

**problématique de divergence entre la comptabilité selon le SCF et la  
fiscalité : cas d'une entreprise industrielle**  
**Problem of Divergence between Accounting according to the SCF and  
Taxation: case of an industrial company**

MOULA Assia

Ecole Supérieure de Commerce ESC-Koléa (Algérie) [etd\\_asmoula@esc-alger.dz](mailto:etd_asmoula@esc-alger.dz)

Reçu le: 24/01/2023

Accepté le: 14/06/2023

Publié le: 20/07/2023

---

**Résumé :**

Les objectifs de la comptabilité et de la fiscalité ont toujours été divergents. Dans de nombreuses circonstances, les règles de détermination de l'assiette de l'impôt divergent des principes comptables. Ces distorsions apparaissent lorsque certains éléments inclus dans le calcul du résultat comptable ne seront jamais pris en compte pour la détermination du bénéfice imposable : il s'agit de distorsions définitives ou écarts permanents ; ou lorsque certains actifs ou passifs peuvent avoir une valeur fiscale différente de leur valeur comptable : il s'agit de différences temporelles. Dans ce travail, nous allons analyser les états financiers d'une grande entreprise industrielle pour une période de cinq ans. L'objectif étant de déterminer les facteurs explicatifs des divergences fiscal-comptables. En adoptant une méthodologie hybride mobilisant à la fois des variables qualitatives (analyse des informations portées en annexe) et quantitative (analyse financière), les résultats montrent qu'en outre les choix comptables qui peuvent déclencher des distorsions ; les décisions de gestion engendrent également des distorsions et le poids des divergences fiscal-comptables est d'autant plus important que l'importance de la situation financière de l'entreprise.

**Mots clés :** SCF ; divergences fiscal-comptables ; base fiscale ; différences temporelles ; IFRS

**Abstract:**

The objectives of accounting and taxation have always been divergent. In many circumstances, the rules for determining the tax base diverge from accounting principles. These differences appear when certain elements included in calculating the accounting result are not taken into account when determining taxable profit: these are definitive distortions or permanent differences; or when certain assets or liabilities may have a tax value that is different from their book value: these are temporary differences. In this work, we will analyze the financial statements of a large industrial company for a period of five years. The objective is to determine the explanatory factors of tax-accounting discrepancies by adopting a hybrid methodology mobilizing both qualitative variables (analysis of the information provided in the appendix) and quantitative (financial analysis). The results show that in addition to the accounting choices that can trigger differences; management decisions also generate differences and the weight of tax-accounting discrepancies increases as the importance of the financial situation of the company increases.

**Keywords:** SCF; tax-accounting discrepancies; tax base; time differences; IFRS

---

## **Introduction**

Les rapports entre la comptabilité et la fiscalité étaient, généralement, dévolus aux praticiens, aux experts et aux juristes et sont peu souvent appréciés en sciences de gestion. Pourtant, l'appréhension de cette question dans les recherches scientifiques revêt une importance cruciale du fait des multitudes de choix qu'offre cette relation au niveau de la gestion des organisations, outre les implications potentielles que peuvent avoir ces rapports pour les investisseurs lors de la valorisation de l'entreprise (Bouaziz Daoud et Omri, 2013).

Les règles fiscales imposées aux entreprises sont souvent en contradiction avec certaines dispositions comptables fondamentales et avec la réalité économique. L'accélération du phénomène de mondialisation et la reconnaissance croissante des normes internationales qui peuvent jouer un rôle dans le renforcement des institutions et des infrastructures nécessaires au fonctionnement d'une économie de marché a incité l'Algérie à adopter une approche dynamique et pro-active en matière de normalisation comptable et d'être un exemple d'adaptation à l'évolution internationale en cours.

La comptabilité n'est plus seulement un moyen de preuve ou un système nécessaire pour calculer l'impôt sur les bénéfices des sociétés, c'est maintenant un outil indispensable au service de l'information des dirigeants, des actionnaires et des tiers, à la fois pour prendre des décisions et pour permettre la comparaison des performances des entreprises. L'institution pour la première fois d'un système comptable complet exigeant de nouvelles obligations comptables, précisant certains principes et développant certaines particularités, est de nature à conférer à la comptabilité un plus grand niveau de fiabilité et à lui accorder une plus grande confiance par l'ensemble des utilisateurs (Azouani et Oualikene, 2016).

En matière fiscale, le système fiscal algérien a pour but de déterminer les principes d'évaluation de la matière imposable, servant comme base de collecte de fonds pour l'alimentation de la caisse de l'Etat, et les modalités de taxation de celle-ci sans rechercher la meilleure approche des phénomènes économiques. Le système comptable financier propose des traitements qui ne sont pas forcément en totale harmonie avec la réglementation fiscale en vigueur. La fiscalité de l'entreprise se concrétise donc essentiellement par le paiement de l'impôt sur le résultat dégagé de l'activité et elle constitue pour la société une charge à gérer tout en optimisant les différents choix fiscaux. C'est par le jeu de différents choix entre des techniques fiscales ou entre des techniques juridiques préalables, que les objectifs de neutralisation et de régularisation de la charge fiscale peuvent être atteints.

Aux Etats-Unis, les principes de comptabilité fiscale sont dans une large mesure indépendants des règles comptables financières. Les entreprises américaines ont donc deux séries d'états financiers (les états comptables et les états fiscaux) leur permettant de bénéficier de certains avantages fiscaux sans dénaturer les renseignements financiers mis à la disposition du public. Dans les pays anglo-saxons le bénéfice imposable est donc déterminé en appliquant des règles spécifiques, indépendantes de celles utilisées en comptabilité. Ainsi, la littérature anglo-saxonne a largement parlé de divergences comptabilité – fiscalité (Desai, 2003 ; Manzon et Plesko, 2002).

En Chine, la fiscalité et la comptabilité entretenaient des liens étroits ; cependant, avec la rénovation de son système légal, fiscal et juridique, le débat concernant le rapport comptabilité – fiscalité reprend de la vigueur (Tang, 2005).

En Algérie, le bénéfice fiscal est déterminé à partir du bénéfice comptable tout en procédant à des ajustements. La prise en compte de ces ajustements ne conduit pas à établir un bilan fiscal distinct du bilan comptable mais à établir un tableau de détermination du résultat fiscal qui regroupe les différentes réintégrations et déductions fiscales.

Les divergences comptabilité – fiscalité ont été largement débattues. Elles constituent un domaine de recherche émergent et évolutif. Dans la littérature, la majorité des recherches a accordé les divergences entre le résultat comptable et le résultat fiscal aux pratiques discrétionnaires de gestion fiscale et/ou de gestion des résultats (Mills et Newberry, 2001). Par contre, les experts et les juristes parlaient uniquement de divergences techniques entre un traitement fiscal et un traitement comptable d'une donnée particulière. En revanche, en Algérie, des recherches sur l'incidence fiscale des normes IFRS (Henniche, 2010), des divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et solutions possibles (Azouani et Oualikene, 2016), de la convergence entre la comptabilité selon le SCF et la fiscalité (amortissements et perte de valeur) (Mebarki et Bouranene, 2017), et d'autres, ont essayé d'apporter des pistes d'analyse des relations entre la comptabilité et la fiscalité.

Dans ce cadre d'analyse, la présente recherche essaie d'apprécier les divergences constatées au niveau des résultats, notamment le résultat comptable avant impôts et le résultat fiscal imposable, et d'explorer l'origine de ces divergences, en distinguant entre les divergences liées à des choix comptables, et qui aboutissent à la constatation des impôts différés, actif et passif (IDA et IDP), et les divergences liées à des décisions de gestion, qui aboutissent à un traitement spécifique dit de fiscalité latente. Particulièrement, nous examinons si les divergences entre le résultat comptable et le résultat fiscal en Algérie s'expliquent par des facteurs autres que les choix comptables. À cet égard, nous testons les hypothèses selon lesquelles les divergences engendrées par certaines décisions de gestion peuvent favoriser des pratiques discrétionnaires visant à réduire au maximum le fardeau fiscal.

Ainsi, l'étude s'interroge sur les facteurs explicatifs des divergences fiscal-comptables en se posant la question principale suivante : Quels sont les facteurs explicatifs des divergences, dues aux choix comptables et des divergences dues aux décisions de gestion, entre la comptabilité et fiscalité ? En d'autres termes, comment est-ce que ces divergences peuvent-elles s'expliquer par des différences permanentes et/ou temporelles ? Et quels sont les critères de leur reconnaissance ? Pour répondre à la question de la recherche, ce papier sera organisé de façon à souligner et à examiner les facteurs explicatifs des divergences comptabilité – fiscalité.

Nous proposons, à travers une revue des études théoriques et empiriques, le débat concernant l'inspiration du SCF des normes internationales IFRS (1), nous examinons le cadre réglementaire ainsi que les caractéristiques contextuelles régissant les pratiques comptables en Algérie. Puis, dans un second lieu, mettre l'accent sur l'influence de la fiscalité sur la comptabilité (2). Ensuite, déterminer les divergences comptabilité – fiscalité dans différents contextes ainsi que les propos théoriques avancés au titre de ce sujet (3). Enfin, nous relatons

les aspects méthodologiques de la recherche, les résultats et les discussions empiriques (4). Nous concluons avec les principaux résultats.

## **1. Le SCF : une réelle inspiration des IFRS**

La comptabilité évolue sans cesse. De nos jours, cette évolution est essentiellement centrée sur l'amélioration de la qualité du contenu informationnel. Ainsi des caractéristiques qualitatives sont déterminantes quant à l'utilité de l'information contenue dans les états financiers. La prise en compte des seules variables comptable et financière dans la présentation de cette information peut ne pas refléter la situation réelle (économique) de l'entreprise. La fiscalité intervient donc et influence considérablement l'information à fournir aux différentes parties prenantes (Azouani et Saihi, 2012).

Au niveau international, l'IASB œuvre dans ce sens. On assiste aujourd'hui à de nombreuses révisions des normes comptables internationales visant à combler les lacunes décelées. Toute norme IAS ayant fait l'objet de révision change d'appellation et devient IFRS introduisant ainsi la notion de Reporting Financier.

Ce changement de terminologie témoigne de la volonté de l'IASB d'étendre son action à l'information financière en général et pas seulement au processus de normalisation comptable (Brun, 2016). La comptabilité financière est destinée d'abord à informer les marchés financiers. La notion de « substance over form », c'est-à-dire dans laquelle la réalité économique et financière prime sur l'habillage juridique et les règles fiscales, est privilégiée. Le principe de prééminence du fond (économique) sur la forme est l'un des principes fondamentaux dominants.

Au niveau national, afin de répondre aux besoins et attentes résultant de l'ouverture des marchés qu'a connue l'Algérie lors de ces dernières années, un nouveau Système Comptable et Financier a été élaboré. Le système comptable applicable jusqu'à la fin 2009 en Algérie était défini par le Plan Comptable National publié au journal officiel du 9 mai 1975. Ce dispositif était devenu relativement inadapté à la pratique des opérations économiques et des affaires en Algérie, particulièrement dans le contexte de l'arrivée d'investisseurs étrangers. Parmi les critiques généralement admises au PCN, figure la faible lisibilité des comptes c'est-à-dire l'absence d'annexe et l'absence de données comparatives. Le Système Comptable et Financier a été adopté par voie législative le 25 novembre 2007 et devenu en vigueur depuis le 1er janvier 2010, date à laquelle le PCN 1975 est donc abrogé. On retrouve dans le SCF une inspiration très nette des IFRS au niveau des grandes définitions ou des critères fondamentaux de reconnaissance. Dans un contexte d'internationalisation des marchés et d'une compétition économique à l'échelle mondiale, la comptabilité financière et économique est destinée d'abord à informer les marchés financiers. Elle présente une approche plus conceptuelle et moins juridique des états financiers avec un objectif prédominant d'information.

### **1.1. Les IFRS : historique et instances concernée**

L'IASC, International Accounting Standards Committee, a été créée en 1973 à Londres. Ce comité a émis un certain nombre de normes pendant la période 1973-1995. Ces normes avaient un caractère ouvert et étaient le recensement des normes existantes dans les

principaux pays développés. La convergence de ces normes a été réalisée pendant la période 1995-2000 avec rédaction de normes révisées prévoyant une règle (traitement de référence) et des exceptions (traitement alternatif). Jusqu'à cette époque, les normes IAS (International Accounting Standards). A compter de 2000, la norme IAS 1 a rendu obligatoire l'utilisation de l'intégrité des normes IAS pour toute société qui désire se prévaloir de ce référentiel. L'IOSCO (International Organization of Securities Commission) a accepté de considérer les normes IAS comme un référentiel mondial reconnu sur les places boursières. L'IASC a été transformé en une fondation privée dénommée IASB (International Accounting Standards Board). Les normes de l'IASB sont, depuis la mise en place de la nouvelle préface aux normes internationales, en mai 2002, appelées IFRS (International Financial Reporting Standards) lesquelles désignent à la fois les normes IAS existantes et les futures normes. Il ya une quarantaine de normes IAS / IFRS (Barbe et Didelot, 2012).

## **1.2. Les enjeux de l'adoption des normes IFRS**

En Algérie, l'enjeu de l'application des IFRS est l'adoption d'un référentiel comptable universel, favorisant ainsi l'homogénéité des informations financières produites par les entreprises. La construction d'un système comptable et financier conforme aux IFRS passe par un corps de normes homogènes, strictes et reconnue internationalement. L'objectif est d'obtenir une information transparente et comparable. Cette volonté s'inscrit dans un contexte où la sécurité financière est devenue une priorité pour les marchés.

### **1.2.1. La mise en place des IFRS et conséquences**

La mise en place des IFRS va entraîner un certain nombre de modification et une adaptation progressive pour toutes les entreprises à compter de 2010.

- Modification organisationnelle : Une harmonisation importante devra être réalisée au niveau du reporting interne des groupes. Les fonctions de contrôleur de gestion, de responsable de la comptabilité générale et de la consolidation devront être repositionnées et redéfinies, leur interconnexion étant plus forte. Les directions financières seront plus exposées, du fait de prise de positions nécessaires en matière de juste valeur, tests de dépréciation..., sujets plus subjectifs qu'en normes précédentes. Les directions opérationnelles devront nécessairement s'impliquer d'avantage dans le processus d'établissement des comptes, notamment la direction industrielle, la recherche et développement.

- Des changements philosophiques : Les normes IFRS ont un objectif prédominant d'information, de transparence, de comparabilité, au-delà des principes comptables :

- Il ya prédominance de la substance économique sur la forme juridique et fiscale ;

- Il ya prédominance du bilan sur le compte de résultat et une approche en grande masse ;

- Il ya une généralisation de la juste valeur et des tests de dépréciation. Certains repères financiers vont disparaître comme par exemple les notions de CAF, Valeur Ajoutée, Résultat d'exploitation..., modifiant ainsi les analyses financières. Il y aura lieu de nouveaux indicateurs de mesure des performances.

### **1.2.2. L'apport des normes IFRS**

Pour prendre une image parlante, passer des normes comptables algériennes aux IFRS, c'est un peu passer de la conduite à droite à la conduite à gauche. Deux univers se côtoient. En Algérie, l'objectif de la comptabilité est de répondre aux préoccupations du fisc et d'un actionariat familial. Les comptes sont donc peu tournés vers l'information financière. A l'inverse, le référentiel IFRS a pour but de donner une image économique de l'entreprise et de mesurer la richesse créée pour que l'actionnaire puisse prendre les décisions économiques de cause. N'oublions pas que les entreprises des pays anglo-saxons se financent par des fonds provenant des marchés boursiers : ceci explique cela (Maillet-Baufrier et Le Manh, 2016).

L'instauration d'un langage comptable et financier commun est une avancée notoire. Les normes IFRS assurent aux investisseurs une meilleure lisibilité des comptes en utilisant un langage international compréhensible par tous. Si les entreprises utilisent les mêmes normes comptables, le même cadre conceptuel pour présenter leurs états financiers, l'investisseur canadien est en mesure de comprendre les comptes d'une entreprise algérienne. De surcroît, les normes IFRS s'avèrent précieuses pour améliorer la comparabilité de l'information comptable et financière à l'échelle mondiale. Si les comptes annuels des entreprises sont confectionnés sur la base des mêmes règles du jeu comptable, l'investisseur financier peut discerner sans difficulté l'entreprise la plus rentable.

- Les avantages des normes IFRS : Les normes IFRS apportent une meilleure information sur les risques et les méthodes d'évaluation, notamment en annexe. Les normes IFRS apportent également une meilleure communication sur la performance, avec notamment une présentation du compte de résultat par fonction, des informations sectorielles et une appréciation de la juste valeur.

- Les inconvénients des normes IFRS : Un certain nombre de normes sont très complexes et techniques. Une approche pragmatique est indispensable, une approche trop puriste pouvant être peu fructueuse (Code IFRS 2022).

- La règle de prudence est marginalisée, il est fait appel d'avantage au jugement ;

- Il ya prédominance de l'évaluation sur les valeurs historiques ;

- Certaines écritures sont enregistrées directement en capitaux propres, ce qui rend plus opaque la mesure de la performance ;

- La compensation entre les gains et les pertes et possible au sein d'une même unité génératrice de trésorerie ;

- Les règles concernant la comptabilisation des provisions sont très strictes, voire excessives.

### **1.2.3. L'impact des réformes comptables**

Il n'est pas certain que les immobilisations de l'entreprise algérienne soient notablement touchées par les nouvelles normes, à l'instar de ce qui s'est passé en Europe, où peu d'entreprises ont opté pour des réévaluations systématiques et/ou constaté de très lourds ajustements sur les composants. A long terme, la plus part seront touchées au niveau de la comptabilisation des frais d'emprunts et de la mise en place d'amortissements économiques (et non plus fiscaux). Les autres thématiques ne devraient toucher qu'un nombre limité

d'entreprises, mais elles pourront néanmoins avoir des impacts très importants chez ces dernières, notamment (Morel, 2015):

- Les possibilités de réévaluation dans les entreprises ayant un patrimoine foncier et immobilier (surtout si l'on peut ne pas le taxer, et constater un simple impôt différé) ;
- Les composantes dans les grands ensembles « clef en main » ;
- Les provisions de remise en état dans les industries extractives ou polluantes ;
- Les « impairment tests » dans les entreprises souffrant d'une forte sous-activité.

### **1.3. Les IFRS dans le monde**

En 2018, plus de 120 pays imposent ou autorisent l'utilisation des IFRS pour certaines catégories de sociétés, en général les sociétés cotées et les entreprises financières. D'autres pays se sont engagés dans un processus d'adoption ou de convergence avec les IFRS (PWC, 2018). Après la première vague, 2005-2006 jusqu'en 2009, qui a vu un grand nombre de pays adopter les IFRS (notamment Union Européenne, Australie, Nouvelle-Zélande, Afrique du Sud), une nouvelle vague 2010-2015 se dessine avec la décision de plusieurs pays d'adopter les IFRS ou de converger vers ces normes selon des modalités propres. L'Algérie a donc adopté les IFRS avec cette deuxième vague par l'instauration d'un Système Comptable et Financier qui converge aux normes internationales de l'information financière.

### **1.4. Le SCF : vers un langage comptable universel**

L'Algérie a décidé qu'à partir du 1er janvier 2010 les sociétés établiraient leurs comptes annuels conformément Système Comptable et Financier. En fait, Le SCF introduit en quelques lignes des notions très novatrices en comptabilité algérienne, et les décrit de façon très sommaire. Les mêmes règles sont en général explicitées dans les IFRS au sein de normes nettement plus complexes. Dans ce contexte, il faudra logiquement, quand on en passera au stade pratique, se référer à la source et appliquer le référentiel lui-même. La complexité des textes sources, le CNC a manifestement voulu éviter dans cette première application mouture, apparaîtra alors dans toute sa splendeur. A moins que le CNC et les professionnels comptables algériens ne viennent normaliser ou clarifier eux-mêmes les textes ou certaines interrogations, et leur donnent une certaine autonomie par rapport au référentiel international

#### **1.4.1. Principales innovations introduites par le SCF**

Les principales innovations du SCF par rapport au PCN 75 sont les suivantes :

- Les entreprises ne seront plus obligées d'arrêter leurs comptes au 31 décembre, si le cycle d'année civile est incompatible avec l'activité ;
- Le paragraphe sur l'indépendance des exercices introduit la notion d' « événements postérieurs à la clôture » qui n'était pas une notion courante en Algérie ;
- L'image fidèle, avec la possibilité de déroger à une règle si elle ne permet pas d'avoir une image fidèle ;

- Le critère de significativité, selon lequel les règles comptables ne s'appliquent pas aux transactions non significatives ;
- La prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique, qui suggère de rechercher le vrai sens d'une transaction avant d'en déterminer le traitement comptable.

## **2. Influence de la fiscalité sur la comptabilité**

Les objectifs de la comptabilité et de la fiscalité ont toujours été divergents. Toutes les deux aboutissent à la détermination des résultats inévitablement différents. En effet, l'un des objectifs fondamentaux de la comptabilité est de fournir aux différents acteurs de la vie économique (dirigeants, salariés, actionnaires, banquiers, fournisseurs, etc.) une image qui fasse ressortir le plus fidèlement possible les performances de l'entité considérée. Ces performances sont mesurées par des indicateurs, qui, même s'ils sont parfois contestés du point de vue de leur capacité à rendre compte fidèlement les objectifs qui leurs sont fixés, sont établis en utilisant des principes et des méthodes comptables connus et « généralement admis », homogénéité qui rend possible des comparaisons valables entre différentes entreprises ou entre les chiffres d'une même entreprise sur plusieurs périodes. Cet « idéal » ou objectif d'« image fidèle » ou de « réalité économique » est propre à la comptabilité et est relativement étranger à la fiscalité. Pendant longtemps, le droit fiscal est intervenu dans le domaine comptable pour fixer les règles d'évaluation et de détermination des comptes annuels, ce poids de la fiscalité s'explique historiquement par les facteurs suivants :

- Au lendemain de l'indépendance en 1962, l'Algérie a hérité du PCG français (1957), les règles fiscales se sont imposées donc en l'absence de normes comptables nationales ;
- En 1975, un plan comptable national fut promulgué pour servir à l'économie planifiée qu'avait adoptée l'Algérie. Là encore, la prudence fiscale s'imposait.

Les comptes permettaient de déterminer le résultat qui sert de base de calcul de l'impôt sur les bénéficiaires, aussi l'administration fiscale se sentait-elle très concernée par les règles comptables, tout au moins dans un souci de rendement budgétaire. L'adoption de la loi 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable et financier a consacré l'émergence d'un droit comptable autonome.

Les règles comptables ont été instituées, entre autres, en vue d'atténuer l'impact de la fiscalité sur les documents comptables. Si les règles comptables sont compatibles avec les règles fiscales, alors les règles comptables s'imposent ou alors, les dispositions que le droit fiscal édicte par dérogation aux règles du droit comptable ne devraient donner lieu qu'à des rectifications extra-comptables. Une fois les différents textes publiés, il restait à savoir si l'administration fiscale allait accepter les nouvelles règles comptables du SCF. Aussi, est-ce avec une attention particulière que les différentes lois de finances publiées depuis 2009 ont été étudiées.

### **2.1. La position de l'administration fiscale**

Une fois les différents textes publiés, il restait à savoir si l'administration fiscale allait accepter les nouvelles règles comptables du SCF (Sarrab, 2014). Aussi, est-ce avec une

attention particulière que les différentes lois de finances publiées depuis 2009 ont été étudiées.

Une autre grande question qui se posait à propos du SCF était de savoir si le fisc allait valider globalement le nouveau système, ou au contraire le rejeter en bloc, comme cela a pu être le cas dans d'autres pays. La réponse a l'avantage d'être contenue clairement dans l'article 141 ter du CID : « *Les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le système comptable financier, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles fiscales applicables pour l'assiette de l'impôt* ». Concrètement, cette règle est très importante : elle signifie que l'administration fiscale est censée accepter toutes les dispositions et conséquences comptables du SCF, dès lors qu'elles ne contredisent pas les textes fiscaux existants.

## **2.2. Difficultés de contrôle fiscal des nouvelles règles du SCF**

Les comptabilités tenues suivant les principes du système comptable financier aboutissent à l'élaboration de registres comptables ne correspondant pas aux pièces justificatives établies lors des transactions. Ce qui rendra très difficile l'accomplissement des missions de contrôle et vérificateurs de l'administration fiscale (Zitouni, 2014). Ce problème affecte également les missions des experts comptables (Chikhi et Riad, 2022).

Cette comptabilité tenue sans observation des formalités prescrites par le code de commerce risque de ne pas être admise par les juridictions en charge des infractions économiques et financières et les juridictions en charge des litiges en matière commerciale ou fiscale. A défaut d'admission de cette comptabilité, le secteur des finances qui, pour les besoins de l'administration fiscale, a instauré des règles consistant à établir un bilan annuel quasiment purgé de tous les changements d'estimation réalisés conformément au nouveau système comptable financier afin d'obtenir des bases imposables conformes au droit fiscal.

## **2.3. Les dispositions des lois de finances touchant au SCF**

Les règles du SCF ont été fixées par les lois de finances 2009 et 2010 :

### **2.3.1. Les dispositions de la LFC 2009**

La loi de finance complémentaire pour 2009 a fait couler beaucoup d'encre, avec des nouveautés fondamentales en matière d'investissement et de politique industrielle, elle contient également diverses dispositions traitant du SCF :

- Les contrats à long terme ou contrats de construction doivent, sauf impossibilité technique, être suivis selon la méthode de l'avancement ;
- Les pertes de valeurs probables sur les stocks ou les créances doivent faire l'objet des provisions nécessaire à condition qu'elles soient suffisamment précisées ;
- Les frais préliminaires ne seront plus activables, quant au sort des anciens frais, même s'ils sont finalement rétrospectivement passés en pertes, demeureront déductibles fiscalement.
- La possibilité d'étaler les plus-values sur les réévaluations d'actifs qui seront rapportées au résultat sur cinq ans (impôt étalé).

Dans la loi de finance complémentaire de 2009 figure donc différents points importants. Même si cela ne permet pas de régler tous les problèmes d'un seul coup, cela montrait indéniablement que l'administration fiscale intégrait l'arrivée imminente du SCF et avait commencé à s'y intéresser de près.

### **2.3.2. Les dispositions de la LF 2010**

Diverses dispositions de cette loi sont relatives au SCF :

- Le crédit-bail s'amortira désormais chez le preneur tout au long de la durée du contrat et non plus sur la durée de vie du bien. L'écart entre l'amortissement économique et l'amortissement fiscal générera un impôt différé à constater.
- Les méthodes d'amortissement dégressives ou progressives sont possibles.
- Les subventions seront imposées lors de l'exercice de leur encaissement. Il y'aura donc, à priori, des impôts différés à constater.

## **3. divergences fiscal-comptables**

Si les règles comptables sont compatibles avec les règles fiscales, alors les règles comptables s'imposent ou alors, les dispositions que le droit fiscal édicte par dérogation aux règles du droit comptable ne devraient donner lieu qu'à des rectifications extra-comptables. Souvent, le dilemme qui se pose à l'entreprise est de savoir s'il faut sacrifier la fidélité du bilan à l'optimisation fiscale ou à l'inverse. A cet égard, la législation fiscale n'énonce que des tolérances dont le respect ne devrait pas atténuer l'obligation de sincérité.

### **3.1. Quelques cas de figure**

Nous allons présenter notamment le cas des immobilisations, des instruments financiers et des avantages accordés au personnel :

#### **3.1.1. Les immobilisations**

Sur le plan fiscal, une immobilisation doit figurer dans l'actif de l'entreprise avec son coût d'acquisition augmenté des frais accessoires à la mise en l'état du bien. Cette immobilisation s'amortira sur une durée « d'usage » avec la possibilité d'application, dans certains cas, d'amortissements accélérés. Les immeubles de placement sont évalués selon la méthode du coût amorti, c'est-à-dire le coût d'acquisition après déduction des amortissements. Les loyers correspondants à des contrats de location-financement sont comptabilisés comme les contrats de location simple, c'est-à-dire en charge chez le preneur et en produit chez le bailleur (PWC, 2018).

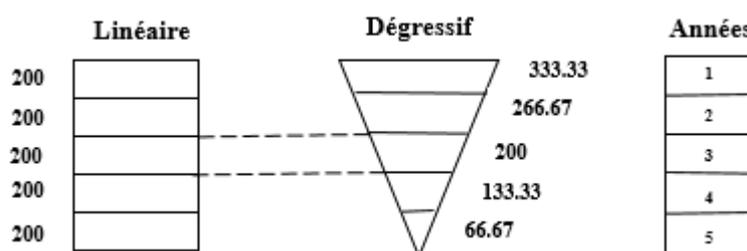
Concernant les immobilisations incorporelles, les dépréciations éventuelles sont constatées par voie de provisions mais il est tout de même interdit de déprécier un fonds de commerce, sauf cas particulier de baisse globale de chiffre d'affaire par exemple. Sur le plan comptable, tous les frais directement rattachables (droits de mutation, frais d'actes, coût es emprunts, coût de démantèlement, d'enlèvement initial ou de restauration d'un site) à une immobilisation entrent également dans son coût minoré de l'escompte éventuel obtenu (pour paiement comptant). Les immobilisations sont amorties sur la durée réelle d'utilisation (durée

économique) avec la prise en compte d'une éventuelle valeur résiduelle. La durée d'amortissement doit être revue annuellement ainsi que des tests de dépréciation doivent être effectués. Deux modalités se présentent quant à l'évaluation des immeubles de placement : soit au coût diminué du cumul d'amortissements et du cumul des pertes de valeurs ; soit sur la base de la juste valeur. Le preneur, dans un contrat de location-financement procédera à la comptabilisation d'un actif comme s'il avait acquis le bien, alors que le bailleur comptabilisera une créance financière évaluée à la juste valeur du bien donné en location. Pour les immobilisations incorporelles, il faut distinguer les différents éléments du fonds de commerce et de procéder régulièrement à un test de dépréciation sur chacun des éléments, sans possibilité de reprise de la diminution de la valeur de l'actif (Code IFRS 2022).

L'amortissement est défini comme étant la constatation comptable de la perte subie par la valeur d'actif des immobilisations qui se déprécie avec le temps. C'est donc la constatation de l'amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de l'usage, du temps, du changement de technique ou de toute autre chose. Concernant les amortissements, une situation fiscale différée peut se présenter si l'entreprise pratique un mode d'amortissement différent de celui admis par l'administration fiscale ou dans le cas contraire, en l'application de l'amortissement dérogatoire. En Algérie, la législation fiscale ne prévoit pas ce dernier type d'amortissement. Pour le reste, l'article 174 du CID stipule que le système d'amortissement linéaire est applicable, de plein droit, pour toutes les immobilisations. Toutefois, le deuxième paragraphe du même article autorise, sous certaines conditions, la pratique des modes d'amortissement dégressif. La liste des équipements susceptibles d'être soumis à l'amortissement dégressif étant établie par voie réglementaire, n'empêche pas que l'entreprise peut pratiquer ce mode d'amortissement pour certains de ses investissements (ne figurant pas dans la liste) dont le plan de financement prévoit le mode d'amortissement dégressif.

Ce dernier cas de figure engendre des différences de dotations aux amortissements que nous illustrons comme suit :

**Figure 1 : différences entre l'amortissement comptable et l'amortissement fiscal**



L'application de l'approche par composants entraîne également une situation fiscale différée dans la mesure où la décomposition n'est pas admise fiscalement.

### 3.1.2. Les instruments financiers

La réglementation fiscale retient le principe du coût historique pour les instruments financiers avec constatation éventuelle d'une dépréciation par voie de provision. Le SCF distingue quatre catégories d'instruments financiers :

- Actifs détenus à des fins de transaction (juste valeur, imputation des écarts en résultat) ;

- Actifs détenus jusqu'à échéance (évaluation au coût amorti) ;
- Prêts et créances émis par l'entreprise (évaluation au coût amorti) ;
- Actifs disponibles à la vente (juste valeur, imputation des écarts en capitaux propres)

### **3.1.3. Avantages accordés au personnel**

D'un point de vue fiscal, les engagements de retraite et autres avantages postérieurs à l'emploi ne peuvent pas donner lieu à des provisions déductibles. En comptabilité, il est obligatoire de comptabiliser sur une base actuarielle les avantages au personnel, qu'ils soient des avantages à court terme, à long terme ou des indemnités de fin de contrat.

## **3.2. Situations dans d'autres pays**

Nous allons comparer avec deux pays, à savoir la France et les Etats-Unis :

### **3.2.1. En France**

Le droit comptable intervient, depuis toujours, dans la détermination des règles d'évaluation comptable et des méthodes de présentation des comptes annuels. Malgré l'effort de recherche d'une autonomie progressive de la comptabilité, le droit fiscal substitue, en de multiples occasions, ses propres règles aux principes comptables. Quelques fois, les particularités de la réglementation fiscale ont une incidence sur la tenue même des comptes au détriment de leur clarté, de leur comparabilité, voire de leur véritable sincérité. C'est ainsi que la fiscalité oblige d'enregistrer des amortissements et des provisions dont la prise en charge n'est pas justifiée économiquement, sauf à renoncer aux avantages financiers correspondants (provision pour hausse des prix, amortissements dérogatoires...).

### **3.2.2. Aux Etats-Unis**

Les Etats-Unis constituent le modèle-type des pays dits de déconnexion. Le droit fiscal est presque totalement indépendant des règles d'évaluation comptables. Le calcul annuel des bases de l'impôt s'effectue conformément aux règles édictées par les textes fiscaux en vigueur (Internal Revenue Code), alors que le résultat comptable est déterminé, quand à lui, suivant des règles différentes édictées par les normes comptables (US GAAP). En effet, le système comptable américain se caractérise par deux phénomènes (Pinturier, et Leionette-Rosson, 2012):

- La référence à une doctrine professionnelle plus qu'à une législation ;
- Une indépendance par rapport à l'administration fiscale, même si celle-ci a tendance à intervenir dans le domaine comptable sur des aspects et sujets particuliers. Les entreprises présentes chaque année deux bilans :
  - Un bilan social établi à partir des normes et des principes généralement admis ;
  - Un bilan fiscal qui tient compte du contexte fiscal. Il donne lieu au calcul d'une charge d'impôt qui est reportée dans le bilan social afin de traduire la réalité économique de l'entreprise.

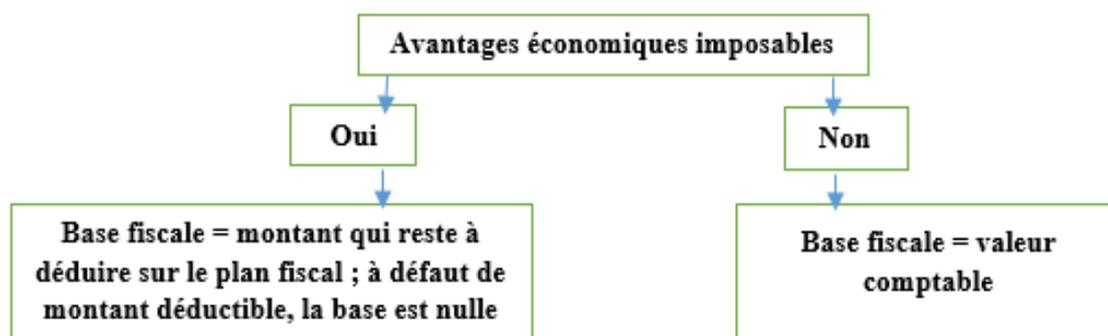
## **3.3. Différences permanentes et différences temporelles**

***La problématique de divergence entre la comptabilité selon le SCF  
fiscalité : cas d'une entreprise industrielle***

Dans de nombreuses circonstances, les règles de détermination de l'assiette de l'impôt divergent des principes comptables. Les causes de distorsion peuvent être regroupées en deux catégories en fonction des critères suivants :

- Certains éléments inclus dans le calcul du résultat comptable ne seront jamais pris en compte pour la détermination du bénéfice imposable : il s'agit de distorsions définitives ou écarts permanents ;
- Certains actifs ou passifs peuvent avoir une valeur fiscale différente de leur valeur comptable : il s'agit de différences temporelles. Le schéma suivant explique la règle de calcul :

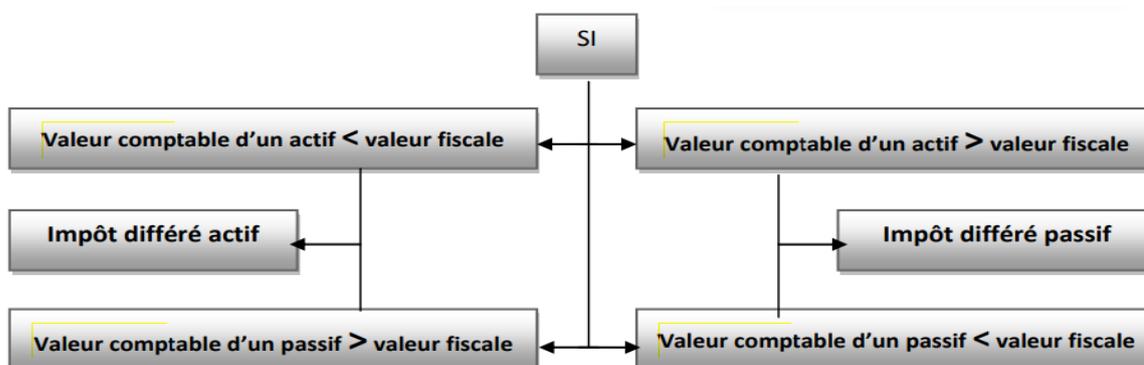
**Schéma 1 : détermination de la base fiscale d'un actif**



Source : Morgenstern, P. (2011) « Les impôts différés », P. 53

La base fiscale d'un actif représente donc le montant qui sera fiscalement déductible de tout avantage économique imposable qui ira à l'entité lorsqu'elle recouvrera la valeur comptable de cet actif. Si ces avantages économiques ne sont pas imposables, la base fiscale de l'actif est égale à sa valeur comptable. Par contre la base fiscale d'un passif représente sa valeur comptable, moins tout montant qui sera fiscalement déductible au titre de ce passif au cours des périodes futures. Dans le cas de produits perçus d'avance, la base fiscale du passif qui en résulte est la valeur comptable moins tout élément de produits qui ne sera pas imposable au cours des périodes futures. C'est à partir de la détermination de la valeur fiscale des actifs et passifs que les divergences fiscal-comptables apparaissent comme suit :

**Schéma 2 : Critères de reconnaissance des différences fiscal-comptables**



Source : Wolfgang Dick, Franck Missonier-Piera, (2008) « Comptabilité financière en IFRS », P. 217

Une fois l'écart entre la valeur comptable et la valeur fiscale est déterminé, il reste à examiner la nature de cet écart, est-ce c'est un écart permanent ou bien il s'agit uniquement d'une différence temporelle :

### **3.3.1. Ecart permanents**

Les distorsions entre le résultat comptable et le résultat fiscal sont définitives, c'est-à-dire qu'elles ne donneront lieu à aucune réintégration ou déduction susceptible de modifier l'assiette de l'impôt des exercices ultérieurs. Ces différences, dites permanentes, ont pour effet de modifier de manière irréversible le taux de l'impôt sur les sociétés. C'est le cas par exemple des pénalités et amendes fiscales qui doivent être réintégrées au résultat fiscal et pour lesquelles l'impôt additionnel résultant à cette réintégration ne sera jamais récupéré. Le taux d'impôt de la société sera donc supérieur au taux courant normal de manière régulière à chaque exercice (Wolfgang et Missonier-Piera, 2008).

- Charges définitivement non déductibles : Certaines charges comptables sont par exemple définitivement réintégrées pour la détermination du résultat fiscal : comme une taxe sur les véhicules de tourisme, ou des dépenses somptuaires. Dans ce cas, il ne s'agit pas d'un décalage temporel entre la charge d'impôt actuelle et la charge d'impôt future. C'est ce qu'on appelle une différence permanente. Elle ne donnera pas lieu à l'impôt différé.

- Les produits définitivement non taxables : Certain dégrèvements d'impôts ou certain produits (comme les dividendes de filiales entrant ans le régime mère-fille) sont acquis définitivement par l'entreprise. Ces différences permanentes ne donneront pas lieu à l'impôt différé.

### **3.3.2. Notion de différence temporelle**

Les différences temporelles sont les différences entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif au bilan et sa valeur ou base fiscale. La valeur comptable d'un actif ou d'un passif correspond à la valeur pour laquelle l'actif ou le passif concerné figure dans le bilan. Au niveau de la consolidation, cette valeur est la valeur pour laquelle l'actif ou le passif concerné figure dans le bilan consolidé, c'est-à-dire après retraitements et éliminations propres au processus de consolidation. La base fiscale d'un actif ou d'un passif est le montant attribué à cet actif à des fins fiscales. Autrement dit la valeur fiscale d'un actif représente le montant qu'il sera possible de déduire du résultat fiscal des exercices futurs au titre de cet actif.

La valeur fiscale d'un passif représente en fait sa valeur comptable diminuée des sommes qu'il sera possible de déduire du résultat futur de ce passif. Toutes les différences temporaires sont des différences temporelles. L'inverse n'étant pas valable (PWC, 2018).

En effet, il y a des différences temporelles qui ne sont pas des différences temporaires (cas d'un actif ou d'un passif pour lequel la valeur comptable diffère lors de sa comptabilisation initiale de sa base fiscale initiale).

Les différences temporelles imposables :

- Plus-values constatées lors d'une fusion ou d'une expropriation et dont l'imposition est étalée ;

- Plus-values sur instruments financiers (inscrits en résultat ou en capitaux propres).

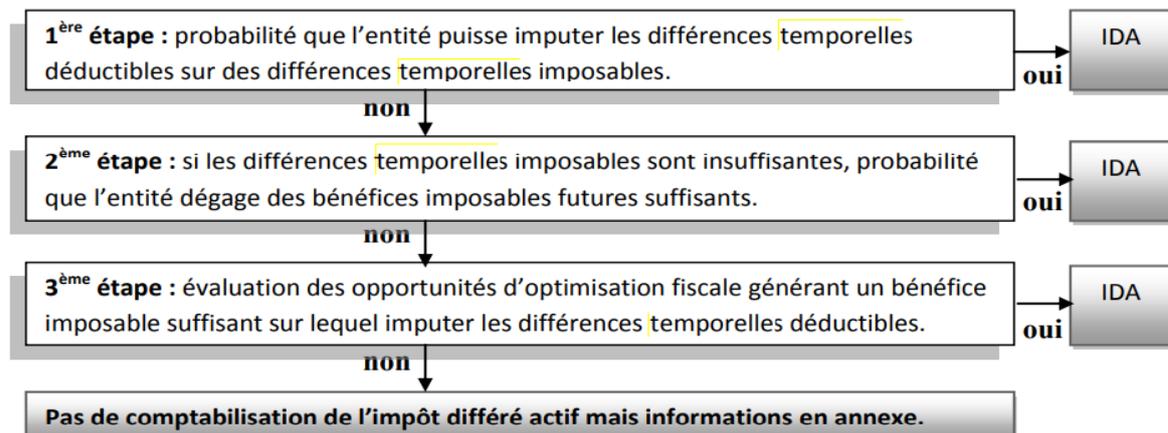
Les différences temporelles déductibles :

- Charges à payer qui ne seront déductibles qu'au moment du paiement ;

- Plus-values sur cessions internes annulées lors des opérations de consolidation.

Nous présentons dans ce qui suit les critères de reconnaissances des différences temporelles :

### Schéma 3 : Critères de reconnaissance des différences temporelles



Source : PWC (2018), « IFRS 2018 », P. 518.

### 3.4. Fiscalité différée et fiscalité latente

Les notions de fiscalité différée et de fiscalité latente ont évolué au fil du temps. Certains auteurs ne distinguent pas entre ces deux notions. L'accent était principalement mis sur le caractère aléatoire de certains écarts entre la fiscalité et la comptabilité, ce qui amenait à s'interroger sur l'intérêt de leur comptabilisation (Moula, 2016). Plus tard, la fiscalité latente est définie comme une simple éventualité de paiement de l'impôt par opposition à la fiscalité différée pour laquelle la probabilité de paiement de l'impôt est forte. De nos jours, lorsqu'on parle de fiscalité latente, on sous-entend le plus souvent les charges (ou les économies) d'impôt à supporter (ou à bénéficier) par l'entreprise dans l'hypothèse où certaines décisions serait prises ou si certaines conditions se réalisaient. Autrement dit, la fiscalité latente correspond à l'effet fiscal d'opérations pour lesquelles il existe seulement une éventualité d'imposition (ou d'exonération) qui dépend (Morel, 2015) :

- Soit d'une décision de gestion que peut adopter l'entreprise (par exemple annulation d'un projet d'investissement pour lequel la société a constitué une provision pour investissement en franchise d'impôt obligeant sa réintégration) ;

- Soit de la réalisation d'un événement extérieur aléatoire (par exemple le déclenchement d'un contrôle fiscal).

Par opposition à ce caractère purement éventuel de la fiscalité latente, la fiscalité différée est certaine, les différences temporelles l'ayant générée devant obligatoirement s'inverser dans un avenir plus au moins proche. Plus généralement, la distinction entre fiscalité latente et fiscalité différée peut se faire au moment de survenance du fait générateur de l'effet fiscal.

Dans le cas de la fiscalité différée, le fait générateur est déjà intervenu au moment où l'on se préoccupe de recenser les impôts différés. Par contre, en ce qui concerne la fiscalité latente, le fait générateur de l'impôt ne s'est pas encore matérialisé au moment sus-indiqué.

#### **4. Aspects méthodologiques**

Après avoir présenté les différents aspects théoriques liés aux divergences fiscal-comptables, nous avons essayé d'expliquer l'importance de la prise en compte de la méthode basée sur les écarts permanents et les différences temporelles, leurs caractéristiques et leur utilité conformément aux dispositions des normes internationales IFRS qui représentent la principale source d'inspiration du SCF. L'évaluation et la comptabilisation des différences permanentes dans les comptes annuels ne posent pas, dans la plupart des cas, de difficultés particulières.

En revanche, l'évaluation et la comptabilisation des différences temporelles sont soumises à des règles plus complexes du fait qu'elles peuvent favoriser des pratiques discrétionnaires en optant pour des choix comptables et fiscaux qui réduisent au maximum l'assiette fiscale.

##### **4.1. Les facteurs explicatifs des divergences fiscal-comptables en Algérie : hypothèses de la recherche**

Nous essayons de tester les hypothèses selon lesquelles les divergences fiscal-comptables sont dues aux écarts permanents et aux différences temporelles. À ce titre, nous allons examiner l'impact des différents choix comptables comme le choix du mode d'amortissement, le choix de la méthode d'évaluation des stocks sur la provocation des divergences fiscal-comptables, ou encore l'impact de certaines décisions de gestion qui impactent également et engendrent des divergences fiscal-comptables.

###### **4.1.1. Divergences fiscal-comptables liées au choix de la méthode d'amortissement**

Le système fiscal algérien prévoit la déductibilité des dotations aux amortissements des immobilisations corporelles permettant ainsi d'alléger la charge d'impôts. Le SCF fournit une panoplie de choix en matière de modes d'amortissement, les dirigeants doivent donc choisir le mode d'amortissement (linéaire, dégressif, par composant ou par unité produite) qui représente le mieux l'aspect économique de la dotation, par contre l'administration fiscale ne valide que la méthode d'amortissement linéaire.

Il en résulte que les charges d'impôts déductibles, et par la suite l'économie d'impôts, sont plus importantes durant les premières années de l'exercice au cours duquel on a opté pour l'une des modalités dégressive. Par ailleurs, en cas d'une baisse du taux d'imposition dans les exercices qui suivent, le gain fiscal résultant de l'adoption de ces deux modalités d'amortissement augmente.

Dans la littérature, une panoplie de recherches suggère et trouve que les investissements corporels, via le choix de la méthode d'amortissement, entraînent des divergences entre le résultat comptable et le résultat fiscal (Tang, 2006 ; Manzon et Plesko, 2002). Dès lors, nous suggérons que le choix du mode d'amortissement, permettant de maximiser les gains fiscaux, entraîne des différences temporelles certaines entre le résultat comptable et le résultat fiscal.

**Hypothèse a :** Il existe une relation positive et significative entre le choix du mode d'amortissement et les divergences fiscal-comptables.

#### **4.1.2. Divergences fiscal-comptables liées au choix de la méthode d'évaluation des stocks**

L'hypothèse fiscale stipule que les choix comptables dépendent de leur impact sur l'impôt (Raffournier, 2009). En effet, l'économie d'impôts joue un rôle déterminant dans le choix des méthodes comptables. Le système comptable financier offre aux dirigeants une certaine marge de liberté quant au choix des méthodes comptables en matière de stocks.

En termes de méthode d'évaluation, le SCF offre le choix entre deux méthodes d'évaluation : la méthode du coût moyen pondéré (CMP) et la méthode du (FIFO) ou premier entré premier sorti. La méthode du coût moyen pondéré permet une économie d'impôts ; elle permet donc de minimiser la charge fiscale. En l'occurrence, nous présumons que le choix de la méthode d'évaluation des stocks affecte les divergences comptabilité – fiscalité :

**Hypothèse b :** Il existe une relation positive et significative entre le choix de la méthode de valorisation des stocks et les divergences fiscal-comptables.

#### **4.1.3. Divergences fiscal-comptables liées à des décisions de gestion ayant générées des provisions**

Une décision de gestion que peut adopter l'entreprise (par exemple annulation d'un projet d'investissement pour lequel la société a constitué une provision pour investissement en franchise d'impôt obligeant sa réintégration) engendre des divergences fiscal-comptables. L'effet fiscal d'une telle décision pour laquelle il existe seulement une éventualité d'imposition (ou d'exonération) est incertain.

Le caractère aléatoire ou une simple éventualité de paiement de l'impôt engendre donc des différences temporelles incertaines. Bien qu'en comptabilité ces provisions sont admises, du point de vue fiscal, ce caractère incertain peut favoriser des pratiques discrétionnaires visant à minimiser l'assiette de l'impôt.

**Hypothèse c :** Il existe une relation positive et significative entre des décisions de gestion ayant générées des provisions et les divergences fiscal-comptables.

## **4.2. Méthodologie et résultats de la recherche**

L'importance des divergences fiscal-comptables, leur poids dans les états financiers (suite à la constatation des impôts différés) ainsi que sons leur impact sur les capitaux propres sont mieux explicites au sein des grandes entreprises. De ce fait, et pour arriver aux fins attendues de cette étude, notre choix a été orienté vers Electro-Industries, une grande entreprise de production et de commercialisation du matériel électrotechnique.

Nous avons collecté nos informations par des entretiens semi-structurés, soit individuels, en tête à tête, soit, le plus souvent, avec des équipes fonctionnellement homogènes de deux à cinq personnes. Sur la base des informations collectées, nous avons procédé à l'analyse critique, à l'interprétation et au traitement des informations recueillies. Nous avons procédé à l'analyse des états financiers, de 2014 à 2018, de l'entreprise retenue. Nous avons retenu

les outils de l'analyse financière, pour déterminer les divergences fiscalo\_comptables à partir du bilan (notamment les amortissements) et à partir du compte de résultat (notamment la valorisation des stocks) de l'entreprise ainsi que l'impact des écarts permanents et des différences temporelles sur ces divergences.

Nous avons également exploité les rapports de gestion pour la même période pour déterminer l'impact de certaines décisions de gestion, ayant générées des provisions, sur les divergences fiscalo-comptables. Par la suite, former des tableaux statistiques et des graphes qui expliquent clairement les différents résultats.

La présente étude porte donc sur l'analyse des états financiers et les rapports de gestion de l'entreprise Electro-Industries de la période allant de 2014 jusqu'à 2018. Après une analyse minutieuse des états financiers et des rapports de gestion de l'entreprise, nous avons procédé à :

- La détermination de la moyenne (en valeur), pour la période considérée, des écarts entre le résultat comptable et le résultat fiscal de l'entreprise ;
- Un essai de détermination des différences temporelles à partir du tableau de détermination du résultat fiscal de l'entreprise incluant les différentes réintégrations et déductions ;
- La détermination de l'écart entre l'amortissement comptable et l'amortissement fiscal et le poids (en pourcentage) de l'impôt différé qui en résulte ;
- La détermination des écarts fiscalo-comptables dus à la valorisation des stocks ;
- La détermination des écarts fiscalo-comptables dus à la constatation de provisions non reconnues par le fisc ;

#### **4.2.1. Analyse des divergences fiscalo-comptables**

##### - Calcul des écarts

Dans le tableau suivant nous allons déterminer, pour chacun des exercices de 2014 à 2018, les écarts entre le résultat fiscal (calculé sur la base de la réglementation fiscale durant cette période et incluant les différentes réintégrations et déductions) et le résultat comptable des activités ordinaires de l'entreprise.

**Tableau 1 : Ecarts fiscalo-comptables (en dinars)**

	<b>2018</b>	<b>2017</b>	<b>2016</b>	<b>2015</b>	<b>2014</b>
Résultat fiscal (RFi)	242 654 987	266 581 681	301 701 643	336 303 328	390 558 545
Résultat comptable (RCi)	203 768 467	190 568 040	221 941 350	233 804 967	306 448 273
Ecarts (E)	38 886 520	76 013 641	79 760 293	102 498 361	84 110 272

##### - Représentation graphique et interprétation des résultats :

Le graphe suivant montre la différence entre le résultat comptable RC et le résultat fiscal de l'entreprise pour la période retenue :

**Graphe 1 : Evolution comparée des RF et RC (en million de dinars)**



Nous remarquons que l'écart entre le résultat fiscal et le résultat comptable atteint son maximum en 2015 avec une valeur de 102 498 361 DA. Cet écart est essentiellement justifié par le montant important de la provision IDR 87 067 291 DA. Par contre en 2018, l'écart est moins important, 38 886 520 DA, et il représente la seule réintégration de la charge d'IBS. Pour conclure sur la situation globale des écarts pour toute la période considérée nous avons procéder au calcul de la moyenne des écarts de la période par la formule suivante :

$$\bar{E} = \frac{\sum_{i=1}^n (RF_i - RC_i)}{N} \quad : \text{ pour } N=5 \quad \bar{E} = 76\,253\,817,4 \text{ DA}$$

L'écart entre le résultat fiscal et le résultat comptable de l'entreprise Electro-Industries est important, d'où la nécessité de l'application de la méthode de report d'impôt (impôt différé) pour le traitement des différences temporelles (déductibles ou imposables ultérieurement).

#### 4.2.2. Essai de détermination des différences temporelles à partir du TDRF (2018)

Les différences temporelles permettent de déterminer les impôts différés :

**Tableau 2 : détermination des différences temporelles à partir du TDRF**

Différences temporelles	Base	Impôt	IDA/IDP
Provisions IDR 2018	41 567 998	7 767 098	IDA
Honoraires CAC 2018	500 000	95 000	IDA
Intérêts courus non échus S/DAT en 2018	- 36 768 000	- 6 898 345	IDP
Provisions IDR sortant 2018	- 28 678 897	- 5 156 432,12	IDA
<b>Total différences temporelles</b>	<b>- 23 378 899</b>	<b>- 4 192 679,12</b>	<b>IDA</b>

L'ID que nous avons essayé de déterminer à partir des différences temporelles apparentes dans le tableau de détermination de résultat fiscal (2018) est égal à - 4 192 679,12 DA. Il est proche de celui figurant dans les états financiers de l'entreprise - 4 021 037 DA. Nous

pouvons conclure que le tableau de détermination du résultat fiscal de l'entreprise permet le recensement à 95% des différences temporelles sources d'impôts différés.

#### 4.2.3. Les écarts entre l'amortissement comptable et l'amortissement fiscal

Nous allons prendre le cas d'une machine industrielle amortissable sur 3 ans selon l'estimation du métier (ingénieur) vu l'importance des commandes. Toutefois, fiscalement selon l'usage l'amortissement est étalé sur 10 ans.

**Tableau 3 : comparaison entre l'amortissement comptable et l'amortissement fiscal**

Années	CC = X	CF = Y	DT = X-Y	R si DT>0	D si DT<0	Si R → IDA	Si D → IDP
2014	333 333,33	100 000	233333,33	233333,33		44333,33	
2015	333 333,33	100 000	233333,33	233333,33		44333,33	
2016	333 333,33	100 000	233333,33	233333,33		44333,33	
2017	0	100 000	- 100 000		- 100 000		-19000
2018	0	100 000	- 100 000		- 100 000		-19000
2019	0	100 000	- 100 000		- 100 000		-19000
2020	0	100 000	- 100 000		- 100 000		-19000
2021	0	100 000	- 100 000		- 100 000		-19000
2022	0	100 000	- 100 000		- 100 000		-19000
2023	0	100 000	- 100 000		- 100 000		-19000
Total	1 000 000	1 000 000		700 000	-700 000	133 000	- 133 000

CH : 1 000 000,00 da

durée d'utilisation = durée de vie = 3 ans

durée fiscale = 10 ans

CC : charge comptable

CF : charge fiscale

DT : différence temporelle

Ceci n'est qu'un exemple d'amortissement, parmi d'autres, et vu le montant important des immobilisations de l'entreprise, le choix de la méthode d'amortissement a un poids dans l'explication des écarts fiscal-comptables de l'entreprise.

**Tableau : Situation financière active : immobilisations corporelles**

	2018	2017	2016	2015
<b>Immos corporelles</b>	<b>2 213 829 575,40</b>	<b>2 117 604 852,13</b>	<b>2 230 873 725,31</b>	<b>2 362 206 630,97</b>
Terrains	3 569 910,00	3 863 110,00	4 710 710	
Agencement des terrains	532,44	3 373,79	59 917,1	
Bâtiments	1 880 077 923,76	1 979 548 068,59	2 074 793 485,09	
Install.tech. Mat.Et outil	271 832 802,53	111 902 167,86	129 505 380,69	
Autres immos corporelle	58 348 406,67	22 288 131,89	21 604 232,43	

Source : états financiers de l'entreprise

#### 4.2.4. Les écarts fiscal-comptables dus au choix de la méthode de valorisation des stocks

*La problématique de divergence entre la comptabilité selon le SCF*  
fiscalité : cas d'une entreprise industrielle

L'inventaire des stocks encours des pièces intégrées moteur au 31/12/2018 affiche un solde de 88 252 353,44 au lieu de 42 154 955,08 :

- valeur comptable : 46 097 398,36.
- valeur fiscale : 38 759 706,6 ;
- Ecart sur valeur stocks : 7 337 691,76 ;

L'entreprise n'a pas fixé un seuil de signification, permettant de distinguer entre les écarts significatifs à imputer en capitaux propres et les écarts non significatifs qui seront constatés en charge de l'exercice. Le responsable du département comptabilité procède donc, à chaque fois que des écarts apparaissent, à la confirmation auprès de l'organe de gestion de la contrepartie de ces écarts.

Et vue l'importance de la valeur des stocks et encours de l'entreprise, l'écart selon la méthode de valorisation de ces derniers justifie significativement les écarts fiscal-comptables de l'entreprise.

**Tableau : Situation financière active : stocks et encours**

	2018	2017	2016	2015
<b>Stocks et encours</b>	<b>1 762 527 932,14</b>	<b>1 673 079 741,91</b>	<b>1 426 687 513,83</b>	<b>1 446 264 814,81</b>

Source : états financiers de l'entreprise

#### 4.2.5. Les écarts fiscal-comptables dus aux provisions IDR

Au sein d'Electro-Industries il a été créé un comité de pilotage composé de l'ensemble des directeurs financiers et des directeurs des ressources humaines afin d'arrêter une procédure commune afin d'harmoniser les principes de calcul et d'évaluation des provisions pour indemnités de départ en retraite à mettre en application par les entreprises détenues en portefeuille.

##### - Détermination du montant de l'indemnité

Cette indemnité est calculée selon la formule suivante :  $IDR = Sa \times (1 + Tp)^{af} \times Da$

**Sa** : salaire annuel ;

**Tp** : taux moyen de progression des salaires ;

**af** : ancienneté future (ancienneté restant avant l'âge légal de départ en retraite)

**Da** : droits acquis selon les dispositions de la convention collective.

##### - Pondération de l'indemnité :

La pondération par deux probabilités est calculée comme suit :  $IDRp = IDR \times Tf \times Tv$

$$Tf: \text{taux de fidélité à l'entreprise} = \left(1 - \frac{\text{Nbr de sorties}}{\text{Nbr de recrutements}}\right) \times 100$$

$$Tv: \text{taux de viabilité dans l'entreprise} = \left(1 - \frac{\text{Nbr de décès}}{\text{Nbr de recrutements}}\right) \times 100$$

### - Actualisation de l'indemnité

$$\mathbf{IDRa = IDRp \times ( 1 + Ta )^{-af}}$$

**Ta** : Taux d'actualisation

D'après :

- l'article 136-2 de la section 6 du décret exécutif du 25/03/2009 ;
- les procédures de calcul et de comptabilisation des provisions IDR de la SGP CABELEQ ;
- La convention de branche et accords collectifs portant sur l'augmentation des salaires de 18% ;
- Selon le courrier de la DRHO, les calculs opérés pour 744 agents pour une indemnité globale de départ en retraite actualisée au 31/12/2018 de 236 313 149,43 DA ;
- Etant donné que l'entreprise a déjà constaté à la clôture de l'exercice 2018 un montant de 50 000 000, il ya lieu de comptabiliser un complément de 186 313 149,43 DA.

Et comme nous l'avons déjà vu dans la partie théorique de ce travail, les provisions IDR ne sont pas reconnues fiscalement, les provisions IDR de l'entreprise, vue leur importance et le grand nombre de salariés qui est de plus de 1000 salarié, justifient significativement les écarts fiscal-comptables de l'entreprise.

### **Conclusion**

L'objectif principal de la présente recherche est d'examiner les facteurs explicatifs des divergences comptabilité – fiscalité, dans le contexte algérien. L'étude porte sur l'analyse des états financiers d'une grande entreprise industrielle durant 5 ans allant de 2014 à 2018. En distinguant entre les divergences. En distinguant entre les divergences dues au choix des méthodes comptables qui sont essentiellement liées aux différences de traitement entre la réglementation comptable et la législation fiscale, et les divergences dues aux décisions de gestion.

En ce qui concerne les divergences dues au choix des méthodes comptables, nous avons retenu le choix des méthodes d'amortissement et le choix de la méthode de valorisation des stocks. Nous avons conclu que quelque soit la méthode d'amortissement choisie par l'entreprise pour des raisons économiques, l'administration fiscale ne valide que l'amortissement linéaire. La différence entre les deux modes d'amortissement, comptable et fiscale, engendre des écarts plus ou moins importants selon la taille de l'entreprise et la valeur de ces immobilisations corporelles. Dans notre cas l'entreprise choisie dispose d'un patrimoine immobilier important ce qui rend l'écart sur les méthodes d'amortissement significatif. En ce qui concerne les stocks, le même problème se pose lors du choix de la méthode d'évaluation, quelque soit la méthode pour laquelle l'entreprise opte pour valoriser ses stocks pour des raisons économiques, le fisc est dépourvu de toutes ces considérations. La différence de valorisation des stocks est donc significative et explique les différences fiscal-comptables de l'entreprise. D'un autre côté les divergences liées aux décisions de gestion se sont avérées les plus significatives dans notre cas avec les provisions IDR qui ont fait qu'en 2015 les écarts fiscal-comptables ont atteint leur maximum. En effet, vu le grand nombre de salariés de l'entreprise (plus de 1000 salariés) les provisions pour indemnités de départ en retraite sont

importantes mais ne sont pas reconnues fiscalement. Par conséquent, le montant les provisions IDR est très significatif dans l'explication des divergences fiscal-comptables de l'entreprise.

Les résultats de la présente étude s'avèrent intéressants pour deux raisons essentielles. La première raison tient au fait que, le choix d'une grande entreprise permet de montrer l'ampleur que peuvent prendre les écarts fiscal-comptables d'où la nécessité de maîtriser le sujet pour être en mesure d'anticiper les dysfonctionnements et d'avoir une veille fiscale.

La deuxième raison réside dans la particularité de la méthodologie adoptée afin de mesurer l'intensité et le poids des différences entre la comptabilité et la fiscalité; en effet, dans la littérature, plusieurs chercheurs ont essayé de quantifier ces différences.

Cependant, comme tout travail de recherche, notre étude peut présenter certaines limites. En effet, on a pris en compte certains facteurs pouvant affecter les divergences fiscal-comptables, mais pas tous, donc le choix a été porté sur les facteurs les plus significatifs en terme de valeur. Dès lors, il convient de s'interroger non seulement sur le sens et l'intensité de l'impact de ces facteurs sur les divergences comptabilité – fiscalité, mais aussi sur l'impact sur la qualité de l'information dévoilée. Comme on le sait déjà, l'information est devenue au cœur des réformes du SCF qui est inspiré des normes internationales IFRS.

### Références

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

Azouani, N. & Saihi, Y. (2012), Comptabilité et fiscalité des groupes : Traitement des impôts différés dans les groupes algériens, *Revue Réformes économiques et intégration en économie mondiale*, ESC, N° 13

Azouani, N., & Oualikene, A. (2016). Divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et solutions possibles. *La Revue des Sciences Commerciales*, 15(1), 175-195. <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/15565>

Barbe, O. & Didelot, L. (2012), *Maîtriser les IFRS*, Editions Groupe Revue Fiduciaire, Paris

Bouaziz Daoud, I. & Omri, M. (2013). Les divergences comptabilité-fiscalité en Tunisie : quels facteurs explicatifs ? *La Revue des Sciences de Gestion*, 263-264. <https://doi.org/10.3917/rsg.263.0179>

Brun, S. (2016), *IAS/IFRS : Les normes de l'information financière*, Collections City & York, Paris,

Chikhi, S. & Riad, M. (2022). L'expert comptable, conseiller de maîtrise des risques fiscaux dans les entreprises Algériennes - Etude de cas cabinet d'expertise comptable TALBI, *Journal of Contemporary Business and Economic Studies*, 5(1) , 681-701. <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/176388>

Code des impôts directs et taxes assimilées (mis à jour 9 janvier 2022).

- Code des procédures fiscales (mis à jour 9 janvier 2022).
- Code des taxes sur chiffre d'affaires (mis à jour 9 janvier 2022).
- CODE IFRS (2022), *Manual of accounting Interim financial reporting 2018*, Editions Groupe Revue Fiduciaire, 16<sup>ème</sup> Ed., Paris.
- Desai, M. A. (2003). The Divergence between Book and Tax Income. *Tax Policy and the Economy*. J. M. Poterba, Cambridge, MA : MIT Press. 17 : 169-206.
- Dunbar, A. & al., (2004), The impact of the bonus depreciation rules on the ability of deferred tax expense and accrual-based measures to detect earnings management activities, *Proceedings of the Annual Conference on Taxation*.
- Henniche, W. (2010). Les incidences fiscales des normes IAS/IFRS en Algérie. *Revue Cahiers Economiques* 1(1), 212 -232. <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/24688>
- Instruction relative à l'IBS n°246/MF/DGI/DELF/LF/92.
- Loi de finances complémentaire pour 2009 (JO n°44 du 26 juillet 2009).
- Loi de finances complémentaire pour 2010 (JO n°49 du 29 août 2010).
- Loi de finances complémentaire pour 2011 (JO n°40 du 20 juillet 2011).
- Loi de finances pour 2009 (JO n°74 du 31 décembre 2008).
- Loi de finances pour 2010. (JO n°78 du 31 décembre 2009).
- Loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant SCF (JO n°74 du 25 novembre 2007).
- Maillet-Baudrier, C. & Le Manh, A. (2016), *Les normes comptables internationales IAS/IFRS*, Editions Foucher, 6<sup>ème</sup> édition, Paris.
- Manzon, G. J., & Plesko, G., (2002). The Relation between Financial and Tax Reporting Measures of Income”, *Tax Law Review*, Vol, 55.
- Mebarki, M. & Bouranene, B. (2017), La Convergence Entre La Comptabilité Selon Scf Et La Fiscalité (amortissement Et Pertes De Valeur) Cas De La Direction Maintenance Laghouat, *Dirassat -Economic Issue*
- Mills, L. & K. Newberry (2001). “The Influence of Tax and Non-Tax Costs on Book-Tax Reporting Differences : Public and Private Firms. *Journal of the American Taxation Association* 23 (Spring)
- Morel, G. (2015), *Les documents de synthèse de l'entreprise : Aide à la lecture de la liasse fiscale*, Revue Banque Edition, Paris.
- Morgenstern, P. (2011), *Les impôts différés*, Editions Groupe Revue Fiduciaire, Première édition, Paris.
- Moula, A. (2016), Les impôts différés : une perception économique de l'impôt sur le résultat et un vecteur de communication - L'expérience de l'Algérie, *Journal of Financial, Accounting and Management studies*, vol. 3, n°2, pp 24-51

Pinturier, L. & Leionette-Rosson, C. (2012), *Précis de comptabilité anglo-saxonne*, Editions LexisNexis, 3ème Edition, Paris.

PWC, (2018), *IFRS 2018*, Mémento Expert, Editions Francis Lefebvre, Paris.

Raffournier, B., (2009), La théorie positive de la comptabilité, une revue de la littérature, *Economies et Sociétés, Série sciences de gestion* n° 16.

Sarrab Larbi, *Le système comptable financier : contraignant, inutile et préjudiciable*, El WATAN Economique, Article paru le 24. 03. 2014.

Tang, T.Y., (2006), "The Value Relevance of Book-Tax Differences - an Empirical Study in China's Capital Market, Working paper, The Australian National University, [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).

Wolfgang, D. et Missonier-Piera F. (2008), *Comptabilité financière en IFRS*, Editions Pearson,

Zitouni, F. (2014), les impôts différés entre la théorie comptable et la pratique fiscale, El Watan Economique, article paru le 17.02.2014.