



**Les impôts différés : Une perception économique de l'impôt  
sur le résultat et un vecteur de communication  
- L'expérience de l'Algérie -**

**Deferred taxes: An economic perception of income tax  
and a vector of communication-The experience of Algeria-  
Assia MOULA, Centre Universitaire Tipaza, Algérie**

تاريخ التسليم: (2016/03/07)، تاريخ التقييم: (2016 /07/ 17)، تاريخ القبول: (2016/09 /12)

**Résumé :**

Partant d'une étude de cas approfondie (l'analyse des états financiers d'une entreprise industrielle, pour déterminer le poids de l'impôt dans le bilan et le compte de résultat ainsi que l'impact des impôts différés sur les capitaux propres), nous constaterons que l'intégration des impôts différés dans les états financiers de l'entreprise, survenue notamment avec la transition au système comptable financier, présente beaucoup d'obstacles notamment juridiques et pratiques. L'impôt sur le résultat entre réalité économique et obligation juridique, une synchronisation, par la méthode du report d'impôt, demeure nécessaire pour une meilleure prise de décision. Nous proposerons une lecture théorique de ces situations fondée sur une conceptualisation pragmatique. Les impôts différés étant vus comme une sorte de « régulateurs » d'opérations fiscales, leur analyse permet une veille fiscale à deux niveaux : actuellement, quel est le taux effectif d'impôt que paye l'entreprise ? Dans le futur, l'entreprise bénéficiera-t-elle d'une économie d'impôt du fait de la déduction d'une charge ou devra au contraire payer un supplément d'impôt du fait du report de l'imposition d'un produit. Nous tenterons d'appréhender de manière plus précise le contenu de ces orientations, puis les enjeux théoriques et pratiques correspondants.

**Abstract :**

Based on an extensive case study (analysis of the financial statements of an industrial enterprise, to determine the importance of the tax in the balance sheet and income statement and the impact of deferred taxes on equity), we find that the inclusion of deferred taxes in the financial statements of the company, especially with the onset transition to the financial accounting system, has many particular legal and practical obstacles. The income tax between economic reality and legal obligation, synchronization, by the method of tax deferral, remains necessary for better decision making. We propose a theoretical reading these situations based on a pragmatic conceptualization. Deferred tax is seen as a kind of "regulators" of fiscal operations, analysis allows a tax ensures two levels: Currently, what is the effective tax rate that pays the company? In the future, will company benefit of a tax savings because of the deduction of a charge or will instead pay a tax surcharge due to the deferral of taxation of a product? We will try to understand in more detail the content of the guidelines and the corresponding theoretical and practical issues.

## Introduction

En matière de l'impôt sur le résultat, il existe deux méthodes distinctes. La première méthode est celle de l'impôt exigible (IE) qui consiste à comptabiliser la charge d'impôt au titre de l'exercice résultant de la déclaration fiscale correspondante. La deuxième méthode est celle de l'impôt différé (ID) qui vise à enregistrer l'impôt correspondant aux opérations de l'exercice que celui-ci soit dû, à recevoir ou source d'impositions ou de déductions futures. L'impôt exigible et l'impôt différé sont donc complémentaires (TORT, 2012 : P.26) mais échantons l'un vis-à-vis de l'autre. De surcroit, l'impôt sur les résultats suscite un intérêt de plus en plus marqué de la part de tous les acteurs du marché. L'enjeu est de taille : la complexité de l'impôt au sens large associée à son poids dans les états financiers augmentent les risques qui pèsent sur les sociétés et motivent le besoin de maîtriser le sujet pour être en mesure d'anticiper aujourd'hui les problèmes de demain<sup>1</sup>.

En effet, l'impôt sur le résultat des sociétés est une matière qui ne se laisse pas facilement apprivoiser : les nuances et les subtilités sont nombreuses et d'une grande complexité technique (DART et al., 2011 : P.9). A l'heure de la mondialisation, la fiscalité constitue plus que jamais un facteur déterminant pour la localisation des activités et des investissements en matière économique. Tout projet entrepreneurial se doit de prendre en considération les taux et les compositions de la base imposable de l'impôt des sociétés sous peine de déconvenue. Ainsi, la clarté et la qualité des normes édictées en ce domaine contribuent, par la sécurité juridique qu'elles engendrent, au maintien et à la croissance des sociétés, qu'elles soient petites, moyennes ou grandes. Sous cet aspect, la fiscalité constitue un outil pour aider au développement économique. Les investisseurs étrangers ne s'en cachent pas, ils estiment unanimement qu'un des facteurs d'attractivité dans leur choix d'investissement a été la fiscalité.

Aujourd'hui, la fiscalité intervient dans des domaines aussi divers que l'encouragement de la recherche et de l'investissement ou encore le développement durable. Confrontés à la multiplication des sphères d'intervention de la fiscalité, au foisonnement des textes toujours plus complexes afin de répondre aux évolutions de la jurisprudence fiscale, il est plus que nécessaire pour les professionnels d'actualiser année après année leurs connaissances des matières fiscales, et plus particulièrement de l'impôt des sociétés.

On ne peut pas parler de l'impôt différé sans parler de l'impôt sur le résultat. C'est pourquoi nous avons structuré cette communication de la manière suivante : Nous avons choisi d'expliquer, en premier, la notion de l'impôt sur le résultat d'un point de vue fiscal (1) dans le contexte algérien, on parle alors de l'impôt sur le bénéfice des sociétés. Ensuite, dans un second lieu, l'impôt sur le résultat d'un point de vue comptable (2) selon les normes internationales de l'information financière. Une distinction est faite entre l'impôt exigible et l'impôt différé. Enfin, de la convergence du système comptable et financier algérien vers les normes

<sup>1</sup>T. Morgant, P. Vogt, « IAS 12 : Impôt sur le résultat », Landwell& Associés, PWC, France, Juin 2008, P.3.

internationales et des nouveautés apportées en matière de l'impôt sur le résultat (3) par l'activation des impôts différés dans les comptes sociaux (étude de cas).

## 1. L'impôt sur le résultat

### 1.1. L'impôt sur le résultat d'un point de vue fiscal

La fiscalité de l'entreprise se concrétise essentiellement par le paiement de l'impôt sur le résultat dégagé de l'activité et elle constitue pour la société une charge à gérer tout en optimisant les différents choix fiscaux. C'est par le jeu de différents choix entre des techniques fiscales ou entre des techniques juridiques préalables, que les objectifs de neutralisation et de régularisation de la charge fiscale peuvent être atteints.

Aux Etats-Unis, les principes de comptabilité fiscale sont dans une large mesure indépendants des règles comptables financières. Les entreprises américaines ont donc deux séries d'états financiers (les états comptables et les états fiscaux) leur permettant de bénéficier de certains avantages fiscaux sans dénaturer les renseignements financiers mis à la disposition du public<sup>2</sup>.

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

L'impôt sur le résultat tel qu'il est calculé dans le respect de la réglementation fiscale, certes, il représente en partie la charge d'impôt exigible vis-à-vis de l'administration fiscale mais il ne permet pas l'appréciation de la totalité de charge d'impôt qui inclut l'impôt exigible et l'impôt différé. De ce fait, et selon les normes internationales, une distinction entre la charge d'impôt exigible et la charge d'impôt différé doit être effectuée pour mieux représenter l'aspect économique des opérations imposables.

### 1.2. L'impôt sur le résultat au sens de la comptabilité

L'impôt sur le résultat représente une donnée importante dans la formation du résultat net comptable. Pour traduire l'effet comptable de ces impôts, s'en tenir à constater dans les comptes uniquement l'impôt exigible qui résulte du calcul du résultat fiscal annuel est susceptible d'aboutir à donner une image non fidèle du véritable niveau des capitaux propres.

Notamment lorsque des résultats comptables s'y trouvent alors que leurs effets sur l'impôt exigible interviendront ultérieurement ou à l'inverse lorsque des résultats sont imposables alors que leur prise en compte dans la comptabilité n'interviendra qu'ultérieurement. C'est pourtant le cas lorsque seul l'impôt exigible est retenu dans les comptes, au gré des fluctuations de la réglementation fiscale. Aussi, l'idée d'incorporer des écritures de « report d'impôt » (désignées par les

<sup>2</sup>S. DAMMAK, « Impact de la fiscalité sur les décisions et modalité de financement des investissements ainsi que sur la valeur de la firme », Thèse de doctorat sous la direction du professeur J.SPINDLER, Faculté de sciences économiques et de gestion, Sfax, Tunisie, 2006, P.142.

termes « impôts différés ») s'est faite jour même de l'élaboration des comptes consolidés mais aussi du fait des différences entre le résultat comptable et le résultat fiscal.

La méthode de l'impôt exigible consiste à enregistrer au compte de résultat, en tant que charge d'impôt sur les bénéficiaires, l'impôt figurant sur la déclaration fiscale établie au titre de l'exercice. Il est quelquefois affirmé que la méthode de l'impôt exigible est confrontée par le fait que l'impôt à payer est calculé sur une base globale imposable, qui est le net des opérations déductibles et d'opérations taxables auquel s'ajoutent des suppléments d'impôts et des crédits d'impôt, et qu'il est donc purement théorique d'essayer d'isoler l'effet fiscal de certaines opérations<sup>3</sup>.

Toutefois, le problème qui se pose consiste à se poser la question suivante : **faut-il introduire au bilan un facteur d'incertitude ou accepter de fausser les résultats et leur comparaison dans le temps?**

La méthode de l'impôt exigible présente l'avantage majeur d'être objective, du fait qu'elle ignore l'incertitude ; elle n'est basée sur aucune hypothèse préalable. Ainsi, l'impôt comptabilisé correspond exactement à celui déterminé en application des dispositions fiscales applicables. A l'inverse, la comptabilisation des impôts différés repose sur un certain nombre d'hypothèses<sup>4</sup> liées notamment :

- A la définition des éléments pouvant générer des impôts ;
- A l'inscription en comptabilité d'impôts différés qui pourront, le cas échéant, ne jamais se traduire par un paiement à l'Etat ou par une imputation effective sur l'IBS à payer (en cas de déficit chronique) ;
- Aux règles fiscales qui servent au calcul des impôts différés qui pourraient être remises en cause dans le futur ;

A ce sujet, il nous paraît utile de faire observer que :

- L'incertitude en comptabilité concerne bien d'autres éléments avec lesquels il existe une obligation d'enregistrement comptable. La plupart des provisions sont déterminées avec une marge d'erreur du même type que celle devant affecter la détermination des impôts différés.
- Les changements de règles fiscales sont, le plus souvent, connus avant l'établissement des comptes (loi de finances publiée avant l'arrêté).

Le défaut majeur de la méthode de l'impôt exigible c'est qu'elle ne respecte pas les principes comptables. La première critique que l'on peut faire à la méthode de l'impôt exigible est qu'elle aboutit au non respect du principe de spécialisation des exercices comptables qui suppose, rappelons-le, que soient rattachés à chaque exercice les charges et les produits qui le concernent effectivement, sans considération de leur date de paiement ou d'encaissement. Aussi, selon le principe de prudence, il doit être tenu compte des risques et des pertes intervenues au cours

<sup>3</sup>M.A. OUKHELLOU « **Problématique et démarche de révision des impôts différés** », Mémoire d'expertise comptable sous la direction de l'expert M.F. BRITEL, Institut Supérieur de Commerce et d'Administration, Maroc, 2006, P.39.

<sup>4</sup>M. FAVIER, Revue Française de Comptabilité, N° 180, P.41.

de l'exercice ou d'un exercice antérieur, même s'ils sont connus entre la date de clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes.

On peut donc se demander comment assurer l'image fidèle de la situation financière et du résultat de l'entreprise du moment que c'est deux grands principes ne sont pas respectés par la méthode de l'impôt exigible.

### 1.3. Influence de la fiscalité sur la comptabilité

Les objectifs de la comptabilité et de la fiscalité ont toujours été divergents. Toutes les deux aboutissent à la détermination des résultats inévitablement différents. En effet, l'un des objectifs fondamentaux de la comptabilité est de fournir aux différents acteurs de la vie économique (dirigeants, salariés, actionnaires, banquiers, fournisseurs, etc.) une image qui fasse ressortir le plus fidèlement possible les performances de l'entité considérée.

Ces performances sont mesurées par des indicateurs, qui, même s'ils sont parfois contestés du point de vue de leur capacité à rendre compte fidèlement les objectifs qui leurs sont fixés, sont établis en utilisant des principes et des méthodes comptables connus et « généralement admis », homogénéité qui rend possible des comparaisons valables entre différentes entreprises ou entre les chiffres d'une même entreprise sur plusieurs périodes. Cet « idéal » ou objectif d'« image fidèle » ou de « réalité économique » est propre à la comptabilité et est relativement étranger à la fiscalité.

Pendant longtemps, le droit fiscal est intervenu dans le domaine comptable pour fixer les règles d'évaluation et de détermination des comptes annuels, ce poids de la fiscalité s'explique historiquement par les facteurs suivants :

- Au lendemain de l'indépendance en 1962, l'Algérie a hérité du PCG français (1957)<sup>5</sup>, les règles fiscales se sont imposées donc en l'absence de normes comptables nationales ;
- En 1975, un plan comptable national fut promulgué pour servir à l'économie planifiée qu'avait adoptée l'Algérie. Là encore, la prudence fiscales'imposait.

Les comptes permettaient de déterminer le résultat qui sert de base de calcul de base de calcul de l'impôt sur les bénéfices, aussi l'administration fiscale se sentait-elle très concernée par les règles comptables, tout au moins dans un souci de rendement budgétaire.

L'adoption de la loi 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable et financier a consacré l'émergence d'un droit comptable autonome. Les règles comptables ont été instituées, entre autres, en vue d'atténuer l'impact de la fiscalité sur les documents comptables.

Si les règles comptables sont compatibles avec les règles fiscales, alors les règles comptables s'imposent ou alors, les dispositions que le droit fiscal édicte par

<sup>5</sup>M. TERFANI, « Séminaire de Comptabilité Financière », Ecole préparatoire en sciences économiques, commerciales et science de gestion, Alger, Octobre 2009.

dérogation aux règles du droit comptable ne devraient donner lieu qu'à des rectifications extra-comptables.

Une fois les différents textes publiés, il restait à savoir si l'administration fiscale allait accepter les nouvelles règles comptables du SCF. Aussi, est-ce avec une attention particulière que les différentes lois de finances publiées depuis 2009 ont été étudiées.

Une autre grande question qui se posait à propos du SCF était de savoir si le fisc allait valider globalement le nouveau système, ou au contraire le rejeter en bloc, comme cela a pu être le cas dans d'autres pays.

La réponse a l'avantage d'être contenue clairement dans l'article 141 ter<sup>6</sup> du CID : « *Les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le système comptable financier, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles fiscales applicables pour l'assiette de l'impôt* ».

Concrètement, cette règle est très importante : elle signifie que l'administration fiscale est censée accepter toutes les dispositions et conséquences comptables du SCF, dès lors qu'elles ne contredisent pas les textes fiscaux existants.

Les comptabilités tenues suivant les principes du système comptable financier aboutissent à l'élaboration de registres comptables ne correspondant pas aux pièces justificatives établies lors des transactions. Ce qui rendra très difficile l'accomplissement des missions de contrôle des vérificateurs de l'administration fiscale<sup>7</sup>.

Cette comptabilité tenue sans observation des formalités prescrites par le code de commerce risque de ne pas être admise par les juridictions en charge des infractions économiques et financières et les juridictions en charge des litiges en matière commerciale ou fiscale.

A défaut d'admission de cette comptabilité, le secteur des finances qui, pour les besoins de l'administration fiscale, a instauré des règles consistant à établir un bilan annuel quasiment purgé de tous les changements d'estimation réalisés conformément au nouveau système comptable financier afin d'obtenir des bases imposables conformes au droit fiscal.

## 2. l'impôt différé

La fiscalité différée repose sur la constatation en comptabilité de différences temporelles taxables ou déductibles. Il s'agit de comptabiliser les écarts entre la valeur comptable et la valeur fiscale d'un élément du bilan. Lorsque les actifs et passifs concernés seront respectivement récupérés ou payés, les écarts constatés ajusteront l'assiette fiscale<sup>8</sup>.

La méthode de l'imposition différée consiste à rattacher la charge ou l'économie d'impôt sur les résultats à son fait générateur. Il s'agit en quelque sorte

<sup>6</sup> Complément de l'article 141 CID par les dispositions de l'article 06 LFC 2009.

<sup>7</sup> Sarrab Larbi, « **Le système comptable financier : contraignant, inutile et préjudiciable** », El WATAN Economique, Article paru le 24. 03. 2014.

<sup>8</sup> Eric TORT, Lionel ESCAFFRE, « **Améliorer l'information financière en IFRS** », Editions Dunod, Première édition, Paris, 2013, P.61.

d'appliquer à l'impôt sur les résultats le même principe de spécialisation des exercices que pour l'ensemble des autres produits et charges. En ce sens, la méthode de l'imposition différée constitue un « progrès » dans l'optique de la présentation d'une image fidèle de la situation financière de l'entreprise.

### **2.1. La fiscalité différée et la fiscalité latente : Deux notions différentes**

Les notions de fiscalité différée et de fiscalité latente ont évolué au fil du temps. En effet, certains auteurs ne distinguent pas entre ces deux notions<sup>9</sup>. L'accent était principalement mis sur le caractère aléatoire de certains écarts entre la fiscalité et la comptabilité, ce qui amenait à s'interroger sur l'intérêt de leur comptabilisation. Plus tard, la fiscalité latente est définie comme une simple éventualité de paiement de l'impôt par opposition à la fiscalité différée pour laquelle la probabilité de paiement de l'impôt est forte. De nos jours, lorsqu'on parle de fiscalité latente, on sous-entend le plus souvent les charges (ou les économies) d'impôt à supporter (ou à bénéficier) par l'entreprise dans l'hypothèse où certaines décisions seraient prises ou si certaines conditions se réalisaient.

Autrement dit, la fiscalité latente correspond à l'effet fiscal d'opérations pour lesquelles il existe seulement une éventualité d'imposition (ou d'exonération) qui dépend :

- Soit d'une décision de gestion que peut adopter l'entreprise (par exemple annulation d'un projet d'investissement pour lequel la société a constitué une provision pour investissement en franchise d'impôt obligeant sa réintégration) ;
- Soit de la réalisation d'un événement extérieur aléatoire (par exemple le déclenchement d'un contrôle fiscal).

Par opposition à ce caractère purement éventuel de la fiscalité latente, la fiscalité différée est certaine, les différences temporelles l'ayant générée devant obligatoirement s'inverser dans un avenir plus au moins proche. Plus généralement, la distinction entre fiscalité latente et fiscalité différée peut se faire au moment de survenance du fait générateur de l'effet fiscal. Dans le cas de la fiscalité différée, le fait générateur est déjà intervenu au moment où l'on se préoccupe de recenser les impôts différés. Par contre, en ce qui concerne la fiscalité latente, le fait générateur de l'impôt ne s'est pas encore matérialisé au moment sus-indiqué.

### **2.2. La méthode du report d'impôt**

Dans la méthode du report d'impôt ou de l'impôt différé, l'impôt sur les bénéfices est considéré comme une charge engagée par l'entreprise au même titre que les autres charges. Il doit être comptabilisé au cours des mêmes exercices que les produits et les charges auxquels il se rapporte. L'incidence des écarts temporels est reflétée dans la charge fiscale de l'exercice au compte de résultat et dans le solde des impôts différés au bilan. Le mécanisme comptable des impôts différés est basé sur l'hypothèse que chaque opération a un effet fiscal distinct ; celui-ci

<sup>9</sup> H. VALLAS, « La situation fiscale latente », Revue Française de Comptabilité, N° 14, P.69.

entraîne une augmentation ou une diminution de l'impôt à payer. Il est réalisé lorsqu'il affecte le résultat fiscal, mais il est comptabilisé lorsqu'il affecte le résultat comptable.

L'idée de base dans la méthode du report d'impôt est donc de prendre en compte l'effet fiscal d'une opération dans la charge d'impôt de l'exercice au cours duquel l'opération est comptabilisée.

Sachant que la méthode de l'impôt exigible était notamment justifiée par le fait que l'impôt est assimilé à une distribution de bénéfices au profit de l'Etat plutôt qu'à une charge, cette position s'appuyant sur le fait que s'il n'y a pas de bénéfice, il n'y a pas d'impôt ; la méthode de l'impôt différé rejette cette position. En effet, une entreprise n'est pas sensée faire indéfiniment des pertes, le principe de continuité de l'exploitation sous-entendant que les entreprises sont créées pour réaliser des bénéfices et que les périodes déficitaires sont supposées temporaires. C'est ainsi que l'impôt est considéré comme l'un des coûts ou des produits d'une entreprise au même titre que les salaires ou les subventions par exemple. De même que les coûts, l'impôt fait l'objet d'une gestion dans le but, le plus souvent, d'être réduit.

### **2.2.1. Arguments favorables à cette méthode**

La méthode de report d'impôt permet un rattachement de l'impôt aux charges et produits qui leur donnent naissance. Elle donne ainsi une plus grande signification et une part plus juste au compte de résultat. C'est une approche beaucoup plus réaliste de la notion d'image fidèle de l'entreprise qui, précisons-le, doit s'apprécier dans le respect des principes comptables fondamentaux en l'occurrence les principes de spécialisation des exercices et de prudence. Au-delà de ce principal argument, la méthode du report d'impôt permet d'enregistrer en comptabilité et de faire apparaître en compte de résultat en tant que charge d'impôt d'une part, l'impôt exigible et d'autre part, l'impôt différé. Ainsi, l'information sur la fiscalité différée est principalement effectuée par la comptabilité elle-même. Dans cette optique, les notes annexes au bilan et au compte de résultat ne sont destinées qu'à donner les compléments d'information nécessaires pour une meilleure analyse de ceux-ci et notamment faire ressortir la composition de la charge d'impôt de l'exercice en distinguant la partie exigible de la partie différée. Le lecteur des états financiers, qui n'est pas forcément un professionnel éclairé, pourra donc avoir une approche objective de ces derniers sans avoir effectué « un jeu de piste » pouvant s'avérer complexe entre bilan, compte de résultat et notes annexes.

### **2.2.2. Arguments opposables à cette méthode**

La constatation des impôts différés dans les comptes sociaux en Algérie se heurte à des obstacles et l'évolution vers la pratique internationale semble lente. En effet, dans le contexte actuel, cette évolution est freinée par des obstacles de différents ordres :

- **Obstacles liés à la doctrine:**

Il est clair que le SCF a traité l'impôt différé d'une manière superficielle, sans donner aucune indication sur l'utilisation de l'impôt différé lors de son

dénouement, bien évident, ce dernier qu'il soit un actif ou un passif doit être annulé lorsqu'il est utilisé. En outre, cette partie importante du SCF n'a pas été prise en charge par une note méthodologique d'application, laquelle explique davantage les règles d'application afin de faciliter sa compréhension<sup>10</sup>.

- **Obstacles juridiques :**

Parmi ces obstacles, on peut citer le risque qui pourrait découler de la constatation de produits d'impôts liés aux impôts différés actifs puisqu'elle pourrait aboutir dans certains cas à la constatation de dividendes fictifs lourdement sanctionnée par le droit des sociétés.

- **Obstacles pratiques :**

Un problème pratique se pose également : *est-ce que la comptabilisation des impôts différés actifs est fiscalement neutre?* La réponse ne semble pas forcément positive dans la mesure où les dispositions fiscales actuelles ne posent pas de conditions claires pour l'imposition ou l'exonération de produits provenant par exemple de l'activation comptable de déficit reportables ou de crédits d'impôt. La constatation des actifs d'impôts différés présente le risque de taxation. En effet, compte tenu des règles strictes relatives à la constatation des impôts différés actifs, un impôt différé actif peut être considéré comme une créance acquise et risque d'être taxée en l'absence de texte fiscal l'exonérant. Seule une disposition spécifique prévoyant explicitement l'exonération permettrait d'échapper à la taxation.

### 2.3. L'impôt différé et les principes comptables

#### 2.3.1. L'impôt différé et le principe de prudence

En vertu de ce principe, qui constitue l'un des fondements de la comptabilisation de l'impôt différé, toute charge future d'impôt doit faire l'objet d'une provision. En revanche, la constatation d'une créance d'impôt sur l'Etat est soumise à des conditions restrictives. La comptabilisation d'impôts différés actifs, en application du principe d'indépendance des exercices, ne sera possible que dans la mesure où il est en harmonie avec le principe de prudence. La part de subjectivité qui entache cette appréciation ne doit pas se traduire par un excès de prudence. En effet, la prise en compte automatique des impôts différés passifs et le rejet systématique des impôts différés actifs nuiraient à l'image fidèle<sup>11</sup>.

#### 2.3.2. L'impôt différé et la permanence des méthodes d'évaluation et de présentation

La permanence des méthodes n'est pas synonyme d'intangibilité car un changement de méthode demeure possible s'il est justifié par le souci d'améliorer la qualité de l'information sur l'imposition différée. Les causes du changement de méthodes devront être analysées, les modifications qui en découlent et les

<sup>10</sup>Faouzi Zitouni, « les impôts différés entre la théorie comptable et la pratique fiscale », El WATAN Economique, article paru le 17.02.2014.

<sup>11</sup>Eric DELESALLE, « L'impôt différé : des pratiques comptables à améliorer... », Publié à l'occasion du 22ème congrès de l'AFC, France, 2001.

incidences sur le résultat quantifiées, dans des notes annexes<sup>12</sup>. Toutefois, pour le cas des filiales, les impôts différés sont évalués et présentés suivant les règles imposées par le référentiel appliqué et les instructions du groupe notamment pour les éléments sur lesquels le référentiel adopté laisse la possibilité d'opter pour un choix ou pour un autre. Les responsables financiers de la filiale se conforment aux instructions. La justification des options retenues et le cas échéant des changements intervenues est du ressort des responsables du groupe.

### 2.3.3. L'impôt différé et le principe de clarté (non-compensation)

En vertu de ce principe :

- Les opérations et informations doivent être inscrites dans les comptes sous la rubrique adéquate, avec la bonne dénomination et sans compensation entre elles;
- Les éléments d'actif et de passif doivent être évalués séparément ;
- Les éléments des états de synthèse doivent être inscrits dans les postes adéquats sans aucune compensation entre ces postes.

La question de la compensation est importante en matière d'impôts différés car elle se pose tout au long du processus de détermination et de présentation de l'impôt différé. La possibilité de compenser ou non les impositions différées actives et passives dépend du niveau auquel la compensation est susceptible d'être opérée et de la satisfaction des conditions requises<sup>13</sup>.

### 2.3.4. L'impôt différé et le principe d'importance significative

Ce principe d'importance significative s'applique aussi bien aux impôts différés identifiés qu'aux mentions à fournir dans l'annexe. En consolidation, son importance est beaucoup plus significative. En effet, les retraitements obligatoires tels que ceux des impôts différés, seront négligés notamment s'ils sont d'un coût disproportionné et d'incidence négligeable sur les comptes. La détermination des seuils de signification reste de la responsabilité de la société. Il faut donc systématiquement chercher un compromis entre l'intérêt et l'importance de l'information, son délai et son coût d'obtention.

## 3. La pratique des id au sein d'une entreprise algérienne

Après avoir présenté les différents aspects théoriques liés aux impôts différés, nous avons essayé d'expliquer l'importance de la prise en compte de la méthode du report d'impôt, ses caractéristiques et son utilité conformément aux dispositions des normes internationales IFRS qui représentent la principale source d'inspiration du SCF.

L'évaluation et la comptabilisation des impôts exigibles dans les comptes annuels ne posent pas, dans la plupart des cas, de difficultés particulières. En revanche,

<sup>12</sup> Eric DELESALLE, « La qualification de 25 cas courants d'impôt différé », RFC, N°328, Décembre 2000.

<sup>13</sup>C. Maillot-Baudrier, A. Le Manh, « Les normes comptables internationales IAS/IFRS », Editions Foucher, 4ème édition, Paris, 2006, P.149.

l'évaluation et la comptabilisation des impôts différés sont soumises à des règles plus complexes<sup>14</sup>.

L'importance de l'impôt différé, son poids dans les états financiers ainsi que son impact sur les capitaux propres sont mieux explicites chez les grandes entreprises. De ce fait, et pour arriver aux fins attendues de cette étude, notre choix a été orienté vers Electro-Industries, une grande entreprise de production et de commercialisation du matériel électrotechnique.

### 3.1. Le cas : l'entreprise « Electro-Industries »

« Electro-Industries » est une grande entreprise industrielle qui produit et commercialise des produits électrotechniques<sup>15</sup>. Elle emploie environ 1 000 personnes et est le n°1 africain dans son secteur. C'est une EPE/SPA au capital social de 4 753 000 000 DA détenue à 100% par la SGP CABELEQ pour le compte de l'Etat. Son siège social est sis à Azazga (w. TiziOuzou) ainsi que ses locaux administratifs et l'usine de production sont installés à la même zone industrielle de la route nationale N°12. La réorganisation du secteur industriel opérée en Algérie entre 1980 et 2000 a conduit en 1999 à la restructuration de l'ancienne ENEL à un certain nombre d'EPE/SPA parmi lesquelles figure Electro-Industries. Son activité de production a commencé en 1985, par la fabrication de transformateurs de distribution, puis vient la fabrication des moteurs électriques et alternateurs en 1986. L'entreprise a connu en 1991 une extension des capacités de production des transformateurs de 1500 à 5000 unités/an. Ses produits étaient fabriqués sous licence Siemens jusqu'en 1992. Son évolution durant cette période et jusqu'à 1998 lui a permis de développer sa gamme de produits, ce qui s'est traduit par une extension verticale de la gamme de transformateurs (jusqu'à 2000 Kva) et une extension horizontale de la gamme du moteur en types et variantes (moteurs monophasés, moteurs destinés à la climatisation...).

#### 3.1.1. La méthode de travail

Nous avons collecté nos informations par des entretiens semi-structurés, soit individuels, en tête à tête, soit, le plus souvent, avec des équipes fonctionnellement homogènes de deux à cinq personnes. Sur la base des informations collectées, nous avons procédé à l'analyse critique, à l'interprétation et au traitement des informations recueillies. Nous avons procédé à l'analyse des états financiers, de 2009 à 2012, de l'entreprise retenue. Cette période coïncide avec la transition au Système Comptable Financier. Nous avons retenu les outils de l'analyse financière, pour déterminer le poids de l'impôt dans le bilan et le compte de résultat de l'entreprise ainsi que l'impact des impôts différés sur les capitaux propres de l'entreprise. Par la suite, former des tableaux statistiques et des graphes qui expliquent clairement les différents résultats.

<sup>14</sup> Y. SAIHI, « Les comptes consolidés des impôts différés selon les normes IAS/ IFRS en Algérie », mémoire de magistère, sous la direction de Mr. Azouani, Ecole Supérieure de Commerce, Alger, P.92.

<sup>15</sup> Moteurs Electriques, Alternateurs, Transformateurs de distribution et Groupes Electrogènes.

### 3.1.2. Le champ couvert par l'étude

La présente étude porte sur l'analyse des états financiers de l'entreprise Electro-Industries de la période allant de 2009 jusqu'à 2012. Après une analyse minutieuse des états financiers de l'entreprise, nous avons procédé à :

- La détermination de la moyenne (en valeur), pour la période considérée, des écarts entre le résultat comptable et le résultat fiscal de l'entreprise ;
- Un essai de détermination des différences temporelles à partir du tableau de détermination du résultat fiscal de l'entreprise incluant les différentes réintégrations et déductions ;
- La détermination du poids (en pourcentage) de l'impôt (impôt exigible et impôt différé) dans le compte de résultat, la détermination du caractère (actif ou passif) dominant le bilan ainsi que l'impact des impôts différés sur les capitaux propres ;
- La comparaison des taux effectif d'impôt (avec et sans tenir compte de l'ID) avec le taux d'impôt théorique.

### 3.2. Analyse du tableau de détermination du résultat fiscal

#### 3.2.1. Détermination du résultat fiscal

Le tableau suivant regroupe les différentes réintégrations et déductions permettant la détermination du résultat fiscal pour chacun des exercices de la période retenue :

**Tableau N°1 : Détermination du résultat fiscal**

Calcul du résultat fiscal	31/12/2012	31/12/2011	31/12/2010	31/12/2009
Résultat net comptable	221 941 350	290 568 040	406 448 273	433 804 967
R E I N T E G R A T I O N S				
Charges non liées à l'exploitation	312 000	156 000	-	-
Quote-part cadeaux pub	119 400	765 745	317 835	-
Provisions IDR non déductibles	39 715 995	79 067 291	-	-
Honoraires CAC N	500 000	-	-	-
Amortissements non déductibles	674 722	197 785	-	-
Frais de R&D non déductibles	-	-	197 785	-
Amendes et pénalités	369 425	456 794	687 721	-
Impôt sur le	50 650 520	76 323 312	93 206 123	2 948 361

	bénéfice				
	Variation impôt différé	-3 961 037	-8 562 785	-398 555	-
	Intérêts courus non échus en N-1	26 500 000	-	-	-
	Total réintégrations	114 881 025	148 404 142	94 010 909	2 948 361
D E D U C T I O N S	Plus-value de cession	1 122 267	3 270 539	9 900 637	-
	Intérêts courus non chus S/DAT en N	34 750 000	-	-	-
	Intérêts courus échus et encaissés	7 500 000	-	-	-
	Honoraires CAC N-1	665 000	-	-	-
	Provision IDR (sortant en N)	26 203 427	-	-	-
	Autre déductions	-	34 000 000	-	-
	Total déductions	70 240 694	37 270 539	9 900 637	-
Résultat fiscal	266 581 681	401 701 643	490 558 545	436 303 328	

### 3.2.2. Analyse des divergences fiscalo-comptables

- Calcul des écarts

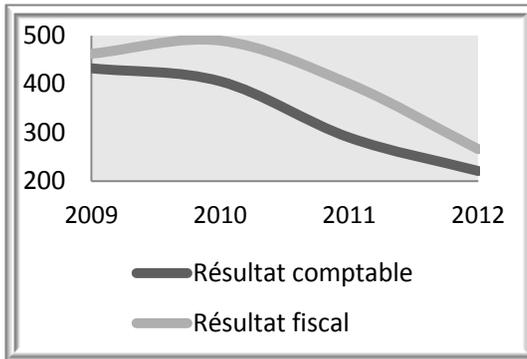
Dans le tableau suivant nous allons déterminer, pour chacun des exercices de 2009 à 2012, les écarts entre le résultat fiscal (calculé sur la base de la réglementation fiscale durant cette période et incluant les différentes réintégrations et déductions) et le résultat comptable des activités ordinaires de l'entreprise.

**Tableau N°2 : Ecarts fiscalo-comptables**

	2012	2011	2010	2009
Résultat fiscal (RFi)	266 581 681	401 701 643	490 558 545	436 303 328
Résultat comptable (RCi)	221 941 350	290 568 040	406 448 273	433 804 967
Ecarts (E)	4 440 331	1 113 603	8 410 272	2 498 361

- Représentation graphique et interprétation des résultats

Graph N°1 : Evolution comparée des RF et RC (en million de dinars)



N = 4  
 $\bar{E}$  : Moyenne des écarts entre RF et RC  

$$\bar{E} = \frac{\sum_{i=1}^n (RFi - RCi)}{N}$$

$$\bar{E} = \frac{\sum_{i=1}^n Ei}{N}$$

$$\bar{E} = 60\,595\,641,8 \text{ DA}$$

Nous remarquons que l'écart entre le résultat fiscal et le résultat comptable atteint son maximum en 2011 avec une valeur de 111 133 603 DA. Cet écart est essentiellement justifié par le montant important de la provision IDR 79 067 291 DA. Par contre en 2009, l'écart est moins important, 2 498 361 DA, et il représente la seule réintégration de la charge d'IBS. Pour conclure sur la situation globale des écarts pour toute la période considérée nous avons procédé au calcul de la moyenne des écarts de la période par la formule suivante :

$$\bar{E} = \frac{\sum_{i=1}^n (RFi - RCi)}{N} \quad : \text{Pour } N = 4, \quad \bar{E} = 60\,595\,641,8 \text{ DA.}$$

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

- **Essai de détermination des différences temporelles à partir du TDRF (2012)**

**Tableau N°3 : Détermination des différences temporelles à partir du TDRF**

Différences temporelles	Base	Impôt	IDA/IDP
<b>Provision IDR 2012</b>	39 715 995	7 546 039	<b>IDA</b>
<b>Honoraires CAC 2012</b>	500 000	95 000	<b>IDA</b>
<b>Intérêts courus non chus S/DAT en 2012</b>	-34 750 000	-6 602 500	<b>IDP</b>
<b>Provision IDR sortants 2012</b>	-26 203 427	-4 978 651,13	<b>IDA</b>
<b>Total différences temporelles</b>	<b>-20 737 432</b>	<b>- 3 940 112,08</b>	<b>IDA</b>

L'ID que nous avons essayé de déterminer à partir des différences temporelles apparentes dans le tableau de détermination de résultat fiscal (2012) est égal à - **3 940 112,08 DA**. Il est proche de celui figurant dans les états financiers de l'entreprise - **3 961 037 DA**. Nous pouvons conclure que le tableau de détermination du résultat fiscal de l'entreprise permet le recensement à 95% des différences temporelles sources d'impôts différés.

### 3.3. Présentation et analyse des ID dans les états financiers de l'entreprise

Dans cette rubrique, l'analyse portera sur trois états financiers, à savoir : le bilan, le compte de résultat et le tableau des variations des capitaux propres.

## 3.3.1. Le poids de l'impôt dans le résultat

## • Etat comparatif du résultat global de l'entreprise de 2009 à 2012

Le tableau suivant regroupe les comptes de résultats des quatre exercices étudiés :

Tableau N°4: Etat comparatif du résultat global de l'entreprise de 2009 à 2012

LIBELLE	2012	2011	2010	2009
Vente et produits annexes	3 227 905 109,13	2 850 756 973,53	2 690 844 224,21	2 435 637 422,65
Variation stocks	-17 376 309,89	-59 027 844,82	-13 508 505,65	52 304 229,09
Produits immobilisés	1 107 040,85			
Subventions d'exploitation				
Production de l'exercice	3 211 635 840,09	2 791 729 128,71	2 677 335 718,56	2 488 141 651,74
Achats consommés	-	-	-	-
Services extérieurs et autres.S	2 166 725 039,8	1 716 568 771,4	1 526 291 407,5	1 347 546 110,7
	-	-68 384 595,34	-39 459 639,10	-56 128 814,87
Consommation de l'exercice	2 220 746 027,8	1 784 953 366,7	1 565 751 046,6	1 403 674 925,6
Valeur ajoutée d'exploitation	990 889 812,25	1 006 775 761,92	1 111 584 671,93	1 084 466 726,14
Charges de personnel	610 064 040,6	544 237 483,3	520 806 269,0	509 087 086,5
Impôts, taxes et versements.as	-46 487 470,48	-41 406 167,08	-42 428 907,73	-35 762 752,63
Excédent brut d'exploitation	334 338 301,1	421 132 111,5	548 349 495,1	539 616 886,9
Autres produits opérationnels	23 343 803,17	12 470 814,43	35 762 837,22	27 862 010,55
Autres charges exceptionnelles	-3 356 106,40	-5 457 001,08	-9 299 394,31	-16 562 608,85
Dotations aux amort, prov, pv	176 013 758,75	205 744 063,0	215 587 036,68	657 276 130,27
Reprises s/pv et provisions	28 125 166,43	53 561 029,98	76 234 757,45	508 554 637,43
Résultat opérationnel	206 437 405,56	275 962 891,86	435 460 658,80	402 158 795,85
Produits financiers				

Charges financières	65 079 624,98 -2 886 197,48	87 813 636,57 -5 447 961,90	69 941 145,87 -6 145 963,02	35 198 099,14 -3 551 928,44
Résultat financier	62 193 427,50	82 365 674,67	63 795 182,85	31 646 170
Résultat ordinaire avant impôt (ROAi)	268 630 833,0 6	358 328 566,5 3	499 255 841,6 5	433 804 966,5 5
Impôt exigible S/RO (IEi)	- 50 650 520,00	- 76 323 312,02	- 93 206 123,00	-82 897 630,00 0,00
Impôt différé(variation)(I Di)	3 961 037,88	8 562 785,32	398 554,84	
Total des produits des actv.or	3 328 184 434,67	2 945 574 609,69	2 859 274 459,10	3 059 720 398,86
Total des charges des actv.ord	- 3 106 243 083,7	- 2 655 006 569,8	- 2 452 826 185,6	- 2 708 813 062,3
Résultat net des activités.ordn	221 941 350,9 4	290 568 039,8 3	406 448 273,4 9	350 907 336,5 5
Produits extraordinaires				
Charges extraordinaires				
Résultat extraordinaire				
Résultat net de l'exercice	221 941 350,9 4	290 568 039,8 3	406 448 273,4 9	350 907 336,5 5

• **Analyse de l'impôt dans le Résultat**

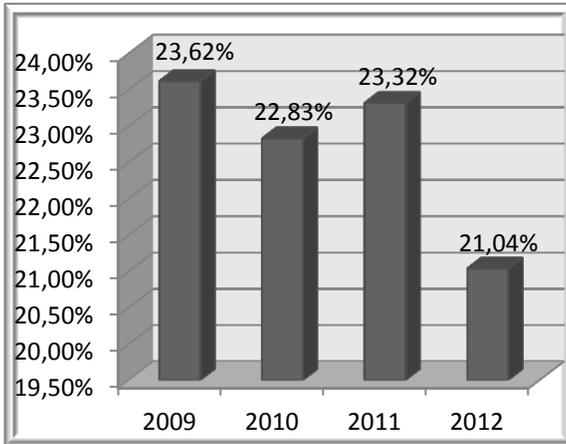
L'analyse des états financiers de l'entreprise Electro-Industries permet de prendre conscience de la matérialité de l'impôt au sens large incluant l'impôt courant et l'impôt différé dans les comptes annuels. L'impôt peut ainsi être perçu comme un véritable levier sur le résultat net, l'un des indicateurs principaux des entreprises de capitaux.

À titre d'illustration, voici quelques exemples démontrant le caractère significatif de l'impôt dans le compte de résultat de l'entreprise Electro-Industries.

\* **Charge d'impôt comparée au résultat net :**

Pour toute la période considérée, l'impôt sur le résultat (impôt exigible + impôt différé) représente plus 22,5% du résultat net.

Graph N° 2: Pourcentage de la charge d'impôt dans le résultat net



**CI<sub>i</sub>** : Charge d'impôt de l'exercice i  
**IE<sub>i</sub>** : Impôt exigible  
**IDR<sub>i</sub>** : Impôt différé résultat  
**RN<sub>i</sub>** : résultat net  
**CIRN<sub>i</sub>** : charge d'impôt comparée au résultat net  

$$CIRN_i = \frac{CI_i}{RN_i} = \frac{(IE_i + IDR_i)}{RN_i}$$

**\* Charge d'impôt comparée à la charge financière de l'exercice :**

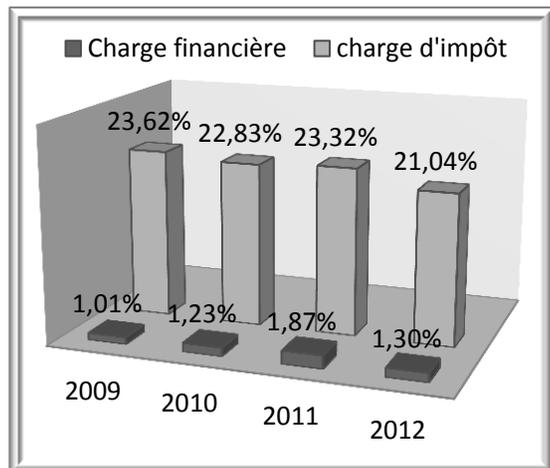
Pour chacune des quatre années considérées ; l'impôt sur le résultat est nettement supérieur à la charge financière.

Graph N°3 : Charge d'impôt comparée à la charge financière

**CF<sub>i</sub>** : charge financière de l'exercice i  
**CFRN<sub>i</sub>** : pourcentage de la charge financière dans le résultat net  

$$CFRN_i = \frac{CF_i}{RN_i}$$
 , Comparée à la charge d'impôt calculée en haut:  

$$CIRN_i = \frac{(IE_i + IDR_i)}{RN_i}$$

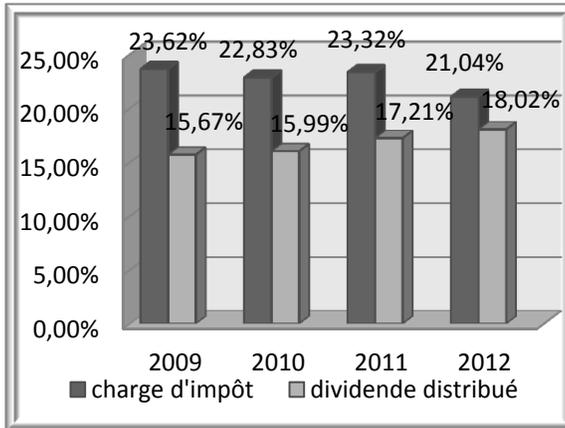


**\* Poids comparé de l'impôt et du dividende distribué**

Malgré l'évolution considérable de la distribution des dividendes<sup>16</sup> de 2009 jusqu'à 2012, la charge d'impôt demeure plus importante pour la même période.

Graph N°4 : Poids comparé de l'impôt et du dividende distribué

<sup>16</sup>Pour plus de détails, voire : Tableau de variation des capitaux propres.



**DD<sub>i</sub>** : Dividende distribué durant l'exercice i  
**DDRN<sub>i</sub>** : pourcentage du dividende distribué dans le résultat net  

$$DDRN_i = \frac{DD_i}{RNI_i}$$
 comparé à la charge d'impôt :  

$$CIRN_i = \frac{(IE_i + IDR_i)}{RNI_i}$$

3.3.2. Le poids de l'impôt dans le bilan

- **Etat Comparatif de la Situation Financière Actif de 2009 à 2012**

Le tableau suivant représente le net de la Situation Financière Actif de l'entreprise :

**Tableau N° 5: Etat Comparatif de la Situation Financière Actif de 2009 à 2012**

ACTIF	NET 2012	NET 2011	NET 2010	NET 2009
Actif non courant	3 752 143 525,36	3 853 548 599,58	3 486 492 968,97	2 706 428 002,55
Immos incorporelles	6 604 653,81	1 298 998,50	102 374,10	63 367,5
Immos corporelles	2 213 829 575,40	2 117 604 852,13	2 230 873 725,31	2 362 206 630,97
Terrains	3 569 910,00	3 863 110,00	4 710 710	
Agencement des terrains	532,44	3 373,79	59 917,1	
Bâtiments	1 880 077 923,76	1 979 548 068,59	2 074 793 485,09	
Install.tech.	271 832 802,53	111 902 167,86	129 505 380,69	
Mat.Et outil	58 348 406,67	22 288 131,89	21 604 232,43	
Autres immos corporelle				
Immos en cours	15 295 121,74	220 766 612,32	60 431 660,64	126 735,00
Immos financières	1 450 000 000,00	1 450 000 000,00	1 150 000 000,00	300 000 000,00
Autres titres immobilisés	300 000 000,00	300 000 000,00	300 000 000,00	300 000 000,00
Prêts et autres actifs fin	1 150 000 000,00	1 150 000 000,00	850 000 000,00	

Impôts différés actifs	66 414 174,41	63 878 136,53	45 285 208,92	44 158 004,08
Actif courant	3 362 562 177,30	2 950 778 898,67	3 076 550 757,20	3 458 080 071,88
Stocks et encours	1 762 527 932,14	1 673 079 741,91	1 426 687 513,83	1 446 264 814,81
Créances et assim	895 503 692,95	1 090 239 582,51	614 332 288,44	550 668 128,11
Clients	820 554 492,12	1	570 310 645,67	511 093 428,00
Autres débiteurs	61 846 722,89	977 081 844,80	27 748 749,93	22 404 487,85
Impôt	13 102 477,94	82 712 941,83	16 272 892,84	17 170 212,26
Disponibilités et assim	704 530 552,21	187 459 574,25	1 035 530 954,93	1 461 147 128,96
Placements Trésorerie	704 530 552,21	187 459 574,25	1 035 530 954,93	900 000 000,00
total	7 114 705 702,66	6 804 327 498,25	6 563 043 726,17	6 165 674 474,43

• **Etat Comparatif de la Situation Financière Passif de 2009 à 2012**

Le tableau suivant représente le net de la Situation Financière Actif de l'entreprise pour la période étudiée :

PASSIF	2012	2011	2010	2009
Capitaux propres	6 311 243 704,14	6 196 702 353,20	6 012 193 460,55	5 694 762 844,11
Capital émis	4 753 000 000,00	4 753 000 000,00	4 753 000 000,00	4 753 000 000,00
Capital non appelé				770 108 051,27
Primes et réserves	1 513 196 701,14	1 330 028 661,31	1 043 095 387,82	
Ecart de réévaluation				350 907 336,55
Ecart d'équivalence	221 941 350,94	290 568 039,83	406 448 273,49	-188 252 543,71
Résultat net	-	-	-	
Report à nouveau	176 894 347,94	176 894 347,94	190 350 200,76	
Part de la sté. consolidante				
Part des minoritaires				

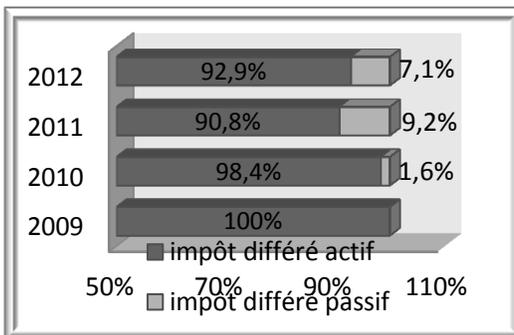
Passif non courant	452 129 570,4 4	324 570 821,6 1	244 343 914,9 1	210 274 862,34
Emprunts et dettes fin	123 490 000,0 0	6 460 000,00	728 650,00	0,00
Impôts différés	5 035 000,00	318 110 821,6 1	243 615 264,9 1	210 274 862,34
Autres dettes courantes	323 604 570,4 4			
Provisions, prdts.cnst.d'av				
Passif courant	351 332 428,0 8	283 054 323,4 4	306 506 350,7 1	260 636 767,98
Fournisseur s, emplois rattachés	182 370 185,3 0	167 546 925,2 9	157 568 080,9 9	88 147 069,86 73 137 018,32
Impôt Client	38 908 009,32	18 121 721,07	57 730 313,62	16 630 018,75
créditeur, avances	10 103 763,78	14 666 461,54	13 888 434,31	82 722 661,05
Autres dettes	119 950 469,6 8	82 719 215,54	77 319 521,79	
Trésorerie Passif				
Total général passif		6 804 327 498, 25	6 563 043 726,17	6 165 674 474,43

Tableau N°6 : Etat Comparatif de la Situation Financière Passif

• L'impôt différé actif et l'impôt différé passif

Pour toute la période étudiée (de 2009 au 2012), l'impôt différé net comptabilisé dans les états financiers est un actif.

Graphique N°5 : Impôt différé actif / Impôt différé passif



IDB<sub>i</sub> : Impôt différé au bilan de l'exercice i  
pourcentage IDAB :

$$IDAB_i = \frac{IDAB_i}{IDAB_i + IDPB_i}$$

$$IDPB_i = \frac{IDPB_i}{IDAB_i + IDPB_i}$$

On remarque bien que c'est l'IDA qui domine le bilan de l'entreprise, alors que l'IDP ne représente que 5% de la totalité des ID présentés dans le bilan.

**Graphique N°6 : Le caractère actif ou passif de l'ID dominant le bilan**

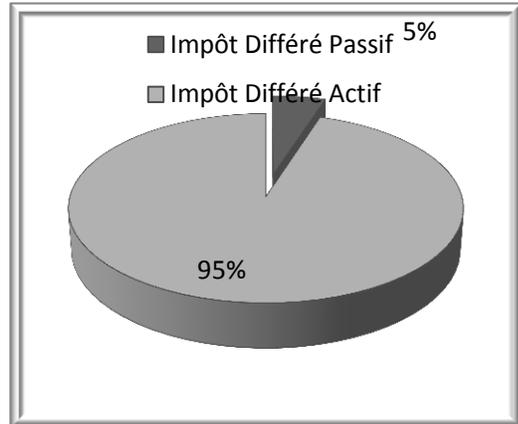
Moyenne, pour N=4, des IDA et des IDP dans le bilan

**MIDA**

$$= \sum_{i=1}^n \frac{IDAB_i}{IDAB_i + IDPB_i}$$

**MIDP =**

$$\sum_{i=1}^n \frac{IDAB_i}{IDAB_i + IDPB_i}$$



Il convient ici de rappeler que les IDA doivent être traités avec une certaine rigueur, et le fait que leur présentation, avec dominance par rapport au IDP, dans les états financiers de l'entreprise doit faire l'objet d'une révision systématique à chaque clôture, afin de s'assurer qu'il ne s'agit pas d'IDA non reconnus.

**3.3.3. L'impact des impôts différés sur les capitaux propres**

- **Etat comparatif des variations des capitaux propres de 2009 à 2012**

Le tableau suivant nous permet d'apprécier la variation des capitaux propres de l'entreprise notamment le poste de report à nouveau :

	Capital social	Prime d'émission	Report à nouveau	Réserves et résultat	Total C. P
Solde au 31/12/2008	4 753 000 000	500 000 000		350 617 494	5 603 617 494
Changement de méthodes comptables			- 150 913 651		
Correction d'erreurs significatives			- 37 338 892		
Dividendes payés				40 000 000	
Réserves				268 775 109	
Brut part des				27 000 000	

travailleurs					
Brut tantièmes				1 640 000	
Résultat net de l'exercice				350 907 336	
Solde au 31/12/2009	4 753 000 000	500 000 000	- 188 252 543	630 015 387	5 694 762 844
Profits ou pertes non comptabilisés			- 2 097 657		
Dividendes payés				50 000 000	
Réserves				263 987 336	
Brut part des travailleurs				33 000 000	
Brut tantièmes				3 920 000	
Résultat net de l'exercice				406 448 273	
Solde au 31/12/2010	4 753 000 000	500 000 000	- 190 350 200	949 543 661	6 012 193 460

Correction d'erreurs significatives			13 455 852		
Dividendes payés				65 000 000	
Réserves				286 933 273	
Brut part des travailleurs				50 000 000	
Brut tantièmes				4 515 000	
Résultat net de l'exercice				290 568 039	
Solde au	4 753 000 000	500 000 000	-	1 120 596	6 196 70

31/12/2011			176 894 347	701	2 353
Dividendes payés				55 000 000	
Réserves				183 168 039	
Brut part des travailleurs				50 000 000	
Brut tantièmes				2 400 000	
Résultat net de l'exercice				221 941 350	
Solde au 31/12/12	4 753 000 000	500 000 000	- 176 894 347	1 235 138 052	6 311 243 704

• **Synthèse de l'impact net sur les capitaux propres**

La synthèse de l'impact des impôts différés directement comptabilisés en capitaux propres sur le poste report à nouveau est explicitée dans le tableau suivant :

**Tableau N° 8: Impact des ID sur les CP**

désignation	Report à nouveau		Impôt différé	
	Débit	Crédit	Actif	Passif
Complément pour provision IDR	186 313 149,43		35 399 498,39	
Correction d'erreurs S/ valorisation stocks encours	46 097 398,36		8 758 505,69	
Sous total 2009	232 410 543,79		44 158 004,08	
Impact net au 31/12/2009	188 252 543,71			
Opérations des exercices antérieurs	2 097 657,05			
Sous total 2010	2 097 657,05			
Impact net au 31/12/2010	190 350 200,76			
Réajustement de l'impôt différé actif sur la provision IDR 2011			13 455 852,82	
Sous total 2011			13 455 852,82	
Impact net au 31/12/2011	176 894 347,94			

**3.4. Taux effectif et contenu informationnel des impôts différés**

Cette dernière rubrique est consacrée à l'analyse de la cohérence des informations produites par l'entreprise au sujet des impôts différés.

**3.4.1. Impôt différé et taux effectif d'impôt**

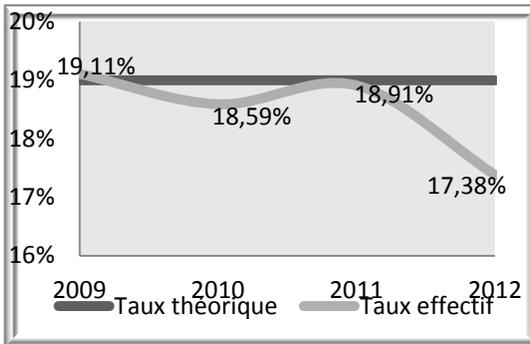
- **Calcul du taux effectif d'impôt en tenant compte de l'impôt différé résultat**

Les formules utilisées pour les calculs sont présentées à côté des graphes :

**Tableau N°9 : taux théorique et taux effectif d'impôt (IE+ID)**

Année	Taux théorique	Taux effectif
2009	19%	19,11%
2010	19%	18,59
2011	19%	18,91%
2012	19%	17,38%

**Graphes N°7: Evolution comparée des taux effectifs (IE+ID) et théoriques de 2009<sup>17</sup> à 2012**



**TTI** : taux théorique d'impôt est constant et égale à 19%.  
**TEI** : Taux effectif d'impôt  
**ROAI** : résultat ordinaire avant impôt  

$$TEI_i = \frac{CI_i}{ROAI_i}$$

- Calcul du taux effectif d'impôt sans tenir compte de l'impôt différé

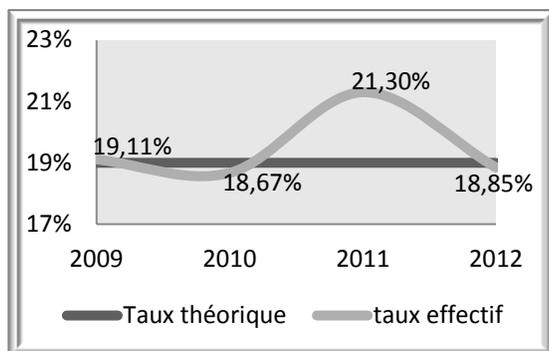
**Tableau N°10 : taux théorique et taux effectif d'impôt (IE)**

Année	Taux théorique	Taux effectif
2009	19%	19,11%
2010	19%	18,67
2011	19%	21,3%
2012	19%	18,85%

**Graphes N°8 : Evolution comparée des taux effectifs (IE) et théoriques de 2009 à 2012**

**TTI** : taux théorique d'impôt est constant et égale à 19%.  
**TEI** : Taux effectif d'impôt  
**ROAI** : résultat ordinaire avant impôt  

$$TEI_i = \frac{IE_i}{ROAI_i}$$



Si l'on ne retient pas l'impôt différé, alors le rapport impôt exigible / résultat peut donner la fausse impression que l'entreprise est trop imposée. En effet, en

<sup>17</sup>En 2009 le solde de l'impôt différé résultat est nul, les impôts différés générés par le changement de méthodes comptables ont été imputés aux capitaux propres.

2011 le rapport impôt exigible / résultat est de 21,3%, ce taux effectif sans tenir compte de l'impôt différé est supérieur à 19%. Mais réellement, pour la même année, ce taux est de 18,91% si l'on considère l'impôt différé. En fait, ceci est dû essentiellement au fait que pour chacun des exercices de la période étudiée (de 2009 au 2012) la variation des impôts différés est positive (impôt différé actif > impôt différé passif). Par contre, lorsque la variation des impôts différés de l'exercice est négative (impôt différé actif < impôt différé passif) le taux effectif d'impôt sera supérieur au taux théorique d'impôt.

### **CONCLUSION**

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

Les impôts différés sont rendus obligatoires par les normes internationales car ils permettent de respecter l'obligation d'image fidèle puisqu'ils satisfont au principe de rattachement des charges et des produits à l'exercice concerné tout en respectant le principe de prudence contrairement à la méthode de l'impôt exigible.

En Algérie, la seule méthode de l'impôt exigible qui était pratiquée avant la mise en place du SCF ne satisfaisait pas pleinement au principe de rattachement des charges et des produits. La comptabilisation des impôts différés remplirait efficacement le rôle économique devant être assigné aux comptes sociaux. Rappelons-le :

- Il existe souvent d'importantes distorsions entre le résultat fiscal et le résultat comptable, des déficits reportables et des crédits d'impôts qui justifieraient la prise en compte de leur effet fiscal dans les comptes sociaux des sociétés ;
- Le principe de prudence, le principe de spécialisation des exercices et la notion d'image fidèle entraînent la nécessité de comptabiliser les impôts différés ;
- La plupart des pays développés ont adopté la méthode de l'impôt différé et que les normes internationales prévoient l'obligation de leur prise en compte dans les comptes sociaux.

En Algérie, la reconnaissance, dans les comptes sociaux, des impôts différés est introduite avec la mise en place du SCF en 2010. Ce nouveau référentiel, rappelons-le a été élaboré pour répondre aux nouvelles exigences de l'ouverture des marchés.

### **Références bibliographiques**

- Arrêté du 26 juillet 2008 fixant : **Les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes**. J.O. N°19, Mars 2009.
- AZOUANI.N, SAIHI. Y, « **Comptabilité et fiscalité des groupes : Traitement des impôts différés dans les groupes algériens** », Revue Réformes économiques et intégration en économie mondiale, ESC, N° 13/2012.
- BACHY Bruno, ‘ ‘ **Boite à outils de la comptabilité**’ ’, Editions Dunod, Paris, 2012.
- BARBE Odile, DIDELOT Laurent, « **Maitriser les IFRS** », Editions Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2012.
- BOUSSAID.R., et autres, « **Séminaire sur les impôts différés** », dossier pédagogique, Institut supérieur de gestion et de planification, Alger, septembre 2012.
- BRUN Stéphane, « **IAS/IFRS : Les normes de l'information financière** », Collections City & York, Paris, 2006
- CARLIER .V et autres, « **IAS 12 : Impôt sur le résultat** », Bulletin de l'institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés, PACIOLI, N° 135, janvier 2003.
- Code des impôts directs et taxes assimilées, 2012.
- CODE IFRS, « **Normes et interprétations** », Editions Groupe Revue Fiduciaire, 7ème Ed., Paris, 2012.
- DAMMAK S., « **Impact de la fiscalité sur les décisions et modalité de financement des investissements ainsi que sur la valeur de la firme** », Thèse de doctorat sous la direction du professeur J.SPINDLER, Faculté de sciences économiques et de gestion, Sfax, Tunisie, 2006.
- DARTE Dominique, NOËL Yves, « **Maîtriser l'I.Soc**», Editions EdiPro, CCI s.a, Liège, Belgique, 2011.
- Décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi 07-11.
- DELESALLE Eric, « **L'impôt différé : des pratiques comptables à améliorer...** », Publié à l'occasion du 22ème congrès de l'AFC, France, 2001.
- DELESALLE Eric, « **La qualification de 25 cas courants d'impôt différé** », RFC, N°328, Décembre 2000.
- DUTHEIL Edouard, « **Taux d'impôt effectif/Taux d'impôt théorique** », Mémoire de Master sous la direction de M. Pascal QUIRY, HEC Paris, 2009.
- HAMMADOU.I, TESSA. A, ‘ ‘**Fiscalité de l'entreprise**’ ’, Editions Pages Bleues, 2011.
- <http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/SME+Workshops.htm>.
- <http://www.pwc-2011-12-20-assessment-of-deferred-tax-assets-fr.com>.
- IHADADEN .A, « **IAS 12** », Séminaire comptabilité financière approfondie, Ecole supérieure de commerce, Avril, 2013.
- KADDOURI.A. MIMECHE. A, « **Cours de comptabilité financière selon les normes IAS.IFRS et le SCF 2007** », Editions ENAG, Alger, 2009.

- KASIPILI .J, MAHENTHIRAN .S, « **Deferred taxes, earnings management, and corporate governance** », Journal of Contemporary Accounting & Economics, 2013.
- KILIG Levent, « **Compta Finance : Comprendre, construire et faire parler les comptes** », Editions d'Organisation, Paris, 2008.
- KPMG Algérie, « **Guide investir en Algérie** », Edition 2013.
- Loi 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier (SCF).
- Loi de finances 2014, JO. N° 68, Décembre 2013.
- MARTY.L, GARD. S, « **Lire et comprendre les rapports annuels** », KPMG SUISSE, 6ème édition.
- MOREL Gervais, « **Les documents de synthèse de l'entreprise : Aide à la lecture de la liasse fiscale** », Revue Banque Edition, Paris, 2005.
- MORGANT .T, VOGT .P, « **IAS 12 : Impôt sur le résultat** », Landwell& Associés, PWC, France, Juin 2008.
- MORGENSTERN Patrick, « **Les impôts différés** », Editions Groupe Revue Fiduciaire, Première édition, Paris 2011.
- OBERT Robert, « **Le petit IFRS** », Editions Dunod, Paris, 2008.
- OUKHELLOU.M.A, « **Problématique et démarche de révision des impôts différés** », Mémoire d'expertise comptable sous la direction de l'expert M.F. BRITEL, Institut Supérieur de Commerce et d'Administration, Maroc, 2006.
- PEPER Xavier, « **Les goodwills et les passifs d'impôt différé** », Option Finance N°1214, Mars 2013.
- PINTURIER .L, LEIONETTE-ROSSON.C., « **Précis de comptabilité anglo-saxonne** », Editions LexisNexis, 3ème Edition, Paris, 2012.
- RAFFOURNIER Bernard, « **Les normes comptable internationales (IFRS)** », Ed ECONOMICA, Paris, 2010.
- SAIHI.Y, « **Les comptes consolidés des impôts différés selon les normes IAS/IFRS en Algérie** », Mémoire de Magistère sous la direction du docteur N.AZOUANI, Ecole supérieure de commerce, Alger, 2011.
- SARRAB Larbi, « **Le système comptable financier : contraignant, inutile et préjudiciable** », El WATAN Economique, Article paru le 24. 03. 2014.
- SRAOUI .M, « **Réformes comptables et conséquences d'implémentation du système comptable financier** », Mémoire de magistère sous la direction du professeur N.D.ADDOUN, Ecole supérieure de commerce, Alger, 2010.
- TORT Eric, « **Les impôts différés en règles françaises et internationales : Essai de synthèse** », RFC, N° 460, Décembre 2012.
- TORT Eric, ESCAFFRE Lionel, « **Améliorer l'information financière en IFRS** », Editions Dunod, Première édition, Paris, 2013.
- UNICOM Formation, « **Présentation de l'impôt sur le résultat : Impôt exigible et impôt différé selon le référentiel IFRS et SCF** », Alger, juin 2011.
- VALLAS H, « **La situation fiscale latente** », RFC, N° 14.
- WC, « **IFRS 2012** », Mémento Expert, Editions Francis Lefebvre, Paris, 2012.

---

-WILLARD Kristen, AMIR Eli, KIRSCHENHEITER Michael, «**The Valuation of Deferred Taxes**», Contemporary Accounting Research (1997).

-WOLFGANG Dick, MISSIONIER-PIERA Franck, « **Comptabilité financière en IFRS** », Editions Pearson, 2008.

-ZITOUNI Faouzi, « **les impôts différés entre la théorie comptable et la pratique fiscale** »'', El WATAN Economique, article paru le 17.02.2014.