

Le risque financier lié au processus de la constatation des impôts différés dans les groupes Algériens
Illustration à partir du cas du groupe industriel ENCC

Par,

Dr.Azouani nacer L'Ecole Supérieure de Commerce

Mr.Saihi Youcef Centre Univ.de TAMANGHASSET

Résumé

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

Ce travail de recherche porte sur la relation entre les risques financiers et la constatation des impôts différés, et plus précisément dans le système comptable financier algérien, La recherche dans ce domaine des impôts différés n'est pas développée en Algérie.

Les études dans le monde traitant les impôts différés dans la littérature comptable, ont essentiellement discuté des risques reliés à leur évaluation. La notion de l'impôt différé commence à devenir une question comptable. Il s'avère que si cette question peut apparaître comme strictement technique, notamment au regard de la nouvelle réglementation comptable algérienne avec le SCF, elle relève aussi d'une question stratégique au cœur du débat, ancien mais toujours (et de plus en plus) d'actualité, des relations entre la comptabilité et la fiscalité.

Globalement, l'intérêt pour l'analyse de la question de risque de l'impôt différé est assez récent, et les comptes individuels restent basés sur le principe de la comptabilisation de l'impôt exigible (avec des exceptions pour l'enregistrement partiel de certains passifs d'impôt futur).

Avec 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.

En la réalité algérienne, l'information demandée par 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.

Concepts - clés : impôt différé, les risques financiers, IAS\IFRS, SCF, consolidation.

المنخص

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 المخاطر المالية ومعاينة الضرائب المؤجلة، وخصوصا في النظام المحاسبي المالي، فالبحث في هذا الميدان لا زال في خطواته الأولى في الجزائر.

ومن خلال متابعة الدراسات في العالم التي تعالج موضوع الضرائب المؤجلة، نجدتها تناقش بالخصوص موضوع المخاطر المتعلقة بتقدير الضرائب المؤجلة. مصطلح الضرائب المؤجلة أصبح بالفعل مسألة محاسبية، ومسألة تقنية خصوصا مع النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، وأصبح كذلك هذا المصطلح ذا بعد إستراتيجي في النقاشات الدائرة حول العلاقات بين المحاسبة والجباية. عموما، فتحليل مخاطر الضرائب المؤجلة في الجزائر هو الآن مبكر، خاصة وأن المؤسسات الجزائرية مازالت في أغلبها تعالج ضرائبها وفق الواجب دفعه، مع تسجيلها جزئيا لبعض الضرائب المؤجلة للخصوص.

ومن خلال هذا البحث نستنتج أن الضرائب المؤجلة تشكل أحد الياديين المعقدة في إيجاز الحسابات المدجة، 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 لحدثة تطبيق النظام المحاسبي المالي، وعموم بعض النقاط، أو لتطبيق بعض المؤسسات الجزائرية الاستثناءات منصوص عليها في المعيار رقم 12.

الكلمات المفتاحية: الضرائب المؤجلة، المخاطر المالية، ادماج الحسابات، المعايير المحاسبية الدولية، النظام المحاسبي المالي.

Introduction

L'enjeu est de taille : la complexité de l'impôt au sens large associée à son poids dans les états financiers augmentent les risques liés à l'information fournie qui pèsent sur les sociétés et motivent le besoin de maîtriser le sujet pour être en mesure d'anticiper aujourd'hui les problèmes de demain.

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 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 importance puisqu'elle s'adresse à un public intéressé élargi dont les attentes sont fortes.

De plus, les obligations de publication en matière d'impôt se sont considérablement renforcées avec l'application de la norme IAS 12 Impôt sur le résultat.

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

Quels sont les risques liés à l'information fournie sur l'impôt différé ? Et Comment les groupes Algériens ont essayés maîtriser le sujet ?

Afin de répondre aux questionnements de la problématique, nous avons jugé utile de structurer notre travail en quatre chapitres comme suit :

- 1- Comprendre les impôts différés
- 2 - Le risque de l'impôt différé dans la littérature comptable dans le monde
- 3 - Le maîtrise du risque des impôts différés

- 4 - Le risque des impôts différés dans le groupe ENCC
- 5 - Le groupe ENCC et la norme IAS 12 et la maîtrise des risques fiscaux
- 6 - La cohérence de la pratique du groupe ENCC avec les exigences de l'IAS 12
- 7 - Des sources des difficultés pour les groupes algériens

Cette recherche traite 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.

Il a besoin, en conséquence, d'un guide méthodologique lui permettant d'appréhender les risques liés au recensement, à l'évaluation des impôts différés, à la comptabilisation, à la présentation et à l'information relative aux impôts différés.

L'objectif de ce recherche est de présenter les différentes situations qui peuvent se présenter au réviseur des comptes d'impositions différées et de mettre en relief les principaux points sensibles dont il devra tenir compte afin de circonscrire les risque inhérents, de non détection et de contrôle liés aux impôts différés.

Nous conduirons cette évaluation des risques d'audit dans le cadre du référentiel international.

1- Comprendre les impôts différés

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 aient 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 nouvelle méthode comptable qu'est entre dans l'application comptable Algérienne 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.

Il existe deux conceptions de l'impôt sur les bénéfices : l'impôt exigible et l'impôt différé.⁽¹⁾

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 - Le risque de l'impôt différé dans la littérature comptable dans le monde

Les études traitant des impôts différés dans la littérature comptable dans le monde, ont essentiellement discuté des problèmes reliés à leur évaluation.

Les études ayant étudié le contenu informationnel des impôts différés peuvent être scindées en deux groupes : 2 les études traitant 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 ceux 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 récuratif 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 simplement 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 l'article d'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. Il 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 travail 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 trouvent 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).³ Il existe un contrôle de cohérence appelé preuve d'impôt (tax proof en anglais) 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.

Nous pouvons définir le risque d'audit comme étant le risque que l'auditeur exprime une opinion incorrecte du fait d'anomalies dans les comptes d'impositions différées audités.

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, l'audit des impôts différés débouche sur toutes suggestions permettant d'améliorer les procédures mises en place et la collecte des informations nécessaires à la preuve de l'impôt.

4 - Le risque des 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 précédant sections avec la réalité algérienne. Nous avons donc élaboré une étude comparative entre le traitement comptable des impôts différés dans le groupe ENCC et ce qui est stipulé 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 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 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.⁽⁴⁾

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 publiées.

Les principales informations à fournir en application de la norme IAS 12 sont: 5

- 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 ; et
 - 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 (L'IASB prévoit publier au cours de l'année 2011 des modifications sur l'IAS 12, il n'a pas encore déterminé la date à laquelle les modifications entreraient en vigueur, l'IASB propose de permettre une application anticipée) 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.

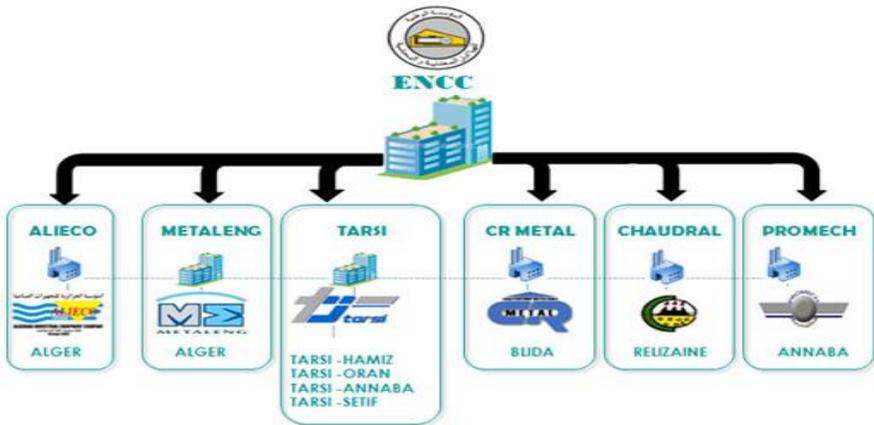
4 - 2 - Présentation du groupe ENCC

L'ENCC (Entreprise Nationale de Charpente de Chaudronnerie) issue de la restructuration de la SN METAL a été créée le 1^{er} Janvier 1983. (Décret n° 83.40 du 1^{er} 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.



Capital social : 6.906.450.000,00 DA Effectif : 2515.

TARSİ est une entreprise certifiée par ISO 9001 : 2000.

Adresse : 08 Rue Capitaine AZZOUG Hussein-Dey Alger. Est implanté au Caroubier (Côte-Rouge) Hussein Dey , à Alger en face de l'université des sciences économiques.

5 - Le groupe ENCC et la norme IAS 12 et la maîtrise des risques fiscaux

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.

Pendant, 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'a 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 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. 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 de 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 utilisé 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 utilisent 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 financés 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 - Taux Effectif d'Impôt (TEI)

En effet, l'explication de la relation entre la charge d'impôt et le bénéfice comptable peut être faite :

- Soit par un rapprochement en valeur ;
- Soit par un rapprochement en taux.

Le taux d'imposition des entreprises industrielles est 19 %, mais le groupe ENCC utilise le taux d'imposition 25 % en certaines opérations.

Généralement Le taux d'impôt utilisé dans cette explication peut être :

- 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 la groupe ENCC);

- Soit une moyenne des taux d'impôt des pays d'implantation du groupe.

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, 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.

De plus, 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 certaines 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

Le montant de la charge d'impôt représente le montant qui doit être payé. Et pour 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. L'analyse par source du passif net d'impôt différé s'établit comme suit, avant compensation des actifs et passifs par entité fiscale :

La dépréciation des impôts différés actifs n'existe pas dans le groupe ENCC, parce que l'imposition différée est une nouvelles méthode comptable qu'est entre 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 a l'activation des déficits reportables.

Le réviseur doit être vigilant au regard de l'identification et de la valorisation des actifs d'impôt différé à chaque clôture et plus particulièrement en cas d'acquisition d'entreprises car une

reconnaissance tardive de ces économies d'impôts ne serait pas sans incidence sur les états financiers audités.

L'auditeur peut se trouver face au risque de reconnaissance ou de non-reconnaissance non justifiée des impôts différés actifs sur les déficits reportables. 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'un des principaux risques consacrés par la révision des comptes d'impôts différés est le risque de non-détection de l'exhaustivité des écritures de comptabilisation des impôts différés. Ce risque se matérialise tant par la pluralité des documents nécessaires à leur recensement que par les outils internes mis en place par l'entreprise en terme de remontée de l'information.

Pour réduire ce risque à un niveau acceptable, l'auditeur doit s'assurer que les contrôles instaurés dans le cadre de la révision des comptes d'imposition différée permettront de détecter l'ensemble des anomalies habituellement relevées en matière d'impôts différés.

En revanche, l'un des vecteurs de risques pour l'auditeur réside dans la saisie de la laisse de consolidation au niveau de la filiale. L'élaboration d'une laisse de consolidation intégrant tous les états nécessaires à une bonne information en matière d'impôts différés ne suffit pas à se prémunir des risques d'une information erronée ou incomplète.

Le réviseur devra donc se prémunir d'un tel risque en s'assurant que des instructions écrites ont bien été transmises à la filiale ou aux filiales ou que des séminaires de formation organisés par exemple sur la consolidation aborde suffisamment le traitement des impôts différés. Cette revue des procédures internes par le réviseur doit permettre de garantir la fiabilité et la cohérence de l'information collectée. Ainsi, les risques d'audit attachés aux impôts différés ne diffèrent pas, qu'ils aient trait au bilan, au compte de résultat ou à l'annexe. Une information chiffrée, telle que l'impôt différé, ne prend généralement tout son sens que par référence à des événements comptables et fiscaux dont l'annexe doit présenter les incidences.

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 défié 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).

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 pratique, on peut 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, pace que l'imposition différée est une nouvelle méthode comptable qu'est entre 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.

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

- 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 de l'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 privilégient 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 a la forme en se conformant uniquement aux aspects juridiques exigés par l'administration fiscale.

Nous espérons aussi que notre travail ouvrirait de nouveaux domaines de recherche qui est celui de la comptabilité et de la fiscalité.

Enfin, ce travail de recherche est destiné aux chercheurs, praticiens, et étudiants, qui auront en charge le développement de la discipline qu'est la comptabilité financière et la fiscalité. L'objectif est de leur faire comprendre que la nature de leur métier, la comptabilité, a changé, et qu'il faut parler maintenant de traitement de l'information financière ? De finance de marché et de finance comportementale et non plus seulement de débit crédit, sans oublier toutefois la comptabilité constitue actuellement la source principale de l'information financière.

Référence

- (1) 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.
- (2) 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.
- (3) B. BACHY, M. SION, op.cit, P : 68.
- (4) Bernard OLIVERO, Nadia SBEI TRABELSI, op.cit, P : 5.
- (5) www.cncanada.org (le site officiel du Conseil des Normes Comptables Canadien), consulté le 05\11\2010.