

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE  
MINISTRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE  
SCIENTIFIQUE  
UNIVERSITE MOULOUD MAMMARI DE TIZI-OUZOU  
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES  
ET DES SCIENCES DE GESTION  
Département des sciences financières et comptabilité



## *Mémoire de fin de cycle*

En vue de l'obtention du diplôme de Master en  
Sciences Financières et Comptabilité

Option: Finance d'entreprise



THÈME:

**Spécificités comptable et fiscale d'une  
entreprise de réalisation dans le secteur du  
bâtiment  
Étude de Cas: EURL MATRELEC**

Réalisé par :

-LAIDAT Koussaila  
-MALEK Walid

*Dirigé par :*

M. HAMMACHE Mohand

Présenté devant le jury composé de:

**Président :** CHERIGUI Djaafar MCB

UMMTO

**Rapporteur :** HAMMACHE Mohand MAA

UMMTO

**Examineur :** SAOUDI Nadia MCB

UMMTO

**Promotion:** 2022 /2023

# Remerciements

Ces quelques lignes ne pourront jamais exprimer la reconnaissance que nous éprouvons envers tous ceux qui, de près ou de loin, ont contribué, par leur conseil, leur encouragement à l'aboutissement de ce travail.

Tout d'abord, nous remercions Dieu pour nous avoir donné la force et le courage d'aller jusqu'au bout de notre travail.

Nos remerciements à notre promoteur monsieur HAMMACHE qui nous a encadré et dirigé tout au long de notre travail, pour l'aide et le temps qu'il a bien voulu nous consacrer et que nous remercierons jamais assez pour son soutien, sa patience et sa disponibilité, qu'il trouve en ces lignes l'expression de notre gratitude .

Nos sincères considérations et remerciements sont également exprimés aux membres de jury, qui nous font honneur par leur présence, pour avoir accepté d'examiner ce travail et consacrer leur temps pour son évaluation.

Nos remerciements s'adressent également à tout l'ensemble de l'EURL MATRELEC pour leurs sympathies et leurs aides considérables.

Nos vifs remerciements sont également destinés à nos chers parents pour nous avoir soutenus durant cursus.

*Koussaila & Walid*

# *Dédicaces*

Je tiens à dédier ce travail à mes parents qui m'ont beaucoup soutenu, et quoi que je fasse, je ne pourrais jamais vous récompenser pour tout ce que vous avez fait et continuer de faire pour moi et pour votre amour et votre soutien inconditionnel.

A ceux que j'aime beaucoup et qui m'ont soutenu tout au long de ce travail.

A mes chers frères (Samir et Lyes)

A mes chères sœurs (Samira et Melissa)

A ma bien-aimée Lylia, qui m'a soutenu et encouragé à réaliser ce travail.

A nos collègues et profs de master 2 FE

Et à tous les personnes qui ont contribué de près ou de loin pour que ce travail soit réalisé.

*Koussaila*

# ***Dédicaces***

Je tiens à dédier ce travail à mes parents qui m'ont beaucoup soutenu, et quoi que je fasse, je ne pourrais jamais vous récompenser pour tout ce que vous avez fait et continuer de faire pour moi et pour votre amour et votre soutien inconditionnel.

A ceux que j'aime beaucoup et qui m'ont soutenu tout au long de ce travail.

A mes chers frères (Mohamed, Yacine et Nabil)

A ma chère femme.

A nos collègues et profs de master 2 FE

Et à tous les personnes qui ont contribué de près ou de loin pour que ce travail soit réalisé.

***Walid***

# Liste des tableaux

<b>Tableau N°1 : Résumé du plan suivi et de la nature des questions concernées</b> .....	<b>13</b>
<b>Tableau N°02 : Bilan</b> .....	<b>26</b>
<b>Tableau N°03 : Présentation du compte</b> .....	<b>29</b>
<b>Tableau N°4 : Système de base : compte de résultat</b> .....	<b>39</b>
<b>Tableau N°5 : Système de base : compte de résultat</b> .....	<b>40</b>
<b>Tableau N°6 : Soldes intermédiaires de gestion</b> .....	<b>43</b>
<b>Tableau N°7 : Modèle de compte de résultat par fonction</b> .....	<b>45</b>
<b>Tableau N°8 : Modèle de compte de résultat par nature</b> .....	<b>46</b>
<b>Tableau N°09 : Les déclarations mensuelles de l'exercice 2022</b> .....	<b>101</b>
<b>Tableau N°10 : Les déclarations annuelles de l'EURL MATRELEC</b> .....	<b>102</b>
<b>Tableau N°11 : Respect de l'obligation de déclarations des employés (G29) ....</b>	<b>102</b>
<b>Tableau N°12 : Respect de l'obligation de déclaration de l'état clients</b> .....	<b>103</b>
<b>Tableau N°13 : Etat récapitulatif de la gestion de la TVA au sein de l'EURL MATRELEC (En KDA)</b> .....	<b>104</b>
<b>Tableau N°14 : La gestion de la TAP au sein de l'EURL MATRELEC (en K DA)</b> .....	<b>105</b>
<b>Tableau N°15 : Traitements des différents produits et charges de l'entreprise</b> .....	<b>106</b>
<b>Tableau N°16 : Taxe de formation et d'apprentissage</b> .....	<b>108</b>
<b>Tableau N°17 : Provisions sur honoraires commissaires aux comptes</b> .....	<b>109</b>
<b>Tableau N°18 : Amortissement véhicule en leasing</b> .....	<b>109</b>
<b>Tableau N°19 : Variation</b> .....	<b>109</b>
<b>Tableau N°20 : Pénalités douanes</b> .....	<b>110</b>

<b>Tableau N°21 : Autres réintégration .....</b>	<b>110</b>
<b>Tableau N°22 : Loyers hors charges financières liés au crédit bail .....</b>	<b>111</b>
<b>Tableau N°23 : Autres déductions .....</b>	<b>111</b>
<b>Tableau N°24 : Tableau de détermination du résultat fiscal .....</b>	<b>112</b>

# Liste des Figures

<b>Figure N°01 : Nature et fonctionnement des comptes .....</b>	<b>35</b>
<b>Figure N°2 : Organigramme de l'EURL MATRELEC .....</b>	<b>100</b>

# SOMMAIRE

<b>Introduction Générale .....</b>	<b>1</b>
<b>Chapitre I : Le Cadre Conceptuel de la comptabilité .....</b>	<b>5</b>
<b>Section 1 : La présentation et définitions de la comptabilité .....</b>	<b>6</b>
<b>Section 2 : Les opérations dans les comptabilités monistes et dualistes .....</b>	<b>22</b>
<b>Section 3 : L'élaboration du résultat comptable .....</b>	<b>37</b>
<b>Chapitre II : Le Cadre Conceptuel de la fiscalité .....</b>	<b>52</b>
<b>Section 1 : Le Concept de l'impôt ; sa classification et Les fonctions modernes .....</b>	<b>53</b>
<b>Section 2 : Les sources et la détermination de l'impôt .....</b>	<b>66</b>
<b>Section 3 : Détermination du résultat fiscal .....</b>	<b>74</b>
<b>Chapitre III : La comptabilité et la Fiscalité de l'Entreprise EURL MATRELEC .....</b>	<b>95</b>
<b>Section 1 : Présentation de l'entreprise d'accueil l'EURL MATRELEC .....</b>	<b>96</b>
<b>Section 2 : Présentation de la situation fiscale de l'EURL MATRELEC ....</b>	<b>101</b>
<b>Section 3 : Détermination du résultat comptable et fiscal de l'EURL MATRELEC .....</b>	<b>106</b>
<b>Conclusion Générale .....</b>	<b>116</b>
<b>Bibliographie</b>	
<b>Annexes</b>	
<b>Table des matières</b>	

# INTRODUCTION GÉNÉRALE

# INTRODUCTION GÉNÉRALE :

La fiscalité en Algérie est déclarative, c'est-à-dire que les contribuables sont tenus de soumettre librement à l'administration fiscale les éléments de l'assiette fiscale dont ils sont responsables. En fait, la fiscalité est un système de cotisations formalisé et obligatoires, Généralement proposées par l'état sous forme d'impôts, qui exerce une pression sur les personnes physiques et morales et constitue un outil qui permet à l'état d'obtenir des ressources pour remplir ses obligations à l'exécution de ses dépenses.

Le régime fiscal des Entreprises Algériennes est soumis à plusieurs évolutions, suivant la réalité économique et sociale du pays. Le décideur public doit suivre le développement de cette dernière, ce qui lui permet l'intégration de nouvelles réformes fiscales, parlant des réformes fiscales ayant touché le système fiscal Algérien depuis 1992, qui n'ont pas permis sa structuration globalement, ce qui a incité les décideurs à se pencher vers des réformes fiscales réelles qui impliquent une bonne connaissance des règles de l'art de prélèvement.

Le nouveau système de comptabilité financière permettra une meilleure lecture des états financiers et assurera la comptabilité dans un langage standardisé. Il fournit également des solutions techniques pour les enregistrements comptables des opérations ou transactions non traitées auparavant par PCN, visant à accroître la transparence et la fiabilité dans la récupération des informations financières. Le SCF fixe des règles très précises que toute entreprise doit suivre afin d'obtenir des résultats comptables qui reflètent la véritable situation financière et patrimoniale de l'entreprise.

Les différents types d'entreprise sont assujettis à des régimes fiscaux conformément à leur position fiscale. La réalisation d'un bénéfice implique une imposition de ce dernier, et l'administration fiscale s'appuie sur le droit des

affaires pour déterminer le régime d'imposition en matière des bénéficiaires pour chaque société, il faut donc déterminer le résultat fiscal servant de base au calcul de l'impôt. Ce résultat fiscal est déterminé à partir du résultat comptable rectifié c'est-à-dire après certaines rectifications et retraitements ce qui nous amène à poser la problématique suivante : " **comment se fait le passage du résultat comptable au résultat fiscal dans l'entreprise EURL MATRELEC** " ?

La détermination du résultat fiscal de chaque entreprise passe à travers un résultat comptable rectifié, donc l'entreprise établit les documents nécessaires au calcul de l'impôt et l'administration fiscale procède à des rectifications et retraitements extra comptables à l'aide d'une déclaration communément appelée "liasse fiscale" car tous les produits comptabilisés ne sont pas forcément imposables et les charges déductibles peuvent ne pas être des charges admises en déduction.

Pour pouvoir répondre à la question principale, il serait nécessaire de poser d'autres questions secondaires :

**Q1** : Quelles sont les étapes à suivre pour déterminer un résultat comptable ?

**Q2** : Quelles sont les retraitements à effectuer afin d'aboutir à un résultat fiscal ?

**Q3** : Quelle est la relation entre la fiscalité et la comptabilité ?

Ce travail portera essentiellement sur l'étude de cas du passage du résultat comptable au résultat fiscal d'une société suivi par "L'Entreprise EURL MATRELEC, et la réponse aux questions précédentes sera traduite sous forme d'hypothèses qui seront des critères importants pour la détermination les trois (03) hypothèses d'investigation retenus dans cette étude :

**H1** : La détermination du résultat comptable nécessite l'application d'un certain nombre de principes et des règles comptables ;

**H2** : Afin d'aboutir à un résultat fiscal il faut réintégrer au résultat comptable les charges non déductibles qui étaient retranchées et déduire les produits non imposables ;

**H3** : La comptabilité et la fiscalité sont indépendantes et complémentaires.

La réalisation de ce travail s'articule sur deux axes de recherche : la recherche documentaire et l'enquête de terrain. La recherche documentaire nous permettra de comprendre les différents concepts liés à la comptabilité et la fiscalité à travers la consultation des ouvrages, articles scientifiques et l'enquête de terrain nous permettra de traiter le cas de L'Entreprise EURL MATRELEC.

Enfin le plan de notre mémoire sera divisé en trois chapitres :

Le chapitre I consistera à définir les concepts clés : la comptabilité, sa présentation et définition ainsi sur les principes de la comptabilité, les objectifs et ses comptes pour aboutir le résultat comptable.

Le chapitre II consistera à définir les concepts clés : celui de la fiscalité et sa classification et le résultat fiscal.

Le chapitre III c'est la présentation du cas pratique au niveau de L'EURL MATRELEC pour vérifier comment se fait le passage du résultat comptable au résultat fiscal.

**CHAPITRE I : LE CADRE  
CONCEPTUEL DE LA  
COMPTABILITÉ**

## Chapitre I : Le Cadre Conceptuel de la comptabilité

La comptabilité est un langage qui traduit la vie de l'entreprise en chiffres suivant une présentation préalablement définie. La comptabilité n'est pas une technique neutre, elle est le produit de l'histoire d'un pays et traduit une vision économique et politique.

En Algérie, le Code de commerce et le Plan comptable général (PCG) définissent la comptabilité et son contenu d'un point de vue juridique.

Chaque pays a une réglementation comptable propre. Or, ces dernières années, les marchés financiers se sont développés, multipliant les échanges internationaux. Il a été nécessaire que les comptabilités nationales convergent vers une comptabilité commune.

## Section 1 : La présentation et définitions de la comptabilité

### 1.1. Définition de la comptabilité :

Les définitions données de la comptabilité sont extrêmement nombreuses tout au long de sa longue histoire. De nos jours encore la controverse continue sur la nature de cette discipline.

Nous avancerons ici quelques éléments de réflexion : dans un premier temps, nous proposerons une définition de la comptabilité permettant de poser quelques jalons sur son identité ; dans un deuxième temps, on la comparera avec d'autres disciplines auxquelles elle a été longtemps associée. En conclusion, on essaiera de l'identifier en tant que science ou technique.

R. OBERT définit la comptabilité dans leur livre intitulé Initiation à la comptabilité : Est « Un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture » (Plan comptable général art. 120-1). Elle permet de représenter les différentes opérations économiques et financières qui se réalisent entre l'entité (entreprise ou autre organisation) et ses partenaires et de les traduire dans des états financiers<sup>1</sup>.

Pour simplifier, on peut dire que le rôle de la comptabilité est de fournir une image fidèle de la situation financière et des résultats d'une entité.

Nous définirons la comptabilité comme un ensemble de systèmes d'information subjectifs ayant pour objet la mesure de la valeur des moyens et des résultats d'une entité. Reprenons ces termes.

#### ✓ **Un ensemble de systèmes d'information :**

La comptabilité est protéiforme ; elle apparaît sous la forme de divers systèmes d'information poursuivant des objectifs différents.

#### ✓ **Des systèmes d'information subjectifs :**

Le qualificatif subjectif ne signifie pas que la comptabilité ne puisse pas se rapprocher d'une représentation correcte de la réalité ; il signifie que cette représentation de la réalité est faite pour le compte d'un sujet. L'histoire de la comptabilité montre que les objectifs et les traits fondamentaux d'un système d'information d'une époque et d'un pays donné sont déterminés par l'acteur économique qui détient le pouvoir dans ce pays à cette époque ; on montrera ainsi que les concepts de coûts et de résultat ont varié considérablement selon les

---

<sup>1</sup> Robert OBERT, « Initiation à la comptabilité », p 3.

systèmes économiques ; cette évolution ne signifie pas que le « coût d'un bien n'existe pas », mais qu'il existe pour un sujet donné et qu'il est en cela subjectif<sup>1</sup>.

L'existence d'un acteur dominant sur la scène comptable ne signifie pas que, sauf dans les régimes autocratiques, la totalité du système comptable soit dessinée par cet acteur ; dans les régimes démocratiques des contre-pouvoirs s'exercent et leurs représentants obtiennent généralement des concessions et des informations comptables conformément à leurs souhaits.

✓ **Des systèmes ayant pour objet une mesure de la valeur :**

Pour déterminer les moyens et les résultats d'une entreprise, la comptabilité est obligée de sommer des objets différents (machines, constructions, stocks..., argent).

Cette sommation ne peut s'effectuer en quantité et doit s'exprimer en valeur. Comme le souligne C. Simon (2000), il y a plusieurs valeurs comptables possibles ; la « juste valeur » chère à l'école « moderne » américaine et à l'IASB n'est que l'une de ces valeurs et n'est pas plus « juste » que les autres valeurs : le concept de valeur utilisé en comptabilité est multiforme ; pour l'essentiel, il dépend des pouvoirs dominants et des contre-pouvoirs.

✓ **Une mesure de la valeur des moyens et des résultats :**

Toute action humaine est dirigée vers des buts et s'exprime avec des moyens. La comptabilité valorise ces moyens et ces buts aussi bien sous une forme prévisionnelle (comptabilité prévisionnelle) que passée (comptabilité historique).

Comme les concepts de valeurs, les concepts de moyens et de résultats sont subjectifs et dépendent du jeu des pouvoirs et des contre-pouvoirs.

✓ **Les moyens et les résultats d'une entité :**

Le terme entité est très large : il peut concerner une micro structure comme une famille (le paterfamilias romain tenait déjà, dit-on, sa comptabilité – en partie simple), ou une multinationale gigantesque ; il peut concerner une entité privée ou publique, etc.

D'autre part, Les auteurs A. FECHTALI & B. FOUQUIG disent leur livre intitulé la Comptabilité Générale des Entreprises Marocaines que : « La comptabilité est une technique destinée :

- D'une part, à enregistrer les opérations d'ordre économique et financier effectuées par l'entreprise (achat/vente de marchandises, acquisition et cession des moyens de production, règlement des dettes, recouvrement des créances, remboursement des emprunts etc...);

---

<sup>1</sup> Jacques Richard & Christine Collette, « Comptabilité générale système français et normes IFRS », 8<sup>ème</sup> Edition, DUNOD, Paris, p 4-6.

- D'autre part, à décrire la situation qui en résulte. C'est une fonction d'information interne et externe) »<sup>1</sup>.

Les auteurs J.G DEGOS & A ABOUFAYAD définissent la comptabilité financière dans leur livre intitulé Premiers pas en Comptabilité financière : Est « Un système d'information qui fournit des données sur les activités financières des entreprises, à plusieurs types d'utilisateurs qui ont besoin de ces informations pour prendre leurs décisions. Les informations financières sont codées, enregistrées au jour le jour dans un journal et un grand livre et traduites selon des principes stricts et bien établis. Périodiquement elles donnent lieu à publication d'états financiers : bilan, compte de résultat et tableau de financement. Ces états doivent ensuite être interprétés afin de prendre des décisions rationnelles »<sup>2</sup>.

#### ✓ **A quoi sert la comptabilité ?**

La comptabilité (appelée plus précisément « comptabilité générale » ou « comptabilité financière ») est à la base de nombreuses communications aux tiers en relation à l'entité.

Les utilisateurs de la comptabilité sont essentiellement :

- L'entité elle-même ;
- Les associés ;
- Les investisseurs ;
- Les administrations et notamment l'administration fiscale ;
- Le personnel de l'entité ;
- Les créanciers.

#### ✓ **Information de l'entité :**

Toute personne associée, à quelque degré que ce soit, à la gestion de l'entreprise doit s'appuyer sur des états comptables pour prendre ses décisions. La comptabilité, tout au long de l'année, fournit aux dirigeants de l'entreprise et à leurs collaborateurs les informations nécessaires :

- Pour évaluer les ressources et le patrimoine de l'entreprise ;
- Pour estimer la structure financière de l'entreprise ;
- Pour apprécier la solvabilité de l'entreprise et le niveau de ses ressources disponibles ;
- Pour analyser sa performance économique et ses résultats ;
- Pour estimer sa capacité à s'adapter aux changements dans lequel elle

---

<sup>1</sup> FECHTALI Abderrazak & FOUGUIG Brahim, « La comptabilité générale des entreprises marocaines (tome 1 et 2) », 3<sup>ème</sup> édition 2008 Edit Consulting, Maroc, p 7.

<sup>2</sup> Jean-Guy DEGOS & Amal ABOU FAYAD, « Premiers pas en comptabilité financière », édition Theque 2003, Paris, p 5.

opère ;

- Pour effectuer ses prévisions<sup>1</sup>.

✓ **Information des associés :**

Des informations d'ordre comptable doivent être mises à disposition (voire adressés) aux associés dans les différents types de sociétés.

Il s'agit essentiellement :

- Des comptes individuels (bilan, compte de résultat, annexe) appelés également (notamment par les Textes de droit comptable) « comptes annuels » ;
- Des comptes consolidés, lorsque la société est tenue d'en établir. Dans des entités à but non lucratif (associations, par exemple) des informations d'ordre comptable ;
- Doivent être mises à disposition des partenaires.

✓ **Information des investisseurs :**

Les investisseurs sont les personnes qui fournissent (ou sont susceptibles de fournir) des capitaux aux entités. Le cadre conceptuel 2010 de l'IASB (normalisateur comptable international) considère que « L'objectif de l'information financière à usage général est de fournir au sujet de l'entité qui la présente des informations utiles aux investisseurs en capitaux propres, aux prêteurs et aux autres créanciers actuels et potentiels aux fins de leur prise de décisions en tant que fournisseurs de ressources de l'entité ».

Les personnes qui fournissent les capitaux à risques et leurs conseillers sont concernés par le risque inhérent à leurs investissements et par la rentabilité qu'ils produisent. Ils ont besoin d'informations pour les aider à déterminer quand ils doivent acheter, conserver, vendre.

✓ **Information des administrations :**

Les principales déclarations fiscales à souscrire par les entreprises concernent les impositions suivantes :

- L'impôt sur les bénéfices (impôt sur le revenu, pour les personnes physiques ou impôt sur les sociétés) ;
- La taxe sur la valeur ajoutée ;
- La contribution économique territoriale (ex taxe professionnelle).

Les différentes déclarations doivent être établies à partir de la comptabilité.

---

<sup>1</sup> Robert OBERT, « Initiation à la comptabilité », p 3-4.

Par ailleurs, les entités doivent présenter à l'Urssaf et autres organismes sociaux un certain nombre de déclarations permettant de déterminer l'assiette. Elles doivent aussi répondre aux enquêtes statistiques agréées par les pouvoirs publics.

✓ **Information du personnel :**

Les membres du personnel et leurs représentants sont intéressés par une information sur la stabilité et la rentabilité de l'entreprise qui les emploie. Ils sont également intéressés par des informations qui leur permettent d'estimer la capacité de l'entreprise à leur procurer une rémunération, des avantages en matière de retraite et des opportunités en matière d'emploi. Chaque année, le chef d'entreprise doit présenter un certain nombre de documents comptables au comité d'entreprise.

✓ **Information des créanciers :**

Les prêteurs sont intéressés par une information qui leur permette de déterminer si leurs prêts et les intérêts qui y sont liés seront payés à l'échéance. Les fournisseurs et autres créanciers sont intéressés par une information qui leur permette de déterminer si les montants qui leur sont dus leur seront payés à l'échéance.

✓ **Comptabilité, contrôle de gestion, audit :**

Le contrôle de gestion est l'activité visant la maîtrise de la conduite d'une organisation en prévoyant les événements et en s'adaptant à l'évolution, en définissant les objectifs, en mettant en place les moyens, en comparant les performances et les objectifs, en corrigeant les objectifs et les moyens. Il utilise des outils de gestion au service du management de l'organisation. Certains de ces outils, comme la comptabilité analytique d'exploitation ou comptabilité de gestion, peuvent s'appuyer sur la comptabilité.

La comptabilité analytique est un système de comptes, ajustés à la comptabilité générale, permettant d'identifier et de valoriser les éléments constitutifs du résultat de l'exercice et d'en permettre l'interprétation et l'exploitation. Elle rapproche chaque produit de ses coûts, qu'ils aient été encourus dans l'exercice ou dans des périodes précédentes. Elle divise les résultats par centre de décision permettant un meilleur pilotage, ou les consolide par ligne d'activité, afin de mieux en apprécier la situation.

L'audit est une activité de contrôle et de conseil qui consiste en une expertise par un agent compétent et impartial et un jugement sur l'organisation, la procédure, ou une opération quelconque de l'entité. Il permet de faire le point sur l'existant (état des lieux) afin d'en dégager les points faibles et/ou non-conformes (suivant les

référentiels d'audit). Cela, afin de mener par la suite les actions adéquates qui permettront de corriger les écarts et dysfonctionnements constatés.

L'audit comptable et financier est un examen des états financiers de l'entreprise, visant à vérifier leur sincérité, leur régularité, leur conformité et leur aptitude à refléter l'image fidèle de l'entreprise. Cet examen est effectué par un professionnel indépendant, commissaire aux comptes ou auditeur.

## **1.2. Les principes Comptables :**

Les enregistrements en comptabilité reposent toujours sur la mise en œuvre de règles, de principes (cités dans le plan comptable) et d'éléments de doctrine qui s'appuient sur le plan comptable général et sur la loi et la réglementation comptable nationale et internationale. Le comptable est responsable dans l'entreprise de la conformité de ses travaux avec ces sources, lois et les règlements comptables<sup>1</sup>.

### **A. Principe de continuité de l'exploitation :**

« Pour l'établissement des comptes annuels, le commerçant, personne physique ou morale est présumée poursuivre ses activités ».

### **B. Principe de régularité :**

« La comptabilité est conforme aux règles et procédures en vigueur ».

### **C. Principe de prudence :**

« La comptabilité est établie sur la base d'appréciations prudentes, pour éviter le risque de transfert, sur des périodes à venir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et le résultat de l'entité ».

### **D. Principe de sincérité :**

« La comptabilité est conforme aux règles et procédures en vigueur qui sont appliquées avec sincérité afin de traduire la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés ».

### **E. Règles des coûts historiques :**

« La méthode de base retenue (...) pour l'évaluation des éléments inscrits en comptabilité est la méthode du coût historique ».

### **F. Règle de non-compensation :**

« Les opérations sont enregistrées dans les comptes dont l'intitulé correspond à leur nature. Toute compensation est interdite sauf lorsqu'elle est explicitement prévue par les dispositions en vigueur ».

### **I. Règle d'indépendance des exercices :**

---

<sup>1</sup> Brigitte DORIATH, Michel LOZATO, Paula MENDES & Pascal NICOLLE, « Comptabilité et gestion des organisations »; 6<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, p 1.

« Pour calculer le résultat par différence entre les produits et les charges de l'exercice, sont rattachés à l'exercice :

- Les produits acquis à cet exercice (...)
- Les charges supportées par l'exercice (...)

### **J. Principe de permanence des méthodes :**

« La cohérence des informations comptables au cours des périodes successives implique la permanence dans l'application des règles et procédures.

Les méthodes préférentielles sont celles considérées comme conduisant à une meilleure information par l'organisme normalisateur ».

« Le respect de l'ensemble des principes comptables doit permettre d'obtenir une image fidèle du patrimoine de la situation financière et du résultat de l'entreprise ».

La comptabilité, comme toute discipline, est basée sur des principes. Ces principes portent – des noms connus qui, pour certains d'entre eux, traversent toute l'histoire de la comptabilité – par exemple, le fameux principe de « prudence ».

Pendant longtemps on a pu penser que ces principes étaient immuables et concernaient toutes les comptabilités de toutes les époques et de tous les continents.

La relativité des principes comptables est une découverte de la fin du XXe siècle permise, notamment, par les études de comparaison internationale et l'étude de l'histoire de la comptabilité : la prudence allemande, par exemple, n'est ni la prudence américaine ni la prudence française.

Les principes comptables sont des produits des modes de gouvernance : chaque mode de gouvernance entraîne un certain type de comptabilité lui-même gouverné par certains principes.

Les principes comptables ne sont donc pas absolus mais relatifs à des objectifs assignés à telle ou telle comptabilité ; à l'extrême chaque type de comptabilité a ses principes particuliers.

Dans les développements qui suivent, nous allons essayer de prouver la véracité de ces assertions en montrant systématiquement le caractère contradictoire de nombre de principes comptables : tel d'entre eux convient pour tel type de comptabilité alors que le principe qui lui est contraire convient à un autre !

Nous étudierons ainsi, successivement, le principe de neutralité contre le principe de subjectivité, le principe de l'entité contre le principe de l'unicité du patrimoine, le principe de comptabilité de caisse contre le principe de comptabilité d'engagement, le principe de propriété contre le principe de prééminence de la substance sur la forme, le principe de séparation des exercices contre le principe

d'unicité de période, le principe de l'évaluation au coût contre celui de l'évaluation en valeur, le principe du rattachement des charges aux produits contre le principe du non rattachement, les principes de prudence... contre le principe d'imprudence, le principe de l'évaluation au coût historique contre celui du coût réévalué, le principe de continuité de l'exploitation contre le principe de mort.

Le tableau suivant résume le plan suivi et la nature des questions concernées.

Section	Principes	Questions posées
1	Neutralité/subjectivité	Utilisateur des comptes ?
2	Entité/unicité	} Concepts d'actif et de capital?
3	Comptabilité de caisse/ d'engagements	
4	Propriété/prééminence de la substance	
5	Séparation/ unicité des périodes	Périodicité des comptes ?
6	Coûts/valeurs	} Évaluation ?
7	Rattachement/non-rattachement	
8	Prudences/imprudence	
9	Coût historique/coût réévalué	
10	Continuité/mort	
11	Permanence	

**Tableau N°1 : Résumé du plan suivi et de la nature des questions concernées<sup>1</sup>**

Les principes permettent d'identifier les caractéristiques fondamentales (concepts d'actif et de passif, périodicité, évaluation) d'un type de comptabilité et la nature de l'information à fournir ; ils doivent être toutefois généralement complétés

En amont de la production que matérialisent les documents, il y a la référence à des principes comptables qui conditionnent le système d'information qu'est la comptabilité de l'entreprise.

L'objectif ultime assigné par la loi à l'information comptable est de projeter une image fidèle et sincère du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise. On retrouve la notion de « true and fair view », centrale dans la comptabilité anglo-saxonne.

Ce principe de base est reconnu de façon internationale par l'International Accounting Standard Board (IASB) qui regroupe les organisations d'experts-comptables de plus de 100 pays, dont la France.

<sup>1</sup> Brigitte DORIATH, Michel LOZATO, Paula MENDES & Pascal NICOLLE, « Comptabilité et gestion des organisations »; 6<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, p 5.

Il a été repris expressément par les textes qui sont à la base de l'obligation légale de tenir une comptabilité prévue dans le Code du commerce. Les principaux textes légaux de référence en France sont le Plan comptable général (PCG 1999), la « loi comptable » du 30 avril 1983 et son décret d'application du 29 novembre 1983. Le PCG 1999 reprend largement et sans changement le dispositif antérieur. Il apparaît comme une réécriture et une refonte « à droit constant ou quasi constant » du PCG 1982. Adopté par le Comité de réglementation comptable (Règl. CRC n° 99-03), le PCG 1999 a été approuvé par arrêtés ministériels en date du 22 juin 1999.

La refonte de 1999 distingue formellement les règles relatives aux comptes individuels et les règles relatives aux comptes consolidés.

Le principe général d'image fidèle et sincère relève en fait d'un objectif général, il est articulé sur un ensemble complet de principes reconnus par tous<sup>1</sup>. Les principes comptables traditionnels les plus importants sont **les suivants**<sup>1</sup> :

- Principe de primauté du droit sur le fait ;
- Principe de continuité de l'exploitation ;
- Principe de spécialisation des exercices ;
- Principe de l'évaluation au coût historique ;
- Principe du nominalisme ;
- Principe de prudence ;
- Principe de permanence des méthodes ;
- Principe de non-compensation.

Dans le cadre des normes internationales IFRS, une évolution à noter est la place grandissante, d'une part, de l'idée de la primauté de la réalité économique sur l'apparence juridique et, d'autre part, de l'évaluation à la « juste valeur ».

### **1.2.1. Principe de primauté du droit sur le fait :**

Ce principe est directement hérité de la conception traditionnelle qui souligne la fonction juridique de la comptabilité : celle-ci doit servir de preuve dans des relations économiques avec les tiers. Elle doit donc recenser d'abord des actes juridiques en ce qu'ils affectent le patrimoine au sens large, c'est-à-dire les créances et les dettes entre commerçants et envers les tiers. Un acte juridique doit être objectif : à chaque enregistrement correspond une pièce comptable justifiant la naissance de la créance ou de la dette.

Cette conception est importante car elle permet en cas de litige de se prévaloir de la comptabilité : une comptabilité régulière peut servir de preuve pour faire valoir

---

<sup>1</sup> Hubert de La Bruslerie, Analyse financière Information financière, diagnostic et évaluation, 4<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, p 15-17.

ses droits. La marque de ce principe est particulièrement importante dans la logique d'établissement des comptes individuels. Ces comptes, dits comptes sociaux, ont d'abord destinés aux tiers détenteurs de droits sur l'entreprise. Dans cette optique, la réalité économique passe au second plan. L'exemple des biens financés en crédit-bail l'illustre : l'entreprise n'étant pas juridiquement propriétaire de ces biens, ceux-ci ne peuvent figurer à l'actif de son bilan.

Une conséquence du caractère objectif de l'écriture comptable est de retarder la comptabilisation à la date de facturation, c'est-à-dire à l'émission d'une créance à l'encontre de l'acheteur, ou encore à la date de livraison du bien ou de la prestation de service. En cela, il n'y a pas respect de la réalité économique qui est liée à une transaction commerciale<sup>1</sup>. La date économiquement importante est celle de la commande à laquelle il y a un accord d'échange entre les parties. Cette date est bien celle qui est centrale, notamment dans les opérations de commerce international.

C'est bien à la commande que naît le risque économique attaché à toutes transactions.

### **1.2.2. Principe de continuité de l'exploitation :**

L'entreprise est un projet économique qui doit normalement se poursuivre dans l'avenir prévisible. L'optique de la comptabilité est donc de considérer le patrimoine non pas dans une optique de liquidation, mais dans une optique de continuité. Les éléments d'actifs seront donc évalués par rapport à un usage étalé dans le temps. Cette valeur économique d'usage est traditionnellement supérieure à la valeur de liquidation des biens.

### **1.2.3. Principe de spécialisation des exercices :**

Même si l'activité de l'entreprise est continue, le comptable découpe le temps en exercices indépendants. Il introduit un rythme particulier et conventionnel qui est celui de la production annuelle de l'information comptable. La périodisation comptable vise à établir une fois par an l'inventaire des actifs et des passifs, et à présenter le résultat et la valeur du patrimoine de l'entreprise.

Le découpage en exercice est une fiction comptable qui correspond à la nécessité de rattacher précisément les charges et les produits à un exercice de manière à ce qu'ils contribuent à la formation du résultat de cet exercice, et non de celui qui précède ou qui suit. Ce principe conduit à ce que les charges non encore supportées et les produits non encore perçus, mais qui trouvent leur origine dans un exercice donné, lui sont rattachés. Cela se traduit par l'utilisation de comptes de régularisation à l'actif ou au passif du bilan.

#### **1.2.4. Principe de l'évaluation au coût historique :**

Les biens sont entrés dans le patrimoine sur la base de leur valeur historique à l'acquisition. La valeur historique en tant que coût d'acquisition a un caractère objectif qui vient de la transaction avec un tiers. Elle est particulièrement simple à mettre en œuvre et à suivre ; de plus, elle est constante. Les notions de valeur économique ou de valeur d'usage ne sont pas retenues en raison de leur caractère profondément subjectif et fluctuant.

#### **1.2.5. Principe du nominalisme :**

Lié au précédent, le nominalisme implique que les évaluations des acquisitions sont maintenues constantes au cours du temps. La stabilité de la valeur monétaire vaut également pour les dettes. Seuls les mécanismes de l'amortissement et du provisionnement viennent altérer l'évaluation comptable des actifs. Cette règle, combinée à l'évaluation au coût historique, tourne complètement l'appréhension comptable vers le passé. Elle suppose implicitement constante la valeur de la monnaie. Or, on sait qu'en situation de hausse des prix, la valeur de remplacement tend à s'éloigner de la valeur nominale : l'écart étant généralement fonction de l'écoulement du temps depuis la date de comptabilisation initiale du bien. Par ailleurs, l'évaluation des créances et des dettes en devises introduit une brèche dans le principe du nominalisme. Les éléments d'actif et passif en devises sont ainsi valorisés au cours de marché des devises<sup>1</sup>.

#### **1.2.6. Principe de prudence :**

Ce principe conduit à prendre en compte les charges dès que leur réalisation est seulement probable ; à l'inverse, les produits ne sont comptabilisés que s'ils sont réalisés. Il y a donc une dissymétrie d'appréhension qui est la marque d'un pessimisme systématique. Entre deux évaluations, l'entreprise retient systématiquement la plus défavorable. Le principe de prudence conduit à provisionner systématiquement au cas par cas, sans prendre en compte d'éventuelles plus values potentielles.

Le principe de prudence est au cœur de la doctrine comptable. Il permet d'exprimer le caractère fondamentalement incertain de l'environnement économique de l'entreprise. Cependant, le traitement qu'il effectue est fondamentalement borgne et extraordinairement pauvre. S'appliquant élément par élément, il fractionne les conséquences d'un risque qui peut être global. Il néglige la possibilité de compensation entre plus et moins-values potentielles. Par exemple, le portefeuille titres d'une société holding comptabilisera les moins-values d'une

---

<sup>1</sup> Ibid, p 18-19.

filiale et ignorera les plus values potentielles sur une autre, alors que la réalité économique est constituée par l'ensemble du portefeuille.

La valeur comptable est donc systématiquement sous-évaluée par le principe de prudence. Le financier ne peut se satisfaire de l'ignorance des plus-values potentielles ; il procédera donc à un redressement systématique de l'évaluation du patrimoine de l'entreprise en essayant d'intégrer ces dernières.

### **1.2.7. Principe de permanence des méthodes :**

Les mêmes règles et procédures comptables doivent être appliquées dans le temps de manière à permettre une comparaison homogène des comptes annuels de l'entreprise.

Il s'agit ici de limiter la possibilité de modifier les méthodes, par exemple, d'évaluation des stocks ou de provisionnement, pour éviter la manipulation des résultats de l'entreprise par les dirigeants. En cas de modifications des méthodes comptables, celle-ci doivent être expliquées scrupuleusement.

### **1.2.8. Principe de non-compensation :**

Aucune compensation ne peut être opérée entre les postes d'actif et de passif du bilan, ou entre les postes de charges et de produits du compte de résultat. Il convient ici d'éviter toutes pertes d'information, en affichant des créances (ou des dettes) nettes. Par exemple, une créance sur un client ne peut être diminuée par une dette envers ce même client. Ce principe peut expliquer la présence de compte clients créditeurs au passif. De même, pour corriger la comptabilisation d'une charge, on utilise un compte de transfert de charge qui est un compte de produit.

Les principes précédents sont sujets à une évolution qui se traduit par la reconnaissance de nouveaux principes comptables influencés par la comptabilité anglo-saxonne et qui sont à la base du référentiel international IFRS<sup>1</sup>.

### **1.2.9. Principe de primauté de la réalité économique :**

Ce principe est lié à une conception gestionnaire de la comptabilité ; il s'oppose à l'approche juridico-patrimoniale traditionnelle en France. Ce principe de primauté est particulièrement important dans le référentiel comptable IFRS.

L'appréhension économique de la valeur est tournée vers l'avenir. La vision juridique s'efface partiellement et avec elle la référence au nominalisme contractuel si utile dans la relation débiteur-créancier. L'enregistrement des dettes au coût historique cède la place à une interrogation exigeante sur la « juste valeur » économique ou « faire value ».

---

<sup>1</sup> Ibid, p 20.

Cette optique était déjà présente dans la présentation des comptes consolidés. Par exemple, les biens loués en crédit-bail dont elle a l'usage économique bien qu'ils n'appartiennent pas juridiquement à l'entreprise, seront repris dans les comptes. Au niveau des comptes individuels, le principe de réalité économique est reconnu ponctuellement lors de la comptabilisation de ventes soumises à la clause de réserve de propriété. Juridiquement, le transfert de propriété à l'acheteur est suspendu au paiement intégral du prix. Cependant, la comptabilité du vendeur retient la créance au prix à la facturation, considérant la réalité économique de la vente plutôt que son statut juridique.

Cette approche conduit à privilégier la valeur économique d'usage ou la valeur vénale plutôt que la valeur historique comme critère d'appréciation des actifs.

#### **1.2.10. Évaluation à la « juste valeur » :**

La valeur d'usage, ou encore de remplacement, a un contenu prospectif et subjectif. Elle conduit à prendre en compte l'évolution des prix et le progrès technique. Le coût de remplacement n'est pas forcément la valeur vénale, il découle d'une appréciation qui intègre l'actualisation des recettes futures liées au bien détenu<sup>1</sup>.

La notion de « juste valeur » a été particulièrement définie dans la norme IAS 39 consacrée aux instruments financiers. Il s'agit du montant pour lequel un actif pourrait être échangé ou une dette réglée entre des parties avisées et consentantes dans une transaction conclue à des conditions normales. La « juste valeur » correspond au prix de marché de l'instrument financier lorsque celui-ci est traité sur un marché d'actif. Si le marché de l'instrument n'est pas liquide, la juste valeur est déterminée par référence à des instruments similaires dont le marché est actif. En l'absence de marché pour un instrument donné, il est procédé à un calcul de juste valeur par une méthode conforme à celles pratiquées sur les marchés financiers.

#### **➤ Principes d'évaluation dans le Plan comptable général (PCG) :**

##### **✓ À l'entrée dans le patrimoine :**

Biens acquis : enregistrement à leur coût d'acquisition historique, c'est-à-dire prix d'achat majoré des frais accessoires (mise en état d'utilisation, frais de transport, d'installation...).

Les droits de mutation, commissions, honoraires sont des charges qui peuvent être étalées dans le temps.

Biens produits : enregistrement au coût de production, c'est-à-dire incluant les charges indirectes « raisonnablement » rattachées à la production du bien. Sont

---

<sup>1</sup> Ibid, p 21.

toutefois exclus les frais de recherche et développement et les frais d'administration générale. Quant aux charges financières liées à des emprunts, celles-ci sont imputables dans le coût d'une immobilisation produite par l'entreprise pour elle-même ; elles ne sont, en revanche, pas incluses dans l'estimation des stocks.

✓ **À l'inventaire :**

Évaluation systématique à la valeur vénale.

➤ **Principe d'évaluation dans le référentiel IFRS :**

Dans son cadre conceptuel, l'IASB identifie quatre conventions d'évaluation possibles :

- Le coût historique à l'entrée des actifs, des passifs ou des engagements ;
- Le coût actuel ou valeur de remplacement qu'il faudrait acquitter pour faire entrer l'élément aujourd'hui ;
- La valeur de réalisation ou valeur de règlement pour vendre l'actif ;
- La valeur actualisée, « les actifs sont comptabilisés pour la valeur actualisée des entrées nettes futures de trésorerie que l'élément génère dans le cours normal de l'activité ».

L'IASB reconnaît la coexistence possible de plusieurs conventions d'évaluation. Elle admet le coût historique et reconnaît que son utilisation est fréquente. Cependant le concept central privilégié est celui de « juste valeur ». Celui-ci revient à privilégier les conventions d'évaluation telle la valeur de réalisation ou la valeur actualisée. Ainsi, le coût historique avait été initialement rejeté par l'IASB pour les instruments financiers dans le cadre de l'élaboration des IAS 32 et IAS 39. Depuis, il y a eu un assouplissement<sup>1</sup>.

Contrairement à une idée répandue, la « juste valeur » n'est pas la seule et unique approche d'évaluation reconnue en normes IFRS.

**1.2.11. L'extension du champ de la comptabilité d'intention :**

Dans le référentiel IFRS, l'application de la règle d'évaluation pertinente est déterminée par l'intention qui a prévalu lors de l'acquisition de l'actif et du passif. Cette approche est relativement nouvelle ; elle situe la valeur comme le fruit d'un calcul économique projeté sur un horizon donné du futur. Concernant les instruments financiers, le coût historique continue à s'appliquer pour les créances ou les dettes que l'entreprise a l'intention de détenir jusqu'à leur échéance. La juste valeur devient la référence pour des horizons plus courts.

Cette comptabilité d'intention apparaît aussi en cas d'acquisition d'immobilisations corporelles où la durée d'amortissement à retenir correspond à la

---

<sup>1</sup> Ibid, p 22.

période d'utilisation économique du bien. Cette période est celle pendant laquelle l'entreprise a l'intention de consommer les avantages économiques tirés du bien. Ce n'est pas la durée de vie totale.

### 1.3. Les objectifs principaux de la comptabilité et la nécessité du bilan :

Une comptabilité en partie double vise essentiellement à connaître :

- Les capitaux (ou ressources) investi(e)s par les apporteurs de capitaux ;
- Les emplois de ces capitaux (ou moyens utilisés) ;
- Les résultats obtenus par la gestion de ces moyens ;
- La rentabilité des capitaux, c'est-à-dire le rapport entre les résultats et les capitaux (ressources) investi(e)s.

Le bilan est, précisément, le document comptable qui permet de connaître à un moment donné l'ensemble des ressources dont a bénéficié une entreprise et l'ensemble des emplois correspondants qu'elle a fait de ces ressources<sup>1</sup>.

Comme on peut s'y attendre, un bilan comporte deux colonnes ; par convention, la colonne de droite est réservée à l'inscription des ressources, tandis que la colonne de gauche est réservée à l'inscription des emplois. Bien entendu, un bilan doit toujours être daté de façon précise, sinon il n'a aucune signification.

Un modèle de bilan présenté selon les termes utilisés dans le vocabulaire courant se présente donc ainsi

#### **Bilan au .././.... (date)**

Emplois	Ressources
---------	------------

Mais la comptabilité, comme toute autre technique, use d'un vocabulaire spécialisé :

- La colonne des ressources est appelée « passif » (le terme passif, du grec *pathein*, supporter, fait référence au fait que les ressources sont « supportées » par l'entreprise car celle-ci doit en principe les rembourser à leurs apporteurs ;
- La colonne des emplois est appelée « actif » car les actifs permettent d'agir (les emplois étant la matérialisation des ressources).

Le bilan vu par les comptables se présente donc finalement ainsi (dans ses grandes lignes) :

#### **Bilan au .././.... (date)**

|--|--|

---

<sup>1</sup> Jacques RICHARD & Christine COLLETTE, « Comptabilité générale système français et normes IFRS », 8<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, p 93-94.

Actif	Passif
-------	--------

L'actif comporte généralement une série d'éléments (appelés « postes ») qui permettent de connaître les principaux moyens d'action de l'entreprise qui peuvent être de nature liquide (caisse, fonds en banque) ou non liquide (stocks, machines, etc.).

De même, le passif comprend aussi plusieurs postes qui permettent, notamment, de distinguer au moins le montant des capitaux investis par les propriétaires de l'entreprise (ce sont les « capitaux propres ») et le montant des capitaux investis par des prêteurs non propriétaires (ce sont les « dettes »).

**Bilan au .././.... (date)**

Actif	Passif
Postes d'actif...	Capitaux propres Dettes

## Section 2 : Les opérations dans les comptabilités monistes et dualistes

### 2.1. Le grand livre : Définition et principes de fonctionnement

La définition du Grand Livre des comptes présuppose d'abord celle des comptes ; il faut distinguer à cet égard les comptes de bilan (ou de situation) et les comptes de résultat (ou de gestion).

#### 2.1.1. Les comptes de bilan :

Au cours des développements précédents chaque opération a été enregistrée au bilan. Il est évident qu'une telle technique, si elle était appliquée à des milliers d'opérations, serait fastidieuse et coûteuse. Les comptables ont donc dû, très vite, inventer une technique qui permette d'éviter d'établir le bilan après chaque opération tout en se donnant les moyens de dresser à tout moment ce bilan, si besoin est : ils ont inventé des « compteurs » pour le bilan ou, comme c'est l'usage de le dire, des comptes de bilan.

Ces compteurs devaient être de deux types puisque le bilan est un tableau qui comporte deux côtés : celui des emplois (actif) et celui des ressources (passif). Les comptables ont donc été amenés à distinguer des comptes d'actif et des comptes de passif.

En outre, chaque compte d'actif et compte de passif devaient comporter un côté pour enregistrer les augmentations et un côté pour enregistrer les diminutions. Pour obtenir ces deux côtés on a symbolisé les comptes par une barre horizontale surmontant une barre verticale<sup>1</sup> :

#### Compte



Restait à définir le côté positif et le côté négatif.

Par convention, dans la plupart des comptabilités d'entreprises, il a été décidé que :

- Les comptes d'actif seront augmentés à gauche et diminués à droite :

#### Compte d'actif



---

<sup>1</sup> Jacques RICHARD & Christine COLLETTE, « Comptabilité générale système français et normes IFRS », 8<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, p 165.



### Compte de résultat

Charges		Produits	
+	Compte de charges	-	
		-	Compte de produits
			+

Le lecteur peut constater que la position des charges et des produits, respectivement à gauche et à droite du compte de résultat donne la position des côtés réservés aux augmentations des comptes de charges et de produits<sup>1</sup>.

Précisons, en outre, que comme pour les comptes de bilan, le côté gauche des comptes de charges et de produits s'appelle le débit et le côté droit le crédit.

En fin de période, après avoir ouvert en cours de période tous les « petits » comptes de charges et de produits nécessaires, le comptable « vide » tous ces comptes dans le compte de résultat pour obtenir le résultat de la période (le compte de résultat apparaît donc comme un collecteur). Pour effectuer ce « vidage » il solde les comptes de charges et de produits c'est-à-dire que :

- Premièrement, il détermine leur reste en calculant la somme du solde initial et des mouvements positifs et en retranchant les mouvements négatifs ;
- Deuxièmement, il inscrit ce solde au compte de charges ou de produits concerné de façon à équilibrer le compte ;
- Troisièmement, il reporte ce solde au compte de résultat soit en charges (pour les comptes de charges) soit en produit (pour les comptes de produits).

#### 2.1.3. Le Grand Livre :

L'ensemble des comptes d'actif, de passif, de charges et de produits constitue le Grand Livre. Dans les comptabilités manuelles traditionnelles le Grand Livre était matérialisé par des fiches en carton, chacune d'entre elles étant attribuée à un compte. Ces fiches, souvent de couleur différente selon qu'elles concernaient telle ou telle catégorie de comptes (actif, passif, charges, produits), étaient classées dans un bac et le comptable les prenait une à une pour enregistrer les opérations.

Lorsque le comptable devait enregistrer les opérations d'une période, un mois par exemple, il avait à sa disposition tous les comptes d'actif et de passif existant déjà et portant témoignage de toute la vie de l'entreprise depuis sa création jusqu'au dernier bilan. Il lui suffisait de continuer à remplir ces fiches ; par contre, il devait créer de nouvelles fiches pour les comptes de charges et de produits de chaque

<sup>1</sup> Ibid, p 167.

période. En fin de période, il soldait ses comptes de charges et produits et son compte de résultat, puis il arrêta ses comptes d'actif et de passif et construisait son bilan de fin de période. Ainsi se passait la vie tranquille du comptable.

## 2.2. Le journal : Définition et principes de fonctionnement !

Établir une comptabilité en se servant uniquement d'un Grand Livre est possible ; cependant l'usage du Grand Livre seul a deux inconvénients majeurs :

- Premier inconvénient, le contrôle des comptes avec un Grand Livre est extrêmement difficile : que le lecteur imagine une entreprise avec des milliers de comptes dans lesquels il faudrait retrouver la trace d'une opération parmi des dizaines de milliers d'autres : autant chercher une aiguille dans une botte de foin !
- Deuxième inconvénient, l'inscription directe de toutes les opérations au Grand Livre suppose une centralisation (une personne responsable) et empêche toute répartition des tâches entre des personnes de qualification différente.

Pour parer à ces deux inconvénients les comptables ont inventé le journal.

Le journal est un document (un livre lui aussi) dans lequel on écrit chaque jour (d'où le nom journal), en notant la date, évidemment, toutes les opérations comptables dans l'ordre chronologique avec les noms des comptes débités et crédités, le libellé, c'est-à-dire la raison de l'opération économique qui les sous-tend (s'agit-il d'achats de matières, de services ?), et le document justificatif (facture, numéro X...). Si la comptabilité fait l'objet d'un plan comptable on ajoute les numéros de comptes de ce plan<sup>1</sup>.

Une écriture comptable dans un journal peut se présenter comme suit :

	Date		
Numéro du compte débité	nom du compte débité		Montant débité
Numéro du compte crédité	nom du compte crédité		
	(Libellé et justificatif)		Montant crédité

## 2.3. Présentation du système comptable :

### 2.3.1. Le Bilan :

A gauche du Le bilan est un tableau résumant le patrimoine de l'entreprise à un moment donné. Le patrimoine est constitué de biens et de créances d'une part, et de dettes d'autre part. La période de 12 mois qui s'écoule entre 2 bilans successifs est

<sup>1</sup> Ibid, p 168.

appelée « exercice comptable ». La date de clôture de l'exercice est appelée « date d'inventaire »<sup>1</sup>.

- Tableau, l'actif représente les biens et les créances possédés par l'entreprise ;
- A droite du tableau, le passif représente les dettes et les capitaux dus par l'entreprise.

Le passif renseigne sur l'origine des ressources mises à disposition de l'entreprise ; l'actif indique quel emploi a été fait de ces ressources.

Actif	Passif
<p><b>02. Valeurs immobilisées</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Frais et valeurs incorporelles immobilisées</li> <li>- Immobilisations corporelles</li> <li>- Autres valeurs immobilisées</li> </ul> <p><b>03. Stocks (valeurs d'exploitation)-</b> Marchandises</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Matières et fournitures</li> <li>- Emballages commerciaux</li> <li>- Produits semi-ouvrés</li> <li>- Produits finis</li> <li>- Etc.</li> </ul> <p>VALEURS RÉALISABLES ET DISPONIBLES</p> <p><b>04. Tiers débiteurs</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Fournisseurs. Avances et acomptes versés</li> <li>- Clients</li> <li>- Personnel</li> <li>- Etc.</li> </ul> <p><b>05. Soldes financiers débiteurs</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Prêts à moins d'un an</li> <li>- Titres à court terme</li> <li>- Effet à recevoir</li> <li>- Banque et chèques postaux</li> <li>- Caisse</li> </ul>	<p><b>01. Capitaux à long et moyen terme</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Capital propre</li> <li>- Dettes à long et moyen terme</li> <li>- Provisions pour charges et pertes</li> </ul> <p>DE TTES A COURT TERME</p> <p><b>04. Tiers créditeurs</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Fournisseurs</li> <li>- Clients. Avances et acomptes reçus</li> <li>- Personnel</li> <li>- Etc.</li> </ul> <p><b>05. Soldes financiers créditeurs</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Emprunts à moins d'un an</li> <li>- Effets à payer</li> <li>- Banques. Avances reçues à moins d'un an</li> </ul> <p><b>0875. Résultat net de la période</b></p>
<b>TOTAL</b>	<b>TOTAL</b>

**Tableau N°02 : Bilan<sup>2</sup>**

En mettant en regard les biens et les dettes, le bilan fait donc apparaître la situation patrimoniale de l'entreprise.

<sup>1</sup> Gilbert CASTELLINO & Pierre ROMELAER, « Comptabilité privée », édition Edicef, 1988, Paris, p 18-19.

<sup>2</sup> Ibid, p 20.

Tous les comptes de l'entreprise, à partir desquels sont élaborés les documents de synthèse, sont regroupés en classes. Chacune d'elle est affectée d'un numéro de code permettant l'identification de l'opération enregistrée. Les classes du bilan sont numérotées 01 à 05.

### **A. L'actif du bilan :**

Il se décompose en actif immobilisé, et en actif circulant.

#### **A1. L'actif immobilisé (classe 02) :**

Ce sont les biens durables servant essentiellement à l'activité de l'entreprise (terrains, construction, machines, mobilier, matériel de transport, mais aussi fonds de commerce, droit au bail, etc.).

Leur présence dans l'entreprise est par conséquent relativement longue, d'où l'expression d'actif « immobilisé ».

#### **A2. L'actif circulant (classes 03/04/05) :**

Il se compose de biens se transformant au cours de l'activité de l'entreprise. On distingue :

- Les stocks (03) : marchandises, matières premières, etc.
- Les créances sur les tiers (04) : clients, personnel, autres...
- Les soldes financiers débiteurs (05), c'est-à-dire essentiellement les liquidités ou les valeurs facilement négociables : caisse, compte bancaire, ou postal, titres, effets à recevoir.

A l'intérieur de l'actif circulant, les classes 04 et 05 forment des « valeurs réalisables et disponibles », c'est-à-dire qu'elles représentent des éléments d'actif immédiatement liquides, ou très rapidement transformables en liquidités, à l'inverse des valeurs immobilisées (02). On observe donc que les éléments de l'actif du bilan sont classés par ordre de liquidité croissante. Cette présentation est imposée par le plan comptable ; elle a pour but de faciliter l'analyse du bilan<sup>1</sup>.

### **B. Le Passif du bilan :**

L'origine des ressources mises à la disposition de l'entreprise est double :

- D'une part, le capital propre de l'entreprise, apporté par l'entrepreneur ou ses associés ;
- D'autre part, les emprunts et les dettes contractés auprès de tiers.

#### **B1. Les capitaux à long et moyen terme (classe 01) :**

Le capital propre et les emprunts à plus d'un an constituent des capitaux à long et moyen terme, dus par l'entreprise qui les remboursera le moment venu, mais dont

---

<sup>1</sup> Ibid, p 21.

l'échéance de remboursement est suffisamment lointaine pour leur conférer un caractère de permanence.

Le capital propre de l'entreprise est classé parmi les dettes à rembourser, car juridiquement ce capital appartient à ses apporteurs (entrepreneur, associés, actionnaires), qui sont des personnes physiques distinctes de la personne morale qu'est l'entreprise.

## **B2. Les dettes à court terme (classes 04/05) :**

Il s'agit de ressources de financement disponibles pour l'entreprise sur une durée inférieure à un an. On les distingue en tiers créditeurs (04) (exemple : le crédit accordé par les fournisseurs), et en soldes Financiers créditeurs (05) (exemple : les découverts bancaires, les effets à payer, les emprunts à moins d'un an).

En résumé, le bilan est une représentation de la valeur et de la composition du patrimoine de l'entreprise à la date d'inventaire.

Cependant, pour que le chef d'entreprise puisse évaluer son patrimoine en fin d'exercice, il faut nécessairement qu'il ait conservé les informations relatives aux variations subies par le patrimoine au cours de l'exercice.

Une solution consisterait à établir un nouveau bilan à chaque mouvement patrimonial : achat d'un immeuble, augmentation des dettes envers les fournisseurs, etc. Cette solution est beaucoup trop lourde, voire impossible à mettre en pratique dans les entreprises réalisant des centaines d'opérations quotidiennes. Aussi le Plan Comptable a-t-il opté pour un autre système : l'enregistrement des opérations dans des comptes.

## **C. Nature et fonctionnement des comptes :**

Le compte est un tableau qui enregistre les opérations saisies par la comptabilité. C'est à partir du compte que s'élabore l'ensemble du système comptable.

### **C1. Présentation du compte :**

C'est un tableau à deux parties<sup>1</sup> :

- La partie gauche s'appelle débit ; on y enregistre les emplois, c'est-à-dire les augmentations d'actif et les diminutions de passif. Inscrire une somme au débit d'un compte, c'est débiter ce compte.
- La partie droite s'appelle crédit ; on y enregistre les ressources, c'est-à-dire les diminutions d'actif et les augmentations du passif. Inscrire une somme au crédit d'un compte, c'est créditer ce compte.

---

<sup>1</sup> Ibid, p 21-22.

DÉBIT	CRÉDIT
Enregistre les EMPLOIS	Enregistre les RESSOURCES

**Tableau N°03 : Présentation du compte<sup>1</sup>**

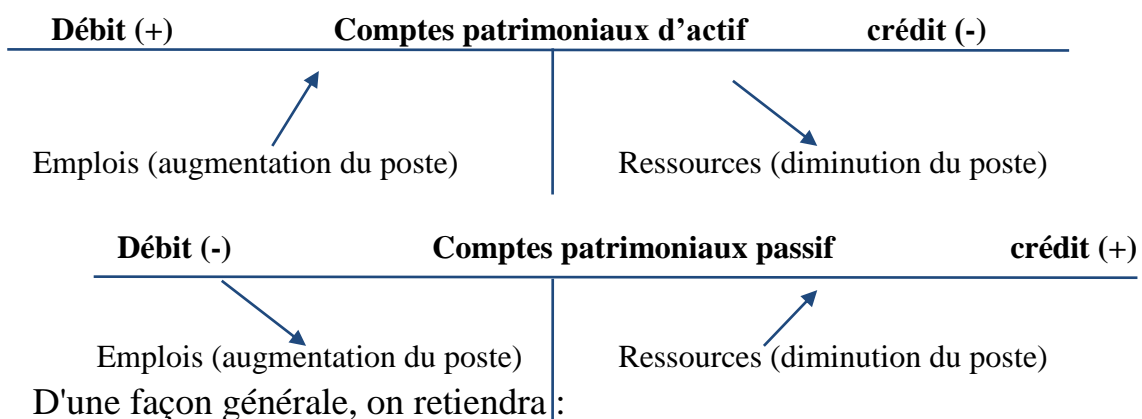
## C2. Nature des comptes :

Dans le Plan Comptable, il y a plusieurs sortes de comptes : les comptes patrimoniaux, les comptes de gestion (charges et produits), et les soldes caractéristiques de gestion.

### C2.1. Les comptes patrimoniaux :

Comme leur nom l'indique, il s'agit des comptes qui se rapportent au patrimoine de l'entreprise, c'est-à-dire au bilan. Ce sont donc des comptes d'actif et de passif. Le plan comptable les subdivise en comptes de mouvements patrimoniaux et en comptes de situation patrimoniale.

La règle fondamentale pour savoir quand débiter un compte patrimonial et quand le créditer, est la suivante :



- Qu'un compte est crédité s'il enregistre une ressource ;
- Qu'un compte est débité s'il enregistre un emploi.

### C2.2. Les comptes de mouvements patrimoniaux :

Ils sont utilisés en cours d'exercice pour enregistrer les opérations affectant le patrimoine de l'entreprise. Ces comptes sont enregistrés dans les classes 1 à 5 et dans la classe 8, selon le principe suivant :

- **Comptes de la classe 1** : comptes de passif, qui augmentent au crédit. Ils enregistrent en cours d'exercice les ressources mises à disposition de l'entreprise pour une longue période (variations du capital, des réserves, des dettes à long et moyen terme).

<sup>1</sup> Gilbert CASTELLINO & Pierre ROMELAER, « Comptabilité privée », édition Edicef, 1988, Paris, p 23.

- **Comptes de la classe 2** : comptes d'actif, ils augmentent au débit. Ils comptabilisent en cours de période tous les mouvements affectant les valeurs immobilisées (fonds de commerce, bâtiments, machines, titres à long terme...).
- **Comptes de la classe 3** : comptes d'actif augmentant au débit, et enregistrant les variations de stocks.
- **Comptes de la classe 4** : comptes de tiers qui se distinguent en tiers débiteurs (comptes d'actif) et en tiers créditeurs (comptes de passif). En cours d'exercice, les comptes de tiers débiteurs enregistrent au débit les augmentations de créances, et au crédit leurs diminutions. Les comptes de tiers créditeurs enregistrent au crédit les augmentations de dettes, et au débit leurs diminutions. Lorsque vous utilisez un compte de tiers, ayez toujours à l'esprit qu'il s'agit de dettes (vis-à-vis d'un tiers) ou de créances (sur un tiers).
- **Comptes de la classe 5** : comptes financiers débiteurs ou créditeurs. Les comptes financiers débiteurs sont des comptes d'actif qui augmentent au débit (banque, caisse, effets à recevoir, titres à court terme). Les comptes financiers créditeurs sont des comptes de passif qui augmentent au crédit (banques - avances reçues à moins d'un an, effets à payer).
- **Comptes de la classe 8** : comptes spéciaux de mouvements patrimoniaux.
  - ✓ **Compte 875** : il enregistre en cours d'exercice les mouvements patrimoniaux induits par l'affectation du résultat net de l'exercice précédent (distribution de dividendes, virement aux réserves, virement au capital personnel).
  - ✓ **Comptes 88 et 89** : ils enregistrent en cours et en fin d'exercice les mouvements relatifs respectivement aux amortissements et aux provisions (dotations, reprises et annulation).

### **C2.3. Les comptes de situation patrimoniale :**

Ce sont les comptes de bilan, qui reprennent la classification des comptes de mouvements patrimoniaux, mais que l'on numérote 01 à 05 pour les distinguer de ces derniers.

Ces comptes de situation ne sont utilisés qu'en fin d'exercice lors des écritures de clôture<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Ibid, p 24.

Les comptes de mouvements patrimoniaux sont alors soldés dans les comptes de situation patrimoniale. A ces comptes 01 à 05 s'ajoute encore le compte 0875. Résultat net en attente d'affectation.

#### **C2.4. Les comptes de gestion :**

Les comptes de gestion comprennent les comptes de charges et pertes d'un côté, et les comptes de produits et profits de l'autre.

##### ➤ **Les comptes de charges et de pertes (classes 6 et 06) :**

##### ✓ **Les comptes de charges (classe 6) :**

Les charges relatives à l'exploitation courante sont enregistrées dans les comptes de la classe 6.

Dans le souci d'apporter à la Comptabilité Nationale les informations dont celle-ci a besoin pour la détermination des agrégats, le plan comptable distingue les charges en deux groupes : les consommations intermédiaires, et les composantes de la valeur ajoutée.

Les consommations intermédiaires sont définies par le plan comme les charges relatives à l'acquisition de biens et de services à l'extérieur de l'entreprise, et nécessaires à sa production. Elles sont enregistrées dans trois comptes :

- 61 Matières et fournitures consommées (MFC) ;
- 62 Transports consommés (TC) ;
- 63 Autres services consommés (ASC) (par exemple) : loyers, locations diverses, frais de poste et télécommunications, honoraires, location de main d'œuvre...) <sup>1</sup>.

Lorsque l'entreprise exerce une activité commerciale, c'est-à-dire qu'elle achète des marchandises pour les revendre sans transformation, les stocks vendus sont assimilés à la consommation intermédiaire du commerce et enregistrés dans le compte « 60 Coût des stocks vendus » (CSV).

Les composantes de la valeur ajoutée sont définies par les économistes comme les charges servant à rémunérer les facteurs de production. On les enregistre dans les comptes suivants :

- 64 Charges et pertes diverses (CPD) :

Ce compte enregistre les charges qui n'interviennent ni dans la détermination de la production, ni dans celle de la valeur ajoutée, notamment les primes d'assurance, les subventions accordées et les cotisations syndicales, les malis sur emballages rendus, les ristournes accordées, lorsqu'elles ne sont pas affectables à un compte de vente.

---

<sup>1</sup> Ibid, p 25.

- 65 Frais de personnel (FP) :

Ce compte enregistre les charges correspondant à la rémunération du facteur travail.

- 66 Impôts et taxes (IP) :

On y enregistre tous les impôts et taxes payés par l'entreprise, dans l'État ou à l'étranger, à l'exception de l'impôt sur les bénéfices. Il s'agit donc de constater la rémunération de l'État.

- 67 Intérêts (I) :

Les frais financiers comptabilisés dans ce compte correspondent à la rémunération du facteur capital. (Intérêts des emprunts-obligations, des autres emprunts, des comptes-courants créditeurs ; escomptes de règlement accordés aux clients...) <sup>1</sup>.

- 68 Dotations aux amortissements et aux provisions (DAP) :

Les charges d'amortissement représentent économiquement la consommation de biens d'équipement au cours de l'exercice. Les charges de provisions représentent la couverture de risques normaux d'exploitation ou de grosses dépenses à prévoir.

La rémunération des capitaux propres est assurée par le résultat de l'exercice, qui apparaît dans le compte 870. Ce n'est donc pas un compte de charges.

➤ **Les comptes de pertes (classe 06) :**

Les pertes correspondent à des opérations sans rapport avec l'exploitation courante (on dit aussi « hors exploitation »), ou se rapportant à des exercices antérieurs. Elles sont enregistrées dans les comptes de la classe 06, dont la nomenclature est identique à celle de la classe 6.

Les comptes 060, 061, 062, etc. sont utilisés à chaque fois que l'entreprise procède à une opération ne correspondant pas à son activité courante.

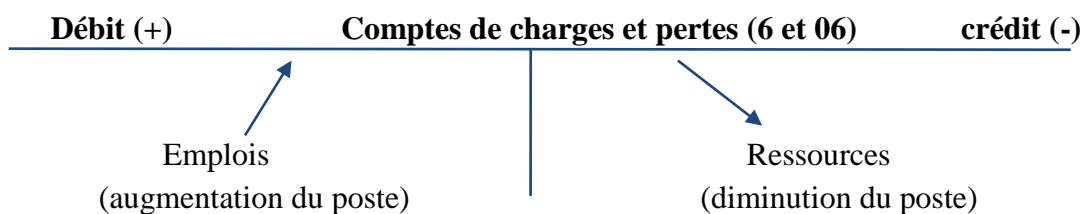
Par exemple, le paiement de la prime d'assurance est enregistré dans le compte « 64. Charges et pertes diverses » ; par contre, la constatation d'un manquant sur stock sera enregistrée dans le compte « 064. Charges et pertes diverses hors exploitation » (CPD.HE).

**D. Fonctionnement des comptes de charges et de pertes :**

Règle fondamentale pour savoir quand débiter un compte de charges et de pertes, et quand le créditer.

---

<sup>1</sup> Ibid, p 26.



Tous les comptes de charges et de pertes augmentent au débit et diminuent au crédit.

### **C2.5. Les comptes de produits et de profits (classes 7 et 07) :**

#### **➤ Les comptes de produits (classe 7) :**

Les produits liés à l'activité normale de l'entreprise sont enregistrés dans les comptes de la classe 7. Comme pour les charges, les produits sont distingués en 2 groupes : la production (et les ventes de marchandises dans le cas des entreprises commerciales), et les autres produits servant à déterminer le résultat d'exploitation. La production est définie par le plan comme le premier terme de la différence qui permet le calcul de la valeur ajoutée de l'entreprise. Selon sa composition, elle est enregistrée dans 3 comptes :

- 71 Production vendue (PV) :

Il s'agit des biens et des services produits et vendus par l'entreprise.

- 72 Production stockée (PS) :

Les biens et les services produits par l'entreprise, et stockés en attendant d'être vendus sont comptabilisés en production. Un déstockage (diminution du stock) au cours de l'exercice équivaut à une production négative.

- 73 Production de l'entreprise pour elle-même (PEEM) :

Ce compte enregistre les immobilisations et les services produits par l'entreprise pour elle-même, ainsi que l'autoconsommation de biens produits par elle pour ses propres besoins ou ceux de son personnel.

Les entreprises purement commerciales ne produisent pas, mais vendent des marchandises ou des services.

Elles enregistrent le produit de leurs ventes dans le compte « 70. Ventes de marchandises »<sup>1</sup>.

Les produits divers. Ils sont comptabilisés dans les comptes ci-dessous :

- 74 Produits et profits divers (PPD) :

---

<sup>1</sup> Ibid, p 27.

Ce compte enregistre des produits ne faisant pas partie des opérations sur biens et services, et n'intervenant ni dans la détermination de la production, ni dans celle de la valeur ajoutée.

Exemple : réductions obtenues hors factures des fournisseurs, bonis sur reprises d'emballages consignés...

- 76 Subventions d'exploitation (SE) :

On y enregistre les subventions d'exploitation accordées par l'État, les collectivités publiques, ou des tiers, en compensation d'une insuffisance du prix de vente ou d'un excès de charges d'exploitation<sup>1</sup>.

- 77 Intérêts et dividendes reçus (IDR) :

Ces produits financiers consistent notamment en escomptes de règlement obtenus, intérêts des prêts, revenus de titres...

- 78 Reprises sur amortissements et provisions (RAP) :

Il s'agit d'un compte de régularisation des amortissements et des provisions.

➤ **Les comptes de profits (classe 07) :**

Les comptes de la classe 07 enregistrent les profits exceptionnels, sans rapport avec l'activité normale de l'entreprise (hors exploitation), ou liés à des exercices antérieurs. La nomenclature de cette classe est identique à celle de la classe 7.

Signalons toutefois l'existence du compte hors exploitation « 073. Frais à immobiliser ou à transférer » (F à IT), sans relation avec le compte « 73. Production de l'entreprise pour elle-même ». Le compte 073 enregistre des frais préalablement comptabilisés en charges ou en pertes et transférés (par exemple, frais de transport imputables au client et récupérés pour leur montant exact), ou immobilisés (c'est-à-dire inscrits à l'actif du bilan, parmi les valeurs immobilisées).

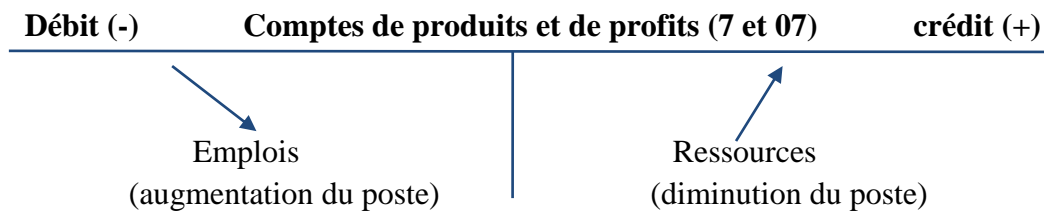
A chaque fois que l'entreprise constate des ressources n'entrant pas dans le cadre de son exploitation courante, il convient de les enregistrer dans les comptes 070, 071, 072, etc. Par exemple un gain réalisé sur différence de change est enregistré dans le compte « 074. Produits et profits divers - hors exploitation » (PPD. HE), car cette ressource n'entre pas dans les activités habituelles d'une entreprise commerciale ou industrielle.

## **C2.6. Fonctionnement des comptes de produits et de profits :**

Règle fondamentale pour savoir quand créditer un compte de produits et de profits, et quand le débiter.

---

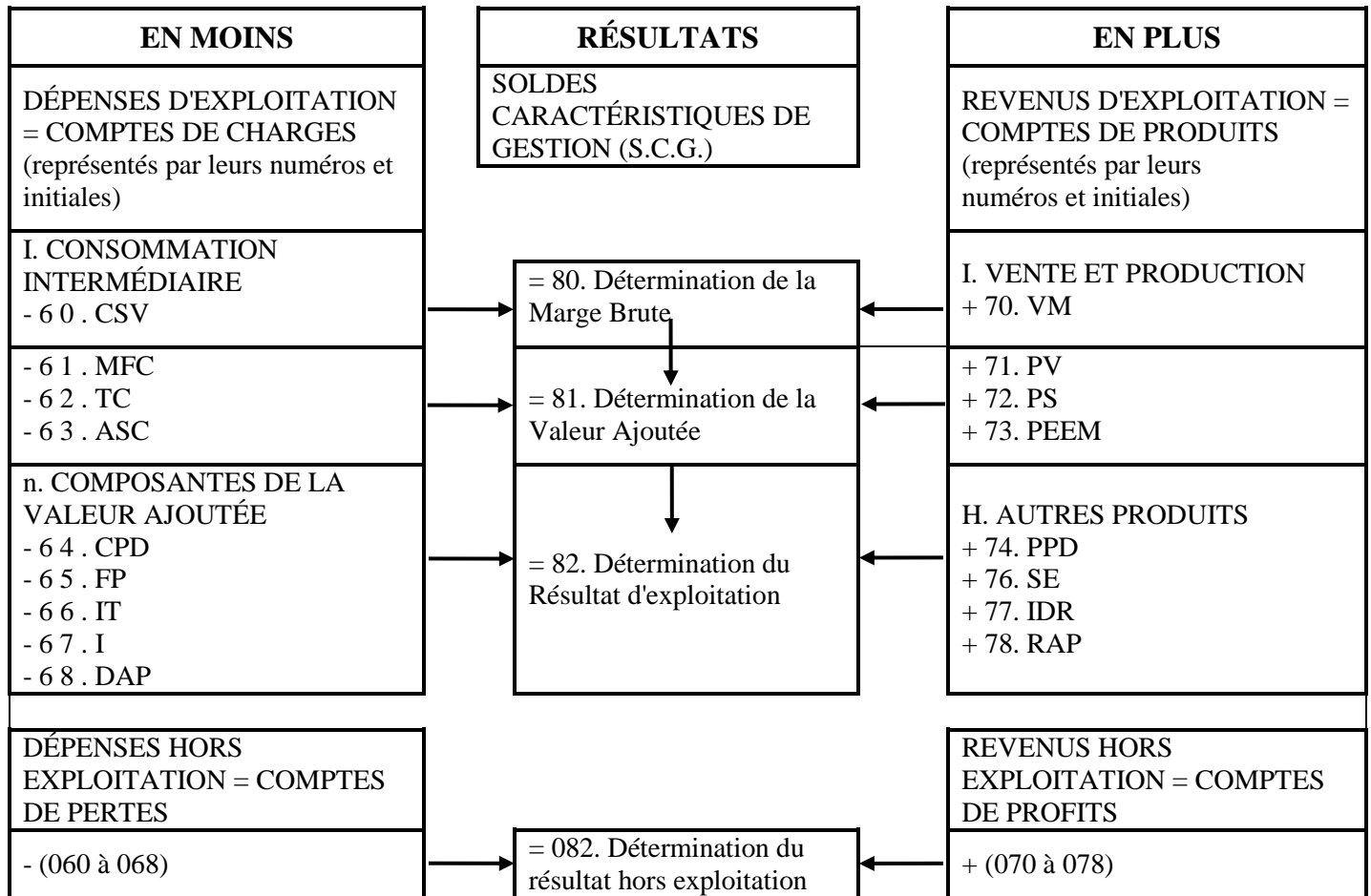
<sup>1</sup> Ibid, p 28.



Tous les comptes de produits et de profits augmentent au crédit et diminuent au débit.

**C2.7. Les soldes caractéristiques de gestion :**

Les comptes de charges et de pertes (classes 6 et 06), et les comptes de produits et de profits (classes 7 et 07) ne fonctionnent qu'en cours d'exercice. En fin d'exercice, ils participent à la détermination des soldes caractéristiques de gestion et disparaissent, comme l'explique le schéma suivant.



**Figure N°01 : Nature et fonctionnement des comptes<sup>1</sup>**

<sup>1</sup> Ibid, p 29.

La présentation des S.C.G. qui est faite ici n'est pas complète. Elle se limite aux comptes 80/81/82/082, dans lesquels viennent se déverser les comptes de gestion des classes 6/06 et 7/07.

S'ajoutent encore les comptes « 84. Détermination des résultats sur cession d'éléments d'actif immobilisés », « 85. Détermination du résultat net avant impôt sur le résultat », « 86. Détermination de l'impôt sur le résultat » et « 870. Détermination du résultat net de la période à affecter »<sup>1</sup>.

Les soldes caractéristiques de gestion appartiennent à la classe 8 (exploitation) ou 08 (hors exploitation). Généralement ils ne sont utilisés qu'en fin d'exercice ;

---

<sup>1</sup> Ibid, p 30.

### Section 3 : L'élaboration du résultat comptable

Dans la majorité des opérations qu'elle réalise, l'entreprise est amenée à constater l'apparition d'une charge ou d'un produit. Les charges et les produits regroupent l'ensemble des opérations d'exploitation ou hors exploitation qui ont affecté la situation nette d'une entreprise soit en l'appauvrissant (comptes de charge), soit en l'enrichissant (compte de produit). La confrontation entre le total des charges et le total des produits enregistrés par l'entreprise au cours d'un cycle d'activité permettra alors de déterminer son résultat.

Le résultat traduit, donc, l'enrichissement ou l'appauvrissement provenant de la variation des éléments du patrimoine liés à des opérations d'exploitation et exceptionnelles accomplies, par le biais de moyens de production et à travers une organisation a même de contribuer à la réalisation de l'objectif principal de l'entité, qui est le profit.

#### 3.1. Eléments historiques : 594

Nous étudierons (à grands traits) l'histoire du développement du compte de résultat (CR) d'abord dans les pays anglo-saxons puis en France en nous focalisant sur la période 1900-2000.

- Dans les pays anglo-saxons, le CR est caractérisé par trois éléments principaux au cours de cette période<sup>1</sup>:
  - Les produits sont, pour l'essentiel, les ventes ou les cessions d'actifs ; conformément au principe de prudence, les gains non réalisés ne sont pas pris en compte ;
  - Les charges sont, pour l'essentiel, les coûts des ventes (ou des cessions d'actifs) ;
  - Ces charges sont généralement classées par fonction (sauf pour les petites entreprises qui adoptent généralement une classification par nature).
- Globalement on peut dire que l'optique est de type micro-économique (on s'intéresse aux ventes et non à la production comme les macroéconomistes) et de type prudentiel (on ne reconnaît que les résultats réalisés).
- En France, il faut distinguer (très grossièrement) deux sous périodes :
  - De 1900 à 1982, la situation n'est pas foncièrement différente de celle qui prévaut dans les pays anglo-saxons à ceci près que, compte tenu de la

---

<sup>1</sup> Jacques RICHARD & Christine COLLETTE, « Comptabilité générale système français et normes IFRS », 8<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, p 571-572.

prégnance en France des PMI, on observe une domination du classement des charges par nature ;

- A partir de 1982, le référentiel français des comptes sociaux se distingue très nettement de son homologue anglo-saxon :
  - ✓ Les produits ne sont plus les ventes mais la production globale (vendue et stockée) ;
  - ✓ Les charges sont non seulement obligatoirement classées par nature mais de façon à pouvoir calculer la valeur ajoutée produite (voir infra).

L'optique est donc macro-économique et non microéconomique. Par contre la France respecte le principe de prudence : il ne peut y avoir de comptabilisation de gains potentiels y compris sur la production stockée.

### **3.2. Le compte de résultat :**

#### **3.2.1. Des compte individuels :**

Nous reproduisons ci-après le modèle de base de compte de résultat obligatoire (sauf dérogation) pour toutes les entreprises<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Jacques RICHARD & Christine COLLETTE, « Comptabilité générale système français et normes IFRS », 8<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris, p 573.

Charges (hors taxes)	Exercice N	Exercice N-1
<b>Charges d'exploitation</b> <sup>1</sup>		
Achats de marchandises <sup>a</sup>		
Variation de stock <sup>b</sup>		
Achats de matières premières et autres approvisionnements <sup>a</sup>		
Variation de stock <sup>b</sup>		
* Autres achats et charges externes		
Impôts, taxes et versements assimilés		
Salaires et traitements		
Charges sociales		
Dotations aux amortissements et aux provisions :		
Sur immobilisations : dotations aux amortissements <sup>c</sup>		
Sur immobilisations : dotations aux provisions		
Sur actif circulant : dotation aux provisions		
Pour risques et charges : dotations aux provisions		
Autres charges		
<b>Total I</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Quotes-parts de résultats sur opérations faites en commun (II)</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Charges financières :		
Dotations aux amortissements et aux provisions		
Intérêts et charges assimilées <sup>2</sup>		
Différences négatives de change		
Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement		
<b>Total III</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Charges exceptionnelles :</b>		
Sur opérations de gestion		
Sur opérations en capital		
Dotations aux amortissements et aux provisions		
<b>Total IV</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Participation des salariés aux fruits de l'expansion (V)</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Impôts sur les bénéfices (VI)</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Total des charges (I + II + III + IV + V + VI)</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Solde créditeur = <b>bénéfice</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Total général</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
* Y compris :		
– Redevances de crédit-bail mobilier		
– Redevances de crédit-bail immobilier		

**Tableau N°4 : Système de base : compte de résultat<sup>1</sup>**

1. Dont charges afférentes à des exercices antérieurs
2. Dont intérêts concernant les entreprises liées
3. Compte tenu d'un résultat exceptionnel avant impôt de
  - a. Y compris droits de douane.
  - b. Stock initial moins stock final : montant de la variation en moins entre parenthèses ou précédé du signe (-).
  - c. Y compris éventuellement dotations aux amortissements des charges à répartir.

<sup>1</sup> Jacques RICHARD & Christine COLLETTE, « Comptabilité générale système français et normes IFRS », 8<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris, p 573.

Charges (hors taxes)	Exercice N	Exercice N-1
<b>Produits d'exploitation<sup>1</sup> :</b> Ventes de marchandises Production vendue (biens et services) <sup>a</sup>		
<b>Sous- total A – Montant net du chiffre d'affaires</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
dont à l'exportation : Production stockée <sup>b</sup> Production immobilisée Produits nets partiels sur opérations à long terme <sup>c</sup> Subventions d'exploitation Reprises sur provisions (et amortissements), transferts de charges Autres produits		
<b>Sous-total B</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Total I (A + B)</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun (II)</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Produits financiers :</b> De participation <sup>2</sup> D'autres valeurs mobilières et créances de l'actif immobilisé <sup>2</sup> Autres intérêts et produits assimilés <sup>2</sup> Reprises sur provisions et transferts de charges Différences positives de change Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement		
<b>Total III</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Produits exceptionnelles :</b> Sur opérations de gestion Sur opérations en capital Reprises sur provisions et transferts de charges		
<b>Total IV</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Total des produits (I + II + III + IV)</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Solde débiteur = <b>perte<sup>3</sup></b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Total général</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

**Tableau N°5 : Système de base : compte de résultat<sup>1</sup>**

1. Dont produits afférents à des exercices antérieurs
2. Dont produits concernant les entreprises liées
3. Compte tenu d'un résultat exceptionnel avant impôt de
  - a. À inscrire, le cas échéant, sur des lignes distinctes (des éléments de 708 peuvent être affectées aux ventes de marchandises).
  - b. Stock final moins stock initial : montant de la variation en moins entre parenthèses ou précédé du signe (-).

Ce type de compte de résultat continue de présenter les caractéristiques du modèle choisi en 1982 ; il est macro-économique, il est fondé sur le principe de

<sup>1</sup> Jacques RICHARD & Christine COLLETTE, « Comptabilité générale système français et normes IFRS », 8<sup>ème</sup> Edition, DUNOD, Paris, p 574.

réalisation, il permet une lecture de la performance courante et d'exploitation, il est très détaillé et standardisé.

### **A Un compte de résultat macroéconomique :**

Le compte de résultat français permet aisément de dégager des soldes (dits soldes intermédiaires de gestion) particulièrement utiles pour l'analyse économique d'un point de vue social (de la Société avec un grand S).

Les produits sont agencés de façon à refléter la totalité de l'activité productive et non pas la seule activité de vente comme c'est l'usage dans les pays anglo-saxons ; en effet les quatre premiers postes des produits comprennent non seulement les ventes (avec une distinction des ventes de marchandises et de la production vendue de biens et de services) mais également la production stockée et la production immobilisée.

Les charges, qui sont donc relatives à une production globale, sont classées par nature et permettent, grâce à un ordonnancement adéquat longuement mûri par des macroéconomistes, de pouvoir calculer aisément les soldes intermédiaires de gestion.

Ces soldes intermédiaires de gestion sont au nombre de huit et reproduits schématiquement dans le tableau 4 ci-dessous.

Le premier solde est la marge commerciale, qui est obtenue en soustrayant le coût des marchandises vendues (somme des achats de marchandises et de la variation des stocks ou marchandises) des ventes de marchandises. Ce solde permet d'avoir une idée du taux de marge prise par les entreprises commerciales sur leurs achats à leurs fournisseurs. Il apparaît comme une sorte de « production » des entreprises commerciales.

Le deuxième « solde » est la production de l'exercice des entreprises industrielles et de services que nous avons analysée auparavant et qui regroupe essentiellement la production vendue, la production stockée, la production immobilisée et en moins la production déstockée.

Le troisième solde est la valeur ajoutée produite. C'est le solde fondamental qui donne toute sa signification à la construction réalisée par le normalisateur de 1982.

La valeur ajoutée produite est obtenue en prenant la production (au sens large) des entreprises commerciales et industrielles (marge commerciale plus production de l'exercice) et en retranchant les « consommations intermédiaires » c'est-à-dire

les consommations de produits achetés à des fournisseurs (qui ne constituent évidemment pas une valeur créée par l'entreprise)<sup>1</sup>.

Les consommations intermédiaires sont constituées par deux postes :

- ✓ Les « achats de matières premières et autres approvisionnements » ;  
(corrigés de leur variation de stock) ;
- ✓ Les « autres achats » (essentiellement des services rendus à l'entreprise).

---

<sup>1</sup> Jacques Richard & Christine Collette, « Comptabilité générale système français et normes IFRS », 8<sup>ème</sup> Edition, DUNOD, Paris, p 575.



Comme son nom l'indique, la valeur ajoutée représente l'apport de valeur résultat de la production des entreprises ; c'est le fameux « gâteau » à partager entre les parties prenantes, gâteau brut, il est vrai, car avant déduction des dotations aux amortissements et aux provisions.

Le quatrième solde est l'excédent brut d'exploitation (EBE). De la valeur ajoutée (augmentée des subventions d'exploitation), on va retrancher les impôts et taxes d'exploitation (et non l'impôt sur les résultats) et surtout les charges de personnel (salaires, traitements, cotisations sociales) pour trouver l'EBE ; celui-ci donne une idée du profit tiré de l'exploitation, mais un profit **brut** avant déduction de l'impact des amortissements.

Le cinquième solde est le résultat d'exploitation. Il est obtenu en retranchant les dotations aux amortissements, les dotations aux provisions (pour dépréciation et pour risques et charges) ainsi que les autres charges (principalement les redevances sur brevets) ; le résultat d'exploitation est un résultat qui mesure la « manne » courante de l'entreprise qui revient à l'ensemble des capitalistes (mais avant impact des impôts).

Le sixième solde est le résultat « courant ». C'est le résultat courant (avant impôt) qui revient aux seuls propriétaires : en effet, il est calculé en déduisant les charges financières, c'est-à-dire essentiellement les intérêts des prêteurs, du résultat d'exploitation.

Le septième solde est le résultat exceptionnel qui s'obtient à partir des produits et charges exceptionnels.

Le huitième et dernier solde est le « résultat de l'exercice » obtenu à partir du résultat courant (avant impôt) en ajoutant le résultat exceptionnel et en déduisant (principalement) l'impôt sur les bénéfices. Ce résultat est le « vrai » résultat des propriétaires qui apparaît à la dernière ligne (bottom line) place traditionnellement réservée à la mesure de la richesse acquise par la partie qui domine la construction des comptes.

### **B. Un compte de résultat qui reste dominé par le principe de prudence :**

Le fait d'inclure la production stockée dans les produits ne signifie nullement que le principe de prudence soit abandonné ; en effet la production stockée est évaluée au plus bas du coût ou du marché et non en prix de vente : les bénéfices potentiels sont exclus (et les pertes potentielles prises en compte) <sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Ibid, p 577-578.

**C. Un compte de résultat qui permet une lecture de la performance d'exploitation et courante de l'entreprise :**

La triple distinction des charges (produits) d'exploitation, financières et exceptionnelles permet d'apprécier un résultat courant (avant toute incidence des événements exceptionnels) et au sein de celui-ci, un résultat d'exploitation (avant toute incidence du mode de financement).

**D. Un compte de résultat détaillé est standardisé :**

Si on le compare avec ses homologues anglo-saxons, le compte de résultat est très détaillé ; il est également très standardisé grâce à l'usage du Plan Comptable : les mêmes postes doivent être renseignés de la même façon par toutes les entreprises.

**3.2.2. Le compte de résultat consolidé :**

Le CNC (avis voté en novembre 2004) propose deux modèles de compte de résultat :

Compte de résultat	Exercice N	Exercice N-1	Exercice N-2
<b>Chiffre d'affaires</b> Autres produits de l'activité Coût des ventes Frais de Recherche & Développement Frais commerciaux Frais généraux Autres produits et charges d'exploitation <b>Résultat opérationnel (courant) (optionnel)</b> Autres produits et charges opérationnels			
<b>Résultat (opérationnel)</b> Produits de trésorerie et d'équivalents de trésorerie Coût de l'endettement financier brut <b>Coût de l'endettement financier net</b> <b>Autres produits et charges financiers</b> <b>Charge d'impôt</b> <b>Quote-part du résultat net des sociétés mises en équivalence</b> <b>Résultat net avant résultat des activités arrêtées ou en cours de cession</b> <b>Résultat net d'impôt des activités arrêtées ou en cours de cession</b> <b>Résultat net</b> Part du groupe Intérêts minoritaires			

**Tableau N°7 : Modèle de compte de résultat par fonction**

<sup>1</sup> Jacques Richard & Christine Collette, « Comptabilité générale système français et normes IFRS », 8<sup>ème</sup> Edition, DUNOD, Paris, p 579.

Compte de résultat	Exercice N	Exercice N-1	Exercice N-2
<b>Chiffre d'affaires</b>			
Autres produits de l'activité			
Achats consommés et variations de stocks			
Charges de personnel			
Charges externes			
Impôts et taxes			
Dotations aux amortissements			
Dotations aux provisions			
Autres produits et charges d'exploitation			
<b>Résultat opérationnel courant</b> (optionnel)			
Autres produits et charges opérationnels			
Résultat opérationnel			
Produits de trésorerie et d'équivalents de trésorerie			
<b>Coût de l'endettement financier brut</b>			
<b>Coût de l'endettement financier net</b>			
<b>Autres produits et charges financiers</b>			
<b>Charge d'impôt</b>			
<b>Quote-part du résultat net des sociétés mises en équivalence</b>			
<b>Résultat net avant résultat des activités arrêtées ou en cours de cession</b>			
<b>Résultat net d'impôt des activités arrêtées ou en cours de cession</b>			
<b>Résultat net</b>			
Part du groupe			
Intérêts minoritaires			

**Tableau N°8 : Modèle de compte de résultat par nature<sup>1</sup>**

L'étude de modèle permet de faire quatre constatations :

**1. La reconnaissance du système d'évaluation de l'IASB (International Accounting Standards Board) :**

Les deux modèles proposés ne visent pas à s'opposer à la problématique de la juste valeur préconisée par l'IASB ; ils cherchent seulement à aménager le compte de résultat pour satisfaire des intérêts différents voire divergents. Une place est donc prévue pour enregistrer les gains prévisionnels des actifs et passifs financiers au sein des produits financiers.

Les deux modèles ne cherchent pas non plus à s'opposer à la conception que se fait l'IASB de la notion de produit ; le produit c'est toujours l'augmentation des

<sup>1</sup> Ibid, p 579.

capitaux propres, ce qui exclut de pouvoir mettre la variation des stocks de produits en cours et finis dans les produits ; cette variation figure donc en charge négative.

## 2. La reconnaissance de deux modèles de compte de résultat :

Contrairement à l'IASB qui privilégie le modèle par fonction, la proposition met sur un pied d'égalité le modèle par nature et le modèle par fonction ; ce fait est d'autant plus remarquable que jusqu'à présent la tendance en France, au niveau

## 3. La reconnaissance du concept de résultat « opérationnel » :

Contrairement à l'IASB et à son concept de résultat global, les promoteurs des modèles étudiés veulent absolument isoler le résultat généré par le chiffre d'affaire (les productions ou opérations) de celui qui provient de l'activité de placement.

Les produits financiers de l'activité de placement, qu'il s'agisse de produits réalisés (produits de trésorerie, dividendes reçus, profits sur cessions de titres non consolidés, produits d'intérêts, produits de cessions d'autres actifs financiers) ou de produits non réalisés (produits financiers d'actualisation, variations positives de la juste valeur) sont isolés dans une rubrique spéciale précisément appelée « produits financiers ».

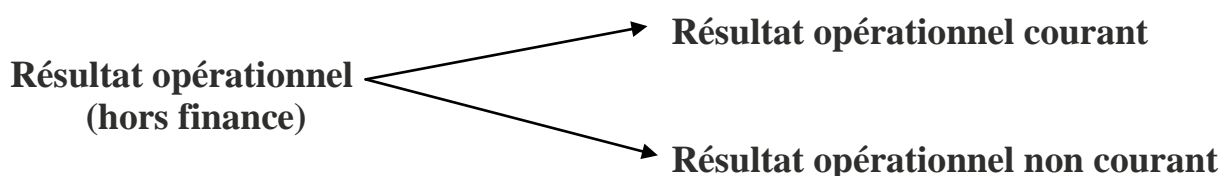
Par symétrie, il existe évidemment des « charges financières ». On ne mélange donc pas l'activité des gens de la production et de la finance et on dégage un résultat « opérationnel ».

## 4. La reconnaissance du concept de résultat courant :

Contrairement à l'IASB, un effort est fait pour apprécier la performance « courante » c'est-à-dire la performance récurrente ; d'où l'apparition d'une ligne « autres produits et charges opérationnels » dévolue aux résultats non courants ou extraordinaires.

Parmi ces autres produits et autres charges on pourra retrouver des plus-values (ou moins-values) de cession d'actifs long terme, certaines dépréciations d'actifs long terme, certaines charges de restructuration, etc.

L'originalité de cette construction est qu'elle se situe au niveau du résultat opérationnel. Ce dernier est donc scindé en deux<sup>1</sup>.



---

<sup>1</sup> Ibid, p 580.

La différence avec le modèle traditionnel vient du fait que la distinction courant/non courant est faite au niveau de l'opérationnel et non à un niveau plus global qui prendrait en compte l'activité financière : cette dernière est implicitement considérée comme « extraordinaire » !

### **3.3. Les différentes méthodes de calcul du résultat :**

On peut faire le calcul du résultat comptable par l'une des deux méthodes, soit la méthode du bilan, ou bien, la méthode du compte de résultat. Le bilan et le compte de résultats sont deux tableaux complémentaires : le bilan reflète le patrimoine de l'entreprise à un moment donné alors que le compte de résultat reflète son activité sur une période donnée.

#### **3.3.1. L'approche du bilan :**

Le bilan a une date donnée et précisée, « L'ensemble des moyens de financement mis en œuvre par une entreprise et leur utilisation »<sup>1</sup>. L'auteur Jean FOURASTIE nous confirme que : « 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 »<sup>2</sup>.

A la fin de l'exercice, « L'activité d'une entreprise peut se traduire par le résultat bénéficiaire dans le cas où l'actif est supérieur au passif, ou un résultat déficitaire dans le cas où l'actif est inférieur au passif »<sup>3</sup>.

L'évaluation de la situation patrimoniale est retracée par l'actif net, ce dernier est égal à l'actif réel moins le passif exigible ; autrement dit, les fonds propres.

Le résultat d'un exercice peut être calculé en comparant les fonds propres au début de l'exercice et ceux de fin d'exercice, à condition qu'il n'y ait pas eu d'apport nouveau ou de retrait de fonds, dans le cas où le commerçant a effectué, au cours de l'exercice, des apports nouveaux d'actif, pour accroître les capacités de son

---

<sup>1</sup> Y. LEAURIN, « Comptabilité de l'entreprise (tome1) », 2<sup>ème</sup> édition, Sirey, 1992, p 18.

<sup>2</sup> J. FOURASTIE, « La comptabilité que sais-je ? », édition Puf, Paris, 1990, p 108.

<sup>3</sup> M. Z.KHAFRABI, « Technique comptable », édition Berti, Alger, p 32.

entreprise. Cet apport entraîne une augmentation du fonds personnel, s'il a un caractère définitif. En revanche, si le commerçant a effectué un retrait de fonds de façon définitive, celui-ci entraîne une diminution du fonds personnel et en même temps de l'actif.

### 3.3.2. L'approche du compte de résultat (CR) :

Le compte de résultat « Est un état récapitulatif des charges et des produits réalisés par l'entité au cours d'un exercice. Il fait apparaître par différence le résultat net de l'exercice »<sup>1</sup>. Donc, le compte de résultat est l'état qui précise la formation du résultat de l'exercice (bénéfice ou bien perte). Ainsi on parle du compte de résultat de l'année et non pas au 31/12/N. Il résume les produits et les charges de la période et par différence, détermine le résultat de l'entreprise qui pourrait être :

- Bénéfice si : Produits > charges ;
- Perte si : Charges > produits.

Les produits reflètent tout accroissement d'avantages économiques survenus au cours de l'exercice, se manifestant par des entrées ou des augmentations d'actifs ou par des diminutions de passifs, ils comportent, également, les reprises sur pertes de valeur et sur provisions. Les charges reflètent tout amoindrissement d'avantages économiques intervenus au cours de l'exercice, ayant pour incidence de diminuer ou de faire sortir un élément d'actif ou de faire apparaître un passif exigible.

Le résultat net de l'exercice est calculé par la différence entre le total des produits et le total des charges de cet exercice, en d'autres termes, il exprime la variation des capitaux propres entre le début et la fin de l'exercice, hormis les apports et les retraits effectués sur les capitaux propres n'ayant pas d'incidence sur les charges et les produits.

---

<sup>1</sup> M. BENREJDAL, « Du plan comptable national au système comptable financier », édition Dar El Hana, Alger, 2009, p 41.

## **Conclusion :**

L'Algérie par la loi portant sur le SCF pour adopter un système inspiré des normes internationales. L'objectif de cette réforme est d'harmoniser les états financiers des Entreprises Algériennes avec les normes et pratiques reconnues sur le plan international. Le SCF fixe des règles d'évaluation et de comptabilisation pour l'établissement des états financiers par les entités entrantes dans le champ d'application du SCF.

Le SCF définit les états financiers et donne aussi une nomenclature des comptes, ce qui constitue un guide méthodologique aux utilisateurs des états financiers qui se caractérise par une pertinence à l'usage de cette information, une fiabilité à propos de confiance, une comptabilité et une intelligibilité de son contenu. Le bilan et le compte de résultat constituent donc une base de données à l'établissement d'un état fiscal.

Le régime fiscal des Entreprises Algériennes est composé de plusieurs impôts et taxes. La fiscalité Algérienne est de type déclaratif, elle est liée à la comptabilité, d'où on trouve que le résultat comptable est le point de départ pour calculer le résultat fiscal. La différence entre le résultat comptable et le résultat fiscal s'explique par le décalage existant entre l'imputation comptable d'une charge et sa déduction fiscale d'une part, et d'autre part, entre l'enregistrement comptable d'un produit et son imposition.

Après avoir présenté les principaux impôts du système fiscal Algérien, et le nouveau SCF on a établi la relation existante entre les deux systèmes par un traitement comptable.

**CHAPITRE II : LE CADRE  
CONCEPTUEL DE LA  
FISCALITÉ**

## Chapitre II : Le cadre conceptuel de la fiscalité

L'environnement fiscal lié au cadre déclaratif constitue l'ensemble des règles juridiques restreintes à l'assiette de l'impôt régissant les mécanismes d'imposition, de déclaration des entreprises et de contrôle de l'administration fiscale.

Cette sphère environnementale est une approche managériale des procédures déclaratives de qui trouvent leurs origines dans la définition moderne de l'impôt. Elle est issue d'un long processus historique de son évolution, de son élargissement, de sa complexification avec l'avènement de l'État moderne.

En effet, on est passé de la définition de l'impôt en tant que prélèvement obligatoire à l'impôt en tant que prestation pécuniaire avec l'accent mis sur l'importance de la contribution citoyenne dans l'action publique de l'État dans le cadre de la démocratisation de la société.

Beaucoup d'auteurs soulignent la nature complexe de la déclaration fiscale dans la mesure où elle est une composante de la démocratie moderne et elle est une obligation générale et sanctionnée<sup>1</sup>.

D'autant plus que ces règles fiscales sont réputées par leurs mouvances et leurs ambiguïtés, exposant par voie de conséquence les entreprises aux risques de commettre à leur insu des insuffisances de déclaration, qui génèrent des redressements et des rehaussements dont les effets dévastateurs pour leur survie, voir leur performance.

Plusieurs compagnies d'Audit telle que KPMG et Pricne WaterHoues Cooper ont dressé pour chaque pays où elles se sont implantées une sorte de cartographie de la spécificité de la complexité son environnement fiscal déclaratif et ses risques. L'Algérie n'est pas en reste de leurs études.

De ce fait, pour mieux comprendre la spécificité de la complexité de l'environnement fiscal algérien lié au cadre qui est à l'origine du risque fiscal, je vais tenter de faire un décryptage général du cadre conceptuel relatif à la notion déclarative de l'impôt moderne, puis le système fiscal applicable aux entreprises en Algérie, les droits dont les entreprises soumises au régime du réel dont elles sont redevables légales et/ou réelles et enfin les modalités communes des

---

<sup>1</sup> Jacques GROSCLAUDE & Philippe MARCHESSOU, Op.cit, p56.

déclarations des bénéfices annuels dont l'impôt sur les bénéfices des sociétés et l'impôts sur le revenu global( IBS et IRG/bénéfices professionnels).

## **Section 1 : Le Concept de l'impôt ; sa classification et Les fonctions modernes**

### **1.1. Définition de l'impôt et son historique :**

Dans un sens large, l'impôt peut certainement se définir comme une forme spécifique de prélèvement obligatoire auquel sont soumis les contribuables. Mais pareille assertion ne va pas nécessairement de soi. En effet, l'impôt n'est plus aujourd'hui le seul type de prélèvement obligatoire dans les sociétés contemporaines. Il importe donc en premier lieu de pouvoir distinguer ce qui différencie l'impôt des autres prélèvements publics existants, de cerner en somme la nature de l'impôt. Une fois cette clarification faite, la notion d'impôt peut ensuite être approfondie par l'étude des grandes classifications fiscales et des mécanismes généraux de l'imposition<sup>1</sup>.

Objet dans un premier temps de tentatives de définitions doctrinales, la nature de l'impôt est aujourd'hui précisée en droit positif par l'article 34 de la Constitution ainsi qu'à travers la jurisprudence du Conseil Constitutionnel.

La définition la plus classique de l'impôt et la plus connue est celle qu'a esquissée Gaston Jèze dans son Cours de Finances publiques d'autant que celle-ci fut largement adaptée par la doctrine par la suite. Gaston Jèze a mis en évidence ce qu'il a qualifié de « Six éléments essentiels, irréductibles de l'impôt moderne » : Pour l'auteur, l'impôt est une « Prestation de valeurs pécuniaires » requise des particuliers, due « Par les individus », « Selon des règles fixes » et par voie d'autorité (« Le taux de l'impôt est fixé unilatéralement par les agents publics ; ensuite, le recouvrement aura lieu, au besoin, par la force »), à titre définitif et sans contrepartie, « Sans contre-prestation spéciale », en vue de la couverture des « dépenses d'intérêt général ».

Selon cette définition comme dans celles proposées par d'autres auteurs à la fin du XIXe et au début du XXe siècle, l'idée essentielle qui ressort est que l'impôt est un prélèvement pécuniaire obligatoire, effectué à titre définitif, sans contrepartie immédiate, visant à couvrir les charges publiques.

Même fort incomplète au regard des évolutions sensibles qui se sont produites dans la société contemporaine, cette approche classique reste utilisable pour aborder la notion d'impôt. Son intérêt principal est qu'elle comporte l'essentiel des éléments qui, depuis les temps les plus éloignés, forment la

---

<sup>1</sup> Michel BOUVIER, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, 14<sup>ème</sup> édition Lextenso, p15-16.

nature intime de l'impôt, en particulier le caractère de contrainte qui lui est étroitement attaché.

Les impôts sont des prestations pécuniaires mises à la charge des personnes physiques et morales en fonction de leurs capacités contributives et sans contrepartie déterminée, en vue de la couverture des dépenses publiques et de la réalisation d'objectifs économiques et sociaux fixés par la puissance publique<sup>1</sup>.

➤ **L'impôt : Un prélèvement pécuniaire**

Dans ses modalités, l'impôt est bien en principe un prélèvement sous forme pécuniaire, et ce contrairement aux modalités de règlement en nature qui ont pu exister dans un passé lointain. Nombre d'auteurs ont pu souligner que si le développement des échanges marchands a pu à l'évidence favoriser cette évolution, l'obligation pour les contribuables de se libérer de leur dette fiscale en monnaie a contribué elle aussi à accélérer le développement de l'économie de marché, en conduisant ceux qui ne disposaient pas de liquidités monétaires à devoir s'en procurer, notamment en échangeant des biens matériels contre de l'argent.

Il faut néanmoins remarquer que les modalités de paiement en nature de la dette d'impôt n'ont pas totalement disparu du système fiscal contemporain.

Elles demeurent présentes avec le dispositif de la dation en paiement, qui, il est vrai, est un procédé de paiement exceptionnel de l'impôt. Ce dispositif vise par exemple à permettre à l'État de réaliser des acquisitions intéressantes enrichissant le patrimoine national, en autorisant les débiteurs de droits de succession ou de donation à s'acquitter de leur dette par la remise d'une œuvre d'art.

➤ **L'impôt : Un prélèvement obligatoire effectué par voie d'autorité**

Quelles que soient ses modalités de paiement, le prélèvement fiscal a fondamentalement le caractère d'un prélèvement obligatoire, dès lors qu'il est effectué par voie d'autorité par l'administration sur le fondement des prérogatives de puissance publique qui sont les siennes. En conséquence, le contribuable n'a ni le droit de prétendre se soustraire à sa dette d'impôt, ni celui de vouloir fixer librement ou négocier le montant de sa contribution.

Son accord, son libre-arbitre en somme, n'entre en jeu d'aucune manière. Et, s'il s'avérait récalcitrant, l'administration serait en droit de recourir aux procédures d'exécution forcée pour le contraindre à satisfaire à ses obligations.

➤ **L'impôt : Un prélèvement effectué à titre définitif**

---

<sup>1</sup> Emmanuel DISLE & Jacques SARAF, « Gestion fiscale », tome 1, 14<sup>ème</sup> édition Dunod, 2014/2015, p2.

L'impôt est une ressource définitive pour les collectivités publiques qui en bénéficient, c'est-à-dire l'État, les collectivités territoriales et certains établissements publics. Contrairement à l'emprunt, il n'a pas à être restitué (excepté les cas où il a été irrégulièrement perçu ou lorsque son remboursement a été expressément prévu dans le cadre de politiques économiques spécifiques).

➤ **L'impôt : Un prélèvement sans contrepartie immédiate qui sert à couvrir les charges publiques**

Juridiquement, l'impôt ne constitue pas le prix d'un service rendu. Aussi, le contribuable ne peut-il pour contester sa dette arguer de la mauvaise utilisation des deniers publics. Il ne peut davantage exiger que l'impôt qu'il paie soit affecté à tel ou tel service public ou au financement de telle ou telle opération. De même, il ne peut refuser de payer l'impôt au motif que celui-ci financerait des dépenses contraires à ses principes.

Néanmoins, la notion de charges publiques ne peut plus être aujourd'hui entendue de manière restrictive, c'est-à-dire limitée à des dépenses concernant exclusivement les fonctions régaliennes de l'État. En effet, ce dernier assure maintenant des fonctions économiques, sociales, culturelles, etc. dont la couverture est bien entendu assurée par les revenus tirés de la fiscalité.

➤ **Les limites de la définition classique de l'impôt :**

Ces limites tiennent d'une manière générale à ce que les formes et les fonctions de l'impôt se sont notablement transformées depuis le début du XXe siècle. Des notions et conceptions nouvelles sont apparues dont cette définition ne tient pas compte.

Ainsi par exemple la notion de progressivité de l'impôt ou encore de capacité contributive du contribuable qui sont des notions débattues au sein des réflexions relatives à la répartition des charges budgétaires. De même d'autres notions ou conceptions sont particulièrement présentes aujourd'hui, des notions qui ne sont pas nécessairement nouvelles mais qui sont relatives à un état donné de la société, comme celle de justice ou d'égalité fiscale, ou encore la conception selon laquelle la fiscalité n'a pas qu'une fonction de financement budgétaire mais a également une fonction de politique économique et sociale.

Toutefois les limites de la définition classique de l'impôt tiennent surtout à ce que, dans la période contemporaine, la notion de prélèvement obligatoire englobe d'autres prélèvements que l'impôt. Ainsi et alors même que le caractère forcé du prélèvement tient une place centrale dans l'approche classique de l'impôt, celui-ci, aujourd'hui, n'est plus la seule catégorie de prélèvements

obligatoires. On peut donc dire que la notion de prélèvement obligatoire est une notion brouillée qui ne permet pas à elle seule de distinguer la nature juridique du prélèvement en cause<sup>1</sup>.

➤ **La nature de l'impôt selon le droit positif :**

Bien que non clairement énoncée par les textes, la distinction entre prélèvement obligatoire de nature fiscale et prélèvement de nature non fiscale résulte de la notion d'« impositions de toutes natures », telle qu'elle figure à l'article 34 de la Constitution de 1958 ainsi que de l'interprétation de cette notion par plusieurs décisions du Conseil constitutionnel.

Selon le Conseil Constitutionnel, constituent des impôts les prélèvements obligatoires qui ne sont ni des taxes parafiscales, ni des cotisations sociales, ni des redevances. Une telle définition de la nature juridique de l'impôt peut, il est vrai, ne pas paraître totalement satisfaisante dès lors qu'elle ne repose sur aucun critère propre à l'impôt.

Comme le souligne en effet L. Philip, « Elle n'aboutit à déterminer les critères des impositions de toutes natures que d'une manière résiduelle ». Et ainsi que le notent très justement J.-J. Bienvenu et T. Lambert, « Une telle technique de qualification qui consiste à procéder négativement par voie d'élimination... conduit souvent à induire de l'accessoire le principal ».

Quoi qu'il en soit, on retiendra que c'est donc de manière essentiellement pragmatique que le juge constitutionnel interprète la notion d'impositions de toutes natures. Cette attitude pragmatique le conduit en définitive à qualifier de prélèvement fiscal tous ceux qui n'entrent pas dans les catégories des prélèvements obligatoires non fiscaux.

Il existe d'autres prélèvements obligatoires autres que les impôts comme :

➤ **Les taxes :**

Il convient d'opérer une clarification entre les prélèvements qualifiés de taxe et ceux qualifiés de redevances, ou rémunérations pour services rendus. Les redevances ou rémunérations pour services rendus – à titre d'exemple on citera notamment la redevance pour enlèvement des ordures ménagères perçue par les communes – ne sont pas des prélèvements obligatoires et n'ont pas davantage un caractère fiscal. Elles ont celui de prix payé par l'utilisateur d'un service public et peuvent donc, à la différence de l'impôt, relever de la voie réglementaire.

---

<sup>1</sup> Ibid, p 17-18.

La qualification de ce type de prélèvement est toutefois subordonnée à l'existence d'une contrepartie (il faut que la redevance soit la contrepartie de l'utilisation effective d'un service public ou d'une prestation fournie).

Par ailleurs, le montant de la redevance et la valeur du service rendu doivent être « Equivalents » (c'est-à-dire strictement proportionnels) critère posé par le Conseil d'État (CE, 21 nov. 1958, Syndicat National des Transports Aériens), puis confirmé par le Conseil Constitutionnel (DC 932, 6 octobre 1978), ce dernier ayant toutefois apporté quelques assouplissements sur ce point (DC 513, 14 avril 2005). Enfin le produit des redevances doit être affecté au service qui a fourni la prestation.

La qualification de taxe, d'un strict point de vue, est quant à elle réservée aux prélèvements obligatoires qui sont levés lors de la fourniture d'un service. Si elles ressemblent formellement aux redevances, puisqu'elles sont comme ces dernières liées à l'offre d'une prestation, elles s'en distinguent toutefois sur trois points : D'une part la taxe peut être exigée non seulement des usagers effectifs mais également des usagers potentiels (tel est le cas par exemple de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères) ; d'autre part l'équivalence entre service rendu et prix à payer n'est pas requise. Enfin ces taxes ont un caractère obligatoire<sup>1</sup>.

Ces trois éléments font qu'en réalité la taxe ne diffère pas véritablement de l'impôt dont on peut dire qu'elle n'est qu'une variante, en partageant très largement les mêmes caractéristiques. Les difficultés de distinction entre les deux types de prélèvements se nourrissent aussi de l'ambiguïté du vocabulaire dès lors que certains impôts et non des moindres portent en effet la dénomination de taxe, comme la TVA, ou encore les principaux impôts directs locaux.

#### ➤ **Les cotisations sociales :**

Les cotisations sont des prélèvements obligatoires perçus par des organismes de droit public ou privé dans un intérêt social. Non qualifiées d'impôts parce qu'elles comportent une contrepartie (les prestations sociales), elles représentent dans les faits une charge financière importante pesant sur les cotisants, alors même que, longtemps dissociées de la question fiscale, elles n'ont pas jusqu'aux années 1980 véritablement attiré l'attention. Autre singularité : tandis que les budgets sociaux représentent un montant supérieur à celui du budget de l'État, ces ressources ne font pas l'objet d'un contrôle

---

<sup>1</sup> Ibid, p 19-20.

équivalent, notamment en n'étant pas soumises à l'approbation préalable du Parlement, ce qui, compte tenu des sommes en jeu, peut paraître tout à fait anormal.

## **1.2. La classification des impôts :**

La diversité des impôts et de leurs mécanismes n'exclut pas leur classement possible par grandes catégories. L'intérêt de la démarche de classification est qu'elle s'efforce de restituer une approche d'ensemble et ordonnée des structures fiscales. Mais il est vrai aussi que la multiplicité des impôts rend particulièrement difficile une classification absolument pertinente<sup>1</sup>.

### **1.2.1. La classification administrative :**

Cette classification est utilisée par la comptabilité nationale. Elle consiste à classer les impôts selon la collectivité bénéficiaire. On distingue ainsi les impôts revenant à l'État (impôt sur le revenu, taxes sur le chiffre d'affaires...), ceux dévolus aux collectivités locales (taxes foncières, cotisation foncière des entreprises...), ceux alimentant les organismes sociaux (contribution sociale généralisée...) et enfin ceux attribués au budget de l'Union européenne (part de la TVA).

### **1.2.2. La classification économique :**

Les impôts sont ici classés selon trois grands critères possibles : soit en fonction des éléments économiques taxés, soit en fonction des facteurs et acteurs économiques supportant la taxation, soit encore en fonction de l'objet ou de la catégorie socio-économique visés par la taxation.

#### **A). Classification en fonction des éléments économiques taxés :**

On distingue traditionnellement l'imposition des revenus qui atteint les revenus des personnes physiques ou morales (impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés), l'imposition de la dépense qui taxe les dépenses de consommation (TVA, droits indirects) l'imposition du capital ou du patrimoine qui frappe les biens immobiliers ou mobiliers du contribuable (droits de mutation, droits de succession, droits de donation, taxes foncières).

#### **A1) La taxation des revenus :**

Le principe de la taxation des revenus est en apparence simple. Il consiste à imposer les gains d'une personne ou d'une entreprise dès que ces gains sont acquis et quel que soit leur emploi ultérieur. Dans la réalité, se pose néanmoins le problème de savoir ce qu'il faut entendre par revenu.

---

<sup>1</sup> Michel BOUVIER, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, 14<sup>ème</sup> édition Lextenso, p20-22.

Selon le droit civil, le revenu est « Une somme d'argent provenant d'une source permanente d'une manière périodique ». Cette définition exclut donc non seulement les gains non périodiques et notamment les gains en capital, mais également les avantages en nature. Cette conception qui fut retenue lorsque fut institué l'impôt sur le revenu au début du XXe siècle, allait vite apparaître par trop restrictive. Aussi s'est-on tourné vers une définition plus large prenant en compte l'enrichissement net du contribuable pendant un laps de temps déterminé, autrement dit la variation, positive ou négative, de son patrimoine. Ont pu dès lors être retenus pour l'imposition des revenus les revenus de capitaux (par exemple les plus-values de cessions) ainsi que les revenus non monétaires (avantages en nature), voire même les gains exceptionnels (par exemple les profits réalisés en Bourse).

Cette évolution vers une approche plus économique du revenu fiscal apparaît à l'article 13 du Code général des impôts ; selon cet article, le revenu global net annuel taxable à l'impôt sur le revenu est déterminé en totalisant les bénéfiques ou revenus nets de chacune des catégories de revenus, c'est-à-dire l'excédent du produit brut, y compris la valeur des profits et avantages en nature, sur les dépenses effectuées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu.

### **A2) La taxation de la dépense :**

L'imposition de la dépense consiste à taxer un bien ou un service lors de son acquisition. La première observation à faire est que la taxation de la dépense n'est pas si éloignée qu'il y paraît de la taxation du revenu; en effet l'imposition de la dépense consiste finalement à frapper un emploi du revenu ou de l'épargne lorsque ceux-ci sont affectés à l'acquisition d'un bien ou d'un service.

En second lieu, il faut relever que la taxation de la dépense peut représenter parfois aussi une taxation du capital ou du patrimoine. Tel est le cas si le bien acquis représente un bien d'investissement (immeuble, fonds de commerce, titres de valeurs mobilières). En revanche, s'il s'agit de biens de consommation, l'impôt représente bien un impôt sur la dépense<sup>1</sup>.

### **A3) La taxation du capital :**

L'imposition du capital peut être réalisée soit à l'occasion de sa transmission, qui peut être à titre gratuit, (par exemple les donations ainsi que les successions), ou à titre onéreux, (par exemple les ventes de biens

---

<sup>1</sup> Ibid, p 22-25.

immobiliers ou mobiliers), soit à raison de son existence même (cas de l'actuel impôt sur la fortune immobilière).

On observera que l'imposition du capital peut représenter aussi bien une forme d'imposition de la dépense qu'une forme indirecte de taxation du revenu. Ainsi, la taxation du capital se présente comme une forme de taxation de la dépense lorsque l'impôt est prélevé à l'occasion de l'acquisition d'un élément patrimonial immobilier ou mobilier.

De même, la taxation du capital peut se présenter comme une forme indirecte de taxation du revenu dès lors que l'acquisition d'un élément immobilier ou mobilier a été nécessairement réalisée au moyen de revenus antérieurs qui eux-mêmes ont été taxés dans le cadre de l'imposition des revenus.

### **B). Classification en fonction des facteurs et acteurs économiques :**

Cette classification permet d'opposer les impositions pesant sur les ménages (impôts sur le revenu, taxe d'habitation, contribution sociale généralisée...), les impositions à la charge des entreprises (impôts sur les sociétés, contribution économique territoriale...), les impositions grevant les produits (TVA, droits indirects...).

### **C). Classification en fonction des secteurs économiques :**

Peuvent être regroupés selon ce critère de classement les impôts affectant divers secteurs économiques (fiscalité de l'épargne, des assurances, fiscalité immobilière, fiscalité affectant le revenu des personnes dite fiscalité personnelle...).

#### **1.2.3. Les classifications techniques :**

Ces classifications prennent pour critères les techniques et modalités administratives de la taxation. Ce sont les classifications les plus classiques et les plus utilisées. Elles reflètent souvent des débats donnant lieu à de larges polémiques.

#### **A) Impôts directs et impôts indirects :**

##### **✓ Fondements techniques de la distinction :**

La distinction entre impôts directs et indirects est la plus ancienne et la plus communément employée. Elle repose à l'origine sur deux critères définis par un décret du 22 décembre 1879 repris par l'administration dans son instruction générale des finances: l'incidence de l'impôt et l'établissement d'un rôle<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Nicloas BOIVIN & Nicloas LEMELIN, Marc BACHAND, « Conformité fiscale des particuliers et des entreprises », tome II, édition 2023, p 15-16.

L'incidence de l'impôt est « Le fait d'atteindre une personne ou une série de personnes déterminées... L'incidence vise exclusivement la personne qui paye ». Il s'agit donc de déterminer si l'impôt est bien supporté par celui qui y est assujéti ou si celui-ci en fait reposer la charge sur les tiers. Dans le premier cas l'on parle d'un impôt direct (par exemple l'impôt sur le revenu des personnes physiques), dans le second cas d'un impôt indirect (par exemple la TVA, ou d'autres taxes sur le chiffre d'affaires) qui s'il est bien reversé par l'entreprise est en fait supporté par le consommateur.

Cette question de l'incidence de l'impôt fait depuis fort longtemps l'objet de nombreuses controverses.

Le rôle est apparu au cours des XIIIe-XIVe siècles. C'était alors un parchemin que l'on roulait et sur lequel figurait la liste des contribuables ainsi que le montant de leur impôt. Le même terme de rôle existe encore aujourd'hui.

Il désigne la liste sur laquelle figurent les bases d'imposition ainsi que les montants dus par chaque contribuable. C'est encore à partir de ce document, qui constitue un titre exécutoire, que les comptables du Trésor procèdent au recouvrement de l'impôt. Le rôle peut être collectif (lorsqu'il s'agit d'une imposition initiale comme en matière d'impôt sur le revenu) ; il est individuel dans le cas d'une rectification des bases d'imposition. La mise en recouvrement s'effectue par l'envoi à chaque contribuable d'un avis d'imposition qui est un extrait du rôle collectif ou du rôle individuel.

C'est en fonction de l'existence ou non d'un rôle que les impôts sont classés dans la catégorie des impôts directs ou indirects. Ceux qui sont recouverts par voie de rôle (l'impôt sur le revenu, les taxes locales telles que la taxe d'habitation, la taxe foncière sur les propriétés bâties, la taxe foncière sur les propriétés non bâties) sont classés parmi les impôts directs. En revanche, lorsque l'imposition est liée à des actes de production ou de consommation irréguliers dans le temps, et donc pour lesquels il n'est pas possible d'établir un rôle, on utilise la qualification d'impôts indirects (TVA, droits d'accise, droits d'enregistrement)<sup>1</sup>.

En étant fondée sur l'utilisation ou non d'un rôle lors de la procédure d'imposition, la distinction entre impôts directs et indirects n'a pas toujours un caractère extrêmement rigoureux. Ainsi, les acomptes d'impôt sur les sociétés versés spontanément par les débiteurs de l'impôt, et par conséquent sans voie de

---

<sup>1</sup> Ibid, p 18.

rôle, sont néanmoins rangés dans la catégorie des impôts directs, en suivant la qualification qui est celle de l'impôt concerné.

En réalité, avec cette distinction entre impôts directs et indirects on est en présence d'une classification avant tout empirique mais qui reste la plus usitée et qui a longtemps déterminé la structure même de l'administration fiscale. C'est aussi cette même classification qui fonde très largement, s'agissant du contentieux fiscal, la répartition des compétences entre juge administratif et juge judiciaire.

✓ **Aspect polémique de la classification :**

D'une pertinence discutable, la distinction entre impôts directs et indirects a surtout été l'occasion, sur le fond, de vives polémiques. Ces dernières, qui sont relatives à la question de l'équité en matière fiscale, ont été récemment relancées dans le cadre des critiques faites à l'impôt sur le revenu.

En effet, les impôts indirects, qui frappent les produits de consommation de manière aveugle, sans considération de la capacité contributive des contribuables, peuvent apparaître comme particulièrement injustes dès lors qu'à revenu inégal, la charge fiscale est la même. Par ailleurs, les familles nombreuses à faibles revenus se trouvent particulièrement pénalisées par ce type d'imposition, du fait notamment de leur consommation plus importante de produits courants.

Aussi, à ces impôts indirects considérés comme iniques car non personnalisés ont été traditionnellement opposés les impôts directs prenant en considération la situation de chaque contribuable, et par conséquent leur capacité contributive.

Néanmoins, même si les impôts indirects sont restés longtemps affectés par l'image négative qui était la leur sous l'Ancien Régime, la critique n'a pas toujours épargné dans le passé les impôts directs, en tant qu'impôts personnels.

Ainsi de la taille que par exemple P. Leroy-Beaulieu contestait vigoureusement au nom de la modernité, suivant en cela les traces de Montesquieu qui associait cet impôt à la servitude alors que, disait-il « L'impôt sur les marchandises est plus naturel à la liberté parce qu'il se rapporte de manière moins directe à la personne »<sup>1</sup>.

Moins convaincants assurément sont certains arguments invoqués en faveur des impôts sur la consommation et par exemple ceux d'A. Thiers qui écrivait

---

<sup>1</sup> Ibid, p 19-20.

que de tels impôts ont « L'avantage de ne pas prendre au dépourvu les classes malaisées ordinairement peu prévoyantes ». Si le propos est pour le moins maladroit, il contient cependant en arrière-plan l'un des aspects des impôts indirects les plus appréciés par les pouvoirs publics d'hier à d'aujourd'hui, à savoir leur caractère indolore. Ce que Gaudin dans sa Notice sur les finances avait formulé de manière plus précise que Thiers en écrivant : « Le meilleur impôt est celui dont les formes dissimulent le mieux sa nature et qui, en dispensant d'ailleurs le contribuable de toute prévoyance, s'identifie le plus complètement avec les dépenses de nécessité que l'on fait communément sans regret ».

Haïs par le peuple sous l'Ancien Régime, supprimés par la Révolution puis restaurés par le Directoire, voués aux gémonies par les idéologies de gauche du XIXe siècle à nos jours au nom de la justice fiscale ou sociale, les impôts indirects ont cependant toujours résisté aux critiques comme le montre leur remarquable permanence.

### **B) Impôts réels et impôts personnels :**

La distinction entre impôts réels et impôts personnels fait partie, comme la précédente, de l'histoire de l'impôt et participe tout à la fois d'une approche technique et théorique de la fiscalité.

#### **✓ Fondements techniques :**

Les impôts réels sont ceux qui frappent les biens d'un contribuable sans considération de sa situation personnelle. Il en est ainsi par exemple des impôts fonciers locaux ainsi que des droits d'enregistrement portant sur les mutations d'immeubles. Pour certains auteurs, l'impôt réel « Correspond à la philosophie politique de 89, c'est-à-dire le libéralisme. C'est un impôt qui respecte la liberté individuelle. Ignorant le contribuable, il évite de s'inscrire dans la sphère de ses activités ».

Les impôts personnels au sens strict taxent la personne sans prendre en compte ses facultés contributives, comme autrefois la capitation. Toutefois, l'on entend aujourd'hui par impôt personnel un impôt qui tient compte de la situation familiale ou de fortune du contribuable pour taxer un revenu, un produit ou un capital. L'impôt sur le revenu ou encore les droits de succession constituent des impôts personnels<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Ibid, p 21.

### **1.3. Les fonctions modernes de l'impôt :**

Il y' a au moins trois raisons pour lesquelles un Etat peut vouloir imposer une taxe ou un impôt. Ces raisons sont d'ordre financier, économique et social<sup>1</sup>.

#### **1.3.1. La fonction de financement :**

L'impôt sert d'abord à couvrir les dépenses de l'Etat. Si la seule raison d'imposer des taxes et des impôts est de transférer du secteur privé au secteur public les ressources nécessaires pour couvrir les dépenses et les frais de fonctionnement du gouvernement, le niveau de taxation et la distribution du fardeau fiscal parmi les contribuables doivent être établis de manière à créer le moins de distorsions possibles. La dimension optimale des programmes publics doit refléter la demande des individus pour ces programmes.

#### **1.3.2. La fonction économique de l'impôt :**

##### **A. La fonction d'affectation des impôts :**

La recherche d'un système fiscal neutre présuppose donc que les ressources sont déjà utilisées de façon efficace dans le secteur privé et que le prélèvement des impôts doit perturber le moins possible l'équilibre déjà atteint. Quand ce n'est pas le cas, c'est à dire quand certaines productions ou certaines consommations sont trop ou pas assez développées, des impôts sélectifs peuvent modifier l'affectation des ressources de manière à accroître l'efficacité économique et le bien être général. Vu sous cet angle, les impôts et les subsides constituent des moyens d'intervention gouvernementaux qui peuvent prendre la place des réglementations difficiles ou impossibles à faire respecter.

##### **B. La fonction de stabilisation des impôts :**

Afin de favoriser le plein emploi et la stabilité des prix, l'Etat peut faire varier les taxes et les impôts en fonction du niveau général des dépenses dans l'économie. En période de ralentissement économique, une baisse des impôts est susceptible d'accroître les dépenses de consommation, l'épargne et les investissements. Par contre, en période inflationniste, une hausse des taxes et des impôts diminuera la consommation, l'épargne et les investissements.

#### **1.3.3. La fonction politique et sociale :**

##### **A. La fonction de redistribution des impôts :**

Un des objectifs de l'imposition est de modifier la structure des revenus dans la société. Le choix des impôts et taxes doit alors refléter cet objectif indépendamment de l'affectation qui est faite des revenus fiscaux.

---

<sup>1</sup> Dr Jalel BERREBEH, volume 1, partie I « La théorie générale de l'impôt », année universitaire 1998-1999, p 15-16.

Dans cette optique, la question clé consiste à se demander qui paie réellement l'impôt? C'est-à-dire qui supporte le fardeau fiscal? Pour répondre à une telle question, il est nécessaire de bien mesurer l'incidence d'une taxe.

De même, un impôt progressif sur le revenu des particuliers est de nature à modifier les revenus après impôt à moins que des exemptions et des échappatoires viennent compenser le caractère progressif de l'impôt.

### **B. La fonction politique de l'impôt :**

L'impôt est utilisé pour réaliser des objectifs d'ordre politique. Un régime fiscal est l'image d'une politique pratiquée à un moment donnée et d'une conception politique. L'exemple type est celui de l'impôt sur les grandes fortunes instauré en France en 1982, sous un régime de gauche, puis supprimé en 1986, sous un régime de droite, et réinstauré en 1989 sous un régime de gauche.

#### **1.3.4. La conciliation des différents objectifs de l'impôt :**

En définitive, qui veut juger et apprécier un impôt doit l'envisager de ces trois points de vue : financier (aura-t-il un rendement suffisant ?) ; économique (ne troublera-t-il par les circuits économiques ?) ; social (sera-t-il bon et juste ?). La réponse n'est jamais simple, car ces objectifs sont contradictoires et peuvent être source de conflits ainsi un impôt sur les successions à taux progressif très élevé opérera un nivellement des fortunes, ce qui réalise l'objectif social, mais supprimera les rentrées fiscales pour l'avenir, au détriment de l'objectif financier<sup>1</sup>.

C'est pourquoi une conciliation doit être recherchée entre ces objectifs. Établir cette conciliation est précisément l'objet de la politique fiscale, en particulier dans la détermination du taux de l'impôt, avec la distinction entre taux maximum (le plus élevé) et taux optimum (le meilleur)<sup>1</sup>. La recherche du «meilleur» impôt implique donc la solution de problèmes à la fois politiques, économiques, scientifiques et techniques.

---

<sup>1</sup> Ibid, p 16-17.

## Section 2 : Les sources et la détermination de l'impôt

Une comptabilité fiscale peut être définie comme une comptabilité qui sert à déterminer les impôts des entreprises et qui repose sur le système de la connexion ; dans de nombreux pays, tout particulièrement en Europe continentale, cette variante de comptabilité a été longtemps considérée et reste considérée sinon comme la seule comptabilité du moins comme la plus importante.

Mais ce n'est pas vrai dans d'autres pays. Si par exemple vers 1980 on avait interrogé un étudiant français sur le principal rôle de la comptabilité et des comptables, il est fort probable qu'il aurait répondu que cette technique sert avant tout à déterminer le bénéfice imposable des entreprises et que les comptables doivent être avant tout de bons spécialistes du droit fiscal.

Mais si on avait reposé alors les mêmes questions à un étudiant anglais ou américain, il aurait répondu tout autrement : pour lui la comptabilité ne sert pas à déterminer l'impôt et le chef comptable n'est pas un spécialiste des questions fiscales. Cette divergence de vues, un peu stéréotypée et déjà dépassée<sup>1</sup>, soulève deux questions principales : quels sont les différents rapports entre la fiscalité et la comptabilité et quelles sont les raisons des différences observées.

Pour aborder ces questions on procèdera d'abord à un bref rappel historique ; on montrera ensuite qu'on peut distinguer des rapports de « connexion » et de « déconnexion » entre comptabilité et fiscalité.

Dans bon nombre de pays, dont la France, les premières manifestations d'une imposition systématique des résultats des entreprises ne datent que du début du XXe siècle, plus précisément de la guerre de 14-18 qu'il va bien falloir financer. C'est à cette époque que l'administration fiscale commence à réfléchir à la notion de bénéfice imposable.

Il semble qu'au début le fisc considère que la comptabilité dynamique peut parfaitement servir de base à la détermination de l'impôt : les règles d'évaluation fiscale coïncident pour l'essentiel avec des règles d'évaluation « économique ».

Mais, progressivement, dans pratiquement tous les pays, le fisc va être conduit à changer sa position initiale ; dans le contexte des politiques de type keynésien, il va considérer la base imposable comme une variable à « manipuler » en fonction d'objectifs fiscaux qui ne se confondent pas avec les objectifs de description de la performance économique. Ainsi, au lendemain de la Seconde Guerre, apparaissent dans de nombreux pays des règles d'évaluation fiscale des amortissements et des provisions qui n'ont rien à voir avec les règles d'évaluation dynamiques ; ces règles particulières, ainsi que nombreuses autres, vont obliger les autorités des différents,

## 2.1. Les sources du droit fiscal :

Les sources du droit fiscal suivent la hiérarchie générale des sources du droit. Le droit fiscal relève des conventions et traités internationaux, de la loi, du règlement et de la jurisprudence<sup>1</sup>.

### 2.1.1. Analyse et conséquences :

- Le droit fiscal prend naissance d'abord dans les conventions et traités internationaux qui constituent le plus haut niveau dans les sources du droit. Ces conventions ou traités sont signés entre les pays partenaires par le pouvoir politique. Deux cas particuliers sont à noter :
  - Les directives européennes, qui contraignent les États membres de l'Union européenne à introduire dans leurs législations nationales les dispositions relatives à l'harmonisation fiscale entre les pays européens ;
  - Les conventions internationales dites « de double imposition », qui sont des traités signés par la France avec une centaine de pays, visant à assurer la réciprocité des dispositions fiscales applicables aux ressortissants d'un pays résidant dans un autre pays et à éviter les doubles impositions.
- La loi est la première source du droit fiscal national. (L'article 34 de la Constitution précise que : « la loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature ». Les lois de finances sont votées annuellement par le pouvoir législatif (le Parlement).

## 2.2. La détermination de l'impôt :

L'application de l'impôt nécessite de définir :

- Son champ d'application ;
- Son assiette ;
- L'exigibilité et le fait générateur ;
- Le mode de déclaration et de calcul de l'impôt ;
- Les modalités du recouvrement.

### 2.2.1. Le champ d'application :

Le champ d'application d'un impôt définit :

- **Les opérations imposables**, c'est-à-dire les actes ou les événements relatifs au revenu, à la dépense ou au capital qui sont soumis à l'impôt. Selon les

---

<sup>1</sup> Emmanuel DISLE & Jacques SARAF, « Gestion fiscale », tome 1, 14<sup>ème</sup> édition Dunod, 2014/2015, p3.

impôts ou les taxes concernés, la loi définit les opérations imposables par nature, par option ou qui sont exonérées<sup>1</sup> ;

- **Les personnes imposables**, c'est-à-dire qui est désigné par la loi comme étant le contribuable. Ainsi, lorsqu'une personne ne fait pas partie des personnes imposables désignées par la loi pour un impôt donné, elle n'est pas soumise à cet impôt ;
- **Les règles de territorialité** qui précisent le territoire sur lequel s'applique la législation française, ainsi que les règles applicables lorsque interviennent des personnes ou des opérations mettant en jeu des pays étrangers.

### 2.2.2. L'assiette de l'impôt :

Déterminer l'assiette d'un impôt consiste à cerner la matière imposable et à fixer les règles pour l'évaluer.

- **La matière imposable** est l'élément économique qui est à la source de l'impôt (par exemple, le prix en matière de TVA par exemple) ;
- **L'évaluation** de la matière imposable permet d'établir sur quelle **base** sera appliqué le tarif de l'impôt (pour la TVA, par exemple, le prix retenu est le prix net hors taxe, réductions déduites, mais incluant les frais accessoires à la vente).

### 2.2.3. L'exigibilité et le fait générateur :

- **L'exigibilité** est l'événement, l'acte ou la situation qui rend une personne redevable de l'impôt. Par exemple, la TVA est exigible au titre du mois de la livraison pour la vente d'un bien ;
- **Le fait générateur** est l'événement qui réunit les conditions légales nécessaires à l'exigibilité de l'impôt et qui fait naître l'obligation fiscale. Par exemple, le 31 décembre est, en général, la date qui fixe les revenus qui seront imposables à l'IR au titre de l'année écoulée. Les revenus non disponibles ou non perçus à cette date ne sont pas imposables à l'IR pour l'année.

### 2.2.4. Le calcul de l'impôt :

- **L'impôt est liquidé**, c'est-à-dire calculé, à partir de la détermination de la base imposable et à la date d'exigibilité.
- **La liquidation** est effectuée :
  - Soit par le contribuable lui-même (TVA ou IS, par exemple) ;
  - Soit par l'administration (IR, impôts locaux, par exemple).

---

<sup>1</sup> Ibid, p 9-10.

### 2.2.5. Le recouvrement de l'impôt :

C'est la phase d'encaissement de l'impôt. L'encaissement peut intervenir de trois façons :

- **Spontanément**, le contribuable adressant lui-même à l'administration le montant de l'impôt dû (généralement, le contribuable a effectué le calcul et la déclaration de l'impôt correspondant, ce qui est le cas de la TVA) ;
- Après appel du montant par l'administration, généralement à réception d'un avertissement à payer ou d'un extrait du rôle d'imposition assorti d'une date limite de paiement ;
- Par **retenue à la source**. Dans ce dernier cas, l'administration, ou une personne agissant pour le compte de l'administration, effectue elle-même un prélèvement d'office sur le revenu imposé. C'est le cas de la contribution sociale généralisée (CSG).

### 2.3. Quelles sont les différentes étapes de la détermination de l'impôt sur le revenu ?

En ce qui concerne l'impôt sur le revenu, malgré des modalités pratiques complexes qui tiennent à la variété des situations, on peut définir les principes suivants <sup>1</sup>:

- **Les personnes imposables** sont les personnes physiques qui ont leur domicile fiscal. ;
- **Les opérations imposables** sont essentiellement les revenus de toute nature perçus au cours de l'année civile ;
- **Le territoire** est celui de la France continentale, de la Corse et des départements d'outre-mer, uniquement ;
- **L'assiette de l'impôt** est constituée par l'ensemble des revenus nets cumulés de chaque catégorie (salaires, revenus fonciers ou industriels et commerciaux, par exemple) sous déduction de certains abattements ;
- **L'exigibilité et le fait générateur** sont fixés au 31 décembre pour les revenus perçus au cours de l'année ;
- **La déclaration des revenus** est effectuée par le contribuable, pour l'ensemble des revenus perçus par les membres de son foyer (sauf cas particulier) ;

---

<sup>1</sup> Ibid, p 11.

- **L'impôt sur le revenu** est calculé par l'administration fiscale. Il est recouvré par voie de rôle, le contribuable recevant l'avertissement des sommes qu'il aura à payer.

## 2.4. L'entreprise et l'impôt :

Les bénéfices réalisés par les entreprises, sont soumis à l'impôt, selon des modalités qui dépendent de leur statut juridique. Les entreprises collectent également la TVA et acquittent différents impôts (impôts locaux, taxe sur les salaires, etc.).

En fonction de leur activité et des choix qui s'offrent à elles, les obligations comptables et fiscales des entreprises dépendent de leur régime d'imposition.

L'adhésion à un centre de gestion agréé est une opportunité souvent intéressante pour de nombreuses entreprises. Les relations qu'elles entretiennent avec les services de l'administration fiscale nécessitent une bonne connaissance de leur organisation.

### 2.4.1. L'imposition des bénéfices des entreprises :

- **Dans les entreprises individuelles**, les bénéfices sont soumis à l'impôt sur le revenu (catégorie des bénéfices industriels et commerciaux). C'est l'exploitant qui paie cet impôt en son nom personnel (l'entreprise individuelle n'a pas la personnalité juridique, ni la personnalité fiscale).
- **Dans les sociétés commerciales** (SA et SARL essentiellement), les résultats sont généralement soumis à l'impôt sur les sociétés, au taux de 33,1/3%. C'est la société qui est le redevable de l'IS<sup>1</sup>.

### 2.4.2. Les deux régimes d'imposition :

#### A. Méthode pour la détermination du résultat imposable :

La méthode est identique pour les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu et les sociétés soumises à l'IS.

#### Calcul du résultat comptable

<b>Charges comptabilisées</b>		<b>Produits comptabilisés</b>
<b>Résultat comptable</b>		

#### Détermination du résultat imposable

<b>Résultat comptable</b>	<b>Produits non imposables déduits</b>
<b>Charges non déductibles</b>	

<sup>1</sup> Ibid, p 13.

réintégrées		<b>Résultat imposable</b>
-------------	--	-------------------------------

Le bénéfice imposable est constitué du bénéfice comptable, corrigé des charges non déductibles et des produits non imposables.

L'analyse détaillée des charges non déductibles et des produits non imposables sera effectuée plus loin.

### **B. Le régime de l'impôt sur le revenu :**

L'entreprise individuelle n'a pas la personnalité juridique. Elle n'est pas imposée en tant que telle. C'est l'exploitant qui est imposé sur son revenu.

Le revenu de l'exploitant individuel est établi en deux temps :

- ✓ **Calcul du bénéfice imposable** (prélevé ou non) réalisé dans l'entreprise et imposable dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (le revenu n'est pas un salaire).
- ✓ **Calcul du revenu imposable global du foyer fiscal** de l'exploitant en tenant compte de ses autres revenus et des revenus nets et disponibles des autres membres du foyer pendant l'année.

L'impôt sur le revenu n'est pas comptabilisé parmi les charges de l'entreprise. Ce régime concerne toutes les entreprises individuelles (commerciales, industrielles ou artisanales) et les SARL à caractère familial (ainsi que des sociétés de personnes n'ayant pas opté pour l'IS).

### **C. Le régime de l'impôt sur les sociétés :**

Le bénéfice imposable est soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 33,1/3% (un taux réduit existe pour les petites et moyennes entreprises)<sup>1</sup>.

L'impôt sur les sociétés est comptabilisé parmi les charges de la société. Le résultat comptable figurant comme solde du compte de résultat est donc un résultat net d'impôt.

Ce résultat net peut être, soit conservé comme réserve ou report à nouveau, soit distribué aux associés. La distribution des bénéfices est définie par la loi et par les statuts de la société.

De plus, chaque associé est imposé personnellement à l'impôt sur le revenu, sur sa part de bénéfices effectivement reçue.

### **2.5. Les différents régimes de déclaration :**

Les entreprises sont imposées sur la base des bénéfices réellement réalisés et doivent respecter un certain nombre d'obligations comptables et déclaratives.

---

<sup>1</sup> Emmanuel DISLE & Jacques SARAF, « Gestion fiscale », tome 1, 14<sup>ème</sup> édition Dunod, 2014/2015, p16-18.

### 2.5.1. Le champ des différents régimes :

- **Les régimes du bénéfice réel** (régime du réel normal et du réel simplifié) dépendent du chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise.
- **Le régime des micro-entreprises** ne s'applique qu'aux entreprises individuelles (les sociétés en sont exclues). Certaines activités en sont exclues : les loueurs de matériels, les marchands de biens, les opérations sur les marchés financiers, par exemple. Dans ces cas, c'est le régime du réel simplifié ou normal qui s'applique.

### 2.5.2. Les obligations comptables des régimes réels :

La tenue d'une comptabilité complète et régulière est exigée afin d'être en mesure de justifier de l'exactitude du résultat indiqué sur la déclaration.

#### A. Le régime simplifié :

Ce régime est ouvert à toutes les entreprises, quelle que soit leur forme juridique. Il dépend de la nature de l'activité et du montant du chiffre d'affaires annuel.

Les obligations en matière de TVA sont analysées plus loin.

##### ➤ **Les entrepreneurs individuels :**

Les entrepreneurs individuels exerçant une activité artisanale, industrielle ou commerciale peuvent tenir une comptabilité simplifiée. Ce choix leur permet :

- De limiter leur comptabilité à l'enregistrement des dépenses et des recettes journalières (comptabilité de trésorerie) ;
- De procéder à une centralisation mensuelle des journaux auxiliaires sur le livre journal.

En fin d'exercice, ils doivent :

- Enregistrer les créances et les dettes ;
- Evaluer les stocks de façon simplifiée ;
- Ne pas régulariser les charges (autres que les achats) dont la périodicité n'excède pas un an ;
- Présenter un bilan et un compte de résultat simplifié<sup>1</sup>.

#### B. Le régime réel normal :

Les entreprises relevant du régime réel normal sont tenues :

- De procéder à l'enregistrement comptable chronologique des mouvements affectant le patrimoine de l'entreprise ;
- De procéder à un inventaire au moins 1 fois tous les 12 mois ;

---

<sup>1</sup> Ibid, p 20.

- D'établir des comptes annuels comprenant : un bilan, un compte de résultats et des annexes.

Enfin, doivent obligatoirement être tenus : un livre journal, un grand livre et un livre d'inventaire<sup>1</sup>.

### **2.5.3. Les régimes réels de TVA :**

En matière de TVA, seuls les régimes du réel normal et du réel simplifié existent.

Un système d'exonération (la franchise de TVA) permet aux très petites entreprises d'être dispensées de la déclaration et du paiement de la TVA.

---

<sup>1</sup> Ibid, p 21.

### **Section 3 : Détermination du résultat fiscal**

Une comptabilité fiscale peut être définie comme une comptabilité qui sert à déterminer les impôts des entreprises et qui repose sur le système de la connexion ; dans de nombreux pays, tout particulièrement en Europe continentale, cette variante de comptabilité a été longtemps

#### **3.1. Les situations de distorsions entre les nouvelles règles comptables édictées par le SCF et les règles fiscales en matière d'impôts directs :**

Étant donné que les objectifs entre la comptabilité et la fiscalité sont différents, la mise en application des nouvelles dispositions comptables édictées par le SCF a créé l'apparition de plusieurs points de distorsion<sup>1</sup>.

##### **3.1.1. Divergences entre les nouvelles règles comptables et règles fiscales en matière d'immobilisations :**

###### **3.1.1.1. Distinction entre immobilisations et charges :**

###### **A. Critères de distinction entre les immobilisations et les charges :**

Contrairement au PCN de 1975, qui se réfère à la convention de patrimonialité, et à l'instar de l'IAS 16, le SCF a retenu la finalité du bien et sa durée d'utilisation comme conditions de reconnaissance des immobilisations. Il a précisé, dans l'esprit de la convention de prééminence du fond sur la forme, que les immobilisations corporelles sont les éléments d'actifs physiques et tangible qui :

- Ayant un potentiel de générer des avantages futurs, sont détenus par une entité soit pour être utilisés dans la production ou la fourniture de bien et de service, loués à des tiers ou utilisés à des fins administratives ;
- Sont censés être utilisés sur plus d'un exercice. La durée de l'exercice comptable est de douze mois.

Une immobilisation corporelle (physique, tangible et qui a préalablement vérifié les deux conditions citées ci-dessus) est comptabilisée en tant qu'actif lorsque :

- Il est probable que les avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entité (ceci se vérifie lorsque les risques « vol, incendie, obsolescence... » et avantages « contribution à la fabrication d'articles créateurs de revenus » ont été transférés à l'entité. Avant que cela se produise, la transaction pour acquérir l'actif peut en général être annulée sans pénalité importante et en conséquence l'actif n'est pas comptabilisé) et ;

---

<sup>1</sup> Nacer AZOUANI, MCA, laboratoire redsiem, ESC Alger & Abderrahmane OUALIKENE docteur, ministère des finances et chercheur au laboratoire redsiem, ESC., « Divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et solutions possibles, p176.

- Le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable (ce critère est en général aisément satisfait en se référant à la contrepartie en liquidité ou autre, tel que le cas de l'échange de bien par exemple : immobilisation contre stock... cédée en vue de l'acquérir et de le mettre en état d'utilisation. Généralement, le montant mentionné dans une facture, contrat, ... ou résultant d'une évaluation fiable de son cout de production constitue une mesure objective de la valeur de l'immobilisation acquise).

Les dépenses engagées par une entité sont comptabilisées en immobilisation, ou en charges. L'imputation d'une dépense à l'une ou l'autre de ces rubriques peut ne pas être aisée (Zarrouk, 2007, p.55). C'est le cas de l'échange standard d'un moteur : doit-il s'analyser en une immobilisation ou en charge ? Les dépenses postérieures à l'acquisition d'une immobilisation doivent-elles être immobilisées ou constatées en charge ? A cet égard, les dépenses qui ont pour résultat l'entrée d'un nouvel élément destiné à procurer à l'entreprise des avantages économiques futures, constituent des immobilisations.

### **B. Incidences fiscales de la distinction :**

La distinction entre l'immobilisation et charges est intéressante sur le plan fiscal.

#### **B1. Constatation d'une immobilisation en changes d'exploitation :**

L'entreprise procède spontanément ou volontairement à la constatation comptable d'une acquisition d'immobilisation en frais généraux, ce montant sera rapporté par l'administration fiscale, à la suite d'un contrôle, sur pièces ou sur place, aux résultats imposables.

S'il s'agit d'une immobilisation amortissable, il est admis que l'entreprise retrouve le droit de pratiquer un amortissement dans les conditions du droit commun dès la régularisation de ces écritures comptables par l'inscription à l'actif de l'élément considéré. Pour la période antérieure, elle perd le droit de déduction des amortissements non pratiqués puisque les dotations aux amortissements ne sont admises en déduction que s'elles sont constatées en comptabilité<sup>1</sup>.

Cependant, il est à noter que ces amortissements peuvent être pratiqués au taux habituel après la fin de la période normal d'amortissement ou encore en totalité au moment de la mise en services des éléments considérés. Même pour les immobilisations de faible valeur dont le montant n'excède pas 30 000 DA en hors taxe, les entreprises ont la faculté fiscale de pratiquer un amortissement intégral au

---

<sup>1</sup> Ibid, p 177.

cours de l'exercice de leur mise en service, si elles sont constatées directement en charge d'exploitation, elles seront rejetées fiscalement des charges déductibles. Donc l'entreprise est tenue de les immobiliser en premier lieu et de procéder à leur amortissement intégral en second lieu.

## **B2. Immobilisation de charges :**

Une entreprise déficitaire et qui ne voit pas de perspectives proches de bénéfice serait tentée, notamment, d'immobiliser des charges ne répondant pas aux critères d'immobilisation. Cette solution lui permet de camoufler partiellement sa situation précaire, d'une part, et lui offre l'avantage de reporter indéfiniment ses charges par le biais des amortissements différés, d'autre part, cette situation risque :

- De voir, en cas de redressement fiscal, les amortissements pratiqués réintégrés aux résultats imposables ;
- De perdre le droit à déduction de charges redressées si l'administration retient la mauvaise foi.

### **3.1.1.2. Règles d'évaluation des immobilisations :**

#### **A. Immobilisations acquises à titre onéreux :**

Les immobilisations acquises à titre onéreux sont comptabilisées à leur coût d'acquisition qui comprend le prix d'achat résultant de l'accord des parties à la date de l'opération, déduction faite des rabais et remises commerciaux, obtenus sur facture de vente initiale ou hors facture, majoré des droits de douanes et autres taxes fiscales non récupérables par l'entreprise auprès de l'administration fiscale ainsi que les frais directement attribuables pour obtenir le contrôle de l'actif et sa mise en état d'utilisation.

#### **B. Immobilisations produites par l'entreprise :**

Les immobilisations produites par l'entreprise sont comptabilisées à leur coût de production. Les nouvelles dispositions comptables introduites par le SCF précisent ainsi les éléments à incorporer dans la valeur d'une immobilisation produite par l'entreprise<sup>1</sup>.

#### **C. Aspect fiscal de l'évaluation des immobilisations :**

Fiscalement, le principe d'évaluation des immobilisations est le même que celui défini précédemment, exception faite pour les immobilisations acquises avec clauses de réserve de propriété, ou juridiquement la propriété n'est pas encore acquise à la date de perception. Dans ce dernier cas, la charge d'amortissement ne sera pas admise en déduction du bénéfice imposable.

---

<sup>1</sup> Ibid, p 178-179.

Un autre problème fiscal peut se poser au niveau de l'évaluation des immobilisations, lors d'un contrôle fiscal sur le prix d'acquisition d'immobilisation servant comme base pour le calcul du droit d'enregistrement, deux cas peuvent être considérés :

- L'entreprise se trouve obligée de payer un complément de droit de mutation si la valeur vénale du bien acquis ayant été considérée par l'administration comme supérieure au prix exprimé dans l'acte ;
- Le deuxième cas est différent si l'administration, contestant la sincérité du prix exprimé dans l'acte d'acquisition avait pu établir l'existence d'une dissimulation. Dans ce cas, ça serait le prix réellement payé et non pas celui initialement comptabilisé qui devrait être retenu pour le calcul des annuités d'amortissements ainsi que pour la détermination de la plus ou moins-value lors de la cession de l'élément considéré, et l'amortissement pratiqué en plus sera réintégré au résultat imposable.

### **3.1.1.3. Réévaluation des immobilisations :**

En raison de la dépréciation monétaire et pour supplier aux conséquences néfaste de l'inflation et sans remettre en cause le cadre comptable traditionnel, le législateur à mis en place un système de réévaluation qui consiste à une réactualisation de la valeur comptable des éléments d'actif. Du point de vue comptable, une entité a, en ce qui concerne les immobilisations corporelles et incorporelles, le choix entre deux méthodes comptables : le modèle du coût et le modèle de réévaluation. Ce choix doit être le même par « catégorie » d'immobilisation, une catégorie étant un ensemble d'actifs de nature et d'utilisation similaires dans le cadre de l'activité de l'entreprise. Entre catégories d'actifs, les méthodes d'évaluation peuvent varier.

Au plan fiscal, la législation fiscale a levé toute équivoque quant au traitement approprié devant être réservé au cas de l'espèce (plus-value et dotations complémentaires d'amortissement) soit l'imposition de la plus value s'agissant de réévaluation libre d'une part et de l'adéquation recherchée par rapport au nouveau cadre comptable d'autre part. A l'effet d'éviter une surcharge fiscale lors de la première application du SCF, la plus-value résultant de la réévaluation d'immobilisations à la date d'entrée du système comptable financier est rapportée au résultat fiscal dans un délai maximum de cinq ans<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Ibid, p 180.

### **3.1.1.4. Les amortissements des immobilisations :**

#### **A. Aspect comptable des amortissements :**

En vertu des dispositions de l'article 121-7 de l'arrêté du 28 juillet 2008, on peut dégager les définitions suivantes :

##### **A1. L'amortissement :**

Le caractère obligatoire de la constatation des amortissements est consacré par le code de commerce, la non constatation de la dotation aux amortissements peut conduire sur le plan comptable à la présentation d'un bilan inexact et à la distribution de dividendes fictifs qui constituent des délits. La simple omission ne suffit pas pour que le délit soit constitué. Il fut, également, l'existence de l'élément intentionnel conformément aux principes généraux du droit pénal.

##### **A2. Le montant amortissable :**

Le montant amortissable est le coût d'un actif, ou tout autre montant substitué au coût, diminué de sa valeur résiduelle. Les éléments du coût et l'évaluation du coût d'une immobilisation corporelle sont traités dans les articles 112-1 à 112-4 de l'arrêté du 26 juillet 2008, la sous-phrase « ou tout autre montant substitué au coût » indique que le montant amortissable peut changer au cours de la vie économique de l'immobilisation, soit du fait de réévaluations, positives ou négatives, soit du fait de pertes de valeur.

##### **A3. La durée d'utilité :**

Les avantages économiques futurs inclus dans une immobilisation amortissable sont principalement consommés par une entité du fait de son utilisation. D'autres facteurs, tels que l'obsolescence technique ou commerciale ou encore l'usure d'un actif alors qu'il reste inutilisé, conduisent souvent à la diminution des avantages économiques qui auraient pu être utilisés grâce à cet actif.

##### **A4. Le mode d'amortissement :**

Différents modes d'amortissement peuvent être utilisés, l'entreprise sélectionne le mode qui reflète le plus étroitement le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs représentatifs de l'actif sans tenir compte du niveau de sa rentabilité ou de considérations fiscales. Ce mode est appliqué de manière cohérente d'une période à l'autre sauf en cas de changement du rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs. Ces modes incluent le mode linéaire, le mode dégressif, le mode progressif et le mode des unités de production<sup>1</sup>.

#### **B. Aspect fiscal des amortissements :**

---

<sup>1</sup> Ibid, p 181-182.

Du point de vue fiscal, l'amortissement est défini comme étant une charge déductible opérée au titre de la détermination du résultat de l'exercice soumis à l'Impôt sur les Bénéfices des Sociétés (IBS) en contrepartie de la dépréciation définitive des immobilisations figurant à l'actif de l'entreprise et résultant de l'usure, du temps et de l'obsolescence.

**B1. Condition de déductibilité des amortissements :**

Pour être admis en déduction du bénéfice imposable, l'amortissement doit remplir les conditions suivantes :

**B1.1. Constatation de l'amortissement sur des éléments de l'actif immobilisé soumis à dépréciation :**

Si la législation fiscale prévoit les mêmes causes de dépréciation que la législation comptable à savoir la dépréciation effective résultant de l'usage du temps ou du progrès techniques, elle n'admet pas la déduction des amortissements pour tous les actifs immobilisés. En effet, le bien amortissable doit être la propriété de l'entreprise, soumis à la dépréciation et dont l'amortissement n'est pas expressément exclu des charges déductibles (Maalaoui, 2006, p.90), il en découle que l'amortissement n'est pas admis en déduction lorsque :

- ✓ Le bien amortissable n'est pas la propriété de l'entreprise ;
- ✓ Le bien ne fait pas partir de l'actif immobilisé, c'est le cas par exemple des stocks.

**B1.2. Constatation de l'amortissement sur la base du coût de revient d'acquisition ou de fabrication :**

Fiscalement, la base d'amortissement est constituée par le coût de revient ou d'acquisition lorsque le bien est acquis et le coût de fabrication lorsque le bien est produit par l'entreprise elle-même<sup>1</sup>.

**B1.3. Constatation de l'amortissement dans les limites légales autorisées :**

La limite à respecter se situe au niveau des taux admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation, compte tenu, le cas échéant, des circonstances particulières pouvant influencer sur cette durée c'est donc la durée d'usage, appelée également durée normale d'utilisation, qui est retenue en fiscalité, telle qu'elle est fixée par voie réglementaire.

---

<sup>1</sup> Ibid, p 183.

#### **B1.4. Comptabilisation de l'amortissement :**

Pour être admis en déduction du résultat imposable, l'amortissement doit être réellement effectué dans les écritures de l'entreprise c'est-à-dire constatée en comptabilité (Oudenot, 2001, p.355)<sup>1</sup>.

#### **B2. Les modes d'amortissement :**

En la matière, le législateur fiscal a prévu trois modes d'amortissements qui sont le linéaire, le dégressif et le progressif.

##### **B2.1. L'amortissement linéaire :**

Ce système consiste à pratiquer des annuités constantes tout au long de la période d'amortissement, laquelle est égale au quotient de la valeur d'origine à la durée normale d'utilisation de l'élément déterminée par les usages de la profession (Khafrabi, 2003, p. 316).

##### **B2.2. L'amortissement dégressif :**

Ce mode d'amortissement consiste à pratiquer des annuités d'amortissements d'importance décroissante, plus grandes les premières années et moindres ultérieurement. Aux termes de l'article 174-2 du CID, ce mode d'amortissement est dérogatoire au droit commun, il n'est applicable que pour certains biens sous certaines conditions d'utilisation, qui sont fixées par l'article précité.

##### **B2.3. L'amortissement progressif :**

Ce mode d'amortissement consiste à constater des annuités faibles les premières années et plus importantes ultérieurement. L'amortissement progressif est applicable à tous les investissements sans limitation puisqu'il est plutôt « avantageux » pour l'administration fiscale. Toutefois, pour bénéficier de ce système, l'entreprise doit joindre une lettre d'option à la déclaration annuelle. L'annuité d'amortissement progressif, est obtenue en multipliant la valeur d'origine à un taux de plus en plus élevé au fur et à mesure que l'investissement vieillit.

#### **C. Divergences entre les nouvelles règles comptables et fiscales en matière d'amortissement :**

Ce mode, comparé à celui du système comptable des amortissements, présente des divergences qu'on va essayer de présenter ci-après :

##### **C1. Divergence en matière de base d'amortissement :**

Pour obtenir le montant amortissable, il ne faut pas tenir compte d'une valeur résiduelle du bien. Le montant amortissable est donc simplement le coût

---

<sup>1</sup> Ibid, p 184.

d'acquisition y compris les frais accessoires au prix d'achat ou de revient du bien en question. Il n'y a donc pas non plus une vérification annuelle de la valeur résiduelle.

### **C2. Divergence en matière de durée d'amortissement :**

Sont considérés comme charge nécessitée par l'exploitation et, en conséquence, déductible du résultat fiscal, les amortissements réellement effectués dans la limite des taux généralement admis par la réglementation fiscale, ces taux sont fixés par voie réglementaire.

### **C3. Divergence en matière du mode d'amortissement :**

Aucun mode d'amortissement n'est spécifiquement prescrit par le SCF, qui indique certains modes à suivre. L'application d'un mode d'amortissement ayant pour but, par exemple, de traduire dans les comptes la manière dont les avantages liés à l'actif sont consommés par l'entreprise, pourrait conduire soit à des réintégrations d'une charge effective mais non admise fiscalement dans le cas où l'amortissement comptable est supérieur à celui admis en déduction fiscalement, soit à la perte de déduction d'une partie de l'amortissement quand l'amortissement fiscal est supérieur à l'amortissement comptable.

### **3.1.2. Divergences entre nouvelles règles comptables et règles fiscales en matière de revenus :**

Les produits sont constitués principalement par les revenus provenant des ventes de marchandises et produits fabriqués, des subventions et des produits financiers.

#### **3.1.2.1. Les ventes de marchandises et des produits fabriqués :**

Les revenus provenant de la vente de marchandises et de produits fabriqués doivent être comptabilisés lorsque l'ensemble des conditions suivantes sont satisfaites :

- ✓ L'entreprise a transféré à l'acheteur les risques et avantages importants inhérents à la propriété des biens ;
- ✓ L'entreprise ne continue ni à être impliquée dans la gestion, telle qu'elle incombe normalement au propriétaire, ni dans le contrôle effectif des biens cédés ;
- ✓ Le montant des revenus peut être évalué de façon fiable ;
- ✓ Il est probable que des avantages futurs associés à la transaction bénéficieront à l'entreprise<sup>1</sup> ;

---

<sup>1</sup> Ibid, p 185.

- ✓ Les coûts encourus ou à encourir concernant l'opération peuvent être mesurés de façon fiable.

Sur le plan fiscal, le produit est imposé abstraction faite de la constatation ou non des dépenses se rapportant aux coûts des produits livrés. Ces dépenses sont admises en déduction lorsqu'elles résulteront de dettes certaines et déterminées quant à leur montant.

De même, le risque de non-recouvrement ne doit pas empêcher la constatation des produits résultant des ventes. Les créances correspondantes peuvent uniquement faire l'objet d'une provision, dont sa déductibilité est subordonnée au respect des conditions de forme et de fond prévues en matière fiscale.

### **3.1.2.2. Les subventions et les produits de placements**

#### **A. Les subventions :**

On se limitera à l'étude des subventions, car elles se caractérisent par certaines particularités au niveau des règles fiscales qui leur sont applicables.

#### **A1. Définition des subventions :**

Suivant le SCF, les subventions publiques sont définies comme étant des transferts de ressources publiques destinés à compenser des coûts supportés ou à supporter par le bénéficiaire de la subvention en échange du fait qu'il s'est conformé ou qu'il se conformera à certaines conditions liées à ses activités<sup>1</sup>.

#### **A2. Les subventions d'exploitation :**

Les subventions d'exploitations sont celles dont bénéficie l'entreprise pour lui :

- ✓ Permettre de compenser l'insuffisance de certains produits d'exploitation ou de faire face à certaines charges d'exploitation (.Palau, 2001, p.133) ;
- ✓ Permettre de résorber totalement ou partiellement la perte qu'elle aurait subie si ces subventions ne lui avaient pas été accordées, une telle subvention est souvent appelée subvention d'équilibre.

Comptablement, la subvention d'exploitation est comptabilisée dans le compte de produit (74).

Fiscalement, l'encaissement de la subvention suffit pour qu'elle soit imposée comme n'importe quel autre produit. Cette divergence temporaire a pour conséquence soit de :

- ✓ Déduire la subvention d'exploitation comptabilisée en tant que produit mais non encore encaissé ou antérieurement encaissé ;
- ✓ Réintégrer la subvention d'exploitation encaissé au cours de l'exercice mais non comptabilisé.

---

<sup>1</sup> Ibid, p 186-187.

### **A3. Les subventions d'investissements :**

Elles sont comme les subventions d'exploitation octroyées par l'état ou les collectivités locales pour permettre l'acquisition, la création d'immobilisation ou le financement d'activités à long terme.

#### **A3.1. Subvention ayant financé une immobilisation amortissable :**

Sur le plan comptable, la reprise de la subvention s'effectue sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de la valeur de l'immobilisation acquise ou créée au moyen de la subvention. Sur le plan fiscal, les subventions d'équipement accordées aux entreprises par l'Etat ou les collectivités territoriales ne sont pas comprises dans les résultats de l'exercice en cours à la date de leur versement. Elles sont rapportées, par fractions égales, aux bénéfices imposables de chacun des cinq (05) exercices suivants.

Toutefois, les subventions destinées à acquérir des équipements amortissables sur une durée supérieure à cinq (05) ans sont rapportées dans les conditions définies ci-dessus aux exercices afférents à la période d'amortissement.

#### **A3.2. Subvention ayant financé un élément non amortissable :**

Comptablement, la reprise d'une subvention finançant une immobilisation non amortissable doit être rapportée aux résultats par fractions égales. Ce rapport s'effectue :

- ✓ Soit sur le nombre d'années pendant lesquelles les immobilisations non amortissables sont inaliénables aux termes du contrat accordant la subvention ;
- ✓ Soit en dix (10) ans selon un mode linéaire.

Cependant, sur le plan fiscal la subvention d'investissement rattachée à une immobilisation non amortissable est rapportée au résultat linéairement sur une période de cinq (05) ans à partir de l'année de leur versement.

### **B. Les produits de placements :**

#### **B1. Les intérêts :**

Comptablement, les intérêts sont comptabilisés en fonction du temps écoulé en tenant compte du rendement effectif de l'actif et ce, lorsque la contrepartie peut être mesurée de façon fiable et son recouvrement est raisonnablement sûr. Sur le plan fiscal, en matière du Bénéfice Industriel et Commercial (BIC), le Code des Impôts Directs (CID) ne définit pas le fait générateur d'imposition de ces revenus<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Ibid, p 189.

## **B2. Les primes de remboursements :**

Sur le plan comptable, les titres acquis à un coût inférieur à leur valeur de remboursement (les obligations et les bons de trésors assimilables) sont inscrits au bilan pour leur prix de souscription (valeur d'émission). Les primes de remboursement rattachées à ces placements sont comptabilisées en fonction du temps écoulé en tenant compte du rendement effectif de l'actif.

Fiscalement, le code des impôts directs n'indique pas de traitement particulier à cet effet. En conséquence, en l'absence d'une règle fiscale précise en matière de BIC, l'application par l'entreprise des règles comptables propres à ce type d'opération doit être regardée comme une décision de gestion régulière opposable à l'administration et au contribuable (M.Coizian, 1994, p.159).

### **3.1.3. Autres divergences entre les nouvelles règles comptables et règles fiscales:**

L'étude sera portée dans ce point sur les divergences au niveau des opérations libellées en monnaies étrangères et les divergences sur les contrats à long terme.

#### **3.1.3.1. Les divergences sur les opérations libellées en monnaies étrangères :**

Pour la comptabilisation d'opérations en monnaies étrangères on distinguera trois cas de figure à ce niveau : l'évaluation à l'entrée dans le patrimoine, à la date de l'arrêté des comptes et à la date du règlement.

##### **A. A l'entrée dans le patrimoine :**

D'après l'article 137-2 de l'arrêté du 26 juillet 2008, les créances et les dettes en monnaies étrangères sont converties en monnaie nationale sur la base du cours de change au jour du contrat pour les opérations commerciales, ou à la date de mise à disposition des monnaies étrangères quand il s'agit d'opérations financières cette valeur et maintenue au bilan jusqu'à la date de cession, de consommation ou de la disparition des actifs.

Les fluctuations ultérieures du cours de la monnaie étrangère ont une incidence sur l'équivalent dans la monnaie de comptabilisation des éléments monétaires, ce qui donne lieu à une différence de change : un gain ou à une perte de change (766 et 666). Il en est de même pour le droit fiscal qui ne prend pas en compte les différences de changes que lorsqu'elles sont effectivement réalisées<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Ibid, p 190.

## **B. A la date de l'arrêt des comptes :**

Les principes de conversion à la date de clôture sont les suivants :

- ✓ Les éléments monétaires en monnaies étrangères doivent être évalués en utilisant le taux de change en vigueur à la date de clôture ;
- ✓ Les éléments non monétaires qui sont comptabilisés au coût historique exprimée en monnaie étrangères restent évalués au taux de change en vigueur à la date où cette valeur a été déterminée ;
- ✓ Les éléments non monétaires, qui sont comptabilisés à la juste valeur exprimée en monnaie étrangères, doivent être présentés aux taux de change en vigueur à la date où cette valeur a été déterminée.

Du point de vue fiscal, la loi fiscale ne prend en compte de telles différences de change que lorsqu'elles proviennent de la différence entre le cours historique et le cours de paiement ou d'encaissement effectif des créances et des dettes<sup>1</sup>.

### **3.1.3.2. Les divergences relatives aux contrats à long terme :**

#### **A. Définition des contrats à long terme :**

Est appelé contrat à long terme, un contrat d'une durée généralement longue, spécifiquement négocié dans le cadre d'un projet unique portant sur la construction, la réalisation ou, le cas échéant, la participation en qualité de sous-traitant à la réalisation, d'un bien, d'un service ou d'un ensemble de biens ou services fréquemment complexes, dont l'exécution s'étend sur au moins deux périodes comptables ou exercices.

#### **B. Les différents Types de contrats à long terme :**

Les contrats à long terme recouvrent principalement les contrats à forfait pour lesquels l'entreprise accepte la réalisation d'un travail sur la base d'une rémunération fixe, arrêtée dès la conclusion du contrat et assortie, le cas échéant, d'une clause de révision ou d'intéressement (Julian2007, p.84). Les contrats en régie pour lesquels l'entreprise accepte la réalisation d'un travail sur la base d'une rémunération égale au remboursement de ses dépenses acceptées, majoré d'un pourcentage de ces dépenses ou d'une rémunération fixe, ne constituent généralement pas des contrats à long terme.

#### **C. Les revenus d'un contrat à long terme :**

Le SCF prévoit la constatation comptable des produits résultant d'un contrat à long terme en fonction du degré d'avancement des travaux à la date de clôture des états financiers et ce lorsque le résultat du contrat peut être estimé de façon fiable.

---

<sup>1</sup> Ibid, p 192-193.

Toutefois, si le système de traitement de l'entreprise ou la nature du contrat ne permet pas d'appliquer la méthode de comptabilisation à l'avancement, ou si le résultat final du contrat ne peut pas être estimé de façon fiable, il est admis à titre de simplification, de n'enregistrer en produits qu'un montant équivalent à celui des charges constatées dont le recouvrement probable et ce selon la méthode dite méthode à l'avancement.

En outre, la législation fiscale actuelle et par mesure de prudence, et afin d'éviter conséquemment l'alignement sur ce qui est préconisé par le SCF n'admet pour la détermination du bénéfice net que la méthode à l'avancement.

### **3.2. Propositions de solutions pour cerner les incidences fiscales des nouvelles règles comptables édictées par le SCF :**

Nonobstant l'apparition de plusieurs points de divergences entre les nouvelles règles comptables et fiscales, ayant comme impact sur la charge d'impôt due à l'Etat qui ne correspond pas souvent à celle qui résulterait du bénéfice comptable, des solutions possibles sont envisageables pour cerner les incidences fiscales de ces nouvelles règles comptables, et qui seront présentées dans ce qui suit.

#### **3.2.1. Meilleure position pour l'administration fiscale :**

Après avoir analysé les incidences fiscales de la convergence du système comptable algérien vers le référentiel comptable internationale de l'IASB, on propose dans ce point les trois principes généraux qui vont guider l'administration fiscale dans le cadre de ces travaux de modernisation de l'arsenal juridique fiscal.

##### **3.2.1.1. Le principe de maintien de la connexité :**

Il y a deux modèles qui sont utilisés pour résoudre la distorsion entre la comptabilité et la fiscalité.

##### **A. Modèle de la connexion (Tunisie, France, Italie, Portugal...) :**

Le principe de connexité consiste à maintenir le lien entre la comptabilité et la fiscalité, le résultat comptable doit servir de base à la détermination du résultat fiscal. Le modèle de la connexion implique une interaction entre le résultat comptable et le résultat fiscal<sup>1</sup>.

##### **B. Modèle de la déconnexion (Etats-Unis, Royaume-Unis, Pays-Bas, Danemark...) :**

Contrairement au modèle de la connexion, ce modèle implique la déconnexion totale entre le résultat comptable et le résultat fiscal. Le bénéfice fiscal est déterminé sans considération des règles comptables (amortissement, provision, comptabilité

---

<sup>1</sup> Ibid, p 194.

des produits ou déductibilité des charges). Le comptable suiveur du fiscal dans cette démarche de connexion entraîne un effet feed-back du fiscal sur le comptable. Donc l'Algérie doit conserver ce principe, qui offre la simplicité et la sécurité fiscale tant aux entreprises qu'à l'administration fiscale<sup>1</sup>.

### **3.2.1.2. Principe de neutralité fiscale :**

L'objectif du principe est de neutraliser l'impact des nouvelles règles comptables les plus significatives sur l'assiette des impôts, à la fois pour les entreprises et pour le budget de l'Etat.

1. En matière d'impôt sur les bénéficiaires : étalement sur cinq ans par exemple, des conséquences de la première application de la méthode par composants ;
2. Maintien de la durée d'usage pour la structure en cas de décomposition et constitution d'amortissements dérogatoires (en cas de différence de durées comptable/fiscale) ;
3. Traduire dans les textes les prises de position verbales de l'administration affirmant le principe de neutralité fiscale du passage aux nouvelles règles comptables.

La réforme comptable ne doit pas avoir d'impacts fiscaux négatifs pour les entreprises.

### **3.2.1.3. Principe de la simplicité :**

L'application de ce principe a pour but d'éviter que les évolutions comptables se traduisent par plus de complexité en matière fiscale, et ce afin de limiter les retraitements extracomptables. La mise en oeuvre du principe de la simplicité se caractérise par :

- ✓ L'adoption des mesures fiscales qui prévoit une certaine tolérance pour les PME ;
- ✓ L'aménagement des modalités de première application des nouvelles règles comptables (possibilité d'application prospective) ;
- ✓ Des mesures de simplification doctrinales, en prévoyant par exemples de seuils de non décomposition et la possibilité de ne pas reconstituer la valeur d'origine (utilisation de la valeur de remplacement).

---

<sup>1</sup> Ibid, p 195-196.

### **3.2.2. Les nouvelles mesures apportées par la loi de finances complémentaire pour 2009 et la loi de finances pour 2010 :**

Afin de limiter le coût fiscal de la réforme comptable, le législateur, au plan fiscal, a introduit des mesures qui sont, par fois, en totale déconnexion avec les nouvelles règles comptables édictées par le SCF.

#### **3.2.2.1. Les mesures apportées par la loi de finances complémentaire pour 2009:**

Une commission de réflexion a été installée auprès de la DGI pour analyser les incidences fiscales induites par les nouvelles normes comptables et proposer des mesures. Ces dernières sont apportées par la loi de finances complémentaire pour 2009, parmi ces mesures, on cite :

##### **A. Prescription de la méthode de l'avancement des travaux pour la détermination des bénéfices imposables réalisés dans le cadre de contrats à long terme :**

C'est au sein de la section 5 du code des impôts directs, que la loi de finances complémentaire pour 2009 a amendé la rédaction de l'article 140, consacré à la définition du bénéfice imposable en lui rajoutant un troisième alinéa spécifique aux bénéfices imposables des contrats à long terme. On comprendra aisément que l'administration fiscale ne pouvait pas s'accommoder une méthode consacrée aux situations où le résultat fiscal ne peut pas être estimé de façon fiable.

Donc le texte de la loi fiscale ne laisse, comme option, que la méthode de l'avancement pour la détermination du résultat des contrats à long terme. Les entrepreneurs, gérants de tels contrats, ne pourront donc pas invoquer les limitations pourtant prévues par l'article 133-3 de l'arrêté de 26 juillet 2008, Ils devront se doter d'une comptabilité analytique et pour qu'ils n'y ait pas débat sur ce sujet, l'article 140-3 est également flanqué d'un alinéa qui précise qu'il est requis, à ce titre, l'existence d'outils de gestion, de système de calcul de coûts et de contrôle interne permettant de valider le pourcentage d'avancement et de réviser au fur et à mesure de l'avancement, les estimations de charges, de produits et de résultats<sup>1</sup>.

##### **B. Seuil de prise en charge d'éléments d'actif immobilisé :**

L'article 121-4 de l'arrêté du 26 juillet 2008 prévoit que les éléments de faible valeur peuvent être considérés comme entièrement consommés dans l'exercice de leur mise en service et par conséquent ne pas être comptabilisés en immobilisation. Comme la loi comptable n'a pas précisé ce qu'est entendu par éléments de faible

---

<sup>1</sup> Ibid, p 197.

valeur. La fiscalité a besoin de porter des limites s'agissant d'éléments pris en charge. Donc déductibles pour la détermination de l'assiette de l'impôt.

L'article 141 qui traite de la détermination du bénéfice imposable des sociétés, est modifié par la LFC 2009 en son troisième alinéa qui traite de la déductibilité des amortissements. La modification précise que les éléments de faible valeur dont le montant hors taxe n'excèdent pas 30 000,00 DA peut être constatée comme charge déductible de l'exercice de leur rattachement. Cette mesure devrait permettre de faciliter la gestion des biens amortissables de faible valeur. A condition que ces éléments soient en relation directe avec l'exploitation normale de l'activité de l'entreprise<sup>1</sup>.

### **C. Etalement de la plus-value de réévaluation (libre) des investissements sur une période de cinq (5) ans et réintégration (annuelle) de la dotation complémentaire :**

Le SCF consacre une section à la réévaluation, intitulée « réévaluation des actifs » puisque elle est en relation avec la notion de juste valeur. La LFC 2009 dispose que la plus-value résultant de la réévaluation des immobilisations à la date d'entrée du SCF, sera rapportée au résultat fiscal dans un délai maximum de cinq ans et que le supplément des dotations aux amortissements dégagé des opérations de réévaluation sera rapporté au résultat de l'année. Donc le législateur algérien veut éviter une imposition élevée, notamment, lors de la première application du SCF, en étalant l'imposition de la plus-value.

#### **3.2.2.2. Les mesures apportées par la loi de finances pour 2010 :**

Portent, principalement, sont les aménagements apportés par l'article 08 la loi de finances pour 2010 à l'article 141 du CID, visent dans le cadre des mesures d'adaptation avec le nouveau système comptable et financier à :

- ✓ Conférer dans le cadre d'une opération de leasing au preneur le droit de comptabiliser le bien comme actif au lieu et place du bailleur ;
- ✓ Réintroduire le paragraphe relatif au plafond d'amortissement fixé à 1000 000,00 DA applicable aux véhicules de tourisme, omis lors de la rédaction de la loi de finances complémentaire pour 2009 ;
- ✓ Interdire la cumulation des provisions destinées à faire face aux risques particuliers afférents aux opérations de crédit à moyen ou à long terme avec les autres formes de provisions.

Aussi, une seule mesure a été introduite dans la loi de finances complémentaire pour 2010, dans son article 26, par laquelle le législateur a conféré le droit de

---

<sup>1</sup> Ibid, p 198.

déductibilité des amortissements pratiqués dans le cadre du crédit-bail, au bailleur et non pas au preneur, ce dernier bénéficié de la déductibilité des loyers qu'il verse.

### **3.2.3. Autres solutions permettant le rapprochement entre les règles comptables et fiscales :**

Dans le court terme, trois solutions peuvent être, à notre avis, envisagées pour réussir la neutralisation en comptabilité des règles fiscales et assurer ainsi l'autonomie de la comptabilité par rapport à la fiscalité, il s'agit de ce qui suit :

#### **3.2.3.1. Première solution : Adapter des règles fiscales au contexte du SCF**

##### **A. Présentation de la solution :**

L'adaptation des règles fiscales au contexte des nouvelles règles du SCF peut aboutir soit une suppression pure et simple de la règle fiscale soit à sa modification. Pour que cette adaptation soit acceptable fiscalement, il faut que la suppression ou la modification de ces règles ne réduise pas la base imposable, telles que :

- Règles de comptabilisation des charges comme condition de leur déductibilité :

Il suffit de prévoir ici une dérogation pour les charges sans objet (amortissements exceptionnels, provisions réglementées, etc...). Les charges acceptées fiscalement et non comptabilisées seront alors déduites extra-comptablement dans le tableau n°09 de la liasse fiscale-Tableau de détermination du résultat fiscal-. En compensation de la suppression de cette règle, et afin de permettre à l'administration fiscale de suivre ces charges, celles-ci feront l'objet d'une annexe distincte dans la liasse fiscale.

- Règle de patrimonialité du bilan :

Son remplacement par la règle de prééminence n'aura pas d'impact financier au plan fiscal sinon un décalage au niveau de la déduction des amortissements qui peut jouer même en faveur du fisc<sup>1</sup>.

- Règle d'imputation des actifs au coût historique :

L'adoption comptable du concept de juste valeur et sa transposition automatique au plan fiscal en remplacement du coût historique n'aura pas de répercussions financières négatives sur le Trésor dans la mesure où les plus-values qui seraient générées suite à l'adoption de ce nouveau concept sont actuellement imposables soit obligatoirement en fin d'exercice pour les valeurs courantes (instruments financiers) soit en cas de réévaluation pour les immobilisations.

##### **B. Avantages et inconvénients de cette solution :**

L'avantage de cette solution réside essentiellement dans sa simplicité : il suffit d'inventorier les règles fiscales en conflit avec les nouvelles règles comptables, de

---

<sup>1</sup> Ibid, p 200-201.

les remplacer par des règles fiscales extracomptables ou de les modifier. Elle présente néanmoins l'inconvénient d'alourdir la liasse fiscale, ce qui va créer une charge de travail et donc un coût supplémentaire pour les entreprises : c'est, en partie, le coût de l'amélioration de la qualité de leurs comptes.

### **3.2.3.2. Deuxième solution: Contourner les règles fiscales en prévoyant des traitements comptables spécifiques en vue de neutraliser leurs effets sur les caractéristiques qualitatives des comptes :**

#### **A. Présentation de la solution :**

Cette situation est actuellement utilisée par certaines entreprises soucieuses de la fiabilité de leurs comptes. Elle est juridiquement justifiée en vertu du SCF qui a dépassé le concept de "sincérité et régularité des comptes" pour instituer le concept "d'image fidèle", autorisant ainsi tacitement les entreprises à déroger aux règles comptables (ici issues des règles fiscales) chaque fois qu'elles se révèlent inappropriées pour préserver cette image.

Dans cette solution, la règle fiscale est maintenue mais sa traduction comptable est modifiée de telle façon que ses effets sur les comptes soient neutralisés. Il s'agit, à titre d'exemple, de la règle de constatation des dépenses en immobilisations comme condition de déductibilité de leurs amortissements.

#### **B. Avantages et inconvénients de cette solution :**

L'avantage de cette solution est qu'elle ne nécessite pas de nouveaux textes pour son application : elle est immédiatement applicable sans attendre la modification des textes fiscaux. Son inconvénient est triple :

- ✓ Elle n'est pas applicable à toutes les situations sans risque d'affecter l'intelligibilité des comptes des entreprises par la création de certains comptes d'ordre (à but fiscal) ;
- ✓ Elle risque de se heurter, dans certains cas, à des réticences administratives pour non-conformité totale des traitements comptables adoptés ;
- ✓ Dans certains cas, seule la fiabilité des comptes est préservée, alors que l'intelligibilité, la comparabilité et la pertinence échappent à son emprise<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Ibid, p 202.

### **3.2.3.3. Troisième solution : Autoriser les entreprises à tenir une comptabilité multi règles : une comptabilité selon les règles comptables et une selon les règles fiscales :**

#### **A. Présentation de la solution :**

Aujourd'hui, avec les moyens puissants de l'informatique dont disposent les entreprises il est aisé, en cas de divergences entre les règles fiscales et les règles comptables, et sans qu'il y ait de retraitements en fin d'exercice, d'identifier dès l'imputation des transactions, toutes les divergences entre les règles fiscales et les règles comptables et d'en tenir compte lors de cette imputation.

En cas de divergences Fiscalité/Comptabilité, il ne s'agit donc pas de retraiter les comptes selon les règles fiscales mais de modifier les logiciels de traitement comptable en autorisant une double imputation : l'une selon les règles comptables et l'autre selon les règles fiscales. En conséquence, il n'y a pas lieu de retraiter mais de "bitraiter" les transactions en cas de divergences.

Aussi, il peut être également admis la tenue d'un livre, dit « livre fiscal », qui est défini comme étant un document comptable qui indique l'ensemble des opérations comptables effectuées par l'entreprise lui permettant le passage du résultat comptable au résultat fiscal. Des opérations de déductions ou de réintégrations sont comptabilisées sur ce document, et ce pour se conformer aux dispositions d'ordre fiscal.

#### **A. Avantages et inconvénients de cette solution :**

Les avantages du livre fiscal sont multiples, on cite notamment :

- ✓ Le respect de deux législations incompatibles, ainsi les divergences constatées entre la comptabilité et la fiscalité seront traitées comptablement et pas extra-comptablement, par conséquent le résultat comptable s'égalise avec le résultat fiscal ;<sup>1</sup>
- ✓ Remédier aux inconvénients des imprimés fiscaux, c'est ainsi que le livre fiscal est constitué d'un seul document comptable, contrairement aux imprimés fiscaux qui sont multiples et qui peuvent être une source de réticence de la part des contribuables. Son inconvénient est de créer une charge de travail supplémentaire aux entreprises qui se trouvent obligées à procéder à une double imputation de certaines opérations.

---

<sup>1</sup> Ibid, p 204.

## **Conclusion :**

Face à une comptabilité qui régleme, dans un cadre de conventions et de concepts de référence permanente, les règles de prise en compte, de rattachement, d'évaluation et de reconnaissance des éléments du patrimoine, la loi fiscale n'énonce que quelques principes dont la portée est générale. Cette disparité n'a pas manqué de soulever des difficultés d'arbitrage entre la rigueur comptable et les règles fiscales.

L'entrée en vigueur du système comptable financier aurait, dans le cadre du maintien du principe de connexion de résultat comptable et fiscal, de fortes incidences sur les règles fiscales de détermination du résultat imposable à l'impôt sur le bénéfice des sociétés, certaines des divergences peuvent être retraitées sans difficultés, d'autres nécessitent des travaux plus lourds.

À cet effet, en matière des divergences relatives aux immobilisations, le point le plus remarquable était sans doute la déconnexion des dispositions fiscales sur les dispositions comptables, que ce soit sur le plan de la définition, d'évaluation, de réévaluation que sur le plan des conditions de déductibilité des amortissements. De plus, et pour ce qui est des divergences relatives aux revenus ainsi que les autres divergences, il est constaté que les principales causes de distorsion tiennent notamment à l'interdiction de déduction de certaines charges du résultat imposable, à l'exonération de certains revenus, à l'existence de règles spécifiques d'évaluation et de rattachement ou à l'application de règles fiscales spécifiques.

De ce fait, et dans le but de présenter des états financiers qui soient le plus proche de la réalité, il serait plus opportun de maîtriser ces divergences, tout en faisant recours à l'utilisation des méthodes et solutions préconisées dans ce cadres pour y remédier, tel que, notamment, la méthode de la liasse fiscale.

**CHAPITRE III : LA DÉTERMINATION  
DU RÉSULTAT COMPTABLE ET  
FISCAL DE L'EURL MATRELEC**

## **Chapitre III : La détermination du résultat comptable et fiscal de l'EURL MATRELEC**

Dans le cadre du présent chapitre pratique, nous tenterons de mettre en relief notre étude de cas relative à la problématique régissant : " Quelle est la démarche à suivre pour passer du résultat comptable au résultat fiscal "? au sein de l'EURL MATRELEC.

Cette étude de cas sera consacrée essentiellement sur le traitement extracomptable du résultat comptable de l'EURL MATRELEC. A cet effet, nous avons effectué un stage pratique au sein de cette entreprise.

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 EURL pour aboutir à un résultat fiscal.

## **Section 1 : Présentation de l'entreprise d'accueil l'EURL MATRELEC**

### **1.1. Historique et évolution sur le plan organisationnel humain et structurel :**

L'EURL MATRELEC est une entreprise algérienne opérant dans le secteur industriel, elle a été créée en 11 aout 2011, son siège social situé à la Cité 28 Logements Bt A & B Bureau N° B2, willaya de Boumerdès. C'est une entreprise qui a un capital social est de 800.000.000 dinars.

Elle est spécialisée dans les installations des réseaux électriques (éclairage public, électricité bâtiment, alimentation et installation des postes transformateurs, électricité industrielle, compensation d'énergie, énergie solaire .....etc.) en plus les réseaux informatiques et téléphoniques, détections incendie, audite énergétique.

Elle réalise des travaux d'installation et de mise en service des équipements électriques dans des bâtiments à usage domestique, tertiaire et industriel selon les règles de sécurité.

Elle connait aujourd'hui une évolution importante sur les différents plans notamment ; elle a augmenté le 23 juillet 2012 et son capital social qui s'élève à 5.800.000,00 dinars.

### **1.2 Activités et les compétences de l'EURL MATRELEC :**

#### **1.2.1. Activités :**

- ✓ Réaliser des saignées ou des supports (percement de murs, scellements, ...) pour le passage de câbles ;
- ✓ Réaliser et poser des chemins de câbles et des conduits électriques en apparent ou en encastré ;
- ✓ Positionner et câbler une armoire ou un tableau de distribution électrique de locaux domestiques ou tertiaires et raccorder aux équipements ;
- ✓ Positionner et équiper une armoire électrique industrielle Fixer et raccorder des équipements basse tension (interrupteurs, prises de courant, ...) ;

- ✓ Raccorder des câbles d'équipements électriques industriels aux machines, points d'éclairage ou prises de courant ;
- ✓ Mettre sous tension l'installation électrique et effectuer des contrôles.

### **1.2.2. Compétences :**

- ✓ Electricité du domaine des VDI (Voix, Données, Images) ;
- ✓ Eléments de base en automatisme Domotique Eléments de base en électronique ;
- ✓ Eléments de base en mécanique générale ;
- ✓ Règles et consignes de sécurité
- ✓ Règles de sécurité du travail sous tension ;
- ✓ Techniques de soudure Lecture de plan, de schéma Utilisation d'appareils de mesure électrique (multimètre, ...).

### **1.3. Objectifs de l'entreprise :**

L'objectif principale de l'EURL MATRELEC est de d'augmenter son chiffre d'affaire, ainsi elle a veillé à maintenir sa position de leader sur le marché des bâtiments industriels malgré la concurrence et assurer et satisfaire les besoins de ces clients ; sa stratégie vise le développement de l'extension du marché afin d'avoir une importante part de ce dernier.

Outre que les objectifs principaux l'organisme a mit au point les objectifs suivants dans le but de contribuer à la croissance de l'économie du pays:

- ✓ Améliorer la qualité de ses services par rapport à ceux de ses concurrents ;
- ✓ Satisfaire la demande du marché et fidéliser ses clients ;
- ✓ Atteindre une importante part du marché ;
- ✓ Assurer la croissance de l'entreprise ;
- ✓ Réduire le taux de chômage en recrutant plus de travailleurs.
- ✓ Améliorer les conditions de travail et surtout la sécurité de ses employés .
- ✓ Répondre aux attentes des salariés et les former à la nouvelle technologie.
- ✓ Motiver et sensibiliser l'ensemble du personnel.

#### **1.4. Gestion de la ressource humaine :**

L'une des principales richesses de l'EURL MATRELEC demeure son capital humain, et en ce sens, elle continue de mettre en œuvre une politique de ressources humaines toujours axée sur la valorisation des compétences et la qualité des recrutements qui restent des éléments indissociables et majeurs pour asseoir son développement.

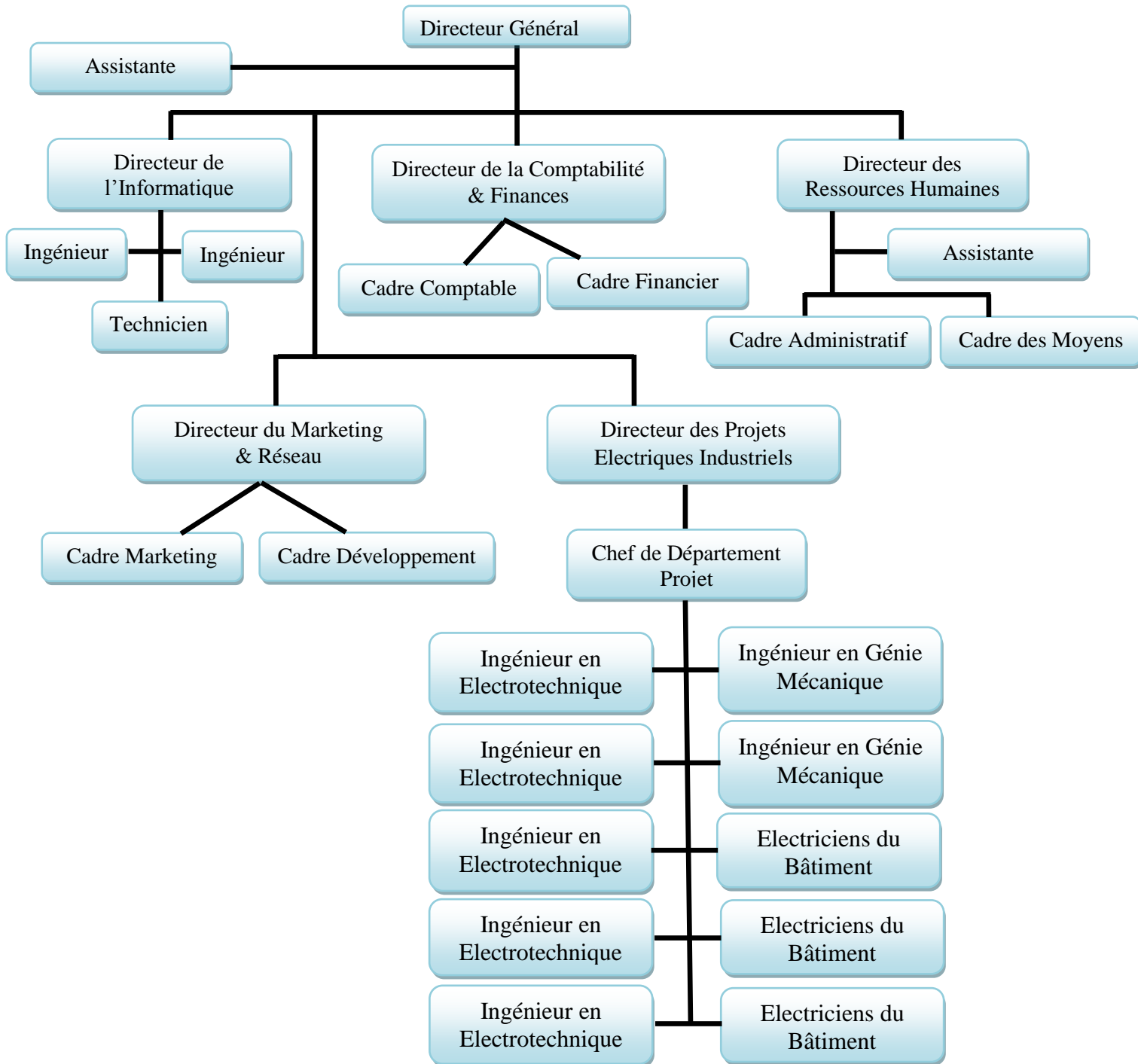
##### **1.3.1. Effectif :**

L'effectif global de l'EURL MATRELEC, toutes catégories confondues, est passé de 35 employés répartis comme suit :

- ✓ Directeur Général : Qui assure la bonne gestion de l'entreprise et supervise tout son effectif ;
- ✓ 05 Directeurs Centraux :
  - Directeur de l'Informatique : Supervise l'implémentation informatique de la stratégie de l'entreprise. Il assure la responsabilité de la sécurité et de la fiabilité du système informatique ainsi que de son évolution au fil des changements techniques fréquents dans ce domaine ;
  - Directeur de la Comptabilité & Finances : Garantit la fiabilité des comptes et consolidé et leur conformité aux principes, règles et normes comptables en vigueur. Il assure l'organisation et la pilote l'activité des structures comptables ;
  - Directeur des Ressources Humaines : Est responsable de la politique de recrutement, de la gestion des relations humaines et les ressources moyennes et de management social de l'entreprise ;
  - Directeur du Marketing & Réseau : Elabore des stratégies commerciales afin d'optimiser les résultats et d'agrandir voire de développer le réseau. Et mettre en œuvre des plans d'actions commerciales, de marketing et de communication ;

- Directeur des Projets Electriques Industriels : Il supervise la phase de rédaction du cahier des charges et de l'analyse fonctionnelle. Aussi, il valide les spécifications fonctionnelles. Il prend également connaissance des évolutions technologiques et organiser la veille technique, et Il intervient de la phase d'étude du projet jusqu'à sa réalisation. Ainsi il pilote un ou plusieurs projets, de la phase de négociation préalable à la signature du contrat jusqu'à l'achèvement du projet en passant par le choix des ressources, le management d'une ou de plusieurs équipes de développement, la mise en place de procédures destinées à respecter le budget, les délais et la qualité.
- ✓ 02 Ingénieurs et 01 Technicien en Informatique ;
- ✓ 02 Cadres licenciés en Comptabilité ;
- ✓ 02 Assistantes de Direction ;
- ✓ 02 Cadres Administratifs ;
- ✓ 01 Cadre Marketing ;
- ✓ 01 Cadre Développement ;
- ✓ 01 Chef de Département Projets ;
- ✓ 05 Ingénieurs en Electrotechnique ;
- ✓ 02 Ingénieurs en Génie Mécanique ;
- ✓ 03 Electriciens du Bâtiment.

En ce qui concerne notre cas d'étude le schéma d'organisation et de structure de l'EURL MATRELEC se présente comme suit :



**Figure N°2 : Organigramme de l'EURL MATRELEC**

## Section 2 : Présentation de la situation fiscale de l'EURL MATRELEC

### 2.1. La gestion des déclarations :

#### 2.1.1. Les déclarations mensuelles (G50) :

Les déclarations mensuelles de l'EURL MATRELEC de l'exercice 2022 sont déposées dans les délais (avant le 20 de chaque mois) avec un accusé de réception et remise des quittances qui sont identifiées par un numéro qui indique le mois et ainsi la date de paiement et le nom de l'entreprise et même le montant de chaque type d'impôt acquitté.

Les déclarations mensuelles de l'exercice 2022 sont résumées dans le tableau suivant :

Mois	CA Imposable	TVA acquittée	Date de dépôt	N° de Quittance	Observations
Janvier	800 000,00	19%	17/02/2022	522/2023	Déposée dans les délais
Février	1 200 000,00	19%	17/03/2022	221/2022	Déposée dans les délais
Mars	500 000,00	19%	17/04/2022	340/2022	Déposée dans les délais
Avril	700 000,00	19%	17/05/2022	667/2022	Déposée dans les délais
Mai	150 000,00	19%	17/06/2022	420/2022	Déposée dans les délais
Juin	2 000 000,00	19%	17/07/2022	335/2022	Déposée dans les délais
Juillet	4 000 000,00	19%	17/08/2022	912/2022	Déposée dans les délais
Août	1 500 000,00	19%	17/09/2022	768/2022	Déposée dans les délais
Septembre	2 500 000,00	19%	17/10/2022	350/2022	Déposée dans les délais
Octobre	3 200 000,00	19%	17/11/2022	522/2022	Déposée dans les délais
Novembre	1 800 000,00	19%	17/12/2022	125/2022	Déposée dans les délais
Décembre	2 000 000,00	19%	17/01/2023	986/2022	Déposée dans les délais
<b>Total</b>	<b>20 350 000,00</b>	19%	/	/	/

**Tableau N°09 : Les déclarations mensuelles de l'exercice 2022<sup>1</sup>**

<sup>1</sup> Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de l'entreprise.

En ce qui concerne les déclarations mensuelles, nous avons constaté que le délai est bien respecté par l'entreprise soit sur le plan déclaration du chiffre d'affaire déclaré et aussi les impôts acquitté et même les délais de dépôt et procédure (accusé réception, cachet et remise de quittances). Donc on peut dire que gestion des déclarations mensuelles au sein de l'EURL MATRELEC est bonne.

### 2.1.2. La gestion des déclarations annuelles :

Exercice	CA Déclaré	Bénéfice Déclaré	Date de dépôt	Observations
2020	20 350 000,00	2 000 000,00	30/04/2021	Déposée dans les délais
2021	25 000 000,00	3 400 000,00	30/04/2022	Déposée dans les délais
2022	30 000 000,00	3 900 000,00	30/04/2023	Déposée dans les délais

**Tableau N°10 : Les déclarations annuelles de l'EURL MATRELEC<sup>1</sup>**

D'après l'analyse du tableau N°10, nous avons trouvé que l'EURL MATRELEC a déposé ses déclarations annuelles dans les délais avec un accusé de réception de l'administration fiscale (et toujours le dépôt se fait avant le 30 avril de chaque année) et qui nous confirme la bonne gestion des déclarations annuelles.

#### A. La déclaration des employés (G29) :

Exercice	G29	Date de dépôt	Observations
2020	Déposé	30/04/2021	Déposée dans les délais
2021	Déposé	30/04/2022	Déposée dans les délais
2022	Déposé	30/04/2023	Déposée dans les délais

**Tableau N°11 : Respect de l'obligation de déclarations des employés (G29)<sup>2</sup>**

Le tableau N°11 nous montre que l'entreprise déposé les déclarations de ses employés (G29) dans les délais requis par la réglementation (avant 30 avril de

<sup>1</sup> Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de l'entreprise.

<sup>2</sup> Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de l'entreprise.

chaque exercice) avec un accusé de réception, et qui nous confirme encore une fois, la maîtrise de la gestion des déclarations par l'EURL MATRELEC.

### 2.1.2. L'état clients (104) :

L'Etat clients est un document obligatoire récapitulant l'ensemble des clients de l'EURL MATRELEC avec toutes les informations correspondants pour identifier ces mêmes clients qui se résument comme suit :

- Nom et prénom ou désignation de l'entreprise ;
- NIF ;
- NIS ;
- Adresse ;
- Chiffre d'affaire facturé au cours de l'exercice ;
- Montant de la TVA ;

Exercice	Etat client (104)	Date de dépôt	Observation
2020	Déposé	30/04/2021	Déposée dans les délais
2021	Déposé	30/04/2022	Déposée dans les délais
2022	Déposé	30/04/2023	Déposée dans les délais

**Tableau N°12 : Respect de l'obligation de déclaration de l'état clients<sup>1</sup>**

Le tableau N°12 nous montre que l'entreprise déposé ces états clients (104)) dans les délais requis par la réglementation (avant 30 avril de chaque exercice) avec un accusé de réception, et qui nous confirme encore une autre fois, la maîtrise de la gestion des déclarations par l'EURL MATRELEC.

## 2.2. La gestion des impôts et taxes :

### 2.2.1. La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) :

La TVA est un impôt indirect sur la consommation, qui concerne la majorité des biens produit par de l'EURL MATRELEC. Le tableau suivant explique la gestion de la TVA au sein de l'EURL MATRELEC.

<sup>1</sup> Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de l'entreprise.

Mois	Mois CA déclaré	CA Imposable	Taux appliqué	TVA/Vente	TVA/déductible	TVA acquittée	Précompte
Janvier	800 000,00	800 000,00	19%	152 000,00	120 000,00	32 000,00	/
Février	1 200 000,00	1 200 000,00	19%	228 000,00	180 000,00	48 000,00	/
Mars	500 000,00	500 000,00	19%	95 000,00	70 000,00	25 000,00	/
Avril	700 000,00	700 000,00	19%	133 000,00	80 000,00	53 000,00	/
Mai	150 000,00	150 000,00	19%	285 000,00	15 000,00	13 500,00	/
Juin	2 000 000,00	2 000 000,00	19%	380 000,00	250 000,00	130 000,00	/
Juillet	4 000 000,00	4 000 000,00	19%	760 000,00	600 000,00	160 000,00	/
Août	1 500 000,00	1 500 000,00	19%	285 000,00	200 000,00	85 000,00	/
Septembre	2 500 000,00	2 500 000,00	19%	475 000,00	350 000,00	125 000,00	/
Octobre	3 200 000,00	3 200 000,00	19%	608 000,00	550 000,00	58 000,00	/
Novembre	1 800 000,00	1 800 000,00	19%	342 000,00	280 000,00	62 000,00	/
Décembre	2 000 000,00	2 000 000,00	19%	380 000,00	300 000,00	80 000,00	/
<b>Total</b>	<b>20 350 000,00</b>	<b>20 350 000,00</b>	<b>/</b>	<b>3 866 500,00</b>	<b>2 995 000,00</b>	<b>871 500,00</b>	<b>/</b>

**Tableau N°13 : Etat récapitulatif de la gestion de la TVA au sein de l'EURL MATRELEC (En KDA)<sup>1</sup>**

Nous constatons que l'entreprise l'EURL MATRELEC s'est acquittée d'un montant total de **871 500,00** DA en 2022.

### **2.2.2. La taxe sur l'activité professionnelle (TAP) :**

Le calcul de la TAP se fait mensuellement, sur une base qui se constitue de la totalité des recettes professionnelles brutes (chiffre d'affaire hors TVA) réalisées par la société, en tenant compte des réfections accordées par la loi.

Le montant de la taxe sur l'activité professionnelle acquittée pour l'exercice 2022 est résumé dans le tableau suivant.

<sup>1</sup> Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de l'entreprise.

Mois	CA brute	CA exonéré	CA sans réfaction	CA imposable	Taux	TAP acquittée
Janvier	800 000,00	/	800 000,00	800 000,00	1%	8 000,00
Février	1 200 000,00	/	1 200 000,00	1 200 000,00	1%	12 000,00
Mars	500 000,00	/	500 000,00	500 000,00	1%	5 000,00
Avril	700 000,00	/	700 000,00	700 000,00	1%	7 000,00
Mai	150 000,00	/	150 000,00	150 000,00	1%	1 500,00
Juin	2 000 000,00	/	2 000 000,00	2 000 000,00	1%	20 000,00
Juillet	4 000 000,00	/	4 000 000,00	4 000 000,00	1%	40 000,00
Août	1 500 000,00	/	1 500 000,00	1 500 000,00	1%	15 000,00
Septembre	2 500 000,00	/	2 500 000,00	2 500 000,00	1%	25 000,00
Octobre	3 200 000,00	/	3 200 000,00	3 200 000,00	1%	32 000,00
Novembre	1 800 000,00	/	1 800 000,00	1 800 000,00	1%	18 000,00
Décembre	2 000 000,00	/	2 000 000,00	2 000 000,00	1%	20 000,00
<b>Total</b>	<b>20 350 000,00</b>	<b>/</b>	<b>20 350 000,00</b>	<b>20 350 000,00</b>	<b>1%</b>	<b>203 500,00</b>

**Tableau N°14 : La gestion de la TAP au sein de l'EURL MATRELEC (en K DA)<sup>1</sup>**

Nous constatons que le montant de la TAP acquittée de l'EURL MATRELEC en 2022 est 203 500,00 DA.

<sup>1</sup> Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de l'entreprise.

## Section 3 : Détermination du résultat comptable et fiscal de l'EURL MATRELEC

Le résultat fiscal qui constitue l'assiette de l'IBS est déterminé à partir du résultat comptable. Ce résultat, subit des corrections de manière extra-comptable pour tenir compte des règles fiscales spécifiques.

Ces corrections sont détaillées dans le tableau N°15 « détermination du résultat fiscal » de la liasse fiscale. Les corrections qui viennent en augmentation du résultat comptable sont désignées réintégration, celles qui viennent en diminution sont désignées déduction.

Les réintégrations ont pour effet d'ajouter les charges régulièrement enregistrées mais qui ne sont pas admises pour la détermination de l'IBS.

Les déductions ont pour objet de soustraire, soit des produits exonérés ou déjà imposés, soit des charges des exercices antérieurs qui deviennent déductibles dans l'exercice en cours.

### 3.1. Détermination du résultat comptable :

Produits	Montant	Charges	Montant
- Ventes et produits	20 350 000,00	- Achats consommés	15 753 157,90
- La variation stocks de produits finis et en cours	/	- Services extérieur et autres consommations	/
- Production immobilisée	/	- Charges de personnel	630 000,00
- Autres produits opérationnel	/	- Impôts, taxes et versements assimilés	1 278 500,00
- Reprise sur perte de valeur et provision	/	- Autres charges opérationnelles	
- Produits financiers	/	- Dotation aux amorti, provisions et PV	400 000,00
		- Charges financières	
		- Impôts exigible sur le résultat ordinaires	526 318,68
		- Impôts différés (variation) sur résultat ordinaires	
<b>Total</b>	<b>20 350 000,00</b>	<b>Total</b>	<b>18 587 976,58</b>

**Tableau N°15 : Traitements des différents produits et charges de l'entreprise<sup>1</sup>**

<sup>1</sup> Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de l'entreprise.

$$\text{Résultat comptable} = \text{Total des produits} - \text{Total des charges}$$

$$\text{Résultat comptable} = 1\,762\,023,42$$

$$\text{RC} = 1\,762\,023,42$$

La détermination du résultat comptable nécessite l'application des certaines étapes à suivre ou bien un certain nombre de principes et des règles comptables ainsi nous validons la première hypothèse.

### 3.2. Détermination du résultat fiscal :

La fiscalité des entreprises repose sur la comptabilité, puisque le résultat imposable n'est autre que le résultat comptable revu et corrigé. Donc, le résultat comptable sert de support auquel est appliqué un certain nombre de rectifications afin de tenir compte des règles fiscales. Ces rectifications se font d'ailleurs sur certains produits enregistrés en comptabilité qui doivent être retranchés du résultat comptable. Plus fréquemment, ce sont des charges qui ont été régulièrement comptabilisées qu'il convient de réintégrer dans le résultat imposable, parce qu'elles ne sont pas fiscalement déductibles ou qu'elles ne sont déductibles que partiellement ou avec un décalage d'une année.

#### 3.2.1. Calcul de résultat fiscal :

$$\text{Résultat fiscal} = \text{résultats comptable} + \text{les réintégrations} - \text{les déductions}$$

➤ **Calcul des réintégrations de l'exercice 2022 :**

✓ **Détail rubrique : Impôts et taxes non déductibles**

Le versement de la taxe de la formation est obtenu par l'application d'un taux de 1% à l'ensemble des salaires soumis à retenue à l'IRG. Le versement de la taxe d'apprentissage est obtenu par l'application d'un taux de 1% à l'ensemble des salaires soumis à retenue à l'IRG.

Ces deux taxes sont dûes lorsque l'employeur n'a pas consacré un montant au moins égale à 1% de la masse salariale annuelle aux actions de formation professionnelle continue, et un montant au moins égale de 1% de la masse salariale annuelle aux actions d'apprentissage.

Désignation	Montant
- Taxe de formation et d'apprentissage	203 500.00

**Tableau N°16 : Taxe de formation et d'apprentissage<sup>1</sup>**

✓ **Détail rubrique : Provisions non déductibles (art. 151-5 du CID)**

La distinction faite dans le nouveau système comptable entre provisions et pertes de valeurs n'a pas été suivie, sur le plan fiscal, d'une refonte des règles applicables. Par conséquent, celles définies pour les provisions pour dépréciations s'appliquent aux pertes de valeurs.

Il est rappelé que pour être déductible, les provisions et pertes de valeur doivent obéir aux conditions suivantes :

- Etre nettement précisées ;
- Porter sur des pertes ou des charges probables ;
- La dépréciation doit résulter d'événements survenus à la clôture de l'exercice ;
- Se rapporter à une charge elle-même déductibles ;
- Etre effectivement comptabilisées ;

<sup>1</sup> Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de l'entreprise.

- Figurer sur l'état à joindre à la déclaration annuelle ;

Désignation	Montant
- Provisions sur honoraires commissaires aux comptes	/

**Tableau N°17 : Provisions sur honoraires commissaires aux comptes<sup>1</sup>**

✓ **Détail rubrique : Amortissement non déductibles**

Dans les opérations de crédit-bail, chez le preneur, les amortissements sont à réintégrer au résultat fiscal (article 53 de la loi de finances 2014).

Désignation	Montant
- Amortissement véhicule en leasing	400 000,00

**Tableau N°18 : Amortissement véhicule en leasing<sup>2</sup>**

✓ **Détail rubrique : Variation impôts différé**

Désignation	Montant
- Variation	/

**Tableau N°19 : Variation<sup>3</sup>**

✓ **Détail rubrique : Amendes et pénalités**

L'article 141 du CID exclu des charges déductibles les transactions, amendes, confiscations, pénalités, de quelque nature que ce soit, mises à la charge des contrevenants aux dispositions légales.

Il en sera ainsi notamment pour :

- Les amendes et majorations prévues par la législation fiscale (taxation d'office, insuffisance de déclaration, défaut de paiement, paiement tardif, etc.) ;
- Les amendes et transaction douanières ;
- Les amendes pour infraction au code de la route.

<sup>1</sup> Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de l'entreprise.

<sup>2</sup> Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de l'entreprise.

<sup>3</sup> Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de l'entreprise.

Désignation	Montant
- Pénalités douanes	/

**Tableau N°20 : Pénalités douanes<sup>1</sup>**

✓ **Détail rubrique : Autres réintégration**

- Charges comptabilisées au cours des exercices antérieurs réintégrés au résultat fiscal qui deviennent dans l'exercice en cours ;
- Les cadeaux sont admis en déduction uniquement lorsqu'ils ont un caractère publicitaire et dans la limite d'une valeur unitaire ne dépassant pas 500 DA. (Art 169- 1 du CID).

Désignation	Montant
- Autres charges des exercices Ant. (Assainissement)	526318,68
- Divers bons de caisse réglés en espèces	/
- Cadeaux	/
<b>Total</b>	/

**Tableau N°21 : Autres réintégration<sup>2</sup>**

➤ **Calcul des déductions de l'exercice 2022 :**

✓ **Détail rubrique : loyers hors charges financières**

Dans les opérations de crédit-bail, les paiements effectués par le preneur, qui sont imputés en règlement d'une dette de crédit-bail sont, du point de vue fiscal, considérés comme des charges locatives et donc admises en déduction pour la détermination de l'assiette de l'IBS (article 53 de la loi de finances 2014).

<sup>1</sup> Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de l'entreprise.

<sup>2</sup> Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de l'entreprise.

Désignation	Montant
- Loyers hors charges financières liés au crédit bail	/

**Tableau N°22 : Loyers hors charges financières liés au crédit bail<sup>1</sup>**

✓ **Détail rubrique : Autres déductions**

Désignation	Montant
- Produits provenant du remboursement ANEM exercice 2022	/
- Octroi avantages fiscaux décision ANDI EX.2020 <b>TX : 20.40%</b>	/
- Provisions sur congés exercice 2021	/
- Provision sur honoraires CAC exercice 2021	/
<b>Total</b>	/

**Tableau N°23 : Autres déductions<sup>2</sup>**

**Détermination du résultat fiscal :**

**Résultat fiscal** = résultat comptable + les réintégrations – les déductions

**Résultat fiscal** = 1762023,42 + 526318,68 – 0 = **2 288 342,10** DA.

<b>RF = 2 288 342,10</b>
--------------------------

De ce qui précède, nous concluons que pour aboutir à un résultat fiscal il faut réintégrer au résultat comptable les charges non déductibles qui étaient retranchées et déduire les produits non imposables. Ainsi que la deuxième hypothèse est validée.

<sup>1</sup> Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de l'entreprise.

<sup>2</sup> Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de l'entreprise.

Résultat net de l'exercice	<b>Bénéfice</b>	<b>2 288 342,10</b>
(compte de résultat)	<b>Perte</b>	/
<b>II. réintégrations :</b>		
- Charges des immeubles non affectés à l'exploitation		/
- Cote part des cadeaux publicitaires non déductibles		/
- Cote part du sponsoring et parrainage non déductibles		/
- Frais de réceptions non déductibles		/
- Cotisations et dons non déductibles		/
- Impôts et taxes non déductibles		/
- Provisions non déductibles		/
- Amortissements non déductibles		/
- Cote part de recherches et 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		/
<b>Total des réintégrations</b>		/
<b>III. Déductions :</b>		
- Plus values sur cessions d'actifs immobilisés		
- 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		
<b>Total des déductions</b>	<b>Bénéfice</b>	/
<b>Résultat fiscal (I + II – III)</b>	<b>Perte</b>	/

**Tableau N°24 : Tableau de détermination du résultat fiscal<sup>1</sup>**

➤ **Calcul de l'IBS :**

$$\text{IBS} = \text{Résultat fiscal} \times \text{Taux d'IBS}$$

<sup>1</sup> Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de l'entreprise.

**Pour l'exercice 2022, le taux d'IBS est de 23%.**

$$\text{IBS} = 2\,288\,342,10 \times 23\% = 526\,318,68 \text{ DA}$$

Calcul de solde de liquidation IBS : avant de calculer le solde de liquidation d'IBS on doit tout d'abord calculer les acomptes à payer.

Les acomptes provisionnel sont calculés est versé au receveur des impôts compétent, par les contribuables relevant de l'impôt sur les bénéfices des sociétés sans avertissement préalable.

Le montant de chaque acompte et égal à 30% de l'impôt afférent au bénéfice du derniers exercice clos.

L'impôt sur les bénéfices des sociétés donne lieu au versement de trois acomptes dans les périodes suivantes :

- Le premier acompte doit être versé : entre le 20 février et le 20 mars ;
- Le deuxième acompte doit être versé : entre le 20 mai et le 20 juin ;
- Le troisième acompte doit être versé : entre le 20 octobre et 20 novembre.

➤ **Calcul des acomptes provisionnels :**

$$\text{L'acompte} = \text{résultat comptable} \times \text{taux d'IBS appliqué} \times 30\%$$

- **1er acompte** =  $2\,288\,342,10 \times 23\% \times 30\% = 157\,895,04 \text{ DA}$

- **2ème acompte** =  $2\,288\,342,10 \times 23\% \times 30\% = 157\,895,04 \text{ DA}$

Ajustement de 1<sup>er</sup> acompte =  $(157\,895,04 - 157\,895,04) + 157\,895,04$   
=  $157\,895,04 \text{ DA}$

Montant total de 2<sup>ème</sup> acompte =  $157\,895,04 \text{ DA}$

- **3<sup>ème</sup> acompte** =  $2\,288\,342,10 \times 23\% \times 30\% = 157\,895,04 \text{ DA}$

Le montant des acomptes =  $157\,895,04 + 157\,895,04 + 157\,895,04 =$   
 $473\,686\,812,00 \text{ DA}$

Le montant des acomptes payés par l'EURL MATRELEC dans les délais fixes par la loi (Article 365-6) est d'un montant de 526 318,68DA

➤ **Calcul de solde de liquidation d'IBS :**

$$\text{SL IBS} = 526\,318,68 - 473\,686\,812,00 = 52\,631,86 \text{ DA}$$

L'EURL MATRELEC doit payer un SL IBS d'un montant de 52 631,86 DA avant le 30/04/2023.

De ce qui précède, nous pouvons dire que la comptabilité et la fiscalité sont indépendantes et complémentaires. Ainsi que la troisième 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, 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 :

Les entreprises mènent leurs activités dans un environnement peu stable qui change et évolue de manière considérable, elles sont donc contraintes de s'adapter et de se tenir à jour des multiples changements que subit leur environnement. C'est le cas des réglementations fiscales auxquelles l'entreprise se réfère pour établir leurs déclarations fiscales, celles-ci subissent des changements et réajustements de façon annuelle par la législation fiscale.

Le résultat comptable occupe une place importante dans le tableau de bord de chaque entreprise, entant qu'outil de gestion fourni par la comptabilité. Cette importance provient du fait que le résultat est une source d'information aussi bien interne qu'externe. Il servira de support aux dirigeants, pour bien motiver leurs décisions, pour mieux élaborer les prévisions, et pour redresser une situation existante.

Ainsi, il apparait que le résultat revêt une importance considérable pour les divers utilisateurs adéquate des informations. Tout au long de notre travail, nous avons tenté d'apporter des éléments de réponse, que nous jugeons essentiels, à la question : « comment se fait le passage du résultat comptable au résultat fiscal? ». Afin de répondre à cette question, nous avons traité un cas de l'EURL MATRELEC, qui nous a donc permis de comprendre la démarche du passage du résultat comptable au résultat fiscal.

La comptabilité permet de mesurer la performance d'une entreprise à travers un recensement des flux économiques. Son objectif est de décrire sa situation financière, sa situation patrimoniale et sa performance.

La fiscalité a pour objet de déterminer les principes et règles d'évaluation des bénéfices imposables et les modalités de leur imposition ; les conséquences comptables et fiscales diffèrent à bien des égards.

Les résultats fiscaux sont déterminés sur la base des résultats comptables de l'entreprise, avec des ajustements comptables supplémentaires basés sur les règles fiscales en vigueur, de sorte que la relation entre les deux est essentielle à la détermination des résultats comptables et des résultats.

Les ajustements représentant l'ensemble des corrections extracomptables à apporter au résultat comptable en vue de déterminer l'assiette de l'impôt.

Les ajustements positifs correspondant à la réintégration conduisent soit à une réduction des pertes, soit à une augmentation des bénéfices. En revanche, un ajustement négatif appelé déductions a l'effet inverse

Les différences entre les règles fiscales et comptables doivent être traitées dans le formulaire de détermination du résultat fiscal, qui est défini comme le document regroupant tous les éléments servant de base au rapprochement entre le résultat comptable et le résultat fiscal.

Notre travail conduit à conclure que la comptabilité et la fiscalité sont deux disciplines autonomes, qui partagent les mêmes concepts mais répondant à des objectifs différents. on peut dire que la fiscalité se base sur la comptabilité.

# BIBLIOGRAPHIE

## BIBLIOGRAPHIE

- Brigitte DORIATH, Michel LOZATO, Paula MENDES & Pascal NICOLLE, « Comptabilité et gestion des organisations »; 6<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris ;
- Dr Jalel BERREBEH, volume 1, partie I « La théorie générale de l'impôt », année universitaire 1998-1999 ;
- FECHTALI Abderrazak & FOUGUIG Brahim, « La Comptabilité générale des entreprises marocaines (tome 1 et 2) », 3<sup>ème</sup> édition 2008 Edit Consulting, Maroc ;
- Emmanuel DISLE & Jacques SARAF, « Gestion fiscale », tome 1, 14<sup>ème</sup> Edition Dunod, 2014/2015 :
- Gilbert CASTELLINO & Pierre ROMELAER, « Comptabilité privée », édition Edicef, 1988, Paris ;
- Hubert de La Bruslerie, Analyse financière information financière, diagnostic et évaluation, 4<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris ;
- J. FOURASTIE, « La comptabilité que sais-je ? », édition Puf, Paris, 1990 ;
- Jacques GROSCLAUDE & Philippe MARCHESSOU, Op.cit ;
- Jacques RICHARD & Christine COLLETTE, « Comptabilité générale système français et normes ifrs », 8<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris ;
- Jean-Guy DEGOS & Amal ABOU FAYAD, « Premiers pas en comptabilité financière », édition Theque 2003, Paris ;
- M. BENREJDAL, « Du plan comptable national au système comptable financier », édition Dar El Hana, Alger, 2009 ;

- Michel BOUVIER, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, 14<sup>ème</sup> Edition LEXTENSO ;
- M. Z.KHAFRABI, « Technique comptable », édition Berti, Alger ;
- Nacer AZOUANI, MCA, laboratoire REDSIEM, ESC Alger & Abderrahmane OUALIKENE Docteur, Ministère des Finances et Chercheur au Laboratoire REDSIEM, ESC., « Divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et solutions possibles ;
- Nicloas BOIVIN & Nicloas LEMELIN, Marc BACHAND, « Conformité fiscale des particuliers et des entreprises », tome II, édition 2023 ,
- Robert OBERT, « Initiation à la comptabilité » ;.
- Y. LEAURIN, « Comptabilité de l'entreprise (tome1) », 2<sup>ème</sup> édition, Sirey, 1992.

# TABLE DE MATIÈRES

# Table de matières

<b>Introduction Générale .....</b>	<b>1</b>
<b>Chapitre I : Le Cadre Conceptuel de la comptabilité .....</b>	<b>5</b>
<b>Section 1 : La présentation et définitions de la comptabilité .....</b>	<b>6</b>
<b>1.1. Définition de la comptabilité .....</b>	<b>6</b>
<b>1.2. Les principes Comptables .....</b>	<b>11</b>
<b>1.2.1. Principe de primauté du droit sur le fait .....</b>	<b>14</b>
<b>1.2.2. Principe de continuité de l'exploitation .....</b>	<b>15</b>
<b>1.2.3. Principe de spécialisation des exercices .....</b>	<b>15</b>
<b>1.2.4. Principe de l'évaluation au coût historique .....</b>	<b>16</b>
<b>1.2.5. Principe du nominalisme .....</b>	<b>16</b>
<b>1.2.6. Principe de prudence .....</b>	<b>16</b>
<b>1.2.7. Principe de permanence des méthodes .....</b>	<b>17</b>
<b>1.2.8. Principe de non-compensation .....</b>	<b>17</b>
<b>1.2.9. Principe de primauté de la réalité économique .....</b>	<b>17</b>
<b>1.2.10. Évaluation à la « juste valeur » .....</b>	<b>18</b>
<b>1.2.11. L'extension du champ de la comptabilité d'intention .....</b>	<b>19</b>
<b>1.3. Les objectifs principaux de la comptabilité et la nécessité du bilan .....</b>	<b>20</b>
<b>Section 2 : Les opérations dans les comptabilités monistes et dualistes .....</b>	<b>22</b>
<b>2.1. Le grand livre : Définition et principes de fonctionnement .....</b>	<b>22</b>
<b>2.1.1. Les comptes de bilan .....</b>	<b>22</b>
<b>2.1.2. Les comptes de résultat .....</b>	<b>23</b>
<b>2.1.3. Le Grand Livre .....</b>	<b>24</b>

2.2. Le journal : Définition et principes de fonctionnement .....	25
2.3. Présentation du système comptable .....	25
2.3.1. Le Bilan .....	25
Section 3 : L'élaboration du résultat comptable .....	37
3.1. Eléments historiques .....	37
3.2. Le compte de résultat .....	38
3.2.1. Des compte individuels .....	38
3.2.2. Le compte de résultat consolidé .....	45
3.3. Les différentes méthodes de calcul du résultat 48	3.3.2. L'approche du
compte de résultat (CR) .....	48
3.3.1. L'approche du bilan .....	48
3.3.2. L'approche du compte de résultat (CR) .....	49
 Chapitre II : Le Cadre Conceptuel de la fiscalité .....	52
Section 1 : Le Concept de l'impôt ; sa classification et Les fonctions modernes	
.....	53
1.1. Définition de l'impôt et son historique .....	53
1.2. La classification des impôts .....	53
1.2.1. La classification administrative .....	58
1.2.2. La classification économique .....	58
1.2.3. Les classifications techniques .....	60
1.3. Les fonctions modernes de l'impôt .....	63
1.3.1. La fonction de financement .....	64
1.3.2. La fonction économique de l'impôt .....	64
1.3.3. La fonction politique et sociale .....	64
Section 2 : Les sources et la détermination de l'impôt .....	66
2.1. Les sources du droit fiscal .....	67
2.1.1. Analyse et conséquences .....	67
2.2. La détermination de l'impôt .....	67

2.2.1. Le champ d'application .....	67
2.2.2. L'assiette de l'impôt .....	68
2.2.3. L'exigibilité et le fait générateur .....	68
2.2.4. Le calcul de l'impôt .....	68
2.2.5. Le recouvrement de l'impôt .....	69
2.3. Quelles sont les différentes étapes de la détermination de l'impôt sur le revenu ? .....	69
2.4. L'entreprise et l'impôt .....	70
2.4.1. L'imposition des bénéficiaires des entreprises .....	70
2.4.2. Les deux régimes d'imposition .....	70
2.5. Les différents régimes de déclaration .....	71
2.5.1. Le champ des différents régimes .....	72
2.5.2. Les obligations comptables des régimes réels .....	72
2.5.3. Les régimes réels de TVA .....	73
Section 3 : Détermination du résultat fiscal .....	74
3.1. Les situations de distorsions entre les nouvelles règles comptables édictées par le SCF et les règles fiscales en matière d'impôts directs .....	74
3.1.1. Divergences entre les nouvelles règles comptables et règles fiscales en matière d'immobilisations .....	74
3.1.1.1. Distinction entre immobilisations et charges .....	74
3.1.1.2. Règles d'évaluation des immobilisations .....	76
3.1.1.3. Réévaluation des immobilisations .....	77
3.1.1.4. Les amortissements des immobilisations .....	77
3.1.2. Divergences entre nouvelles règles comptables et règles fiscales en matière de revenus .....	81
3.1.2.1. Les ventes de marchandises et des produits fabriqués .....	81
3.1.2.2. Les subventions et les produits de placements .....	82
3.1.3. Autres divergences entre les nouvelles règles comptables et règles fiscales .....	84

3.1.3.1. Les divergences sur les opérations libellées en monnaies étrangères .....	84
3.1.3.2. Les divergences relatives aux contrats à long terme .....	85
3.2. Propositions de solutions pour cerner les incidences fiscales des nouvelles règles comptables édictées par le SCF .....	85
3.2.1. Meilleure position pour l'administration fiscale .....	86
3.2.1.1. Le principe de maintien de la connexité .....	86
3.2.1.2. Principe de neutralité fiscale .....	86
3.2.1.3. Principe de la simplicité .....	87
3.2.2. Les nouvelles mesures apportées par la loi de finances complémentaire pour 2009 et la loi de finances pour 2010 .....	87
3.2.2.1. Les mesures apportées par la loi de finances complémentaire pour 2009 .....	87
3.2.2.2. Les mesures apportées par la loi de finances pour 2010 .....	89
3.2.3. Autres solutions permettant le rapprochement entre les règles comptables et fiscales .....	89
3.2.3.1. Première solution : Adapter des règles fiscales au contexte du SCF .....	89
3.2.3.2. Deuxième solution: Contourner les règles fiscales en prévoyant des traitements comptables spécifiques en vue de neutraliser leurs effets sur les caractéristiques qualitatives des comptes .....	90
3.2.3.3. Troisième solution : Autoriser les entreprises à tenir une comptabilité multi règles : Une comptabilité selon les règles comptables et une selon les règles fiscales .....	91

<b>Chapitre III : La comptabilité et la Fiscalité de l'Entreprise EURL MATRELEC</b> .....	<b>95</b>
<b>Section 1 : Présentation de l'entreprise d'accueil l'EURL MATRELEC</b> .....	<b>96</b>

1.1. Historique et évolution sur le plan organisationnel humain et structurel .....	96
1.2 Activités et les compétences de l'EURL MATRELEC .....	96
1.2.1. Activités .....	96
1.2.2. Compétences .....	97
1.3. Objectifs de l'entreprise .....	97
1.4. Gestion de la ressource humaine .....	98
1.4.1. Effectif .....	98
Section 2 : Présentation de la situation fiscale de l'EURL MATRELEC ....	101
2.1. La gestion des déclarations .....	101
2.1.1. Les déclarations mensuelles (G50) .....	101
2.1.2. La gestion des déclarations annuelles .....	102
2.1.2. L'état clients (104) .....	103
2.2. La gestion des impôts et taxes .....	103
2.2.1. La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) .....	103
2.2.2. La taxe sur l'activité professionnelle (TAP) .....	104
Section 3 : Détermination du résultat comptable et fiscal de l'EURL MATRELEC .....	106
3.1. Détermination du résultat comptable .....	106
3.2. Détermination du résultat fiscal .....	107
3.2.1. Calcule de résultat fiscal .....	107
Conclusion Générale .....	116
Bibliographie	
Table des matières	

## BILAN (ACTIF)

ACTIF	2022			2021
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	793 478	744 957	48 521	132 295
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Bâtiments				
Autres immobilisations corporelles	7 936 617	6 733 031	1 203 586	1 084 276
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	224 909		224 909	224 909
Impôts différés actif				
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>	<b>8 955 005</b>	<b>7 477 988</b>	<b>1 477 017</b>	<b>1 441 482</b>
<b>ACTIF COURANT</b>				
Stocks et encours	6 489 021		6 489 021	8 489 021
Créances et emplois assimilés				
Clients	19 152 545		19 152 545	14 275 296
Autres débiteurs	414 183		414 183	939 960
Impôts et assimilés	1 491 365		1 491 365	726 511
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	6 813 253		6 813 253	14 692 121
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>	<b>34 360 368</b>		<b>34 360 368</b>	<b>39 122 911</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>	<b>43 315 374</b>	<b>7 477 988</b>	<b>36 837 386</b>	<b>40 564 393</b>

## BILAN (PASSIF)

	2022	2021
<b>CAPITAUX PROPRES</b>		
Capital émis	5 800 000	5 800 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	1 597 501	1 411 612
Autres capitaux propres - Report à nouveau	8 445 350	7 542 835
<b>Part de la société consolidante (1)</b>		
<b>Part des minoritaires (1)</b>		
<b>TOTAL I</b>	<b>16 842 852</b>	<b>14 764 447</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
<b>TOTAL II</b>		
<b>PASSIFS COURANTS:</b>		
Fournisseurs et comptes rattachés	14 596 771	22 919 237
Impôts	5 282 504	2 643 294
Autres dettes	102 569	216 300
Trésorerie passif	12 688	31 113
<b>TOTAL III</b>	<b>19 994 533</b>	<b>25 809 946</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>	<b>36 837 386</b>	<b>40 564 393</b>

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

## COMPTES DE RESULTAT

RUBRIQUES		2022		2021	
		DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises					
Production vendue	Produits fabriqués				
	Prestations de services				
	Vente de travaux		30 405 960		28 664 028
Produits annexes					
Rabais, remises, ristournes accordés					
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes			30 405 960		28 664 028
Production stockée ou déstockée					
Production immobilisée					
Subventions d'exploitation					
I-Production de l'exercice			30 405 960		28 664 028
Achats de marchandises vendues					
Matières premières		24 480 923		25 258 919	
Autres approvisionnements					
Variations des stocks					
Achats d'études et de prestations de services					
Autres consommations		23 092			
Rabais; remises, ristournes obtenus sur achats					
Services extérieurs	Sous-traitance générale				
	Locations	90 000			
	Entretien, réparations et maintenance				
	Primes d'assurances			8 558	
	Personnel extérieur à l'entreprise				
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	275 000			
	Publicité	30 110		60 220	
Déplacements, missions et réceptions					
Autres services		163 234		237 986	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs					
II-Consommations de l'exercice		25 082 360		25 566 684	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)			5 343 599		3 098 344
Charges de personnel		2 920 033		1 057 463	

../. la suite sur la page suivante

## COMPTÉ DE RESULTAT

30 MAI 2023

RUBRIQUES	2022		COURRIER 2021	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Impôts et taxes et versements assimilés	1 287		819	
IV-Excédent brut d'exploitation		2 422 279		2 040 060
Autres produits opérationnels		19 909		
Autres charges opérationnelles	13 645			
Dotations aux amortissements	335 501		212 980	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel		2 093 041		1 827 080
Produits financiers				
Charges financières				
VI-Résultat financier				
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		2 093 041		1 827 080
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats	495 539		420 228	
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire				
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		1 597 501		1 406 851

(\*) A détailler sur état annexe à joindre

# Résumé

La comptabilité est une discipline pratique, constamment mise à jour et soumise aux influences internes. Elle crée des distorsions en matière de fiscalité car elle relève du droit comptable et est distincte du droit fiscal. Sa maîtrise reste essentielle pour produire une information financière de qualité. La fiscalité se résume à la pratique selon laquelle un État ou une communauté perçoit des impôts et autres prélèvements obligatoires. La fiscalité joue un rôle déterminant dans l'économie d'un pays, en effet, elle contribue à financer les besoins de ce dernier et constitue une source de dépenses publiques. Les résultats fiscaux sont déterminés sur la base des résultats comptables, modifiés et corrigés de manière comptable complémentaire pour tenir compte de règles fiscales spécifiques.

**Mots clés :** Relation entre la comptabilité et la fiscalité, résultat comptable, résultat fiscal.

# Abstract

Accounting is a practical discipline, constantly updated and subject to internal influences. It creates distortions in taxation because it falls under accounting law and is distinct from tax law. Its mastery remains essential to produce quality financial information. Taxation boils down to the practice by which a state or community collects taxes and other compulsory levies. Taxation plays a determining role in the economy of a country, in fact, it helps to finance the needs of the latter and constitutes a source of public expenditure. Tax results are determined on the basis of accounting results, modified and corrected in a complementary accounting manner to take into account specific tax rules.

**Keywords :** Relation between accounting and taxation, accounting results, Tax results.

## المخلص

المحاسبة هي نظام عملي يتم تحديثه باستمرار ويخضع للمؤثرات الداخلية. إنه يخلق تشوهات في الضرائب لأنه يقع تحت قانون المحاسبة ويختلف عن قانون الضرائب. يظل إتقانها ضروريًا لإنتاج معلومات مالية عالية الجودة. تتلخص الضرائب في الممارسة التي تقوم الدولة أو المجتمع من خلالها بجمع الضرائب والرسوم الإجبارية الأخرى. تلعب الضرائب دورًا حاسمًا في اقتصاد أي بلد، فهي في الواقع تساعد في تمويل احتياجات هذا الأخير وتشكل مصدرًا للإنفاق العام. يتم تحديد النتائج الضريبية على أساس النتائج المحاسبية، ويتم تعديلها وتصحيحها بطريقة محاسبية تكميلية لتأخذ في الاعتبار قواعد ضريبية محددة.

**الكلمات المفتاحية :** العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، النتيجة المحاسبية، النتيجة الجبائية.