

L'Incidence Fiscale sur le résultat de l'Entreprise à travers le code Fiscal algérien

D^r: Bouazza Abdelkader
Université d'Adrar

ملخص:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى تسليط الضوء على إحدى المواضيع الجبائية التي تعنى بفهم المعالجة الجبائية لنتائج المؤسسة والانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، في ضوء القانون الجبائي الجزائري، وذلك من خلال ضبط مفهوم نتائج المؤسسة وآليات حسابها، ثم التفرقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية بالتعرض لمختلف القواعد المحاسبية والجبائية المحددة لكل منهما، ومن ثم تحليل القواعد المحددة لعملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية للمؤسسة، وصولاً إلى تحليل وضبط القواعد الجبائية المحددة لمعالجة نتيجة المؤسسة حسب القانون الجبائي الجزائري.

الكلمات المفتوحة: نتيجة - جباية - محاسبة - نتيجة جبائية - نتيجة محاسبية - قواعد جبائية - اهتلاكات - مؤونات - سياسة جبائية - قانون جبائي - أعباء قابلة للخصم - أعباء غير قابلة للخصم

Résumé:

L'objectif de cet article est de mettre la lumière sur l'un des sujets fiscaux, en identifiant le traitement Fiscal des résultats des entreprises et le passage du résultat comptable au résultat fiscal, à travers le code fiscal algérien. A cet égard, en essayant d'identifier le concept de résultat de l'entreprise et ses mécanismes de calcul, la distinction entre résultat comptable et résultat fiscal suivant les différents règles fiscales et comptables précisées pour chacun d'eux, Puis, en analysant, les règles de passage du résultat comptable au résultat fiscal, afin d'analyser et adapter les règles fiscales régissant le traitement fiscal du résultat de l'entreprise suivant le code fiscal algérien.

Mots clés: Résultat – Fiscalité – Comptabilité – Résultat Fiscal – Résultat Comptable – Règles Fiscales – Amortissements – Provisions – Politique Fiscale – Charges déductibles – Charges non déductibles

Introduction:

Le résultat de l'entreprise est en principe la différence entre les produits et les charges déterminées selon les principes comptables généralement acceptés. Mais, les règles fiscales changent cette détermination dans certains cas. De même, qu'elles influent non seulement sur le calcul du résultat, mais aussi sur la gestion de ce résultat, c'est à dire sur les pertes et l'affectation des bénéfices.

Après que l'entreprise ait déterminé son résultat fiscal selon les dispositions fiscales, en ajoutant au résultat comptable avant impôt les charges non déductibles, et en diminuant les produit non imposables, il lui reste a appliquer le taux d'imposition légale, et enfin déduire le cas échéant le crédit d'impôt sur le montant de l'impôt exigible. Ces opérations permettront à l'entreprise de déterminer son résultat net, qui est la source principale de son autofinancement.

Le droit fiscal, peut jouer un rôle important pour favoriser cette source d'autofinancement en taxant plus légèrement les bénéfices ou bien en appliquant le système du double taux, ce qui encourage les entreprises à investir leurs bénéfices au lieu de les distribuer. Autrement dit, l'entreprise maximise son bénéfice réel et minimise son bénéfice imposable. Cette pratique est utilisée principalement par les entreprises non-distributrices.

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

A cet égard, on essayera d'étudier et Analyser le Passage du résultat comptable au résultat Fiscal, à partir de l'examen de différents règles spécifiques qui entrent en ligne de compte pour la détermination du résultat fiscal et comptable d'une part, et celles intervenant après dégagement du résultat comptable d'autre part. Puis on s'attèlera à étudier l'impact fiscal sur l'affectation de résultat, à savoir:

- La Définition et Modes de Calcul du résultat;
- Règles fiscales régissant le résultat comptable;
- Règles fiscales spécifiques aux produits et charges;
- Incidence Fiscale sur l'affectation du résultat.

I - Définition et Modes de Calcul du résultat.

Il sera examiné dans ce cadre en premier lieu la définition de résultat de l'entreprise, puis le mode de calcul de ce résultat, suivant les états financiers et comptables de l'entreprise.

1- Définition de résultat

Le résultat de l'entreprise peut être défini selon plusieurs approches à savoir; l'approche comptable, économique, financière ou fiscale.

Le compte de résultat mesure la performance de l'entreprise, en terme de bénéfice ou de perte. Pour ce faire, on distingue deux catégories de charges et de produits : les charges et les produits d'exploitation en premier lieu, les charges et les produits hors exploitation en deuxième lieu ¹.

A cet égard, les deux types des produits et charges permettent d'expliquer la formation du résultat net par stade d'activité. Le résultat net de l'exercice dépend des conditions de production et de vente des biens fournis par l'activité normale de l'entreprise " Charges et produits d'exploitation " et les charges et produits exceptionnels qui ne se rapportent pas à l'exploitation normale de l'entreprise " Charges et Produits hors exploitation ".

¹ - Yves Lequin, **Comptabilité de l'entreprise**, Tome 1, Edition Sirey, 2 ème édition, 1992, P : 18.

Selon l'approche économique, le résultat est défini comme étant la contribution réelle d'une entreprise à l'économie nationale. Cette contribution correspond à la valeur ajoutée produite, qui permet la rémunération de tous les facteurs de production. La somme des valeurs ajoutées est égale au produit intérieur brut (PIB).

En comptabilité privée, la valeur ajoutée est calculée uniquement par les entreprises relevant du régime du réel, mais toutes les entreprises connaissent cette notion par le biais de la taxe sur la valeur ajoutée à laquelle elles sont assujetties ¹.

Selon l'approche financière, La notion de résultat financier a utilisé en finance de l'entreprise les deux approches précédentes.

Toutefois, la différence principale entre l'approche comptable et financière réside dans la façon de traiter l'amortissement et les provisions.

Dans la logique de processus d'exploitation, le bénéfice comptable correspond rarement au bénéfice fiscal, car il y a une divergence entre les règles comptables et les règles fiscales, suivant la règle:

$$\mathbf{RF = RC - CD + CND}$$

Tels que:

- RF: Résultat Fiscal,
- RC: Résultat Comptable,
- CD: Charges Déductibles,

¹- J.P. Latreyte, **Finance d'entreprise**, Economica, Paris, 1984, P: 210.

- **CND: Charges Non Déductibles**

Les données de la comptabilité des entreprises qui fournissent le résultat comptable dégagé selon les règles de la comptabilité commerciale sont à la base de la détermination du résultat fiscal après application des règles fiscales ¹.

Autrement dit, le résultat fiscal est un résultat comptable rectifié. Certaines charges seront ainsi réintégrées et d'autres produits déduits.

2 - Modes de calcul du résultat.

Le Plan Comptable et Financier "PCF" et le code des impôts également indiquent que le résultat peut être calculé selon deux méthodes :

- La première, à partir du bilan de l'entreprise : le résultat se traduit par la comparaison de deux bilans successifs;

- La seconde, à partir du Tableau de résultat de l'entreprise (TR) : le résultat se calcule en faisant la différence entre les différents produits et charges.

On essaiera de présenter les deux méthodes de calcul du résultat selon deux approches à savoir:

- L'approche du Bilan;
- L'approche du tableau de résultat (TR).

2-1- L'approche du Bilan.

Le bilan décrit à une date donnée, l'ensemble des moyens de financement mis en œuvre par une entreprise et leur utilisation ².

¹ - F. Lefebvre, **Mémento pratique comptable**, Français Lefebvre, Paris, 21^{ème} Edition, 2002, P: 846.

²- Yves. Lequin, **Op.cit**, P : 18.

En d'autre terme, le bilan est une présentation conventionnelle de la situation d'un patrimoine. C'est une évaluation établie en vertu de certaines conventions qui ne sont pas simples ¹.

En Revanche, le bilan est un document comptable qui reflète la situation patrimoniale de l'entreprise (emplois et ressources), qui correspond au cycle financier ².

Il se présente sous forme d'un tableau composé de deux parties :

- la partie gauche, appelée " Actif ";
- la partie droite, appelée " passif ".

L'actif du bilan comprend l'ensemble des biens matériels et immatériels nécessaires à l'exploitation de l'entreprise " bâtiments, matériels ...etc " chacun de ces éléments constitue un poste du bilan.

En conséquence, deux bilans sont établis chaque année; un bilan d'ouverture et un bilan de clôture.

En fin d'exercice, l'activité d'une entreprise peut se traduire par un résultat bénéficiaire; bénéfice dans le cas ou l'actif est supérieur au passif, ou un résultat déficitaire " perte " dans le cas où l'actif est inférieur au passif ³.

A cet égard, l'évaluation de la situation patrimoniale est retracée par l'actif net. Ce dernier est égal à l'actif réel moins le passif exigible.

Toutefois, il y a lieu de signaler que le résultat d'un exercice peut être calculé par la comparaison du fonds propre au début de

¹- J. Fourastie, **La comptabilité que sais-je?**, Puf, Paris, 1990, P: 108.

²- M.Z. Khafrabi, **Techniques comptables**, Berti , Alger, 5^{ème} Edition, 2002, P : 27.

³- M.Z. Khafrabi, **Op.cit**, p: 32.

l'exercice et celui de fin d'exercice, à condition qu'il n'y a pas eu d'apport nouveau ou de retrait de fonds ¹.

Cette définition rejoint, avec des termes différents, celle donnée par le CID: " Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminué des suppléments d'apports et augmenté des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés" ².

2-2 - L'approche du Tableau de Résultat (TR)

Le résultat de l'entreprise, bénéfice ou perte, dépend d'une part de l'exploitation normale, et d'autre part d'évènements plus au moins accidentels. Il mesure la performance et l'efficacité globale de l'entreprise aussi bien sur le plan commercial, industriel que financier. Il constitue la ressource additionnelle créée par l'entreprise en cours de l'exercice. En cas de perte, il représente alors la destruction de ressources.

La détermination du résultat d'après le TR Consiste en premier lieu, en la comparaison des produits et des charges³. Le TR est un tableau utilisant seulement les comptes de gestion du PCF qui sont: charges, produits et résultats.

¹- Dans le cas où le commerçant a effectué, en cours d'exercice, des apports nouveaux d'actif, pour accroître les capacités de son entreprise. Cet apport entraîne une augmentation du fonds personnel, s'il a un caractère définitif. A au contraire, si le commerçant a effectué un retrait de fonds de façon définitive, celui-ci entraîne une diminution du fonds personnel et en même temps d'actif.

²- L'article 140 alinéa 2 du code des impôts directs et taxes assimilées.

³- M.Z. Khafrabi, **Op.cit**, P: 85.

En fin de période comptable; il suffit de tout regrouper pour faire apparaître dans un compte final le résultat net qui est la somme algébrique de tous les autres résultats.

En effet, si les produits sont supérieurs aux charges, le résultat sera bénéficiaire. Si au contraire, les charges excèdent les produits, on sera en présence d'une perte.

En deuxième lieu et pour analyser les éléments constitutifs du résultat de l'entreprise, le PCF a subdivisé celui-ci en cinq (05) parties :

- La marge brute;
- La valeur ajoutée;
- Le résultat d'exploitation;
- Le résultat hors exploitation;
- Le résultat de l'exercice.

Ces résultats caractérisent la gestion de l'entreprise. Ils sont calculés en cascades successives en adoptant un classement des produits et des charges en fonction de leur nature, ce qui offre l'avantage d'avoir une vue globale sur leurs tendances et facilite éventuellement des actions correctives et rapides par les responsables de l'entreprise.

Le PCF retient, à cet effet, le principe consistant à déterminer les résultats de l'entreprise par les soldes intermédiaires de gestion suivants:

- La marge brute: elle est exprimée par la différence entre le produit des ventes et le coût d'achat des marchandises vendues;
- La valeur ajoutée: c'est la différence entre la production vendue, stockée ou investie et l'ensemble des consommations utilisées pour mettre en œuvre cette production;

- Le résultat d'exploitation: il est exprimé par la différence entre les produits et les charges se rapportant à l'exploitation normale de l'entreprise;
- Le résultat hors exploitation : il est égale à la différence entre les produits et les charges qui ne sont pas liés à l'exploitation normale de la période.
- Le résultat de l'exercice: celui-ci est déterminé par la différence arithmétique entre le montant de l'ensemble des produits et charges d'exploitation et hors exploitation¹. Il est net lorsqu'il tient compte de l'impôt sur les bénéfices². Celui-ci est la synthèse des résultats précédents, engendrés par l'activité de l'entreprise durant les exercices antérieurs. Il est égale au montant figurant au bilan avant toute affectation à un poste de réserve ou de distribution de dividendes³.

Alors que le bilan est un document essentiellement financier qui donne des informations sur la situation financière de l'entreprise, sur les ressources qu'elle a mobilisées ou sur les investissements réalisés depuis sa création, sur les stocks et créances qu'elle détient, le compte de résultat quant à lui, décrit l'exploitation de l'entreprise.

Remis à zéro en début de chaque exercice, le TR précise la production réalisée par l'entreprise « vendue, stockées, immobilisées », son coût, et fait apparaître, par comparaison, le bénéfice ou la perte réalisée. Il tient compte également des charges et des produits exceptionnels.

¹-Le résultat brut de l'exploitation intéresse beaucoup plus, l'administration fiscale, car c'est lui qui est pris comme base de l'assiette de l'IBS. Le résultat net de l'exercice intéresse surtout les actionnaires.

²-Le montant leur revenant après affectation ou distribution au prorata de leurs apports.

³- M. Dimartino, **Guide financier de la petite et moyenne entreprise**, Organisation, Paris, 1993, P: 30.

II - Règles Fiscales régissant le résultat comptable.

Il est nécessaire de présenter l'influence de certains impôts et taxes professionnels sur le résultat comptable ou fiscal de l'entreprise notamment la TVA et les impôts et taxes à caractère professionnel; TAP, TF ...etc*.

Il y a lieu de préciser que ces taxes et impôts, du point de vue de l'entreprise sont classés en deux types :

- Impôts et taxes collectés par l'entreprise et ne sont pas à sa charge tels que la TVA, l'IRG/salaire, les cotisations sociales, les retenues à la source.
- Impôts et taxes à la charge de l'entreprise qui sont obligatoires comme le VF, la TAP, le droit d'enregistrement ...etc.

Les impôts et taxes à la charge de l'entreprise se trouvent déductible du résultat comptable et fiscal. Ils influent sur le résultat d'exploitation.

En revanche, les impôts et taxes qui ne sont pas à la charge de l'entreprise, ne sont pas pris en compte lors de la détermination du résultat comptable ou fiscal. L'exception, en matière fiscale, est le mécanisme de taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Cette taxe ne figure pas comme charge puisqu'elle est déductible généralement sur des opérations imposables.

Toutefois, la déductibilité n'est valable que si, après ou sans transformation des matières, produits, objet ou services, sont utilisés dans une opération effectivement soumise à la TVA¹. Il en résulte que les biens, matières et fournitures, non utilisées dans une opération imposable ou ne sont pas utilisés pour les besoins de l'exploitation, sont exclus du droit à déduction de la TVA².

* - TVA: Taxe sur la valeur ajoutée, TAP: Taxe sur l'activité Professionnelle, TF: Taxe Foncière, IRG: Impôts sur le revenu Global,

¹- Article 32 du code des taxes sur le chiffre d'affaires (TCA).

²- Pour ce dernier point, il faut citer les opérations situées hors du champ d'application de la TVA, les opérations exonérées et les opérations expressément exclues. Celles-ci concernent notamment : Les biens, services, matières, immeubles et locaux non liés à l'exploitation d'une activité imposable à la TVA, les véhicules de tourisme et de transport qui ne

Lorsque la TVA ayant grevé le prix des matières premières et services, n'est pas déductible, elle est incluse dans le prix d'achat et de services fournis. Elle fait partie du coût d'achat, ce qui gonfle les charges et diminue la valeur ajoutée de l'entreprise.

III - Règles fiscales spécifiques aux produits et charges

La fiscalité des entreprises repose sur les règles comptables, puisque le résultat imposable n'est autre chose que le résultat comptable revu et corrigé. Ainsi, la détermination du résultat s'opère en deux temps. En cours de l'exercice, on comptabilise tous les produits et les charges, sans se préoccuper de leur régime fiscal suivant le principe de la priorité comptable. Dans un deuxième temps, lorsque le résultat comptable a été dégagé, on procède à la détermination du résultat imposable¹.

Il en résulte, que c'est le résultat comptable auquel est appliqué un certain nombre de rectifications afin de tenir compte des règles fiscales pour obtenir en définitif le résultat imposable. Ces rectifications se font d'ailleurs dans les deux sens, certains produits enregistrés en comptabilité doivent être retranchés du résultat fiscal d'une part, et certaines charges qui ont été enregistrées régulièrement en comptabilité doivent être réintégrées dans le résultat imposable en raison d'existences de limites légales à leur déductibilité.

A cet égard, il faut tenir compte de l'ensemble des points de divergence entre les principes comptables et les règles fiscales, car il s'agit d'appliquer les règles spécifiques de la fiscalité qui vont modifier les résultats comptables.

Les divergences entre la fiscalité et la comptabilité reposent essentiellement sur les points suivants² :

constituent pas l'outil principal d'exploitation de l'entreprise, les dons et libéralités, les marchands de biens et assimilés, les commissionnaires et courtier.

¹ - Maurice Couzian, **Précis de Fiscalité des entreprises**, 24^{ème} Ed, Edition LITEC, Paris, 2001, P: 23.

² - Faycal. ABACHA, **La fiscalité des sociétés**, Mémoire de fin d'étude, 15^{ème} Promotion, IEDF, Koléa, Algérie, 1998, P : 62.

- ✓ L'entreprise enregistre en comptabilité toutes les charges et tous les produits effectivement engagés ou réalisés, et que la fiscalité permet aux dirigeants de l'entreprise d'éviter le gaspillage et de rationaliser leurs dépenses;
- ✓ Les entreprises cherchent à minimiser les bénéfices imposables, soit par le gonflement des charges, soit par la minoration des produits;
- ✓ La politique fiscale en matière d'investissement envers les entreprises rend nécessaires des règles fiscales spécifiques et différentes des règles comptables, cette politique peut admettre au plan fiscal certaines charges; les amortissements accélérés

En essayera d'examiner à cet égard les différentes règles fiscales spécifiques régissant les éléments constitutifs du résultat de l'entreprise, à savoir: les produits et les charges.

1- Règles Fiscales régissant les produits

Le résultat d'une entreprise au titre de la période imposable doit tenir compte de toutes les opérations réalisées, et ce quelque soient leur nature.

Dés lors, que les produits résultants de l'activité normale de l'entreprise ou ceux conformes à son objet social (Achat – revente, production, prestation de services,...), les produits ayant un caractère accessoire ou exceptionnel, sont des éléments constitutifs du résultat fiscal, à savoir les plus values et les subventions. Ces produits feront l'objet d'une étude détaillée plus loin.

La comptabilité prend en compte tous les produits perçus, soit résultants de l'activité normale (résultat d'exploitation) soit obtenir de façon exceptionnelle (résultat hors exploitation). De même, la fiscalité considère que certains produits sont exonérés ou imposés séparément à un taux différent à celui du droit commun.

Le résultat d'une opération est pris en considération dès le moment où cette opération donne naissance à une créance certaine dans son principe, et déterminée dans son montant, même si le montant concerné n'est payable qu'ultérieurement.

La date à laquelle une créance doit être considérée comme acquise est déterminée différemment pour les ventes et les fournitures

de services. Pour les ventes, l'exercice de rattachement est celui au cours duquel intervient la livraison du bien. Pour les fournitures de services, sauf exception, l'exercice ou cours duquel intervient l'achèvement des prestations ¹.

Nous nous limitons à étudier deux produits spéciaux en matière fiscale, qui donnent lieu à une divergence entre comptabilité et fiscalité, la plus value de cession d'un élément d'actif qui est enregistrée en totalité dans la comptabilité, ainsi que les subventions d'exploitation et d'équipement.

1-1 - Subventions d'exploitation et d'équipement.

La première catégorie de subventions est accordée par l'Etat ou les collectivités locales pour compenser l'insuffisance de certains produits d'exploitation ou pour faire face à certaines charges d'exploitation. Ces subventions constituent un élément de résultat fiscal pour l'exercice durant lequel elles ont été reçues².

La deuxième catégorie des subventions constitue des aides financières des autres institutions, permettant l'acquisition ou la création d'immobilisation ou le financement d'activités à long terme.

Si les subventions d'exploitation sont enregistrées dans les produits des entreprises, les subventions d'investissement sont enregistrées dans la classe fonds propres, qui permet l'accroissement gratuit du patrimoine.

Ces deux types de subventions peuvent être rattachées aux résultats imposables de façon échelonnée sur plusieurs exercices. L'article 144 du CID stipule que : " les subventions d'équipement accordées aux entreprises par l'Etat ou les collectivités publiques, ne sont pas comprises dans les résultats de l'exercice en cours à la date de leur versement...". Ce type de subvention fait l'objet d'une imposition échelonnée .³

¹ - Gervais Morel, **La fiscalité des entreprises**, banque éditeur, 1999, P: 191.

² - Patrick SERLOTEN, **Fiscalité du financement des entreprises**, Edition ECONOMICA, 1994, Paris, P: 75.

³ - Les modalités de l'échelonnement différent selon que la subvention est affectée à la création ou l'acquisition d'immobilisation amortissable ou non amortissable. Voir, L'article 144 du CID.

Par ailleurs, les subventions d'investissement, ne sont pas comprises dans les résultats de l'exercice au cours de la date de leur versement mais à partir de l'exercice qui suit leur perception. Si la subvention est destinée à l'acquisition de bien amortissable, elle doit être reportée au résultat des exercices suivant celui de leur versement à concurrence du montant des amortissements. Dans le cas des biens non amortissables, les subventions sont réintégrées aux résultats imposables par fraction égale pendant la durée d'inaliénabilité des immobilisations. A défaut de cette clause, sur les dix années à partir de l'année de leur versement.

En cas de cession avant l'expiration de la durée d'utilisation réglementaire, la fraction de subvention non encore rapportée aux résultats, est retranchée de la valeur comptable de ces immobilisations pour la détermination de la plus value ou moins value de cession ¹.

1-2 - Plus value de cession d'élément d'actif.

Au plan fiscal et en vertu de l'article 173-1 du CID, les plus values résultant de la cession d'un élément de l'actif dans le cadre d'une activité professionnelle sont à réintégrer au résultat imposable suivant les modalités ci-après :

- 35% du montant de la plus value sera réintégré lorsqu'il s'agit d'une plus value à long terme (cession intervenue au-delà de la troisième année (03) suivant son acquisition ou sa création).
- 70% du montant de la plus value à réintégrer dans la mesure où il s'agit d'une plus value à court terme (cession avant l'expiration d'une durée de possession inférieure à trois (03) années).

Les sociétés ont toutefois la faculté "d'échapper" à cette imposition en prenant l'engagement de réinvestir l'ensemble des disponibilités dégagées de cette opération dans un délai ne

¹- Article 144 de code des impôts directs et taxes assimilées (CID).

pouvant excéder trois (03) ans à partir de l'année d'intervention de la cession soit ¹ :

$$\begin{aligned} \text{Montant à réinvestir} &= \text{Amortissements accumulés} + \text{prix de vente.} \\ &= \text{Valeur d'origine} + \text{plus value.} \end{aligned}$$

Par ailleurs, il y a lieu de souligner que les participations dans le capital d'une autre société, égales ou supérieures à 10 % sont assimilées à des biens immobilisés. Aussi, en cas de cession, il leur sera appliqué le régime ci dessus.

Il importe de préciser que l'amortissement du nouveau bien acquis dans le cadre de la réalisation de l'engagement du réinvestissement des plus values issue de la cession d'un élément de l'actif s'effectue sur la base du prix d'acquisition du bien diminué du montant de la plus value. Aussi que, les moins values résultant de la cession d'un élément de l'actif sont déductibles sans condition particulière du résultat fiscal de l'année de leur constatation².

2 - Règles fiscales particulière régissant les charges.

L'entreprise cherche à minimiser le résultat fiscal par le gonflement ou la majoration des charges d'exploitation. C'est pourquoi le droit fiscal a établi des règles spéciales en matière des charges. C'est au niveau de celles-ci que les rectifications sont les plus fréquentes.

Il est évident, que l'entreprise au cours de l'exercice ne néglige aucune charge et frais qui ne sont pas déductibles du résultat fiscal.

Il sera traité au titre de ce paragraphe successivement les points ci-après :

¹- Lassouag Kamel, **Cours de fiscalité directe, Imposition des sociétés**, Institut d'Economie Douanière et Fiscale, Koléa, 2004, 2004, P : 19.

²- Lassouag Kamel, **Op.cit**, 2004, P : 20.

- Les conditions générales de déduction des charges en matière du résultat fiscal;
- Les différentes catégories des charges déductibles du résultat.

2-1 - Les conditions générales de déduction.

Pour être admises en déduction du bénéfice imposable, les charges doivent obéir aux conditions cumulatives ci-après :

2-1-1- Etre engagées dans l'intérêts de l'entreprise, et se rattacher à la gestion normale de l'entreprise.

En principe l'exploitant est maître de sa gestion, et l'administration fiscale ne peut se substituer à lui pour apprécier l'opportunité de sa gestion, ou de la stratégie choisie par l'entreprise. Dès lors, tous les frais généraux qu'ils engagent pour le fonctionnement de son entreprise constituent normalement des dépenses déductibles pour le calcul du résultat imposable.

Mais cette liberté et le principe de non immixtion qu'elle implique sont toutefois limités. En effet, les charges présentant un caractère anormal à la gestion de l'entreprise, ainsi que celles non nécessaires à la gestion ne sont pas admises en déduction du résultat imposable.

2-1-1-1- L'anormalité de la gestion.

L'anormalité de la charge, interdisant sa déduction, peut résulter de deux causes¹:

- L'une, correspond à l'acte directement étranger à l'intérêt même de l'entreprise, parce qu'immédiatement engagé, sans aucune contrepartie utile pour celle-ci;
- L'autre, correspond à l'acte anormalement risqué, dans ce cas la charge est bien engagée dans l'intérêt de l'entreprise. Mais au but d'un certain temps, se révèle manifestement excéder les risques qu'un chef d'entreprise peut être normalement amené à prendre pour améliorer les résultats de son exploitation.

¹- Bouazza Abdelkader, **L'Impact de la Fiscalité sur l'Autofinancement des Entreprises**, Mémoire de fin d'études de troisième cycle spécialisé en finance Publiques, 21^{ème} Promotion 2002-2004, IEDF, Kolèa, Algérie, P : 72.

2-1-1-2- La nécessité de la gestion.

Certaines charges qui semblent conformes à l'intérêt de l'entreprise ne sont pas déductibles; par exemple: les frais de réception, frais de voyage et de déplacement..., l'administration fiscale peut demander à l'entreprise qu'elle justifie leur nécessité pour sa gestion, prouvant qu'il s'agit bien de dépenses que la gestion de l'entreprise rend indispensables¹.

2-1-2 - Se traduire par une diminution de l'actif net.

La charge doit être effective, c'est à dire avoir pour effet une diminution de l'actif net. Elle doit par conséquent se traduire, soit par une diminution d'un poste de l'actif, soit par une augmentation des dettes sans pour autant, dans les deux cas avoir une contrepartie dans un autre poste du bilan². Ainsi, ne peuvent être admises en déduction que les dépenses qui se traduisent par l'entrée d'un nouvel élément à l'actif de l'entreprise, et les dépenses ayant pour effet une augmentation de la valeur d'un élément déjà inscrit à l'actif du bilan.

2-1-3 - Etre justifiées et inscrites en comptabilité.

Pour être déductibles, les charges doivent être inscrites en comptabilité, régulièrement comptabilisées, et être appuyées de pièces justificatives suffisantes (Facture, Note d'honoraire ... etc)³, pour établir la matérialité des charges et l'effectivité de leur paiement. Ainsi, le contribuable doit disposer de pièces justificatives destinées à permettre le contrôle de la réalité de la charge.

Ces pièces justificatives doivent être correctement et fidèlement tenues. C'est pour cela que les charges doivent être justifiées par des factures ou documents en tenant lieu lesquelles doivent être classées et conservées pendant une période de dix (10) ans au moins⁴.

Le défaut ou l'insuffisance de pièces justificatives, n'implique pas systématiquement le refus de déduction des charges qui peut être admises, si le contribuable peut justifier par tout autre moyen.

¹- Bouazza Abdelkader, **Op.cit**, P : 72.

²- Lassouag Kamel, **Op.cit**, P : 10.

³- **Ibid**, P : 10.

⁴- Voir, L'article 12 du code du commerce.

2-1-4 - Etre engagées au cours de l'exercice.

Conformément au principe comptable de séparation des exercices, les charges doivent normalement affecter le résultat de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées, dans la mesure où elles présentent le caractère d'une dette certaine.

2- 2 - Les principales catégories des frais et charges déductibles.

Les frais et charges, sauf cas particuliers, ont le même traitement fiscal et comptable. Des limitations et des exclusions sont apportées par les législations fiscales. Ces limitations et exclusions sont regroupées en quatre catégories ci-après ¹ :

2-2-1- Frais Généraux.

Ces frais regroupent les frais du personnel, les frais financiers et les impôts et taxes :

- Pour les frais de personnel, ils doivent correspondre au travail effectif et que le montant ne doit être pas exagérer.
- Concernent les frais financiers, ils doivent être payés au cours de l'exercice et contractés dans l'intérêt de l'entreprise.
- Pour les impôts et taxes à caractère professionnel, ils sont déductibles du résultat fiscal. Ainsi, les amendes et pénalités de retard et d'assiette ne sont pas déductibles.

2-2-2- Frais Divers.

On résumera dans le tableau ci-après les principaux frais divers décaissables, ainsi que les limites de la déduction prévus par le CID.

Nature des charges	Limite de la déduction
Cadeaux à caractère publicitaire.	Déduction plafonnée à 500 DA par bénéficiaire.
Subventions, libéralités et dons.	Déduction plafonnée à 20 000 DA par an.
Frais de réception, restauration ...	Déductible sans aucune limite à condition d'être dûment justifiés et liés directement à l'exploitation de l'entreprise.

¹- Voir les articles : 141, 169, 170 et 171 du CID.

Sponsoring et parrainage des activités sportives et culturelles.	Déduction limitée à 10% du chiffre d'affaires de l'exercice et dans la limite d'un plafond de 3000 000 DA ¹ .
Dons au profit des institutions résidentes agréées de recherche scientifique ou d'associations à but philanthropique déclarés d'utilité publique.	Déduction limitée à 1% de bénéfice de l'exercice considéré.

Il faut signaler, que la loi fiscale n'encourage pas l'entreprise dans ses dépenses notamment en ce qui concerne les dépenses qui ne sont pas nécessaire à l'activité normal de l'entreprise. A titre d'exemple, les cadeaux de toute nature, sauf ceux à caractère publicitaire sont exclus du droit à déduction.

2-2-3 - Amortissements et Provisions.

Cette catégorie de charges à déjà été étudiée auparavant. Ils convient seulement de noter que les dotations aux amortissements sont calculées sur la base du coût d'achat y compris :

- la TVA sur l'acquisition en cas d'absence du droit à déduction (TVA non déductible);
- les frais d'acquisition qui augmentent la valeur du bien acquis.

2-2-4 – Moins values et déficits.

Il est précisé que le déficit dégagé au cours d'une année est imputé sur les résultats bénéficiaires suivant et ce dans la limite de cinq ans. De même, les moins values qui se manifestent par la " supériorité " des charges sur les produits de la cession sont déductibles du résultat fiscal, de fait que cette perte est exceptionnelle pour l'entreprise.

IV- L'incidence fiscale sur l'affectation du résultat.

Une fois le résultat est dégagé comptablement, puis fiscalement il sera reporté sur des résultats ultérieurs si ce résultat est déficitaire, ou il sera passible de l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou de l'impôt sur le revenu global si ce résultat est bénéficiaire.

¹- Ce seuil a été porté par la loi des finances pour l'année 2004 à un plafond de 6 000 000 DA.

En conséquence, le bénéfice net constitue évidemment la première source d'autofinancement. En effet, après avoir payé l'impôt sur les bénéfices des sociétés, l'entreprise peut mettre en réserve la partie disponible du bénéfice.

Concernant, les bénéfices disponibles sont fonction de l'incidence des taux d'imposition des modalités d'imposition des bénéfices non distribués et enfin, l'imposition des bénéfices distribués.

1- Incidence des taux d'imposition.

L'impôt sur les bénéfices des sociétés représente la part de l'Etat dans les bénéfices réalisés. Il a été depuis la réforme fiscale, fait l'objet de diminutions successives pour alléger les prélèvements opérés sur les bénéfices.

Toute fois, la part qui revient à l'Etat ne se calcule pas à partir du résultat comptable de l'entreprise. Mais à partir de son résultat fiscal¹. Pour toutes les entreprises soumises au régime de bénéfice réel, ce résultat fiscal est déterminé à partir du résultat comptable auquel le contribuable est tenu d'effectuer, à partir d'un imprimé particulier, deux types de corrections, réintégration et déduction selon le cas.

Le bénéfice fiscal, ainsi déterminé est alors imposé de façon différente selon qu'il a été réalisé par une entreprise individuelle ou par une société. Ce bénéfice constitue un des éléments du revenu global de l'exploitant. De même, ce revenu global est déclaré par l'exploitant et sert de base au calcul de l'impôt sur le revenu global " IRG " dont il est seul redevable. Cet impôt ne constitue pas une charge pour l'entreprise.

En conséquence, le bilan d'une entreprise individuelle fait toujours apparaître un résultat comptable avant impôt. Lorsque le

¹- A. Burlaud , **Comptabilité et droit comptable** , Edition Dalloz , Paris, 1998, P : 339.

bénéfice est réalisé par une société, l'imposition relève du régime des sociétés de personnes ou de celui des sociétés de capitaux.

Il y a lieu de noter, que le taux normal appelé également taux de droit commun est de 30%. Antérieurement à la loi de finances pour 1999 ce taux était de 38%. Il est de 35% en Tunisie, alors qu'en France il est de 33,33%¹.

En ajustant le taux de l'IBS, le droit fiscal peut jouer un rôle important dans l'encouragement de l'autofinancement au sein des entreprises. Il lui suffit pour cela de taxer plus légèrement le bénéfice, ce qui contribuera à favoriser la constitution d'un bénéfice net important. Dans le souci de faciliter l'autofinancement des entreprises, le législateur Algérien a procédé à la diminution du taux de l'IBS qui a été ramené de 50% en 1989, et à 30% en 1999.

L'allègement de l'IBS permet aux entreprises de disposer de fond propre plus important qui favorise ainsi l'investissement².

2- Imposition des bénéfices non distribués.

Une fois le bénéfice établi il sera soumis à l'impôt. Lorsque l'entreprise ne procède pas à la situation de ses bénéfices, la fiscalité distingue deux cas majeurs : le réinvestissement, et l'incorporation du bénéfice au capital propre.

2-1- Réinvestissement des bénéfices.

Selon l'article 150-1 du CID, les bénéfices réinvestis sont soumis à un taux d'imposition de 15% suivant certaines conditions prévus à l'article 142 du CID .

La source d'autofinancement, ce n'est pas l'importance du bénéfice réalisé, mais plutôt l'importance du bénéfice investi; Autrement dit, le bénéfice qui n'est pas distribué. A cet égard, c'est généralement par le système du double taux (taux normal, taux réduit) que le législateur peut inciter les entreprises à investir leurs bénéfices³.

¹- Bernard. Caspar et Gérard. Enselme, **Comptabilité approfondie et révision**, Troisième Edition , Edition Litec, Paris, 2000, P : 340.

²- Patrick Serlooten, **OP cit**, P : 25

³- Patrick Serlooten, **OP. cit**, P : 26.

2-1-1- Champ d'application.

Peuvent bénéficier du taux réduit :

- Les bénéficiaires affectés, au cours même de l'exercice de leur réalisation, à des investissements mobiliers ou immobiliers réalisés par ladite entreprise dans ou en dehors de son secteur d'activités;
- Les bénéficiaires pour lesquels, l'entreprise souscrit, à l'appui de sa déclaration, l'engagement de les réinvestir ou cours de l'exercice suivant leur réalisation.

2-1-2 - Condition d'application.

Pour l'application du taux réduit, l'article 141-2 du CID pose les conditions suivantes:

- L'entreprise doit tenir une comptabilité régulière. Celle-ci doit être tenue selon les prescriptions de l'ordonnance n° 75-35 du 29 Avril 1975 portant plan comptable national (PCN) et l'arrêté du 23 Juin 1975 relatif aux modalités de son application;
- L'entreprise doit mentionner distinctement dans sa déclaration annuelle des résultats, les bénéficiaires susceptibles d'être taxés au taux réduit;
- L'entreprise doit joindre à la déclaration annuelle la liste des investissements réalisés en indiquant leur nature, la date de leur entrée dans l'actif et leur prix de revient;
- Les biens ayant bénéficié du taux réduit doivent demeurer dans le patrimoine de l'entreprise pendant 3 ans au moins.
- Lorsqu'il s'agit d'un investissement en portefeuille, celui-ci doit lui permettre de détenir un minimum de 90% du capital d'autres sociétés du même groupe ;
- Le réinvestissement doit porter sur les biens définis au décret exécutif n° 92-271 du 6 Juillet 1992 fixant les investissements ouvrant droit au taux réduit.

2-1-3- Le cas de non respect de l'engagement ou cession avant le délai de 3 ans.

En cas de non respect de l'engagement de réinvestissement, le montant pour lequel la société a sollicité l'application du taux réduit sera imposé au taux normal et les droits seront majorés de 25%.

La cession ou la mise hors service avant le délai de 3 ans doit donner lieu à un réinvestissement immédiat. Dans le cas contraire, une imposition de la somme taxée au taux réduit est applicable au taux plein, sans déduction du montant de la taxation réduite dont elle a fait l'objet. Les droits supplémentaires sont majorés de 5%.

2-2- Incorporation des bénéfices au capital.

Quant à l'augmentation du capital par incorporation soit de la réserve spéciale de réévaluation légale du bilan soit de la prime de fusion ou d'émission, l'entreprise bénéficie de l'enregistrement "gratuit".

Les bénéfices soumis au taux de 15 %, peuvent être incorporés au capital propre sous forme de réserves après imposition (bénéfice net), par une décision de l'assemblée générale de l'entreprise.

A cet égard, pour une meilleure incitation des entreprises à incorporer les bénéfices au capital, la législation fiscale algérienne doit prendre des dispositions soit pour rabaisser le taux, ou bien pour exempter d'impôts les bénéfices réinvestis puisqu'ils génèrent une imposition, ce qui permettra à la fiscalité des bénéfices non distribués de jouer un rôle important dans l'augmentation des capacités des entreprises pour constituer des ressources propres.

3- Imposition des bénéfices distribués.

Bien entendu, les bénéfices distribués représentent des sommes prélevées sur les bénéfices nets de l'exercice, après paiement de l'impôt et constitution de réserves. Ces bénéfices distribués sont connus en fiscalité et comptabilité comme des dividendes.

Les entreprises qui réalisent des bénéfices, se trouvent devant un problème sensible concernant leur politique de distribution des bénéfices, parce que ces derniers sont considérés comme source importante d'autofinancement, d'investissement et de croissance d'une part, et comme un revenu des actionnaires d'autre part.

3-1- La politique de distribution des dividendes.

Les dividendes sont les parties du résultat après impôt distribuées aux associés dans les sociétés de capitaux d'après la décision de l'assemblée générale des actionnaires ¹.

Dans la plupart du temps, les statuts prévoient deux types de dividendes : le premier dividende et le superdividende :

- Le premier dividende ou l'intérêt statutaire, se trouve calculé sur le montant libéré et non remboursé du capital " en actions ou en part sociales ".
- Le superdividende " appelé aussi dividende complémentaire " est distribué sans faire de distinction entre les actions.

En principe la mise en paiement du dividende doit avoir lieu dans un délai maximum de neuf (09) mois après la clôture de l'exercice ². Il s'effectue sous différentes formes, la plus connue est l'inscription en comptes courants des associés. En effet, il n'existe aucune obligation légale de distribution. Elle résulte d'une décision devant être prise par l'administration de l'entreprise, en fonction des choix arrêtés en la matière.

En droit fiscal Algérien les dividendes constituent des revenus mobiliers au profit des actionnaires, taxables à l'IRG. Ils proviennent des résultats réalisés par des sociétés soumises à l'IBS.

Cependant, les bénéfices distribués s'entendent non seulement comme dividendes, mais également comme toutes les sommes que les détenteurs de droits sociaux perçoivent ³.

En vertu des dispositions de l'article 46 du CID, sont notamment considérés comme des revenus distribués :

- Les bénéfices ou produits qui ne sont pas en réserve ou incorporés au capital;

¹- A. Burlaud, **Op.cit**, P : 145.

¹- Voir, L'article 724 du code de commerce.

³- P. Oudenot, **Fiscalité approfondie des sociétés**, Edition LITEC, 2001, P : 526.

- Les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices;
- Les produits de fonds de placement;
- Les prêts, avances ou acomptes mis à la disposition des associés directement par personnes ou sociétés interposées;
- Les rémunérations, avantages et distributions occultes;
- Les rémunérations versées aux associés ou dirigeants qui ne contribuent pas par un travail ou un service réalisé ou dont le montant est exagéré;
- Les jetons de présence et tantièmes alloués aux administrateurs des sociétés en rémunération de leurs fonctions;
- Les résultats en instance d'affectation des sociétés n'ayant pas, dans un délai de trois ans fait l'objet d'affectation au fonds social de l'entreprise.

Par ailleurs, l'article 47 du CID prévoit que les bénéfices s'entendent de ceux qui ont été retenus pour l'assiette de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, augmentés de ceux qui sont légalement exonérés dudit impôt, ainsi que les bénéfices que la société a réalisés dans des entreprises exploitées hors Algérie, sauf dispositions conventionnelles tendant à éviter la double imposition, et diminués des sommes payées au titre des impôts sur les bénéfices des sociétés.

Ainsi, l'article 48 du CID stipule que lorsqu'une société soumise à l'impôt sur les bénéfices cesse d'y être assujettie, ses bénéfices et réserves sont réputés distribués aux associés en proportion de leurs droits.

3-2- Le régime des bénéfices distribués.

Après avoir examiné la notion de distribution, il convient alors de voir le traitement fiscal qui leur est réservé. Un traitement qui diffère selon que la distribution soit régulière ou irrégulière. Une saine gestion conduit la société à tirer profit au lieu de verser dans des pratiques occultes qui risquent d'obérer sa trésorerie.

Comme précisé ci-dessus, le but de l'entreprise n'est pas de conserver les bénéfices réalisés, mais de les distribuer aux associés.

C'est pourquoi le droit fiscal s'efforce d'écarter la double imposition du bénéfice réalisé puis distribué. A cette fin, le mécanisme de l'avoir fiscal a été institué¹.

Etant précisé que la distribution des dividendes, pour les personnes physiques, est imposée au taux de 15 % du montant des dividendes distribués libératoire et retenue à la source.

En effet, il est admis que la politique de distribution des dividendes est acceptée par les associés de l'entreprise, ceux-ci en contrepartie ont intérêt à être faiblement imposés, voire pas imposés du tout.

De plus, l'entreprise a intérêt à ne pas distribuer les dividendes, lorsqu'elle cherche à augmenter sa capacité d'autofinancement et à investir. En revanche elle a intérêt de distribuer des dividendes si elle préfère le financement externe, ou lorsqu'elle n'a que des perspectives de rentabilité inférieure, ainsi que lorsqu'elle veut changer sa politique dans le cas où dans le passé il y a eu distribution de dividendes pour satisfaire les associés.

En tout état de cause, la politique de distribution des dividendes ne peut être optimale que si l'entreprise prend en compte les trois facteurs suivants :

- Suppression de la double imposition économique des dividendes : par l'application de technique de l'avoirs fiscal, qui permet d'atténuer la double imposition des bénéfices distribués par les sociétés relevant de l'IBS;
- La possibilité de bénéficier d'une exonération en matière de l'IBS : En recherche les actionnaires ne sont pas exonérés de l'IRG;
- La liquidité qui permet de verser les dividendes : ce facteur pose le problème de trésorerie notamment si l'entreprise trouve des difficultés de financer son cycle d'exploitation ou d'investissement.

¹- l'avoir fiscal a été institué par la loi de finances pour 1993 et codifié aux articles 87 et 147 bis du CID. Ce dispositif a demeuré en vigueur jusqu'à sa suppression par la loi de finances pour 2003.

Conclusion:

A travers cette étude, on a tenté de cerner la relation entre la fiscalité et le résultat de l'entreprise, en passant en revue la législation fiscale algérienne en la matière. A cet égard, on peut dire que la fiscalité influence la décision de l'entreprise en matière de financement par résultat. Cette influence se fait sentir par les règles fiscales et comptables régissant de chaque élément constitutif de ce résultat, à savoir: les charges, produits et l'affectation de résultat.

A la lumière de ce que nous avons vu, dans cette recherche, on peut retenir les résultats suivants :

- L'aménagement des taux d'amortissements et l'introduction de l'amortissement dégressif améliore le statut de l'amortissement qui a un impact positif sur le résultat de l'entreprise;
- Les provisions réglementées permettent aux entreprises d'accroître leur ressources de financement, notamment : en augmentant leurs capitaux propres et en diminuant le bénéfice imposable;
- Les impôts et les taxes a la charge de l'entreprise se trouvent déductible du résultat comptable et fiscal, donc ils influent sur le résultat d'exploitation;
- Les entreprises qui réalisent des bénéfices, se trouvent devant un problème sensible concernant leur politique de distribution des bénéfices, parce que ces derniers sont considérés comme source importante d'autofinancement, d'investissement et de croissance d'une part, et comme un revenu des actionnaires d'autre part;
- Malgré toutes les réformes engagées pour adapter la loi fiscale et le plan comptable et financier Algérien au système fiscal et comptable internationaux, le CID et le PCF restent

jusqu'au ce jour en situation de stagnation, ce qui facilite la tâche aux fraudeurs qui usent des manœuvres habiles.

Pour une meilleure gestion fiscale du résultat de l'entreprise, on peut proposer les suggestions suivantes :

- Concernant, le financement des besoins financiers de l'entreprise par le résultat net, on pourrait dissuader les distributions par l'aggravation de l'imposition des bénéfices distribués;
- En matière de provisions, elles ne sont pas obligatoires en droit fiscal, alors que les amortissements le sont bien qu'ils concourent à la sincérité des comptes. La législation fiscale algérienne doit intervenir pour adopter la normalisation en matière de provisions. Cette dernière est nécessaire vu l'intégration de l'Algérie dans l'économie internationale;
- Le chef d'entreprise doit accepter de traiter la fiscalité comme une variable de gestion à part entière et cela à toutes les étapes de la vie de l'entreprise. Cependant, il est particulièrement intéressant de relever qu'une saine gestion fiscale impose au chef d'entreprise de faire son choix après une étude en détail des conséquences économiques, juridiques et financières de chaque décision prise tout en tenant compte du paramètre fiscal.

Bibliographie:

- 1- A. Burlaud , **Comptabilité et droit comptable** , Edition Dalloz , Paris, 1998,
- 2- Bernard. Caspar et Gérard. Enselme, **Comptabilité approfondie et révision**, Troisième Edition , Edition Litec, Paris, 2000.
- 3- Bouazza Abdelkader, **L'Impact de la Fiscalité sur l'Autofinancement des Entreprises**, Mémoire de fin d'études de troisième cycle spécialisé en finance Publiques, 21^{ème} Promotion 2002-2004, IEDF, Kolèa, Algérie.
- 4- F. Lefebvre, **Mémento pratique comptable**, Français Lefebvre, Paris, 21^{ème} Edition, 2002.
- 5- Faycal. ABACHA, **La fiscalité des sociétés**, Mémoire de fin d'étude, 15^{ème} Promotion, IEDF, Koléa, Algérie, 1998.
- 6- Gervais Morel, **La fiscalité des entreprises**, banque éditeur, 1999.

- 7- J. Fourastie, **La comptabilité que sais-je?**, Puf, Paris, 1990.
- 8- J.P. Latreyte, **Finance d'entreprise**, Economica, Paris, 1984.
- 9- Lassouag Kamel, **Cours de fiscalité directe, Imposition des sociétés**, Institut d'Economie Douanière et Fiscale, Koléa, 2004, 2004.
- 10- M. Dimartino, **Guide financier de la petite et moyenne entreprise**, Organisation, Paris, 1993.
- 11- M.Z. Khafrabi, **Techniques comptables**, Berti , Alger, 5^{ème} Edition, 2002,
- 12- P. Oudenot, **Fiscalité approfondie des sociétés**, Edition LITEC, 2001
- 13- Patrick SERLOTEN, **Fiscalité du financement des entreprises**, Edition ECONOMICA, 1994, Paris.
- 14- Yves Lequin, **Comptabilité de l'entreprise**, Tome 1, Edition Sirey, 2^{ème} édition, 1992.