

République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
Université A.MIRA-BEJAIA



جامعة بجاية
Tasdawit n Bgayet
Université de Béjaïa

Faculté des sciences économiques, commerciales et sciences de gestion
Département de science de gestion

Mémoire de fin de cycle

Pour l'obtention du diplôme de Master en Finance et
Comptabilité

Option : Comptabilité, Contrôle et Audit
Thème

Le passage du résultat comptable au résultat fiscal
Cas d'une ETB/TCE

Réalisé par :

Mlle Zidane Lamia

Mlle Ahsatal Tileli

Encadré par :

Mr. Takabait Djamel

Soutenu le :

Devant le Jury composé de :

Nom et Prénom

Grade

Mr.....

.....

Univ. de

Président

Mr.....

.....

Univ. de

Rapporteur

Mr.....

.....

Univ. de

Examineur

Promotion : 2019 /2020

Dédicaces

Je dédie ce travail à

Ma mère, source de tendresse et d'amour pour son soutien tout le long de ma vie scolaire. Que dieu te protège.

A la mémoire de mon père qui nous a quitté trop tôt, que dieu l'accueille dans son vaste paradis.

Mes deux frères, qui m'aiment beaucoup.

Mes tantes, mes oncles, mes cousins, et cousines Ma grande famille.

Ma chère amie et mon binôme, Tileli

Mes chères amies.

Lamia

Dédicaces

Je dédie ce travail à

Ma mère, source de tendresse et d'amour pour son soutien tout le long de ma vie scolaire. Que dieu te protège.

Mon père, qui m'a toujours soutenu et qui a fait tout possible pour m'aider. Que dieu te garde.

Mon frère, qui m'aime beaucoup.

Mes tantes, mes oncles, mes cousins, et cousines Ma grande famille.

Ma chère amie et mon binôme, Lamia

Mes chères amies

Tileli

Remerciement

On remercie dieu le tout puissant de nous avoir donné la santé et la volonté d'entamer et de terminer ce mémoire.

Tout d'abord, ce travail ne serait pas aussi riche et n'aurait pas pu avoir le jour sans l'aide et l'encadrement de Mr Dj. TAKABAÏT, on le remercie pour la qualité de son encadrement exceptionnel, pour sa patience, sa rigueur et sa disponibilité durant notre préparation de ce mémoire.

Nos remerciements s'adressent à Mr Dj.AZRI pour son aide pratique et son soutien moral et ses encouragements.

Nos remerciements s'adressent également à tous nos professeurs pour leurs générosités et la grande patience dont ils ont su faire preuve malgré leurs charges académiques et professionnelles.

Nos profonds remerciements vont également à toutes les personnes qui nous ont aidés et soutenu de près ou de loin et qui ont contribué à ce que ce travail voit le jour.

Nous remercions, enfin les membres du jury qui ont accepté d'évaluer notre travail.

Z.Lamia & A.Tileli



Sommaire

Sommaire

Introduction générale

Chapitre I : autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales 1

Section 01 : autonomie, dépendance entre les règles comptables et les règles fiscales 1

Section 02 : les points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales 18

Chapitre II : la détermination comptable et fiscal du résultat de l'exercice 32

Section 01 : notion et méthodes de calcul du résultat 32

Section 02 : travaux et régularisations de fin d'exercice et clôture des comptes 38

Section 03 : détermination du résultat fiscal et affectation du résultat comptable..... 54

Chapitre III : le passage du résultat comptable au résultat fiscal 72

Section 01 : présentation de l'organisme d'accueil l'ETB/TCE 72

Section 02 : la situation fiscale de l'ETB/TCE..... 74

Section 03 : cas pratique : ETB/TCE 79

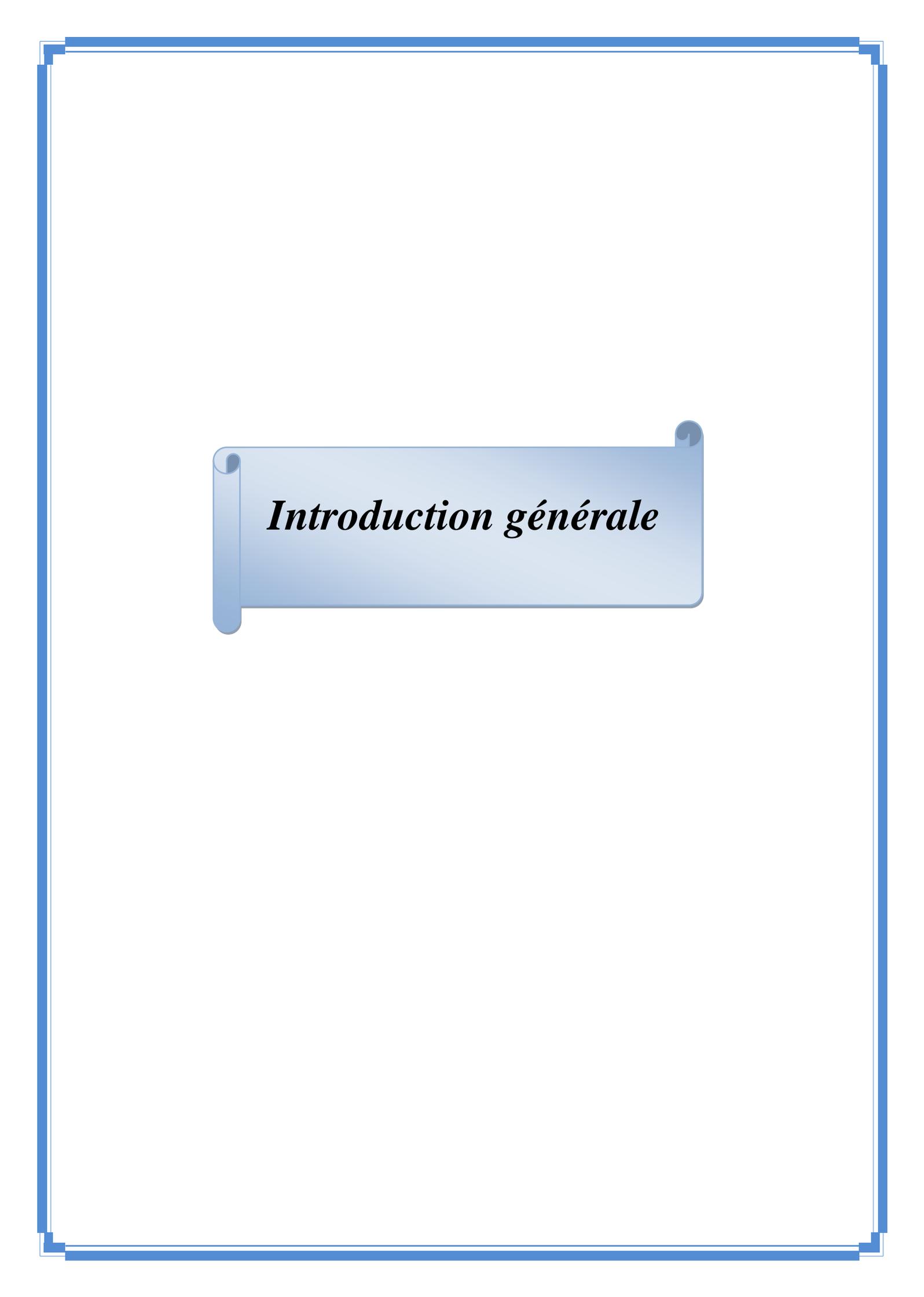
Conclusion générale

Annexes

Liste des tableaux

Références Bibliographiques

Table des matières



Introduction générale

Introduction générale

Introduction générale

L'entreprise est un système qui réunit un ensemble de moyens matériels, immatériels, financiers et humains rassemblés pour produire et vendre des biens et services sur un marché pour réaliser un profit. Elle a une structure de fonctionnement qui assure la coordination des éléments du système qui sont en constante interaction les uns avec les autres, en relation avec son environnement, avec la finalité d'un objectif qui nécessite la mise en place d'une stratégie, dynamique en constante évolution du fait des modifications de son environnement.

Son environnement étant complexe et en constante évolution, l'entreprise recherchera les informations nécessaires pour saisir les opportunités et se prémunir contre les dangers potentiels. En effet, face à un environnement concurrentiel, les chefs d'entreprise doivent combiner les techniques de gestion les plus appropriées à l'étude des facteurs et à la compréhension des phénomènes internes et externes de cette organisation. Cela nécessite la mise en place d'un système comptable approprié, qui permettra de saisir, classer, évaluer et enregistrer des données de base quantifiées ainsi que de véritables états reflétant la situation financière et le résultat de l'entité à la clôture.

L'application de cette comptabilité pour une garantie d'informations fiables et compréhensibles, implique le respect des normes et des principes directeurs régis par le système comptable financier.

La fiscalité se résume aux pratiques utilisées par un État ou une collectivité pour percevoir des impôts et autres prélèvements obligatoires. La fiscalité joue un rôle déterminant dans l'économie d'un pays. Elle participe en effet au financement des besoins de ce dernier. On retrouve dans cette fiscalité de nombreuses taxes versées directement par les ménages et les entreprises (taxe d'habitation, taxe foncière, impôts, taxe professionnelle, etc.) ou indirectement (droits de mutation, carte grise, etc.).

La comptabilité et la fiscalité sont deux disciplines autonomes, qui partagent les mêmes concepts mais répondant à des objectifs différents. La comptabilité permet de mesurer les résultats de l'entreprise à travers le recensement des flux

Introduction générale

économiques. Elle a pour objectif la description de sa situation financière, l'état de son patrimoine ainsi que de ses performances. La comptabilité financière a pour but aussi de satisfaire les besoins des investisseurs à risque. La fiscalité a pour but de déterminer les principes et règles d'évaluation du bénéfice imposable et les modalités de taxation de celui-ci. En l'occurrence, des divergences au niveau des résultats, le résultat comptable et le résultat fiscal sont très concevables.

En Algérie, la comptabilité et la fiscalité sont deux disciplines, bien qu'elles soient autonomes, ont un domaine commun. En effet, la détermination de l'assiette imposable s'appuie sur le résultat comptable. D'ailleurs, en Algérie, la réglementation comptable est indépendante de la réglementation fiscale, créant ainsi des divergences au niveau des objectifs, et notamment des divergences au niveau des résultats, à savoir, le résultat comptable et le résultat fiscal.

Ce travail s'interroge sur le passage du résultat comptable au résultat fiscal en se posant la question principale suivante :

Quelles sont les étapes à suivre pour passer d'un résultat comptable à un résultat fiscal ?

De cette question initiale découle une série d'interrogations, nous citons :

- **Quels sont les éléments comptables à prendre en considération dans le passage du résultat comptable au résultat fiscal ?**
- **Quelle est la relation entre la comptabilité et la fiscalité ?**

A partir de ces questions secondaires et afin de délimiter le cadre de notre recherche, nous sommes arrivés à mettre en place un certain nombre d'hypothèses que nous exposons comme suit :

- Les produits comptabilisés ne sont pas forcément imposable et certaines charges qui ont été enregistrées en comptabilité doivent être réintégrées dans le résultat imposable.
- La comptabilité et la fiscalité sont indépendantes et complémentaires.

Dans le but de confirmer ou d'infirmer ces hypothèses, nous avons procédé à une démarche qui consiste à mener ce travail à partir d'une recherche bibliographique,

Introduction générale

un questionnaire et analyse du compte de résultat : La recherche bibliographique qui nous a permis de comprendre les différents concepts liés à la comptabilité et la fiscalité à travers la consultation des ouvrages, articles scientifiques. Le questionnaire et l'analyse du compte de résultat nous a permis de traité un cas au sein de l'entreprise de travaux bâtiments et tous corps de l'état situé à AMIZOUR.

Pour répondre à la problématique poser nous avons essayé de structuré notre travail autour de trois chapitres :

- Le premier chapitre consiste à présenter l'autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales.
- Le deuxième chapitre est consacré à la détermination du résultat comptable et fiscal.
- Le troisième chapitre fera l'objet d'une étude de cas au niveau de l'entreprise de travaux bâtiments et tous corps de l'état qui nous permettra de répondre à la question de la problématique posée.

Chapitre I

Autonomie, dépendance et points de divergence entre les règles comptables et les règles fiscales

Chapitre I : autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales

Chapitre I : autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales

Introduction

Il est bien connu qu'il existe une certaine relation entre la fiscalité et la comptabilité. Par conséquent, le résultat fiscal est déterminé sur la base du résultat comptable, qui dépend également de la réglementation fiscale

La comptabilité est une technique qui permet à une entreprise d'enregistrer les flux de l'entreprise afin de déterminer le résultat de l'exercice (bénéfice ou perte) et de présenter les actifs de l'entreprise, quant à la fiscalité elle a pour objet de déterminer l'assiette et la base de l'impôt.

La différence entre les deux disciplines signifie que la comptabilité et la fiscalité sont autonomes dans plusieurs domaines communs. L'observation actuelle se manifeste en présence de nombreuses divergences entre les règles comptables et les règles fiscales.

Pour mettre en évidence ce que nous avons observé, dans ce premier chapitre et dans la première section, nous aborderons la dépendance et l'autonomie entre les principes comptables et la réglementation fiscale, et dans la deuxième section - les points de divergence entre le résultat fiscal et le résultat comptable.

Section 01 : dépendance et autonomie entre les règles comptables et les règles fiscales

La fiscalité et la comptabilité ont des liens étroits depuis leur apparition. La relation entre ces deux disciplines est caractérisée par la dépendance, mais aussi par l'autonomie, qui peut être relative. Cependant, il est vrai que les règles fiscales règnent sur les règles comptables. Ces dernières sont à la fois un outil indispensable à la fiscalité et un instrument du droit fiscal.

Chapitre I : autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales

1. Le porté fiscal des principes comptables

L'évaluation des résultats pour une période donnée dépend de la compréhension des principes comptables adoptés par la société pour enregistrer ces opérations. Ces principes doivent être sélectionnés sur la base des principes comptables reconnus, qui comprennent les concepts de base définis dans le cadre conceptuel, les règles, les méthodes et les procédures énoncés dans les normes comptables, ainsi que la doctrine, afin d'obtenir des états financiers fiables, pertinents et comparables.

La comptabilité et ses principes sont un instrument utile pour déterminer le revenu imposable, et l'administration fiscale s'appuie souvent sur des principes comptables lors du calcul de l'assiette imposable.

1.1. Les hypothèses sous-jacentes

Les méthodes comptables sont construites sur la base des hypothèses de la comptabilité d'engagement et de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation.

1.1.1. Hypothèse de la comptabilité d'engagement

Les états financiers sont préparés sur la base de la comptabilité d'engagement. Selon cette base, les effets des transactions et autres événements sont comptabilisés quand ces transactions ou événements se produisent et non pas au moment des encaissements ou paiements.

Auparavant, une distinction devrait être faite entre la fiscalité des ménages, dans laquelle le revenu imposable est déterminé sur la base des résultats de la comptabilité de caisse, et la fiscalité des entreprises dans laquelle le revenu imposable est déterminé à partir des résultats d'une comptabilité d'engagement.¹

« La fiscalité suit ainsi les errements de la comptabilité qui enregistre les créances dès qu'elles sont acquises et les dettes dès qu'elles sont nées. D'où le non courant de théorie des créances acquises. Il est donc fondamental de rechercher quand il y a créance acquise ou en

¹ **Maurice Cozian**, les grands principes de la fiscalité des entreprises, **Litec, Paris, 2^{ème} Edition, 1986, p: 90.**

Chapitre I : autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales

inverse dette née. La solution intéresse non seulement le droit fiscal, mais encore le droit comptable, le droit des sociétés, voir le droit pénal. C'est en effet, en fonction de la théorie des créances acquises que l'on déterminera à quel moment un bénéfice peut être considéré comme réalisé et peut donc être distribué, après avoir été soumis à l'impôt »².

Selon cette théorie, il n'y a de créance acquise qu'à partir du moment où l'obligation à l'origine de la créance a été exécutée et qu'autant que la créance est certaine dans son principe et dans son montant, autrement dit non contestée à la clôture de l'exercice ni dans son principe, ni dans son montant. Dans le cas contraire la règle de prudence exige qu'il n'en soit pas tenu compte tant que le facteur d'incertitude n'a pas été levé.

1.1.2. Hypothèse de la continuité d'exploitation

La continuité d'exploitation suppose que la société continuera à fonctionner normalement dans un avenir prévisible et n'a aucune intention ni obligation de mettre fin à ses activités ou de réduire sensiblement leur étendue. Elle établit que l'entreprise est en mesure de réaliser les opérations envisagées et d'honorer ses engagements dans un avenir prévisible. Dans le cas contraire les états financiers doivent être préparés sur une base différente.

En particulier, conséquences naturelle directe de la poursuite d'exploitation devrait tenir compte du fait que les méthodes comptables adoptées par la société n'auront pas à être modifiées: la permanence des méthodes comptables sera intégralement respectée dès lors qu'il n'y a pas lieu de prévoir une modification substantielle de l'activité économique.

Le principe de continuité d'exploitation est implicitement reconnu sur le plan fiscal du fait de la reconnaissance des règles de comptabilisation au prix de revient des immobilisations, de l'étalement de leur coût ainsi que des frais d'établissement sur plusieurs exercices par les jeux des amortissements de l'imposition de certains produits en fonction de l'écoulement du temps et de l'acceptation en déduction des résultats des exercices ultérieurs, des reports déficitaires ainsi que des amortissements différés en périodes déficitaires.

² Maurice Cozian, op.cit, p.90

Chapitre I : autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales

1.2. Les conventions comptables de base

Dans cette partie, nous nous limiterons à étudier certaines règles particulièrement pertinentes pour la détermination du résultat comptable qui servira de base à la détermination du résultat fiscal.

1.2.1. La convention de la liberté d'affectation comptable

Le calcul des résultats dépendra de la composition du patrimoine, tant actif que passif de l'entreprise, tel qu'il est matérialisé dans la confection du bilan puisque aux termes de **l'article 140-2 du code des impôts directs**, le résultat résulte de la comparaison de deux bilans successifs qui donne la mesure du bénéfice imposable. Il est dès lors essentiel de bien distinguer ce qui revient au patrimoine privé de ce qui dépend du patrimoine professionnel.

À cet égard, la loi fiscale a choisi le principe de la liberté d'affectation comptable. En effet, le contribuable est libre d'affecter les biens nécessaires à l'exercice de la profession soit à son patrimoine privé, soit à son patrimoine professionnel.³

Il convient toutefois de noter que le domaine de ce principe est limité à la fois tant aux personnes qu'aux biens. En effet, ce principe ne peut être pleinement utilisé. Les commerçants exercent leurs activités dans le cadre d'une entreprise individuelle et sont soumis à un régime d'évaluation réelle des bénéfices. Les personnes morales n'entrent donc pas dans le champ d'application de ce principe car elles ne peuvent figurer dans leurs bilans que les éléments qui font partie de leur patrimoine professionnel.

En ce qui concerne les produits de base, la loi fiscale exige que les biens qui sont obligatoirement affectés à l'entreprise en raison de leur lien particulièrement étroit avec elle; Soient rattachés au patrimoine professionnel. Il s'agit du cas du fonds de commerce qui est la traduction juridique de l'entreprise ainsi que le stock qui est le matériau nécessaire de son activité lesquels ne peuvent être rationnellement séparés de l'entreprise⁴. Si les éléments de l'actif "essentiels" à l'entreprise font obligatoirement partie du patrimoine professionnel, il en est de même pour les dettes liées à l'exploitation.

³ Serlooten. P, « Droit fiscal des affaires », Dalloz, Paris, 2^{ème} Edition, 2001, p 67.

⁴ Idem, p 68.

Chapitre I : autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales

A l'exception du fonds de commerce et des stocks qui font nécessairement partie intégrante de l'entreprise, tous les autres éléments peuvent, au gré du contribuable, ou être inscrit au bilan, ou à défaut d'inscription, être maintenus dans le patrimoine privé de l'exploitant. Mais généralement c'est pour les immeubles que le choix se pose le plus fréquemment.

1.2.2. La convention de l'indépendance des exercices comptables

En pratique, il est très important de déterminer la période d'imposition exacte des bénéficiaires. Cela dépend de la notion de l'indépendance de l'exercice; Notion interdépendante on le vérifiera en exposant les deux principes qui dominent la matière :

- Le principe de l'imposition par exercice;
- Le principe de l'indépendance des exercices.

✓ Le Principe de l'imposition par exercice

Les entreprises ont, sur le plan fiscal, pleine liberté pour le choix de l'exercice. En effet, la loi fiscale n'a exigé aucune date de clôture de l'exercice⁵, mais elle est limitée quant à sa durée qui est en principe de douze mois. Cependant, on rencontre parfois des exercices d'une durée inférieure ou d'une durée supérieure à un an.

En revanche, il faudrait concilier ce choix avec le principe de l'annualité de l'impôt découlant de **l'article 139 du code des impôts directs** selon lequel l'impôt est dû chaque année sur les bénéfices obtenus pendant l'année précédente ou dans la période de douze (12) mois dont les résultats ont servi à l'établissement du dernier bilan lorsque cette période ne coïncide pas avec l'année civile.

✓ Le principe de l'indépendance des exercices

Du rapprochement du principe de l'annualité et du fractionnement du temps en exercices découle le principe de l'indépendance " ou de la spécificité " des exercices. Ce principe est appliqué avec une relative rigueur en matière fiscale.

En effet, les vérificateurs fiscaux examinent avec soin le respect des règles découlant de la spécialisation des exercices, notamment sous les trois aspects suivants:

⁵ CF. Article 140 du CIDTA

Chapitre I : autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales

- Rigueur des règles de rattachement des produits et des charges;
- Interdiction de prendre en compte des événements postérieurs à la clôture de l'exercice;
- Interdiction de prendre en compte des événements passés.

➤ **La rigueur des règles de rattachement des produits et des charges**

Il convient d'imputer à un exercice donné les produits et les charges qui lui sont propres afin de dégager le résultat qu'y trouve son origine⁶. Aussi, il est relativement fréquent que les vérificateurs se fondent sur le principe de l'indépendance des exercices pour rejeter des charges qui ne sont pas imputables à un exercice ou y inclure au contraire des produits qui s'y rattachent⁷.

➤ **L'inefficacité des événements postérieurs à l'exercice considéré**

Le principe de la spécialisation des exercices est appliqué avec une grande rigueur car seuls les événements qui existent ou sont connus à la fin de l'exercice peuvent être utilisés pour calculer le revenu imposable.

➤ **non prise en compte de l'incidence de la rétroactivité**

En vertu des dispositions de **l'article 09 du code des impôts directs**, "L'impôt est dû à raison des revenus ou bénéfices que le contribuable réalise ou dont il dispose au cours de chaque année".

Ainsi, lorsqu'une entreprise réalise un bénéfice au cours d'un exercice donné, le bénéfice est imposé lorsque les résultats de cet exercice sont imposés. Si l'année suivante, un événement vient faire disparaître ce bénéfice, il ne peut être question de revenir sur l'imposition qui a été établie car elle était parfaitement fondée au moment de son établissement. En effet, la règle de l'annualité de l'impôt ainsi que la règle de l'indépendance des exercices comptables, interdisent que l'on remette en cause une imposition à raison d'événements qui se sont produits ultérieurement⁸.

⁶ **M. Cozian**, 1986, Op.cit, p 146

⁷ **M. Cozian**, 1986, Op.cit, p 146

⁸ **P. Serlouten**, 2001, Op.cit, p 75

Chapitre I : autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales

❖ La distinction des erreurs comptables et des décisions de gestion

Une fois arrêté, il n'est généralement pas possible de modifier la comptabilité selon le principe de l'intangibilité des écritures comptables.

Toutefois, la comptabilité contient parfois des erreurs et doit être corrigée. Toutefois, si la solution choisie par le contribuable résulte d'un choix délibéré, il ne peut pas revenir sur ce choix ; on parle alors de décision de gestion opposable tant au contribuable qu'à l'égard de l'administration sauf cas de transgression d'une disposition légale.

Cependant, il est important de faire la distinction entre la réalisation d'une erreur comptable et la pratique d'une décision de gestion.

a) Les erreurs comptables

La législation fiscale considère l'erreur comme une irrégularité, une inexactitude ou une omission commise de bonne foi, tandis que les erreurs volontaires sont attribuées à des décisions irrégulières, opposables au contribuable. Il existe généralement deux types d'erreurs comptables: l'une est due à une évaluation purement objective des faits matériels – erreurs de fait - et l'autre est due à des interprétations erronées des textes fiscaux – erreurs de droit.

✓ Les erreurs de fait

Porte sur l'existence, la nature, la consistance ou la valeur des éléments du patrimoine ou des opérations que la comptabilité a pour tâche d'enregistrer. Une telle erreur résultera, le plus souvent, de l'enregistrement en comptabilité d'éléments inexistantes ou de l'omission d'éléments que le contribuable était tenu d'inscrire dans ses comptes. Par exemple des créances acquises à la clôture de l'exercice, sous réserve que cette omission ne soit pas volontaire.

✓ Les erreurs de droit

Deuxième série d'erreurs, lorsque la jurisprudence admet de corriger la méthode comptable des opérations dont la nature n'est pas contestée. Lorsque la loi fiscale impose aux contribuables, pour ces opérations, une imputation comptable déterminée. Le cas typique est celui d'une erreur qu'un contribuable peut commettre lors de rattachement de ses créances ou de dettes à un exercice donné. La loi fiscale impose, en effet, au contribuable de rattacher ses

Chapitre I : autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales

créances à l'exercice au cours duquel elles sont acquises et ses dettes à l'exercice au cours duquel elles sont exigibles, quelle que soit la date de leur règlement. Les erreurs, de fait ou de droit peuvent être involontaires ou délibérée :

→ L'erreur comptable involontaire

L'erreur est humaine et le contribuable peut se tromper, Dans ce cas, il peut demander que les résultats qu'il avait initialement déclaré soient recalculés à la baisse. En matière fiscale, le contribuable doit déposer une réclamation en bonne et due forme afin que l'administration fiscale puisse accepter les corrections des résultats de l'exercice précédent dans le respect des délais prévus par la loi.

→ L'erreur comptable délibérée

Si les erreurs comptables sont commises de mauvaise fois et que l'administration fiscale, dans le cadre de l'exercice de son pouvoir de redressement, arrive à les déceler, le contribuable est passible d'une amende pénale qui peut atteindre 20.000 DA et une sanction pénale d'emprisonnement allant jusqu'à cinq ans⁹. Lorsqu'il s'agit d'erreurs considérées comme des manœuvres frauduleuses, le contribuable ne saurait en revanche demander à l'avenir un allègement fiscal.

b) Les décisions de gestion

Les décisions de gestion supposent un choix entre plusieurs voies légalement correctes¹⁰. La décision de gestion comporte un élément subjectif d'appréciation, puisqu'elle implique un choix entraînant des conséquences fiscales différentes¹¹.

On peut citer certains exemples de choix entre plusieurs solutions que le droit fiscal laisse le choix d'en apprécier celle qui convient aux entreprises :

- Choix entre l'amortissement linéaire et l'amortissement dégressif ;
- Liberté de constitution de provisions ;
- Réinvestissement des bénéfices ... etc.

⁹ CF. Article 303-1 du CID

¹⁰ **M. Cozion**, 1986, Op.cit, p 159

¹¹ **C. Collette**, 1998, Op.cit, p 27)

Chapitre I : autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales

✓ Les décisions de gestion régulières

Cette décision est régulière lorsque le choix du contribuable respecte la réglementation fiscale en vigueur, qui offre plusieurs options pour le traitement des opérations. En particulier, cette catégorie comprend les décisions suivantes:

- De constituer ou non une provision pour dépréciation des comptes clients et stocks ;
- De reporter ou non un déficit ;
- D'appliquer l'amortissement linéaire ou dégressif.

Le choix, une fois exercé, est irréversible et devient opposable tant à l'administration, tenue de le respecter, qu'au contribuable qui ne peut le modifier.

✓ Les décisions de gestion irrégulières

Une décision de gestion est irrégulière lorsqu'elle ne respecte pas une disposition fiscale, légale ou réglementaire. La différence entre elle et l'erreur réside dans sa nature intentionnelle. Par conséquent, la décision prise ne peut être qu'une erreur volontaire. La décision irrégulière est l'erreur commise de mauvaise foi, c'est une erreur comptable délibérée. Constituent ainsi des décisions irrégulières :

- Les erreurs volontaires dans la comptabilisation des créances ;
- L'inscription au bilan pour une valeur excessive d'un élément d'actif immobilisé ;
- la comptabilisation d'une immobilisation parmi les charges.

1.2.3. Convention de rattachement des charges aux produits

Cette politique comptable joue un rôle fondamental dans la détermination du résultat de l'exercice. Ce principe signifie que l'exercice comptable ne doit supporter que les charges engagées au cours de l'exercice et ne bénéficier que des produits rattachés et réalisés au cours du même exercice.

Cette convention contribue à l'amélioration de la fiabilité de l'information comptable en permettant de présenter un résultat reflétant uniquement les charges et les produits de l'exercice concerné.

Chapitre I : autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales

La législation fiscale conserve les mêmes règles à cet égard. Ainsi, à la fin de l'exercice, C'est ainsi que les achats de matières et des marchandises et les produits fabriqués qui demeurent en fin d'exercice non consommés ou vendus sont repris dans le bilan de clôture sous forme de stocks par leur prix de revient. Ces derniers sont constatés comme charges au cours de l'année de leur réalisation.

1.2.4. Convention de prudence

La prudence est la prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires aux estimations, afin d'éviter que les actifs ou les produits soient surévalués et les passifs ou les charges soient sous-évalués.

Sur le plan fiscal, le principe de prudence n'est reconnu qu'en matière des créances douteuses ayant fait l'objet d'une action en justice, de stocks destinés à la vente et de titres de participation cotés en bourse. Les dépréciations sont déterminées compte tenu des informations existantes à la date de clôture, ce qui exclut toute possibilité d'ajuster le montant de la provision à la lumière des événements survenus postérieurement à la date d'inventaire. Quant aux passifs encourus, leur déduction n'est admise que lorsqu'ils représentent des dettes certaines dans leur principe et déterminées quant à leur montant.

1.2.5. Convention de la prééminence du fond sur la forme

« Ce principe indique que face à une opération complexe, il ne faut pas s'arrêter à la seule lecture superficielle ou juridique de cette transaction mais rechercher sa réalité économique »¹².

Ce principe implique qu'il est nécessaire de se concentrer sur la réalité économique de la transaction plutôt que sur la forme juridique. Le respect de ce principe comptable se traduira par l'enregistrement et la présentation des transactions dans les états financiers en fonction de leur nature et leur réalité financière et économiques sans s'en tenir à leur statut juridique. Ce principe est utilisé pour garantir que les états financiers de la société reflètent l'image complète pertinente et exacte des transactions et des événements. Les états financiers montrent la situation financière de l'entreprise et non la forme juridique de la transaction.

¹² PIERRE VERNIMMEN, « Finance d'entreprise », DALLOZ, paris, 7eme édition, 2009, p110.

Chapitre I : autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales

Ce principe s'applique dans le cas de la comptabilisation d'une immobilisation louée en crédit bail. Sur le plan économique, le crédit bail est analysé comme une acquisition d'un bien à crédit. Par contre sur le plan juridique, il constitue uniquement une location suivie d'une promesse de vente. Selon cette convention, les biens acquis en crédit bail doivent être comptabilisés dans l'actif de l'entreprise utilisant ces biens puisqu'ils constituent des ressources contrôlées par celle-ci. Dans certains cas, les pratiques fiscales suivent la même approche, bien qu'il s'agisse généralement d'ajouter ou de créer des éléments imposables. Ces conventions comptables de base et ces hypothèses sous-jacentes sont nécessaires pour déterminer un résultat comptable assez fiable et sincère et, dans certains cas, l'administration fiscale ne les respectera pas.

2. La comptabilité au service de la fiscalité

La comptabilité est au service de la fiscalité, non seulement elle constitue un instrument du droit fiscal mais elle est aussi, un outil de la vérification fiscale.

2.1. La comptabilité instrument du droit fiscal

Le fait que les règles fiscales règnent sur les règles comptables ne signifie pas que les deux disciplines n'entretiennent aucun rapport. En effet, la comptabilité reflète les données économiques et retrace la situation financière de l'entreprise par le biais des documents comptables¹³.

Ainsi, les sociétés soumises à l'impôt sur les bénéfices des sociétés "IBS"¹⁴. Quelque soient leur forme et leur objet et les personnes physiques, soumises à l'impôt sur le revenu global au titre des bénéfices professionnels "IRG/BP"¹⁵. Sont dans l'obligation de tenir une comptabilité¹⁶. Conformément aux lois et règlements en vigueur.

2.2. La comptabilité outil de vérification fiscale

La comptabilité est également un moyen de preuve l'exactitude de l'évaluation de l'assiette fiscale. Ainsi, les agents de l'administration fiscale peuvent contrôler ou vérifier les

¹³ B. Caspar et G. Enselme, « comptabilité approfondie et révision », Litec, paris, 3^{ème} Edition, 2000, p 103.

¹⁴ CF. Article 136 du CID

¹⁵CF. Article 17 du CID

¹⁶ CF. Article 152 du CID

Chapitre I : autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales

déclarations des contribuables au moyen de tout document officiel. A ce titre, ils sont autorisés à demander par écrit¹⁷ la présentation des documents comptables y afférents pour s'assurer de la sincérité des déclarations souscrites.

Le contrôle fiscal est basé sur le fait que le système fiscal algérien est fondé sur un système déclaratif. Les contribuables dont la bonne foi est présumée, souscrivent des déclarations réputées sincères et complètes, et en contrepartie l'administration fiscale procède aux contrôles et vérifications nécessaires et opère les redressements en cas de manquements ou écarts quelconques.

Pour accomplir cette mission, l'administration fiscale a à sa disposition certains instruments juridiques :

2.2.1. Le droit de contrôle

En comparant la déclaration fiscale avec les éléments externes du dossier fiscal du contribuable, elle peut permettre à l'administration fiscale d'assurer la sincérité des déclarations fiscales. Afin de mieux illustrer ce contrôle, les procédures liées à ce dernier doivent être présentées tout en mettant l'accent sur les garanties du contribuable.

a. Le contrôle des déclarations

L'article 18 du CPF précise que l'administration fiscale exerce le droit de contrôle des déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement de tout impôt, droit, taxe et redevance, dès lors, ce contrôle peut avoir la forme d'un contrôle formel ou sur pièce. L'exercice du droit de contrôle s'opère au niveau des établissements et entreprises concernés durant les heures d'ouverture au public et d'activité.

b. Les demandes d'explications et justifications

L'autorité compétente peut exiger du contribuable qu'il fournisse des explications et des justifications liées aux déclarations ou aux actes déposés. Les agents de fisc peuvent

¹⁷ CF. Article 19 du CPF

Chapitre I : autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales

également demander à vérifier les documents comptables afférents aux indications, opérations et données objet du contrôle.

c. Droit de procéder à des vérifications

En principe, le droit de vérification suppose que l'administration fiscale compare les documents qu'elle détient avec les documents détenus par le contribuable. Ce droit oblige les agents de l'administration à effectuer une recherche critique pour assurer la cohérence ou la conformité des documents vérifiés.

2.2.2. Le droit d'enquête

Le droit d'enquête est codifié à **l'article 33 du CPF**. Il renforce les pouvoirs de l'administration, le fonctionnement du dispositif suppose l'existence d'un contrôle des opérations portant sur la facturation.

C'est une procédure d'investigation administrative qui permet aux agents de l'administration d'intervenir dans les entreprises assujetties à la TVA. Ce droit autorise les enquêteurs à se faire communiquer un certain nombre de documents.

Le droit d'enquête se distingue du droit de communication dont il n'a pas le caractère passif et du droit de visite et de saisie dans les mesures où il ne permet pas d'accéder aux domiciles et la saisie des documents.

2.2.3. Le droit de visite

Afin d'exercer son droit de contrôle et sous la présomption de pratiques frauduleuse, l'administration fiscale peut autoriser les agents ayant au moins un niveau d'inspecteur dûment habilités à effectuer des visites en tous lieux en vue de rechercher, recueillir et saisir toutes pièces, documents, supports ou éléments matériels susceptibles de justifier des agissements visant à se soustraire à l'assiette, au contrôle et au paiement de l'impôt.

La décision de procéder à des visites et saisies incombe à l'autorité judiciaire, cette décision prend la forme d'une ordonnance du président du tribunal dans le ressort duquel sont situés

Chapitre I : autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales

les lieux à visiter ou d'un juge délégué par lui ¹⁸. Ce juge doit vérifier le bien fondé de la demande de l'administration, c'est-à-dire la nature et le sérieux des soupçons de fraude.

L'ordonnance doit indiquer les motifs qui justifient la visite. Le juge doit s'assurer que l'autorisation est bien fondée et bien motivée.

2.2.4. Le droit de reprise

Le droit de reprise est généralement défini comme le droit exercé par l'administration dans le cadre des procédures de contrôle fiscal pour corriger les erreurs ou les fraudes commises par les contribuables.

La prescription du droit de reprise limite la période sur laquelle peuvent être effectués les redressements. **L'article 40 du CPF** donne à l'administration la faculté de réparer les omissions, erreurs ou insuffisance d'imposition découverte à la suite d'une vérification et sans préjudice, du délai de prescription jusqu'à l'expiration de la première année qui suit celle de la notification de la proposition de redressement pour l'exercice venant à prescription.

Le droit de reprise ne peut être exercé que dans un délai légal prévu par la loi. Il est fixé actuellement par **l'article 326 du CID** à quatre (04) ans que se soit en matière d'impôt directs ou en matière de TCA. Le délai de prescription prévu ci-dessus est prorogé de deux (2) ans dès lors que l'administration, après avoir établi que le contribuable se livrait à des manœuvres frauduleuses, a engagé une action judiciaire à son encontre.

2.2.5. Le droit de communication

Le droit de communication est le droit reconnu à l'administration fiscale de prendre connaissance et, au besoin, copie de documents détenus par des tiers ¹⁹.

" Entreprises privées, administrations et établissements ".

Ce droit habilite l'administration fiscale à la recherche de tout renseignement sur les personnes physiques ou morales. Ces renseignements peuvent être utilisés pour l'assiette et le

¹⁸ **Article 34 du CPF**

¹⁹ **R. Torrel**, « Contrôle fiscale », Maxima, Paris, 1995, p 24

Chapitre I : autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales

contrôle de tout impôt ²⁰ à la charge du contribuable, non pas à l'endroit de qui ce droit est exercé, mais plutôt à l'égard des tiers.

Pour effectuer sa mission, l'administration fiscale met en œuvre deux types de contrôle ; le contrôle dit " en cabinet " des déclarations souscrites qui peut avoir la forme d'un contrôle formel ou sur pièces ²¹, et un contrôle au niveau de l'entreprise "sur place" de la comptabilité à travers l'examen approfondi des documents comptables sans exclure le recours à des données matérielles extra- comptables. Ce contrôle peut avoir la forme d'une vérification de comptabilité ²² ou bien la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble " VASFE"²³.

Les vérificateurs pourraient être dans certains cas amenés à rejeter la comptabilité²⁴ . Lorsque le contribuable vérifié n'a pas respecté ses obligations comptables et fiscales ont procédé à la reconstitution des éléments d'imposition sur une base extra comptable qui retient des données forfaitaires et des indices théoriques.

3. La prédominance des règles fiscales sur les règles comptables

Certains auteurs estiment qu'en raison du caractère excessif de droit fiscal, tout conflit avec d'autres branches de droit doit être jugé. À cet égard, il est clair que les règles fiscales prévalent règnent sur les règles comptables. Cette prévalence des règles fiscales trouve sa raison d'une part dans le contenu spécifique de droit fiscale, d'autre part, elle trouve également ces raisons dans le réalisme du droit fiscal d'autre part.

3.1. Les spécifiés du droit fiscal

Les spécifiés du droit fiscal découlent le plus souvent de certaines exigences à la fois juridiques, Politiques ou économiques.

²⁰ CF. Article 45 du CPF

²¹ CF. Article 18 du CPF

²² CF. Article 20 du CPF

²³ CF. Article 21 du CPF

²⁴ CF. Article 43 du CPF

Chapitre I : autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales

3.1.1. Les exigences juridiques

Le droit fiscal est droit spécial et exorbitant du droit commun, par rapport aux autres branches juridiques, c'est un droit exceptionnel. Par conséquent, toute contradiction entre les règles fiscales et les règles comptables doit être déterminée pour soutenir les premières. De même, le caractère exceptionnel est justifié par sa corrélation étroite avec les finances de l'Etat²⁵.

Mais il n'y a pas que cet argument tiré du caractère exceptionnel de la loi fiscale. La règle fiscale est rattachée également à l'idée de la puissance publique. On application et son observation " ou Inobservation " sont du ressort de la puissance publique; la violation d'une règle fiscale est sévèrement sanctionnée par l'autorité publique; parfois par des peines privatives de libertés "Peines corporelles". La rigueur de la sanction des règles fiscales qui constitue un attribut de l'autorité publique leur confère une prépondérance sur les règles comptables dont la souplesse s'explique par leur rattachement au principe de la liberté de la gestion de l'entreprise.

3.1.2. Les exigences politiques

La prépondérance des règles fiscales sur les règles comptables est aussi une exigence politique pour assurer à l'Etat l'application de principe de l'égalité de tous devant l'impôt²⁶.

En effet, la liberté accordée par les règles comptables aux entreprises est susceptible de conduire à des situations absurdes, que ce soit en termes de manque d'imposition ou en termes d'équité et de légalité, car le contribuable est par nature tenté de concevoir sa comptabilité de façon à réduire au maximum sa contribution fiscale.

Or, si les contribuables ne payent pas les montants attendus, l'État risque de ne pas pouvoir être en mesure de financer et de mettre en œuvre sa politique entre autre sociale qui garantit véritablement la stabilité politique²⁷. La juste et équitable contribution est une exigence juridico-politique mais aussi une exigence économique

²⁵ **N. Bacouche**, « Droit fiscal et droit comptable: L'inévitable Harmonisation », Revue IFID, N° 24, Décembre 1999, p 12.

²⁶ CF. Article 64 de la Constitution de 1996.

²⁷ **N. Bacouche**, Décembre 1999, Op.cit, p 13.

Chapitre I : autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales

3.1.3. Les exigences économiques

Les outils fiscaux ont utilisé l'analyse économique complète comme moyen important de toute action économique mondiale ou sélective²⁸. A ce titre, outre son rôle de pourvoyeur des recettes fiscales pour le trésor, la fiscalité est utilisée par le pouvoir politique comme un outil d'orientation de la politique de développement économique et ce par le biais des multiples avantages fiscaux prévus par les différentes qui régissent la matière fiscale en Algérie, cependant, si nous appliquons les règles comptables comme base d'imposition avec tous ce qu'elle comporte comme marge de liberté de manœuvre aux gestionnaires, elle peut devenir une source d'inégalité et de concurrence déloyale.

D'un autre côté, l'adoption des règles comptables pures et simples comme base de l'impôt entraîne la renonciation par l'Etat à sa politique d'avantages fiscaux. Or, cette dernière est encore un instrument de régulation de politique économique difficilement remplaçable²⁹.

3.2. Le réalisme du droit fiscal

Le réalisme du droit fiscal se manifeste notamment à deux niveaux : d'une part, du manque à gagner imposable et d'autre part, des actes fictifs.

3.2.1 Le réalisme du droit fiscal et le manque à gagner imposable

La religion a supprimé la pratique des prêts portant intérêts, tandis que la morale fiscale avait tendance à sanctionner la pratique des prêts sans intérêts, et n'a pas hésité à taxer les intérêts que les contribuables ne percevaient pas, mais qu'il devait percevoir.³⁰

S'agissant de l'imposition du bénéfice professionnel et malgré le principe fiscal de la non intervention de l'administration fiscale dans la gestion des entreprises et dans le cadre de la vérification fiscale, il n'est pas exclus de voir les vérificateurs reprocher à une entreprise d'avoir consenti des prêt sans intérêts et de l'imposer sur un profit fictif qu'elle n'a pas réellement réalisé.

²⁸ **A. Bissade**, « Cours de droit fiscal », IEDF, Koléa, 2002, p 10.

²⁹ **N. Bacouche**, Décembre 1999, Op.cit, p 13.

³⁰ **M.M. Mastouri**, « Droit fiscal de l'entreprise l'imposition des revenus et des bénéfices », Clé, Tunis, 1^{ère} Edition, 2000, p 45

Chapitre I : autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales

Cette fiscalité est basée sur l'application de la théorie de l'acte anormal de gestion, qui permet de condamner l'entreprise pour non-revendication de droits et de l'imposer à cette sur un tel manque à gagner. Le taux qui devrait être appliqué en Algérie pour calculer le manque à gagné est celui des avances de la banque d'Algérie majoré par une pénalité.

3.2.2 Le réalisme du droit fiscal et les actes fictifs

Le droit fiscal, s'attachant aux réalités, ne saurait se voir opposer les actes juridiques qui les dissimulent.

Les fiscalistes se plaisent à relever le caractère exorbitant de telles procédures dites l'abus de droit, qui permet à l'administration fiscale de déqualifier un acte apparent qui en déguise un autre. L'exemple le plus fréquemment cité est celui du contribuable qui déguise une donation sous l'apparence d'une vente ou inversement; qu'un contrat de gérance d'un fonds de commerce déguise la vente de ce dernier. Lorsqu'elles sont prouvées, les dissimulations sont lourdement sanctionnées, il est dû une amende égale au droit réellement exigible après restitution à l'acte sa véritable nature.

Donc, le principe de réalisme³¹ du droit fiscal permet à l'administration fiscale de frapper des états de fait en faisant abstraction des situations de droit.

Section 02 : Les points de divergence entre le résultat fiscal et le résultat comptable

Compte tenu des différences d'approche et des critères de mesure des résultats, il est normal qu'il existe des divergences entre comptabilité et fiscalité. Mais, divergence n'implique pas incompatibilité. Bien au contraire, le point de départ pour la détermination du résultat fiscal est toujours constitué par le résultat comptable.

C'est en effet en partant du résultat comptable, après modifications comptables, que la fiscalité procède aux différents ajustements permettant de passer du résultat comptable au résultat fiscal.

³¹ **A. Sadoudi**, « Cours de droit fiscal », IEDF, Koléa, 1999, p 15

Chapitre I : autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales

Ces ajustements sont dus aux distorsions existantes entre les règles comptables et les règles fiscales. Ces différences peuvent être permanentes ou temporaires et existent entre certains principes comptables et les règles fiscales. Ces derniers ont des incidences sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des états financiers.

1. Notion de différences permanentes et différences temporaires

En matière d'impôt sur les bénéfices des sociétés, le résultat qui sert à l'imposition fiscale est déterminé en application de règles qui ne sont pas systématiquement les mêmes utilisées pour la détermination du résultat comptable.

L'étude comparative des règles comptables et des règles fiscales révèle essentiellement deux éléments qui gouvernent le rapprochement du résultat comptable et du résultat imposable: ces éléments ne sont que les écarts permanents et les écarts temporels. C'est ainsi que les divergences entre le résultat fiscal et le résultat comptable peuvent être permanent ou temporaires.

1.1. Les différences permanentes

Les différences permanentes ou définitives, qui correspondent aux différences entre le résultat fiscal et le résultat comptable d'une période, ayant pris naissance au cours de la période ne seront pas résolues dans les périodes suivantes. Cette différence se produit lorsque certains éléments doivent être inclus dans le calcul d'un des résultats "fiscal ou comptable" alors qu'ils doivent être exclus du calcul de l'autre.³²

Les différences permanentes peuvent être considérées comme des charges " ou pertes " ou des revenus " ou gains " enregistrés en comptabilité mais ne devant pas avoir d'incidence sur l'assiette de l'impôt en égard à des dispositions prévues par des textes fiscaux.

Ces différences ne provoquent ni complément, ni économie d'impôt, au cours des exercices ultérieurs. Leur incidence se manifeste d'une manière irréversible et définitive au cours de l'année de leur constatation comptable.

Parmi les différences permanentes, on peut citer :

³² **B. Raffournier**, « les normes comptables internationales (I.A.S) », Economica, Paris, 1996, p 138.

Chapitre I : autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales

- Les charges qui ne sont pas admises fiscalement en déduction de l'assiette imposable telles que les amendes, pénalités et intérêts de retard ;
- Les dépassements de plafonds institués par les textes fiscaux tels que les cadeaux et les dons... etc.

1.2. Les différences temporaires

La différence temporaire correspond à la différence entre le résultat fiscal et le résultat comptable qui résulte de la prise en compte au cours des périodes différentes, dans le résultat fiscal d'une part, et dans le résultat comptable d'autre part, de certains éléments de produits et charges. Ces différences apparaissent au cours d'une période et se résorbent par la suite, au cours d'une ou plusieurs périodes ultérieures³³.

De même, on peut dire que les différences temporaires résultent du décalage temporel entre la prise en compte d'un revenu ou d'une charge dans le résultat comptable et le résultat fiscal.

Ces différences, qui sont à réintégrer ou à déduire en base imposable, génèrent des situations fiscales latentes ou différées aboutissant soit à anticiper le paiement de l'impôt soit à le différer à un exercice ultérieur.

Parmi les différences temporaires, on peut citer :

- Les amortissements des terrains, fonds de commerce, brevets et marques de fabrique;
- Les Subventions d'exploitation non encaissées à la fin de l'exercice...etc.

2. Les principales divergences découlant de l'application de certains principes comptable

Certains règles et pratiques fiscales s'opposent à certaines principes comptables, d'où apparaissant des divergences entre la comptabilité et la fiscalité.

³³ **B. Raffournier**, « les normes comptables internationales (I.A.S) », Economica, Paris, 1996, p 443

Chapitre I : autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales

2.1. Le Principe des Coûts Historiques

2.1.1. Fondements du Principe

« A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entreprise, les biens acquis à titre onéreux sont enregistrés à leur coût d'acquisition, les biens acquis à titre gratuit à leur valeur estimée et les biens produits à leur coût de production. »³⁴

Le principe du coût historique est basé sur l'évaluation de la valeur d'origine des biens plutôt que sur la valeur actuelle ou la valeur de remplacement. Sans tenir compte des variations de leur pouvoir d'achat, la valeur normale de la monnaie doit être respectée. Il suppose donc que l'unité monétaire reste stable et qu'il est possible d'ajouter des unités monétaires de différentes époques.³⁵

En effet, le SCF a arrêté les prescriptions suivantes pour l'enregistrement des biens à leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entreprise :

a. Les biens acquis à titre onéreux

Dans ce cas, les immobilisations sont enregistrées à leurs coûts d'acquisition. Le coût comprend le "prix d'acquisition net des réductions commerciales" et "les frais d'achat " (droits de douane, taxe non déductible, frais de transport, frais de mise en service ...).

b. Les biens créés par l'entreprise

Les immobilisations créées par l'entreprise sont évaluées sur la base de leurs coûts de production (comprenant toutes les dépenses engagées par l'entreprise pour sa création (matières premières, fournitures, salaires des employés, frais administratifs, etc.).

c. Les immobilisations acquises à titre gracieux

La valeur d'entrée d'une immobilisation reçue gratuitement est déterminée par rapport à la valeur réelle sur le marché d'un bien ayant les mêmes caractéristiques.

³⁴ Article L123-18 du Code de Commerce (extrait).

³⁵ G. Melyon et R. Noguera, « Comptabilité Générale », Eska, Paris, 3^{ème} Edition, 2001, p 42

Chapitre I : autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales

La règle des coûts Historiques consiste donc à retenir toujours le prix ou le coût en dinar constant de l'époque à laquelle l'inscription à l'actif est intervenue. Les unités monétaires accumulées dans les comptes sont toutes des dinars constants contemporains des transactions.

Cependant, l'instabilité monétaire permanente constitue un handicap à qu'il est surtout reproché de donner une image faussée des actifs et de la réalité des résultats et de taxer les entreprises par un impôt sur des bénéfices nominaux mais fictifs.

d. Distorsions au principe de coût historique au regard du bilan

Au bilan, la comptabilisation sur la base des dépenses effectives d'opérations réalisées à des dates différentes entraîne les distorsions suivantes :

✓ Distorsions portant sur les immobilisations

L'échelonnement dans le temps de l'acquisition par l'entreprise de ses investissements conduit donc à porter sous une même rubrique comptable des éléments entrés dans le patrimoine à des dates différentes et à des prix qui ne reflètent ni leur valeur d'utilité, ni la valeur actuelle des sommes déboursées pour leur acquisition. En période d'inflation, la comptabilisation des investissements en coûts historiques entraîne donc à une sous-évaluation qui dépend du rythme de l'inflation, de leur durée réelle et de la façon dont leur dépréciation est calculée³⁶.

Par ailleurs, l'automatisme constaté annuellement dans la comptabilité en coûts historiques est en période inflationniste insuffisant pour permettre d'assurer au terme de leur durée de vie le renouvellement des immobilisations, ce qui induit une minoration de la charge d'amortissement prise en compte pour la détermination du résultat.

✓ Distorsions portant sur les stocks

Comme les immobilisations, les stocks sont également le résultat d'acquisitions échelonnées dans le temps. L'importance de la différence est fonction du taux d'inflation "variation des prix" et de la vitesse de rotation, la marge générée. Si le taux d'inflation est supérieur à la marge réelle, le coût des ventes étant sous-évalué.

³⁶ **B. Colasse**, « Comptabilité générale » "PCG 1999 et 1AS", Economie, Paris, 7^{ème} Edition, 2001, p 51.

Chapitre I : autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales

Toutes ces distorsions constatées entraînent naturellement une incidence aussi importante sur le résultat de l'entreprise.

✓ Distorsion au regard de la base taxable

Les effets de la variation des prix sur les montants enregistrés aux coûts historiques comportent un aspect fiscal.

En Algérie, la taxation des résultats prend en considération le résultat déterminé en coûts historiques. Les plus values de nature inflationniste sont donc taxés au taux majoré de 70% pour les biens cédés à moins de 3 ans³⁷, ce qui entraîne en période inflationniste un prélèvement de l'Etat sur des résultats qui ne sont pas réels et même parfois paiement par la société d'un impôt alors que son résultat réel est une perte.

Pour atténuer les effets de ce prélèvement excessif sur la pérennité des entreprises, des mécanismes fiscaux correctifs ont été mis en place par les pouvoirs publics. Il s'agit de :

- L'introduction de l'amortissement dégressif qui permet d'accélérer le rythme d'amortissement de certains biens d'équipement et de reconstituer plus rapidement le capital investi.
- Des réévaluations légales de 1990, 1993 et 1996 portant sur les immobilisations amortissables et dont l'incidence fiscale est neutre au titre des deux dernières réévaluations.³⁸

Ces deux types de dérogations peuvent être critiqués par rapport au principe du coût historique, estimant que ces deux dérogations entraîneront des perturbations au niveau des comptes eux-mêmes et affecteront la régularité des informations financières de tiers.

En effet, la comptabilité des bilans qui découle du principe de la permanence des méthodes n'est possible qu'au moyen d'un retraitement difficile et fastidieux des bilans.

³⁷ CF Article 173 du CID.

³⁸ La loi de finances pour 2003 a prévu la réévaluation libre

Chapitre I : autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales

2.2. Le principe de prudence

En comptabilité, la prudence est le degré de précautions à prendre lors de l'exécution des jugements nécessaires en cas d'incertitude pour préparer une estimation afin de s'assurer que les actifs ou les produits ne sont pas surestimés et les passifs ou les dépenses ne sont pas sous-estimés.³⁹

Ce principe se définit au regard de deux règles distinctes mais participant du même esprit :

- **La première règle** est liée aux coûts historiques qui ne peuvent être maintenus dans les comptes que dans la mesure où ils ne sont pas supérieurs à la valeur réelle des biens ou des créances correspondantes.

Si tel n'est pas le cas, l'actif en question doit subir une provision pour dépréciation destinée à ramener sa valeur comptable à sa valeur réelle de réalisation ou d'utilité.

A contrario, les actifs qui recèlent des plus-values latentes ne peuvent être revalorisés.

- **La seconde règle** se réfère à la notion de risque et conduit à prendre en considération dans les enregistrements comptables tout fait ou évènement susceptible d'altérer le patrimoine.

Aussi, le principe de prudence se caractérise par :

- **D'une part**, la recherche systématique de tous les éléments de passif susceptible de grever le patrimoine social dès lorsqu'ils trouvent leur origine dans des faits ou évènements antérieurs à la date de clôture des comptes.

- **D'autre part**, la prise en considération de toutes les corrections négatives de valeur d'actif.

La règle générale édictée par le code de commerce⁴⁰ donne toute sa force au principe de prudence puisqu'elle prévoit que la détermination du résultat de l'exercice doit tenir compte des amortissements et des provisions abstraction faite du sens du résultat " Perte ou Bénéfice ". Cependant, **l'article 140 – 2 du CID** stipule que :

³⁹ B. Colasse, 2001, Op.cit., p 52

⁴⁰ CF. Article 718 du Code de Commerce

Chapitre I : autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales

« 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'apport et augmenté des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitation ou par les associés.

L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actifs sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés ».

Or, **l'article 141-3 du CID** limite le champ d'application « aux amortissements réellement effectués dans la limite de ceux qui sont admis » et aux provisions constituées « en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables, à condition qu'elles aient été constatées dans les écritures de l'exercice et figurent au relevé des provisions ».

Ces conditions de fond et de forme imposées par la règle fiscale pour l'admission en déductibilité des charges d'amortissements et de provisions constituent les principales sources de divergences avec les règles comptables qui, ayant pour objectif de présenter une image fidèle de la situation financière de l'entreprise.

Les divergences inhérentes entre les règles comptables et fiscales ne se limitent pas au niveau de principe de prudence, mais elles s'étendent également au principe de rattachement des charges aux produits.

2.3. Le principe de rattachement des charges aux produits

Afin de déterminer le résultat de l'exercice, il est nécessaire d'associer chaque opération à l'exercice dans lequel elle trouve son origine. Le principe de rattachement des charges aux produits est une conséquence inévitable de l'indépendance de l'exercice⁴¹, qui consiste à établir une correspondance directe ou indirecte entre les recettes et les dépenses de l'entreprise.

En effet, lorsque des revenus sont constatés au cours d'un exercice, toutes les dépenses liées à la réalisation des revenus doivent être déterminées et rattachées au même exercice.

⁴¹B. Colasse, 2001, Op.cit., p 58.

Chapitre I : autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales

Sur le plan fiscal, l'application du principe de l'annualité de l'impôt conduit à refuser la déductibilité des charges afférentes aux exercices antérieurs et non prise en compte par ces mêmes exercices.

L'application stricte de cette règle amène à réintégrer toutes les charges et les pertes à l'exercice dans lequel elle a été engagée et que chaque exercice est indépendant de l'autre.

Par conséquent, si une charge a été engagée au cours de l'année précédente, elle doit être imputée à l'exercice précédent et non pas à celui de l'année de la déclaration, même si ses effets continuent à avoir lieu dans celui-ci.

Cela signifie que lors de l'audit des comptes par les agents de l'administration fiscale, toutes les charges et pertes d'origine antérieures ainsi que les produits précédemment achetés seront réintégrés.

2.4. Le principe de prééminence du fond sur la forme

Pour que les informations reflètent de manière fiable les transactions et autres événements qu'elle entend représenter, il est nécessaire de les enregistrer et de les présenter en fonction de leur substance et de leur réalité économique, et pas seulement avec de leur forme juridique.

Selon le principe de prééminence du fond sur la forme, tout élément inscrit dans les actifs de la société constitue un élément de son exploitation, puisqu'elle en a la jouissance et les avantages qui lui sont liés. Ces éléments de l'actif immobilisé peuvent être soumis à la dépréciation du fait de l'usage et de temps.

Conformément à ce principe, les biens dont l'entreprise a la jouissance peuvent être inscrits à l'actif avant même que la propriété juridique ne lui soit transférée.

En revanche, sur le plan fiscal et d'après **l'article 141 – 3 du CID** les amortissements constituant une charge déductible du résultat de l'exercice soumis à l'IBS, et parmi les conditions de déductibilité de ces amortissements c'est que Le bien amortissable doit être la propriété de l'entreprise et doit figurer au bilan.

Chapitre I : autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales

Seul donc peuvent figurer au bilan les immobilisations dont l'exploitant est propriétaire. Ce qui exclut donc de la pratique de l'amortissement, les biens acquis en jouissance en vertu d'un contrat de location ou de crédit-bail.

Les règles fiscales actuelles n'admettent en déduction que les charges d'amortissement relatives aux biens dont l'entreprise est propriétaire. L'importance de la notion de propriété apparaît, notamment, pour les biens exploites en crédit-bail.

Le crédit-bail est une opération commerciale et financière, réalisée par les banques et établissements financiers, ou par une société de crédit-bail légalement habilitée et expressément agréée en cette qualité, avec des opérateurs économiques nationaux ou étrangers, personnes physiques ou morales de droit public ou privé ayant pour support un contrat de location pouvant comporter ou non une opération d'achat au profit du locataire, et portant exclusivement sur des biens meubles ou immeubles à usage professionnel, sur fond de commerce.

L'opération de crédit-bail est une opération complexe. Elle tient à la fois des caractéristiques du contrat de mandat, de celles du contrat de location et celles du contrat de promesse de vente.

Donc sur la notion de propriété que les règles fiscales divergentes considérablement avec les règles comptables.

En effet, selon cette règle comptable, l'exploitation du bien justifie son inscription à l'actif de bilan, avant même que la propriété juridique ne soit définitivement transmise à l'entreprise le droit algérien sous tendu par une conception patrimoniale du bilan n'autorise nullement l'inscription à l'actif des biens acquis en crédit-bail, le contrat de crédit-bail n'entraîne aucun transfert juridique de la propriété du bien tant que l'option d'achat n'a pas été levée par le crédit-preneur⁴².

Par conséquent, c'est le crédit-bailleur qui déduit la charge de l'amortissement et le crédit-preneur déduit la charge des loyers qu'il paye.

⁴² Conseil national de la comptabilité, Bulletin avis et recommandations, N° 3, Mai 2003, p 17

Chapitre I : autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales

3. L'incidence des règles fiscales sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des états financiers

Il n'est pas possible de terminer la préparation des états financiers en ignorant la réglementation fiscale, car c'est la raison directe de la création des documents comptables, ou parce qu'ils marquent partiellement son contenu. Toutefois, le respect des règles fiscales ne doit pas remettre en cause les deux caractéristiques fondamentales des états financiers: la régularité et la sincérité.

Avant d'étudier les contraintes qui affectent ces deux concepts, il sera utile de les définir.

- ❖ **La régularité** : Se définit comme étant la conformité aux règles de droit et procédures et à l'ensemble des prescriptions en vigueur édictées par les organismes compétents en la matière⁴³.
- ❖ **La sincérité** : elle consiste en l'application de bonne foi des règles et procédures en fonction de la connaissance que les responsables des comptes doivent normalement avoir de la réalité et de l'importance des opérations, événements et situations⁴⁴. L'appréciation de la qualité des comptes doit être liée au cadre dans lequel évolue l'entreprise est qui est conditionné entre autre par les règles fiscales.

Par ailleurs, les dispositions fiscales relatives à la détermination de l'assiette imposable, la définition même du bénéfice imposable, reposent sur les données de la comptabilité, ce qui suppose une certaine confiance de la part de l'administration fiscale à l'égard des documents comptables. Chaque fois que les agents de l'administration fiscale seraient amenés à rejeter ces documents en refusant de les prendre comme référence pour la reconstitution de l'assiette imposable, elle constituerait une présomption d'irrégularité et de la non-sincérité des documents et comptes de l'entreprise.

À ce stade, l'impact des règles fiscales sur la qualité des états financiers n'a pas été reflété efficacement. En fait, les retraitements des dépenses et des produits par le biais de corrections extracomptables peuvent avoir un impact significatif sur la valeur du résultat net, qui est un indicateur qui mesure les performances de l'entreprise et détermine l'attitude à l'égard de la

⁴³ N. Guedj, « Finance d'entreprise », Organisation, Paris, 2^{ème} Edition, 2000, p 87

⁴⁴ N. Guedj, « Finance d'entreprise », Organisation, Paris, 2^{ème} Edition, 2000, p 87

Chapitre I : autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales

gestion des administrateurs. Cette situation contradictoire rendra les utilisateurs des états financiers curieux de la sincérité et de la régularité des comptes qui leur sont présentés.

L'influence des règles fiscales s'apprécie, en outre, lors de l'application des principes comptables. Ainsi, l'amortissement des biens soumis à dépréciation selon la méthode linéaire⁴⁵, est devenu une règle générale mais la législation fiscale a prévu d'autres méthodes telles que l'amortissement dégressif et progressif ;le recours à ces méthodes entacherait la régularité des comptes qui sont censés établis dans les même normes d'évaluation et de présentation d'une année à l'autre⁴⁶.

En ce qui concerne les provisions, la loi fiscale ne permet pas de déductions sauf si elles réunissent certaines conditions de formes et de fonds. Cette restriction imposée par la législation fiscale a une incidence sur le principe de prudence qui ne se trouve pas respecté du fait de la négligence par les chefs d'entreprises des principes comptables et de l'application sous conditions des règles fiscales.

Dans le même ordre d'idées, le défaut de constitution d'une provision pour dépréciation d'une créance douteuse due à une méconnaissance de la part des responsables des comptes de l'entreprise de la situation financière du débiteur, constitue un cas de non-sincérité des comptes.

Ainsi, l'absence de constitution de provisions jugées nécessaires, pourrait être à l'origine d'une présentation de bilan inexacte et de distribution, éventuelle, de dividendes fictifs.

Toute fois, la qualité des comptes doit être recherchée au-delà des deux caractères de sincérité et de la régularité que ces documents doivent incarner.

En effet, ces deux notions ne reflètent pas nécessairement la réalité de l'entreprise, elles méritent d'être complétées par la notion d'image fidèle.

Ce concept vise à consacrer dans les états financiers une approche plus réaliste du patrimoine, du résultat et de la situation financière de l'entreprise autrement dit, les comptes

⁴⁵ CF. Article 147-1 du CID

⁴⁶ CF. Article 717 du Code de Commerce

Chapitre I : autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales

sociaux doivent donner une image de l'entreprise la plus proche possible de sa réalité économique⁴⁷. Par exemple, cette notion de réalité peut être saisie comme suit:

Le montant de l'actif net dégagé par le bilan d'une entreprise est réel et donc vérifiable et l'image du patrimoine donnée par le bilan est alors fidèle lorsque la valeur réelle " ou vénale " de cet actif est égale au moins à ce montant.

Ceci nécessite une mise à jour des valeurs de l'actif pour tenir compte de l'inflation et des variations des prix, cet objectif peut être atteint, du moins en partie par la réévaluation libre des postes de bilan, technique n'est pas encore consacrée par la législation fiscale en vigueur.

La pratique de l'amortissement dégressif⁴⁸ est une autre manifestation de l'effet positif des règles fiscales sur la qualité de l'information contenu dans les états financiers.

En effet, cette méthode d'amortissement est plus réaliste que l'amortissement linéaire, puisque la dépréciation d'un matériel est plus importante les premières années que les autres années d'exploitation. Par contre, l'amortissement progressif est aussi une méthode plus opérationnelle puisqu'elle est autorisée fiscalement⁴⁹. Ainsi, on peut conclure que l'application des règles fiscales peut conduire à des cas d'irrégularité et même à mettre en cause la sincérité des comptes annuels. Mais dans un contexte évolutif de la comptabilité, les documents financiers doivent refléter la réalité juridique et économique de l'entreprise. Les dérogations éventuelles aux règles comptables imposées par les prescriptions légales ainsi que leurs incidences chiffrées doivent être normalement mentionnées dans une annexe qui doit contenir toutes les données améliorant ainsi la compréhension du contenu des états financiers.

En effet, l'adoption d'une solution conforme aux règles comptables expose l'entreprise à un redressement à l'occasion d'un contrôle fiscal si les deux analyses sont divergentes. Ce redressement s'accompagne en générale d'indemnités de retard, voir de pénalités fiscales.

La procédure de la mention expresse permet d'éviter, en cas de redressement ultérieur, que les droits mis à la charge de l'entreprise soient majorés des intérêts de retard.

⁴⁷ O. Grassi et A. Lemercier, « Comptabilité approfondie et révision », Gualino, Paris, 2001, p 21

⁴⁸ CF. Article 174-2 du CID

⁴⁹ CF. Article 174-3 du CID

Chapitre I : autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales

Cette procédure consiste à attribuer l'attention de l'administration fiscale sur la position retenue par l'entreprise, c'est à dire les choix qu'elle a effectués lorsque plusieurs solutions s'offraient à elle du fait de la divergence des analyses comptables et fiscales.

Conclusion

Dans ce chapitre on a essayé de traiter la dépendance, l'autonomie et les points de entre les règles comptables et les règles fiscales.

La fiscalité se base sur les règles élaborées par la comptabilité qui, de son côté, est influencée par des considérations ou contraintes fiscales. En effet, si les principes comptables ont pour finalité de présenter des comptes reflétant l'image fidèle des performances, de la situation financière et du patrimoine de l'entreprise, les règles fiscales ont pour objectif évident de se procurer des recettes en vue d'assurer la couverture des besoins de l'Etat et sont souvent considérées comme instrument de politique économique.

C'est justement cette divergence dans les objectifs respectifs de ces deux disciplines qui est à l'origine de la confrontation permanente entre elles et des efforts déployés partout dans le monde pour assurer à chacune d'elles son autonomie.

Chapitre II

La détermination comptable et fiscale du résultat de l'exercice

Chapitre II : la détermination comptable et fiscal du résultat de l'exercice

Chapitre II : la détermination comptable et fiscal du résultat de l'exercice

En principe, les entreprises sont tenues de déterminer leurs résultats annuels (profits et pertes) conformément aux normes comptables. Dans ce cas, un résultat comptable est généré. Ensuite, afin de calculer l'impôt à payer sur le résultat comptable (bien sûr dans le cas des bénéfiques), la loi fiscale est appliquée pour calculer le résultat fiscal.

La comptabilité doit être tenue avec régularité et sincérité. Les enregistrements comptables des opérations effectuées par l'entreprise ont pour objet d'obtenir une synthèse permettant de calculer les résultats réels atteints.

Dans la première section, nous aborderons les notions et approches de calcul du résultat comptable à l'aide de deux méthodes : par le bilan et par le compte de résultat.

La deuxième section fera l'objet des différentes régularisations qui correspondent aux travaux de fin d'exercice avant la clôture des comptes.

Enfin, après le calcul, le résultat sera accompagné de la taxe correspondante, puis il sera attribué ou distribué en fonction des différents emplois déterminés par les partenaires, ce qu'on va intituler dans la troisième section.

Section 01 : les différentes notions et méthodes de calcul du résultat comptable

Dans la plupart des opérations qu'elle effectue, l'entreprise est amenée à constater l'apparition d'une charge ou d'un produit. Les charges et les produits comprennent toutes les opérations d'exploitation ou hors exploitation qui affectent la situation nette de l'entreprise. Ces opérations sont réalisées en l'aggravant (compte de charges) ou en l'enrichissant (compte de produits). La comparaison entre les charges totales et les produits totaux enregistrés par l'entreprise dans un cycle économique déterminera le résultat.

1. Notion du résultat selon les différentes approches

L'information comptable et financière joue un rôle essentiel dans la vie de l'entreprise et sa relation avec l'environnement. Il s'agit d'un véritable outil pour prédire les performances futures de l'entreprise. Les résultats sont essentiels à ce processus de prévision.

Chapitre II : la détermination comptable et fiscal du résultat de l'exercice

Cependant, la notion de résultats diffère selon les différentes approches, c'est pourquoi nous définirons le terme en termes d'approches comptables, économiques, financières et fiscales.

1.1. L'approche comptable

Le plan comptable général définit le résultat non seulement comme la différence entre les charges et produits d'un exercice, mais aussi comme la variation des capitaux propres entre le début et la fin de l'exercice (sauf pour tout apport ou retrait en capital). En plus de cette méthode comptable, les résultats intéressent divers partenaires commerciaux, tels que :

- Actionnaires en termes de dividendes,
- Les salariés au titre de la participation au résultat.

Il fait également l'objet d'une attention particulière de la part de l'administration fiscale qui prélève une partie de tout résultat fiscalement bénéficiaire au titre de l'impôt sur les sociétés.

1.2. L'approche économique

Selon la méthode économique, le résultat est la contribution réelle de l'entreprise à l'économie nationale, qui correspond à la valeur ajoutée générée, qui permet la rémunération de tous les facteurs de production. La somme de la valeur ajoutée est égale au produit intérieur brut.

1.3. L'approche financière

Le concept de résultats financiers utilisé en finance d'entreprise se situe quelque part entre les deux méthodes ci-dessus.

La principale différence entre les méthodes comptables et financières est la façon dont l'amortissement et les réserves sont gérés. Pour les comptables et les fiscalistes, ces dépenses peuvent être déduites de l'assiette fiscale, les financiers quant à eux n'ignorent pas cet aspect fiscal, mais préfèrent un autre aspect, celui d'encaissement et de décaissement.

1.4. L'approche fiscale

Selon la logique du processus commercial, les bénéfices comptables correspondent rarement aux bénéfices fiscaux, car les entreprises ont tendance à déduire les dépenses liées à

Chapitre II : la détermination comptable et fiscal du résultat de l'exercice

leurs activités, et parfois même de les gonfler pour minimiser le bénéfice qui servira l'assiette à l'impôt sur les sociétés.

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 fiscales¹. En d'autres termes, le résultat fiscal est le résultat comptable ajusté. Par conséquent, certaines dépenses seront récupérées et d'autres produits seront déduits.

2. Méthodes de calcul du résultat comptable

Le calcul des résultats comptables peut être effectué selon l'une des deux méthodes, à savoir la méthode du bilan ou la méthode du compte de résultat. Le bilan et le compte de résultat sont deux tableaux complémentaires: le bilan reflète les actifs de l'entreprise à un moment donné, et le compte de résultat reflète les activités au cours d'une période donnée.

2.1. La méthode de bilan

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

Mais comme le confirme **Jean FOURASTIE**, « pour comprendre ce qui est le bilan, il est nécessaire de savoir qu'il est le résultat de deux activités profondément différentes, la comptabilité et l'inventaire. Pour obtenir un bilan à partir de la comptabilité, il faut en effet effectuer une série d'opérations qui dépassent la comptabilité et que l'on appelle l'inventaire. Elle enregistre, elle classe et elle additionne. L'inventaire est de nature économique. Il est un effort pour contrôler la comptabilité, c'est-à-dire de reconnaître si elle donne des résultats qui ne sont pas en trop grand désaccord avec la réalité économique. Il faut donc donner au bilan une définition prudente. Il ne faut pas être inexact en voulant être bien précis, 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 »³.

¹ **F.Latreyte**, « finance d'entreprise », Economica, Paris, 1984, p 210.

² **LEAURIN. Y.**, « Comptabilité de l'entreprise (Tome1) », 2ème édition, Sirey, 1992, p 18.

³ **FOURASTIE. J.**, « la comptabilité que sais-je ? », édition Puf, paris, 1990, P 108.

Chapitre II : la détermination comptable et fiscal du résultat de l'exercice

Le bilan est un état financier qui synthétise à un moment donné ce que l'entreprise possède, appelé l'actif (terrains, immeubles, etc.) et ses ressources, appelées le passif (capital, réserves, crédits, etc.). Le bilan est l'un des documents composant les états financiers.

Les éléments inclus dans le bilan sont les actifs, les passifs et les capitaux propres. Ces différents éléments sont définis dans le cadre conceptuel de la comptabilité financière ainsi :

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

- ✓ La partie de gauche, appelée **Actif**.
- ✓ La partie de droite, appelée **passif**.

L'actif est constitué par les ressources économiques obtenues ou contrôlées par l'entreprise, à la suite d'événements ou de transactions passés, à même d'engendrer des avantages économiques futurs au bénéfice de l'entreprise ayant un potentiel de générer directement ou indirectement des flux positifs de liquidité ou d'équivalent de liquidité ou de réduire la sortie de fonds⁴.

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.

➤ **Les éléments d'actif :**

- ✓ Les immobilisations corporelles;
- ✓ Les immobilisations incorporelles;
- ✓ Les amortissements;
- ✓ Les participations;
- ✓ Les actifs financiers;
- ✓ Les stocks;
- ✓ Les actifs d'impôt (en distinguant les impôts différés);
- ✓ Les clients, les autres débiteurs et autres actifs assimilés (charges constatées d'avances);
- ✓ La trésorerie positive et équivalence de trésorerie positive (disponibilités et assimilées).

⁴ <http://www.procomptable.com>

Chapitre II : la détermination comptable et fiscal du résultat de l'exercice

➤ Les éléments du passif :

- ✓ Les capitaux propre avant distribution décidé ou proposé après la date de
- ✓ Clôture en distingue le capital émis (dans le cas de sociétés), les réserves, le
- ✓ Résultat net de l'exercice et les autres éléments.
- ✓ Les passifs non courants portants intérêts ;
- ✓ Les fournisseurs et autres créditeurs ;
- ✓ Les passifs d'impôt (en distingue les impôts différés)
- ✓ Les provisions pour charge et passifs assimilés (produits constatés d'avances) ;
- ✓ La trésorerie négative et équivalente de trésoreries (la trésorerie du passif).

Deux bilans sont établis chaque année; un bilan d'ouverture et un bilan de clôture.

À la fin de l'exercice, si les actifs sont supérieurs au passif, les activités de la société peuvent produire un résultat "profit"; si les actifs sont inférieurs au passif, les activités de la société peuvent entraîner une perte de résultat lorsque l'actif inférieur au passif.

L'évaluation de l'état des actifs est présentée en actifs nets. Ce dernier est égal à l'actif réel moins le passif exigible, c'est-à-dire les fonds propres.

Le résultat d'un exercice peut être calculé par comparaison du fonds propres au début de 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. 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. À l'inverse, 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.

Cette définition rejoint, avec des termes différents, celle donnée par **le Code des impôts directs** :

«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

Chapitre II : la détermination comptable et fiscal du résultat de l'exercice

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»⁵.

2.2. La méthode du TCR

Le résultat de l'entreprise (bénéfice ou perte) dépend d'une part de l'exploitation normale, d'autre part dépend d'événements plus ou moins inattendus. Il mesure la performance globale et l'efficacité de l'entreprise aux niveaux commercial, industriel et financier. Il constitue les ressources supplémentaires que l'entreprise a créées au cours de l'exercice. Si une perte se produit, cela représente la destruction des ressources.

La détermination du résultat d'après le TCR Consiste en premier lieu en la comparaison des produits et des charges⁶. Le TCR est un tableau utilisant seulement les comptes de gestion du SCF qui sont les classes 6 : charges, 7 : produits.

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 bénéficière. 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 SCF 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.

Le TCR donc suit le cheminement des 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:** elle est la résultante de la différence entre la production vendue, stockée ou investie et l'ensemble des consommations utilisées pour mettre en œuvre cette production.

⁵ CF. article 140 alinéas 2 du CID.

⁶ M.Z. Khafrabi, **Techniques comptables**, Berti, Alger, 5^{ème} Edition, 2002, P: 27.

Chapitre II : la détermination comptable et fiscal du résultat de l'exercice

- **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 égal 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 différences arithmétique entre le montant de l'ensemble des produits et charges d'exploitation et hors exploitation⁷. Il est net lorsqu'il tient compte de l'impôt sur les bénéfices⁸. Celui-ci est la synthèse des résultats précédents, engendrés par l'activité de l'entreprise durant les exercices antérieurs. Il est égal au montant figurant au bilan avant toute affectation à un poste de réserve ou de distribution de dividendes⁹.

Le TCR 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.

Section 02 : travaux et régularisations de fin d'exercice et clôture des comptes

Les travaux de fin d'exercice consistent à procéder aux différentes opérations dites de clôture pour permettre l'arrêt de la comptabilité de l'exercice et l'établissement des tableaux de synthèse (bilan, tableau des comptes de résultats et les tableaux annexes) donc la détermination du résultat comptable.

1. L'inventaire extracomptable des éléments du patrimoine et les opérations de régularisation

En comptabilité, l'inventaire nécessite des travaux comptables (analyse, correction et ajustement) et des travaux extracomptables (inventaire physique). Du point de vue de la gestion courante de l'entreprise, en plus de son caractère légal et obligatoire, l'inventaire physique offre également la meilleure garantie de sécurité pour la protection du patrimoine et la fiabilité des comptes¹⁰. Les inventaires physiques portent sur :

⁷ Le résultat brut de l'exploitation intéresse beaucoup plus, l'administration fiscale, car c'est lui qui est prise comme base de l'assiette de l'IBS.

⁸ Le montant leur revenant après affectation ou distribution au prorata de leurs apports.

⁹ M. Di Martino, **Guide financier de la petite et moyenne entreprise**, Organisation, Paris, 1993, P: 30.

¹⁰ <http://www.procomptable.com>

Chapitre II : la détermination comptable et fiscal du résultat de l'exercice

- ✓ Les stocks : valeurs d'exploitation.
- ✓ Les immobilisations.
- ✓ Les valeurs disponibles (caisse, effets à recevoir, chèques en caisse et titres en portefeuille).
- ✓ Les divers stocks (fournitures de bureau).

Après l'établissement de l'inventaire physique il y a lieu d'apporter les régularisations nécessaires pour le calcul du résultat comptable

1.1. L'inventaire des immobilisations

Cet inventaire revêt une grande importance, bien qu'en réalité il soit très souvent négligé par les entreprises. Le contrôle de l'existence effective et de l'état physique des éléments amortissables corporels est pourtant nécessaire pour assurer l'enregistrement des cessions, des éventuelles provisions ou des mises au rebut des biens immobilisés¹¹.

Le contrôle physique des immobilisations corporelles peut être réalisé suivant des procédures comptables à celle mises en place pour le contrôle des stocks. L'inventaire physique sera réalisé par comparaison avec le fichier des existants (fiche des immobilisations, cahier d'immobilisation).

La base amortissable des immobilisations est le coût de l'actif, ou tout autre montant substitué au coût, diminué de sa valeur résiduelle, tant dit que l'amortissement est la répartition systématique du montant amortissable de l'actif pendant sa durée d'utilité, et en raison de l'émergence de SCF, La détermination de la base d'amortissement a changé car certains concepts sont apparues, à savoir¹² :

- ✓ **La valeur résiduelle** : est le montant estimé qu'une entité s'attend à obtenir pour un actif, après déduction des coûts de sortie attendus, à la fin de sa durée d'utilité.
- ✓ **La durée d'utilité** : est soit la période pendant laquelle l'entité s'attend à utiliser un actif, soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entité s'attend à obtenir de l'actif.

¹¹ M. Hinard. A. Christine et M. Chenevier, **Comptabilité et fiscalité**, PUF, Paris, 1988, p: 334.

¹² OBERT Robert, « Pratique des normes IFRS » : comparaison avec les règles française et US GAAP, 3eme éd, édition DUNOD, Paris 2006, P 252.

Chapitre II : la détermination comptable et fiscal du résultat de l'exercice

- ✓ **La valeur recouvrable** : est la valeur la plus élevée entre le prix de vente net de l'actif et sa valeur d'utilité.
- ✓ **La valeur d'utilité** : est la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs estimés de l'utilisation continue d'un actif de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité ou qu'elle prévoit d'encourir lors du règlement d'un passif.
- ✓ **La valeur du marché** : cette valeur est déterminée sur la base d'une estimation d'un expert, généralement effectuée par des évaluateurs professionnels qualifiés.
- ✓ **La valeur vénale** : est le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché.

Un amortissement ou une provision est généralement constituée pour enregistrer une dépréciation certaine ou extraordinaire, aussi, une réévaluation des investissements est prévue pour parer à l'inflation.

→ Comptabilisations des amortissements

A la fin de chaque exercice, les amortissements des immobilisations sont portés au crédit des comptes **28 "Amortissement des immobilisations"**. Ces comptes sont subdivisés selon le même niveau de détail que les comptes principaux (**20 et 21**) sur lesquels ils portent.

En contrepartie, les dotations aux amortissements sont enregistrées en charge au débit des comptes **681 dotations aux amortissements**. Les immobilisations incorporelles sont amorties sur la base de leur durée d'utilité.

681		Dotation aux amortissements, provision, et perte de valeur-actifs non courant	Xxx	
	28	Amortissement des immobilisations		Xxx

→ Constatation de la dépréciation

Lors de la constatation de perte de valeur, c'est-à-dire la valeur recouvrable (la valeur la plus élevée entre la valeur vénale et la valeur d'utilité) inférieure à la valeur nette comptable le **compte 29** et crédité par le débit des comptes de dotation (d'exploitation, financières ou exceptionnelles) concernés "**C/681**".

Chapitre II : la détermination comptable et fiscal du résultat de l'exercice

681	29	Dotation aux amortissements, provision, et perte de valeur-actifs non courant Pertes de valeur sur immobilisations	Xxx	Xxx
-----	----	---	-----	-----

→ Reprise sur dépréciation

Le compte de perte de valeur est réajusté à la fin de chaque exercice par :

- Le débit des comptes de dotation correspondants, lorsque le montant de la perte de valeur est augmenté ;
- Le crédit d'un **compte 78** (de même niveau que celui utilisé pour la dotation), lorsque le montant de la perte de valeur est diminué ou annulé (perte de valeur devenue, en tout ou partie, sans objet) ;

29	781	Pertes de valeur sur immobilisations Dotation aux amortissements, provision, et perte de valeur-actifs non courant	Xxx	Xxx
----	-----	---	-----	-----

1.2. L'inventaire des stocks

L'objectif de l'inventaire physique des stocks est de garantir l'authenticité des actifs enregistrés par l'entreprise et de mettre à jour l'inventaire permanent afin d'apporter les corrections comptables nécessaires.

L'inventaire physique des stocks consiste à recenser de manière détaillée tous les produits, matériaux et fournitures, produits semi-finis, produits et travaux en cours, les produits finis de l'entreprise et les stocks à l'extérieur détenus par l'entreprise à la clôture de l'exercice.

La valeur de l'inventaire doit être basée sur le coût d'achat plutôt que sur le prix de vente, et les frais divers doivent être inclus dans le prix d'achat des marchandises ou des matières premières, les frais d'emballage du transport, les douanes, l'assurance..., etc.

Chapitre II : la détermination comptable et fiscal du résultat de l'exercice

Lors de la réalisation de l'inventaire, le coût des stocks doit être évalué. Si les activités de l'entreprise sont purement commerciales, il s'agit de déterminer les coûts d'achat. Si l'activité est liée à la production, le coût de production doit être déterminé

Il existe principalement deux méthodes :

a. Le Coût unitaire moyen pondéré (CUMP)

À la fin de l'exercice comptable, le CUMP est calculé en divisant la valeur du stock initial, majorée du montant des entrées de l'exercice, minorée du montant sorties par la quantité du stock initial, majorée des entrées et minorée des sorties.

Pour résumer, $CUMP = \frac{Valeur\ Stock\ Initial + Valeur\ des\ Entrées - Valeur\ des\ Sorties}{Quantités\ Stock\ Initial + Quantités\ Entrées - Quantités\ Sorties}$.

La valorisation du stock global est donc addition, pour chaque objet, du produit suivant : **quantité comptable x CUMP**.

b. Premier entré premier sortie "FIFO"

La méthode FIFO est généralement la méthode la plus utilisée dans les petites entreprises car elle est très facile à appliquer. Il commence par une simple constatation: les quantités vendues sont celles qui sont arrivées les premières dans les stocks de l'entreprise. La logique est d'ordre chronologique.

Toutefois, l'entreprise doit effectuer une valorisation des existants en fin d'exercice selon les techniques suivantes :

✓ L'inventaire intermittent

À la fin de l'exercice, l'inventaire physique doit être effectué au moins une fois par an. Cette obligation est prescrite par le Code de Commerce. Une fois que les quantités ont été comptées, il convient de les valoriser.

Un stock est valorisé comme suit : **quantité x coût d'acquisition** (ou coût de production).

✓ L'inventaire permanent

L'inventaire permanent comprend le suivi en temps réel de chaque entrée et sortie de stock. De nombreux logiciels ou progiciels de gestion intégrés facilitent cette tâche.

Chapitre II : la détermination comptable et fiscal du résultat de l'exercice

→ Régularisation des stocks

La régularisation des stocks ajuste la "consommation " de l'exercice, car il constate les achats et ajuste ces stocks en fin d'exercice.

✓ Enregistrement des approvisionnements et marchandises consommés :

En fin de période après analyse, les écarts éventuels entre le stock physique évalué de façon extra comptable et le stock figurant au débit des **comptes de stocks 30, 31, 32** sont enregistrés afin de porter le montant de ces derniers à la valeur constatée dans l'inventaire physique. Les écarts justifiés sont considérés comme normaux et sont constatés en contrepartie du **compte 60** ; les autres écarts sont enregistrés aux **compte 657 "charges exceptionnelles de gestion courante"** ou **757 "produits exceptionnels sur opération de gestion"**.

▪ Les écarts justifiés

30		Stocks de marchandises	Xxx	
	60	Achat consommés		Xxx

▪ L'écart non justifié : « Charges exceptionnelles »

657		Charges exceptionnelles de gestion courante	Xxx	
	30	Stocks de marchandises		Xxx

▪ L'écart non justifié : « Produits exceptionnels »

30		Stocks de marchandises	Xxx	
	757	Produits exceptionnels sur opérations de gestion		Xxx

Chapitre II : la détermination comptable et fiscal du résultat de l'exercice

✓ Enregistrement des produits fabriqués ou en cours de fabrication :

En fin de période et après analyse, les écarts éventuels entre le stock physique évalué de façon extracomptable et le stock figurant au débit **des comptes de stocks 33,34 ou 35** en comptabilité, sont enregistrés afin de porter le montant de ces derniers à la valeur constatée dans l'inventaire physique. Ces bonis et mali d'inventaire sont généralement enregistrés également en **comptes de 72 "productions stockées ou déstockées"**.

✓ Les stocks mis en dépôt ou en consignation ou qui sont en voie d'acheminement :

Font l'objet d'une comptabilisation dans un **compte 37 stocks à l'extérieur**, jusqu'à réception dans les magasins de l'entité ou jusqu'au dénouement de l'opération (en cas de dépôt-vente). En fin de période, si ce compte n'est pas soldé, un état détaillé des stocks correspondants est établi par l'entité.

→ Constatation de la dépréciation du stock

La comptabilisation de la dépréciation des stocks et /ou des en-cours est effectuée de la manière suivante :

1. On débite le compte **68173 « dotations à la dépréciation des stocks et en-cours »**.
2. Et on crédite le compte **39 « provisions pour dépréciation des stocks et en-cours »**.

Lorsque la provision pour dépréciation des stocks n'a plus d'objet ou lorsqu'elle doit être diminuée, il convient de procéder à la comptabilisation suivante :

1. On crédite le compte **78173 « reprise sur provision pour dépréciations des stocks et en-cours »**.
2. Et on débite le compte **39 « provisions pour dépréciations des stocks et en-cours »**.

1.3. Provisions pour dépréciation des créances

Les créances comprennent l'ensemble des droits acquis par l'entreprise par suite de ses relations avec les tiers. Ce poste est également important et l'entreprise doit à chaque fin d'exercice examiner toutes ses créances client pour apprécier avec précision la situation financière de chaque client. La partie des créances qu'elle risque de ne pas recouvrer lorsque les clients ont des difficultés de paiement, doit être provisionnée, de même l'entreprise est

Chapitre II : la détermination comptable et fiscal du résultat de l'exercice

tenue de contrôler l'exactitude de la comptabilité par rapport à la réalité. On peut classer les créances en trois catégories :

- Les créances douteuse et litigieuse,
- Les créances irrécouvrables,

1.3.1. Créances douteuse et litigieuses

D'après le **Mémento Pratique Francis Lefebvre Fiscal (B.I.C.)** : « Il s'agit des créances certaines dans leur principe, mais dont le recouvrement (en partie ou en totalité) apparaît incertain, pour des raisons diverses. »

→ **constatation du caractère douteux de la créance :**

« La créance est transférée au **compte 416 – Clients douteux ou litigieux**, pour son montant total, TVA comprise, son recouvrement étant poursuivi pour ce montant total (notamment s'il y a cessation de paiement. »

→ **détermination de la dépréciation :**

« Une dépréciation doit être constatée dès qu'apparaît une perte probable. Le montant de cette dépréciation est à apprécier compte tenu des circonstances et du principe de prudence. »

« Elle est déterminée hors TVA, le risque de perte étant limité au montant hors taxe. »

▪ **Transfert des créances douteuses :**

416		Clients douteux ou litigieux	Xxx	
	411	clients		Xxx

NB : Le transfert des créances en créances douteuses se fait pour le montant TTC.

▪ **Constatation ou augmentation d'une dépréciation :**

68174		Dotations aux dépréciations des créances	Xxx	
	4916	dépréciations des comptes des clients		Xxx

Chapitre II : la détermination comptable et fiscale du résultat de l'exercice

NB : La base de calcul du montant de la dépréciation est le montant hors taxes de la créance.

▪ **Annulation ou réduction d'une dépréciation :**

4916		dépréciations des comptes des clients	Xxx	
	78174	reprises sur dépréciations des créances		Xxx

1.3.2. Créances irrécouvrables

D'après le Mémento Pratique Francis Lefebvre Comptable : « L'irrécouvrabilité d'une créance résulte du caractère définitif de sa perte du fait du débiteur, mais elle peut également naître de la prescription ».

→ **Caractère irrécouvrable de la créance :**

« Il s'agit de cas d'espèces, sa perte pouvant résulter de la disparition du client, du résultat négatif des poursuites engagées ou de l'action d'un contentieux ou simplement de la relance par l'entreprise lorsqu'il s'agit de petites factures ne justifiant pas le coût d'une procédure. »

▪ **Créances courantes ou ordinaires :**

654		Pertes sur créances irrécouvrables	Xxx	
44571		TVA collectée	Xxx	
	411 Ou 416	Clients Clients douteux ou litigieux		Xxx

Chapitre II : la détermination comptable et fiscal du résultat de l'exercice

- Créances irrécouvrables ayant un caractère exceptionnel :

6714		Créances devenues irrécouvrables dans l'exercice	Xxx	
44571		TVA collectée	Xxx	
	411 Ou 416	Clients Clients douteux ou litigieux		Xxx

NB : La TVA a été facturée aux clients puis collectée (compte 44571 Crédit). Mais en raison de l'irrécouvrabilité des créances, cette TVA sur créances impayées pourra être déduite de la TVA due par l'entreprise, à la fin de la période. Le compte de TVA collectée est donc débité du montant de la TVA non encaissable. Les factures justificatives impayées par les clients devront être jointes à la déclaration de TVA.

1.4. Les dettes

Il convient d'établir, à l'aide de l'échéancier, la liste des effets à payer en circulation "Valeurs nominales et échéances"; de même pour les fournisseurs et créiteurs divers, on doit dresser et vérifier les relevés correspondants, sans pour autant omettre les dépenses non encore facturées par les créanciers, qui doivent être comptabilisées aux comptes de dettes intéressées.

1.5. La comptabilisation de la provision pour risques et charges

Les provisions pour risque et charge sont comptabilisées au passif du bilan et sont destinées à enregistrer d'éventuelles dettes, dont le montant ou l'échéance est incertaine. La réalisation de ces risques est encore incertaine et constitue donc une dette qui peut peser lourd sur la société. Ce risque doit exister à la fin de l'exercice comptable. Il doit résulter d'un évènement antérieur créant un engagement vis-à-vis de tiers.

La provision peut être due à une décision interne de l'entreprise :

- ✓ Restructuration,
- ✓ Licenciement,
- ✓ Déménagement

Ou à une décision externe de l'entreprise :

Chapitre II : la détermination comptable et fiscal du résultat de l'exercice

- ✓ Décision de justice,
- ✓ Perte sur contrat à long terme,
- ✓ Perte de change,
- ✓ Dépenses de gros entretiens et grandes révisions...

Les provisions pour risques et charges peuvent être :

- ✓ les provisions pour pensions,
- ✓ les provisions pour litiges,
- ✓ les provisions de charges étalées sur plusieurs exercices...

Si la sortie de ressource est seulement éventuelle, la provision ne sera pas enregistrée. Dans ce cas, l'information doit être saisie dans l'annexe du bilan. La provision est enregistrée si l'estimation de la charge est estimée avec suffisamment de fiabilité.

▪ Constatation de la provision pour risque et charge :

Au 31/12/N, provision pour risque et charge N

68(1,6 ou 7)...		Dotations aux amortissements et provisions	Xxx	
	15...	Provisions pour risques et charges		Xxx

La provision est ajustée au cours des exercices suivants et elle est annulée lorsqu'elle devient sans objet, c'est-à-dire lorsque la perte est certaine. Lors de l'année suivante, la provision doit être réévaluée.

▪ Augmentation de la provision pour risque :

Si le risque évalué est plus élevé, la réserve doit être augmentée. L'enregistrement comptable est effectué pour la différence entre le montant de la provision nouvellement calculée et la provision initiale (et suivante si la provision cours sur plusieurs exercices).

Au 31/12/N+1, Augmentation provision pour risques et charges N+1

Chapitre II : la détermination comptable et fiscal du résultat de l'exercice

68(1,6 ou 7)...		Dotations aux amortissements et provisions	Xxx	
	15...	Provisions pour risques et charges		Xxx

- ✓ **Si le risque est évalué pour un montant inférieur**, la provision peut être soit diminuée. Dans ce cas, il faut passer une écriture de reprise sur provision.
- ✓ **Si le risque est devenue inexistant**, il faut passer une écriture de reprise de provision pour la totalité de la provision constatée.

Au 31/12/N+1, Reprise provision année N+1.

15...		Provisions pour risques et charges	Xxx	
	78...	Reprise provisions		Xxx

1.6. Régularisation des comptes de gestion

Afin de respecter le principe d'indépendance, ou d'autonomie ou de spécialisation des exercices comptables et pour évaluer leur résultat respectif, il est indispensable d'affecter à chacun d'eux, les charges et les produits qui s'y rattachent et uniquement ceux-ci.

Le calcul du résultat comptable de l'exercice en cours de clôture ne prend en compte que les produits et charges qui correspondent effectivement aux activités de l'entreprise au cours de cet exercice.

L'enregistrement des opérations dans les comptes de charges et de produits doit être justifié par un document de base. Cependant, il arrive de constater un décalage dans le temps entre la date de réalisation d'une opération de charge ou de produit et la date de réception ou d'émission du document justificatif et donc d'enregistrement en comptabilité.

Chapitre II : la détermination comptable et fiscal du résultat de l'exercice

1.6.1. Charges constatées d'avance

Des charges enregistrées à la fin de l'exercice correspondent à des consommations ultérieures du prochain exercice. Ce sont des charges constatées ou comptabilisées d'avance. Par conséquent, elles doivent être déduites des charges comptabilisées au cours de cet exercice, pour être imputées à l'exercice suivant.

Principe de l'écriture de régularisation en fin d'exercice :

486		Charges constatées d'avance	Xxx	
	6.	Charges par nature (diminution)		Xxx

1.6.2. Produits constatés d'avance

L'exclusion des produits comptabilisés au cours de l'exercice sur la base des pièces comptables, mais qui concernent l'exercice ou les exercices suivants

Principe de l'écriture de régularisation à la fin de l'exercice :

7.		Produits par nature (diminution)	Xxx	
	487	Produits constatés d'avance		Xxx

1.6.3. Charges à payer

Certaines consommations de l'exercice n'ont pas été comptabilisées car les factures ne sont pas parvenues des fournisseurs avant la date de fin de l'exercice. Elles doivent donc être évaluées et ajoutées aux charges de l'exercice. Il s'agit donc de charges à payer.

Principe de l'écriture de régularisation :

Chapitre II : la détermination comptable et fiscal du résultat de l'exercice

6.		Charges par nature (augmentation)	Xxx	
	4.8.	...charges à payer		Xxx

1.6.4. Produits à recevoir

Certains produits imputables à l'exercice n'ont pas été comptabilisés car les factures doivent être établies et adressées aux clients. Il s'agit de produits à recevoir qui doivent donc être ajoutés aux autres produits de l'exercice.

Principe de l'écriture de régularisation :

4.8...		Produits à recevoir	Xxx	
	7.	...produits par nature (augmentation)		Xxx

2. Clôture des comptes et établissement des états financiers

Une fois les travaux de fin d'exercice terminés, on peut passer à la clôture des comptes, et établir ainsi le compte de résultat, le bilan et l'annexe. Les travaux de fin d'exercice ont modifié les soldes de certains comptes et peuvent faire apparaître de nouveaux comptes, il est donc nécessaire de recalculer les soldes de certains comptes, et d'établir une nouvelle balance. Etablissons cette balance en distinguant clairement les comptes de bilan et les comptes de charges et produits.

La construction des états financiers nécessite en premier lieu l'arrêt des comptes à partir de la dernière balance obtenue "**Balance après inventaire**" dans cette balance, le total des soldes débiteurs des comptes de bilan indiquent ce dont l'entreprise dispose "**Actif**" et celui des soldes créditeurs, ce qu'elle doit au propriétaire individuel ou aux associés et aux tiers "**passif**" donne le résultat qui doit être égale à celui qui ressort du compte "**12 résultat de l'exercice**", puis les écritures de reclassement, qui permettent de solder les comptes de

Chapitre II : la détermination comptable et fiscal du résultat de l'exercice

gestion " **classe 6 et 7** ", ainsi que les comptes de résultats, par virements successifs qui aboutissent au compte " **12 résultat de l'exercice** ". De même, les soldes de chaque compte de bilan permettent d'établir le bilan.

Après regroupement des comptes, la comptabilité de l'exercice est donc terminée, il ne reste plus qu'à présenter d'une manière optimale les états de synthèse " **Le bilan, le tableau des comptes de résultats, les annexes** ".

2.1. Le bilan

Est un tableau de synthèse de base qui donne une image de la situation financière de l'entreprise pendant une période et présente trois éléments principaux :

L'actif : ressources économiques contrôlées par l'entreprise dont elle attend des avantages économiques futurs, ou simplement ce que l'entreprise possède

Le passif : obligation de faire ou de payer, qui représente une valeur négative pour l'entreprise, ou ce que l'entreprise doit payer

Les capitaux propres : valeur nette de l'entreprise qui résulte de la différence entre actif et passif.

2.2. Le compte de résultat

Il s'agit d'un document comptable qui exprime la performance économique d'une entreprise sur une période donnée en termes de pertes ou de gains. Il fournit des informations sur les recettes et les dépenses d'entreprise, puis indique si elle a réalisé s'agit une perte ou un bénéfice au cours de l'exercice comptable.

C'est la différence entre les produits, qui sont des opérations qui augmentent la richesse de l'entreprise, et les charges qui sont la consommation de ressources qui appauvrit l'entreprise.

Analysé sur plusieurs périodes, le compte de résultat fournit des informations utiles sur la dynamique de l'entreprise et sa capacité à générer du profit ainsi que sur son positionnement par rapport à ses concurrents.

Chapitre II : la détermination comptable et fiscal du résultat de l'exercice

2.3. Le tableau de flux de trésorerie

Détaille et explique la variation de la trésorerie au cours de tout l'exercice comptable. Il s'agit des entrées et sorties de fond de l'entreprise pour le payement des dettes et l'achat des produits dont elle a besoin.

Les flux sont classés en trois catégories :

- ✓ *Les flux liés à l'activité opérationnelle de l'entreprise* : Ils définissent la variation des liquidités détenues par l'entreprise liée à son activité principale.
- ✓ *Les flux liés aux activités d'investissement* : Ils représentent l'ensemble des dépenses et revenus associés aux acquisitions et cessions d'immobilisation.
- ✓ *Les flux liés aux activités de financement* : Ils concernent principalement les augmentations et réductions de capital, le paiement de dividendes aux actionnaires et l'obtention ou le remboursement d'emprunts financiers.

2.4. L'état des variations des capitaux propres

Indique l'ensemble des transactions qui affectent le total des fonds propres d'une entreprise au cours d'un exercice comptable. Il permet d'identifier la richesse créée et/ou potentielle disponible pour les actionnaires.

2.5. Les annexes

Ils s'agissent des documents obligatoires ou importants destiné à clarifier la lecture du bilan et du compte de résultat et à fournir des informations qualitatives utiles, mais les états financiers manquent de ces informations, notamment les pratiques et normes comptables sur lesquelles les états financiers sont établis ,les provisions, les fonds de pensions, les activités abandonnées, les règlements de litiges, les sorties d'immobilisations corporelles, le montant de dividendes proposés ou déterminés, etc. Et toute autre information pertinente susceptible d'affecter l'entreprise.

Aucun état financier à lui seul ne donne une image complète de l'entreprise. Ils sont tous liés. Les variations d'actifs et de passifs générées au bilan correspondent aux charges et produits figurant au compte de résultat qui déterminent le résultat de l'entreprise, Le flux de trésorerie fournit plus d'informations sur les actifs courants inscrits au bilan. . De plus, les

Chapitre II : la détermination comptable et fiscale du résultat de l'exercice

états financiers sont une source d'information très précieuse pour les investisseurs et les bailleurs de fonds pour la prise de décisions économiques.

Après la clôture des comptes de bilan en fin d'exercice, on procède à la réouverture de ces mêmes comptes, dès le début de l'exercice suivant, dès cette réouverture, les écritures de régularisation sont contre passées puisque ils n'ont qu'un rôle temporaire à jouer, celui de la détermination de la situation du patrimoine en fin d'exercice.

Section 03 : détermination du résultat fiscal et affectation du résultat comptable

1. Détermination du résultat fiscal

Le Code des Impôts directs et taxes assimilées (CIDTA) définit le résultat imposable comme suit :

✓ La définition relative au compte de résultat :

sous réserve des dispositions des **articles 172 et 173**, 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 quelconques de l'actif soit en cours soit en fin d'exploitation ». ¹³

✓ La définition relative au bilan :

le bénéfice net « est constitué par la différence entre la valeur 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 supplément d'apport et augmenté des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associé ». ¹⁴

Le résultat fiscal est calculé à partir d'une base qui n'est pas le résultat comptable proprement dit, mais le résultat qui découle lui-même du résultat comptable. La différence résulte des rectifications dites « extracomptables », qui permettent le passage de l'un à l'autre, avec réintégration de certaines charges et déduction de certains produits.

¹³ Article 140-1 du code des impôts directs et taxes assimilées, 2019.

¹⁴ Article 140-2 du code des impôts directs et taxes assimilées, 2019.

Chapitre II : la détermination comptable et fiscal du résultat de l'exercice

1.1. Les traitements extracomptables

1.1.1 Traitement des différentes charges déductibles

A. Les charges décaissables

Par définition, la charge décaissables est une charge du compte de résultat, et plus particulièrement les comptes de la classe 6 «charges» qui occasionne une sortie d'argent. Par conséquent, le flux de trésorerie qu'elle génère réduira le flux de trésorerie de l'entreprise, qui peut impliquer des fournisseurs, des salariés, des organismes sociaux, des organismes fiscaux, des partenaires, des institutions bancaires, etc.

Parmi ces charges on peut distinguer :

✓ Les achats

L'achat déductible fait référence à l'achat de l'année en cours. Le montant déductible est égal au prix d'achat majoré des frais accessoires (transport, assurance, dédouanement, etc.) et peut être réduit en raison de remises accordées par le fournisseur.

✓ Les charges du personnel

Les rémunérations (salaires, appointements, prime divers, avantage en nature, etc.), ainsi que les charges sociales correspondantes, versés aux personnels salarié sont normalement déductibles à condition qu'elles correspondent à un travail effectif et que leurs montant ne soit pas excessif par rapport au service rendu.

Parmi ces charges on trouve :

a) Les charges relatives au personnel salarié

- Les salaires, gratifications les participations au chiffre d'affaire ou aux bénéfices s'ils se présentent comme un complément du salaire, le supplément familiale ;
- Les frais de congé payé ;
- Les indemnités de licenciement ;
- Les avantages en nature (frais de nourriture, de logement, mise à disposition de véhicule, d'ordinateurs, etc.).

Chapitre II : la détermination comptable et fiscal du résultat de l'exercice

b) Les rémunérations de l'exploitant

On ne peut pas parler de salaire pour l'exploitant individuel. Ce dernier ne peut pas être à la fois employeur et salarié c'est-à-dire dans une entreprise n'ayant pas de personnalité morale, elle ne peut pas établir le contrat de travail avec l'exploitant.

L'exploitant individuel va prélever sa rémunération sur les bénéfices réalisés et sa rémunération ne sera pas déductible.

c) La rémunération du conjoint

Conformément à l'article 168 du code des impôts directs et taxes assimilés, Le salaire du conjoint de l'exploitant d'une entreprise individuelle, d'un associé ou de tout détenteur de parts sociales dans une société, servi au titre de sa participation effective et exclusive à l'exercice de la profession, n'est déductible du bénéfice imposable qu'à concurrence de la rémunération servie à un agent ayant la même qualification professionnelle ou occupant un même poste de travail et sous réserve du versement des cotisations prévues pour les allocations familiales et autres prélèvements sociaux en vigueur. En tout état de cause, l'abattement précité ne saurait être inférieur au salaire national minimum garanti.

d) Les rémunérations des autres membres de la famille

Les rémunérations versées aux membres de la famille ainsi que les charges sociales attachées à ces rémunérations sont déductibles.

✓ Les charges financières

Les charges financières sont constatées en comptabilité dans la période au cours de laquelle elles sont encourues. Fiscalement, elles sont également admises en déduction dans les mêmes conditions sauf lorsqu'elles sont relatives à des emprunts contractés hors d'Algérie, cette disposition s'applique aux intérêts et agios ainsi qu'à tout autre frais financier.

✓ Impôts et taxes

Les impôts liés aux opérations sont en principe déductibles, à l'exception de ceux spécifiquement exclus par la loi. Les impôts qui se rapportent à l'exploitation sont en principe déductibles, à l'exception de ceux expressément exclus par une disposition légale. La déductibilité des principaux impôts dans l'entreprise individuelle est indiquée comme suit :

Chapitre II : la détermination comptable et fiscal du résultat de l'exercice

a) Impôts déductibles :

- Les droits d'enregistrements et de timbre
- La taxe sur l'activité professionnelle
- Les taxes foncières relative aux immeubles figurant à l'actif de l'entreprise ces impôts sont déduits de l'exercice au cours duquel ils sont mis en recouvrement ou sont exigibles.

b) Impôts non déductibles

- Impôt sur le revenu global
- La taxe d'apprentissage
- L'impôt sur le bénéfice des sociétés
- La taxe d'habitation (elles présentent un caractère personnel)
- Les pénalités d'assiettes (intérêt de retard, majorations, amendes sanctionnant les omissions, les retards, les insuffisances, les inexactitudes dans les déclarations fiscales) et les pénalités de recouvrements (intérêts de retard, majorations sanctionnant les retards dans le paiement des impôts).

✓ Les frais de location

Le loyer des locaux, équipements, véhicules et meubles loués par l'entreprise peut être déduit tant qu'il ne dépasse pas la norme. Le dépôt de garantie est le montant payé par le locataire au bailleur, et ne constitue pas une charge pour la société locataire. Ce montant est en effet destiné à être restitué au locataire à l'issue du bail, et le dépôt de garantie ne deviendra une charge déductible pour le locataire que lorsque le bailleur le conservera (par exemple, suite à des dégâts causés par le locataire).

✓ Les frais de recherche et de développement

Conformément à l'article 171 du CIDTA, Sont déductibles du revenu ou du bénéfice imposable, jusqu'à concurrence de dix pour cent (10%) du montant de ce revenu ou bénéfice, dans la limite d'un plafond de cent millions de dinars (100.000.000 DA), les dépenses

Chapitre II : la détermination comptable et fiscale du résultat de l'exercice

engagées dans le cadre de la recherche développement au sein de l'entreprise, à condition que le montant admis en déduction soit réinvesti dans le cadre de cette recherche.

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

Les activités de recherche développement en entreprise sont définies par un arrêté conjoint du ministre chargé des finances et du ministre chargé de la recherche scientifique.

✓ Dépenses relatives aux investissements

Sont déductibles seulement, les dépenses relatives aux investissements affectés directement à l'exploitation. En principe les logements de fonctions, à l'exception des logements d'astreints, qui eux ne sont pas considérés comme étant affectés directement à l'exploitation, par conséquent, les charges afférentes ne sont pas admises en déduction. En réalité, ces charges constituent un avantage en nature octroyé au personnel de l'entreprise.

✓ Cadeaux, dons et frais de publicité

Pour se faire connaître, développer ses relation publique, l'entreprise peut engager des frais de publicité sur différentes supports, distribuer des cadeaux publicitaire, et pour les plus importants d'entre elles, faire des dons ; en vertu des règles générales de déduction, ces charges ne peuvent être admises en déduction à l'exception :¹⁵

- Les cadeaux publicitaires ne doivent pas dépasser la valeur de **500 DA** l'unité en toutes taxes comprises ;
- les dons à l'exception de ceux consentis en espèces ou en nature au profit des établissements et associations à vocation humanitaire, lorsqu'ils ne dépassent pas un montant annuel d'un million de dinar **1.000.000 DA**;
- les frais de publicité sont déductibles.

¹⁵ Article 169-1 du code des impôts et taxes assimilés, page 59.

Chapitre II : la détermination comptable et fiscal du résultat de l'exercice

✓ Sponsoring et parrainage

Conformément à l'article 169-2 du code des impôts directes et taxes assimilés, les sommes consacrées au sponsoring, patronage et parrainage des activités sportives et de la promotion des initiatives des jeunes sont admises en déduction pour la détermination du bénéfice fiscal, sous réserve d'être dûment justifiées à hauteur de **10% du chiffre d'affaires** de l'exercice des personnes morales et/ou physiques et dans la limite d'un plafond de trente millions de dinars (**30.000.000 DA**).¹⁶

✓ Taxe pour les véhicules de luxes

Elle a été instauré par l'article 26 de la loi de finance complémentaire pour 2010 et elle a été réaménagé à la faveur de la loi de finance pour 2018 notamment dans son article 60, cette taxe est de **350 000 DA** pour les véhicules dont la valeur varie entre **3 500 000 DA et 6 000 000 DA** si le véhicule est acquis en toute propriété. si le véhicule est seulement loué pour une période cumulé de **trois mois** ou plus cette taxe passe à **250 000 DA** et puis pour les véhicules dont la durée de vie est **inférieur à 05 ans** et la valeur d'acquisition est supérieur à **6 000 000 DA** cette taxe passe à **600 000 DA** lorsque le véhicule est acquis en toutes propriété, et **500 000 DA** lorsque le véhicule est loué pour une période cumulé de **03 mois ou plus**. Cette taxe-là n'est pas déductible, il faut la réintégrer.

B. Les charges non décaissables

✓ Les amortissements

L'amortissement est la constatations comptable de la perte de valeur des immobilisations dépréciant avec le temps et l'usage. Le but est de maintenir la valeur des immobilisations en dessous du coût historique.

Les amortissements sont déductibles dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou de profession (amortissements normaux) ou accordés à l'entreprise dans le cadre d'incitations fiscales (amortissements dégressifs ou dérogatoires).

Pour être déductible les charges d'amortissement doivent remplir les conditions suivant :

¹⁶ Article 169-2 du code des impôts directes et taxes assimilés, page 60.

Chapitre II : la détermination comptable et fiscal du résultat de l'exercice

- Les amortissements réellement effectués dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation prévus par voie réglementaire, et conformément aux dispositions de **l'article 174**.
- Les biens acquis à titre gratuit sont inscrits à l'actif pour leur valeur vénale.
- Toutefois, la base de calcul des annuités d'amortissement déductibles est limitée pour ce qui est des véhicules de tourisme à une valeur d'acquisition unitaire de **1.000.000 DA**.
- La base d'amortissement des immobilisations ouvrant droit à déduction de la T.V.A et servant à une activité admise à la T.V.A est calculée sur le prix d'achat ou de revient hors T.V.A.
- Celle des immobilisations servant à une activité non assujettie à la T.V.A est calculée T.V.A comprise.

L'amortissement des immobilisations est calculé suivant le système linéaire. Toutefois, les contribuables peuvent, dans les conditions fixées par **l'article 174 paragraphes 2 et 3**, pratiquer l'amortissement dégressif ou l'amortissement progressif. Dans le cadre de contrat de crédit-bail, l'amortissement est calculé sur une période égale à la durée du contrat de crédit-bail.¹⁷ Dans certains cas, le droit fiscal n'admet pas l'amortissement de certains biens nous pouvons citer :

- Selon l'article **141-1** de CID, les véhicules de tourisme sont amortissables qu'à concurrence de **1 000 000 DA**;
- Les éléments de faible valeur dont le montant hors taxe n'excède pas **30.000 DA** peuvent être constatés comme charge déductible de l'exercice de leur attachement.

✓ Les provisions

Les provisions constatent les dépréciations subies par les éléments d'actif autres que les immobilisations ainsi que les charges et les pertes probables, Le terme provisions est réservé au passif.

¹⁷ L'article 174-2 du code des impôts directs et taxes assimilés.
L'article 174-3 du code des impôts directs et taxes assimilés.

Chapitre II : la détermination comptable et fiscale du résultat de l'exercice

Mais toutes les provisions ne sont pas déductibles fiscalement sauf, les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précises et que des événements en cours rendent probables, à condition qu'elles aient été constatées dans les écritures de l'exercice.¹⁸ Plusieurs conditions sont exigées pour que les provisions soient déductibles fiscalement. Nous pouvons distinguer que :¹⁹

- les provisions doivent être comptabilisées car si une entreprise n'a pas comptabilisé une provision, celle-ci se trouvera dans l'impossibilité de déduire cette provision du résultat imposable au cours de cet exercice ;
- les provisions doivent figurer sur le tableau correspondant à la déclaration annuelle des résultats
- relevé des provisions constituées au cours de l'exercice.
- à la différence des amortissements, les provisions, ne sont pas obligatoires. Il est tout à fait admis de constater les pertes subies au moment où elles se réalisent effectivement sans avoir constitué des provisions au préalable, néanmoins, ceci ne doit pas conduire à négliger la constitution des provisions.
- la provision constituée doit être probable, car une fois la charge ou la perte provisionnée est devenue certaine dans son principe et déterminée dans son montant, celle-ci devra être comptabilisée directement en utilisant le compte de charge ou de perte qui lui convient ;
- la provision ne peut être constituée pour une charge future normale.

✓ Charges payées en espèces

Conformément à l'article 10 de la loi de finance 2018, rectifié et complété par l'article 169 du CIDTA : « Ne sont pas déductibles les charges payées en espèces pour un montant qui dépasse 300 000 DA ».

1.1.2 Traitement des différents produits

Le bénéfice imposable est déterminé d'après le résultat des opérations de toute nature, réalisées au cours de la période considérée. En conséquence, les produits à retenir doivent comprendre non seulement les ventes de marchandises, la production vendue et les prestations

¹⁸ Article 141-5 du code des impôts directs et taxes assimilées

¹⁹ Idem.

Chapitre II : la détermination comptable et fiscale du résultat de l'exercice

fournies, mais également tous les produits accessoires à l'exploitation ou exceptionnels.²⁰ Il résulte également de cette définition générale du bénéfice imposable que les subventions et les plus-values doivent, dans la détermination du bénéfice imposable, être prises en considération. Toutefois, sous certaines conditions examinées ci-après, ces produits peuvent être exclus temporairement ou définitivement du bénéfice imposable.

Sur le plan comptable on distingue trois catégories de produits :

A. Les produits d'exploitation

✓ Les ventes de marchandises et produits vendues

Compte tenu des règles fiscales et comptables, les ventes de marchandises et produits sont enregistrées sur la base des facturations car elles correspondent à la date de livraison, date à laquelle le prix convenu est enregistré parmi les produits d'exploitation de l'entreprise. Cependant, il existe des différences entre la livraison et la facturation, il est donc nécessaire de procéder à une régularisation et ne tenir compte que de la date de livraison. Lors de la vente de marchandises ou de produits, nous devons également déduire du chiffre d'affaires imposable les rabais, les remises ou les ristournes accordées.

✓ La production stockée

La production stockée correspond à la variation globale des stocks, de produits finis et des encours de productions de biens et de services d'une entreprise.

La production stockée se calcule en reprenant le montant des stocks encours de biens et de services constatés à la fin de l'exercice et en déduisant les montant de ces postes constatés au début de l'exercice. Bien que les stocks ne traduisent pas une recette, ils sont pris en considération pour la détermination du bénéfice d'exploitation, car leurs évolution reflète un enrichissement ou un appauvrissement de l'entreprise.²¹ Elle est assimilée à un produit d'exploitation lorsque son solde est créditeur.

²⁰ COLLET Martin, « droit fiscal », édition Thémis, Paris 2007, P363.

²¹ COLLET Martin, « droit fiscal », édition Thémis, Paris 2007, P363.

Chapitre II : la détermination comptable et fiscal du résultat de l'exercice

✓ Les redevances de concession

Ces produits sont enregistrés dans le compte **75** et à des fins fiscales, le système des plus-values doit être suivi. Cela signifie qu'ils sont imposés différemment du résultat de l'activité. Il convient donc de procéder à une déduction extracomptable de ces produits.

✓ Les subventions de fonctionnements

Ces subventions ne doivent pas être confondues avec des subventions d'équipement, les subventions de fonctionnement étant généralement versées par les autorités pour compenser la baisse du chiffre d'affaires de l'entreprise. Comme elles viennent augmenter les produits au titre d'une année donnée, il est normal qu'elles soient imposables l'année où elles sont versées. Ces subventions accordées par l'État, les collectivités locales ou des tiers pour compenser les faibles recettes devraient être imposées dans les résultats de cet exercice.

✓ Les immeubles affectés à l'exploitation

Les revenus tirés de ces immeubles sont imposables avec le résultat de l'entreprise.

✓ Les immeubles figurants au bilan de l'entreprise

Les revenus tirés de ces immeubles sont imposables dans la catégorie des BIC si l'immeuble est affecté à l'habitation de l'exploitation, sa valeur locative est imposable dans la catégorie des BIC.

B. Les produits financiers

✓ Les revenus des titres

Qu'il s'agisse des titres de participations, titres immobilisés ou de valeurs mobilières, les revenus des titres ne peuvent pas figurer dans le résultat fiscal. En effet, les dividendes et autres intérêts perçus grâce à la possession de ces actifs sont fiscalement imposables dans la catégorie des revenus mobiliers.

C'est donc les personnes physiques, propriétaire de l'entreprise qui doit déclarer ces montants. Dans le cas où ces sommes figurent dans le résultat comptable, il convient donc de les déduire de façon extracomptable.

Chapitre II : la détermination comptable et fiscal du résultat de l'exercice

✓ Les produits nets sur cession de valeur mobilière de placement

Les gains issus des cessions de valeurs mobilières de placement bénéficient dans la plupart des cas du régime spécifique des plus values (à l'exception des cessions réalisées dans le cadre des sociétés soumises à l'IBS).

Les plus values de cession des titres de placements qui relève du régime d'imposition des plus values doivent être déduites pour la détermination des bénéfices industriels et commerciaux imposable.

C. Les produits exceptionnels

✓ Les subventions d'équilibre et d'équipement

a) Les subventions d'équipements

Les subventions d'esquisse sont accordées en fonction des résultats, par l'Etat les collectivités locales ou des tiers, sont imposable dans les résultats de l'exercice.

b) Les subventions d'équilibre

Les subventions d'équipement sont accordés par l'Etat, les collectivités publiques et des organismes publics. Cette aide à l'investissement pour l'entreprise est affectée à un équipement déterminé. Elle est imposée au titre de l'exercice au cours duquel elle a été attribuée (sauf option de l'entreprise pour l'étalement). Les modalités d'imposition dépendent directement des modalités de la reprise de la subvention.

Les subventions affectées au financement des immobilisations décomposées, sont rapportées résultat imposable sur la durée moyenne pondéré d'amortissement fiscal de ces composants et de la structure par rapport à la valeur totale du bien.

✓ Les produits de cession d'éléments d'actifs

Ceux-ci relèvent du régime des plus values. Ces produits font donc l'objet d'une déduction extracomptable.

a) Les plus-values de cession

La plus-value est un profit résultant de la cession d'investissement. Elle est déterminée par la différence entre le produit de cession « C/792 » et la valeur nette comptable VNC de ce bien « C/692 ». En vertu de l'article 172-1 du CID, les plus-values provenant de la cession

Chapitre II : la détermination comptable et fiscal du résultat de l'exercice

de biens faisant partie de l'actif immobilisé sont imposées différemment, selon qu'elles sont à cours terme ou à long terme en application de l'article 173.

D'après l'article 173-1 du CID, Le montant des plus-values provenant de la cession partielle ou totale des éléments de l'actif immobilisé dans le cadre d'une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole ou dans l'exercice d'une activité professionnelle, à rattacher au bénéfice imposable, est déterminé en fonction de la nature des plus-values telles que définies à l'article précédent :

- s'il s'agit de plus-values à court terme, leur montant est compté dans le bénéfice imposable, pour **70 %**;
- s'il s'agit de plus-values à long terme, leur montant est compté, pour **35 %**.

b) Les plus values exonérées

La législation fiscale a exempté certaines plus-values qui répondent à des conditions bien précises et ce pour des considérations économiques. Il s'agit en l'occurrence des plus résultants d'une réévaluation. La réévaluation est l'opération qui rapproche la valeur comptable des actifs d'une entreprise de la valeur réelle ou de marché pour corriger au moins partiellement les effets de l'érosion monétaire ou de l'inflation.

✓ **Les déficits antérieurs**

En cas de déficit subi pendant un exercice, ce déficit est considéré comme charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice. Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté successivement sur les exercices suivants jusqu'au quatrième exercice qui suit l'exercice déficitaire.²²

✓ **Impôt différé**

L'IAS 12 traite de la comptabilisation de l'impôt sur le résultat. Les impôts sur le résultat incluent tous les impôts nationaux et étrangers due sur la base des bénéfices imposables. Les impôts sur le résultat incluent aussi les impôts tels que les retenues à la source qui sont payables par une filiale, une entreprise associé ou une coentreprise sur ses distributions de dividende à l'entité présentant les états financiers.

²² Article 147 du CIDTA, p 52.

Chapitre II : la détermination comptable et fiscale du résultat de l'exercice

1.2. La liasse fiscale

La liasse fiscale correspond à la déclaration du résultat que l'entreprise doit produire et transmettre à son service des impôts. Elle comprend une série de déclarations et de documents annexes afin que l'administration puisse déterminer le résultat imposable de l'entreprise et le montant de son impôt à payer. La liasse fiscale est obligatoire pour toutes les entreprises sauf Les auto-entrepreneurs et doit obligatoirement parvenir par une voie dématérialisée.

1.2.1. Les charges à réintégrer :

Les réintégrations à appliquer, d'une manière extracomptable, sur le bénéfice net sont comme suit :

- ✓ Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation ;
- ✓ Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles ;
- ✓ Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles ;
- ✓ Frais de réception non déductibles ;
- ✓ Cotisations et dons non déductibles ;
- ✓ Impôts et taxes non déductibles ;
- ✓ Provisions non déductibles ;
- ✓ Amortissements non déductibles ;
- ✓ Quote-part des frais de recherche développement non déductibles ;
- ✓ Amortissement non déductibles liés aux opérations de crédit-bail (preneur)²³ ;
- ✓ Loyers hors produits financiers (bailleur)²⁴ ;
- ✓ Impôts sur les bénéfices des sociétés (impôt exigible sur le résultat+ impôt différé) ;
- ✓ Pertes de valeurs non déductibles ;
- ✓ Amendes et pénalités ;

1.2.2. Les produits à déduire

- ✓ Plus-values sur cession d'éléments d'actifs immobilisés²⁵ ;

²³ Article 27 de la loi de finance complémentaire 2018.

²⁴ Idem.

²⁵ Article 173 du code des impôts directs et taxes assimilés.

Chapitre II : la détermination comptable et fiscal du résultat de l'exercice

- ✓ Les produits et les plus-values de cession des actions et titres assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse ;
- ✓ Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés²⁶ ;
- ✓ Amortissements liés aux opérations de crédit-bail (Bailleur);²⁷
- ✓ Loyers hors charges financières (Preneur);²⁸
- ✓ Complément d'amortissements.

2. Imposition et affectation du résultat comptable

Une fois le résultat comptable est arrêté, les comptes sont clôturés et les états financiers sont établis, l'entreprise calcule l'impôt correspondant sur le bénéfice imposable réalisé par son activité, pour déterminer enfin de compte, le résultat net à distribuer ou à affecter.

2.1. Imposition du bénéfice

La part qui revient à l'Etat n'est pas calculée sur la base du résultat comptable de l'entreprise, mais calculée sur la base de son résultat financier. Nous avons souligné qu'il existe des différences entre les règles comptables et fiscales. Ces différences rendent la détermination du résultat fiscal obligatoire. Pour toutes les sociétés soumises au régime de bénéfice réel, ce résultat fiscal est déterminé en fonction du résultat comptable qui oblige le contribuable à effectuer deux types de corrections, réintégration et déduction suivant 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.

Le bénéfice de l'entreprise individuelle constitue l'un des éléments du revenu global de l'exploitant. Ce revenu global est déclaré par l'exploitant et sert de base au calcul de l'impôt sur le revenu global "IRG" qu'il doit supporter seul. . 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 bénéfice est réalisé par une société, l'imposition relève du régime des sociétés de personnes ou de celui des sociétés de capitaux.

²⁶ Article 147 bis, du code des impôts et taxes assimilées

²⁷ Article 27 de la loi de finance complémentaire 2018.

²⁸ Idem.

Chapitre II : la détermination comptable et fiscal du résultat de l'exercice

S'agissant des entreprises soumises au régime des sociétés de personnes "SNC...", on applique le régime de la transparence fiscale²⁹.

Ces sociétés déterminent et déclarent leurs bénéfices imposables. En revanche, l'imposition de ce résultat est effectuée au nom de chaque associé, pour sa part dans le bénéfice fiscal de l'entreprise. Le résultat comptable affiché par une entreprise soumise au régime fiscal des sociétés de personnes est donc exprimé avant impôt, comme dans une entreprise individuelle.

Au contraire, dans le cadre des sociétés de capitaux " SARL, SPA ...", le résultat est déclaré et imposé à l'IBS au nom de la société, contribuable à part entière, la société est elle-même redevable de l'impôt et devra l'enregistrer en qualité de charge. En conséquence, le bilan d'une société de capitaux fera toujours apparaître un résultat comptable après impôt³⁰. L'impôt sur les bénéfices des sociétés est calculé au taux de **19%, 23% ET 26%** ³¹ **selon l'activité de l'entreprise.**

Il donne lieu au versement de trois (03) acomptes provisionnels calculés par rapport au résultat fiscal de l'exercice précédent. La déclaration de résultat est déposée au service des impôts dans les **3 mois** suivants la clôture d'un exercice. Il est alors procédé à la liquidation du solde de l'impôt.

L'imposition définitive à liquider est calculée en multipliant le bénéfice imposable par le taux admis par le droit commun. L'IBS est une charge qui est comptabilisée à la date du dernier jour de l'exercice. Le bénéfice au bilan sera donc un bénéfice après impôt, tiré à partir du TCR.

2.2. l'affectation du résultat

Après la clôture des comptes de l'exercice précédent, le résultat de l'entreprise peut être affecté différemment. Cette affectation est décidée dans le cadre de l'assemblée générale annuelle appelée à se réunir dans les 6 mois suivant la clôture. La décision intervient après l'approbation des comptes de l'exercice écoulé.

Une proposition d'affectation du résultat est soumise à l'assemblée votant alors une résolution selon les règles applicables à une assemblée générale ordinaire.

²⁹ A. Burlaud, Comptabilité et droit comptable, Dalloz, Paris, 1998, p: 339.

³⁰ Idem p : 340.

³¹ CF. Article 150 du CID.

Chapitre II : la détermination comptable et fiscal du résultat de l'exercice

Les procédures sont différentes selon que la société a réalisé des bénéfices ou subi des pertes.

2.2.1. Affectation des bénéfices

Les associés ou les actionnaires peuvent affecter les bénéfices de différentes manières. Leur choix dépend principalement de leurs objectifs. Leur décision peut ainsi être orientée par la volonté soit :

- ✓ d'assurer l'autofinancement de la société ou d'anticiper les éventuelles pertes futures via la création de réserves ;
- ✓ de se voir verser individuellement une partie de ces bénéfices.

A. Les réserves

Une partie des bénéfices peut être laissée à la disposition de l'entreprise en affectant ces sommes à un ou plusieurs comptes de réserves. Dans le cadre de la répartition des résultats, il existe deux types de mises en réserves qui s'imposent aux partenaires ou aux actionnaires:

- **Les réserves légales** : le code de commerce impose aux SARL et aux sociétés par actions d'affecter au moins **5 %** du bénéfice de l'exercice diminué le cas échéant des pertes antérieures. Cette obligation prend fin lorsque cette réserve atteint **10 %** du capital social ;
- **Les réserves statutaires** : peuvent également prévoir une réserve obligatoire en plus de la réserve légale.

En pratique, les statuts ne prévoient que rarement une réserve obligatoire mais optent plutôt pour une formule plus souple octroyant aux associés ou aux actionnaires le pouvoir de décider eux-mêmes, selon les cas, d'affecter une partie des bénéfices à un ou plusieurs comptes de réserves facultatives. Ces mesures peuvent être mises en œuvre en vue d'éliminer toute perte future ou faire l'objet d'une distribution ultérieure en faveur des associés ou des actionnaires

B. Le report à nouveau

Les associés ou actionnaires peuvent également décider de ne pas affecter directement une partie des bénéfices, mais de reporter la décision d'affectation à une future assemblée générale (qui peut être la prochaine assemblée annuelle ou toute assemblée ordinaire

Chapitre II : la détermination comptable et fiscal du résultat de l'exercice

→ La distribution des bénéfices

Après avoir affecté certaines sommes aux comptes de réserves, les bénéfices restant peuvent être distribués sous la forme de revenus versés aux associés ou aux actionnaires et appelés « dividendes ».

Ceux-ci sont calculés à partir du bénéfice distribuable auquel s'ajoute, le cas échéant, les sommes ayant été mises antérieurement en réserves en vue de leur distribution.

Le Code de commerce prévoit qu'il appartient à l'assemblée générale de déterminer la part des bénéfices attribuée aux associés. C'est donc à l'AG qu'il incombe de fixer le montant des dividendes. Cette distribution ne peut intervenir qu'après l'approbation des comptes annuels et la constatation de l'existence de sommes distribuables. Les versements sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés si l'associé ou l'actionnaire est une personne morale soumise à l'IS.

Il est à noter que la loi permet la distribution d'acomptes sur dividendes avant l'approbation des comptes. Ce versement peut avoir lieu avant ou après la clôture de l'exercice, en une ou plusieurs fois.

2.2.2. Affectation des pertes

Lorsque le résultat est une perte, plusieurs options d'affectation doivent être envisagées.

a) Imputer ces pertes sur les réserves

Comme mentionné précédemment, les bénéfices peuvent être affectés dans des comptes de réserves. En cas de pertes, il est donc possible d'imputer ces dernières sur les réserves antérieurement constituées, y compris sur le montant de la réserve légale.

b) Reporter les pertes

Tout comme les possibilités qui leur sont offertes en cas de bénéfices, les associés ou actionnaires peuvent décider d'affecter les pertes de l'exercice dans un compte pour les reporter. Cette affectation ne permet pas de les soustraire du bilan. Le compte ainsi créé sera alors soldé en raison d'éventuels versements des futurs bénéfices effectués par l'entreprise.

c) Perte de la moitié du capital

Il convient de noter que dans la plupart des sociétés commerciales (SARL, SA, SAS et SCA), une procédure particulière doit être adoptée lorsque les comptes sociaux fait apparaître des pertes qui rendent le montant des capitaux propres inférieur à la moitié du capital social. En particulier, dans les quatre derniers mois suivant la date d'approbation des comptes, la possibilité de dissolution de la société doit être négociée avec les partenaires ou actionnaires.

Chapitre II : la détermination comptable et fiscal du résultat de l'exercice

Conclusion

La comptabilité et la fiscalité sont intimement liées, le profit de départ du résultat fiscal est le résultat comptable qui subit des rectifications afin de tenir compte de certaines divergences entre la réglementation comptable et la réglementation fiscale ainsi le résultat comptable est différent du résultat fiscal en raison des décalages qui peuvent exister entre l'enregistrement comptable d'un produit et son imposition.

Une fois le résultat de l'exercice déterminé, il est mis en instance d'affectation selon plusieurs méthodes qu'on a citées dans ce chapitre.

Chapitre III

Le passage du résultat comptable au résultat fiscal

Chapitre III : le passage du résultat comptable au résultat fiscal

Ce chapitre nous aidera à mieux illustrer la partie théorique. Il sera consacré au traitement extracomptable du résultat comptable de la l'ETB/TCE. A cet effet, nous avons effectué un stage pratique au sein de **l'entreprise travaux bâtiments et tout corps d'Etat DIB SALIM**. Notre travail portera en premier lieu sur la présentation de l'entreprise. En second lieu, nous allons effectuer les différentes réintégrations et déductions au résultat comptable de cette entreprise pour aboutir à un résultat fiscal.

Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil ETB/TCE DIB SALIM

Cette section portera essentiellement sur la présentation de l'organisme d'accueil dans lequel on a effectué notre stage pratique.

1. Présentation et activités de l'entreprise

1.1. Présentation et Raison sociale

L'ETB TCE DIB SALIM est une entreprise de travaux bâtiment tout corps d'état créée en fin d'année 2011, sa direction située à cité Aouchiche Bejaia Algérie. la société réalise des chantiers de construction et de rénovation (résidence, immeubles, équipements publics, appartements...etc.) pour des clients publics ou des particuliers.

1.1.1 Activités de l'entreprise

→ Entreprise De Travaux De Bâtiment Tout Corps D'Etat

Construction de toutes sortes de bâtiments à usage professionnel, social et de loisir. Travaux de maçonnerie, de bétonnage, de terrassement et de fondation, plâtrage, revêtement de mur et de sol, pose de carrelage et de faïence et autres travaux liés.

→ Entreprise De Grands Travaux Publics Et Hydrauliques

Réalisation d'ouvrages d'art : barrages, ports, aérodromes, routes, puits, viaducs, digues, creusement de tunnel, etc....Réalisation de grands travaux d'aménagements urbains, Dragage, installation portuaires et constructions similaires.

Chapitre III : le passage du résultat comptable au résultat fiscal

Et principalement :

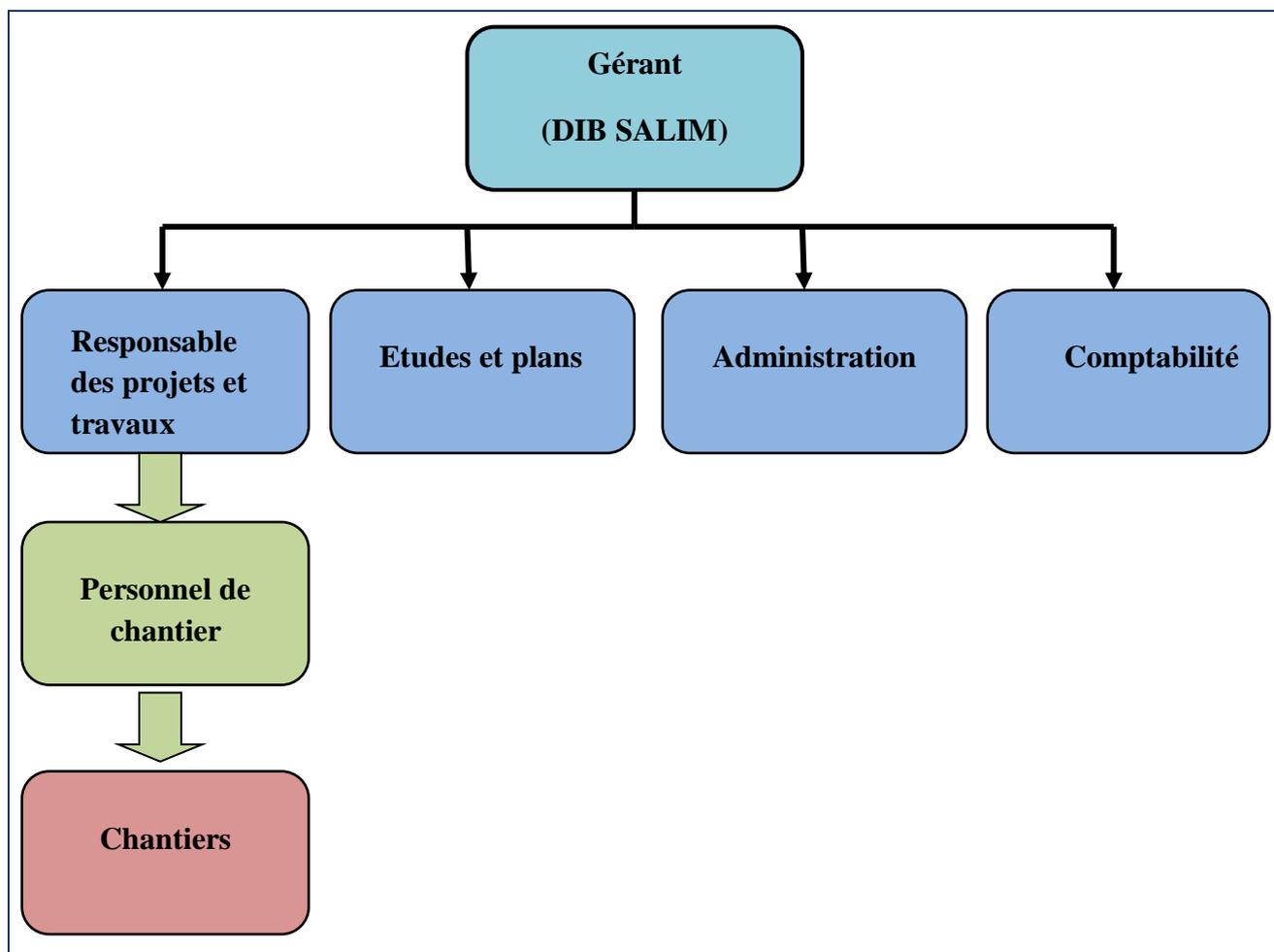
- Préparation et organisation des chantiers ;
- Implantation des ouvrages ;
- Vérifier la conformité des réalisations avec les plans d'exécution (tout corps d'état) ;
- Contrôler la qualité des matériaux utilisés et leur conformité avec le devis descriptif ;
- Contrôler l'avancement du chantier et les dépenses engagées par rapport au budget prévu ;
- Assurer le suivi des travaux et la gestion de la main d'œuvre, du matériel et matériaux ;

1.1.2 Objectifs de l'entreprise

- ✓ Concevoir, développer et réaliser les structures de tout type d'ouvrages ;
- ✓ Répondre aux exigences des normes de conception et réalisation ;
- ✓ Couvrir les besoins de la clientèle en termes de conception et réalisation en tout corps d'état.

Chapitre III : le passage du résultat comptable au résultat fiscal

2. Organigramme de l'entreprise (figure N°01)



Source: Documents interne à l'entreprise

Section 2 : la situation fiscale de l'ETB/TCE DIB SALIM

1. La gestion des déclarations

1.1. Les déclarations mensuelles (G50)

Les déclarations mensuelles de l'ETB/TCE de l'exercice 2019 sont déposées dans les délais (avant le 20 de chaque mois) avec accusé de réception et remise des quittances qui sont identifiées par un numéro qui indique le mois correspondant, la date de paiement et le nom de l'entreprise et le montant de chaque type d'impôt acquitté. Les déclarations mensuelles de l'exercice 2019 sont résumées dans le tableau suivant :

Chapitre III : le passage du résultat comptable au résultat fiscal

Tableau N° 01 : Les déclarations mensuelles de l'exercice 2019

Mois	CA imposable	TVA acquittée	Date de dépôt	Observation
Jan.	–	19 %	19/02/2019	Déposée dans les délais
Fév.	–	19 %	18/03/2019	Déposée dans les délais
Mars	–	19 %	16/04/2019	Déposée dans les délais
Avr.	–	19 %	08/05/2019	Déposée dans les délais
Mai	–	19 %	19/06/2019	Déposée dans les délais
Jui.	–	19 %	16/07/2019	Déposée dans les délais
Juil.	–	19 %	18/08/2019	Déposée dans les délais
Aout	589 000	19 %	19/09/2019	Déposée dans les délais
Sep.	–	19 %	17/10/2019	Déposée dans les délais
Oct.	81 000	19 %	20/11/2019	Déposée dans les délais
Nov.	2 887 915	19 %	22/12/2019	Déposée dans les délais
Déc.	18 111 902	19 %	10/01/2020	Déposée dans les délais
Total	21 669 817	19%	—	—

Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de l'entreprise

D'après le **tableau N°01**, l'ETB/TCE a déposé ses déclarations mensuelles dans les délais avec accusé de réception de l'administration fiscale (avant le 20 de chaque mois). Ce qui confirme la bonne gestion des déclarations mensuelles.

1.2. La gestion des déclarations annuelles

L'ETB/TCE dispose annuellement des documents de synthèse (états financiers tels que le bilan et le TCR). Les déclarations des trois derniers exercices sont résumées dans le tableau suivant :

Chapitre III : le passage du résultat comptable au résultat fiscal

Tableau N° 02 : les déclarations annuelles de l'ETB/TCE

Exercice	CA déclaré	Bénéfice déclaré	Date de dépôt	Observation
2017	9 912 598.00	800 647.00	05/03/2018	Déposée dans les délais
2018	7 406 706.00	1 225 367.00	30/04/2019	Déposée dans les délais
2019	8 030 120.00	1 334 791.00	15/04/2020	Déposée dans les délais

Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de l'entreprise

D'après le **tableau N°02**, l'ETB/TCE a déposé ses déclarations annuelles dans les délais avec accusé de réception de l'administration fiscale (avant le 30 avril de chaque année). Ce qui confirme la bonne gestion des déclarations annuelles.

A. La déclaration des employés (G29)

C'est un document annuel qui comporte des salaires annuels versés aux employés, avec la retenue IRG/salaire. Il est établi à la base de livre de paie et une seul fois par ans à la clôture de chaque exercice comptable.

Tableau N° 03 : Respect de l'obligation de déclarations des employés (G29)

Exercice	Montant versé	G29	Date de dépôt	Observation
2017	1 575 227.60	Déposé	05/03/2018	Déposée dans les délais avec IRG acquitte
2018	1 609 363.07	Déposé	30/04/2019	Déposée dans les délais avec IRG acquitte
2019	1 212 905.25	Déposé	15/04/2020	Déposée dans les délais avec IRG acquitte

Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de l'entreprise

Chapitre III : le passage du résultat comptable au résultat fiscal

D'après le **tableau N°03**, l'ETB/TCE a déposé ses déclarations annuelles des employés (G29) dans les délais avec accusé de réception de l'administration fiscale (avant le 30 avril de chaque année). Ce qui confirme la bonne gestion des déclarations de cette entreprise.

B. L'état fournisseurs

L'Etat fournisseurs est un document obligatoire récapitulant l'ensemble des fournisseurs de l'ETB/TCE avec toutes les informations correspondantes pour identifier ces mêmes fournisseurs qui se résument comme suit :

- Non, prenons ou désignation de l'entreprise.
- NIF
- NIS
- Adresse
- Chiffre d'affaire facturé au cours de l'exercice.
- Montant de la TVA.

Tableau N°04 : Respect de l'obligation de déclaration de l'état fournisseurs

Exercice	Etat fournisseurs	Date de dépôt	
2017	Déposé	05/03/2018	Déposée dans les délais et sans insuffisances
2018	Déposé	30/04/2019	Déposée dans les délais et sans insuffisances
2019	Déposé	15/04/2020	Déposée dans les délais et sans insuffisances

Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de l'entreprise

D'après le **tableau N°04**, l'entreprise a déposé ces états fournisseurs avec accusé réception de l'administration fiscale dans les délais requis par la réglementation (avant 30 avril de chaque exercice). Cela confirme la maîtrise de la gestion des déclarations.

Chapitre III : le passage du résultat comptable au résultat fiscal

2. La gestion des impôts et taxes

2.1 La taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

Tableau N° 05 : Etat récapitulatif de la gestion de la TVA au sein de l'ETB/TCE

Mois	CA déclaré	CA imposable	Taux appliqué	TVA/vente	TVA /déductible	TVA acquittée	Précompte
Jan.	–	–	19%	-	-	–	15 940
Fév.	–	–	19%	–	–	–	15 940
0Mar.	–	–	19%	–	–	–	15 940
Avr.	–	–	19%	–	–	–	15 940
Mai.	–	–	19%	–	179 704	(179 704)	179 704
Jui.	–	–	19%	–	201 870	(201 870)	201 870
Juil.	–	–	19%	–	201 870	(201 870)	201 870
Aou.	589 000	589 000	19%	111 910	201 870	(89 960)	89 960
Sept.	–	–	19%	–	89 960	(89 960)	89 960
Oct.	81 000	81 000	19%	15 390	89 960	(74 570)	74 570
Nov.	2 887 915	2 887 915	19%	548 703	844 557	(295 854)	295 854
Déc.	18 111 902	18 111 902	19%	3 441 261	3 266 196	175 066	00
Total	21 669 817	21 669 817	19%	4 117 264	5 075 987	(1 160 592)	1 160 592

Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de l'entreprise

On constate que l'entreprise a un précompte d'un montant total de **1 160 592 DA** en 2019.

Chapitre III : le passage du résultat comptable au résultat fiscal

2.2. La taxe sur l'activité professionnelle (TAP)

Tableau N° 06 : la gestion de la TAP au sein de l'ETB/TCE

Mois	CA brute	CA exonéré	CA avec réfaction	CA imposable	taux	TAP acquittée
Janvier	–	–	–	–	2%	–
Février	–	–	–	–	2%	–
Mars	–	–	–	–	2%	–
Avril	–	–	–	–	2%	–
Mai	–	–	–	–	2%	–
Juin	–	–	–	–	2%	–
Juillet	–	–	–	–	2%	–
Aout	589 000	–	147 250	441 750	2%	8 835
Septembre	–	–	–	–	2%	–
Octobre	81 000	–	20 250	60 750	2%	1 215
Novembre	2 887 915	–	721 978.75	2 165 936	2%	43 318
Décembre	18 111 902	–	4 527 975.5	13 583 926	2%	271 678
Total	21 669 817	–	5 417 454.25	16 252 362	2%	325 046

Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de l'entreprise

L'ETB/TCE est imposable au taux de **2%** avec une réfaction de 25%. Le montant de la TAP acquittée pour l'exercice 2019 est de **325 046 DA**.

Section 3 : Détermination du résultat comptable et fiscal de l'ETB/TCE

Le résultat fiscal est le montant du résultat de l'entreprise (bénéfice ou perte) utilisé pour calculer ses impôts. Ce résultat est calculé à partir du résultat comptable. Le résultat fiscal est obtenu par la formule suivante :

Résultat fiscal = résultat net comptable +total des réintégrations - total des Déductions - déficits antérieurs à réduire.

Chapitre III : le passage du résultat comptable au résultat fiscal

1. Détermination du résultat comptable

Tableau N°07 : traitement des produits et charges de l'entreprise

Les charges	Montants	Les produits	Montants
Achat de matières premières	10 946 872	Vente de travaux	25 804 788
Sous-traitance générale	10 793 258	Autres produits opérationnels	27
Entretien, réparations et maintenance	176 817		
Primes d'assurances	163 559		
Personnel extérieurs à l'entreprise	37 200		
Autres services	90 756		
Charges de personnel	2 248 764		
Impôts et taxes et versements assimilés	114 434		
Autres charges opérationnelles	17		
Charges financières	7 770		
Total charges	24 579 447	Total produits	25 804 815

Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de l'entreprise

Le résultat comptable = total des produits – total des charges

Le résultat comptable = 25 804 815 DA – 24 579 447 DA

Le résultat comptable = 1 225 368 DA.

Chapitre III : le passage du résultat comptable au résultat fiscal

2. Détermination du résultat fiscal

Le comptable de l'ETB/TCE examine la situation des opérations pouvant donner lieu au retraitement du résultat comptable.

A. Les réintégrations :

▪ Opération N° 01 :

Parmi les constructions, figurent un immeuble mis en service Le 15/05/2013 d'une valeur de **3 600.000 DA**, celui-ci sert de foyer aux employés, Au cours de l'exercice 2019, les charges concernant cet immeuble sont détaillées ci-après :

Tableau N°08 : Détail des charges relatives à l'immeuble

Désignations	Immeuble
Entretien- réparation	120.000 DA
Amortissement	Linéaire sur 25 ans

Source : Document interne à l'entreprise

→ Cet immeuble ne rentre pas dans l'activité ordinaire de l'entité, conformément à **l'article 169-1 du CIDTA** « ne sont pas déductibles pour la détermination du bénéfice net fiscal les dépenses, charges et loyers de toutes natures afférents aux immeubles qui ne sont pas directement affectés à l'exploitation ». Alors, ce montant fait l'objet d'une **réintégration** et les frais d'entretien et réparation qui sont estimés à **120.000DA** doivent être réintégrés dans le tableau de détermination du résultat fiscal.

✓ Traitement de l'opération :

Amortissement annuel = $3\ 600\ 000 / 25 = 144\ 000$ DA

Frais d'entretien = 120 000 DA

Le montant à réintégrer = 264 000 DA

Chapitre III : le passage du résultat comptable au résultat fiscal

▪ Opération N°02 :

Les frais de déplacement comprennent les frais d'un voyage privé du gérant de l'entreprise pour **113 000 DA**. D'autre part, l'entreprise a constaté **108 000 DA** de frais de réception ne concernant pas l'exploitation.

→ Selon l'article n°169-1 du CIDTA, les frais de voyage sont déductibles sans limite à condition qu'ils soient justifiés et liés directement à l'exploitation de l'entreprise, après vérification, le comptable s'est rendu compte que parmi les frais de déplacement, figure les frais d'un voyage privé réglé par la société d'un montant de **113 000 DA** ce montant doit être **réintégré** au résultat.

Les frais de réception d'un montant de **108.000 DA** ne concernant pas l'exploitation sont à **réintégré**.

✓ Traitement de l'opération :

Frais de déplacement = 113 000 DA

Frais de réception = 108 000 DA

Le montant à réintégrer = 221 000 DA

▪ Opération N°03 :

Le poste matériel de transport comporte les véhicules suivants :

Tableau N°09 : Les amortissements des véhicules

Désignation	Date d'acquisition	Prix d'acquisition TTC	Durée d'amortissement	Observations
Véhicule touristique	08/09/2013	1 200 000	5 ans	Amorti en TTC
Véhicule utilitaire	02/02/2016	1 540 000	5 ans	La TVA a été déduite. Amorti en TTC

Source : Document interne à l'entreprise

Chapitre III : le passage du résultat comptable au résultat fiscal

→ Selon l'article 141-3 du CIDTA, « la base de calcul des annuités d'amortissement déductibles est limitée pour ce qui est des véhicules de tourisme à une valeur d'acquisition unitaire de **1 000 000 DA** ».

✓ **Traitement de l'opération :**

Tableau N°10 : Retraitements pour les véhicules de tourisme

Désignation	Prix d'acquisition	Annuité d'amortissement	Charge déductible	Charge a réintégré
Véhicule touristique	1 200 000	(1 200 000/5) 240 000	(1 000 000/5) 200 000	(240 000 – 200 000) 40 000

Source : Fait par nos propres soins à partir du tableau N°09

Pour le véhicule utilitaire acquis en 02/02/2016 pour **1 540 000 DA TTC**, amorti en TTC sur **5 ans**, alors qu'il doit être amorti en hors taxe. En effet Le montant du véhicule hors taxe est égale à **1 316 239,32 DA (1 540 000 / 1,17)** et l'annuité de l'amortissement à déduire est égale à **263 247,8 DA (1 316 239/5)** alors que la société a déduit un montant de **308 000 DA (1 540 000/ 5)**, la différence de **44 753DA (308 000 – 263 247)** doit être **réintégré**.

La charge à réintégrer = 40 000 DA

La différence entre les annuités d'amortissements = 44 753 DA

Le montant à réintégrer = 84 753 DA

▪ **Opération N°04 :**

Le poste 656 "dons et libéralités " représente exclusivement le montant d'un don consenti à une association humanitaire pour le montant de **1 300 000 DA**.

→ conformément aux dispositions de l'article 169-1 du CIDTA « les libéralités et les dons à l'exception de ceux consentis en espèces ou en nature au profit des établissements et associations à vocation humanitaire, lorsqu'ils ne dépassent pas un montant annuel de **1 000 000 DA** », La charge constatée par la société dans le compte 656 " dons et libérations " ne constitue pas une

Chapitre III : le passage du résultat comptable au résultat fiscal

charge à déduire du point de vue fiscal. Dans notre cas, la société a constaté une charge d'une valeur de **1 300 000 DA**. la différence qui est de **300 000 DA** ($1\,300\,000 - 1\,000\,000$) devra être **réintégrée**.

✓ Traitement de l'opération

La différence qui est de **300 000 DA** ($1\,300\,000 - 1\,000\,000$) devra être **réintégrée**.

Le montant à réintégrer = 300 000 DA

▪ Opération N°05 :

Le poste 681 comprend un montant de **175 000 DA** représentant l'amortissement du terrain d'assiette du siège social de la société.

→ La société a constaté dans le compte 681 "Dotation aux amortissements et provisions " un montant de **175 000 DA** qui correspond à l'amortissement d'un terrain d'assiette du siège social de la société. Cette charge ne constitue pas une déduction car les terrains ne sont pas amortissables, donc elle doit la réintégrée dans le calcul du résultat net fiscal.

✓ Traitement de l'opération

Le montant à réintégrer = 175 000 DA

▪ Opération N°06 :

L'entreprise a procédé au règlement d'une facture de maintenance en espèce d'un montant de **176 817.47 DA TTC**.

→ L'entreprise a procédé au règlement d'une facture d'entretien et de maintenance d'une machine en espèce d'un montant de **176 817.47 DA**, ce qui implique une réintégration car il s'agit d'une charge dont le paiement est effectué en espèce.

✓ Traitement de l'opération

Le montant à réintégrer = 176 817.47 DA

Chapitre III : le passage du résultat comptable au résultat fiscal

▪ Opération N°07 :

Le compte 631 « rémunérations de personnel » comprend Un montant de **196 503.23 DA** qui représente la charge à payer au titre du congé en 2019.

→ Une provision constatée dans le compte 631 « rémunération de personnel » comprend un montant de **196 503.23DA** qui représente la charges à payer au titre du congé en 2019, cette charge a été constatée en comptabilité, mais fiscalement elle ne l'est pas encore, donc elle doit être réintégrée dans le calcul du résultat imposable.

✓ Traitement de l'opération

Le montant à réintégrer = 196 503.23 DA

B. Les déductions :

▪ Opération N°01 :

Au cours de l'année 2019, le matériel suivant a été cédé :

Tableau N°11: Détails des matériels cédés

Désignation	Date d'acquisition	Prix d'acquisition HT	Date de cession	Prix de cession	Mode d'amortissement
Bétonnière	17/03/13	788 000	12/06/19	530.000	Amortissement linéaire (5 ans)
Grue à tour	25/09/16	450 000	01/10/19	251.000	Amortissement linéaire (5 ans)

Source : Document interne à l'entreprise

→ La société a dégagé une plus-value de cession provenant de la cession totale de matériel de l'actif immobilisé à rattacher au bénéfice imposable, suivant **l'article 173-1 du CIDTA** « le taux de la plus-value de cession à déduire est déterminé en fonction de la nature des plus-values »,

Chapitre III : le passage du résultat comptable au résultat fiscal

dans ce cas, il s'agit des plus-values à long terme car la durée de vie est supérieure à 3 ans, le taux admis par l'administration fiscale est de **35 %**. Et le taux d'exonération est donc de **65 %**.

✓ **Traitement de l'opération**

Le montant de la plus-value = prix de cession - (prix d'acquisition – cumul des amortissements)

➤ **Bétonnière** : le montant de plus-value = 530 000 DA.

Le montant à déduire du résultat fiscal est de $530\,000 \times 65\% = 344\,500$ DA.

➤ **Grue à tour** : le montant de la plus-value = 71 000 DA.

Le montant à déduire est de $71\,000 \times 65\% = 46\,150$ DA.

Alors déduction de $= 344\,500 + 46\,150 = 390\,650$ DA

Le montant à déduire = 390 650 DA

▪ **Opération N°02 :**

L'entreprise a procédé à la reprise de la provision du congé de 2018 à payer en 2019 d'un montant de **542 000 DA**.

→ L'entreprise a procédé à la reprise de la provision du congé de 2018 à payer en 2019 d'un montant de **542 000 DA**. Donc le montant de cette reprise est à déduire dans le calcul de résultat fiscal.

✓ **Traitement de l'opération**

Le montant à déduire = 542 000 DA

▪ **Opération N°03 :**

L'entreprise a acquis une Benne à Béton le 01/10/15 avec un montant de **1 120 000 DA**, puis elle l'a cédé le 01/09/19 à un montant de **600 000 DA** avec Engagement de réinvestir la plus-value de cession.

Chapitre III : le passage du résultat comptable au résultat fiscal

→ Conformément aux dispositions de l'article 173-2 du CIDTA « les plus-values provenant de la cession en cours d'exploitation des éléments de l'actif immobilisé, ne sont pas comprises dans le bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel elles ont été réalisées, si le contribuable prend l'engagement de réinvestir en immobilisations dans son entreprise avant l'expiration d'un délai de trois (03) ans, à partir de la clôture de cet exercice».

✓ Traitement de l'opération

La plus-value = prix de cession - (prix d'acquisition – cumul des amortissements) = **376 000 DA**

Donc le montant de la plus-value réinvestie doit être **déduit** du résultat fiscal qui est de **376 000 DA**.

Le montant à déduire 376 000 DA

Chapitre III : le passage du résultat comptable au résultat fiscal

Le tableau suivant récapitule les retraitements effectués pour la détermination du résultat fiscal :

Tableau N°12: Les opérations de retraitements

N°	Désignation	réintégrations	Déductions	Observations
01	Charges d'amortissements et frais d'entretien et de réparation	264 000	–	Les charges de cet immeuble ne sont pas liées directement à l'exploitation.
02	Voyage privé de gérant Frais de réception	113 000 108 000	– –	Les frais de Déplacement et de réception sont des charges qui ne sont pas liés directement à l'exploitation.
03	Véhicule touristique Véhicule utilitaire	40 000 44 753	–	Le prix d'acquisition dépasse le seuil fixé fiscalement.
04	Dons et libéralités	300 000	–	Charges non déductibles.
05	Dotations aux amortissements et provisions	175 000	–	les terrains ne sont pas amortissables.
06	Frais d'entretien et de maintenance	176 817.47	–	Paiement effectuée en espèce.
07	Rémunération de personnel : congé a payé	196 503.23	–	Provisions non déductibles.
08	Plus value de cession : <ul style="list-style-type: none"> ▪ Bétonnière ▪ Grue à tour ▪ Benne à biton 	– – –	344 500 46 150 376 000	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Déduction de la plus-value de cession du matériel. ▪ Déduction du montant de la plus –value à réinvestir.
09	Reprise de la provision de congé 2018	–	542 000	Autres déductions
	Total	1 418 073.7	1 308 650	

Source : fait par nos propres soins

Chapitre III : le passage du résultat comptable au résultat fiscal

De ce qui précède, certains produits comptabilisés ne sont pas forcément imposable et certaines charges qui ont été enregistrées en comptabilité doivent être réintégrées dans le résultat imposable, Ainsi que **la première hypothèse est validée.**

Tableau N° 13: Tableau de détermination du résultat fiscal :

I. Résultat net de l'exercice (compte de résultat)	Bénéfice	1 225 368
	Perte	
II. réintégrations :		
Charges des immeubles non affectés à l'exploitation		264 000
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réceptions non déductibles		108 000
Cotisations et dons non déductibles		300 000
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		196 503.23
Amortissements non déductibles		175 000
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (preneur)		
Loyers hors produits financiers (bailleur)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés/ Impôts différés		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations		374 570.47
Total des réintégrations		1 418 073.7
III. Déductions :		
Plus values sur cessions d'actifs immobilisés		766 650
Produits et plus values de cession des actions et titres assimilés		
Les produits et les plus values de cession des actions assimilés		
Amortissements liés au crédit bail (bailleur)		
Loyers hors charges financières		
Autres déductions		542 000
Total des déductions		1 308 650
IV-Déficits antérieurs à déduire (cf. Art147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 20...		
Total des déficits à déduire		
Résultat fiscal (I + II - III-IV)	Bénéfice	1 334 791.7

Chapitre III : le passage du résultat comptable au résultat fiscal

	Perte	
--	-------	--

Source : document interne de l'entreprise

D'après le tableau ci-dessus, le résultat fiscal représente une valeur de **1 334 791.7 DA** issu d'un résultat net comptable qui est à la hauteur de **1 225 368 DA** au quel on a ajouté les réintégrations qui sont d'un montant de **1 418 073.7 DA** et on a soustrait les déductions qui valent à **1 308 650 DA**.

Vu que l'entreprise est une entreprise individuelle, Elle est soumise à l'impôt sur revenu globale IRG. Le bénéfice réalisé par cette dernière est soumis au barème IRG suivant:

Tableau N°14 : barème IRG

Fraction de Revenu Imposable	Taux d'imposition (%)
N'excédant pas 120.000 DA	0
De 120.001 DA à 360.000 DA	20
De 360.001 DA à 1440.000 DA	30
Supérieure à 1440.000 DA	35

Source : mfdgi.gov.dz

→ Calcul de l'IRG :

$$(1\ 334\ 791.7 - 360\ 000) * 30\% + (360\ 000 - 120\ 000) * 20\% + (120\ 000 - 0) * 0\% = \mathbf{340\ 437.21\ DA}$$

Les acomptes provisionnel sont calculés est versé au receveur des impôts compétent, par les contribuables relevant de l'impôt sur le revenu globale sans avertissement préalable. Le montant de chaque acompte est égal à **30%** des cotisations mises à la charge du contribuable dans les rôles concernant la dernière année au titre de la quelle il a été imposé.

Le versement des acomptes provisionnel s'effectue dans les délais ci-après :

- **1er acompte:** entre le 20 février et le 20 mars;
- **2ème acompte:** entre le 20 mai et le 20 juin;

→ Calcul des acomptes prévisionnels :

bénéfice de 2017 : 800 647 DA

- **1er acompte** = $800\ 647 \times 30\% \times 23\% = 55\ 245\ DA$.
- **2ème acompte** = $800\ 647 \times 30\% \times 23\% = 55\ 245\ DA$.
- **Le montant des acomptes** = 110 490 DA

Chapitre III : le passage du résultat comptable au résultat fiscal

Le montant des acomptes payés par l'ETB/TCE dans les délais fixes par la loi est d'un montant de **110 490 DA**.

→ **Calcul de Solde de liquidation IRG 2019 :**

Solde de liquidation IRG 2019 = IRG 2019 – la somme des acomptes versés

$$= 1\,334\,791 * 0,23 - (55\,245 + 55\,245)$$

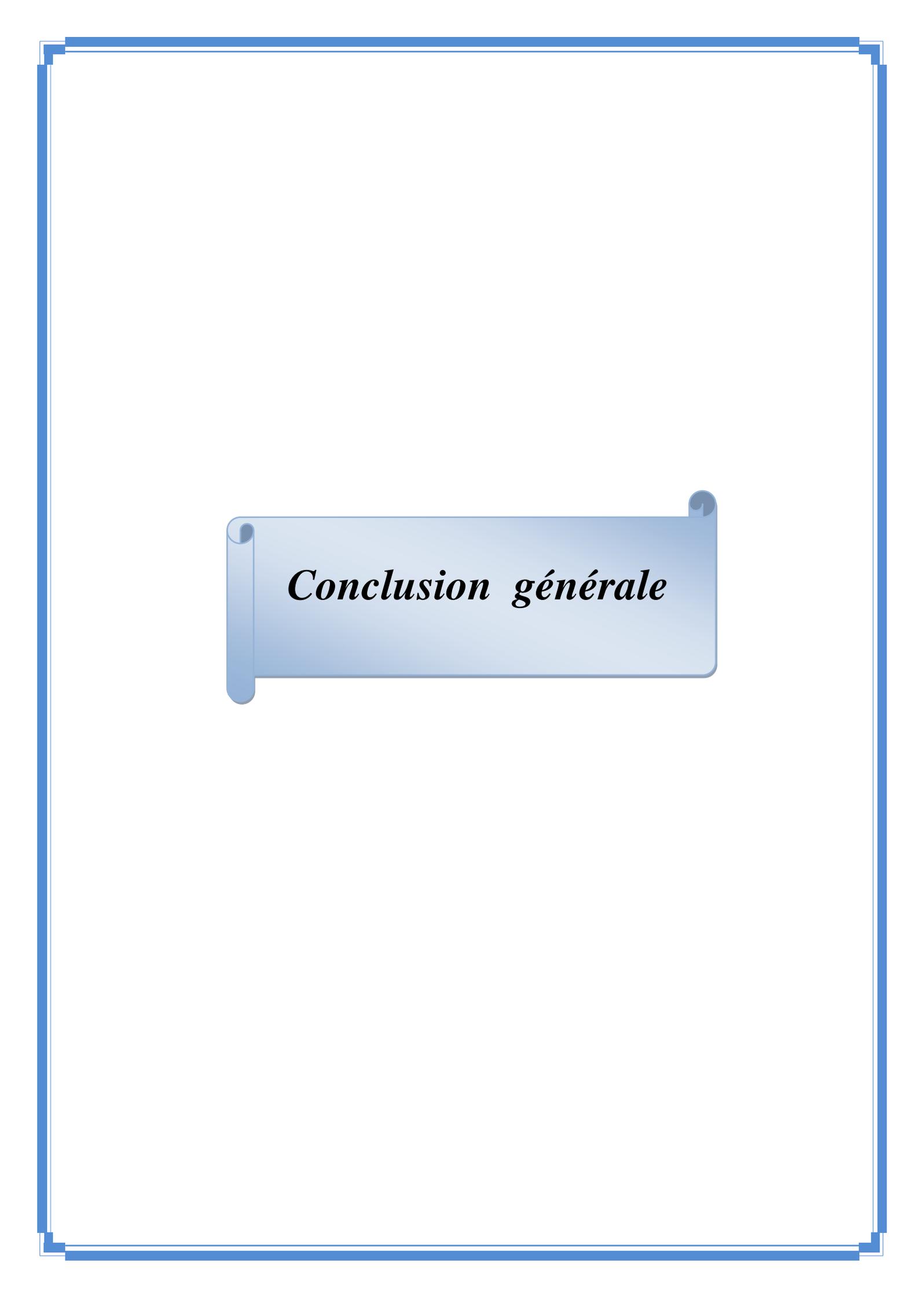
$$= 307\,002 - 110\,490 = 196\,512 \text{ DA}$$

Solde de liquidation IRG 2019 = 196 512 DA

De ce qui précède, nous concluons que la comptabilité et la fiscalité sont indépendantes et complémentaires. Ainsi que la **deuxième hypothèse est validée**.

Conclusion

A partir de notre étude, nous pouvons conclure qu'il existe toujours des différences entre la comptabilité et la fiscalité en matière de principes, et que les principes fiscaux et les principes comptables servent à des fins différentes, et visent à des objectifs différents. À cet effet on constate que le résultat fiscal est différent du résultat comptable car ce dernier s'appuie sur les règles de droit comptable mais le résultat fiscal s'appuie toujours sur le droit fiscal.



Conclusion générale

Conclusion générale

Conclusion générale

La comptabilité et la fiscalité sont deux disciplines autonomes, qui partagent les mêmes concepts mais répondant à des objectifs différents, et toutes les deux sont confrontés à la nécessité de mesurer les faits économiques aboutissant notamment à la détermination des résultats d'activités (essentiellement la détermination du résultat comptable et du résultat fiscal).

Tout au long de notre travail, nous avons tenté d'apporter des éléments de réponse, que nous jugeons essentiels, à la question : «**Quelles sont les étapes à suivre pour passer d'un résultat comptable à un résultat fiscal ?** ». Afin de répondre à cette question, nous avons traité une étude de cas qui nous a donc permis de comprendre les différentes étapes à suivre dans le passage du résultat comptable au résultat fiscal.

A travers les retraitements extra-comptables que nous avons effectués au sein de l'ETB/TCE nous avons inclure qu'il n'est pas possible de faire la fiscalité sans faire de comptabilité, car elles se nourrissent l'une de l'autre, cette dernière exerce une très forte influence sur la comptabilité, puisque le droit comptable reste une matière autonome, mais la comptabilité ne peut ignorer la réalité fiscale.

Le résultat comptable auquel il est apporté des ajustements extracomptables (réintégrations et déductions), constitue une base pour la détermination du résultat fiscal .donc on peut dire que le résultat comptable est point de départ de résultat fiscal.

Notre travail conduit à conclure que la comptabilité et la fiscalité sont deux disciplines indépendantes et complémentaires.



Les abréviations

Liste des abréviations

BIC: Bénéfice Industriel et Commercial.

CA : Chiffre d’Affaires.

CID: Code des Impôts Directs.

CIDTA : Code des Impôts directs et taxes assimilés.

CUMP : coût unitaire moyen pondéré

CPF: Code des Procédures Fiscales.

ETB/TCE : Entreprise Travaux Bâtiments Tout Corps d’Etat.

FIFO: First In First Out.

IASC: International Accounting Standards committee.

IBS: Impôt sur les Bénéfices des Sociétés.

IRG: Impôt sur le Revenu Global.

IRG/BP : Impôt sur le Revenu Global catégorie de Bénéfice Professionnel.

NIF : Numéro d’Identification Fiscale.

NIS : Numéro d’Identification Statistique.

OPCVM : Organismes de Placement Collectif en Valeurs Mobilières.

PCG: Plan Comptable Global.

PVC : Plus Value de Cession.

SA : Société Anonyme.

SARL: Société A Responsabilité limitée.

SCA : Société en Commandite par Actions.

SCF : Système Comptable Financier.

SNC : Société en Nom Collectif.

SPA: Société Par Action.

TCR: Tableau des Comptes de Résultat.

TCA : Taxe sur Chiffre d’Affaire.

TTC : Toutes Taxes Comprise.

TVA: Taxe sur la Valeur Ajoutée.

Liste des abréviations

VASFE: Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble.

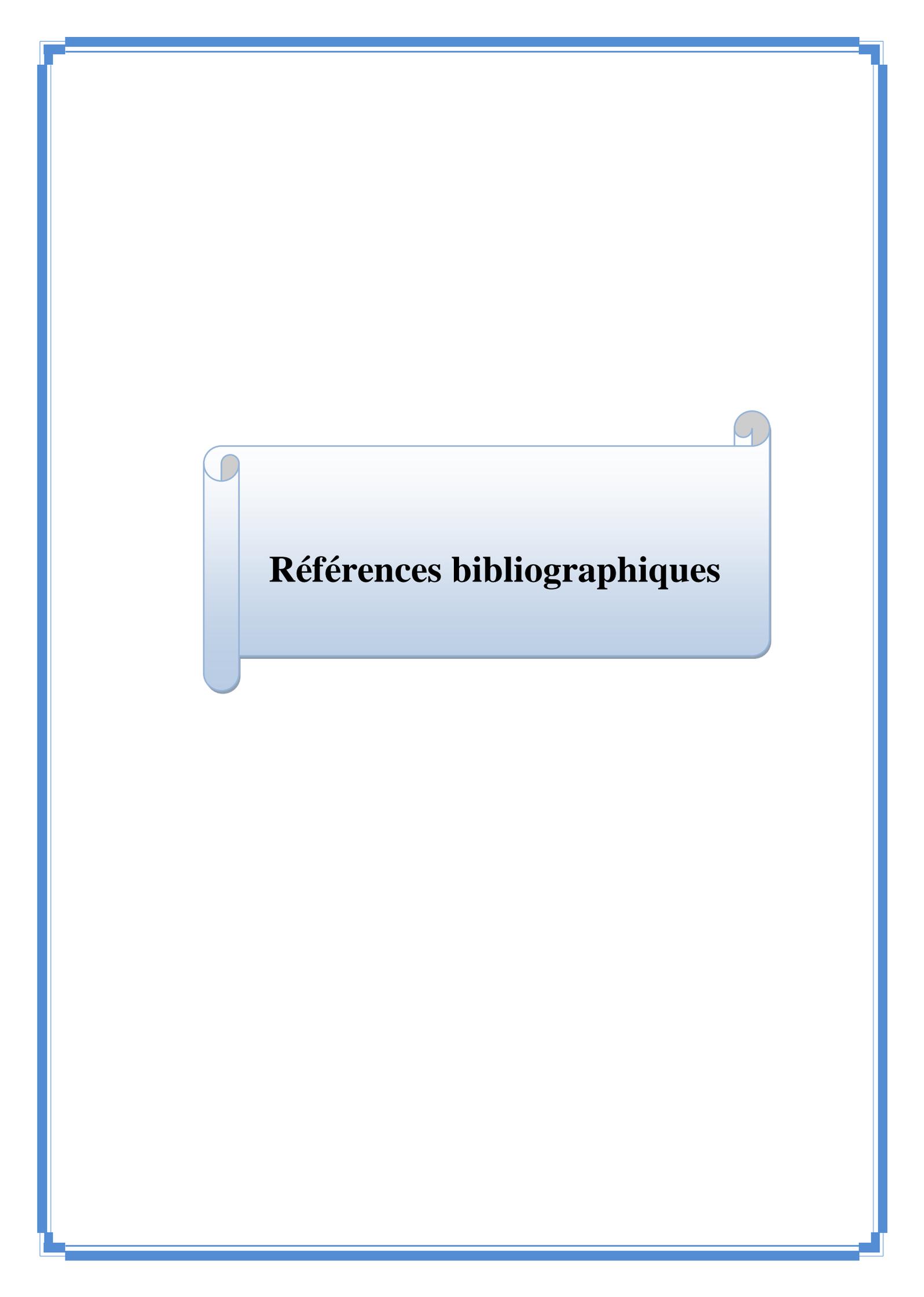
VNC: Valeur Nette Comptable.



**Liste des tableaux
et figure**

Liste des tableaux et figure

N°	Titre du tableau	N° de page
N°01	Les déclarations mensuelles de l'exercice	75
N°02	les déclarations annuelles de l'ETB/TCE	76
N°03	Respect de l'obligation de déclarations des employés (G29)	76
N°04	Respect de l'obligation de déclaration de l'état fournisseurs	77
N°05	Etat récapitulatif de la gestion de la TVA au sein de l'ETB/TCE	78
N°06	la gestion de la TAP au sein de l'ETB/TCE	79
N°07	traitement des produits et charges de l'entreprise	80
N°08	Détail des charges relatives à l'immeuble	81
N°09	Les amortissements des véhicules	82
N°10	Retraitements pour les véhicules de tourisme	83
N°11	Détails des matériels cédés	85
N°12	Les opérations de retraitements	88
N°13	Tableau de détermination du résultat fiscal	89
N°14	barème IRG	90
	figure	
N°01	Organigramme de la ETB/TCE DIB SALIM	74



Références bibliographiques

❖ **Ouvrage :**

1. A. Burlaud, « Comptabilité et droit comptable », Dalloz, Paris, 1998.
2. B. Caspar et G. Enselme, « comptabilité approfondie et révision », Litec, paris, 3^{ème} Edition, 2000.
3. B. Colasse, « Comptabilité générale » "PCG 1999 et 1AS", Economie, Paris, 7^{ème} Edition, 2001.
4. B. Raffournier, « les normes comptables internationales (I.A.S) », Economica, Paris, 1996.
5. COLLET Martin, « droit fiscal », édition Thémis, Paris 2007.
6. F.Latreyte, « finance d'entreprise », Economica, Paris, 1984.
7. FOURASTIE. J, « la comptabilité que sais-je ? », édition Puf, paris, 1990.
8. LEAURIN. Y, « Comptabilité de l'entreprise (Tome1) », 2^{ème} édition, Sirey, 1992.
9. M. Di Martino, Guide financier de la petite et moyenne entreprise, Organisation, Paris, 1993.
10. M. Hinard, A. Christine et M. Chenevier, Comptabilité et fiscalité, PUF, Paris, 1988
11. M.M. Mastouri, « Droit fiscal de l'entreprise l'imposition des revenus et des bénéfiques », Clé, Tunis, 1^{ère} Edition, 2000.
12. M.Z. Khafrabi, Techniques comptables, Berti, Alger, 5^{ème} Edition, 2002.
13. Maurice Cozian, les grands principes de la fiscalité des entreprises, Litec, Paris, 2^{ème} Edition, 1986.
14. N. Guedj, « Finance d'entreprise », Organisation, Paris, 2^{ème} Edition, 2000.
15. O. Grassi et A. Lemercier, « Comptabilité approfondie et révision », Gualino, Paris, 2001.
16. OBERT Robert, « Pratique des normes IFRS » : comparaison avec les règles française et US GAAP, 3^{eme} éd, édition DUNOD, Paris 2006.
17. PIERRE VERNIMMEN, « Finance d'entreprise », DALLOZ, paris, 7^{eme} édition, 2009.
18. R. Torrel, « Contrôle fiscale », Maxima, Paris, 1995.
19. Serlooten. P, « Droit fiscal des affaires », Dalloz, Paris, 2^{ème} Edition, 2001.

❖ **Articles et revues**

1. Sadoudi, « Cours de droit fiscal », IEDF, Koléa, 1999, p 15.
2. Bissade, « Cours de droit fiscal », IEDF, Koléa, 2002, p 10.
3. Conseil national de la comptabilité, Bulletin avis et recommandations, N° 3, Mai 2003.
4. N. Bacouche, « Droit fiscal et droit comptable: L'inévitable Harmonisation », Revue IFID, N° 24, Décembre 1999.

❖ **Sites**

<http://www.procomptable.com>

❖ **Mémoires :**

- 1- Alibey Celia, « le passage du résultat comptable au résultat fiscal », université Bejaia, Master2 CA ,2018/2019.
- 2- G. Adada, O. Latifa, « le passage du résultat comptable au résultat fiscal », université Bejaia, Master2 CA ,2017/2018.

❖ **Textes législatifs et réglementaires :**

- Code des impôts directs et taxes assimilées 2019.
- Article 27 de la loi de finance complémentaire 2018.
- Article L123-18 du code de commerce.
- Code des impôts directs 2019.
- Code des procédures fiscales 2019.
- CF Article 64 de la constitution 1996.
- CF Article 717 du code de commerce.
- CF Article 718 du code de commerce.
- La loi de finances pour 2003.

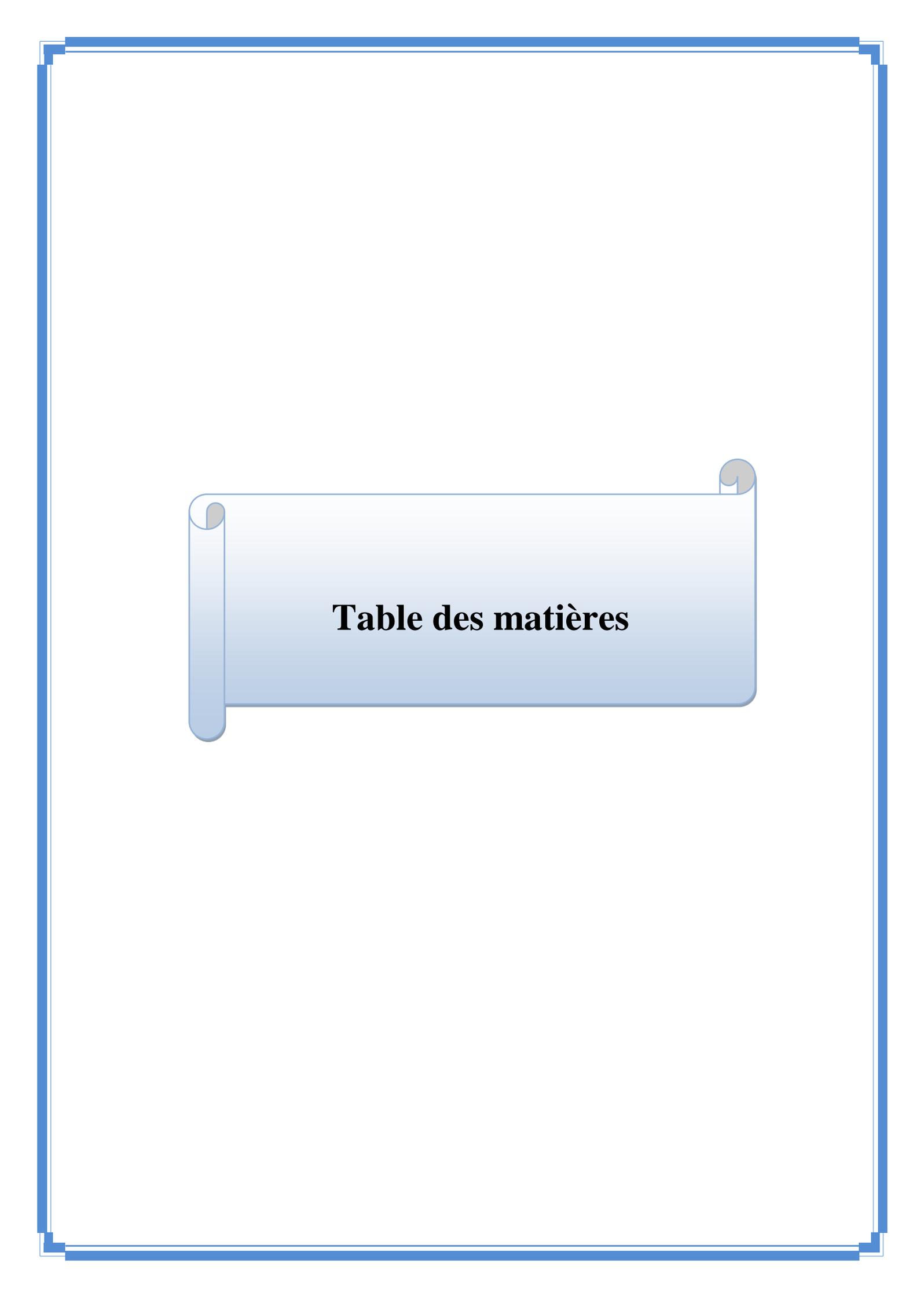


Table des matières

Table des matières

Table des matières

Remerciements

Dédicaces

Sommaire

Introduction générale

Chapitre I : Autonomie, dépendance et points de divergence entre les règles comptables et les règles fiscales..1

Introduction1

Section 01:dépendance et autonomie entre les règles comptables et les règles fiscales...1

1. Le porté fiscal des principes comptables.....	2
1.1 Les hypothèses sous-jacentes.....	2
1.1.1 Hypothèse de la comptabilité d'engagement.....	2
1.1.2 Hypothèse de la continuité d'exploitation.....	3
1.2 Les conventions comptables de base.....	4
1.2.1 La convention de la liberté d'affectation comptable.....	4
1.2.2 La convention de l'indépendance des exercices comptables.....	5
1.2.3 Convention de rattachement des charges aux produits.....	9
1.2.4 Convention de prudence.....	10
1.2.5 Convention de la prééminence du fond sur la forme.....	10
2. La comptabilité au service de la fiscalité.....	11
2.1 La comptabilité instrument du droit fiscal.....	11
2.2 La comptabilité outil de vérification fiscale.....	11
2.2.1 Le droit de contrôle.....	12
a. le contrôle des déclarations.....	12
b. les demandes d'explications et justifications.....	12
c. droit de procéder à des vérifications.....	13
2.2.2 Le droit d'enquête.....	13
2.2.3 Le droit de visite.....	13
2.2.4 Le droit de reprise.....	14
2.2.5 Le droit de communication.....	14
3. La prédominance des règles fiscales sur les règles comptables.....	15

Table des matières

3.1 Les spécifiés du droit fiscal.....	15
3.1.1 Les exigences juridiques.....	16
3.1.2 Les exigences politiques.....	16
3.1.3 Les exigences économiques.....	17
3.2 Le réalisme du droit fiscal.....	17
3.2.1 Le réalisme du droit fiscal et le manque à gagner imposable.....	17
3.2.2 Le réalisme du droit fiscal et les actes fictifs.....	18
Section 02: les points de divergence entre le résultat fiscal et le résultat comptable....	18
1. Notion de différences permanentes et différences temporaires.....	19
1.1 Les différences permanentes.....	19
1.2 Les différences temporaires.....	20
2. Les principales divergences découlant de l'application de certains principes comptable	20
2.1 Le Principe des Coûts Historiques.....	21
2.1.1 Fondements du Principe.....	21
2.2 Le principe de rattachement des charges aux produits.....	24
2.3 Le principe de prééminence du fond sur la forme.....	25
2.4 Le principe de prééminence du fond sur la forme	26
3. L'incidence des règles fiscales sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des états financiers.....	28
Conclusion.....	31
Chapitre II : la détermination comptable et fiscal du résultat de l'exercice.....	32
Introduction	32
section 01: les différentes notions et méthodes de calcul du résultat comptable.....	32
1. Notion du résultat selon les différentes approches.....	32
1.1 L'approche comptable	33
1.2 L'approche économique.....	33
1.3 L'approche financière.....	33
1.4 L'approche fiscale.....	33
2. Méthodes de calcul du résultat comptable.....	34

Table des matières

2.1 La méthode de bilan.....	34
2.2 La méthode du TCR.....	37
Section 02: travaux et régularisations de fin d'exercice et clôture des comptes.....	38
1. L'inventaire extracomptable des éléments du patrimoine et les opérations de régularisation.....	38
1.1 L'inventaire des immobilisations.....	39
1.2 L'inventaire des stocks.....	41
1.3 Provisions pour dépréciation des créances.....	44
1.3.1 Créances douteuse et litigieuses.....	45
1.3.2 Créances irrécouvrables.....	46
1.4 Les dettes.....	47
1.5 La comptabilisation de la provision pour risques et charges.....	47
1.6 Régularisation des comptes de gestion.....	49
1.6.1 Charges constatées d'avance.....	50
1.6.2 Produits constatés d'avance.....	50
1.6.3 Charges à payer.....	50
1.6.4 Produits à recevoir.....	51
2. Clôture des comptes et établissement des états financiers.....	51
2.1 Le bilan.....	52
2.2 Le compte de résultat.....	52
2.3 Le tableau de flux de trésorerie.....	53
2.4 L'état des variations des capitaux propres.....	53
2.5 Les annexes.....	53
Section 03: détermination du résultat fiscal et affectation du résultat comptable.....	54
1. Détermination du résultat fiscal.....	54
1.1 Les traitements extracomptables.....	55
1.1.1 Traitement des différentes charges déductibles.....	55
1.1.2 Traitement des différents produits.....	61
1.2 La liasse fiscale.....	66
1.2.1 Les charges à réintégrer :.....	66
1.2.2 Les produits à déduire.....	66

Table des matières

2.	Imposition et affectation du résultat comptable	67
2.1	Imposition du bénéfice	67
2.2	l'affectation du résultat	68
2.2.1	Affectation des bénéfices	69
2.2.2	Affectation des pertes	70
	Conclusion	71
	Chapitre III : Le passage du résultat comptable au résultat fiscal.....	72
	Introduction	72
	Section 01: présentation de l'organisme d'accueil ETB/TCE DIB SALIM.....	72
1.	Présentation et activités de l'entreprise	72
1.1	Présentation et Raison sociale	72
1.1.1	Activités de l'entreprise	72
1.1.2	Objectifs de l'entreprise	73
2.	Organigramme de l'entreprise (figure N°01).....	74
	Section 02: la situation fiscale de l'ETB/TCE DIB SALIM.....	74
1.	La gestion des déclarations	74
1.1	Les déclarations mensuelles (G50)	74
1.2	La gestion des déclarations annuelles.....	75
2.	La gestion des impôts et taxes.....	78
2.1	La taxe sur la valeur ajoutée (TVA).....	78
2.2	La taxe sur l'activité professionnelle (TAP).....	79
	Section 03: détermination du résultat comptable et fiscal de l'ETB/TCE.....	79
1.	Détermination du résultat comptable.....	80
2.	Détermination du résultat fiscal.....	81
	Conclusion	91

Conclusion générale

Annexe

Liste des abréviations

Liste des tableaux et figure

Références bibliographiques

Table des matières

Résumé

La fiscalité et la comptabilité ont des liens étroits depuis leur apparition. La relation entre ces deux disciplines est caractérisée par la dépendance, mais aussi par l'autonomie, qui peut être relative. C'est en effet en partant du résultat comptable, après modifications comptables, que la fiscalité procède aux différents ajustements permettant de passer du résultat comptable au résultat fiscal. Ces ajustements sont dus aux distorsions existantes entre les règles comptables et les règles fiscales.

Mots clés : Relation entre la comptabilité et la fiscalité, Résultat fiscal, Résultat comptable, Autonomie, modifications comptables.

Abstract

Taxation and accounting have had close links since their inception. The relationship between these two disciplines is characterized by dependence, but also by autonomy, which can be relative. It is in fact on the basis of the accounting result, after accounting changes, that taxation makes the various adjustments that allow the transition from accounting to tax results. These adjustments are due to existing distortions between accounting and tax rules.

Keywords: Relation between accounting and taxation, Tax result, Accounting result, autonomy, accounting adjustments.