur pour la négociation et la mise en place du contrat sont constatés en charge à la date de conclusion du contrat.

Au cours du contrat, les loyers sont comptabilisés chez le bailleur comme chez le locataire en distinguant :

⇒ les intérêts financiers déterminés sur la base d'une formule traduisant un taux de rentabilité périodique constant de l'investissement net,

⇒ le remboursement en principal.

L'actif loué fait l'objet d'un amortissement dans la comptabilité du locataire selon les règles générales concernant les immobilisations. S'il n'existe pas une certitude raisonnable que le preneur devienne propriétaire de l'actif à la fin du contrat de location, l'actif doit être

totalemtent amortie sur la plus courte de la durée du contrat de location et de sa durée d'utilité⁽¹⁾.

✓ **Aspect fiscal des contrats de location financement**

En application des conditions fiscales de déductibilité des charges, on peut conclure que la nouvelle définition de l'actif donnée par le système comptable financier pourrait conduire à une remise en cause des règles d'inscription à l'actif, dans la mesure où l'entreprise qui utilise un élément serait amenée à l'inscrire à l'actif plutôt que celle qui en détient la propriété juridique.

Alors que du point de vu fiscal:

→ Les charges de loyer versées dans la cadre du contrat de crédit bail sont déduites du résultat imposable sauf s'il y a une remise en cause par l'administration fiscale de la nature du contrat ou de l'objet du bien en question.

→ Les charges d'amortissement relatives aux biens acquis en leasing (Contrat de location financement) et comptabilisées selon les dispositions du système comptable financier et celles de la norme IAS 17, ne sont pas admises en déduction de l'assiette imposable car les règles fiscales actuelles n'admettent en déduction de l'assiette imposable que les charges d'amortissement relatives aux biens dont l'entreprise et juridiquement propriétaire bien que cette condition a été revue par le législateur dans la loi de finances pour 2010 qui confère, dans le cadre d'une opération de leasing au preneur, le droit de comptabiliser le bien comme actif au lieu et place du bailleur et d'admettre en déduction, uniquement, l'amortissement calculé sur une période égale à la durée du contrat de crédit bail⁽²⁾.

→ Les charges d'amortissements pour les biens acquis à l'échéance d'un contrat de location financement sont admises en déduction pour la durée prévue par la loi et à partir de la date de la levée de l'option.

⁽¹⁾ A. Kaddouri et A.Mimeche, **Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007**, ENAG, Alger, 2009, p : 197.

⁽²⁾ Cf. Article 08 de la loi de finances pour 2010 modifiant et complétant l'article 141 du CID.

Cependant, la loi de finances complémentaire⁽¹⁾ pour 2010 a sursoie à l'application des dispositions de la loi de finances pour 2010, à cet égard, les dispositions antérieures à la loi de finances pour 2010 relatives aux règles d'amortissement dans le cadre des contrats de crédit-bail continuent à s'appliquer, à titre transitoire, jusqu'au 31 décembre 2012.

Ainsi, et à titre exceptionnel, le crédit-bailleur, dans le cadre des opérations de crédit-bail, continue à être fiscalement réputé disposer de la propriété juridique du bien loué, et, à ce titre, il est le titulaire de pratiquer l'amortissement de ce bien.

Le crédit-preneur, qui est le propriétaire économique du bien au sens des nouvelles normes comptables, continue à disposer du droit de déductibilité du bénéfice imposable des loyers qu'il verse au crédit-bailleur pratiquant l'amortissement, jusqu'à l'échéance susvisée.

- **Les contrats de concession**

Le contrat de concession est un contrat par lequel une personne morale de droit public (concedant) et une personne physique ou morale, publique ou privé (concessionnaire), établi dans une situation réglementaire et comportant les éléments suivants :

- un droit exclusif d'utilisation de biens de domaine public.
- un droit exclusif d'exploitation octroyé ou délégué par le concedant au concessionnaire.
- l'obligation pour le concessionnaire de rendre un service d'intérêt général, pour assurer cette obligation, le concessionnaire doit réaliser le cas échéant les installations nécessaires, assurer leur entretien et leur renouvellement.
- la mise à la disposition du concessionnaire par le concedant des moyens correspondants pour une durée déterminée.
- la mise à la disposition du concedant à la fin de la concession des installations et des immobilisations réalisées contre une indemnité ou non.
- le paiement d'une redevance d'exploitation par le concessionnaire au concedant.

⁽¹⁾ Cf. Article 27 de la loi de finances complémentaire pour 2010.

- la rémunération du concessionnaire est assurée par la perception sur les usagers de redevances suivant un tarif fixé contractuellement ou réglementairement.

Généralement, les droits et obligations des deux parties sont contenus dans un cahier des charges où sont fixées les règles de fonctionnement et de gestion de l'opération de concession.

Les biens faisant l'objet d'un contrat de concession, reviennent normalement au concédant à la fin de la concession. Il en est de même des biens mis en concession par le concessionnaire qui, selon les clauses du cahier de charges, reviennent au concédant à titre gratuit ou onéreux. Dans ce cas, le concessionnaire n'est pas propriétaire des biens inscrits dans les valeurs d'actif, mais il en a la jouissance.

✓ **Traitement comptable des contrats de concession**

Selon le nouveau système comptable financier, les règles de comptabilisation et de présentation des opérations réalisées par un contrat de concession résultent de la nature des droits et obligations nés des conventions auxquelles sont fréquemment annexés les cahiers de charges comportant des clauses de traitement comptable.

✓ **Aspect fiscal et divergence avec l'aspect comptable**

En absence de réglementation et par respect de la convention de prééminence du fond sur la forme, les entreprises concessionnaires des services publics sont tenues donc d'immobiliser les biens concédés.

Ces immobilisations sont dépréciables par la pratique des amortissements et des provisions.

Les amortissements pratiqués sur les biens concédés ont le caractère d'un amortissement financier calculé d'après la durée de la concession, ils permettent à l'entreprise de constituer les fonds nécessaires pour rembourser le capital investi.

Les provisions sont pratiquées dans le cas où les biens en concession sont renouvelables et le coût présumé de remplacement de ces biens est supérieur à leur prix de revient. Dans ce cas, l'entreprise concessionnaire peut constituer des provisions pour le renouvellement des biens à concurrence de la différence constatée entre la valeur de remplacement et le prix de revient.

Les règles fiscales actuelles n'admettent pas en déduction de l'assiette imposable, les charges d'amortissement relatives aux biens dont l'entreprise n'est pas propriétaire juridiquement⁽¹⁾.

☞ **Les contrats de sous-traitance**

En principe, le droit de propriété implique le contrôle dans la plupart des cas, parmi les critères du contrôle :

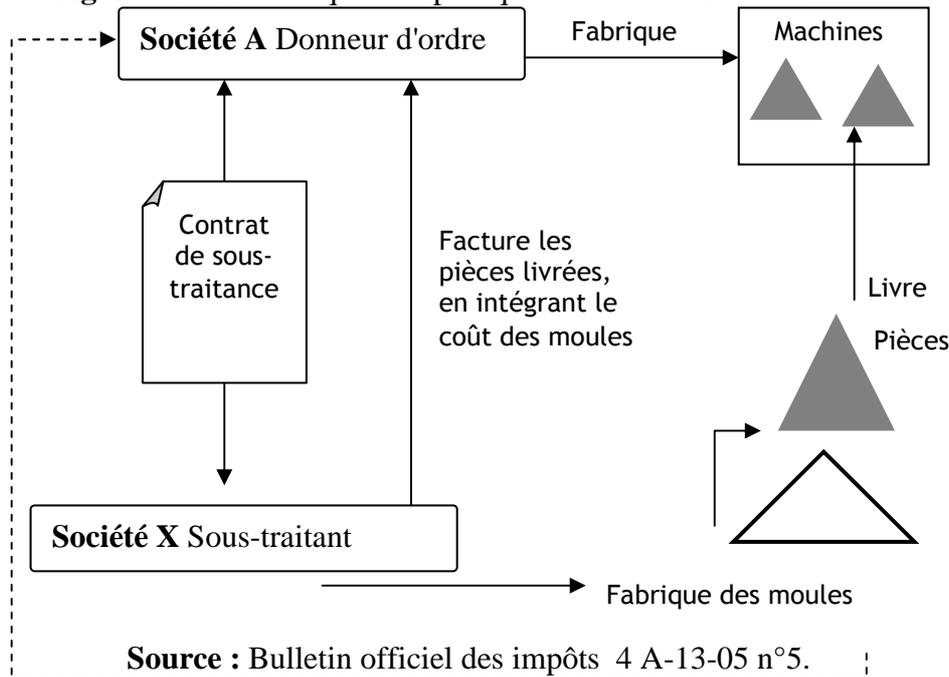
- maîtrise de l'utilisation.
- responsabilité des coûts (notamment d'entretien).
- responsabilité en cas de dommage à autrui.

Par ailleurs, le contrôle et droit de propriété peuvent diverger notamment dans le cadre des contrats de sous-traitance, lorsque le sous traitant reste propriétaire de certains éléments en fait contrôlés par le donneur d'ordre.

Dans ce cas, le donneur d'ordre qui contrôle le bien peut l'inscrire à son actif, alors même qu'il n'en est pas propriétaire, et de l'amortir. Cette situation peut être illustrée à travers l'exemple suivant.

⁽¹⁾Cf. Instruction relative à l'IBS n°246/MF/DGI/DELF/LF/92, p : 34.

Figure n°01 : Conséquences pratiques de la sous-traitance



A a conclu un contrat de sous-traitance avec une société X afin de fabriquer des pièces destinées à être intégrées dans les machines que A fabrique.

X est chargé de concevoir les moules et en assume les coûts. Toutefois, ces coûts sont refacturés dans le prix de vente des pièces fabriquées par X.

Par hypothèse, le contrat prévoit :

- Le transfert gratuit des moules à l'issue de la production avec faculté de les reprendre en cas de rupture anticipée du contrat ;
- A assume les risques en cas de défaut de conception technique ou insuffisance de commande en indemnisant X des coûts des moules non encore refacturés.

Dans ces conditions, les moules doivent être inscrits à l'actif du donneur d'ordre A puisque les clauses contractuelles permettent d'établir qu'il y a transfert des risques et des avantages futurs de X vers A.

L'inscription à l'actif permet à A de déduire les amortissements correspondants qui ne sont pas admise en déduction sur le plan fiscal étant donné que la propriété juridique revient à la société sous-traitante X.

3- Les implications du nouveau système sur les obligations comptables prévues par la législation fiscale

En l'absence de système comptable bien défini, et depuis l'année 1992 les lois fiscales ont prévu certaines obligations comptables.

La loi organisant le nouveau système comptable financier n'a pas abrogé les lois fiscales existantes. C'est ainsi qu'on se trouve, parfois, devant des situations divergentes prévues par deux différentes législations.

3-1- Les conséquences d'ordres juridiques

Le nouveau système comptable financier a introduit de nouvelles obligations comptables pour les entités soumises à son application. Néanmoins, la loi fiscale impose des obligations qui peuvent entraîner des implications dans leur application.

- Les obligations comptables prévues par la loi comptable

L'article 02 de la loi n°07-11 du 25 novembre 2007 relative au système comptable financier soumet l'application de la loi à toute personne physique ou morale astreinte par voie légale ou réglementaire à la mise en place d'une comptabilité financière telle que prévue par les articles 09 à 12 du code de commerce. Ces derniers exigent à toute personne ayant la qualité de commerçant la tenue d'une comptabilité qui doit :

- enregistrer au jour le jour toutes les opérations sur un livre journal ou mensuellement les totaux de ces opérations, lorsque ces totaux sont obtenus grâce à la tenue des livres auxiliaires.
- dresser au moins une fois par an, un inventaire physique des éléments actifs et passif de l'entreprise.
- conserver toutes les pièces justificatives pendant dix (10) ans à compter de la date de clôture de chaque exercice comptable.
- tenir un livre journal et un livre d'inventaire cotés et paraphés.

En plus, l'article 20 de la loi n°07-11 exige la tenue de grand livre qui comprend l'ensemble des comptes mouvementés au cours de la période.

- **Les obligations comptables prévues par la loi fiscale**

La législation fiscale dans divers articles, exige aussi de toute personne morale ou physique ayant la qualité de commerçant la tenue d'une comptabilité tel que définie par les articles 9 à 12 du code de commerce.

Cependant, le problème se pose pour les personnes physiques soumises au régime d'imposition simplifié qui sont autorisées à tenir une comptabilité financière simplifiée⁽¹⁾ dont le chiffre d'affaires qui englobe l'ensemble des activités principales et/ou accessoires, d'effectif et l'activité ne dépassent pas l'un des seuils suivants, durant deux exercices successifs :

- activité commerciale :
 - Chiffre d'affaires : 10 millions de dinars.
 - Effectifs : 9 salariés à temps plein.
- activité de production et artisanale :
 - Chiffre d'affaires : 6 millions de dinars.
 - Effectifs : 9 salariés à temps plein.
- activité de prestation de service et autres :
 - Chiffre d'affaires : 3 millions de dinars.
 - Effectifs : 9 salariés à temps plein.

Cette comptabilité se contente :

⇒ d'enregistrer de façon systématique et fiable les recettes et les dépenses, sur la base des pièces justificatives d'origine interne ou externe, sur un support régulièrement tenu : journal de trésorerie (journal unique, ou journal des dépenses et journal des recettes)⁽²⁾;

⇒ de procéder en fin d'exercice, et uniquement si les montants concernés sont significatifs à un inventaire extra comptable du

⁽¹⁾Cf. Article 02 de l'arrêté du 26 juillet 2008 fixant les seuils de chiffre d'affaires, d'effectif et l'activité applicables aux petites entités pour la tenue d'une comptabilité financière simplifiée.

⁽²⁾Cf. Article 139-4 de l'arrêté du 26 juillet 2008.

montant des créances, des dettes d'exploitation, des stocks, des immobilisations et des emprunts souscrits ou remboursés au cours de l'exercice.

Au plan fiscal, les mesures introduites par la loi de finances pour 2008 ont institué un nouveau régime fiscal⁽¹⁾ applicable aux contribuables soumis à l'Impôt sur le revenu global (IRG) catégorie Bénéfice Industriel et Commercial (BIC) à l'effet de les soumettre à des obligations fiscales allégées. Le régime d'imposition simplifié s'applique de plein droit :

→ aux contribuables dont le chiffre d'affaires hors taxes réalisé au cours d'une année dépasse 3.000.000 DA et n'excède pas 10.000.000 DA ;

→ aux contribuables exclus du régime de l'Impôt Forfaitaire Unique (IFU) et dont le chiffre d'affaires au cours d'une année civile n'excède pas 10.000.000 DA.

En règle générale, lorsque la durée d'exercice ou d'exploitation est inférieure à douze (12) mois, l'appréciation des chiffres d'affaires limites de 3.000.000 DA et 10.000.000 DA s'effectue au prorata temporis de la durée réelle d'exercice de l'activité.

Néanmoins, et afin de faciliter les formalités d'imposition et de paiement incombant aux petits contribuables, la loi de finances complémentaire pour 2011 a prévu de relever le seuil de l'IFU de 5.000.000 à 10.000.000DA .

Par ailleurs, et en vue de simplifier davantage les procédures de déclaration et de paiement de l'impôt pour les contribuables réalisant un chiffre d'affaires qui ne dépasse pas le montant de 30.000.000DA, la LFC pour 2011 a prévu de relever le seuil du régime simplifié de 10.000.000 DA à 30.000.000DA.⁽²⁾

Il en va ainsi pour les nouveaux contribuables, sauf que le régime d'imposition simplifié ne pourra être accordé à ces derniers qu'à compter du 1^{er} janvier de l'année suivant celle du début de leur activité et à condition qu'ils aient au moins six (06) mois d'exercice.

⁽¹⁾ Cf. Articles 3,12 et 22 de la loi de finances pour 2008.

⁽²⁾ Cf. Articles 2 et 3 de la loi de finances complémentaire pour 2011.

Dans le cas contraire, ils ne pourront être admis à ce régime qu'à compter du 1^{er} janvier de la deuxième année de leur activité.

Par contre, lorsque le chiffre d'affaires d'un contribuable soumis au régime d'imposition simplifié dépasse la limite supérieure d'application de ce régime, il sera versé au régime du réel au début de l'année qui suit celle de la constatation du dépassement du seuil.

Par ailleurs, certains contribuables sont exclus du régime d'imposition simplifié et par conséquent sont tenus de tenir une comptabilité financière tel que défini par le système comptable financier, à défaut, le rejet de comptabilité peut être valablement prononcé en cas de contrôle fiscal, ce qui entrainera l'évaluation d'office des bases d'imposition tel que prévus respectivement par les articles 43 et 44 du Code des Procédures fiscales (CPF). Il s'agit en particulier des contribuables⁽¹⁾:

- soumis à l'IRG catégorie BNC.
- exerçant l'activité d'importation et d'exportation.
- relevant du champ d'application de l'IBS conformément aux dispositions de l'article 131 du CID.

En matière des obligations déclaratives, les contribuables suivis au régime d'imposition simplifié sont tenus de souscrire la déclaration périodique G50 au plus tard le 20 du mois suivant le trimestre civil au cours duquel le chiffre d'affaires a été réalisé⁽²⁾, au lieu de situation de leur établissement principal ou le lieu de situation de leur unités, établissement ou chantier et de payer les droits dus. Aussi, les contribuables sont dans l'obligation d'établir une déclaration annuelle, à souscrire avant le 30 avril de chaque année auprès de l'inspecteur des impôts du lieu d'implantation du siège social de l'établissement principal.

Dans le but de simplifier et de faciliter les formalités de déclaration, la liasse fiscale devant être déposée se limite aux documents suivants :

- un bilan abrégé.
- un compte simplifié de résultat fiscal faisant apparaître le bénéfice brut, les frais et les charges.

⁽¹⁾ Cf. Note n°257 MF/DGI/DOFR/SDEF du 14 février 2009.

⁽²⁾ Cf. Articles 21 et 22 de la loi de finances pour 2009.

- un tableau des amortissements.
- un relevé des provisions.
- un tableau de variation des stocks.

Les documents suscités doivent reproduire fidèlement toutes les opérations de fin d'exercice qui consistent à :

- ❖ centraliser l'ensemble des opérations effectuées en cours d'année.
- ❖ recenser les créances, les dettes, les stocks et donc l'inventaire des valeurs actives et passives.

3-2-Les conséquences de la tenue de la comptabilité informatisée

Le nouveau système comptable financier a pris clairement sa position en matière de la tenue de la comptabilité au moyen informatique, chose qui peut entraîner des conséquences en matière fiscale.

- La position du nouveau SCF

Du point de vue comptable, les documents écrits issus de l'informatique peuvent tenir lieu de livres et journaux auxiliaires.

A cet effet, et pour qu'ils soient défendables et acceptable pour toute garantie en matière de preuve, les documents issus d'une comptabilité informatisée doivent satisfaire aux exigences de conservation, d'identification, de sécurité, de fiabilité et de restitution des données⁽¹⁾. Aussi, les documents informatiques doivent être identifiés et ce par :

☞ la numérotation des pages.

☞ l'utilisation de la date du jour de traitement générée par le système et qui ne peut être modifiée par l'entreprise, pour dater les documents.

☞ l'utilisation d'un programme interdisant l'annulation ou la modification des opérations validées.

☞ La position fiscale

La législation fiscale actuelle ne dispense pas les personnes qui tiennent leur comptabilité sur ordinateur de la tenu des documents prévus par les articles 9 à 12 du code de commerce.

⁽¹⁾ Cf. Article 24 de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007.

A ce titre, la législation fiscale exige la transcription manuelle des écritures comptables sur les livres obligatoires, à défaut, ce manquement constitue une anomalie grave qui peut amener les vérificateurs à rejeter la comptabilité et de procéder par conséquent, à l'évaluation d'office des bases d'imposition⁽¹⁾.

La position fiscale actuelle ne déroge pas à une règle juridique de droit commun qui demeure toujours d'application obligatoire à toute personne pour la tenue de sa comptabilité.

De ce fait, l'obligation juridique de tenir des documents prévus par les articles 9 à 12 du code de commerce, demeure toujours d'application stricte et obligatoire.

Toutefois, avec l'obligation juridique et avec toutes les obligations comptables prévues par le nouveau système comptable financier⁽²⁾ qui constituent des sécurités suffisantes pour la fiabilité de la comptabilité tenue au moyen de système informatique, le défaut de transcription manuelle sur les livres obligatoires qui constituent actuellement un motif de rejet de comptabilité peut être revu.

3-3-Délai d'arrêter des états financiers

Sur le plan comptable, les états financiers sont arrêtés sous la responsabilité des dirigeants sociaux. Ils sont établis dans un délai maximum de quatre (04) mois⁽³⁾ suivant la date de clôture de l'exercice et doivent être distingués des autres informations éventuellement publiées par l'entité. L'exercice débute, selon l'article 30 de la loi n°07-11 du 25 novembre 2007, le 1^{er} janvier et se termine le 31 décembre. Le délai de quatre (04) mois expire, en conséquence, le 30 avril de l'année suivante.

Les états financiers doivent être présentés à cette date limite aux :

- investisseurs (associés, actionnaires,...).
- bailleurs de fonds (banquiers,...).
- autorités compétentes (administration fiscale,...).

⁽¹⁾ Cf. Articles 43 et 44 du CPF.

⁽²⁾ Cf. Décret exécutif n°09-110 du 07 avril 2009 fixant les conditions et modalités de tenue de la comptabilité au moyen de système informatique.

⁽³⁾ Cf. Article 27 de la loi n°07-11 du 25 novembre 2007.

Au plan fiscal, la date limite de dépôt de la déclaration des revenus pour les personnes morales ainsi que pour les personnes physiques dont les revenus imposables sont déterminés d'après une comptabilité tenue conformément aux articles 09 à 12 du code de commerce était fixée pour le 31 mars de l'année qui suit la clôture de l'exercice.

Dans un but d'harmonisation, et en application du principe de connexité entre la fiscalité et la comptabilité, la législation fiscale a été révisée par des dispositions introduites par la loi de finances pour 2009⁽¹⁾ et 2010⁽²⁾ et qui a ramené la date limite de dépôt de la déclaration annuelle tant pour les personnes physiques que morales à 30 avril de l'année qui suit la clôture de l'exercice.

⁽¹⁾ Cf. Article 07 de la loi de finances complémentaire pour 2009.

⁽²⁾ Cf. Articles 02,03 et 04 de la loi de finances pour 2010.

Conclusion

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

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

Depuis la naissance du système comptable financier, non seulement le nombre de divergences entre la comptabilité et la fiscalité va en augmentant, mais de plus, certaines divergences peuvent peser lourdement sur les entreprises algériennes qui se veulent compétitives et performantes dans une économie libérale.

A ce titre, et à la lumière de l'examen des points d'interdépendances et d'implications entre les nouvelles règles comptables édictées par le système comptable financier et les règles fiscales, il est constaté que les implications du nouveau système comptable sur les obligations comptables prévues par la législation fiscale sont purement d'ordre juridique, certaines d'entre elles, tels que le délai d'arrêté des états financiers et la tenue de la comptabilité informatisée sont d'ordre pratique. S'agissant des hypothèses et conventions comptables, certaines conventions et hypothèses sont sans incidence sur le résultat fiscal, d'autres comportent des dispersions par rapport aux règles fiscales, étant donné que sur douze conventions comptables et deux hypothèses sous jacentes la quasi totalité de ces conventions convergent avec les règles fiscales.

Toutefois, cette analyse des interdépendances et implications entre les règles fiscales et les nouvelles règles comptables édictées par le nouveau SCF, a permis de constater, d'une part que les divergences entre les règles comptables et fiscales ne sont pas de nature à consacrer le principe de l'autonomie ou du réalisme du droit fiscal en traduisant néanmoins le particularisme, les divergences entre les deux domaines tiennent essentiellement aux raisons suivantes :

→ La subjectivité et la relativité dans l'appréciation et la définition de certaines notions importantes.

→ La myopie budgétaire de la fiscalité exclut elle-même la possibilité de déduire certaines charges régulièrement constituées sur le plan comptable.

→ La différence dans le champ d'action et la finalité de chaque discipline.

D'autre part, la comptabilité et la fiscalité sont à la fois indépendantes et complémentaires. Le meilleur exemple à donner est celui de la détermination du résultat fiscal à partir de résultat comptable vu les divergences qui peuvent exister entre le résultat comptable et le résultat fiscal.

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

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

⇒ Soient qu'elles s'enferment derrière le principe sacro-saint de l'autonomie du droit fiscal, auquel cas une limitation grave à la réussite de la mise en application du nouveau système comptable serait inévitable à tel point qu'elle risquerait de causer d'importantes complications qui semblent injustifiées.

⇒ Soient qu'elles s'impliquent entièrement dans le nouveau système comptable pour tirer le meilleur profit de l'avantage d'une meilleure lisibilité des comptes des entreprises et la reconnaissance, en vue d'une correction planifiée, des insuffisances du système fiscal, notamment en matière d'assiette, ce qui pourrait engendrer un progrès considérable pour toute l'économie.

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES

1. Cozian.M et Deboissy.F, Précis de la fiscalité de l'entreprise, LexisNexis, 35^{ème} Edition, 2011.
2. Cozian.M, Précis de la fiscalité des entreprises, Litec, Paris, 21^{ème} Edition 2001.
3. Dumalanède.E, Comptabilité générale conforme au SCF et aux normes IAS/IFRS, Berti, Alger, 2009.
4. Kaddouri.A et Mimeche.A, Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007, ENAG, Alger, 2009.
5. Lefebvre.F, Mémento pratique comptable, Français Lefebvre, Paris, 2010.
6. Lefebvre.F, Mémento fiscal 2011, Français Lefebvre, Paris, 2011.
7. Medjoubi.A, Système comptable financier, Benguelil Edition, Alger, 2010.
8. Oudenot.P, Fiscalité approfondie des sociétés, Litec, Paris, 2^{ème} Edition, 2001.
9. SGP, L'essentiel du nouveau système comptable financier, ISGP et préférences international, Alger, 2008.
10. Serlooten.M, Droit fiscal des affaires, Dalloz, Paris, 2^{ème} Edition, 2001.
11. Yaich.A, Manuel des principes comptables, Les éditions Raouf Yaich, Tunis, 1999.
12. Zarrouk.R, Compta-cours I, Edition signes, Tunis, 2007.

TEXTES OFFICIELS

13. Loi de finances pour 2008. (JO n°82 du 31décembre 2007).
14. Loi de finances complémentaire pour 2008. (JO n°42 du 27 juillet 2008).
15. Loi de finances pour 2009. (JO n°74 du 31 décembre 2008).
16. Loi de finances complémentaire pour 2009. (JO n°44 du 26 juillet 2009).
17. Loi de finances pour 2010. (JO n°78 du 31décembre 2009).
18. Loi de finances complémentaire pour 2010. (JO n°49 du 29 août 2010).

19. Loi de finances complémentaire pour 2011. (JO n°40 du 20 juillet 2011).

20. Loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier. (JO n°74 du 25 novembre 2007).

21. L'ordonnance n°75-35 du 29 avril 1975 portant plan comptable national. (JO n°37 du 09 mai 1975).

22. Décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier. (JO n°27 du 28 mai 2008).

23. Décret exécutif n°09-110 du 07 avril 2009 fixant les conditions et modalités de tenue de la comptabilité au moyen de système informatique. (JO n°21 du 08 avril 2009).

24. Arrêté du 23 juin 1975 relatif aux modalités d'applications du plan comptable national. (JO n°24 du 23 mars 1976).

25. L'arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes. (JO n°19 du 25 mars 2009).

26. L'arrêté du 26 juillet 2008 fixant les seuils de chiffre d'affaires, d'effectif et l'activité applicables aux petites entités pour la tenue d'une comptabilité financière simplifiée. (JO n°19 du 25 mars 2009).

27. Code des impôts directs et taxes assimilées (mis à jour janvier 2013).

28. Code des procédures fiscales (mis à jour janvier 2013).

29. Code des taxes sur chiffre d'affaires (mis à jour janvier 2013).

30. Code de commerce.

31. Instruction relative à l'IBS n°246/MF/DGI/DELF/LF/92.

32. Note n°257 MF/DGI/DOFR/SDEF du 14 février 2009.

REVUES, BULLETINS ET GUIDES

33. Bulletin avis et recommandations, CNC, n°3, Mai 2003.

34. Guide du vérificateur de comptabilité, MF/DGI/DRV, Sahel, Alger, 2001.

35. Convergence des règles françaises vers le référentiel IAS, Revue Fiduciaire, n°289,11/2002.

SEMINAIRES

36. Djillali.A, Réflexion sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport avec les normes IAS/IFRS, Séminaire à l'IEDF, 24-27 septembre 2005.

37. El Besseghi.M, La normalisation comptable internationale IAS-IFRS et le SCF, Séminaire à l'IGF, Novembre 2007.