

UNIVERSITE ABDERRAHMANE MIRA-BEJAIA

Faculté des sciences Economiques, Commerciales et sciences de Gestion

Département de Sciences de Gestion



Mémoire de fin de cycle

Pour l'Obtention du Diplôme de Master en Finance et Comptabilité

Option : Comptabilité et Audit

Sujet

Le passage du résultat comptable au résultat fiscal

Réalisé par :

M^{lle} : OUIAM ARAB

M^{lle} : WISSAM TIGHRINE

Encadré par :

Mr : TAKABAÏT Djamel

Promotion 2019/2020

Remerciements

Nous adressons nos vifs et sincères remerciements :

A M. Takabait pour son encadrement exceptionnel, sa patience, sa rigueur, son soutien moral, et sa disponibilité durant la préparation de ce mémoire.

Sans qui ça n'aurait pas été possible ;

Et à toute personnes ayant contribué de près ou de loin à la réalisation de ce travail.

A.Ouïam T.Wissam

Dédicaces

À l'homme de ma vie, mon soutien moral, celui qui s'est toujours sacrifié pour me voir réussir.

À mon père.

À la lumière de ma joie, la source de mes efforts,

Maman que j'adore.

À mes chères sœurs et mes amie(s).

À ma binôme Wissam.

À tous ceux qui m'ont soutenu tout au long de la réalisation de ce travail.

Ouiam ARAB

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail :

À mes parents qui m'ont soutenu durant ces années d'études et à qui je dois ma réussite. Quoi que je fasse ou que je dise, je ne saurai point vous remercier comme il se doit.

À mes sœurs qui m'ont chaleureusement supporté et encouragé tout au long de mon parcours.

À ma famille, mes proches et amis(es) me donnent de l'amour et de la vivacité

À ma binôme Ouiam.

Sommaire

Introduction générale	2
Chapitre I : Autonomie, dépendance et point de divergences entre les règles fiscales et les règles comptables	5
Section 01 : Autonomie et dépendance entre les règles comptables et les règles fiscales	5
Section 02 : Les points de divergence entre les règles fiscales et les règles comptables	15
Chapitre II : La détermination des résultats comptables et fiscaux de l'exercice	26
Section 01 : les différentes notions, approches de calcul du résultat et la gestion d'affectation du résultat comptable	26
Section 02 : Les travaux et les régularisations de fin d'exercice	33
Section 03 : La détermination du résultat fiscal.....	39
Conclusion générale.....	52

Liste des abréviations

AGO : Assemblée Générale Ordinaire.

BIC : Bénéfice Industriel et Commercial.

CA : Chiffre d’Affaire.

CDR : Compte de Résultat.

CIDTA : Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées.

CID : Compte des Impôts Directs.

CPF : Code des Procédures Fiscales.

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

IBS : Impôts sur les Bénéfices des sociétés.

IRG : Impôt sur le Revenu Global.

OPCVM : Organisation de Placement Collective de Valeurs Mobilières.

PCG : Plan Comptable Général.

RAN : Report A Nouveau

RC : Résultat Comptable.

RF : Résultat Fiscal.

SL : Solde de Liquidation.

SCF : Système Comptable Financier.

TVA : Taxe sur la Valeur Ajoutée.

TAP : Taxe sur l’Activité Professionnelle.

VNC : Valeur Comptable nette.

Introduction générale

Introduction générale

La fiscalité est une préoccupation majeure pour les entreprises, elle occupe une place centrale dans leur vie économique, financière et managériale. En effet, toutes les décisions qu'elles prennent ne sont pas sans incidences fiscales qui se traduisent inéluctablement par des impacts sur leurs performances, leurs positions concurrentielles, leurs stratégies, leurs gouvernances, leurs gestions et leur survie. Dans le mode actuel de la gouvernance des entreprises, les actionnaires investissent massivement dans l'audit fiscal, pour mieux gérer les divers risques fiscaux, en particulier celui involontaire lié à la conformité, dont ses effets sont dévastateurs sur leurs entités.

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 nécessaires 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 comptables 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 ce 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 comptables.

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 financer 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 comptable 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 :

"Quel processus doit être suivi pour passer du résultat comptable au résultat fiscal?"

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

- Quelles sont les différentes notions et approches de calcul du résultat comptable ?
- Quelles sont les différents traitements pour déterminer un résultat fiscal ?
- Quelle est la relation entre la fiscalité et la comptabilité ?

Et pour cerner la problématique de notre thème, il est important d'énoncer les hypothèses suivantes :

- Le résultat comptable peut se calculer par la méthode du bilan ou bien le compte de résultat.
- 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.

Pour affirmer ou infirmer les hypothèses posées auparavant, la démarche suivante a été poursuivie : la recherche documentaire qui nous a permis de comprendre les différents concepts liés à la comptabilité et à la fiscalité à travers la consultation des ouvrages, articles scientifiques et site de la direction générale des impôts.

Pour répondre à la problématique posée nous avons essayé de structurer notre travail autour de deux 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 des résultats comptables et fiscaux de l'exercice.

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

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

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 contradictoires qui sont assignés aux deux disciplines.

La comptabilité en tant qu'instrument de preuve et outil de gestion et d'information des tiers, quant à la fiscalité 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.

Afin 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 01 : 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 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.

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 bilans, 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 en 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 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

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

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

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

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 Les principes de l'indépendance des exercices comptables

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

1.3.1 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 découlant⁷ 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.

1.3.2 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 spécifiée " 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 découlent de la spécialisation des exercices, notamment sous les trois aspects suivants:

⁴ P. Serlooten, Droit fiscal des affaires, Dalloz, Paris, 2^{ème} Edition, 2001, p 68.

⁵ P. Serlooten, Droit fiscal des affaires, Dalloz, Paris, 2^{ème} Edition, 2001, p 68.

⁶ CF. Article 140 du CID.

⁷ Article 139 du code des impôts directs.

- 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 des produits et les charges qui lui sont propre à fin de dégager le résultat qu'y trouve son origine⁸. 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 rattachent⁹.

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 dispositions¹⁰, "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 bénéfice, il ne peut être question de revenir sur l'imposition qui a été établie car elle était parfaitement fondée au moment de son établissement. En effet, la règle de l'annualité de l'impôt ainsi que la règle de l'indépendance des exercices comptables, interdisent que l'on remette en cause une imposition à raison d'événements qui se sont produits ultérieurement.¹¹

1.4 La distinction des erreurs comptables et des décisions de gestion

1.4.1 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 fait ou l'interprétation erronée de texte fiscaux et qui constitue alors une erreur de droit commise par un contribuable de bonne foi.¹²

⁸M. Cozian, «Les grands principes de la fiscalité des entreprises», Litec, Paris, 2^{ème} Edition, 1986, p 146.

⁹M. Cozian, 1986, Op.cit, p 146.

¹⁰Article 9 du code des impôts directs.

¹¹P. Serlooten, 2001, Op.cit, p 75.

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

Cependant, l'appréciation de sa conduite influera sur l'application des pénalités, l'administration fiscale ne retiendra pas 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.

a- 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.

b- 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 pas en revanche demander à l'avenir un allègement fiscal.

1.4.2 Les décisions de gestion

Les décisions de gestion supposent un choix entre plusieurs voies légalement correctes.¹⁵ La décision de gestion comporte un élément subjectif d'appréciation, puisqu'elle implique un choix entraînant des conséquences fiscales différentes.¹⁶

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.

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

¹⁴CF. Article 303-1 du CID.

¹⁵M. Cozian, 1986, Op.cit, p 159.

¹⁶C. Collette, 1998, Op.cit, p 27.

La décision de gestion est dite irrégulière lorsque la solution adoptée par l'entreprise n'est pas conforme aux textes fiscaux. Cette 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 un 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 comptables.¹⁷

Ainsi, les sociétés soumises à l'impôt sur les bénéfices des sociétés "IBS"¹⁸. Quelques 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"¹⁹. Sont dans l'obligation de tenir une comptabilité²⁰. 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 écrit²¹ 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 :

¹⁷B. Caspar et G. Enselme, « Comptabilité approfondie et révision », Litec, paris, 3^{ème} Edition, 2000, p 103.

¹⁸ CF. Article 136 du CID.

¹⁹CF. Article 17 du CID.

²⁰CF. Article 152 du CID.

²¹CF. Article 19 du CPF.

2.2.1 Le droit de contrôle

Le droit de contrôle ²²est 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.

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 TVA²³.

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 contribuable²⁴. Pendant un délai déterminé qui est de quatre (04) ans²⁵, 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 tiers²⁶.

" Entreprises privées, administrations et établissements ".

²²J.p. Casimir, « Contrôle fiscal », Groupe revue fiduciaire, Paris, 2000, p 25.

²³CF. Article 33 du CPF.

²⁴T. Lambert, « Contrôle fiscal », Puf, Paris, 1991, p 62.

²⁵CF. Article 39 du CPF.

²⁶R. Torrel, « Contrôle fiscale », Maxima, Paris, 1995, p 24.

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 contrôle de tout impôt²⁷ 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 pièces²⁸, et un contrôle au niveau de l'entreprise "sur place" de la comptabilité à travers l'examen approfondi des documents comptables sans exclure le recours à des données matérielles extra- comptables. Ce contrôle peut avoir la forme d'une vérification de comptabilité²⁹ ou bien la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble " VASFE"³⁰.

Les vérificateurs pourraient être dans certains cas amenés à rejeter la comptabilité³¹. Lorsque le contribuable vérifié n'a pas respecté ses obligations comptables et fiscales, ils procèdent 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.

3.1.1 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.

²⁷CF. Article 45 du CPF.

²⁸CF. Article 18 du CPF.

²⁹ CF. Article 20 du CPF.

³⁰CF. Article 21 du CPF.

³¹CF. Article 43 du CPF.

De même, le caractère exceptionnel est justifié par sa corrélation étroite avec les finances de l'Etat³².

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. En application et son observation " ou Inobservation " sont du ressort de la puissance publique; la violation d'une règle fiscale est sévèrement sanctionnée par l'autorité publique; parfois par des peines privatives de libertés "Peines corporelles". La rigueur de la sanction des règles fiscales qui constitue un attribut de l'autorité publique leur confère une prépondérance sur les règles comptables dont la souplesse s'explique par leur rattachement au principe de la liberté de la gestion de l'entreprise.

3.1.2 Les exigences politiques

La prépondérance des règles fiscales sur les règles comptables est aussi une exigence politique pour assurer à l'Etat l'application de principe de l'égalité de tous devant l'impôt³³.

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 politique³⁴.

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

3.1.3 Les exigences économiques

L'outil fiscal a intégré l'analyse économique comme un instrument essentiel de toute action économique globale ou sélective³⁵. 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

³²N. Bacouche, « Droit fiscal et droit comptable: L'inévitable Harmonisation », Revue IFID, N° 24, Décembre 1999, p 12.

³³CF. Article 64 de la constitution de 1996.

³⁴N. Bacouche, Décembre 1999, Op.cit, p 13.

³⁵A. Bissade, « Cours de droit fiscal », IEDF, Koléa, 2002, p 10.

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 remplaçable³⁶.

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 percevoir³⁷.

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 exclu 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 l'imposer sur un tel manque à gagner. Le taux qui devrait être appliqué en Algérie pour calculer le manque à gagner 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

³⁶N. Bacouche, Décembre 1999, Op.cit, p 13.

³⁷M.M. Mastouri, « Droit fiscal de l'entreprise l'imposition des revenus et des bénéfices », Clé, Tunis, 1^{ère} Edition, 2000, p 45.

déguise une donation sous l'apparence d'une vente ou inversement; qu'un contrat de gérance d'un fond de commerce déguise la vente de ce dernier.

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

Donc, le principe de réalisme³⁸ du droit fiscal permet à l'administration fiscale de frapper des états de fait en faisant abstraction des situations de droit.

Section 02 : Les points de divergence entre 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 des 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'autre³⁹.

Les différences permanentes peuvent être considérées comme des charges " ou pertes " ou des revenus " ou gains " enregistrés en comptabilité mais ne devant pas avoir

³⁸A. Sadoudi, « Cours de droit fiscal », IEDF, Koléa, 1999, p 15.

³⁹B. Raffournier, « les normes comptables internationales (I.A.S) », Economica, Paris, 1996, p 138.

d'incidence sur l'assiette de l'impôt en égard à des dispositions prévues par des textes fiscaux.

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

Parmi les différences permanentes, on peut citer :

- 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 ultérieures⁴⁰.

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 :

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

⁴⁰B. Raffournier, « les normes comptables internationales (I.A.S) », Economica, Paris, 1996, p 443.

2.1 Le principe des coûts historiques

2.1.1 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 époques⁴¹.

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.

2.1.2 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.

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 calculée⁴².

Par ailleurs, l'automatisme constaté annuellement dans la comptabilité en coûts historiques est en période inflationniste insuffisant pour permettre d'assurer au terme de

⁴¹G. Melyon et R. Noguera, « Comptabilité Générale », Eska, Paris, 3^{ème} Edition, 2001, p 42.

⁴²B. Colasse, « Comptabilité générale » "PCG 1999 et IAS", Economie, Paris, 7^{ème} Edition, 2001, p 51.

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-évalués ⁴³.

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

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

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

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

- La seconde règle se réfère à la notion de risque et conduit à prendre en considération dans les enregistrements comptables tout fait ou événement 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 événements antérieurs à la date de clôture des comptes.

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

⁴³B. Colasse, 2001, Op.cit, p 52.

La règle générale édictée par le code de commerce⁴⁴ 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, ⁴⁵ 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, ⁴⁶ limite le champ d'application « aux amortissements réellement effectués dans la limite de ceux qui sont admis » et aux provisions constituées « en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables, à condition qu'elles aient été constatées dans les écritures de l'exercice et figurent au relevé des provisions ».

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

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

2.3 Le principe de rattachement des charges aux produits

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 exercices⁴⁷, 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 concourues à la réalisation de ces revenus doivent être déterminées et rattachées à ce même exercice.

⁴⁴CF. Article 718 du Code de Commerce.

⁴⁵Article 140-2 du CID.

⁴⁶Article 141-3 du CID.

⁴⁷B. Colasse, 2001, Op.cit, p 58.

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.

Ceci 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.

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'actif 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 ⁴⁸les 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 exploités en crédit-bail.

⁴⁸Article 141 – 3 du CID.

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

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

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

En effet, selon cette règle comptable, l'exploitation du bien justifie son inscription à l'actif de bilan, avant même que la propriété juridique ne soit définitivement transmise à l'entreprise le droit algérien sous tendu par une conception patrimoniale du bilan n'autorise nullement l'inscription à l'actif des biens acquis en crédit-bail, le contrat de crédit-bail n'entraîne aucun transfert juridique de la propriété du bien tant que l'option d'achat n'a pas été levée par le crédit-preneur⁴⁹.

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 matière⁵⁰.

⁴⁹Conseil national de la comptabilité, Bulletin avis et recommandations, N° 3, Mai 2003, p 17.

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

La sincérité : elle consiste en l'application de bonne foi des règles et procédures en fonction de la connaissance que les responsables des comptes doivent normalement avoir de la réalité et de l'importance des opérations, événements et situations⁵¹. 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 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 la dépréciation selon la méthode linéaire⁵², 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

⁵¹N. Guedj, « Finance d'entreprise », Organisation, Paris, 2^{ème}Edition, 2000, p 87.

⁵²CF. Article 147-1 du CID.

entacherait la régularité des comptes qui sont censés établis dans les mêmes normes d'évaluation et de présentation d'une année à l'autre⁵³.

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.

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.

Toutefois, 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 économique⁵⁴. 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 dégressif⁵⁵ 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

⁵³CF. Article 717 du Code de Commerce.

⁵⁴O. Grassi et A. Lemercier, « Comptabilité approfondie et révision », Gualino, Paris, 2001, p 21.

⁵⁵CF. Article 174-2 du CID.

que les autres années d'exploitation. Par contre, l'amortissement progressif est aussi une méthode plus opérationnelle puisqu'elle est autorisée fiscalement⁵⁶. 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 France⁵⁷, une procédure dite de la mention expresse est prévue par le code général des impôts.⁵⁸ 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 général d'indemnités de retard, voire 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.

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.

⁵⁶CF. Article 174-3 du CID.

⁵⁷B. Caspar et Q. Ensecme, 2000, Op.cit, p 29.

⁵⁸CF. Article 1732 du CGI.

Chapitre II : La détermination des résultats comptables et fiscaux de l'exercice

Chapitre II : La détermination des résultats comptables et fiscaux 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, une fois calculé, le résultat supportera l'impôt correspondant et sera ensuite réparti ou affecté selon les différents emplois décidés par les associés. 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, la détermination du résultat fiscal ce que on va intituler dans la troisième section.

Section 01 : les différentes notions, approches de calcul du résultat et la gestion d'affectation du résultat comptable

L'un des objectifs de l'information comptable est de présenter 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 lié à des opérations d'exploitation et exceptionnelle acomptes, par les biais de moyen de production et à travers une organisation a même de contribuer à la réalisation de l'objectif principal de l'entité qui et le 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 effectuées 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 fiscale.

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 global de l'activité de l'entreprise.

Le résultat net « est la différence entre le total des produits et le total des charges de cet exercice. Il correspond à la variation des capitaux propres entre le début et la fin de l'exercice, hors opération affectant directement le montant des capitaux propres sans affecter les charges ou les produits »⁵⁹.

Le résultat net correspond à un bénéfice (ou profit) en d'un excédent 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 ajoutées 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 du 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 à l'impôt sur les sociétés ».

⁵⁹TAZDAIT Ali, « Maitrise du système comptable et financier », 1^{ère} Edition 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 fiscales⁶⁰.

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 financier, 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 :

- les éléments de l'actif : (Annexe N°01)
 - ✓ 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 : (Annexe N°02)
 - ✓ Les capitaux propres avant distribution décidés ou proposés 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 autre éléments.
 - ✓ Les passifs non courants portants intérêts ;
 - ✓ Les fournisseurs et autres créditeurs ;
 - ✓ Les passifs d'impôt (en distingue les impôts diffères)
 - ✓ Les provisions pour charge et passifs assimilés (produits constatés d'avances) ;

⁶⁰ F. Latreyte, « Finance d'entreprise », Economica, Paris, 1984, p 210.

- ✓ La trésorerie négative et équivalente de trésoreries (la trésorerie du passif).

Chaque année l'entreprise établit deux bilans, 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 justifiées".⁶¹

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 est un CDR par nature (voir annexes N°03, N°04). Il fait apparaître par différence le résultat net de l'exercice bénéficiaire, 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 ;
- ✓ Produits 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 ;
- ✓ Élément extraordinaire (charges et produit) ;
- ✓ 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 du produit et le total des charges de l'exercice, en d'autres termes, il exprime la variation des capitaux propres entre le début et la fin de l'exercice, hormis les apports et les retraits effectués sur les capitaux propres n'ayant pas d'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

⁶¹Article 140-2 du code des impôts directs et taxes assimilées, 2012.

mobilisé 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.

3 La gestion d'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 comptes, il faut recalculer les soldes et établir une nouvelle balance. Etablissant 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.

3.1 Clôture des comptes et établissements 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 égal à celui qui ressort du compte " 88 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 "⁶². De même, les soldes de chaque compte de bilan permettent d'établir le bilan.

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

⁶²M.Z Khafrabi, 2002, Op.cit, p 354.

complétés les documents annexes de support, destinés à les détailler et les enrichir par une information désagrégée et présentée sous une forme qui les charge de signification pour l'utilisateur.

Après la clôture des comptes de bilan en fin d'exercice, on procède à la réouverture de ces mêmes comptes, dès le début de l'exercice suivant, dès cette réouverture, les écritures de régularisation sont contre passées⁶³ puisque ils n'ont qu'un rôle temporaire à jouer, celui de la détermination de la situation du patrimoine en fin d'exercice.

3.2 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.

3.2.1 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 déficitaire.

Toutefois, 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 fiscal⁶⁴. 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

⁶³M.Z Khafrabi, 2002, Op.cit, p 356.

⁶⁴A. Burlaud, 1998, Op.cit, p 339.

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

3.2.2 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 bénéfices⁶⁵. 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 bénéficiaire.⁶⁶

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.

3.2.2.1 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.

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

a- 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.

3.2.2.2 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.

⁶⁵CF. Article 723-2 du Code Commerce.

⁶⁶ CF. Article 722 du Code de Commerce.

On 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 doit de distribuer aux actionnaires. Selon la décision prise par l'AGO

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

- **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 a pour conséquence une diminution équivalente de trésorerie.

Section 02 : 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 immobilisés.⁶⁷

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-même.⁶⁸

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 :

⁶⁷ M. Hinard A. Christine et M. Chenevier, « Comptabilité et fiscalité », PUF, Paris, 1988, p 334.

⁶⁸M.Z. Khafrabi, 2002, Op.cit, p 308.

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.

On peut classer les créances en trois catégories :

1.3.1 Les créances douteuses et litigieuses

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

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

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

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

1.3.2 Les créances irrécouvrables

D'après le Mémento pratique Francis Lefebvre Comptable :

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

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 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 :

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

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 :

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

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 :

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

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

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 suivantes⁶⁹:

- 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.

⁶⁹ J.P. Claverne et J. Darne, « Finance d'entreprise », Economica, Paris, 1984, p 309.

Section 03 : La détermination du résultat fiscal

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

- **La définition relative au compte de résultat :** *sous réserve des dispositions des articles 172 et 173, le bénéfice imposable « est le bénéfice net est déterminé d'après les résultats des opérations de toute nature effectuées par chacun des établissements, unités ou exploitations dépendant d'une même entreprise y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif soit en cours soit en fin d'exploitation ».*⁷⁰
- **La définition relative au bilan:** *le bénéfice net « est constitué par la différence entre la valeur de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminué des suppléments d'apport et augmenté des prélèvements effectués ou court de cette période par l'exploitant ou part les associés ».*⁷¹

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

1 Traitement des différentes charges déductibles

La déduction des charges qui peut s'opérer que si elle se fait dans le cadre du respect des conditions posées par la législation fiscale, et dont le non-respect entraîne la réintégration de ces charges dans le résultat imposable. Ainsi, les charges qui ne sont pas admises en déduction devront être réintégrées au résultat comptable pour la détermination du résultat fiscal. Selon le code des impôts directs, les charges déductibles peuvent être subdivisées en deux parties, les charges décaissables, ainsi que les charges non décaissables.

1.1 Les charges décaissables

Part définition, une charge décaissable est une charge du compte de résultat (plus particulièrement un compte de la classe 6 « Charge ») qui occasionne une sortie d'argent. Le flux de trésorerie qu'elle génère vient ainsi diminuer la trésorerie de l'entreprise. Ce flux peut concerner des fournisseurs, des salariés, des organismes sociaux, des organismes fiscaux, des associés, des établissements bancaires, etc.

Parmi ces charges on peut distinguer : les consommations, les frais de personnel, les frais financiers, impôt et taxe, les frais de location, les frais de recherche de développement, dépenses relatives aux investissements, cadeaux et dons et frais de publicité, et les frais de sponsoring et parrainage.

⁷⁰ Article 140-1 des codes des impôts directs et taxes assimilées, 2018.

⁷¹ Article 140-2 des codes des impôts directs et taxes assimilées, 2018.

1.1.1 Les consommations

Les consommations ne sont visées par aucune restriction particulière, par conséquent, les charges de consommations exposées pour les besoins de l'activité de l'entreprise sont déductibles. Part contre les prélèvements effectués pour des besoins personnels des dirigeants ou de l'exploitant doivent être réintégrés au bénéfice comptable. Il est rappelé que « *le coût des marchandises, matières et fournitures est constitué du prix d'achat et des frais d'acquisition (frais de transport, taxes non récupérable ...etc.)* »⁷²

1.1.2 Frais de personnel

Les sommes versées ayant le caractère de salaire, prime, indemnité ainsi que les cotisations sociales et fiscales sont déductibles. Ce si est valable même pour les rémunérations des associées et des gérants si elles remplissent les conditions suivantes :

- Elles correspondent un travail effectif.
- Leurs montants, par référence aux rémunérations d'un agent ayant la même qualification professionnelle ou occupant un poste de travail similaire, ne sont pas exagérés.
- Elles donnent lieu aux cotisations prévues en matière de sécurité sociale.

Ainsi, sont notamment déductibles les traitements, remboursements forfaitaires de frais et toutes autres rémunérations, alloués aux personnes suivantes :

- Associés gérants majoritaires ou minoritaires des sociétés à responsabilité limitée ;
- Gérants des sociétés en commandite par actions ;
- Associés des sociétés de personnes ayant opté pour le régime fiscal des sociétés par actions ainsi que les membres des sociétés civiles constituées sous forme de sociétés par action.

1.1.3 Frais financier

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

1.1.4 Impôts et taxes

A l'exception de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, les impôts à la charge de l'entreprise sont déductibles, ils doivent être portés en déduction au cours de l'exercice ou ils sont payés ou mis en recouvrement. Les impôts non déductibles puisque leur montant a diminué doivent donc faire l'objet d'une réintégration.

⁷²Belamri Khelaf, « Guide fiscal : impôt sur les bénéfices des sociétés(IBS) », version 2012.

a) Les impôts déductibles à déduire du résultat fiscal, sont :⁷³

- Les droits d'enregistrements ;
- La taxe sur l'activité professionnelle (TAP) ;
- Les droits de douane ;
- La taxe foncière afférente aux immeubles figurant à l'actif.

b) Les impôts non déductibles à réintégrer dans le résultat fiscal, sont :⁷⁴

- Les impôts et taxes à caractères personnel tels que l'impôt sur le revenu global (IRG), la taxe foncière se rapportant à des immeubles non affectés à l'exploitation ;
- La TVA et toute autre taxe à la charge du consommateur final.

1.1.5 Les frais de location

Les loyers des locaux, du matériel, des véhicules, du mobilier loué par l'entreprise sont déductibles, à condition de ne pas être excessifs. Le dépôt de garantie, qui est une somme versée par le locataire au bailleur, ne constitue pas une charge pour l'entreprise locataire. Cette somme est en effet destinée à être restituée au locataire à l'issue du bail, le dépôt de garantie ne devient une charge déductible pour le locataire que quand il est conservé par le bailleur, à titre d'exemple, suite à des dégâts causés par le locataire.

1.1.6 Frais de recherche et de développement

Du point de vue comptable, les frais d'étude et de recherche constituent des charges s'ils sont relatifs à une commande spécifique d'un client, ils sont maintenus en charges entrent dans le coût de celle-ci. Lorsqu'ils sont engagés dans le cadre de développement de l'entreprise, ils peuvent être immobilisés. Du point de vue fiscal, les dépenses engagées dans le cadre de la recherche de développement au sein de l'entreprise, sont déductibles du revenu ou bénéfice imposable jusqu'à concurrence de dix(10%) du montant de ce revenu ou du bénéfice, dans la limite d'un plafond de cent millions de Dinars (100.000.000DA), à condition que le montant admis en déduction soit réinvesti dans le cadre de cette recherche.⁷⁵

1.1.7 Dépenses relatives aux investissements

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

⁷³Belamri Khelaf, « Guide fiscal: impôt sur les bénéfices des sociétés(IRS) », version 2012.

⁷⁴Idem.

⁷⁵Article 171 du Code des impôts directs et taxes assimilées.

1.1.8 Cadeaux, dons et frais de publicité

Pour ce faire connaître, développer ses relations publiques, l'entreprise peut engager des frais de publicité sur différents supports, distribuer des cadeaux publicitaires, et pour les plus importantes d'entre elles, faire des dons ; en vertu des règles générales de déduction, ces charges ne peuvent être admises en déduction à l'exception.⁷⁶

- Des cadeaux publicitaires dont la valeur unitaire ne dépasse pas 500DA ;
- Des dons consentis en espèces ou en nature au profit des établissements et associations à vocation humanitaire, qui ne dépassent pas un montant annuel de 1 000.000DA.
- Les frais de publicité sont déductibles.

1.1.9 Sponsoring et parrainage

Les sommes consacrées au sponsoring et parrainage d'activités sportives ainsi que celles consacrées aux activités de promotion des initiatives de jeunes sont admises en déduction à hauteur de 10% du chiffre d'affaire de l'exercice et dont la limite d'un plafond de 30 000.000DA. Les activités de promotion des initiatives de jeunes sont des actions visant à développer, sans restriction, toutes sortes des initiatives en faveur des jeunes qu'elles soient d'ordre culturel, artistique, sportif ou scolaire.⁷⁷

1.2 Les charges non décaissables

Les charges non décaissables n'engageant pas de flux monétaire, elles se traduisent juste par une écriture comptable passée par l'entreprise, parmi ces charges nous pouvons distinguer :

1.2.1 Les amortissements

Les amortissements correspondent à la consommation des avantages économiques liés à des actifs corporels ou incorporels. Ils doivent être pratiqués chaque année même en l'absence de bénéfice. Tous les investissements qui se déprécient normalement tel que les bâtiments, les aménagements et installation, le mobilier, doivent faire l'objet d'un amortissement, les autres terrains, les fonds de commerce et les brevets d'invention.

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

- **Porter sur des éléments soumis à la dépréciation** : si la dépréciation résulte du seul fait de l'usage et du temps, aucune preuve de dépréciation n'est requise, par contre si la dépréciation est exceptionnelle, l'amortissement doit être justifié par des circonstances spéciales pour être admis en déduction.

⁷⁶Article 169-1 du code des impôts directs et taxes assimilées.

⁷⁷Article 169-2 du code des impôts directs et taxes assimilées.

- **Etre pratiqué dans la limite du coût d'acquisition** : l'amortissement annuel doit être calculé sur la base du coût d'acquisition, il doit cesser dès que les amortissements cumulés égalent ce coût.
- **Les amortissements sont pratiqués conformément aux usages** : chaque dotation aux amortissements est calculée en appliquant au coût d'acquisition ou de production un taux qui est en fonction de la durée d'utilisation de l'élément, cette durée doit être déterminée d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation.
- **L'amortissement doit être comptabilisé** : l'amortissement doit être réellement constaté dans les écritures comptables.
Dans certains cas le droit fiscal n'admet pas l'amortissement de certains biens, nous pouvons citer :
 - **Véhicules de tourisme** : la base de calcul des annuités d'amortissement déductibles est limitée à une valeur d'acquisition unitaire de 1.000.000DA sauf pour les véhicules qui constituent l'outil principal de l'activité. Ceci sera le cas, par exemple, des entreprises qui utilisent ces véhicules comme taxi ou auto-école ou encore pour la location. Pour déterminer le résultat comptable, il convient de calculer les amortissements sur la base de la valeur réelle d'acquisition, cependant dans la mesure où celle-ci est supérieure à 1.000.000DA pour calculer le résultat imposable il faut réintégrer l'amortissement correspondant à la tranche supérieure à cette limite.⁷⁸
 - **Élément de faible valeur** : dans la pratique, pour simplifier le suivi des investissements, les entreprises déterminent un montant arbitraire en dessous duquel les dépenses sont dépassées en charge, les éléments de faible valeur peuvent être considérés comme entièrement consommés dans l'exercice de leur mise en service et par conséquent ne pas être comptabilisés en immobilisations et les éléments dont le montant hors taxe n'excède pas 30.000DA peuvent être constatés comme charge déductible de l'exercice de leur rattachement.⁷⁹

1.2.2 Les provisions

Les provisions constatent les dépréciations subies par les éléments d'actif autres que les immobilisations ainsi que les charges et les pertes probables.⁸⁰

Mais toutes les provisions ne sont pas déductibles fiscalement sauf, les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précises et que des événements en cours rendent probable, à condition qu'elles aient été constatées dans les écritures de l'exercice.⁸¹

Plusieurs conditions sont exigées pour que les provisions soient déductibles fiscalement. Nous pouvons distinguer que :⁸²

⁷⁸ Article 141-3 du code des impôts directs et taxes assimilées.

⁷⁹ Article 141-3 du code des impôts directs et taxes assimilées.

⁸⁰ Article 718 du code de commerce.

⁸¹ Article 141-5 du code des impôts directs et taxes assimilées.

⁸² Idem.

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

2 Traitement des différents produits

Le bénéfice imposable est déterminé d'après le résultat des opérations de toute nature, réalisé au cours de la période considérée. En conséquence, les produits à retenir doivent comprendre non seulement les ventes de marchandises, la production vendue et les prestations fournies, mais également tous les produits accessoires à l'exploitation ou exceptionnels⁸³. Il résulte également de cette définition générale du bénéfice imposable que les subventions et les plus-values doivent, dans la détermination du bénéfice imposable, être prises en considération. Toutefois, sous certaines conditions examinées ci-après, ces produits peuvent être exclus temporairement ou définitivement du bénéfice imposable.

2.1 Les ventes de marchandises et productions vendues

En tenant compte des règles fiscales et comptables, les ventes de marchandises et de production sont enregistrées sur la base des facturations, car ces dernières, correspondent à la date de livraison ou le prix qui a été convenu est enregistré parmi les produits d'exploitation de l'entreprise. Mais il existe des décalages entre la livraison et la facturation, il faudra procéder à une régulation et ne tenir compte que de la date de livraison. Lorsqu'il s'agit de vente de marchandises ou de produits, on doit par déduire du chiffre d'affaires imposable les rabais, les remises ou les ristournes accordées.

2.2 La production stockée

La production stockée correspond à la variation globale des stocks de produits finis et des encours de production de biens et de services d'une entreprise. La production stockée se calcule en reprenant le montant de ces postes constatés au début de l'exercice.

⁸³ COLLET Martin, « Droit fiscal », édition Thémis, Paris 2007, P363.

Bien que les stocks ne traduisent pas une recette, ils sont pris en considération pour la détermination du bénéfice d'exploitation, car leur évolution reflète un enrichissement ou un appauvrissement de l'entreprise.⁸⁴ Elle est assimilée à un produit d'exploitation lorsque son solde est créditeur.

Les stocks ne font l'objet d'aucune définition précise au niveau fiscal. Ils sont traités selon les règles particulières dans le compte de résultat de l'entreprise, et leur évaluation obéit à des méthodes déterminées. Toute variation de la valeur des stocks affectera la valeur du résultat. En effet, le résultat correspond au chiffre d'affaires diminué du coût d'achat de marchandises vendues, obtenu en additionnant le stock initial et les achats effectués au cours de l'exercice tout en déduisant le stock final.

2.3 Les prestations fournies ou prestations de service

En matière de présentations fournies ou présentation de services, on peut établir plusieurs distinctions mais en général les présentations de services sauf cas particulier, sont enregistrées lors de leur date d'achèvement c'est-à-dire au moment où le service est rendu. Cela concerne notamment les répartitions, les opérations de commissions, les transports...

2.4 Les indemnités

Suite à un sinistre quelconque ou encore un vol, il arrive également, que la société bénéficie du versement d'indemnité d'assurance, bien que ces indemnités ne constituent pas en réalité des profits puisqu'elles sont destinées à couvrir les pertes causées. Il n'en demeure pas moins qu'elles seront tout de même rattachées au résultat pour être imposées en fin d'exercice. L'argument avancé par l'administration fiscale est que ces indemnités viennent compenser les pertes qui ont été comptabilisées et par conséquent déduites du résultat imposable, il serait donc plus logique d'imposer les indemnités perçues ultérieurement. Les indemnités perçues par des entreprises «sont soumises au même régime fiscal que le préjudice qu'elles réparent, c'est-à-dire qu'elles ne constituent pas des produits imposables que si elles :

- Compensent des pertes, des charges déductibles par nature ;
- Compensent des pertes de recettes (qui auraient constitué des produits taxables) ;
- Compensent la perte ou la dépréciation d'éléments de l'actif.

Ainsi, une indemnité qui compense une charge ou une perte non déductible du résultat fiscal n'est pas imposable (par exemple, une indemnité d'assurance versée pour couvrir une pénalité).⁸⁵

⁸⁴ SERLOOTEN Patrick, «Droit fiscal des affaires », édition Dalloz, Paris 2007, P104.

⁸⁵ T.ZITOUNE, F. GOLIARD, «Droit fiscal des entreprises », édition GALINO, Paris 2005, P97.

2.5 Les produits financiers

Les produits financiers entrent également dans le calcul du résultat imposable, mais selon certaines particularités. Ces produits sont nombreux et très diversifiés. Nous traiterons des revenus des actions, parts sociales, des produits de placement à revenus fixes et des produits de créance.

2.6 Les revenus fonciers

Nous pouvons distinguer trois hypothèses.⁸⁶

- L'immeuble figurant à l'actif du bilan fait l'objet d'une location pour des tiers. Les revenus fonciers sont des revenus immobiliers. Nous sommes dans le cadre d'une location à un tiers d'un immeuble de l'exploitant, figurant à l'actif du bilan. Les revenus procurés par les immeubles inscrits au bilan entrent dans le calcul du bénéfice imposable, comme n'importe quel autre bénéfice de l'entreprise. Les loyers sont rattachés à l'exercice au cours duquel ils sont courus, même s'ils n'ont pas été réglés à l'exploitant. Mais l'immeuble qui figure à l'actif du bilan peut ne pas être loué, et donc ne pas rapporter de revenus.
- L'immeuble figurant à l'actif du bilan est affecté à l'habitation de l'exploitant ou un associé. L'immeuble inscrit au bilan peut constituer l'habitation privative de l'exploitant, ou être affecté gratuitement à l'habitation d'un associé. L'entreprise doit prendre en compte dans son résultat imposable la valeur locative réelle de cet immeuble, elle va mettre dans son résultat imposable une somme correspondant aux loyers qu'elle aurait pu percevoir si elle avait mis en location cet immeuble.
- L'immeuble figurant à l'actif du bilan est affecté à l'exploitation de l'entreprise, dans ce cas, il n'y a rien à ajouter au montant imposable.

2.7 Travaux d'entreprise

Dans certains cas, des entreprises effectuent des travaux qui vont s'étaler sur deux ou plusieurs exercices avant d'être terminés et livrés. Cette hypothèse concerne, à titre d'exemple les travaux publics, es travaux de construction d'usines, les constructions navales...etc. Une entreprise peut opter pour une méthode dite méthode à l'achèvement ou pour une autre méthode à l'avancement.

- **La méthode à l'achèvement** : c'est lorsque le bien est achevé, et qu'il fait l'objet d'une réception, ou d'une mise à disposition, au client, qu'il doit être enregistré parmi les produits imposables.
- **La méthode à l'avancement** : les entreprises enregistrent dans leurs produits d'exploitation les créances exigibles au cours d'un exercice, qui correspondent aux phases d'avancement des travaux.

⁸⁶ Idem, P94.

2.8 Les subventions

L'entreprise pendant son existence, peut bénéficier ponctuellement de subvention c'est-à-dire d'aides financières accordées par, l'Etat ou les collectivités locales. Les objectifs visés par une subvention sont multiples elles peuvent être accordées pour la création d'entreprises, pour l'emploi, pour acquérir des immobilisations...etc. Les subventions peuvent être, des subventions d'exploitation destinées à compenser l'insuffisance de certains produits ou à faire face à certaines charges ou bien elles peuvent être des subventions d'investissement destinées à permettre d'acquérir ou de créer des valeurs immobilisées.

- **Les subventions d'exploitation :** Consistent en une aide financière, accordée par l'Etat, les collectivités publiques ou des tiers, qui sont soit définitivement acquises soit susceptibles d'être remboursées, elles sont en principe imposables au titre de l'exercice au cours duquel leur octroi est certain.
- **Les subventions d'équipement :** Accordées par l'Etat ou les collectivités territoriales au profit des entreprises en vue d'acquérir ou de créer des valeurs immobilisées, sont comprises dans les résultats de l'exercice en cours à la date de leur versement.

Elles sont rapportées aux bénéfices imposable des exercices suivants proportionnellement à leur exploitation, le montant restant des subventions est rapporté aux bénéfices imposables, à compter du cinquième exercice au plus. Cependant, les subventions destinées à l'acquisition des biens amortissables, sur une durée de cinq (5) années, sont rapportées, conformément aux conditions fixées ci-dessus, aux annuités d'amortissements.

En cas de cession des immobilisations acquises au moyen de ces subventions, la fraction de la subvention non encore rapportée aux bases de l'impôt est retranchée de la valeur comptable de ces immobilisations pour la détermination de la plus-value imposable

ou de la moins-value à déduire.

Les subventions d'exploitation et d'équilibre font partie du résultat de l'exercice de leur encaissement.⁸⁷

2.9 Les plus-values de cession

La plus-value est un profit résultant de la cession d'investissement. Elle est déterminée par la différence entre le produit de cession « C/792 » et la valeur comptable nette VCN de ce bien « C/692 ».

⁸⁷ Article 144 du code des impôts directs et taxes assimilées.

En vertu de l'article **172-1 du CID**, les plus-values provenant de la cession de biens faisant partie de l'actif immobilisé sont imposées différemment selon qu'elles sont à court ou à long terme.

D'après l'article **173-1 du CID**, le montant des plus-values provenant de cession partielle ou totale des éléments de l'actif immobilisé, à rattacher du bénéfice imposable, est déterminé en fonction de leur nature ;

- Les plus-values à court terme qui proviennent de la cession d'élément acquis ou créés depuis trois (03) ans au moins, leur montant est introduit dans le bénéfice imposable, pour **70%**, soit **30%** d'exonération.
- Ce qui concerne les plus-values à long terme qui proviennent de la cession d'éléments d'actif acquis ou créés depuis trois (03) ans ou plus, leur montant est compté dans le bénéfice imposable, **35%**, soit **65%** d'exonération.

2.10 Les plus-values exonérées

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

L'écart de réévaluation des investissements est l'excédent de la valeur comptable donnée aux investissements réévalués sur la valeur comptable avant la réévaluation. Ainsi, la réévaluation vise à proposer une lecture de bilan proche de la réalité, et corriger les effets de l'inflation, réhabiliter l'autofinancement des entreprises.

3 Les déficits des années antérieures

En cas de déficit subi pendant un exercice, il est considéré comme une charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice. Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté successivement sur les exercices suivants jusqu'au quatrième exercice qui suit l'exercice déficitaire.⁸⁸

4 La liasse fiscale

La liasse fiscale correspond à la déclaration du résultat que l'entreprise doit produire et transmettre à son service des impôts. Elle comporte une série de déclarations et de documents annexes pour permettre à l'administration de déterminer le résultat imposable de l'entreprise et le montant de son impôt à payer. La liasse fiscale est obligatoire pour

⁸⁸ Article 147 du code des impôts directs et taxes assimilées.

toutes les entreprises sauf les autos entrepreneurs et doit obligatoirement parvenir par une voie dématérialisée.

➤ **Les charges à réintégrer:** les réintégrations à appliquer, d'une manière extracomptable, sur le bénéfice net sont comme suit :

- Charges des immeubles non affectées directement à l'exploitation ;
- Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles ;
- Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles ;
- Frais de réception non déductibles ;
- Cotisations et dons non déductibles ;
- Impôts et taxes non déductibles ;
- Provisions non déductibles ;
- Amortissements non déductibles ;
- Quote-part des frais de recherche développement non déductibles
- Amortissement non déductibles liés aux opérations de crédit-bail (Preneur)⁸⁹ ;
- Loyers hors produits financiers (Bailleur)⁹⁰ ;
- Impôts sur les bénéfices des sociétés (impôt exigible sur le résultat + impôt différé) ;
- Pertes de valeurs non déductibles ;
- Amendes et pénalités ;

➤ **Les produits à déduire**

- Plus-values sur cession d'éléments d'actifs immobilisés ⁹¹;
- Les produits et les plus-values de cession des actions et titres assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse ;
- Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés ⁹²;
- Amortissements liés aux opérations de crédit-bail (Bailleur)⁹³ ;
- Loyers hors charges financières (Preneur)⁹⁴ ;
- Complément d'amortissements

⁸⁹ Article 27 de LFC 2018.

⁹⁰ Idem.

⁹¹ Articles 173 du code des impôts directs et taxes assimilées.

⁹² Article 147 bis, du code des impôts et taxes assimilées.

⁹³ Article 27 de LFC 2018.

⁹⁴ Idem.

Conclusion :

La connexion des règles fiscales et comptables d'une part, et la convergence du droit comptable Algérien vers le référentiel comptable universel d'autre part, a pour conséquence la nécessaire adaptation des règles fiscales en vigueur ainsi le résultat comptable est différent du résultat fiscal en raison des décalages qui peuvent exister entre l'enregistrement comptable d'une charge et sa déduction fiscale et entre l'enregistrement comptable d'un produit et son imposition.

Conclusion générale

Conclusion générale

La fiscalité et la comptabilité sont deux disciplines qui ont pris une importance croissante dans les économies modernes. Elles se confrontent toutes les deux à la nécessité de mesurer les performances de l'entreprise et son patrimoine sur la base de flux communs d'informations toutes fois, leur utilisation des chiffres n'est pas la même.

Tout au long de notre travail de recherche, nous avons tenté d'apporter des éléments de réponse que nous jugeons essentiels à la problématique « Quel processus doit être suivi des résultats comptables aux résultats fiscaux ? ». Et pour répondre à la question de la recherche. La présente étude traite et examine l'origine des divergences comptabilité-fiscalité et plus précisément les divergences entre le résultat comptable et le résultat fiscal dans les différents contextes.

La comptabilité permet de mesurer les résultats de l'entreprise à travers le recensement.

Des flux économiques. Elle a pour objectif la description de sa situation financière, l'état de son patrimoine ainsi que de ses performances. La tenue d'une comptabilité est une obligation légale dont les modalités sont définies par le droit comptable et selon des principes bien déterminés.

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 comptables et fiscaux 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 représentent l'ensemble des corrections extracomptables 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 déductions produisent l'effet inverse.

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

Conclusion générale

Notre présent travail nous conduit à conclure que la comptabilité et la fiscalité sont deux disciplines autonomes et complémentaires mais chacune d'elles répond à des différents objectifs. Ainsi que le principe du passage du résultat comptable au résultat fiscal consiste en ce que toute la fiscalité de l'entreprise repose sur la comptabilité, autrement dit, la fiscalité repose sur une matière première qui est la comptabilité.

Références bibliographiques

Références et bibliographiques

1. Ouvrages

- Bissade. A, « Cours de droit fiscal », IEDF, Koléa, 2002, p 10.
- Bacouche. N, « Droit fiscal et droit comptable : L'inévitable Harmonisation », Revue IFID, N°24, Décembre 1999, p12.
- Bacouche. N, Décembre 1999, Op.cit, p 13.
- Burlaud. A, 1998, Op.cit, p 339.
- Belamrikelaf, « Guide fiscal : impôt sur les bénéficiaires des sociétés(IRS) », version 2012.
- Caspar. B et G. Enselme, « Comptabilité approfondie et révision », Litec, Paris, 3^{ème} Edition, 2000, p 103.
- Collette. C, «Gestion fiscale des entreprises », Ellipses, Paris, 1998, p27.
- Cozian. M, « Les grands principes de la fiscalité des entreprises », Litec, Paris, 2^{ème} Edition, 1986, p 90.
- Cozian. M, « Les grands principes de la fiscalité des entreprises », Litec, Paris, 2^{ème} Edition, 1986, p 146.
- Cozian. M, « Précis de la fiscalité des entreprises », litec, Paris, 21^{ème} Edition 2001, p 139.
- Cozian. M, 1986, Op.cit, p159.
- Casimir. J.P, « Contrôle fiscal », Groupe revue fiduciaire, 2000, p 25.
- Colasse. B, « Comptabilité générale »'PCG 1999 et IAS'', Economie, Paris, 7^{ème}Edition, 2001, p 51.
- Colasse. B, 2001, Op.cit, p 52.
- Colasse. B, 2001, Op.cit, p58.
- Conseil national de la comptabilité, Bulletin avis et recommandations, N°3, Mai 2003, p 17.
- Caspar. B et Enselme. Q, 2000, Op.cit, p 29.
- Claverne. J.P et Darne. J, « Finance d'entreprise », Economica, Paris, 1984, p 309.
- Collet Martin, « droit fiscal », Edition Thémis, Paris, 2007, p 363.
- Guedj. N, « Finance d'entreprise », Organisation, Paris, 2^{ème}Édition, 2000, p 87.
- Grassi. O et Lemercier. A, « Comptabilité approfondie et révision », Gualino, Paris, 2001, p 21.
- Hinard. M, Christine. A et Chenevier. M, « Comptabilité et fiscalité », PUF, Paris, 1988, p 334.
- Idem, p 94.
- Khafrabi. M.Z, 2002, Op.cit, p 354.
- Khafrabi. M.Z, 2002, Op.cit, p 356.
- Khafrabi. M.Z, 2002, Op.cit, p 308.
- Lambert. T, « Contrôle fiscal », Puf, Paris, 1991, p 62.
- Latreyte. F, « Finance d'entreprise », Economica, Paris, 1984, p 210.
- Mastouri. M.M, « Droit fiscal de l'entreprise l'imposition des revenus et des bénéficiaires », clé, Tunis, 1^{ère}Edition, 2000, p45.
- Melyon. G, et Noguera. R, « Comptabilité générale », Eska, Paris, 3^{ème}Edition, 2001, p 42.

- Raffournier. B, « Les normes comptables internationales(I.A.S) », Economica, Paris, 1996, p 138.
- Raffournier. B, « Les normes comptables internationales(I.A.S) », Economica, Paris, 1996, p 443.
- Serlooten. P, droit fiscal des affaires, Dalloz, Paris, 2^{émé} Edition, 2001, p 65.
- Serlooten. P, droit fiscal des affaires, Dalloz, Paris, 2^{émé} Edition, 2001, p 67.
- Serlooten. P, droit fiscal des affaires, Dalloz, Paris, 2^{émé} Edition, 2001, p 68.
- Serlooten. P, 2001, Op.cit, p 75.
- Sadoudi. A, « Cours de droit fiscal », IEDF, Koléa, 1999, p 15.
- Serlooten. P, « Droit fiscal des affaires », Edition Dalloz, Paris, 2007, p 104.
- Torrel. R, « Contrôle fiscale », Maxima, Paris, 1995, p 24.
- Tazdait Ali, « Maitrise du système comptable et financier », 1^{ère} Edition ACG, Alger, 2009, p 87.
- Zitoune. T et Goliard. F, « Droit fiscal des entreprises », Edition Galino, Paris, 2005, p 97.

2. Articles

- Article 139 du code des impôts directs.
- Article 9 du code des impôts directs.
- Article 140-2 du CID.
- Article 141-3 du CID.
- Article 140-2 du code des impôts directes et taxes assimilées, 2012.
- Article 140-1 des codes des impôts directs et taxes assimilées, 2018.
- Article 140-2 des codes des impôts directs et taxes assimilées, 2018.
- Article 171 du code des impôts directs et taxes assimilées.
- Article 169-1 du code des impôts directs et taxes assimilées.
- Article 169-2 du code des impôts directs et taxes assimilées.
- Article 141-5 du code des impôts directs et taxes assimilées.
- Article 144 du code des impôts directs et taxes assimilées.
- Article 27 de LFC 2018.
- Article 173 du code des impôts directs et taxes assimilées
- Article 147 bis, du code des impôts et taxes assimilées.
- CF. Article 140 du CID.
- CF. Article 303-1 du CID.
- CF. Article 136 du CID.
- CF. Article 17 du CID.
- CF. Article 152 du CID.
- CF. Article 19 du CPF.
- CF. Article 33 du CPF.
- CF. Article 39 du CPF.
- CF. Article 45 du CPF.
- CF. Article 18 du CPF.
- CF. Article 20 du CPF.
- CF. Article 21 du CPF.
- CF. Article 43 du CPF.
- CF. Article 64 de la constitution de 1996.

- CF. Article 718 du code de commerce.
- CF. Article 147-1 du CID.
- CF. Article 717 du code de commerce.
- CF. Article 174-2 du CID.
- CF. Article 174-3 du CID.
- CF. Article 1732 du CGI.
- CF. Article 723-2 du code de commerce.
- CF. Article 722 du code de commerce.

Annexes

Annexe N°01: Présentation de l'actif du bilan

ACTIF	Note	N Brut	Amort Prov	N Net	N-1 Net
ACTIF NON COURANT					
Ecarts d'acquisition					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Bâtiments					
Autres immobilisations corporelles					
Immobilisations en concession					
Immobilisation encours					
Immobilisations financiers					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actifs					
TOTALACTIFNON COURANT					
ACTIF COURANT					
Stocks et encours					
Créances et emplois assimilés					
Clients					
Autres débiteurs					
Impôts et assimilés					
Autre créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie					
TOTAL ACTIF COURANT					
TOTAL GENERAL ACTIF					

Source: Journal officiel N°19 du 25 mars 2009.

Annexe N°02: Présentation du passif du bilan

PASSIF	Note	N	N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Primes et réserves /Réserve consolidées(1)			
Ecarts et 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			
PASSIF NON COURANT			
Impôt différés passifs			
Emprunts et dettes financiers			
Provisions impôt			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
PASSIF COURANT			
Fournisseurs et comptes rattachés			
Impôt			
Autres dettes			
Trésorerie passif			
TOTAL PASSIF COURANT			
TOTAL GENERAL PASSIF			

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

Source: Journal officiel N°19 du 25 mars 2009.

Annexe N°03 : Modèle du compte de résultat par nature

Désignation	Note	N	N-1
Chiffre d'affaire			
Variation stocks produits finis et en cours			
Productions immobilisées			
Subventions d'exploitation			
I- Production de l'exercice			
Achats consommés			
Services extérieurs et autres consommations			
II- Consommation de l'exercice			
III- Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)			
Charges de personnel			
Impôts, taxes et versements assimilés			
IV- Excédent brut d'exploitation			
Autres produits opérationnels			
Autres charges opérationnelles			
Dotations aux amortissements et aux provisions			
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- Résultat opérationnel			
Produits financiers			
Charges financières			
VI- Résultat financier			
VII- Résultat avant impôt (V+VI)			
Impôts exigibles			
Impôts différés (Variations)			
VIII- Résultat net de l'exercice			
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
IX- Résultat net de l'ensemble consolidé (1)			
Dont part du minoritaire (1)			
Part du groupe (1)			

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

Source : Journal officiel N°19 du 25 mars 2009.

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

Désignation	Note	N	N-1
Chiffres d'affaires			
Coût des ventes			
Marge brute			
Autres produits opérationnels			
Coûts commerciaux			
Charges administratives			
Autres charges opérationnelles			
Résultat opérationnel			
Fournir le détail des charges par nature (frais de personnel, dotations aux amortissements)			
Produits financières			
Charges financières			
Résultat ordinaire avant impôt			
Impôts exigibles sur les résultats ordinaires			
Impôts différés sur résultat ordinaires			
Résultat net des activités ordinaires			
Charges extraordinaires			
Produits extraordinaires			
Résultat net de l'exercice			
Parts sans résultats nets des sociétés mises en équivalences (1)			
Résultat net de l'ensemble consolidé (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

Source : Journal officiel N°19 du 25 mars 2009

Tables des matières

Table des matières

Remerciements

Dédicaces

Sommaire

Liste des abréviations

Introduction générale 2

Chapitre I : Autonomie, dépendance et point de divergences entre les règles fiscales et les règles comptables 5

Section1 : Autonomie et dépendance entre les règles comptables et les règles fiscales 5

1 La fiscale des principes comptables. 5

1.1 La méthode de la comptabilité d'engagement 5

1.2 Le principe de la liberté d'affectation comptable 6

1.3 Les principes de l'indépendance des exercices comptables 7

1.3.1 Le principe de l'imposition par exercice : 7

1.3.2 Le principe de l'indépendance des exercices : 7

1.4 La distinction des erreurs comptables et des décisions de gestion 8

1.4.1 Les erreurs comptables 8

1.4.2 Les décisions de gestion 9

2 La comptabilité au service de la fiscalité 10

2.1 La comptabilité un instrument du droit fiscal 10

2.2 La comptabilité outil de vérification fiscale 10

2.2.1 Le droit de contrôle 11

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 spécificités du droit fiscal 12

3.1.1 Les exigences juridiques 12

3.1.2 Les exigences politiques	13
3.1.3 Les exigences économiques	13
3.2 Le réalisme du droit fiscal	14
3.2.1 Le réalisme du droit fiscal et le manque à gagner imposable	14
3.2.2 Le réalisme du droit fiscal et les actes fictifs	14
Section 02 : Les points de divergence entre les règles fiscales et les règles comptables	15
1 Notion de différences permanentes et différences temporaires	15
1.1 Les différences permanentes	15
2 Les principales divergences découlant de l'application de certains principes comptable :	16
2.1 Le principe des coûts historiques.....	17
2.1.1 Fondements du principe	17
2.1.2 Distorsions au principe des coûts historiques au regard du bilan.....	17
2.2 Le principe de prudence	18
2.3 Le principe de rattachement des charges aux produits.....	19
2.4 Le principe de prééminence du fond sur la forme	20
3 L'incidence des règles fiscales sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des états financiers ...	21
Chapitre II : La détermination des résultats comptables et fiscaux de l'exercice	26
Section 01 : les différentes notions, approches de calcul du résultat et la gestion d'affectation du résultat comptable	26
1 Notion du résultat selon les différentes approches	26
1.1 L'approche comptable.....	27
1.2 L'approche économique	27
1.3 L'approche financière	27
1.4 L'approche fiscale.....	27
2 Approches de calcul du résultat comptable	28
2.1 L'approche de Bilan	28
2.2 L'approche du CDR	29
3 La gestion d'affectation du résultat comptable	30
3.1 Clôture des comptes et établissements des états financiers	30
3.2 Imposition et affectation du résultat comptable.....	31

3.2.1 Imposition du bénéfice.....	31
3.2.2 L'affectation du résultat.....	32
3.2.2.1 Le bénéfice à répartir	32
3.2.2.2 La répartition du bénéfice	32
Section 02 : Les travaux et les régularisations de fin d'exercice	33
1 L'inventaire extra comptable des éléments du patrimoine	33
1.1 Les investissements	34
1.2 Les stocks	34
1.3 Les créances	35
1.3.1 Les créances douteuses et litigieuses.....	35
1.3.2 Les créances irrécouvrables.....	35
1.4 Les dettes	36
2 Les autres régularisations	36
2.1 Charges et produits constatés d'avance	36
2.2 Charges à payer et produits à recevoir	37
2.3 Charges à répartir sur plusieurs exercices.....	38
2.4 Provisions pour grosses réparations.....	38
Section 03 : La détermination du résultat fiscal.....	39
1 Traitement des différentes charges déductibles.....	39
1.1 Les charges décaissables	39
1.1.1 Les consommations	40
1.1.2 Frais de personnel.....	40
1.1.3 Frais financier.....	40
1.1.4 Impôts et taxes	40
1.1.5 Les frais de location	41
1.1.6 Frais de recherche et de développement	41
1.1.7 Dépenses relatives aux investissements	41
1.1.8 Cadeaux, dons et frais de publicité.....	42
1.1.9 Sponsoring et parrainage.....	42
1.2 Les charges non décaissables.....	42

1.2.1 Les amortissements.....	42
1.2.2 Les provisions	43
2 Traitement des différents produits	44
2.1 Les ventes de marchandises et productions vendues.....	44
2.2 La production stockée.....	44
2.3 Les prestations fournies ou prestations de service	45
2.4 Les indemnités	45
2.5 Les produits financiers	46
2.6 Les revenus fonciers.....	46
2.7 Travaux d'entreprise.....	46
2.8 Les subventions.....	47
2.9 Les plus-values de cession.....	47
2.10 Les plus-values exonérées	48
3 Les déficits des années antérieures	48
4 La liasse fiscale.....	48
Conclusion générale.....	52
Références bibliographiques	
Annexes	