



Université A. Mira de Bejaia

**Faculté des sciences économiques, commerciales et des sciences de
gestion**

Département des sciences de gestion

Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention d'un diplôme de Master en sciences de gestion

Option : Comptabilité, Audit (CA)

Thème:

Le passage du résultat comptable au résultat fiscal :

Cas de la SARL RAMDY

Réalisé par :

GHERSA Adada

OUADFEL Latifa

Encadré par :

M^r. TAKABAÏT. D

Année Universitaire 2017 /2018

Remerciement

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.

Au terme de notre travail, on tient a tout d'abord à dire à écrire EL HAMDELAH et donc nous remercions DIEU le tout puissant de nous avoir donné le courage et la patience pour réaliser ce modeste travail.

Nos tenons out particulièrement a adresser nos remerciement d'abord à notre promoteur TAKABAIT, nous voudrions également lui témoigner notre gratitude pour l'orientation, la confiance, la patience et son soutien qui a été précieux fin de mener notre travail à bon part.

Nos sincères considérations et remerciement sont également exprimer 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 a tout l'ensemble de la SARL RAMDY pour leurs sympathies et leurs aident considérable, plus particulièrement au directeur du service comptable MR ABDARAHMAN.

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

Latifa & Adada

A cœur vaillant rien d'impossible

A conscience tranquille tout est accessible

Quand il y a la soif d'apprendre

Tout vient à point à qui sait attendre

Quand il y a le souci de réaliser un dessein

Tout devient facile pour arriver à nos fins

Malgré les obstacles qui s'opposent

En dépit des difficultés qui s'interposent

Les études sont avant tout

Notre unique et seul atout

Ils représentent la lumière de notre existence

L'étoile brillante de notre réjouissance

Comme un vol de gerfauts hors du charnier natal

Nous partons ivres d'un rêve héroïque et brutal

Espérant des lendemains épiques

Un avenir glorieux et magique

Souhaitant que le fruit de nos efforts fournis Jour et nuit

nous mènera vers le bonheur fleuri

Aujourd'hui, ici rassemblés auprès des jurys,

Nous prions dieu que cette soutenance

Fera signe de persévérance Et que nous serions enchantés

Par notre travail honoré

A L

Je dédie ce mémoire à ...?

Dédicaces

*À l'homme de ma vie, mon exemple éternel,
mon soutien morale et source de joie et de bonheur,
celui qui s'est toujours sacrifier pour me voir réussir
que dieu te protège et te garde en bonne santé,
à toi mon père.*

*À la lumière de ma joie, la source de mes efforts,
la flamme de mon cœur, ma vie et mon bonheur,*

Maman que j'adore

*À ceux que j'aime beaucoup et qui m'ont
soutenue tout au long de ce travail*

*À mes chères sœurs
Sonia et kamilai*

*À mon cher frère
Sofiane*

À ma binôme Adada

*À mes amies
Linda, Nabila, Lydia, Kenza, Donia, Soraya et Melina*

*À nos collègues et profs de master 2 FC/CCA
Et à tous les personnes qui ont contribué de près ou de loin
pour ce travail soit réalisé.*

Latifa

Dédicaces

*À l'homme de ma vie, mon exemple éternel,
mon soutien morale et source de joie et de bonheur,
celui qui s'est toujours sacrifier pour me voir réussir
que dieu te protège et te garde en bonne santé,
à toi mon père.*

*À la lumière de ma joie, la source de mes efforts,
la flamme de mon cœur, ma vie et mon bonheur,
Maman que j'adore.*

*À ceux que j'aime beaucoup et qui m'ont
Soutenu tout au long de ce travail*

*À mes chers frères
Hanafi et Zidane*

À ma binôme Latifa

*À mes amies
Sara, Nedjma, Djamila, Didouche, Djidji, Samira et Ouissam*

*À nos collègues et profs de master 2 FC/CCA
Et à tous les personnes qui ont contribué de près ou de loin
pour ce travail soit réalisé.*

Adada

Liste des abréviations

IBS : Impôts sur les Bénéfices des Sociétés.

SL : Solde de Liquidation.

CA : Chiffre d'Affaire.

TAP : Taxe sur l'Activité Professionnelle.

TVA : Taxe sur la Valeur Ajoutée.

IRG : Impôts sur le Revenu Global.

RC : Résultat Comptable.

RF : Résultat Fiscal.

CDR : Compte De Résultat.

CID : Code des Impôts Directs.

AGO : Assemblée Générale Ordinaire.

SARL : Société A Responsabilité Limitée.

BIC : Bénéfice Industriel et Commercial.

SCF : Système Comptable Financier.

CPF : Code des Procédures Fiscales.

IAS : International Accounting Standard (la Norme Comptable Internationale).

PCG : Plan Comptable Général.

N°	Titre du tableau	N° de page
N°01	Les déclarations mensuelles de l'exercice 2016	51
N°02	les déclarations mensuelles de la SARL RAMDY	52
N°03	Respect de l'obligation de déclarations des employés (G29)	52
N°04	Respect de l'obligation de déclaration de l'état clients	53
N°05	Etat récapitulatif de la gestion de la TVA au sein de la SARL Ramdy	54
N°06	la gestion de la TAP au sein de la SARL Ramdy	55
N°07	Traitements des différents produits et charges de l'entreprise	56
N°08	Tableau de détermination du résultat fiscal	61

Sommaire

Introduction générale 01

Chapitre I : Autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptable et les règles fiscales 03

Section 1 : Autonomie et dépendance entre les règles comptables et les règles fiscales 03

Section 2 : Les points de divergences entre les règles fiscales et les règles comptable 16

Chapitre II : La détermination comptable du résultat de l'exercice 28

Section 01 : Les différentes notions et approches de calcul du résultat 28

Section 02 : Les travaux et les régularisations de fin d'exercice 32

Section 03 : La gestion d'affectation du résultat comptable 37

Chapitre III : La détermination du résultat comptable et fiscal de la SARL Ramdy 43

Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil SARL Ramdy 43

Section 2 : présentation de la situation fiscal da la SARL Ramdy 51

Section 3 : Détermination du résultat comptable et fiscal de la SARL Ramdy 56

Conclusion générale 64

Introduction Générale

La fiscalité constitue aujourd'hui une composante essentielle de la vie économique des entreprises, plus que jamais, à la manipuler au quotidien. Ainsi, et en examinant l'évolution de la fiscalité en Algérie, il est constaté que celle-ci a connu un développement important induit principalement par réforme fiscale de 1992 ainsi que par les impératifs de développement économique qui connaissent, de plus en plus, des mutations profondes et imposent régulièrement des changements et des adaptations de cette discipline.

Compte tenu de ce nouveau contexte, la fiscalité dans sa nouvelle structure, se traduit par une certaine pression sur les opérations économique et se caractérise par sa permanence et son omniprésence de tel sort que chaque opération effectuée au niveau de l'entreprise croise l'impôt.

La fiscalité est l'ensemble des pratiques relatives à la perception des impôts et autres prélèvements obligatoires, qui permettent de financer les besoins des Etats et des collectivités et pour lui permettre de se procurer les recettes nécessaire à leurs besoins.

Pour la fiscalité, le résultat comptable constitue le point de départ pour la détermination du résultat fiscal. En effet, les deux disciplines ont toujours entretenu des liens étroits, cela se manifeste par le rapprochement du droit fiscal et les règles comptable car la comptabilité et la fiscalité s'accordent parfois sur les définitions à donner à certains concepts et sur le respect de certaines normes.

Il existe des différences entre la comptabilité et la fiscalité qui sont « technique » et leur justification ne réside dans aucune politique fiscale ou économique, mais se sont les conséquences d'une prise en compte de la réalité.

La comptabilité et la fiscalité servent à lutter contre la fraude fiscale. Pour l'entreprise il ne suffit pas d'inscrire dans sa comptabilité certains frais pour les déduire du bénéfice imposable, mais faut-il que cette dépense apporte un intérêt à l'entreprise. Si le cas contraire le droit fiscal refuse la totalité ou une partie de la dépense.

Ainsi le résultat comptable est en principe la base du résultat fiscal, et la loi fiscale oblige la correction du résultat comptable sous les formes opposées de réintégrations ou déductions pour ressortir le résultat comptable imposable. Donc c'est la fiscalité qui apprécie la régularité des écritures comptable.

La fiscalité ou le droit fiscal permet à la puissance publique d'appréhender une partie de la richesse ou de l'enrichissement des contribuables (le but de la fiscalité est de taxer l'enrichissement des entreprises) afin de prélever une partie pour financier la dépense publique.

La comptabilité est la base technique qui constate et enregistre dans un langage quantitatif homogène les signes qui traduisent une activité afin d'en conserver la mémoire.

Le résultat fiscal est déterminé à partir du résultat comptable rectifié, c'est-à-dire après certaines rectifications et retraitements, c'est pourquoi la question suivante reste légitime :

" Quelle est la démarche à suivre pour passer du résultat comptable au résultat fiscal ?"

Ainsi, la résolution de cette problématique commence par réponse aux questions suivantes :

- Quelles sont les étapes à suivre pour déterminer un résultat comptable ?
- Quelles sont les retraitements à effectuer afin d'aboutir à un résultat fiscal ?
- 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 de l'entreprise RAMDY. Et pour cerner la problématique de notre thème, il est important d'énoncer les hypothèses suivantes :

- La détermination du résultat comptable nécessite l'application d'un certain nombre de principes et des règles comptables.
- 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.
- 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 a permis de comprendre les différents concepts liés à la comptabilité et la fiscalité à travers la consultation des ouvrages, articles scientifiques et site de la direction générale des impôts. L'enquête de terrain nous a permis de traiter un cas au sein de l'entreprise RAMDY.

Pour répondre à la problématique posée nous avons essayé de structurer notre travail autour de trois chapitres :

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

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

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

Depuis leurs naissances respectives, la fiscalité et la comptabilité entretenaient de relations étroites. A partir de ça on peut dire qu'il existe entre elles une relation qui n'est pas aussi simple qu'on puisse imaginer, mais il s'agit d'une relation beaucoup plus complexe en raison des objectifs parfois contradictoire qui sont assignés aux deux disciplines.

La comptabilité en tant que instrument de preuve et outil de gestion et d'information des tiers, quant à la fiscalité elle a pour objet de déterminer l'assiette et la base de l'impôt.

À partir de la différence entre les deux disciplines, la comptabilité et la fiscalité sont autonomes dans plusieurs domaines communs. Le constat actuel se manifeste par l'existence de nombreuses divergences entre les règles comptables et les règles fiscales.

A fin de mettre en évidence ce que on a constaté, nous aborderons dans ce premier chapitre dans la première section l'autonomie et la dépendance entre les règles comptables les règles fiscales, et pour la deuxième section les points de divergences entre les règles fiscales et les règles comptables.

Section 1 : Autonomie et dépendance entre les règles comptables et les règles fiscales

S'agissant de deux disciplines s'intéressant à la même matière, nous pouvons dire que la fiscalité dépend très étroitement de la comptabilité et s'appuie largement sur ses principes.

La relation entre ces deux disciplines se caractérise par une dépendance mais aussi par une autonomie qui ne pourrait être que relative. Toutefois, il est vrai que les règles fiscales règnent sur les règles comptables. Ces dernières sont à la fois un outil indispensable à la fiscalité et un instrument du droit fiscal.

1- La portée fiscale des principes comptables

La comptabilité et ses principes sont pour la fiscalité un instrument utile à la détermination du résultat imposable. Cette gestion fiscale de la comptabilité est basée sur des principes et des théories que nous envisageons de traiter.

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

1-1- La méthode de la comptabilité d'engagement

Au préalable, il y a lieu de distinguer la fiscalité des ménages dans laquelle le revenu imposable se détermine à partir des résultats d'une comptabilité de caisse, et la fiscalité des entreprises dans lesquelles le bénéfice imposable se détermine à partir des résultats d'une comptabilité d'engagement¹.

La fiscalité a pris part à ce principe de comptabilité d'engagement, puisqu'elle prend en compte les créances dès qu'elles sont acquises et les dettes, dès qu'elles sont nées, d'où le nom courant de la théorie des créances acquises². C'est, en effet, en fonction de cette théorie que l'on déterminera à quel moment un bénéfice peut être considéré comme réalisé et peut donc être distribué, après avoir été soumis à l'impôt. Si ces règles ne sont pas respectées, l'entreprise encourt des sanctions en raison de la distribution de dividendes fictifs et de présentation de faux bilan, c'est-à-dire l'importance pratique de la notion des créances acquises.

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

1-2- Le Principe de la liberté d'affectation comptable

Le calcul des résultats dépendra de la composition du patrimoine, tant actif que passif de l'entreprise, tel qu'il est matérialisé dans la confection du bilan puisque aux termes de l'article 140-2 du code des impôts directs, le résultat résulte de la comparaison de deux bilans successifs qui donne la mesure du bénéfice imposable.

Il est dès lors essentiel de bien distinguer ce qui revient au patrimoine privé de ce qui dépend du patrimoine professionnel. A cet égard, la loi fiscale a choisi le principe de la liberté

¹ Cozian. M, « Les grands principes de la fiscalité des entreprises », Litec, Paris, 2^{ème} Edition, 1986, p 90.

² Serlooten. P, « Droit fiscal des affaires », Dalloz, Paris, 2^{ème} Edition, 2001, p 65.

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

d'affectation comptable. En effet, le contribuable est libre d'affecter un bien nécessaire à l'exercice de la profession soit à son patrimoine privé, soit à son patrimoine professionnel³.

Cependant, il faut remarquer que le domaine de ce principe est limité à la fois tant aux personnes qu'aux biens. En effet, seuls peuvent se prévaloir pleinement de ce principe; les commerçants exerçant leur activité dans le cadre d'une entreprise individuelle et relevant d'un régime d'évaluation réelle des bénéfices. Donc, sont exclus du domaine d'application de ce principe les personnes morales puisqu'elles ne peuvent figurer dans leurs bilans que les éléments qui font partie de leur patrimoine professionnel.

En ce qui concerne les biens, la loi fiscale exige que les biens qui sont obligatoirement affectés à l'entreprise en raison de leur lien particulièrement étroit avec elle; Soient rattachés au patrimoine professionnel. Il s'agit du cas du fonds de commerce qui est la traduction juridique de l'entreprise ainsi que le stock qui est le matériau nécessaire de son activité lesquels ne peuvent être rationnellement séparés de l'entreprise⁴. Si les éléments de l'actif "essentiels" à l'entreprise font obligatoirement partie du patrimoine professionnel, il en est de même pour les dettes liées à l'exploitation⁵.

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

1-3- Le principe de l'indépendance des exercices comptables

Il est important dans la pratique de déterminer avec exactitude la période d'imposition des bénéfices. Celle ci dépend de la notion de l'indépendance des exercices ; Notion interdépendante on le vérifiera en exposant les deux principes qui dominent la matière :

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

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

⁴ Idem, p 68.

⁵ Ibid, p 68.

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

- **Le Principe de l'imposition par exercice**

Les entreprises ont, sur le plan fiscal, pleine liberté pour le choix de l'exercice. En effet, la loi fiscale n'a exigé aucune date de clôture de l'exercice⁶, mais elle est limitée quant à sa durée qui est en principe de douze mois. Cependant, on rencontre parfois des exercices d'une durée inférieure ou d'une durée supérieure à un an.

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

- **Le principe de l'indépendance des exercices**

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

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

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

a- La rigueur des règles de rattachement des produits et des charges

Il convient d'imputer à un exercice donné les produits et les charges qui lui sont propres afin de dégager le résultat qu'y trouve son origine⁷. Aussi, il est relativement fréquent que les vérificateurs se fondent sur le principe de l'indépendance des exercices pour rejeter des charges qui ne sont pas imputables à un exercice ou y inclure au contraire des produits qui s'y rattachent⁸.

⁶ CF. Article 140 du CID.

⁷ Cozian. M, « Les grands principes de la fiscalité des entreprises », Litec, Paris, 2^{ème} Edition, 1986, p 146.

⁸ Idem p 146.

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

b- L'inefficacité des événements postérieurs à l'exercice considéré

Le principe de la spécialisation des exercices est appliqué avec une grande rigueur en ce sens que seuls les événements existants ou connus à la date de clôture de l'exercice peuvent être retenus pour le calcul des résultats imposables.

c- non prise en compte de l'incidence de la rétroactivité

En vertu des dispositions de l'article 9 du code des impôts directs, "L'impôt est dû à raison des revenus ou bénéfices que le contribuable réalise ou dont il dispose au cours de chaque année".

Ainsi, lorsqu'une entreprise a obtenu un bénéfice lors d'un exercice donné, elle est imposée sur ce bénéfice à l'occasion de l'imposition des résultats de cet exercice. Si l'année suivante, un événement vient faire disparaître ce bénéfice⁹, il ne peut être question de revenir sur l'imposition qui a été établie car elle était parfaitement fondée au moment de son établissement. En effet, la règle de l'annualité de l'impôt ainsi que la règle de l'indépendance des exercices comptables, interdisent que l'on remette en cause une imposition à raison d'événements qui se sont produits ultérieurement¹⁰.

• la distinction des erreurs comptables et des décisions de gestion

Une fois arrêtée, la comptabilité ne peut, normalement, être modifiée selon le principe de l'intangibilité des écritures comptables.

Toutefois, il arrive qu'une comptabilité contienne des erreurs, lesquelles doivent être réparées. Mais, si la solution retenue par le contribuable résulte d'un choix délibéré, il ne peut revenir sur ce choix; on parle alors de décision de gestion opposable tant au contribuable qu'à l'égard de l'administration sauf cas de transgression d'une disposition légale.

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

⁹ A titre d'exemple : annulation rétroactive d'un contrat.

¹⁰ Serlouten. P, « Droit fiscal des affaires », Dalloz, Paris, 2^{ème} Edition, 2001, p 75.

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

a- Les erreurs comptables

L'erreur comptable est constituée par une inexactitude ou une omission provenant d'une appréciation objective de faits matériels qu'on appelle erreur de fait¹¹ ou l'interprétation erronée de textes fiscaux et qui constitue alors une erreur de droit commise par un contribuable de bonne foi¹². Cependant, l'appréciation de sa conduite influera sur l'application des pénalités, l'administration fiscale ne retiendra les erreurs éventuelles qu'en fonction de la psychologie du contribuable qui peut être trompé ou trompeur¹³.

Dans le premier cas, il est victime d'une erreur involontaire dont on lui accordera réparation. Dans le second cas, il est coupable d'une tromperie volontaire dans il ne saurait tirer bénéfice.

- L'erreur comptable involontaire

L'erreur est humaine et le contribuable peut se tromper, dans ce cas, il peut demander que le résultat qu'il a déclaré initialement soit recalculé à la baisse.

Sur le plan fiscal, le contribuable doit déposer une réclamation en bonne et due forme pour que l'administration fiscale accepte la rectification des résultats de l'exercice antérieur, dans le respect des délais prévus légalement.

- L'erreur comptable délibérée

Si les erreurs comptables sont commises de mauvaise foi et que l'administration fiscale, dans le cadre de l'exercice de son pouvoir de redressement, arrive à les déceler, le contribuable est passible d'une amende pénale qui peut atteindre 20.000 DA et une sanction pénale d'emprisonnement allant jusqu'à cinq ans¹⁴. Lorsqu'il s'agit d'erreurs considérées comme des manœuvres frauduleuses, le contribuable ne saurait en revanche demander à l'avenir un allègement fiscal.

¹¹ L'Erreur de fait consiste en des inversions de chiffres, par exemple, ou bien en des doubles enregistrements.

¹² Collette. C, « Gestion fiscale des entreprises », Ellipses, Paris, 1998, p 27.

¹³ Cozian. M, « Précis de la fiscalité des entreprises », Litec, Paris, 21ème Edition 2001, p 139.

¹⁴ CF.Article 303-1 du CID.

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

b- Les décisions de gestion

Les décisions de gestion supposent un choix entre plusieurs voies légalement correctes¹⁵. La décision de gestion comporte un élément subjectif d'appréciation, puisqu'elle implique un choix entraînant des conséquences fiscales différentes¹⁶.

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

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

La décision de gestion est dite régulière lorsque le choix entre plusieurs solutions fiscales existe réellement. Le choix, une fois exercé, est opposable tant à l'administration fiscale qui ne peut le remettre en cause en vertu du principe de non-immixtion dans la gestion, sauf pour non-respect de la loi fiscale, qu'au contribuable qui ne peut le modifier.

La décision de gestion est dite irrégulière lorsque la solution adoptée par l'entreprise n'est pas conforme aux textes fiscaux¹⁷. Cette dernière est opposable au contribuable mais non à l'administration fiscale qui conserve le droit de procéder à des rectifications.

2- La comptabilité au service de la fiscalité

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

2-1- La comptabilité instrument du droit fiscal

Le fait que les règles fiscales règnent sur les règles comptables ne signifie pas que les deux disciplines n'entretiennent aucun rapport. En effet, la comptabilité reflète les données économiques et retrace la situation financière de l'entreprise par le biais des documents comptables¹⁸.

¹⁵ Cozian. M, « Les grands principes de la fiscalité des entreprises », Litec, Paris, 2^{ème} Edition, 1986, p 159.

¹⁶ Collette. C, « Gestion fiscale des entreprises », Ellipses, Paris, 1998, p 27.

¹⁷ Par exemple la comptabilisation de charges fiscalement non déductibles.

¹⁸ Caspar. B et Enselme. G, « Comptabilité approfondie et révision », Litec, paris, 3^{ème} Edition, 2000, p 103.

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

Ainsi, les sociétés soumises à l'impôt sur les bénéfices des sociétés "IBS"¹⁹. Quelque soient leur forme et leur objet et les personnes physiques, soumises à l'impôt sur le revenu global au titre des bénéfices professionnels "IRG/BP"²⁰. Sont dans l'obligation de tenir une comptabilité²¹ conformément aux lois et règlements en vigueur.

2-2- La comptabilité outil de vérification fiscale

La comptabilité constitue aussi un moyen de preuve de l'exactitude de l'évaluation de l'assiette imposable. Ainsi, les agents de l'administration fiscale peuvent contrôler ou vérifier les déclarations des contribuables au moyen de tout document officiel. A ce titre, ils sont autorisés à demander par écrit²² la présentation des documents comptables y afférents pour s'assurer de la sincérité des déclarations souscrites.

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

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

2-2-1- Le droit de contrôle

Le droit de contrôle²³ est la faculté donnée par la loi aux agents de l'administration fiscale à l'effet d'examiner les documents comptables de toute personne ayant la qualité de sujet fiscal. Ce droit permet de s'assurer de la sincérité des déclarations fiscales en les confrontant avec des éléments extérieurs rassemblés par les vérificateurs.

¹⁹ CF. Article 136 du CID.

²⁰ CF. Article 17 du CID.

²¹ CF. Article 152 du CID.

²² CF. Article 19 du CPF.

²³ Casimir. J.p, « Contrôle fiscal », Groupe revue fiduciaire, Paris, 2000, p 25.

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

2-2-2- Le droit d'enquête

Le droit d'enquête est une procédure d'investigation administrative qui permet aux agents de l'administration d'intervenir de manière inopinée, dans les entreprises assujetties à la TVA²⁴.

La portée de ce droit est limitée au contrôle fiscal de l'entreprise au regard de ses obligations en matière de TVA plus particulièrement en matière de facturation.

2-2-3- Le droit de visite

Il s'agit de la faculté reconnue par la loi aux agents de l'administration fiscale d'effectuer des perquisitions au niveau de tous les locaux appartenant ou exploitées par le commerçant à l'effet de constater les manquements graves à la législation fiscale et commerciale.

Ces interventions, compte tenu de leur caractère exorbitant ne peuvent intervenir qu'après autorisation du juge au vu d'un rapport présenté à cet effet, l'institution judiciaire suit le déroulement de cette opération qui peut ordonner son arrêt sans procédure particulière. Le juge dispose d'un pouvoir discrétionnaire en la matière.

2-2-4- Le droit de reprise

Le droit de reprise est généralement défini comme étant le droit exercé par l'administration fiscale, dans le cadre des procédures de contrôle fiscal, à l'effet de redresser les erreurs ou les fraudes commises par le contribuable²⁵. Pendant un délai déterminé qui est de quatre (04) ans²⁶ sauf cas de manœuvres frauduleuses.

2-2-5- Le droit de communication

Le droit de communication est le droit reconnu à l'administration fiscale de prendre connaissance et, au besoin, copie de documents détenus par des tiers²⁷.

" Entreprises privées, administrations et établissements ".

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

²⁴ CF. Article 33 du CPF.

²⁵ Lambert. T, « contrôle fiscal », Puf, Paris, 1991, p 62.

²⁶ CF. Article 39 du CPF.

²⁷ Torrel. R, « Contrôle fiscale », Maxima, Paris, 1995, p 24.

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

contrôle de tout impôt²⁸ à la charge du contribuable, non pas à l'endroit de qui ce droit est exercé, mais plutôt à l'égard des tiers.

Pour effectuer sa mission, l'administration fiscale met en œuvre deux types de contrôle ; le contrôle dit " en cabinet " des déclarations souscrites qui peut avoir la forme d'un contrôle formel ou sur pièces²⁹, et un contrôle au niveau de l'entreprise "sur place" de la comptabilité à travers l'examen approfondi des documents comptables sans exclure le recours à des données matérielles extra-comptable. Ce contrôle peut avoir la forme d'une vérification de comptabilité³⁰ ou bien la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble "VASFE"³¹.

Les vérificateurs pourraient être dans certains cas amenés à rejeter la comptabilité³² lorsque le contribuable vérifié n'a pas respecté ses obligations comptables et fiscales ont procédé à la reconstitution des éléments d'imposition sur une base extra comptable qui retient des données forfaitaires et des indices théoriques.

3- La prédominance des règles fiscales sur les règles comptables

Certains auteurs soutiennent qu'en vertu du caractère exorbitant du droit fiscal, toute contradiction avec les autres branches de droit, doit être tranchée en sa faveur. A cet égard, il est permis de constater que les règles fiscales règnent sur les règles comptables, cette prévalence de la règle fiscale trouve sa raison d'être dans Les spécificités du droit fiscal d'une part, mais aussi dans le réalisme du droit fiscal d'autre part.

3-1- Les spécifiés du droit fiscal

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

²⁸ CF. Article 45 du CPF.

²⁹ CF. Article 18 du CPF.

³⁰ CF. Article 20 du CPF.

³¹ CF. Article 21 du CPF.

³² CF. Article 43 du CPF.

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

- **Les exigences juridiques**

Le droit fiscal est un droit spécial et exorbitant du droit commun, c'est un droit exceptionnel par rapport aux autres branches juridiques. Dès lors, toute contradiction entre une règle fiscale et une règle comptable doit être tranchée en faveur de la première. De même, le caractère exceptionnel est justifié par sa corrélation étroite avec les finances de l'Etat³³.

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

- **Les exigences politiques**

La prépondérance des règles fiscales sur les règles comptables est aussi une exigence politique pour assurer à l'Etat l'application de principe de l'égalité de tous devant l'impôt³⁴.

En effet, la liberté qu'offrent les règles comptables aux entreprises risque fort de conduire à des situations absurdes, aussi bien au niveau de manque de recettes fiscales qu'au niveau de l'équité et de la légalité car, le contribuable est par nature tenté de concevoir sa comptabilité de façon à réduire au maximum sa contribution fiscale.

Or, si les contribuables ne payent pas les sommes escomptées, l'Etat risque de ne pas pouvoir être en mesure de financer et réaliser sa politique entre autre sociale qui est le véritable garant de la stabilité politique³⁵.

La juste et équitable contribution est une exigence juridico-politique mais aussi une exigence économique.

³³ Bacouche. N, « Droit fiscal et droit comptable: L'inévitable Harmonisation », Revue IFID, N° 24, Décembre 1999, p 12.

³⁴ CF. Article 64 de la Constitution de 1996.

³⁵ Bacouche. N, « Droit fiscal et droit comptable: L'inévitable Harmonisation », Revue IFID, N° 24, Décembre 1999, p 13.

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

- **Les exigences économiques**

L'outil fiscal a intégré l'analyse économique comme un instrument essentiel de toute action économique globale ou sélective³⁶. A ce titre, outre son rôle de pourvoyeur des recettes fiscales pour le trésor, la fiscalité est utilisée par le pouvoir politique comme un outil d'orientation de la politique de développement économique et ce par le biais des multiples avantages fiscaux prévus par les différentes qui régissent la matière fiscale en Algérie, Mais si l'on applique les règles de la comptabilité comme base d'imposition avec tous ce qu'elle comporte comme marge de liberté de manœuvre aux gestionnaires, elle peut devenir une source d'inégalité et de concurrence déloyale.

D'un autre côté, l'adoption des règles comptables pures et simples comme base de l'impôt entraîne la renonciation par l'Etat à sa politique d'avantages fiscaux. Or, cette dernière est encore un instrument de régulation de politique économique difficilement remplaçable³⁷.

3-2- Le réalisme du droit fiscal

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

3-2-1- Le réalisme du droit fiscal et le manque à gagner imposable

La religion réprime la pratique des prêts avec intérêts, alors que la morale fiscale tend plutôt à sanctionner la pratique des prêts sans intérêts et n'hésite pas à imposer un contribuable sur le montant des intérêts qu'il n'a pas perçu, mais qu'il aurait dû percevoir³⁸.

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

Cette imposition trouve son fondement dans l'application de la théorie de l'acte anormal de gestion qui permet de reprocher à une entreprise de ne pas réclamer les intérêts et de

³⁶ Bissade. A, « Cours de droit fiscal », IEDF, Koléa, 2002, p 10.

³⁷ Bacouche. N, « Droit fiscal et droit comptable: L'inévitable Harmonisation », Revue IFID, N° 24, Décembre 1999, p 13.

³⁸ Mastouri. M.M., « Droit fiscal de l'entreprise l'imposition des revenus et des bénéfices », Clé, Tunis, 1^{ère} Edition, 2000, p 45.

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

l'imposer sur un tel manque à gagner. Le taux qui devrait être appliqué en Algérie pour calculer le manque à gagné est celui des avances de la banque d'Algérie majoré par une pénalité.

3-2-2- Le réalisme du droit fiscal et les actes fictifs

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

Les fiscalistes se plaisent à relever le caractère exorbitant de cette procédure dite de l'abus de droit qui permet à l'administration fiscale de déqualifier un acte apparent qui en déguise un autre. L'exemple le plus fréquemment cité est celui du contribuable qui déguise une donation sous l'apparence d'une vente ou inversement; qu'un contrat de gérance d'un fonds de commerce déguise la vente de ce dernier.

Lorsqu'elles sont prouvées, les dissimulations sont lourdement sanctionnées, il est dû une amande égale au droit réellement exigible après restitution à l'acte sa véritable nature.

Donc, le principe de réalisme³⁹ du droit fiscal permet à l'administration fiscale de frapper des états de fait en faisant abstraction des situations de droit.

³⁹ Sadoudi. A, « Cours de droit fiscal », IEDF, Koléa, 1999, p 15.

Section 2 : Les points de divergence entre les règles fiscales et les règles comptables

L'autonomie des deux disciplines : comptable et fiscale, se manifeste à travers l'existence de nombreuses divergences entre les règles comptables et les règles fiscales, ce qui conduit à la détermination du résultat fiscal. Ce résultat est déterminé à partir du résultat comptable et en fonction des différents ajustements opérés sur les produits et les charges.

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

1- Notion de différences permanentes et différences temporaires

En matière d'impôt sur les bénéfices des sociétés, le résultat qui sert à l'imposition fiscale est déterminé en application de règles qui ne sont pas systématiquement les mêmes utilisées pour la détermination du résultat comptable. Les divergences entre règles comptables et fiscales sont de deux types : permanentes ou temporaires.

1-1- Les différences permanentes

Les différences permanentes ou définitives correspondant aux différences entre le résultat fiscal et le résultat comptable d'une période, ayant pris naissance au cours de la période et ne se résorbent pas au cours de périodes ultérieures. De telles différences surviennent dès lors que certains éléments doivent être inclus dans le calcul d'un des résultats " Fiscal ou Comptable " alors qu'ils doivent être exclus du calcul de l'autre⁴⁰.

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

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

⁴⁰ Raffournier. B, « les normes comptables internationales (I.A.S) », Economica, Paris, 1996, p 138.

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

Parmi les différences permanentes, on peut citer :

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

1-2- Les différences temporaires

Les différences temporaires correspondent aux différences entre le résultat fiscal et le résultat comptable qui résultent de la prise en compte au cours des périodes différentes, dans le résultat fiscal d'une part, et dans le résultat comptable d'autre part, de certains éléments de produits et charges. Ces différences apparaissent au cours d'une période et se résorbent par la suite, au cours d'une ou plusieurs périodes ultérieures⁴¹.

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

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

Parmi les différences temporaires, on peut citer :

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

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

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

⁴¹ Raffournier. B, « les normes comptables internationales (I.A.S) », Economica, Paris, 1996, p 443.

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

2-1- Le Principe des Coûts Historiques

• Fondements du Principe

Le principe du coût historique fonde l'évaluation des biens sur leur valeur d'origine et non sur la valeur actuelle ou la valeur de remplacement. La valeur normale de la monnaie doit être respectée sans tenir compte des variations de son pouvoir d'achat. Il suppose donc que l'unité monétaire demeure stable et qu'il est possible d'additionner les unités monétaires de différentes époques⁴².

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

- Les biens acquis à titre onéreux sont comptabilisés à leur coût d'acquisition;
- Les biens créés par l'entreprise sont comptabilisés à leur coût de production;
- Les biens apportés par les tiers, c'est la valeur d'apport qui est retenue.

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

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

• Distorsions au principe des coûts historiques au regard du bilan

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

a- Distorsions portant sur les immobilisations

L'échelonnement dans le temps de l'acquisition par l'entreprise de ses investissements conduit donc à porter sous une même rubrique comptable des éléments entrés dans le patrimoine à des dates différentes et à des prix qui ne reflètent ni leur valeur d'utilité, ni la valeur actuelle des sommes déboursées pour leur acquisition.

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

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

En période d'inflation, la comptabilisation des investissements en coûts historiques entraîne donc à une sous-évaluation qui dépend du rythme de l'inflation, de leur durée réelle et de la façon dont leur dépréciation est calculée⁴³.

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

b- Distorsions portant sur les stocks

Les Stocks, comme les immobilisations, résultent d'acquisitions échelonnées dans le temps. L'importance de l'écart est fonction du rythme de l'inflation " Variation des prix " et de la vitesse de rotation, la marge dégagée, en cas d'inflation est supérieur à la marge réelle, le coût des ventes étant sous-évalué.

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

2-2- Le principe de prudence

En comptabilité, la prudence est la prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires pour préparer les estimations dans des conditions d'incertitude, pour faire en sorte que les actifs ou les produits ne soient pas surévalués et les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués⁴⁴.

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

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

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

⁴³ Colasse. B, « Comptabilité générale » "PCG 1999 et IAS", Economie, Paris, 7^{ème} Edition, 2001, p 51.

⁴⁴ Idem, p 52.

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

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

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

Aussi, le principe de prudence se caractérise par :

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

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

La règle générale édictée par le code de commerce⁴⁵ donne toute sa force au principe de prudence puisqu'elle prévoit que la détermination du résultat de l'exercice doit tenir compte des amortissements et des provisions abstraction faite du sens du résultat " Perte ou Bénéfice ". Cependant, l'article 140-2 du CID stipule que :

« Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminué des suppléments d'apport et augmenté des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitation ou par les associés.

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

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

Ces conditions de fond et de forme imposées par la règle fiscale pour l'admission en déductibilité des charges d'amortissements et de provisions constituent les principales sources

⁴⁵ CF. Article 718 du Code de Commerce.

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

de divergences avec les règles comptables qui, ayant pour objectif de présenter une image fidèle de la situation financière de l'entreprise.

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

2-3- Le principe de rattachement des charges aux produits

Pour déterminer le résultat de l'exercice, il est nécessaire de rattacher chaque opération à l'exercice dans lequel elle trouve directement son origine. Le principe de rattachement des charges aux produits qui est le corollaire de l'indépendance des exercices⁴⁶, consiste à établir une correspondance directe ou indirecte entre les produits et les charges de l'entreprise.

En effet, lorsque des revenus sont comptabilisés au cours d'un exercice, toutes les charges ayant concouru à la réalisation de ces revenus doivent être déterminées et rattachées à ce même exercice.

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

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

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

Ce ci implique que lors d'une vérification de comptabilité par les agents de l'administration fiscale, une réintégration de toutes les charges et les pertes d'origine antérieures, ainsi que les produits acquis antérieurement.

⁴⁶ Colasse. B, « Comptabilité générale » "PCG 1999 et IAS", Economie, Paris, 7^{ème} Edition, 2001, p 58.

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

2-4- Le principe de prééminence du fond sur la forme

Pour que l'information reflète d'une manière fiable les transactions et autres événements qu'elle vise à représenter, il est nécessaire que ces derniers soient enregistrés et présentés en accord avec leur substance et la réalité économique, et non pas seulement leur forme juridique.

En vertu du principe de prééminence du fond sur la forme tout élément inscrit à l'actif⁴⁷ de l'entreprise constitue un élément de son exploitation, puisqu'elle en a la jouissance et les avantages qui lui sont liés. Ces éléments de l'actif immobilisé peuvent être soumis à la dépréciation du fait de l'usage et de temps.

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

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

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

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

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

⁴⁷ Actif immobilisé.

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

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

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

En effet, selon cette règle comptable, l'exploitation du bien justifie son inscription à l'actif de bilan, avant même que la propriété juridique ne soit définitivement transmise à l'entreprise le droit algérien sous tendu par une conception patrimoniale du bilan n'autorise nullement l'inscription à l'actif des biens acquis en crédit-bail, le contrat de crédit-bail n'entraîne aucun transfert juridique de la propriété du bien tant que l'option d'achat n'a pas été levée par le crédit-preneur⁴⁸.

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

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

L'établissement des états financiers ne peut pas se faire en ignorant les dispositions fiscales, soit parce que ces dernières sont la cause directe de la création du document comptable, soit parce qu'elles marquent partiellement son contenu.

Toutefois, le respect des règles fiscales ne doit pas remettre en cause les deux caractères fondamentaux des états financiers qui sont : la régularité et la sincérité.

Avant d'examiner les contraintes affectant ces deux notions, il serait utile de les définir.

La régularité : Se définit comme étant la conformité aux règles de droit et procédures et à l'ensemble des prescriptions en vigueur édictées par les organismes compétents en la matière⁴⁹.

La sincérité : elle consiste en l'application de bonne foi des règles et procédures en fonction de la connaissance que les responsables des comptes doivent normalement avoir de

⁴⁸ Conseil national de la comptabilité, Bulletin avis et recommandations, N° 3, Mai 2003, p 17.

⁴⁹ Gued. j.N, « Finance d'entreprise », Organisation, Paris, 2^{ème} Edition, 2000, p 87.

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

la réalité et de l'importance des opérations, événements et situations⁵⁰. L'appréciation de la qualité des comptes doit être liée au cadre dans lequel évolue l'entreprise est qui est conditionné entre autre par les règles fiscales.

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

A ce stade, l'incidence des règles fiscales sur la qualité des états financiers n'est pas effectivement concrétisée. En effet, les retraitements faits sur des charges et produits par le biais d'une correction extra comptable peuvent influencer largement sur la valeur du résultat net, ce dernier est un curseur qui mesure les performances de l'entreprise et qui détermine l'attitude vis à vis de la gestion des administrateurs, cette situation paradoxale peut amener les utilisateurs des états financiers à se demander sur la sincérité et la régularité des comptes qui leurs sont présentés.

L'influence des règles fiscales s'apprécie, en outre, lors de l'application des principes comptables. Ainsi, l'amortissement des biens soumis à dépréciation selon la méthode linéaire⁵¹, est devenu une règle générale mais la législation fiscale a prévu d'autres méthodes telles que l'amortissement dégressif et progressif; le recours à ces méthodes entacherait la régularité des comptes qui sont censés établis dans les mêmes normes d'évaluation et de présentation d'une année à l'autre⁵².

Concernant les provisions, la loi fiscale n'admet pas leurs déductibilités que lorsqu'elles réunissent certaines conditions de formes et de fonds. Cette contrainte imposée par la législation fiscale a une répercussion sur le principe de prudence qui ne se trouve pas respecté du fait de la négligence par les chefs d'entreprises des principes comptables et de l'application sous conditions des règles fiscales.

⁵⁰ Guedj. N, « Finance d'entreprise », Organisation, Paris, 2^{ème} Edition, 2000, p 87.

⁵¹ CF. Article 147-1 du CID.

⁵² CF. Article 717 du Code de Commerce.

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

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

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

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

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

Ce concept vise à consacrer dans les états financiers une approche plus réaliste du patrimoine, du résultat et de la situation financière de l'entreprise autrement dit, les comptes sociaux doivent donner une image de l'entreprise la plus proche possible de sa réalité économique⁵³. Par exemple, cette notion de réalité peut être saisie comme suit:

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

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

La pratique de l'amortissement dégressif⁵⁴ est une autre manifestation de l'effet positif des règles fiscales sur la qualité de l'information contenu dans les états financiers.

En effet, cette méthode d'amortissement est plus réaliste que l'amortissement linéaire, puisque la dépréciation d'un matériel est plus importante les premières années que les autres

⁵³ Grassi. O et Lemerrier. A, « Comptabilité approfondie et révision », Gualino, Paris, 2001, p 21.

⁵⁴ CF. Article 174-2 du CID.

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

années d'exploitation. Par contre, l'amortissement progressif est aussi une méthode plus opérationnelle puisqu'elle est autorisée fiscalement⁵⁵.

Ainsi, on peut conclure que l'application des règles fiscales peut conduire à des cas d'irrégularité et même à mettre en cause la sincérité des comptes annuels. Mais dans un contexte évolutif de la comptabilité, les documents financiers doivent refléter la réalité juridique et économique de l'entreprise. Les dérogations éventuelles aux règles comptables imposées par les prescriptions légales ainsi que leurs incidences chiffrées doivent être normalement mentionnées dans une annexe qui doit contenir toutes les données améliorant ainsi la compréhension du contenu des états financiers.

En France⁵⁶, une procédure dite de la mention expresse est prévue par le code général des impôts⁵⁷. Ainsi, en raison de l'existence de divergences entre les règles comptables et fiscales, les dirigeants d'entreprises sont ainsi parfois conduit à des arbitrages délicats entre l'obligation de présenter des comptes respectant le principe de l'image fidèle et de souhait le minimiser le coût fiscal de leurs activités.

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

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

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

⁵⁵ CF. Article 174-3 du CID.

⁵⁶ Caspar. B et Enselme. G, « Comptabilité approfondie et révision », Litec, paris, 3^{ème} Edition, 2000, p 29.

⁵⁷ CF. Article 1732 du CGI.

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

Conclusion :

Dans ce chapitre qui traite l'autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales, nous avons essayé de présenter la revue de la littérature en la matière.

La comptabilité et ses principes sont pour la fiscalité un instrument utile à la détermination du résultat imposable.

Chapitre II : La détermination comptable du résultat de l'exercice

Le résultat est la conséquence de l'activité de l'entreprise. La gestion et le contrôle du résultat intéressent l'entreprise elle-même, car c'est de son existence et de sa pérennité dont il s'agit, et intéressent aussi les observateurs externes qui ont des intérêts directs ou indirects dans l'entreprise.

Afin d'assurer le recouvrement des impôts et taxes dus pour l'Etat et les collectivités locales, l'administration fiscale utilise le résultat comptable comme base de calcul de l'assiette de l'impôt.

La comptabilité doit être tenue avec régularité et sincérité. L'enregistrement comptable des opérations effectuées par l'entreprise a pour but d'obtenir une synthèse qui permettra le calcul du résultat réellement réalisé.

Le résultat comptable se calcule de deux façons, à travers le bilan et par le biais du compte résultat. Ce qu'on abordera dans la première section.

La deuxième section, fera l'objet de régularisations lesquelles correspondent aux travaux de fin d'exercice, avant d'arrêter les comptes.

En fin, une fois calculé, le résultat supportera l'impôt correspondant et sera ensuite réparti ou affecté selon les différents emplois décidés par les associés, ce que on va intituler dans la troisième section.

Section 1 : Les différentes notions et approche de calcul du résultat

L'un des objectifs de l'information comptable est de présentés aux utilisateurs certains indicateurs leur permettant de prédire les performances futures de l'entreprise.

Le résultat traduit, donc l'enrichissement et l'appauvrissement provenant de la variation des éléments du patrimoine liée à des opérations d'exploitation et exceptionnelle acomptes, par les biais de moyen de production et a travers une organisation a même de contribuer à la réalisation de l'objectif principale de l'entité qui est profit.

1- Notion du résultat selon les différentes approches

La comptabilité intéresse plusieurs observateurs, on commence par la comptabilité qui fait l'effort de refléter l'image fidèle par l'enregistrement de toute les opérations liées à la vie de l'entreprise, l'économiste qui s'y intéresse pour mesurer la proportion de la contribution de l'entreprise dans l'économie nationale financier des opérations effectuer par l'entreprise, et enfin du fiscaliste qui tend à élargir la base de l'impôt, pour préserver les recettes fiscales et garantir le gage du trésor en luttant contre la fraude et l'évasion fiscales.

1-1- L'approche comptable

Le compte de résultat de l'entreprise indique par son solde, la dimension des entreprises, selon bénéfice ou perte, et le résultat globale de l'activité de l'entreprise.

Le résultat net « est la différences entre le total des produits et le total des charges de cet exercice. Il correspond à la variation des capitaux propre entre le début et la fin de l'exercice, hors opération affectant directement le montant des capitaux propre sans affectée les charges ou les produits⁵⁸ ».

Le résultat net correspond a un bénéfice (ou profit) ou à un excédant des produits sur les charges et à une perte dans le cas contraire.

1-2- L'approche économique

Selon l'approche économique, le résultat est la contribution réelle d'une entreprise à l'économie nationale, cette contribution correspond à la valeur ajoutée produite, qui permet la rémunération de tous les facteurs de production. La somme des valeurs ajoutée et égale au produit intérieur.

1-3- L'approche financière

La notion de résultat financière utilisée en finance d'entreprise se situe entre les deux approches exposées ci-dessus.

La différence principale entre l'approche comptable et financière réside dans la façon de traiter l'amortissement et les provisions .Pour les comptables et fiscalistes, ces charges sont déductibles de l'assiette imposable, les financiers quant à eux n'ignorent pas cet aspect fiscal, mais préfèrent un autre aspect, celui d'encaissement et de décaissement.

1-4- L'approche fiscale

Dans la logique de processus d'exploitation, le bénéfice comptable correspond rarement au bénéfice fiscal, car l'entreprise tend à déduire les charges liées à son activité, parfois même de les gonfler " pour minimiser le bénéfice qui servira l'assiette de l'impôt sur les sociétés ».

⁵⁸ TAZDAIT Ali, « Maitrise du système comptable et financier », 1ère édition ACG, Alger, 2009, p 87.

Les données de la comptabilité des entreprises qui fournissent le résultat comptable dégagé selon les règles de la comptabilité commerciale sont à la base de la détermination du résultat fiscal après application des règles fiscales⁵⁹.

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

2- Approches de calcul du résultat comptable

Le résultat comptable peut se calculer par deux méthodes, soit par la méthode du bilan, ou bien le compte de résultat (CDR).

Le bilan et le compte de résultat sont deux tableaux complémentaires.

2-1- L'approche de Bilan

Le bilan est un document comptable qui reflète la situation patrimoine de l'entreprise « ensemble de biens et des dettes » qui correspond au cycle financiers, il décrit séparément les éléments d'actif et ceux du passif, et se présente sous forme d'un tableau qui se compose de deux partie :

- la partie gauche, appelle « Actif » ; (voir annexe N°01)
- la partie de droit, appelle « Passif ». (voir annexe N°02)
- les éléments de l'actif :
 - ✓ les immobilisations corporelles ;
 - ✓ les immobilisations incorporelles ;
 - ✓ les amortissements ;
 - ✓ les participations ;
 - ✓ les actifs financiers ;
 - ✓ les stocks ;
 - ✓ les actifs d'impôt (en distinguant les impôts différés) ;
 - ✓ les clients, les autres débiteurs et autres actifs assimilés (charges constatées d'avances) ;
 - ✓ la trésorerie positive et équivalence de trésorerie positive (disponibilités et assimilées).
- Les éléments du passif sont :

⁵⁹ Latreyte F, « Finance d'entreprise », Economica, Paris, 1984, p 210.

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

Chaque année l'entreprise établie deux bilan, un bilan d'ouverture et un bilan de clôture.

En fin d'exercice « l'activité d'une entreprise peut 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 ».

" Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminué des suppléments d'apports et augmenté des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiées⁶⁰."

2-2- L'approche du CDR

Il regroupe l'ensemble des charges et des produits réalisés par l'entreprise pendant l'exercice, on distingue un CDR par fonction et un CDR par nature. Il fait apparaître par différence le résultat net de l'exercice bénéfice, profit ou perte.

- Les éléments présents par un CDR :
 - ✓ Analyse des charges par nature, permettant de déterminer les principaux agrégats de gestion suivants : marge brut, valeur ajoutée, excédent brut d'exploitation ;
 - ✓ Produit des activités ordinaires ;
 - ✓ Produits financiers et charges financières ;
 - ✓ Impôt, taxes et versements assimilés et perte de valeur concernant les immobilisations corporelles ;
 - ✓ Résultat des activités ordinaires ;

⁶⁰ Article 140-2 du code des impôts directs et taxes assimilées, 2012.

- ✓ Elément extraordinaire (charges et produits) ;
- ✓ Résultat net de la période avant distribution ;
- ✓ Pour les sociétés par action, résultat net par action ;

Le résultat net de l'exercice est calculé par la différence du total des produits et le total des charges de l'exercice, en d'autre terme, il exprime la variation des capitaux propre entre le début et la fin de l'exercice, hormis les apports et les retraits effectués sur les capitaux propre n'ayant pas d'indicateur sur les charges et les produits.

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

Section 2 : Les travaux et les régularisations de fin d'exercice

Avant d'arriver au résultat comptable, certaines opérations de finalisation ou de clôture sont nécessaires et importantes pour donner une sincérité et régularité au résultat et qui influent sur ce dernier d'une manière considérable.

Il s'agit, à cet effet, de faire le passage des enregistrements quotidiens à la présentation des documents de synthèses par le procédé de l'inventaire qui est l'étude détaillée de tout ce que possède une entreprise " Actif " et de tout ce qu'elle doit " Passif ".

1- L'inventaire extra comptable des éléments du patrimoine

Les entreprises doivent dresser, au moins une fois par an, à la date d'arrêté du bilan, un inventaire de leurs éléments actifs et passifs.

Au sens juridique, l'inventaire est un document donnant l'état descriptif et estimatif du patrimoine d'une entreprise.

Les travaux extra comptables consistent à recenser et à évaluer tous les éléments du patrimoine de l'entreprise effectuant un inventaire physique ou réel et à les regrouper dans le livre d'inventaire.

Les inventaires physiques portent sur :

- les stocks : valeurs d'exploitation,
- les immobilisations,
- valeurs disponibles (caisse, effet à recevoir, chèques en caisse et titre en portefeuille),
- les divers stocks (fournitures de bureau).

1-1- les investissements

Le contrôle de l'existence effective et de l'état physique des éléments amortissables corporels est pourtant nécessaire pour assurer provisions ou des mises au rebut des biens immobilisés⁶¹.

Après l'inventaire physique qui permet de vérifier l'existence matérielle de chaque investissement en comparaison avec les écritures comptables, on établit les différences dues essentiellement aux pertes et aux dépréciations.

L'évaluation des investissements se fait au coût d'acquisition s'ils sont achetés ou au coût de fabrication s'ils sont produits sur place par l'entreprise elle-même⁶². De ce fait, un amortissement ou une provision est généralement constituée pour enregistrer une dépréciation certaine ou extraordinaire, aussi, une réévaluation des investissements est prévue pour parer à l'inflation.

La constatation d'un amortissement économique, même en cas d'absence ou d'insuffisance du bénéfice est obligatoire.

1-2- Les stocks

L'inventaire physique des stocks a pour objectif de s'assurer de la réalité des actifs comptabilisés par l'entreprise et aussi la mise à jour de l'inventaire permanent, en vue de procéder aux corrections comptables qui s'imposent.

Il est donc effectués avec le plus grand sérieux et avec méthodes et rigueur; ses résultats sont rapprochés de la comptabilité et les écarts constatés, après analyse, sont comptabilisés.

Objectifs de la prise d'inventaire physique des stocks :

Une prise d'inventaire physique des stocks consiste à recenser de manière exhaustive l'ensemble des marchandises, matières et fournitures, produits semi-ouvrés, produits et travaux en cours, produits finis et stocks à l'extérieur détenus par l'entreprise à la clôture de l'exercice.

1-3- les créances

Les créances de l'actif circulant représentent un droit de l'organisme à exiger de ses débiteurs l'exécution d'une obligation à terme convenu.

⁶¹ Hinard. A, Christine. M et Chenevier M, « Comptabilité et fiscalité », PUF, Paris, 1988, p 334.

⁶² Khafrabi. M.Z, « Techniques comptables », Berti, Alger, 5^{ème} Edition, 2002, p 308.

On peut classer les créances en trois catégories :

- les créances douteuse et litigieuse,
- les créances irrécouvrables,

- **Les créances douteuse et litigieuse :**

D'après le Mémento pratique Francis Lefèbvre Fiscal (B.I.C) :

« Il s'agit des créances certaines dans leurs principe, mais dans le recouvrement (en partie ou en totalité) apparait incertain, pour des raisons diverses ».

- constatation du caractère douteux de la créance : « La créance est transférée au compte « 416 » clients douteux ou litigieux, pour son montant total TVA comprise, son recouvrement étant poursuivi pour ce montant total (notamment s'il y a cessation de paiement. »
- détermination de la dépréciation : « Une dépréciation doit être constatée dès qu'apparaît une perte probable. Le montant de cette dépréciation est à apprécier compte tenu des circonstances et du principe de prudence. »

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

- **Les créances irrécouvrables :**

D'après le Mémento pratique Francis Lefèbvre Comptable :

« L'irrécouvrabilité d'une créance résulte du caractère définitif de sa perte du fait du débiteur, mais elle peut également naître de la prescription.

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

La dépréciation d'une créance est la différence entre sa valeur nette comptable et sa valeur d'inventaire.

La valeur d'inventaire d'une créance s'apprécie au regard du risque de non recouvrement de cette créance.

1-4- Les dettes

Il convient d'établir, à l'aide de l'échéancier, la liste des effets à payer en circulation "Valeurs nominales et échéances"; de même pour les fournisseurs et créiteurs divers, on doit dresser et vérifier les relevés correspondants, sans pour autant omettre les dépenses non

encore facturées par les créanciers, qui doivent être comptabilisées aux comptes de dettes intéressées.

2- Les autres régularisations

Dans le compte de résultat, sont enregistrés les charges et les produits qui se rattachent à l'exercice. Ce principe suppose que l'entreprise procède à un certain nombre d'ajustements obligatoires qui tiennent compte du décalage qui apparaît souvent entre l'événement et sa constatation comptable. D'une part, certaines charges et certains produits se rattachent à l'exercice mais n'ont pas encore été comptabilisés: ce sont les charges à payer et les produits à recevoir. D'autres part, certaines charges et certains produits ont été comptabilisés mais ne concernant pas l'exercice: ce sont les charges et produits constatés d'avance, d'autres corrections sont également nécessaires il s'agit par exemple de prévoir les charges particulièrement importantes ne se rapportant pas à un compte de tiers, comme les provisions pour grosses réparations. En fin, la nature de certaines charges peut conduire le responsable de l'entreprise à choisir de les répartir sur plusieurs exercices et non de les faire supporter par le seul exercice au cours duquel elles sont engagées.

2-1- Charges et produits constatés d'avance

Ces régularisations ont comme objet l'élimination des charges et des produits enregistrés, au cours de l'exercice donné, qui ne le concernent pas et qui se rapportent à l'exercice suivant. Il existe un décalage entre la situation réelle de l'entreprise " Liée à l'enregistrement des charges et des produits " et le résultat de l'exercice " qui ne doit pas comprendre certaines charges et produits ". Ce décalage est traduit par l'utilisation des comptes de régularisation qui correspondent en quelque sorte à des créances et des dettes d'un l'exercice donné vis-à-vis de l'exercice suivant.

Cependant, les charges constatées d'avance sont des charges enregistrées au cours de l'exercice qui correspondent à des consommations ultérieures qui interviendront lors de l'exercice suivant. Il s'agit alors de charges constatées ou comptabilisées d'avance.

Elles doivent donc être déduites du montant des charges comptabilisées pendant l'exercice, pour être imputées à l'exercice suivant.

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

486			Date						
	6...	Charges constatées d'avance			D				
		Charges par nature (diminution)					C		

Par contre, les produits perçus ou comptabilisés d'avance doivent être déduits des produits comptabilisés pendant l'exercice et être rattachés à l'exercice suivant.

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

7...			Date						
	487	Produits par nature (diminution)			D				
		Produits constatées d'avance					C		

2-2- Charges à payer et produits à recevoir

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

Principe de l'écriture de régularisation :

6...			Date						
	48..	Charges par nature (augmentation)			D				
		... Charges à payer					C		

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

Principe de l'écriture de régularisation :

48..			Date						
	7...	Produits à recevoir			D				
		Produits par nature (augmentation)					C		

2-3- Charges à répartir sur plusieurs exercices

Il s'agit de charges normalement comptabilisées, importantes, non répétitives et qui ont une incidence durable sur les exercices à venir, sans pour autant être rapportées à une opération spécifique; et le caractère non annuel conduit l'entreprise, dans un souci de bonne gestion, à les étaler sur plusieurs exercices.

La finalité de cette opération est donc proche de celle des provisions et permet d'anticiper la charge. Les charges à répartir permettent de décaler dans le futur, l'incidence sur le compte de résultat. Toute inscription au compte de charges à répartir sur plusieurs exercices, doit être dûment motivée et en conformité avec la législation en vigueur; ce sont les frais d'acquisition des immobilisations et les frais d'émission des emprunts ...etc.

2-4- Provisions pour grosses réparations

Certaines charges d'entretien et réparation sont parfois très lourdes "renouvellement d'installations, réfection de toitures, reclassifications des navires ".

Il peut apparaître de bonne gestion de prévoir de tels travaux afin de les faire supporter sur plusieurs exercices et non seulement par celui au cours duquel les travaux seront réalisés. Une provision pour couvrir ces charges prévisibles doit répondre aux conditions suivantes⁶³:

- Etre déterminée à couvrir des charges importantes qui ne présentent pas un caractère anormal et ne peuvent être assimilées à des frais courants d'entretien et de réparation;
- Faire l'objet de l'acquisition du bien par l'entreprise, d'une programmation en fonction de la durée de vie de ce bien, compte tenu des grosses réparations envisagées.

Section 3: La gestion et l'affectation du résultat comptable

Il existe un grand nombre d'informations tant chiffrées que qualitatives dont il faut tenir compte pour refléter l'image fidèle de l'entreprise à un moment donné. Il reste à savoir si les chefs d'entreprise ont la possibilité de gérer l'information sur les performances de l'entreprise en fonction de l'interlocuteur auquel ils s'adressent.

Une fois les travaux de fin d'exercice terminés, on peut passer à la clôture des comptes, et établir ainsi le compte de résultat, le bilan et l'annexe. Les travaux de fin d'exercice ayant modifié les soldes de certains comptes, et ayant éventuellement fait apparaître de nouveaux

⁶³ Claverne. J.P et Darne. J, « Finance d'entreprise », Economica, Paris, 1984, p 309.

comptes, il faut recalculer les soldes et établir une nouvelle balance. Etablissons cette balance en distinguant clairement les comptes de bilan et les comptes de charges et produits.

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

1- Clôture des comptes et établissement des états financiers

Au terme des écritures de régularisation et d'inventaire, les comptes présentent la meilleure information possible, en fonction des principes comptables généralement admis et appliqués, de la situation patrimoniale de l'entreprise, de ses produits et ses charges. Encore convient-il d'ordonner ces comptes, conformément aux prescriptions du plan comptable national.

La construction des états financiers nécessite en premier lieu l'arrêt des comptes à partir de la dernière balance obtenue " Balance après inventaire" dans cette balance, le total des soldes débiteurs des comptes de bilan indiquent ce dont l'entreprise dispose " Actif " et celui des soldes créditeurs, ce qu'elle doit au propriétaire individuel ou aux associés et aux tiers " passif " donne le résultat qui doit être égale à celui qui ressort du compte "12 résultat de l'exercice", puis les écritures de reclassement, qui permettent de solder les comptes de gestion " classe 6 et 7 ", ainsi que les comptes de résultats, par virements successifs qui aboutissent au compte " 12 résultat de l'exercice ⁶⁴". De même, les soldes de chaque compte de bilan permettent d'établir le bilan.

Après regroupement des comptes, la comptabilité de l'exercice est donc terminée, il ne reste plus qu'à présenter d'une manière optimale les états de synthèse " Le bilan, le compte de résultat, le tableau de trésorerie " qui sont complétés les documents annexes de support, destinés à les détailler et les enrichir par une information désagrégée et présenté sous une forme qui les charge de signification pour l'utilisateur⁶⁵.

Après la clôture des comptes de bilan en fin d'exercice, on procède à la réouverture de ces mêmes comptes, dès le début de l'exercice suivant, dès cette réouverture, les écritures de

⁶⁴ Khafrabi. M.Z, « Techniques comptables », Berti, Alger, 5^{ème} Edition, 2002, p 354.

⁶⁵ Idem, p 356.

régularisation sont contre passées⁶⁶ puisque ils n'ont qu'un rôle temporaire à jouer, celui de la détermination de la situation du patrimoine en fin d'exercice.

2- Imposition et affectation du résultat comptable

Le résultat joue un rôle important dans la vie d'une entreprise et la connaissance que peut en avoir l'observateur, qu'il soit extérieur à l'entreprise ou participe à sa vie courante.

Parmi les observateurs externes, d'abord il y a le fisc et ensuite l'actionnaire.

- L'administration fiscale est en réalité plus qu'un observateur, puisque l'importance du prélèvement fiscal se fonde sur les informations relatives au résultat brut ou avant impôt.

- L'actionnaire s'intéresse de plus en plus à l'importance et surtout à l'évaluation du résultat dans le temps, car son objectif est d'avoir en fin d'exercice une quote-part sur le résultat net ou après impôt calculé au prorata de ses apports.

2-1- Imposition du bénéfice

D'aucun ne conteste que le " fisc " est l'associé de toute entreprise quelle que soit sa taille ou sa structure juridique dans la mesure où il participe à son résultat, bénéficiaire ou déficitaire⁶⁷.

Toute fois, la part qui revient à l'Etat ne se calcule pas à partir du résultat comptable de l'entreprise mais à partir de son résultat fiscal. On a déjà souligné l'existence de règles comptables et fiscales divergentes. Ces divergences rendent obligatoire la détermination du résultat fiscal⁶⁸. Pour toutes les entreprises soumises à un régime de bénéfice réel, ce résultat fiscal est déterminé à partir du résultat comptable auquel le contribuable est tenu d'effectuer, à partir d'un imprimé particulier, deux types de corrections, réintégration et déduction suivant le cas.

Le bénéfice fiscal, ainsi déterminé est alors imposé de façon différente selon qu'il a été réalisé par une entreprise individuelle ou par une société.

Le bénéfice réalisé au sein d'une entreprise individuelle constitue un des éléments du revenu global de l'exploitant. Ce revenu global est déclaré par l'exploitant et sert de base au

⁶⁶ Khafrabi. M.Z, « Techniques comptables », Berti, Alger, 5^{ème} Edition, 2002, p 372.

⁶⁷ Burlaud. A, « Comptabilité et droit comptable », Dalloz, Paris, 1998, p 339. Sous certaines conditions.

⁶⁸ Idem, p 339.

calcul de l'impôt sur le revenu global " IRG " dont il est seul redevable. Cet impôt ne constitue pas une charge pour l'entreprise.

2-2- l'affectation du résultat

Dans les six mois suivant la clôture de l'exercice, le résultat de la période est présenté à l'assemblée générale des actionnaires par le conseil d'administration pour procéder à l'approbation des comptes de l'exercice écoulé.

Cependant, cette affectation peut se présenter avant détermination du bénéfice, en supposant, bien sûr, que l'entreprise réalise des bénéfices⁶⁹.

Par ailleurs, le bénéfice distribuable, qui est le bénéfice de l'exercice diminué des pertes antérieures ainsi que les prélèvements affectés au fonds de Réserve en application de la loi ou des statuts, augmenté du report bénéficiaire⁷⁰.

En présence d'un résultat négatif, l'assemblée générale décide le plus souvent de l'affecter au débit du compte n°11 " Report à nouveau ".

Dans l'hypothèse d'un bénéfice, le résultat distribuable ainsi défini reçoit deux affectations possibles. Il peut, soit être réinvesti dans l'entreprise, soit être distribué aux associés.

2-2-1- Le bénéfice à répartir

Le bénéfice à répartir est constitué par le résultat qui figure au bilan à la clôture de l'exercice, c'est-à-dire le résultat net comptable.

$$\text{Résultat à répartir} = \text{résultat comptable avant impôt} - \text{impôt sur le bénéfice des sociétés} = \text{résultat net comptable}$$

- **La décision de répartition du bénéfice**

Les dirigeants établissent un projet d'affectation du résultat. Au plus tard, 6 mois après la clôture de l'exercice, le projet est soumis à l'assemblée générale ordinaire (AGO) des associés qui statue sur les comptes annuels et décide de la répartition du résultat.

⁶⁹ CF. Article 723-2 du Code Commerce.

⁷⁰ CF. Article 722 du Code de Commerce.

2-2-2- La répartition du bénéfice

a- Les réserves légales

La loi impose aux sociétés de mettre en réserve légale (compte 106) une partie de leur résultat.

Elle doit affecter à la réserve légale 5% du bénéfice de l'exercice. Cette obligation cesse dès que la réserve légale atteint 10% du capital de la société.

b- Les reports à nouveau

➤ Le report à nouveau débiteur ou RAN déficitaire représente les pertes des exercices antérieurs. Lors de l'affectation, ce montant viendra s'imputer (diminuer) sur les bénéfices de l'exercice N.

➤ Le report à nouveau créditeur représente la part du bénéfice N dont l'affectation est différée sur N+1.

c- Les distributions

- **calcul du bénéfice distribuable** : Le bénéfice distribuable est la part des bénéfices que l'AGO à le droit de distribuer aux actionnaires. Selon la décision prise par l'AGO, le bénéfice distribuable sera alors conservé en réserve facultatives et/ou distribué aux associés au titre des dividendes. Le reliquat éventuel sera mis en report à nouveau (crédeur) pour être utilisé ultérieurement.

$$\begin{aligned} \text{Le bénéfice distribuable} = & \text{Bénéfice de l'exercice} \\ & - \text{Report à nouveau débiteur (n-1)} \\ & - \text{Dotation Réserve légale} \\ & + \text{Report à nouveau créditeur (n-1)} \end{aligned}$$

- **Les dividendes** : c'est la part du bénéfice distribuable distribué aux actionnaires en rémunération de leurs apports. La distribution de revenu rassure les associés ou actionnaires mais à pour conséquence une diminution équivalente de trésorerie.

Conclusion :

Pour conclure ce chapitre... la norme comptable prévoit une énonciation plus explicite des principes et des règles devant guider l'enregistrement comptable des transactions, leur évaluation et l'établissement d'états financiers facilitant la vérification des comptes. La prise en charge des besoins des investisseurs qui disposeront d'une information financière lisible et permettant la comparaison et la prise de décisions. L'enregistrement comptable des opérations effectuées par l'entreprise a pour but d'obtenir une synthèse qui permettra le calcul du résultat comptable réellement réalisé.

Chapitre III La détermination du résultat comptable et fiscal de la SARL RAMDY

Chapitre III : La détermination du résultat comptable et fiscal de la Sarl Ramdy

Ce chapitre nous aidera à mieux illustrer la partie théorique. Il sera consacré au traitement extracomptable du résultat comptable de la SARL RAMDY. A cet effet, nous avons effectué un stage pratique au sein de l'entreprise RAMDY. 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 SARL pour aboutir à un résultat fiscal.

Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil SARL RAMDY

1- L'organisme d'accueil Sarl Ramdy

1-1- Présentation et historique

a- Présentation

Ramdy est une Société à Responsabilité Limitée (SARL) avec le capital de 208.885.248 DA.

Pour son fonctionnement, elle dispose des moyens de communication suivants :

- * Téléphone : 034 19.62.58/60/78/
- * FAX : 034 19.62.59
- * Email : laiterie.ramdy@hotmail.com
- * Site web: www.ramdy-dz.com

La situation géographique: La carte géographique suivante indique le lieu d'implantation de la SARL RAMDY. (Source : [https://www.google.dz/maps/place/Sarl Ramdy/@36.481051,4.5624783,17z/data](https://www.google.dz/maps/place/Sarl+Ramdy/@36.481051,4.5624783,17z/data)).

Chapitre III La détermination du résultat comptable et fiscal de la SARL RAMDY



Usine implantée :

- Dans la zone industrielle, véritable Carrefour économique de Bejaia, de quelques 50 unités de production agroalimentaire et en cours d'expansion.
- A 02 Km d'une grande agglomération (Akbou)
- A quelques dizaines de mètres de la voie ferrée.
- A 60 Km de Bejaia, chef lieu de la région et pole économique important en Algérie dotée d'un port et d'un aéroport international.
- A 170 Km à l'est de la capitale Alger.

b- Historique de l'entreprise

La SARL Ramdy Ex Laiterie DJURDJURA a été créée le 01/01/1983.

Elle s'est spécialisée dans la production des yaourts, crèmes desserts, fromages frais et fondus. Le 15 octobre 2001, le groupe français DANONE s'est associé avec la laiterie DJURDJURA pour les activités yaourts, pates fraiches et desserts. Depuis, l'activité de la laiterie DJURDJURA s'est consacrée aux productions des fromages fondus, aux pates molles et au lait pasteurisé.

Chapitre III La détermination du résultat comptable et fiscal de la SARL RAMDY

Deux années plus tard, elle s'est implantée dans une nouvelle unité située en plein cœur de la zone industrielle TAHARACHT (Akhou) triplant, ainsi, sa capacité de production en fromages fondus.

Dans le souci de répondre à une demande croissante du consommateur, la laiterie s'est équipée d'un matériel hautement performant dont une nouvelle conditionneuse de 220 portions/mn et une ligne complète du fromage en blocs (barres).

En juin 2004, la SARL laiterie DJURDJURA a changé de raison sociale pour devenir SARL Ramdy.

Aujourd'hui, les produits laitiers DJURDJURA s'affichent sous la nouvelle dénomination ramdy.

En octobre 2009, la SARL Ramdy a repris la production des yaourts et de crèmes desserts.

Pour une surveillance constante de la qualité du produit et pour une production optimale du consommateur, la SARL Ramdy s'est équipée d'un laboratoire d'autocontrôle afin d'effectuer toutes les analyses physicochimiques et microbiologiques exigées.

Des techniciens qualifiés veillent, sans relâche, au respect des conditions d'hygiène et au maintien de la qualité des produits.

c- Objectifs de l'entreprise

L'objectif principal de Ramdy est de d'améliorer les ventes sur un temps par rapport à la concurrence et assurer et satisfaire les besoins du consommateur ; sa stratégie vise le développement de l'extension du marché afin d'avoir une importante part de ce dernier.

Le rôle de l'entreprise Ramdy ne se limite pas à la production et à la satisfaction des besoins du marché en terme de produits mais elle vise aussi à innover c'est-à-dire proposer de nouveaux produits et participer aux progrès économique et à la concurrence.

Outre que les objectifs principaux l'organisme a mis au point les objectifs suivants dans le but de contribuer à la croissance de l'économie du pays:

Chapitre III La détermination du résultat comptable et fiscal de la SARL RAMDY

- Améliorer la qualité de ses produits par rapport à ceux de ses concurrents.
- Atteindre une importante part du marché.
- Satisfaire la demande du marché et fidéliser ses clients.
- Assurer la croissance de l'entreprise.
- Réduire le taux de chômage en recrutant plus de travailleurs.
- Améliorer les conditions de travail.
- Répondre aux attentes des salariés et les former à la nouvelle technologie.
- Lancer de nouveaux produits sur le marché.
- Etablir de nouveaux contrats avec de nouveaux clients.
- Motiver et sensibiliser l'ensemble du personnel.
- Gérer méthodiquement les relations interne (salariés, administration) et externe (fournisseurs, clients).

1-2- Organigramme de l'entreprise (Voir annexe N°01)

1-3- Organisation de l'entreprise

L'entreprise RAMDY s'organise et se compose de :

- Direction général : Qui assure la bonne gestion de l'entreprise et supervise tout son effectif.
- Direction des ressources humaines : Elle regroupe le service personnel.
- Le service approvisionnement : Il s'occupe de l'approvisionnement en matières première, et tous les autres produits nécessaires à l'activité de l'entreprise, ce service est divisé en deux sections : achat et gestion des stocks.
- Le service comptabilité et finance : Il rassemble trois fonctions complémentaires qui sont : fonction financière, fonction comptabilité générale, et la fonction analytique.
- Le service maintenance et moyen généraux : Il veille à ce que les équipements de production soient en bon état de marche afin de garantir une durée de vie maximale.
- Le service commercial : Ce service est chargé de commercialiser les produits, planifier les ventes, prospecter le marché national. Il se compose de trois sections : section vente ; section recouvrement ; section réception.
- Le service de production : Il est considéré le plus important dans l'entreprise, il s'occupe de la production de fromage et du yaourt.

Chapitre III La détermination du résultat comptable et fiscal de la SARL RAMDY

1-4- Moyens et effectifs de l'entreprise

1-4-1- Moyens

a- Infrastructures

L'entreprise dispose d'un complexe intégré composé de deux (02) principaux départements de production « Atelier yaourt et crème dessert, Atelier fromage », et pour une surveillance de la qualité des produits et une protection optimale du consommateur, la SARL RAMDY s'est équipée d'un laboratoire d'autocontrôle afin d'effectuer toutes les analyses physico-chimiques et microbiologiques exigées.

b- Equipements

➤ Production :

✓ Atelier yaourt et crème dessert :

- Poudrage : une salle de poudrage bien équipée.
- Traitement : un processus pour la production de yaourts, crèmes dessert.
- Conditionnement : deux (02) conditionneuse de 12000 pots /heure, et une de 9000 pots / heure, 21 600 Pots/heure, 5000 Pots /heure ; et deux de 7500 Pots/heure.

N.B : Outre que les équipements de l'atelier yaourt et crèmes desserts l'entreprise Ramdy a mit en œuvre une autre conditionneuse pour la production de la citronnade qui est préparée au niveau de ce même atelier.

✓ Atelier fromage :

Une salle de préparation des produits, et une pour préparation des moules bien équipée.

- Deux cuissons (un pour fromage portion, et l'autre pour le fromage barre).

- Trois machines de conditionnement du fromage portion, et deux machines pour le fromage barre, une machine banderoleuse Grandi, et deux salles bien équipée pour la mise en cartons.

➤ Administration : Réseau de micro-ordinateurs.

➤ Services Généraux: TranSarillettes, Eleveurs à vapeur, véhicules utilitaires et légers.

c- Les produits Ramdy

Chapitre III La détermination du résultat comptable et fiscal de la SARL RAMDY

Les produits fabriqués par l'entreprise sont les suivants :

✚ Les Yaourts

- **Yaourt aromatisé** : (yaourt fraise 100 grs, banane 100 grs, pêche 100 grs, fruits des bois 100 grs, vanille 100grs, multi packs rouge 100grs, multi packs jaune 100grs, multi sens 80grs, multi sens 75grs, mono citron 80grs, mono orange 80grs).
- **Yaourt nature 100grs.**
- **Yaourt aux fruits** : (mono fraise 100grs, mono abricot 100grs, mono pêche 100grs, mono fruits des bois 100 grs).
- **Brassé aux fruits** : (mono fraise 100grs, mono abricot 100grs, mono pêche 100grs, mono fruits des bois 100 gr).
- **Crème dessert** : (flan nappé 90grs, caramel 90grs, chocolat 90grs, cookies 90grs, cappuccino 90 gr).

✚ Les Fromages

- **Fromage frais** : (calcio 45 gr)
- **Fromage portion** : (16 portions ramdy, 08 portions ramdy, 16 portions gyzmo, 16 portions tartin, 08 portion tartin, 16 portion huile d'olive, 08 portion huile d'olive).
- **Fromage barre** : (barre 1700grs, 900grs, 600grs, 300grs).

✚ **Cherbet** : (citronnade 1L, orangeade 1L).

✚ L'effectif de l'entreprise

Responsables : 6

Cadre : 46

Maitrise : 136

Exécution : 176

A. Les différents magasins de l'entreprise

➤ Magasin de pièces de rechange

Il s'agit du magasin de pièces conservées dans un but de dépanner une machine ou une installation ou un service dans une entreprise.

Le complexe SARL RAMDY est constitué de plusieurs structures (filature, tissage, maintenance...) Chaque structure utilise des machines ayant leurs propres pièces (spécifique),

Chapitre III La détermination du résultat comptable et fiscal de la SARL RAMDY

ces pièces se trouvent dans le magasin de pièces de rechange avec une codification séquentielle (elle consiste à attribuer des numéros consécutifs aux objets à codifier).

➤ **Magasin moyens généraux**

C'est l'ensemble des ressources de l'entreprise qui sont également désignés sous l'appellation « achats hors production » qui est composé des consommables informatiques, consommables du bureau, imprimés courants, mobiliers de bureau, nettoyage de locaux, maintenance des photocopieurs qui n'ont aucun lien directe avec son activité principale, mais nécessaire à son fonctionnement normal mais qui représentent une fonction d'appui, dont le but de gérer et de faciliter le bon déroulement des opérations dans les fonctions principales qui forment « cœur de métier » (approvisionnement, production et distribution).

➤ **Magasin produits finis**

L'entreprise Ramdy est connue par sa vaste gamme de produits finis notamment ses divers yaourts et fromages qui sont des produits alimentaire qui contiennent une date limitée de consommation et nécessitent une température exigeante, alors ils sont stockés dans deux vastes chambres froides entre 2 et 6 degrés.

➤ **Magasin de matières premières**

Réception et entreposage des matières premières qui sont des produits initiaux servant à la production ou à la fabrication de produits finis ou manufacturés. L'entreprise Ramdy dispose d'environ 250 matières premières qui nécessitent une transformation pour utilisation (poudre, sucre, cheddar, aluminium...)

Pour métriser ces articles il faut les répartir par différents types afin d'y avoir un bon suivi. La SARL Ramdy utilise la répartition par famille : c'est-à-dire regroupé les emballages ou les ingrédients de même nature en une seule famille

Exemple :

- Mix pap rouge 21mille ; mix pap nature ; mix pap caramel = la famille des Mixpaps
- Sel de table ; sel de fonte S9 ; sel de fonte kasomel 2280 = la famille des Sels.

Chapitre III La détermination du résultat comptable et fiscal de la SARL RAMDY

Les matières premières sont stockées dans des hangars différents :

- ✓ Hangar n°1 (magasin central) : Contient les différents ingrédients
- ✓ Hangar n°2 : Contient les petits emballages à moyenne consommation et à rotation moyenne (exemple : Aluminium, film cherbet...).
- ✓ Hangar n°3 : Contient les grands emballages a faible taux de rotation (exemple : cartons, caisses, barquettes...).
- ✓ Hangar n°4 : Contient les emballages à forte rotation (exemple : boite ronde, bande PS...).
- ✓ Hangar n°5 : (chambre froide) : Contient les ingrédients qui nécessitent une température exigeante. (exemple : Mix pap, cheddar...)

Chapitre III La détermination du résultat comptable et fiscal de la SARL RAMDY

Section 2 : présentation de la situation fiscal da la SARL RAMDY

1- La gestion des déclarations

1-1- Les déclarations mensuelles (G50)

Les déclarations mensuelles de la SARL RAMDY de l'exercice 2016 sont déposées dans les délais (avant le 20 de chaque mois) avec accusé de réception et remise des quittances qui sont identifiées par un numéro qui indique le mois correspondant, la date de paiement et le nom de la société et le montant de chaque type d'impôt acquitté. Les déclarations mensuelles de l'exercice 2016 sont résumées dans le tableau suivant :

Tableau N° 01 : Les déclarations mensuelles de l'exercice 2016

Mois	CA Imposable	TVA acquittée	Date de dépôt	N° de Quittance	Observation
Janvier	217 520 080	17%	20/02/2016	350/2016	Déposée dans les délais
Février	197 124 344	17%	20/03/2016	421/2016	Déposée dans les délais
Mars	187 118 440	17%	20/04/2016	768/2016	Déposée dans les délais
Avril	217 057 838	17%	20/05/2016	891/2016	Déposée dans les délais
Mai	193 498 218	17%	20/06/2016	125/2016	Déposée dans les délais
Juin	175 135 233	17%	20/07/2016	912/2016	Déposée dans les délais
Juillet	152 291 217	17%	20/08/2016	985/2016	Déposée dans les délais
Août	143 458 360	17%	20/09/2016	785/2016	Déposée dans les délais
Septembre	165 633 518	17%	20/10/2016	658/2016	Déposée dans les délais
Octobre	178 664 428	17%	20/11/2016	8792/016	Déposée dans les délais
Novembre	214 999 328	17%	20/12/2016	986/2016	Déposée dans les délais
Décembre	213 315 244	17%	20/01/2017	1014/2016	Déposée dans les délais
Total	2 256 464 878	17%	/	/	Déposée dans les délais

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

Le volet de déclaration mensuelles est bien respecté par l'entreprise tant sur le plan déclaration (chiffre d'affaire déclaré et impôts acquitté), que dans les délais de dépôt et procédure (accusé réception, cachet et remise de quittances). Donc il y'a une bonne gestion des déclarations mensuelles au sein de la SARL RAMDY.

Chapitre III La détermination du résultat comptable et fiscal de la SARL RAMDY

1-2- La gestion des déclarations annuelles

La SARL RAMDY dispose annuellement des documents de synthèse, appelés états financiers tels que le bilan et le TCR. Les déclarations des trois derniers exercices sont résumées dans le tableau suivant.

Tableau N° 02 : les déclarations annuelles de la SARL RAMDY

Exercice	CA Déclaré	Bénéfice Déclaré	Date de dépôt	Observation
2014	1 826 039 453	69 435 859	30/04/2015	Déposée dans les délais
2015	2 216 967 266	89 594 871	30/04/2016	Déposée dans les délais
2016	2 256 464 874	80 694 847	30/04/2017	Déposée dans les délais

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

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

1-2-1- La déclaration des employés (G29)

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

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

Exercice	G29	Date de dépôt	Observation
2014	Déposé	30/04/2015	Déposée dans les délais avec IRG acquitte
2015	Déposé	30/04/2016	Déposée dans les délais avec IRG acquitte
2016	Déposé	30/04/2017	Déposée dans les délais avec IRG acquitte

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

Le tableau précédent montre que la société a déposé les déclarations des employés (G29) dans les délais requis par la réglementation (avant 30 avril de chaque exercice) avec

Chapitre III La détermination du résultat comptable et fiscal de la SARL RAMDY

accusé de réception. Cela confirme encore une fois, la maîtrise de la gestion des déclarations par la SARL Ramdy.

1-2-2- L'état clients (104)

L'Etat clients est un document obligatoire récapitulant l'ensemble des clients de la SARL Ramdy avec toutes les informations correspondants pour identifier ces mêmes clients qui se résument comme suit :

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

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

Exercice	Etat client (104)	Date de dépôt	Observation
2014	Déposé	30/04/2015	Déposée dans les délais et sans insuffisances
2015	Déposé	30/04/2016	Déposée dans les délais et sans insuffisances
2016	Déposé	30/04/2017	Déposée dans les délais et sans insuffisances

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

Le tableau précédent montre que la société a déposé ces états client (104) avec accusé réception de l'administration fiscale dans les délais requis par la réglementation (avant 30 avril de chaque exercice). Cela confirme la maîtrise de la gestion des déclarations.

2- La gestion des impôts et taxes

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 la SARL Ramdy. Le tableau suivant synthétise la gestion de la TVA au sein de la SARL Ramdy.

Chapitre III La détermination du résultat comptable et fiscal de la SARL RAMDY

Tableau N° 5 : Etat récapitulatif de la gestion de la TVA au sein de la SARL Ramdy (En KDA)

Mois	CA déclaré	CA Imposable	Taux appliqué	TVA/ Vente	TVA/ déductible	TVA acquittée	précompte
Janvier	224 320 080	224 320 080	17%	38 134 414	19 985 858	18 148 556	/
Février	197 124 344	197 124 344	17%	33 511 138	14 635 463	18 875 675	/
Mars	187 118 440	187 118 440	17%	31 810 135	20 077 704	11 732 431	/
Avril	217 057 838	217 057 838	17%	36 899 832	14 466 684	22 433 148	/
Mai	193 498 218	193 498 218	17%	32 894 697	16 278 581	16 616 116	/
Juin	175 135 233	175 135 233	17%	29 722 990	12 513 784	17 259 206	/
Juillet	152 291 217	152 291 217	17%	25 889 507	10 917 790	14 971 717	/
Août	143 458 360	143 458 360	17%	24 387 921	10 517 966	13 869 955	/
Septembre	165 633 518	165 633 518	17%	28 157 698	13 365 084	14 840 344	/
Octobre	178 664 428	178 664 428	17%	30 372 953	10 690 559	19 682 394	/
Novembre	214 999 328	214 999 328	17%	36 549 886	18 048 548	20 352 015	/
Décembre	213 315 244	213 963 876	17%	36 373 859	21 173 734	15 200 125	/
Total	2 256 464 878	2 263 264 878	17%	384 755 029	172 149 789	203 981 682	/

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

On constate que l'entreprise la SARL Ramdy s'est acquittée d'un montant total de 203 981 682 DA en 2016.

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 2016 est résumé dans le tableau suivant.

Chapitre III La détermination du résultat comptable et fiscal de la SARL RAMDY

Tableau N° 06 : la gestion de la TAP au sein de la SARL Ramdy (en K DA)

Mois	CA brute	CA exonéré	CA sans réfaction	CA imposable	taux	TAP acquittée
Janvier	217 520 080	44 374 096	173 145 984	173 145 984	1%	1 731 460
Février	197 124 344	40 213 366	163 710 978	163 710 978	1%	1 569 110
Mars	187 118 440	38 172 162	148 946 278	148 946 278	1%	1 489 463
Avril	217 057 838	44 279 799	172 778 039	172 778 039	1%	1 727 780
Mai	193 498 218	39 473 636	154 024 582	154 024 582	1%	1 540 246
Juin	175 135 233	35 727 588	139 407 645	139 407 645	1%	1 394 076
Juillet	152 291 217	31 067 408	121 223 809	121 223 809	1%	1 212 238
Août	143 458 360	29 265 505	114 192 855	114 192 855	1%	1 141 929
Septembre	165 633 518	33 789 238	131 844 280	131 844 280	1%	1 318 443
Octobre	178 664 428	36 447 543	142 216 885	142 216 885	1%	1 422 169
Novembre	214 999 328	43 859 863	171 139 465	171 139 465	1%	1 711 395
décembre	213 963 874	43 648 630	170 315 244	170 315 244	1%	1 703 152
total	2 256 464 878	460 318 834	1 796 146 044	1 796 146 044	1%	17 961 460

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

Vu que la SARL Ramdy, est une entreprise de production, elle est imposable au taux de 1% sans bénéficier d'une réfaction. Le montant de la TAP acquittée pour l'exercice 2016 est de 17 961 460DA.

Chapitre III La détermination du résultat comptable et fiscal de la SARL RAMDY

Section 3 : Détermination du résultat comptable et fiscal de la SARL RAMDY

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 correction sont portées dans le tableau n°9 « 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.

1- Détermination du résultat comptable

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

A partir du CDR de l'entreprise en constate ces différents produits et charges :

Produits	Montant	Charges	Montant
- Ventes et produits	2 256 464 874	- Achats consommés	1 638 471 783
- La variation stocks de produits finis et en cours	-6 516 979	- Services extérieur et autres consommations	118 151 868
- production immobilisée	104 110 066	- charges de personnel	309 582 842
- Autres produits opérationnel	14 054 619	- Impôts, taxes et versements assimilés	30 541 567
- Reprise sur perte de valeur et provision	14 506 563	- autres charges opérationnelles	19 299 902
- Produits financiers	2 510 398	- Dotation aux amorts, provisions et PV	91 694 588
		- Charges financières	64 559 594
		- Impôts exigible sur le résultat ordinaires	15 332 021
		- Impôts différés (variation) sur résultat ordinaires	1 311 800
Total	2 385 129 541	Total	2 288 945 965

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

Chapitre III La détermination du résultat comptable et fiscal de la SARL RAMDY

$$\text{Résultat comptable} = \text{Total des produits} - \text{Total des charges}$$

$$\begin{aligned} \text{Résultat comptable} = & [2\,256\,464\,874 + (-6\,516\,979) + 104\,110\,066 + 14\,054\,619 + \\ & 14\,506\,563 + 2\,510\,398] - [1\,638\,471\,783 + 118\,151\,868 + \\ & 309\,582\,842 + 30\,541\,567 + 19\,299\,902 + 91\,694\,588 + 64\,559\,594 + \\ & 15\,332\,021 + 1\,311\,800] \end{aligned}$$

$$\text{RC} = 96\,183\,575 \text{ DA}$$

De ce qui précède, La détermination du résultat comptable nécessite l'application d'un certain nombre de principes et des règles comptables ainsi nous validons la première hypothèse.

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. Pour cela, 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.

2-1- Calcul de résultat fiscal

$$\text{Résultat fiscal} = \text{résultats comptable} + \text{les réintégrations} - \text{les déductions}$$

Chapitre III La détermination du résultat comptable et fiscal de la SARL RAMDY

- Calcul des réintégrations de l'exercice 2016

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 dues 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.

C'est une taxe directe, non déductible. L'assiette de cette taxe est constituée par la masse salariale annuelle. Le taux applicable est de 1% pour la formation professionnelle, idem pour la formation d'apprentissage (1%).

Désignation	Montant
Taxe de formation et d'apprentissage	4 328 453.00

Source : document interne de l'entreprise

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 ;
- Figurer sur l'état à joindre à la déclaration annuelle ;

Chapitre III La détermination du résultat comptable et fiscal de la SARL RAMDY

Désignation	Montant
Provisions sur honoraires commissaires aux comptes	750 000.00

Source : document interne de l'entreprise

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	3 983 019.00

Source : document interne de l'entreprise

Détail rubrique : Variation impôts différé

Désignation	Montant
Variation	1 311 800.00

Source : document interne de l'entreprise

Détail rubrique : Amendes et pénalités

L'article 141 du CID exclut 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.

Désignation	Montant
Pénalités douanes	50 000.00

Source : document interne de l'entreprise

Chapitre III La détermination du résultat comptable et fiscal de la SARL RAMDY

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)	14 407 245.00
Divers bons de caisse réglés en espèces	1 921 140.00
Cadeaux	1 066 936.00
Total	17 395 321.00

Source : document interne de l'entreprise

Calcul des déductions de l'exercice 2016

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).

Désignation	Montant
Loyers hors charges financières liés au crédit bail	19 326 394.00

Source : document interne de l'entreprise

Détail rubrique : Autre déductions

Désignation	Montant
Produits provenant du remboursement ANEM exercice 2016	3 719 447.00
Octroi avantages fiscaux décision ANDI EX.2014 TX : 20.40%	20 680 589.00
Provisions sur congés exercice 2015	14 332 912.00
Provision sur honoraires CAC exercice 2015	580 000.00
Total	39 312 948.00

Source : document interne de l'entreprise

Chapitre III La détermination du résultat comptable et fiscal de la SARL RAMDY

Détermination du résultat fiscal :

Résultat fiscal = résultat comptable + les réintégrations – les déductions

Résultat fiscal = 96 183 575 + 43 150 614 – 58 639 342 = 80 694 847 DA.

RF = 80 694 847 DA

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.

Tableau N° 08 : Tableau de détermination du résultat fiscal :

Résultat net de l'exercice	Bénéfice	96 183 575
(compte de résultat)	Perte	
II. réintégrations :		
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		4 328 453
Provisions non déductibles		750 000
Amortissements non déductibles		3 983 019
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		1 311 800
Amendes et pénalités		50 000
Autres réintégrations		17 395 321
Total des réintégrations		43 150 614
III. Déductions :		
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)		

Chapitre III La détermination du résultat comptable et fiscal de la SARL RAMDY

Loyers hors charges financières	19 326 394	
Autres déductions	39 312 948	
Total des déductions	58 639 342	
Résultat fiscal (I + II – III)	Bénéfice	80 694 847
	Perte	

Source : document interne de l'entreprise

Calcul de l'IBS :

$$\text{IBS} = \text{Résultat fiscal} \times \text{Taux d'IBS}$$

Pour l'exercice 2016, le taux d'IBS est de 19%.

$$\text{IBS} = 80\,694\,847 \times 19\% = 15\,332\,021 \text{ DA}$$

➤ 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 prévisionnels :

$$\text{L'acompte} = \text{résultat comptable} \times \text{taux d'IBS appliqué} \times 30\%$$

- **1^{er} acompte** = $41\,757\,184 \times 23\% \times 30\% = 2\,881\,246 \text{ DA}$

- **2^{ème} acompte** = $72\,633\,890 \times 19\% \times 30\% = 4\,140\,132 \text{ DA}$

$$\begin{aligned} \text{Ajustement de 1^{er} acompte} &= (4\,140\,132 - 2\,881\,246) + 4\,140\,132 \\ &= 5\,399\,018 \text{ DA} \end{aligned}$$

$$\text{Montant total de 2^{ème} acompte} = 5\,399\,018 \text{ DA}$$

Chapitre III La détermination du résultat comptable et fiscal de la SARL RAMDY

- $3^{\text{ème}} \text{acompte} = 72\,633\,890 \times 19\% \times 30\% = 4\,140\,132 \text{ DA}$

Le montant des acomptes = $2\,881\,246 + 5\,399\,018 + 4\,140\,132 = 12\,420\,396 \text{ DA}$

Le montant des acomptes payés par la Sarl RAMDY dans les délais fixes par la loi (Article 365-6) est d'un montant de 12 420 396 DA

- Calcul de solde de liquidation d'IBS

$$\text{SL IBS} = \text{IBS} - \text{la somme des acomptes versés}$$

$$\text{SL IBS} = 15\,332\,021 - 12\,420\,396 = 2\,911\,625 \text{ DA}$$

La SARL RAMDY doit payer un SL IBS d'un montant de 2 911 625 DA avant le 30/04/2017.

De ce qui précède, 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

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 : « *Quelle est la démarche à suivre pour passer du résultat comptable au résultat fiscal ?* ». Afin de répondre à cette question, nous avons traité un cas de la SARL RAMDY sui par la direction des impôts de la wilaya de Bejaïa, qui nous a donc permis de comprendre la démarche du passage du résultat comptable au résultat fiscal.

La comptabilité permet de mesurer les résultats de l'entreprise à travers le recensement des flux économique. Elle a pour objectif la description de ses situations financières, l'état de son patrimoine ainsi que ses performances.

La fiscalité a pour but de déterminer les principes et règles d'évaluation du bénéfice imposable et les modalités de taxation de celle-ci, les divergences au niveau des résultats comptable et fiscal sont nombreuses et variées.

Le résultat fiscal est déterminé à partir du résultat comptable de l'entreprise auquel il est apporté des ajustements extracomptables pour tenir compte des règles fiscales en vigueur, donc la relation entre les deux s'avère essentiellement pour la détermination du résultat comptable et du résultat fiscal.

Les ajustements représentant l'ensemble des corrections extra-comptable à apporter au résultat comptable en vue de déterminer l'assiette de l'impôt.

Les ajustements positifs correspondant à des réintégrations qui se traduisent par soit la diminution du résultat déficitaire, soit l'augmentation du résultat bénéficiaire. Par contre, les ajustements négatifs appelés diductions produisent l'effet inverse.

Conclusion générale

Les différences entre les règles fiscales et comptables doivent être traitées dans un tableau de détermination du résultat fiscal, qui est défini comme étant un document regroupant l'ensemble des éléments servant de base à la réconciliation 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.

Donc le fiscaliste joue un rôle important dans la société actuelle dans la mesure où celle-ci fait face à des risques de redressement et aux enjeux d'augmentation de rentabilité. La fiscalité est un sujet délicat pour une société qui doit agir pour lutter contre l'évasion fiscale et les contrôles fiscaux. Ainsi, la rédaction d'un mémoire constitue un exercice nécessaire au fiscaliste pour faire preuve de ses différentes aptitudes et pour aiguiser aussi ses compétences.

Annexe N°02 : Bilan Actif

ACTIF	Note	N Brut	Amort Prov.	N Net	N-1 Net
ACTIF IMMOBILISE NON COURANT					
Ecarts d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Immobilisation en cours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participation et créances rattachées					
Autre titres immobilisés					
Prêt et autres actifs financiers non courant					
Impôts différés actifs					
TOTAL ACTIF NON COURANT					
ACTIF COURANT					
Stocks et en cours					
Créances et emplois assimilés					
Clients					
Autres débiteurs					
Impôts Autres actifs					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courant					
Trésorerie					
TOTAL ACTIF COURANT					
TOTAL GENERAL ACTIF					

Annexe N° 03 : Bilan Passif

PASSIF	Note	N	N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Primes et réserves/ Réserves consolidées(1)			
Ecarts de réévaluation			
Ecarts d'équivalence(1)			
Résultat net/ (Résultat net part du groupe)			
Autres capitaux propres-Report à nouveau			
Part de la société consolidant (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL CAPITAUX PROPRES			
PASSIFS NON-COURANTS			
Impôts différés passifs			
Emprunts et dettes financiers			
Provisions Impôts			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
PASSIF COURANT			
Fournisseur et comptes rattachés			
Impôts			
Autres dettes			
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANT			
TOTAL GENERAL PASSIF			

Annexe N° 04 : Modèle du compte de résultat par nature

Désignation	Note	N	N-1
Chiffre d'affaire			
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisées			
Subventions d'exploitation			
I- PRODUCTION DE L'EXERCICES			
Achats consommés			
Services extérieurs et autres consommations			
II- CONSOMMATION DE L'EXERCICES			
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)			
Charges de personnel			
Impôts, taxes et versements assimilés			
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION			
Autres produits opérationnels			
Autres charges opérationnels			
Dotations aux amortissements et aux provisions			
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL			
Produits financiers			
Charges financières			
VI- RESULTAT FINANCIER			
VII- RESULTAT AVANT IMPOTS (V+VI)			
Impôts exigibles			
Impôts différés (Variations)			
VIII- RESULTAT NET DE L'EXERCICE			
Part dans les résultats nets des sociétés mise en équivalence(1)			
IX- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE(1)			
Dont part du minoritaire (1)			
Part du groupe			

Annexe N°05 : Modèle du compte de résultat par fonction

Désignation	Note	N	N-1
Chiffres d'affaires			
Cout des ventes			
MARGE BRUTE			
Autres produits opérationnels			
Couts commerciaux			
Charges administratives			
Autres charges opérationnelles			
RESULTAT OPERATIONNEL			
Fournir le détail des charges par nature (frais de personnel, dotations aux amortissements)			
Produits financières			
Charges financières			
RESULTAT ORDINAIRES AVANT IMPOT			
Impôts exigibles sur les résultats ordinaires			
Impôts différés sur résultat ordinaires			
RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES			
Charges extraordinaires			
Produites extraordinaires			
RESULTAT NET DE L'EXERCICE			
Part dans les résultats nets sociétés mises en équivalences(1)			
RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE(1)			
Dont part des minoritaires(1)			
Part du groupe(1)			

Liste des abréviations

Liste des tableaux

Introduction 01

Chapitre I : Autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptable et les règles fiscales 03

Section 1 : Autonomie et dépendance entre les règles comptables et les règles fiscales 03

1- La portée fiscale des principes comptable 03

- 1-1- La méthode de la comptabilité d'engagement 04
- 1-2- Le principe de la liberté d'affectation comptable 04
- 1-3- Le principe de l'indépendance des exercices comptables 05
- 1-4- La distinction des erreurs comptable et des décisions de gestion 07

2- La comptabilité au service de la fiscalité 09

- 2-1- La comptabilité instrument du droit fiscal 09
- 2-2- La comptabilité outil de vérification fiscal 10
 - 2-2-1- Le droit de contrôle 10
 - 2-2-2- Le droit d'enquête 11
 - 2-2-3- Le droit de visite 11
 - 2-2-4- Le droit de reprise 11
 - 2-2-5- Le droit de communication 11

3- La prédominance des règles fiscales sur les règles comptables 12

- 3-1- Les spécifiés du droit fiscal 12
- 3-2- Le réalisme du droit fiscal 14

Section 2 : Les points de divergences entre les règles fiscales et les règles comptable 16

1- Notion de différences permanentes et différences temporaires 16

- 1-1- Les différences permanentes 16
- 1-2- Les différences temporaires 17

2- Les principes divergences découlant de l'application de certains principes comptables 17

- 2-1- Le principe des coûts historiques 18
- 2-2- Le principe de prudence 19
- 2-3- Le principe de rattachement des charges aux produits 21

2-4- Le principe de prééminence du fond sur la forme 22

3- L'incidence des règles fiscales sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des états financiers 23

Conclusion 27

Chapitre II : La détermination comptable du résultat de l'exercice 28

Section 01 : Les différentes notions et approches de calcul du résultat 28

1- La notion du résultat selon les différentes approches 28

1-1- L'approche comptable 29

1-2- L'approche économique 29

1-3- L'approche financière 29

1-4- L'approche fiscale 29

2- Approche de calcul du résultat comptable 30

2-1- L'approche du bilan 30

2-2- L'approche du CDR 31

Section 02 : Les travaux et les régularisations de fin d'exercice 32

1- L'investissement extra comptable des éléments du patrimoine 32

1-1- Les investissements 33

1-2- Les stocks 33

1-3- Les créances 33

1-4- Les dettes 34

2- Les autres régularisations 35

2-1- Charges et produits constatés d'avance 35

2-2- Charges à payer et produits à recevoir 36

2-3- Charges à répartir sur plusieurs exercices 37

2-4- Provisions pour grosses réparation 37

Section 03 : La gestion d'affectation du résultat comptable 37

1- Clôture des comptes et établissement des états financiers 38

2- Imposition et affectation du résultat comptable 39

2-1- Imposition du bénéfice 39

2-2- L'affectation du résultat 40

- 2-2-1- Le bénéfice à répartir 40
- 2-2-2- La répartition du bénéfice 41

Conclusion 42

Chapitre III : La détermination du résultat comptable et fiscal de la SARL Ramdy 43

Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil SARL RAMDY 43

1- L'organisme d'accueil Sarl Ramdy 43

- 1-1- Présentation et historique 43
- 1-2- Organigramme de l'entreprise
- 1-3- Organisation de l'entreprise 46
- 1-4- Moyens et effectifs de l'entreprise 47
 - 1-4-1- Moyens 47

Section 02 : présentation de la situation fiscal da la SARL RAMDY 51

1- La gestion des déclarations 51

- 1-1- Les déclarations mensuelles (G50) 51
- 1-2- Les déclarations mensuelles 51
 - 1-2-1- La déclaration des employés (G29) 52
 - 1-2-2- L'état clients (104) 53

2- La gestion des impôts et taxes 53

- 2-1- la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) 53
- 2-2- la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) 54

Section 3 : Détermination du résultat comptable et fiscal de la SARL RAMDY 56

1- Détermination du résultat comptable 56

- 1-1- Analyse et traitement des différents produits de l'entreprise 56
- 1-2- Analyse et traitement des différentes charges de l'entreprise 56

2- Détermination du résultat fiscal 57

- 2-1-** Calcule de résultat fiscal 57

Conclusion 63

Conclusion générale 64

Annexes

Références bibliographiques

Résumé

La comptabilité est une discipline pratique régulièrement actualisée et influencée par l'internalisation. Elle s'offre d'une distorsion avec la fiscalité puisqu'elle relève du droit comptable et du droit autonome du droit fiscal. Sa maîtrise reste indispensable pour produire une information financière de qualité. La fiscalité se résume aux pratiques utilisées par un Etat ou une collectivité pour percevoir des impôts et autres prélèvements obligatoires. La fiscalité joue un rôle déterminant dans l'économie d'un pays, elle pratique en effet au financement des besoins de ce dernier et à l'origine des dépenses publiques. Le résultat fiscal est déterminé à partir du résultat comptable subit à des modifications et des corrections de manière extracomptable pour tenir compte des règles fiscales spécifique.

Mots clés : Relation entre la comptabilité et la fiscalité, Résultat fiscal, Résultat comptable, Extracomptable.

Abstract

Accounting is a practical discipline that is regularly updated and influenced by internalization. It is distorting with the tax system since it comes under accounting law and the autonomous right of tax law. His mastery remains essential to produce quality financial information. Taxation is the practices used by a state or community to collect taxes and other taxes. Taxation plays a decisive role in the economy of a country, as it practices the financing of the needs of the latter and the origin of public expenditure. The taxable result is determined from the accounting result subject to modifications and corrections extracomptably to take into account specific tax rules.

Keywords :

Relation between accounting and taxation, Tax result, Accounting result, non- accounting .