

---

## La visibilité de l'information comptable instaurée par le SCF sur le processus passage du résultat comptable au résultat fiscal

The visibility of the accounting information introduced by the Accounting and Financial System on the transition from accounting result to tax result

**GUENDOUZI Mohammed \***

Université de Tizi-Ouzou- Algérie

Maire assistant B

[mohammed.guendouzi@ummto.dz](mailto:mohammed.guendouzi@ummto.dz)

Date de soumission: 01/02/2023

**DRIS Tarik**

Université de Béjaïa- Algérie

Doctorant en Management Economique des Territoires et

Entrepreneuriat Laboratoire d'affiliation : RMTQ DE BEJAIA

[intuitivo156@gmail.com](mailto:intuitivo156@gmail.com)

Date d'acceptation: 06/03/2023

Date de publication: 07/06/2023

---

### Résumé:

A travers cette étude, il a été mis en évidence l'apport de la mise en place du Système Comptable et Financier sur la visibilité au processus de passage des résultats comptable au résultat fiscal (base imposable de l'impôt sur le Bénéfices), afin de permettre à l'entreprise de limiter les effets dévastateurs du risque fiscal. Les normes comptables IAS 12 et IAS 16 adoptées par le système comptable financier ont permis donner plus de visibilité informationnelle sur ce processus de passage du résultat comptable au résultat fiscal de tel sorte que ces informations soient opposables aux décisions stratégiques et opérationnelles de l'entreprise.

Les normes IAS12 et IAS16 ont permis d'alléger la relation de distorsion temporaire et temporelle entre la loi comptable et la loi fiscale.

**Mots clés:** Résultat comptable; Résultat fiscal; Passage; Impôt différé; Normes comptables.

**Jel Classification Codes:** H21 ,K34, M41.

### Abstract:

Through this study, we identified the contribution of the implementation of the Accounting and Financial System on the visibility of the process of transition from accounting result to taxable result (taxable base of the tax on profits), in order to let the company reduce or limit the devastating effects of tax risk. The IAS 12 and IAS 16 accounting standards adopted by the financial accounting system have made it possible by providing more informational visibility on the process of transition from accounting result to tax result so that this information is opposable to the strategic and operational decisions of the company.

IAS 12 and IAS 16 have made it possible to relieve the relationship of temporary and temporal distortion between accounting law and tax law.

**Keywords:** Accounting result; Tax result; Transition; Deferred tax; Accounting standards.

**Jel Classification Codes** H21, K34, M41.

---

\*Auteur correspondant.

# La visibilité de l'information comptable instaurée par le SCF sur le processus passage du résultat comptable au résultat fiscal

## 1. Introduction :

La base imposable de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, constitue le résultat des ajustements imposés par les dispositions légales de la loi fiscale aux entreprises, sous peine de s'exposer au risque fiscal, dû aux rectifications de leurs déclarations annuelles par l'administration fiscale<sup>2</sup>, mettant ainsi en péril leur performance voir leur pérennité en cas d'anomalies graves. En effet, l'administration évalue la matière imposable à partir des indications portées par le contribuable dans les déclarations qu'il est tenu de souscrire, et ce sous réserve de contrôles ultérieurs (BOUVIER, 2010, p. 43).

Précisons que la loi comptable et la loi fiscale entretiennent deux relations contradictoires en matière de règles de calcul de résultat annuel.

Dans un premier temps, la relation entre la loi fiscale et la loi comptable se caractérise par une complémentarité des règles en matière de définition de la matière imposable et en matière d'impôt sur le résultat annuel (En Algérie ce sont les l'impôts sur les bénéfices des sociétés pour les personnes morales et l'impôt sur le revenu global pour les sociétés de personnes et les personnes physiques).

Dans un second temps, ces lois entretiennent une relation de divergence des règles relatives aux modalités de comptabilisation des charges et des produits lors de la détermination de bases imposables de ces mêmes impôts annuels.

Il est indispensable pour toute entreprise de disposer des outils d'analyse comptable qui lui permettent d'avoir une meilleure visibilité sur les relations entre ces deux lois, afin de mieux anticiper les erreurs d'irrégularités, qu'elle doit éviter sous peine de s'exposer aux effets déviateurs du risque fiscal<sup>3</sup>

En effet, l'une des attentes principales des opérateurs économiques lors de la mise en place du Système Comptable Financier est de bénéficier des normes IAS qui leur permettraient d'avoir plus de visibilité sur cette gestion du passage du résultat comptable au résultat fiscal, d'autant plus que le Système Comptable et Financier est mis en place afin de rendre l'information comptable plus transparente et intelligible de tel sorte qu'elle soit opposable aux prises de décisions opérationnelles et stratégiques plus efficaces et efficaces .

Ce qui nous amène à nous interroger sur le rôle contributif que peut jouer le système comptable et financier dans la visibilité sur les relations entre la loi fiscale et la loi comptable lors du passage du résultat comptable au résultat fiscal.

---

<sup>2</sup> Forme de redressement applicable par l'administration aux déclarations fiscales comportant des erreurs de base, du respect fait générateur-exigibilité ou de taux commissent par d'une manière involontaire par le contribuable lors de ses suscriptions de ses déclarations

<sup>3</sup> Approche managériale de l'entreprise du triple pouvoir de contrôle de redressement et de majoration dévolu à l'administration fiscale à son encontre

Pour répondre d'une manière pertinente à notre problématique, nous allons opter pour trois approches multidisciplinaires, approche comptable, approche fiscale et approche managériale et ce, en présentant en premier lieu les principes du passage du résultat comptable au résultat fiscal, puis en deuxième lieu, les deux principales normes comptables du SCF (**IAS 12 et IAS 16**) comme outil d'analyse de l'information de comptable de ce processus de passage et en dernier lieu, l'implication pratique durant ces dernières années de la mise en place de ces normes.

### **1. Processus de passage du résultat comptable au résultat fiscal**

La détermination de la base imposable de l'impôt sur les bénéfices des sociétés doit obéir aux prescriptions de la loi fiscale qui représentent les conditions de déductibilité des charges et d'imposition des produits.

Précisons que le résultat fiscal et la base Imposable des Impôts annuels (IBS et IRG BIC pour la société de personnes et personnes physique) et que « la base d'imposition d'une entreprise est égale au résultat dégagé par la comptabilité et corrigée par voie de réfaction extracomptable pour tenir compte des règles fiscales spécifique les corrections apparaissent dans le tableau du résultat fiscal qui doit être joint la déclaration (MOREL, 1999, p. 148)»

Ces prescriptions représentent aussi les trois formes de relation qu'entretiennent la loi comptable et la loi fiscale en Algérie en termes de règles de détermination du résultat annuel, à savoir: la relation de complémentarité, la relation de de distorsion temporaire et distorsion définitive.

#### **1.1 La relation de complémentarité entre la loi fiscale et la comptable**

Cette relation s'articule autour de la définition donnée par la loi fiscale sur la matière imposable de l'impôt sur le bénéfice des sociétés, la base d'amortissement, les coefficients d'amortissements dégressifs et progressifs et les éléments de faible valeur

En premier lieu, la loi fiscale définit la matière imposable à travers les dispositions des articles 139 et 140 du code des Impôts Directs et Taxes Assimilées (CIDTA), faisant un renvoi aux Système Comptable Financier pour la détermination du résultat net, puis elle énumère par les dispositions de l'article 140 bis les quatre conditions de déductibilité fiscales des charges dont trois sont principalement conformes aux conditions de déductibilité en matière de comptabilité, en l'occurrence:

- La charge doit être effective et appuyée de pièces justificatives dument établies;
- La charge doit se traduire par la diminution de l'actif net;
- La charge doit être comptabilisée et comprise dans le résultat de l'exercice de son engagement.

Il y a lieux de préciser qu'on entend par la matière imposable, un ou un ensemble d'éléments, ayant la valeur économique à partir duquel, la base imposable au cours des opérations dites assiette d'impôts » (MEHL & Pierre BELTRAME, 1984, p. 80)

## La visibilité de l'information comptable instaurée par le SCF sur le processus passage du résultat comptable au résultat fiscal

Par ailleurs, la loi fiscale via les dispositions de l'article 141 alinéa 3 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées permet à la loi comptable de déterminer la base pour le calcul des charges d'amortissement. En effet, pour les entreprises non redevables à la TVA la base d'amortissement est définie aux valeurs d'acquisition en toutes taxes comprises, quant aux entreprises redevables, elle est définie en valeur d'acquisition en hors taxe.

La mise en place du Système Comptable et Financier a permis d'intégrer les deux modes amortissement dégressif et progressif dont le traitement existait uniquement sur le plan fiscal à l'époque du Plan Comptable National, on est alors passé d'une relation de distorsion temporaire à une relation de complémentarité entre les lois fiscale et comptable en matière de prise en charge de ces modes d'amortissement.

Les coefficients d'amortissement dégressifs sur lesquels la loi comptable s'appuie sont définis par les dispositions de l'article 174 alinéa 2 paragraphe (C) du code des impôts directs et taxes assimilées comme suit: « Les coefficients utilisés pour le calcul de l'amortissement dégressif sont fixés respectivement à, 1,5, 2 et 2,5 selon la durée normale d'utilisation des équipements qui peut correspondre à trois (3), quatre (4) ans, cinq (5) ou six (6) ans, ou supérieure à six (6) ans. <sup>4</sup>»

Aussi, les éléments de faible valeur dont le montant hors taxes n'excède pas 30.000 DA peuvent être constatés comme charge déductible de l'exercice de leur attachement.

### 1.2 Les distorsions définitives entre la loi comptables et la loi fiscale

Les distorsions définitives entre la loi comptable et la loi fiscale sont constituées par les réintégrations et les déductions définitives des éléments que chaque entreprise doit apporter au résultat comptable pour déterminer le résultat fiscal (base imposable IBS et IRG pour les sociétés de personnes).

Dans un premier temps, il s'agit des réintégrations qui sont des charges constatées comptablement et qui ne répondent pas à la première condition de déductibilité fiscale définie par les dispositions de l'article 140 bis du Codes des Impôts Directs et Taxes Assimilées qui dispose que « la charge doit être exposée dans l'intérêt direct de l'exploitation et se rattacher à la gestion normale de l'entreprise ».

Dans second temps, il s'agit des déductions fiscales correspondant aux produits comptables et des éléments extracomptables tels que le report déficitaire intégré dans le résultat comptable non imposable fiscalement.

#### 1.2.1 Les réintégrations

Les transactions, amendes, confiscations, pénalités, de quelque nature que ce soit, mises à la charge des contrevenants aux dispositions légales ne sont pas admises en déduction des bénéfices soumis à l'impôt<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> Ce point plus détaillé dans le titre suivant

<sup>5</sup>Article 141 alinéa 6 du code des impôts directs et taxes assimilées

Aussi, ne sont pas admis en déduction des bénéfices soumis à l'impôt, les loyers et les dépenses d'entretien et de réparation des véhicules de tourisme ne constituant pas l'outil principal de l'activité<sup>6</sup>

La loi fiscale accorde dans le cadre de la politique fiscale des limites ou plafonds de déductions à certaines charges qui n'ont pas de lien direct avec l'activité tel que les frais sponsoring, les cadeaux publicitaires, les dépenses pour la promotion des produits pharmaceutique, les cadeaux de toutes nature, dépenses dans le cadre de la recherche et développement. Les plafonds prévus se présentent comme suit:

- Les dépenses, charges et loyers de toutes natures afférents aux immeubles qui ne sont pas directement affectés à l'exploitation;
- Les cadeaux de toute autre nature, à l'exclusion de ceux ayant un caractère publicitaire lorsque leur valeur unitaire ne dépasse pas 1.000 DA, dans la limite d'un montant global de cinq cent mille dinars (500.000 DA)
- Les subventions et les dons à l'exception de ceux consentis au profit des établissements et associations à vocation humanitaire, lorsqu'ils ne dépassent pas un montant annuel de quatre millions de dinars (4.000.000 DA) ;
- Les frais de réception, y compris les frais de restaurant, d'hôtel et de spectacle, à l'exception de ceux dont les montants engagés sont dûment justifiés et liés directement à l'exploitation de l'entreprise ;
- Les charges, remplissant les conditions de déductibilité, dont le paiement est effectué en espèce lorsque le montant de la facture excède trois cent mille dinars (300.000 DA) en TTC;
- Les frais pris en charge par une entreprise à la place d'une tierce personne sans lien avec l'activité exercée. »<sup>7</sup>
- La limite de déduction fiscale des sponsoring et parrainage dans le cadre de de l'activité sportives est de 10 % de chiffres d'affaires annuelles de l'entreprise sans que la somme dépasse les 30 000 000, tout montant dépassant cette limite doit être réintégré à la base d'imposition de l'impôt sur les bénéfices des sociétés.

Bénéficiaire également de cette déductibilité, les activités à vocation culturelle ayant pour objet:

- la restauration, la rénovation, la réhabilitation, la réparation, la consolidation et la mise en valeur des monuments et sites historiques classés;
- la restauration et la conservation des objets et collections de musées;
- la vulgarisation et la sensibilisation du public par tous supports sur tout ce qui se rapporte au patrimoine historique matériel et immatériel;

<sup>6</sup> Article 141 alinéa 7 du code des impôts directs et taxes assimilées

<sup>7</sup> Article 169 alinéa 1 du code des Impôts Directs et Taxes Assimilées

## La visibilité de l'information comptable instaurée par le SCF sur le processus passage du résultat comptable au résultat fiscal

---

- la revivification des fêtes traditionnelles locales.
- les festivals culturels institutionnalisés ou dans le cadre des activités concourant à la mise en valeur du patrimoine culturel, à la diffusion de la culture et à la promotion des langues nationales<sup>8</sup>

La limite de déduction fiscale des dépenses liées à la promotion des produits médicaux des produits pharmaceutiques est de 01 % du chiffre d'affaires, cela concerne aussi les dépenses entrant dans le cadre du lancement des produits<sup>9</sup>

Aussi, sont déductibles du revenu ou du bénéfice imposable, jusqu'à concurrence de dix pour cent (10%) du montant de ce revenu ou bénéfice, dans la limite d'un plafond de cent millions de dinars (100.000.000 DA), les dépenses engagées dans le cadre de la recherche développement au sein de l'entreprise, à condition que le montant admis en déduction soit réinvesti dans le cadre de cette recherche.

Les montants réinvestis doivent être déclarés à l'administration fiscale et également à l'institution nationale chargée du contrôle de la recherche scientifique.

Les activités de recherche développement en entreprise sont définies par un arrêté conjoint du Ministre chargé des finances et du Ministre chargé de la recherche scientifique.<sup>10</sup>

La base de calcul des annuités d'amortissement déductibles est limitée pour ce qui est des véhicules de tourisme à une valeur d'acquisition unitaire de 3.000.000 DA. Cependant, ce plafond de 3.000.000 DA ne s'applique pas lorsque le véhicule de tourisme constitue l'outil principal de l'activité de l'entreprise<sup>11</sup> Tout montant dépassant ce plafond est considéré comme réintégration.

### 1.2.2 Les déductions

Ce sont des produits comptables et extracomptables compris dans le résultat comptable mais qui ne sont pas imposables fiscalement. Parmi les éléments comptables, on peut retrouver les dividendes et les plus-values de cession d'actif. Quant aux éléments extracomptables il y a le report déficitaire.

Les dividendes reçus par une entreprise qui détient des parts sociales d'une autre entreprise ne sont pas imposables à l'IBS du moment qu'elles déjà imposables à l'impôt sur le revenu global, catégorie revenus

---

<sup>8</sup> Article 169 alinéa 2 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées

<sup>9</sup> Articles 169 alinéa 4 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées

<sup>10</sup> Articles 171 du code des Impôts Directs et Taxes Assimilées

<sup>11</sup> Article 141 du Code des impôts Directs et taxes assimilées

mobiliers. Aussi, le déficit des sociétés est reporté pour les quatre prochains exercices jusqu'à où il soit absorbé définitivement <sup>12</sup>

Les plus-values de cession est imposable à 30 % s'il s'agit d'une plus-value de cession à long terme (l'actif cédé après 3 ans et plus de durée d'utilité), les 70 % restant constituent des déductions fiscales à apporter à la base d'impôts. La plus-value de cession à court terme d'un bien cédé après une durée de 3 ans au moins est imposable à 65%, le reste est déductible (35%) est déductible au de la base imposable IBS.

### 1.3 Les distorsions temporaires et temporelles entre la loi comptable et la loi fiscale

Elles représentent des décalages temporels de la réalisation des conditions fiscales et comptables liés à la comptabilisation des produits et des charges qui se produisent dans des exercices différents et donnant lieu à ce qui est considéré comme des réintégrations et des déductions temporaires.

Certaines charges pour qu'elles soient déductibles fiscalement, en plus des conditions citées dans l'article 141 alinéa 1 du code impôts directs et taxes assimilées, elles doivent être payées en vertu de cette disposition de l'article en question.

Si cette condition n'est pas réalisée, ces charges sont déductibles que comptablement mais doivent être réintégrées à la base d'imposition et deviennent imposables temporairement, l'impôt payé sur ces charges est considéré comme impôt différé actif il constitue une créance fiscale future, cet impôt sera récupéré durant l'exercice où la condition de déductibilité de ces charges se réalisera. Parmi ces charges, on peut citer les provisions, les sous-traitances, les honoraires, les intérêts bancaires Etc.

Exemple durant l'exercice N l'entreprise constate comptablement des primes de départs en retraite durant l'exercice N+1, l'entreprise constituera une provision durant l'exercice N qui sera constatée comme charge comptable réintégré au résultat fiscal et elle constituera un impôt différé actif à la base de cette charge.

Durant l'exercice N+1 l'entreprise payera ces primes de départ et cette deviendra déductible fiscalement ce qui se traduira par la désintégration comptable d'impôts différé actif.

Quant aux déductions temporaires il y a les subvention d'exploitation et d'équipement qui sont enregistrées comme des produits comptables dès leur constatation au moment où l'entreprise reçoit la notification, la condition fiscale de leur imposition est l'encaissement.

En effet, si une entreprise reçoit une notification durant l'exercice N d'une collectivité publique par rapport à un versement de subventions qui s'effectuera durant les exercice ultérieurs, elle constatera un produit non imposable durant l'exercice N et peut alors conformément à la norme IAS 12 constituer un impôt différé passif représentant une dette fiscale future afférente à l'exercice où elle recevra les montants de ces subventions

<sup>12</sup> Article 147 du Code des impôts Directs et taxes Assimilées

## **La visibilité de l'information comptable instaurée par le SCF sur le processus passage du résultat comptable au résultat fiscal**

---

et durant lequel elles seront imposables et cet impôt sera par conséquent soldé lors de l'écriture comptable qui suivra.

Ce processus de passage du résultat comptable au résultat fiscal n'est pas sans risque pour l'entreprise, la complexité de la matière fiscale peut exposer l'entreprise à omettre certaines règles de correction qu'il l'exposerait au risque fiscal, notamment par un redressement fiscal compromettant l'équilibre financier de l'entreprise, anéantissant les projets de développement et éventuellement entamer l'image de marque de l'entreprise (CHADEFAUX, 1987, p. 46).

C'est pour pourquoi le Système Comptable et Financier a mis en place les normes IAS 12 et IAS 16 pour permettre aux entreprises d'avoir plus de visibilité sur ce processus complexe et périlleux du passage du résultat comptable au résultat fiscal.

### **2. Traitement comptable des outils d'analyse du processus du passage du résultat comptable au résultat fiscal**

Grâce à l'introduction du système comptable et financiers, les entreprises disposent de deux outils indispensables l'IAS 12 et IAS 16. En effet, l'Etat algérien s'est inspiré du référentiel comptable de l'IASB pour élaborer le SCF et ce, dans le cadre d'une stratégie de normalisation comptable qui lui laisse une relative autonomie.

Le pouvoir de réglementation en matière comptable en Algérie incombe au Ministère des Finances. En effet, d'après le décret d'application algérien du 25 septembre 1996, il a été créé, auprès du Ministre des Finances, un Conseil de Normalisation Comptable qui a été remplacé en 2011 par le Conseil National de la Comptabilité (CNC).

Le cadre juridique du SCF comprend divers textes législatifs et réglementaires ainsi que des avis et des notes méthodologiques du CNC. L'élaboration du SCF résulte d'un long processus de réforme comptable en Algérie dans le cadre d'une ouverture internationale de son économie.

En matière fiscale, l'adoption du SCF a apporté une meilleure visibilité informationnelle pour l'entreprise relative au passage du résultat comptable au résultat fiscal.

#### **2.1 Impact de l'adoption de la norme comptable internationale IAS 12**

Cette norme prescrit le traitement comptable des impôts sur le résultat, qu'ils soient exigibles ou différés, afin de prendre en compte la totalité des incidences fiscales applicables aux opérations comptabilisées dans l'exercice.

Les divergences existantes entre la comptabilité d'une part et la fiscalité d'autre part font naître des créances d'impôt ainsi que des dettes d'impôt. Lorsque la comptabilité et la fiscalité se rejoignent, il n'y aurait pas en principe d'impôts différés lorsque la valeur comptable d'un actif ou d'un passif serait égale à sa base fiscale

### Contenu de la norme IAS 12

La norme IAS 12 édicte les principes de la comptabilisation des impôts sur le résultat, et définit le traitement des conséquences fiscales, actuelles et futures, qui sont engendrées par:

- Soit le recouvrement (ou le règlement) futur de la valeur comptable d'un actif (ou d'un passif) qui figure dans le bilan d'une entité;
- Soit les transactions et autres événements de la période qui sont comptabilisés dans les états financiers d'une entité.

Dans ce cadre, la norme IAS 12 considère que:

- Le résultat comptable est le résultat avant la charge totale d'impôts;
- Le bénéfice imposable ou la perte fiscale correspond au résultat de la période déterminée par application des règles fiscales propres à l'entité et sur la base duquel est calculé l'impôt payable ou recouvrable;
- L'impôt exigible découle de la charge d'imposition calculée sur le bénéfice imposable de la période.

La Norme IAS 12 définit les différences temporelles comme étant les différences entre la base comptable d'un actif ou d'un passif au bilan et sa base fiscale. Ces différences temporelles constituent des bases (soit actives, soit passives) d'impôts différés qui vont générer des créances ou des dettes d'impôts différés.

Les actifs d'impôts différés peuvent être constitués par:

- Les montants d'impôts sur le résultat recouvrables au cours d'exercices futurs, au titre de différences temporelles non déductibles à la clôture;
- Les reports en avant de pertes fiscales non utilisées et de crédits d'impôts non utilisés et qui sont comptabilisés en actifs d'impôts différés, dans la mesure où il est probable que l'on disposera, dans un délai raisonnable, de bénéfices imposables futurs sur lesquels ces créances fiscales non utilisées pourront être imputées.

**Exemple :** la société (S) a enregistré une charge de 30 000 UM au titre d'une dotation à la provision pour engagements de retraite, En matière fiscale, dans le pays considéré, une telle charge n'est déductible du résultat fiscal qu'au moment de son décaissement. De ce fait, la société (S) enregistre temporairement une créance fiscale latente qui sera récupérée lors du versement effectif de l'indemnité. La charge d'impôt payée d'avance est égale au montant de la provision auquel on applique le taux d'imposition en vigueur. Toujours à titre d'illustration, sur

## La visibilité de l'information comptable instaurée par le SCF sur le processus passage du résultat comptable au résultat fiscal

la base d'un taux d'imposition de 30%, la créance fiscale d'impôts différés s'élève à 9 000 UM (soit  $30\,000 \times 30\%$ ), la contrepartie étant constituée par un produit d'impôts non taxable.

Les passifs d'impôts différés sont constitués par les montants d'impôts sur le résultat payables au cours d'exercices futurs au titre de différences temporelles imposables.

**Exemple :** la société E a comptabilisé un terrain pour une valeur de 500 UM dans le cadre d'une fusion. Cette immobilisation était enregistrée pour 300 UM dans la comptabilité de l'apporteur. Cette opération entraîne une différence temporelle en base d'imposition de 200 UM, qui générera un impôt à payer lors de la cession du terrain, dès lors que le prix de cession excédera 300 UM. Si le taux d'imposition est établi à hauteur de 50%, le passif fiscal d'impôts différés est alors de 100 UM, la contrepartie étant constituée par une charge d'impôts d'égal montant enregistrée au compte de résultat.

### 2.2 Incidences comptables

L'impôt exigible de l'exercice et des exercices précédents doit être comptabilisé en tant que passif dans la mesure où il n'est pas encore payé. Parallèlement, l'avantage lié à une perte fiscale pouvant être reportée en arrière, pour récupérer l'impôt acquitté au titre d'exercices antérieurs, doit être comptabilisé en tant qu'actif.

- Le passif d'impôt différé résultant de différences temporelles imposables doit donner lieu à comptabilisation, sauf exception particulière.
- L'actif d'impôt différé qui résulte de différences temporelles déductibles doit être comptabilisé, dans la mesure où il est probable qu'un bénéfice imposable sera ultérieurement disponible.

### 2.3 Le traitement comptable des impôts différés

Exemple d'un impôt différé actif : si une entreprise constate des honoraires d'un avocat et sont comptabilisés en charge lors de l'exercice N mais dont le règlement interviendrait en N+1

Dans cet exemple le code des impôts interdit la déduction d'honoraires dans le cadre d'un exercice lorsque ces derniers n'ont pas fait l'objet d'un règlement.

**Exemple :** Si le résultat comptable dégagé par une entreprise (Z) soumise au taux d'IBS de 19% sur l'exercice N est de 3.000.000 DA tout en ayant comptabilisé une charge d'honoraires d'un montant de 200.000 DA, non encore réglée durant l'exercice N et dont le règlement interviendrait lors de l'exercice N+1. L'impôt exigible sur l'exercice N serait alors de :

Résultat comptable = Résultat fiscal +/- retraitements

Résultat fiscal =  $3\,000\,000 \text{ DA} - 200\,000 \text{ DA} = 2\,800\,000 \text{ DA}$

IBS =  $2\,800\,000 \times 19\% = 608\,000 \text{ DA}$

S'il n'y avait pas de divergence entre la comptabilité et la fiscalité et que la charge d'honoraire aurait été admise comptablement, alors le montant de l'impôt exigible pour l'exercice N serait de :

$$3.000.000 \times 19\% = 570.000 \text{ DA}$$

Soit une différence de de 38000 DA

L'année suivante (N+1) l'entreprise peut déduire cette charge d'honoraire une fois qu'elle a fait l'objet d'un règlement alors qu'elle a déjà été comptabilisée. La déduction de cette charge lors de l'exercice N+1 va venir réduire la base d'imposition de l'exercice et par conséquent va induire la réalisation d'une économie d'impôt. Ce qui donne à l'entreprise une créance d'impôt assimilé donc à un actif. D'où le nom d'impôt différé actif.

Suivant les données de cet exemple, les écritures comptables que doit passer l'entreprise (Z) suivant le SCF algérien sont comme suit:

Au 31/12 d'un exercice (N) donné, il y'a lieu de débiter le compte 133 import différé par le montant de la distorsion temporaire soit 38.000 DA et ce par le crédit du compte 692 Imposition différée actif. Ensuite à la clôture de l'exercice (N+1) soit après le règlement des honoraires, il y a lieu de contrepasser les écritures passées durant l'exercice N. il s'agit donc de créditer le compte 133 par le débit du compte 692.

En ce qui concerne l'impôt différé passif, si on prend l'exemple d'une société Y dont le résultat comptable est de 4.000.000 DA durant un exercice N et que parmi les produits de cette société, une subvention d'exploitation d'un montant de 300.000 DA, encaissée lors de l'exercice suivant (N+1). Si le taux d'IBS est de 19% alors le résultat fiscal et l'IBS de cette entreprise serait déterminé comme suit :

Résultat comptable: 4.000.000 DA

- Subvention: 300.000 DA

Résultat fiscal : 3.700.000 DA et l'IBS correspondant est de 703.000 DA

Soit une différence d'impôt de 57.000 DA, si la subvention n'a pas été déduite du résultat comptable.

Comptablement, dans un premier temps, la société dès qu'elle reçoit la notification de la décision de subvention, elle passe l'écriture de créance d'un montant de 300.000 DA par le débit du compte 441 Etat et collectivités locales, subvention à recevoir, par le crédit du compte de produit subvention d'exploitation 748.

Ensuite, cette opération donne lieu à la constatation d'un impôt différé passif du fait que l'IBS correspondant à cette subvention ne va pas être payé lors de l'exercice N. la constatation de l'impôt différé passif va se faire par le crédit du compte 134 impôt différé passif en contre partie par le débit du compte de charge 693 imposition différée passif pour le même montant de 57.000 DA qui correspond au montant de l'impôt différé.

Durant l'exercice suivant (N+1), lors du versement de la subvention il y a lieu de créditer le compte 441 pour solde par le débit du compte bancaire correspondant 512. Enfin, il faut débiter le compte impôt différé passif 134 par le crédit du compte 693 pour soldée l'opération constatée durant l'année N.

## **La visibilité de l'information comptable instaurée par le SCF sur le processus passage du résultat comptable au résultat fiscal**

---

### **3. La norme IAS 16, passage d'une distorsion temporaire vers une complémentarité entre comptabilité et fiscalité**

La détermination du résultat fiscal met en évidence le lien qui existe entre la loi comptable et la loi fiscale. L'administration fiscale s'appuie sur le résultat comptable, pour déterminer le résultat fiscal. Dans ce cadre, les entreprises sont tenues de respecter les définitions édictées par le système comptable financier sous réserve qu'elles ne contredisent pas les règles applicables pour le calcul de la base imposable.

Pour déterminer le résultat imposable, l'entreprise est tenue de respecter l'ensemble des dispositions fiscales matérialisant les points de divergence entre la fiscalité et la comptabilité auquel cas, elle s'exposerait à des redressements effectués par l'administration fiscale.

Grace à l'adoption des normes comptables dans le cadre de l'adoption du SCF en Algérie, certaines divergences qui existant entre la loi comptable à l'époque du PCN et de la loi fiscale ont été résolues c'est le cas notamment de l'application des amortissements progressifs et dégressifs qui sont désormais prévus par le SCF.

La loi fiscale détermine le coefficient d'amortissement dégressif, progressif et la base d'amortissement linéaire. Il est nécessaire que le comptable soit conforme à la réglementation fiscale pour déterminer la base d'amortissement et la méthode à appliquer.

#### **3.1 Les bases d'amortissement**

Les bases d'amortissement sont différentes selon leur origine, et nous allons citer quelques-unes:

En premier lieu il y a l'immobilisation a été acquise à titre onéreux, son amortissement se calcule sur la valeur d'origine; celle-ci comprend le prix d'achat, auquel on rajoutera des frais accessoires tels que les frais de transports, les frais de douane Etc. Cependant, les frais financiers ne sont pas à prendre en compte.

Lorsque l'entreprise récupère la TVA, l'amortissement se calcule sur la valeur hors taxes, si l'immobilisation n'est déductible, il se calcule sur la TVA incluse.

En second lieu c'est dans le cas où l'immobilisation est d'acquise à titre gratuit, l'immobilisation doit être comptabilisée à sa valeur vénale. Celle-ci entraîne une augmentation de l'actif net figurant dans le bilan et augmente aussi la base imposable.

Il existe trois méthodes d'amortissement en commun entre la loi fiscale et la loi comptable qui sont :

#### **3.2 L'amortissement linéaire**

Cette technique entre dans le cadre de relation de complémentarité entra la loi fiscale et la loi comptable avant même la mise en place du Système Comptable et Financier

L'article 174-1 de CIDTA « est applicable de plein droit, pour toutes les immobilisations, le système d'amortissement linéaire ».

Dans ce système d'amortissement, l'annuité est constante pour toutes les années, c'est à- dire, les années d'utilisation de bien amortissables. Les entreprises se réfèrent en général aux usages, tels qu'ils sont reconnus par l'administration fiscale. Les biens sont soumis à une dépréciation plus rapide, l'entreprise dans ce cas peut opter pour une durée moindre. Généralement, le point de départ de l'amortissement est la date de la mise en service.

### 3.3. L'amortissement dégressif

Le système d'amortissement dégressif est facultatif. Celui-ci incite les entreprises à l'investissement car il possède des avantages fiscaux. Dans ce système, les premières annuités sont élevées, les suivantes sont de plus en plus faibles, c'est-à-dire réduire le résultat ou le bénéfice de l'entreprise pour payer moins d'impôts.

Le taux d'amortissement dégressif est obtenu en multipliant le taux linéaire par un coefficient. Ce taux s'applique toujours sur la valeur résiduelle. Ce type d'amortissement est réservé aux biens neufs ayant une durée d'utilisations d'au moins trois ans.

Les biens amortissables en dégressif sont:

- Les matériels et outillages utilisés pour des opérations industrielles de fabrication, de transformation;
- Matériels de manutention;
- Installations destinées à l'épuration des eaux et à l'assainissement de l'atmosphère;
- Installations productrices de vapeur, chaleur ou énergie;
- Installations de sécurité et installations à caractère médico-social;
- Machines de bureau à l'exclusion des machines à écrire;
- Matériels et outillages destinés à des opérations de recherche scientifique ou technique;
- Installations de magasinages et de stockage;
- Immeubles et matériels des entreprises hôtelières;
- Bâtiments industriels dont la durée normale d'utilisation n'excède pas 15 ans ;
- Véhicules routiers servant au transport en commun de personnes.

L'amortissement dégressif est également applicable aux entreprises du secteur touristique pour les bâtiments et locaux servant à l'exercice de l'activité de tourisme.

L'amortissement dégressif s'applique annuellement sur la valeur résiduelle du bien à amortir.

Les coefficients utilisés pour calculer l'amortissement dégressif sont fixés respectivement à 1,5, 2 et 2,5. Selon que la durée normale d'utilisation des équipements est de trois (3) ou quatre (4) ans, de cinq (5) ou six (6) ans, ou supérieure à six (6) ans.

## La visibilité de l'information comptable instaurée par le SCF sur le processus passage du résultat comptable au résultat fiscal

### 3.4 L'amortissement progressif

Selon l'article 174-3 du CIDTA, « les entreprises peuvent procéder à l'amortissement de leurs investissements suivant le système d'amortissement progressif. L'amortissement progressif est obtenu en multipliant la base amortissable par une fraction admettant comme numérateur le nombre d'années correspondant à la durée d'utilisation déjà courue, et comme dénominateur  $n(n+1)$ ; "n", étant le nombre d'années d'amortissement. Les entreprises doivent, joindre une lettre d'option à leur déclaration annuelle, pour bénéficier de ce système d'amortissement. L'option pour l'amortissement progressif exclut, en ce qui concerne les investissements qui y sont soumis, la pratique d'un autre type d'amortissement ».

**Exemple :** L'entreprise N ayant acquis le 01 janvier 2017 une machine industrielle dont la durée d'utilité prévisionnelle est de 08 ans, pour un montant de 3.200.000 DA.

Cette machine a été amortie suivant l'amortissement linéaire pendant les trois premières années de son utilisation, puis l'entreprise décide d'opter pour l'amortissement dégressif dès l'année 2020.

Les plans d'amortissement linéaire et dégressifs de cette machine se présentent alors comme suit :

L'amortissement linéaire a été pratiqué du 01/01/2017 au 31/12/2019 (03 ans)

Le taux linéaire est égal à  $100/8$  soit 12,5%

**Table N°1: Amortissement linéaire de la machine**

Année	Base	Taux	Dotation	VNC
2017	3.200.000 DA	12,5%	400.000 DA	2.800.000 DA
2018	3.200.000 DA	12,5%	400.000 DA	2.400.000 DA
2019	3.200.000 DA	12,5%	400.000 DA	2.000.000 DA

Source: construit par nos soins

Concernant l'amortissement dégressif :

La valeur nette comptable =  $3.200.000 - 1.200.000 = 2.000.000$  DA

Durée restante 8 ans – 3 ans = 5ans.

Taux linéaire  $100/5 = 20\%$

Taux dégressif =  $20\% \times 2,5 = 50\%$

Tableau N°2: Amortissement dégressif de la machine

Année	Base	Taux	Dotation	VNC
2020	2.000.000 DA	50%	1.000.000 DA	1.000.000 DA
2021	1.000.000 DA	50%	500.000 DA	500.000 DA
2022	500.000 DA	50%	250.000 DA	250.000 DA
2023	250.000 DA	50%	125.000 DA	125.000 DA
2024	250.000 DA	50%	125.000 DA	0

Source: construit par nos soins

#### 4. Implication pratique et résultats

Afin de cerner l'implication pratique de ces normes, nous avons mené une enquête sur le terrain au niveau de la Wilaya d'Alger en recueillant le témoignage de trois catégories de professionnels de la comptabilité et de la fiscalité, constitués de comptables agréés, de comptables salariés, de commissaires aux comptes et des experts comptables, ces catégories sont scindées selon les tranches d'âges, de 25 à 40 ans, de 41 à 60 ans et de 61 et plus, ce qui nous a permis nous avons obtenu des résultats suivants.

90% des professionnels de 61 ans et plus ont exprimé leur indifférence à ces normes IAS 12 et IAS 16 en pensant que ces dernières n'ont pas d'utilité pour leurs clients, or 10% pensent qu'elles sont indispensables pour les entreprises qui réalisent des grandes opérations.

Pour les 41 à 60 ans, 70% pensent qu'elles ne sont pas utiles du moment que sur plan pratique, beaucoup d'agents économiques ne s'intéressent pas à ces normes, alors que 30% d'entre eux pensent qu'elles sont plus utiles pour les entreprises qui réalisent des grandes opérations.

Pour la dernière catégorie, c'est à dire ceux dont l'âge est compris entre 25 et 40 ans, 80% ont précisé que ces normes sont plus utiles pour les multinationales implantées en Algérie réalisant des grosses opérations, or 20% d'entre eux ont exprimé leur indifférence totale.

Notons que plus 65% de cette dernière catégorie, représente des salariés des sociétés spécialités en audit et contrôle de gestion et que 90% d'entre eux ont répondu favorablement à l'utilité des normes comptables internationales IAS 12 et IAS 16 pour les grandes entreprises réalisant des grandes opérations.

L'analyse des résultats de cette enquête nous permet de ressortir avec plusieurs points pertinents dont il est utile de relever que:

- L'utilisation de la norme IAS 16 relative aux modes d'amortissement est quasiment inexistante;
- Ceux qui ont répondu favorablement à l'utilité de ces normes en mettant l'accent sur l'utilité de la norme IAS 12 (impôts différés actifs et impôts différés passif) travaillent soit comme des salariés dans des grandes entreprises, des salariés des cabinets de conseil qui sont chargés notamment de réaliser

## La visibilité de l'information comptable instaurée par le SCF sur le processus passage du résultat comptable au résultat fiscal

l'audit et le conseil des grandes entreprises et des multinationales et autres professionnels exerçant des fonctions libérales de comptabilité (comptables agréés, experts-comptables et commissaires en comptes) ayant des clients comme des grandes entreprises et multinationales réalisant des grosses opérations .

- La plupart des acteurs qui utilisent en particulier la norme IAS 12 sont des grandes entreprises et des multinationales implantées en Algérie réalisant des grosses opérations.

### 5. Conclusion

La mise en place du Système Comptable et Financier, notamment à travers les normes IAS12 et IAS16 a offert aux entreprises des outils rendant l'information comptable relative au processus du passage du résultat comptable au résultat fiscal intelligible et opposable aux décisions stratégiques et opérationnelles.

La norme IAS 16 a permis d'alléger la relation de distorsion temporaire et temporelle entre la loi comptable et la loi fiscale en intégrant les modes d'amortissement dégressif et progressif dans la loi comptable, on est alors passé d'une relation de distorsion temporaire à une relation de complémentarité entre les lois comptables et fiscales en matière du traitement de ces modes d'amortissement

La norme IAS 12 offre plus de visibilité sur la relation de distorsion temporaire et temporelle entre la loi comptable et la loi fiscale indiquant d'une part l'impact de ce décalage sur les créances et les dettes fiscales futures. D'autre part, elle permet de rendre cette information sur ce décalage plus visible permettant aux entreprises de réduire le risque fiscal et ses effets dévastateurs sur sa performance et sa survie.

Quant à la relation de distorsion définitive entre la loi comptable et la loi fiscale, le Système Comptable et Financier n'offre aucun outil d'analyse pour donner une visibilité aux entreprises sur les réintégrations qu'elles doivent apporter au résultat comptable pour déterminer correctement le résultat fiscal, rendant l'information plus opaque complexe, ce qu'il exposerait d'avantage au risque fiscal

Sur le plan pratique ces normes sont quasi-existantes hormis quelques rares grandes entreprises et multinationales implantées qui utilisent l'IAS 12 pour avoir plus de visibilité sur la distorsion temporaire et temporelle entre la loi fiscale la loi comptable.

### 6. Liste de références

1. BOUVIER, M. (2010). Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt (10e ed.). (Lextenso, Ed.) Paris.
2. CHADEFaux, M. (1987). Audit fiscal. Dijon: LexisNexis.
3. MEHL, L., & Pierre BELTRAME. (1984). Sciences et Techniques Fiscales (1e ed.). Edition presse universitaire.
4. MOREL, G. (1999). La Fiscalité de l'entreprise (9e ed.). BANQUE édition.
5. Code des impôts directs et taxes assimilées CIDTA 2022
6. Code des taxes sur le chiffre d'affaires CTCA 2022
7. Code Des Procédures Fiscales CPF 2022
8. Loi de finances pour 2022: Loi n° 21-16 du 30/12/2021 publiée au Journal Officiel n°100