

UNIVERSITE ABDERRAHMANE MIRA DE BEJAIA



FACULTÉ DES SCIENCES ÉCONOMIQUES, COMMERCIALES ET DES
SCIENCES DE GESTION

Département des Sciences de Gestion

Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du diplôme de Master en comptabilité
et Audit

Option : Comptabilité et Audit

Thème

**Passage du bilan
comptable au bilan fiscal**

Réalisé par :

M^R. AMATOUSSE Si Mahdi

M^R. AYACHE Abdel Ghani

Encadré par :

M^R. IFOURAH Hocine

Année universitaire : 2019/2020

Remerciements

Grâce à plusieurs personnes, au soutien de beaucoup d'entre eux, à leur précieuse aide, j'ai pu aujourd'hui déposer cette étude qui m'a pris énormément de temps certes mais ce sacrifice a été pour la bonne cause qui est de satisfaire tous les enseignants qui ont dû donner corps et âmes pour nous aider à nous améliorer.

On souhaite donc remercier avant tous notre encadreur Mr IFOURAH Hocine qui nous a orientés durant toute cette année, ainsi que les conseils qui nous ont été donné de sa part. Et nos plus chaleureux remerciements à :

Mr IFOURAH Hocine qui a assuré la lourde charge de diriger notre mémoire .

Dédicaces

Avant toute chose je rends hommage à ma chère maman à qui je dédie ce travail ;

Mon père AYACHE Mouloud ;

Mes frères Aymane, Fethi et Amar ;

Ainsi que tous mes amis notamment Bilal et Nesrine .

GHANI

Dédicaces

Je dédie ce travail à :

**Mes chers parents Mr AMATOUSSE Mustapha et MANSOUR
Bania**

Mes frères Abderahmane et Boualem ;

Mes sœurs Annissa, Samira, Aida, Linda, Kenza ;

Ma nièce BENSTITI Manel ;

Ainsi que tous mes amis notamment Bilal et Amel .

MAHDI

Introduction générale.....	1
CHAPITRE I : Résultat comptable & travaux de fin d'exercice	
Section 1 : Les travaux de régularisation de fin d'exercice.....	4
1.1 L'état de rapprochement bancaire :.....	4
1.2. Les amortissements :.....	6
1.3 Les provisions :.....	10
1.4 L'évaluation de valeur mobilière de placement (compte 50) :.....	15
1.5 La cession des immobilisations :.....	15
1.6 Les Subventions :.....	16
1.7 Les régularisations des charges et des produits constatés d'avance :.....	18
1.8 Les opérations d'achats et de ventes facturés en monnaies étrangères :.....	19
1.9 Autres régularisation sur factures achats et ventes :.....	20
Section 2 : Détermination du résultat comptable :.....	22
2.1 La notion du résultat selon les différentes approches :.....	22
2.2 Les différentes méthodes de calcul de résultat :.....	23
Section 3 : Présentation du bilan et du compte de résultat :.....	25
3.1 Notion du bilan :.....	25
3.2 Les différents comptes présentés au compte de résultat :.....	30
3.3 La valeur ajoutée :.....	32
3.4 Le résultat net de l'activité ordinaire :.....	32
3.5 Résultat extraordinaire :.....	33
3.6 Le Résultat net de l'exercice :.....	33
CHAPITRE II : Résultat fiscal	
Section 1 : Détermination du bénéfice imposable et les charges et produits fiscaux	35
1.1 Bénéfice imposable :.....	35
1.2 Les charges et produits fiscaux.....	36
1.3 Les charges déductibles :.....	36
1.4 Les produits imposables :.....	38
1.5 Les charges non déductibles et produits déductibles :.....	40
Section 2 : L'impôt différé	46
2.1 Cadre général et présentation :.....	46
2.2 Base fiscale, valeur comptable et différence temporelle :.....	46

2.3 Comptabilisation de passifs d'impôts différés :	47
2.4 Comptabilisation d'un actif d'impôts différés :	48
2.5 Evaluation des impôts différés :	49
2.6 Comptabilisation des impôts différés :	50
2.7 Règles de présentation :	50
2.8 Information à fournir :	51
2.9 Première adoption :	51
Section 3 : Impôts sur le bénéfice des sociétés :	52
3.1 Généralités sur L'IBS :	52
3.2 Exonérations	55
3.3 Réductions	59
Conclusion générale	61
Bibliographie	

Introduction générale

L'entreprise, en tant que cellule de base de l'économie, constitue la cible de tous les acteurs économiques. Ce qui les attire est bien le profit dont la comptabilité est le seul outil de mesure de profit à chaque fin d'exercice comptable. Les entreprises arrêtent et dégagent au bilan comptable, mais aussi, pour déterminer le montant de l'impôt.

La fiscalité est une matière particulièrement intéressante, pour deux raisons essentielles :

Tout d'abord, elle constitue un champ d'intérêt pour de nombreuses disciplines. L'économiste ne peut la négliger compte tenu de son importance dans le circuit économique et de son caractère d'outil de politique économique. Elle concerne au premier lieu le comptable et le gestionnaire, d'une part parce que la fiscalité des entreprises trouve sa source dans leur comptabilité, d'autre part parce que la gestion de cette fiscalité (voir son < optimisation >) constitue bien souvent une dimension cruciale de la gestion de l'entreprise en générale.

Ensuite, cette fiscalité constitue un champ de recherche sans fin pour le juriste qui dispose d'un droit fiscal d'une matière en perpétuel renouvellement. Sur tout, la fiscalité constitue pour l'individu et le citoyen un centre d'intérêt voire une préoccupation de tout premier plan, elle occupe sans aucun doute, à cet égard, une place particulière dans notre vie quotidienne en général et économique en particulière.

Il s'agit de la détermination de la base taxable. La fiscalité étant issue de la comptabilité, il faut rappeler les règles comptables. Toutes les entreprises ont une obligation de tenir une comptabilité qui se traduit par un certain formalisme et une distinction : le code de commerce requiert la tenue de livre et de comptes.

En fiscalité, la réalisation d'un bénéfice constitue une imposition sur ce dernier et l'administration fiscale s'appuie sur le droit des affaires pour déterminer le régime d'imposition en matière de bénéfice pour chaque entreprise. Il faut donc déterminer le bénéfice servant de base au calcul de l'impôt. En effet, le bénéfice comptable obtenu par différence entre les produits et les charges de l'exercice est rarement identique à celui qui est fiscal ou imposable.

Le résultat imposable correspond au résultat comptable, fourni par la comptabilité qui, en raison de l'existence de dispositions fiscales spécifiques, fait l'objet de rectification extracomptable à l'aide d'une déclaration ordinairement appelée « liasse fiscal » pour aboutir au résultat fiscal, car, tous les produits comptabilisés ne sont pas forcément imposable et les charges comptabilisées ne sont pas aussi forcément admise en déduction.

Ces rectifications consistent :

- Soit en réintégrations extracomptables qui consistent essentiellement à ajouter au résultat comptable des charges qui ont été comptabilisées, mais qui ne sont pas déductibles du point de vue fiscal.
- Soit en déductions extracomptables qui retranche au résultat comptable des éléments déjà imposés ou bénéficiant d'un régime spécial, de point de vue fiscal.

Cela sous-entend que pour la détermination du résultat fiscal ou imposable, il convient de suivre une démarche qui se concrétise par une série de rectifications et de retraitements du résultat comptable.

Concernant les divers retraitements à effectuer, les professionnels en la matière rencontrent des difficultés dans ce sujet en ce qui concerne les produits à déduire et les charges à réintégrer. Ce qui nous mène à poser une série de questions auxquelles en tentera de répondre dans le présent travail de recherche et essayer de lever l'ombre sur ces diverses difficultés dont la question principale à laquelle nous allons répondre est la suivante :

« Comment déterminer la base imposable à L'IBS pour un exercice comptable conformément à la loi fiscale ? »

A partir de cette dernière, nous nous ouvrons sur d'autres questions secondaires que nous jugeons nécessaires et qui se formulent comme suivant :

- Quelles sont les charges déductibles fiscalement ?
- Quels sont les produits imposables fiscalement ?
- Quelles sont les retraitements pour le passage du bilan et compte de résultat comptable au bilan et compte de résultat fiscal ?

Ce travail portera essentiellement sur l'étude de cas du passage de bilan comptables au bilan fiscal d'une société suivie par **** L'entreprise Portuaire De Bejaia SPA **** est la réponse aux questions précédentes sera traduite sous forme d'une hypothèse qui sera de critère important pour la détermination des grands axes d'investigations retenus dans cette étude :

Hypothèse : le résultat du bilan et le compte de résultat comptable est le même que celui du bilan et le compte de résultat fiscal, présenté à l'administration fiscale.

Pour ramener notre travail à ses fins, nous avons opté pour une approche analytique basée sur des documents abordant des sujets sur les données des états comptables et les données fiscales afin d'aboutir à une liasse fiscale.

En vue de parvenir à notre objectif, nous avons choisi de structurer notre étude autour de trois chapitres :

Le premier chapitre sera consacré au résultat comptable et les travaux de fin d'exercice qui se devise en trois sections ; dont la première est centrée sur les régularisations comptables de fin d'exercice.

La deuxième section porte sur la détermination du résultat comptable, et cela par deux approches. La troisième et la dernière, elle se livre à la présentation du bilan et du compte de résultat. Afin de déterminer ce résultat comptable nous avons utilisé la documentation obtenue de la part de service de comptabilité au sein de l'Entreprise Portuaire de Bejaïa (EPB spa).

Dans le second chapitre intitulé Résultat fiscal, ne présenterons le bénéfice imposable et les charges et produits fiscaux, impôt différé et en fin l'impôt sur le bénéfice des sociétés dans lequel nous parlons de généralités sur l'IBS, les exonérations et les réductions.

Et pour finir, un dernier chapitre qui portera sur la présentation de la société « EPB spa » et sur le cas pratique, où seront illustrées toutes les étapes citées dans les deux chapitres précédents, en vue de comprendre le processus permettant la détermination du résultat fiscal.

CHAPITRE I

Résultat comptable & travaux

de fin d'exercice

Le résultat comptable est déterminé par le bilan final et le compte de résultat en appliquant les règles et principes comptables.

Section 1 : Les travaux de régularisation de fin d'exercice

Périodiquement, en fin d'exercice certaines constatations s'imposent ; elles doivent être traduites en termes comptables de manière à dégager une synthèse de l'exercice écoulé : Résultat obtenu, situation du patrimoine. Ce sont des travaux de fin d'exercice ou travaux d'inventaire.

1.1 L'état de rapprochement bancaire :

Le compte bancaire d'une entreprise X ainsi que le compte client X tenus par la banque sont deux comptes réciproques. Leurs soldes sont obligatoirement :

- Egaux, car ils enregistrent les mêmes opérations.
- Opposés, car une créance de la banque sur l'entreprise est une dette de l'entreprise envers la banque, et inversement.

Pourtant, à un montant donné, le solde du compte bancaire est très rarement égal au solde du relevé de compte adressé par l'établissement.

Ces écarts s'expliquent aisément.

- Les chèques émis par l'entreprise sont immédiatement crédités sur le compte banque, mais la banque ne débitera le compte de l'entreprise que le jour ou leurs bénéficiaires les remettront à l'encaissement.
- Les remises de chèque à la banque sont immédiatement enregistrées par l'entreprise, mais la banque ne les créditera que lorsqu'elle les aura reçus (délais postaux).
- Lorsqu'un client effectue un virement sur le compte bancaire de l'entreprise celle-ci est prévenue par sa banque quelques jours après l'enregistrement de l'opération à la banque.
- De même, les commissions facturées par la banque sont immédiatement débitées par elle, mais l'entreprise sera avertie quelques jours plus tard.

Il existe donc des décalages temporels entre l'enregistrement des opérations de trésoreries dans la comptabilité de l'entreprise et l'enregistrement de ces mêmes opérations à la banque.

Schéma de l'état de rapprochement :

A la clôture de l'exercice, chaque entreprise doit faire un état de rapprochement c'est-à-dire faire un tableau montrant :

- Les opérations manquantes sur le relevé de compte bancaire, mais comptabilisées sur le compte banque (512) de l'entreprise.
- Les opérations manquantes sur le compte banque de l'entreprise (512), mais comptabilisées sur le relevé de compte bancaire.

Compte banque chez l'entreprise :

Opération manquantes	Débit	Crédit
Solde au 01/12/N avant rapprochement		
-		
-		
Solde au 01/12/N après rapprochement		
Totaux		

Compte de la banque chez la banque :

Opération manquantes	Débit	Crédit
Solde au 01/12/N avant rapprochement		
-		
-		
Solde au 01/12/N après rapprochement		
Totaux		

1.2. Les amortissements :

Selon la norme IAS 16, l'amortissement correspond à la consommation des avantages économiques liés à un actif ou encore la répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée de vie.

L'amortissement est une charge non décaissable qui vient réduire le résultat de l'exercice si ce dernier s'agit d'un bénéfice, ce qui forme une ressource pour renouveler l'actif.

1.2.1 Montant amortissable :

Le montant amortissable d'un actif doit être réparti d'une façon systématique sur la durée d'utilité, en tenant compte de la valeur résiduelle probable de cet actif à l'issue de sa période d'utilité l'entreprise et dans la mesure où cette valeur résiduelle peut être évaluée de façon fiable. Cette valeur est souvent négligeable et donc non significative dans le calcul du montant amortissable.

1.2.2 Duré d'amortissement :

La durée d'utilité est définie en fonction d'utilité attendue de cet actif pour l'entreprise. La durée d'utilité d'un actif est déterminée à partir de différents facteurs :

- L'usage attendu de l'actif
- L'usure physique attendue de cet actif
- L'obsolescence technique
- Les limites juridiques sur l'usage de cet actif

La durée d'utilité d'une immobilisation peut être plus courte que sa vie économique. Son estimation est une affaire de jugement basée sur l'expérience de l'entreprise avec des actifs précédents.

La durée sera estimée pour chacun des composants d'une immobilisation.

1.2.3 Les modes d'amortissement :

Différentes méthodes d'amortissement peuvent être utilisées. La norme IAS 16 cite :

- L'amortissement linéaire
- L'amortissement dégressif
- L'amortissement progressif
- L'amortissement par composant
- L'amortissement par unités de production

❖ Amortissement linéaire.

L'amortissement linéaire est une méthode d'amortissement à annuités constantes qui correspond au régime de droit commun (toujours accepté en fiscalité).

- Début du calcul : mise en service du bien
- Base amortissable : Valeur origine
- sortie de l'immobilisation: Le calcul se fait jusqu'au jour de la sortie de l'immobilisation.
- Taux en % = $100 \% / \text{nombre d'années d'amortissement (en fiscalité)}$.
- Calcul de l'amortissement = Base amortissable * Taux * nombre de jours/360

$$\text{Anuité d'amortissement} = \text{valeur d'origine} * \text{le taux linéaire}$$

Le taux linéaire étant égal à $100/N$

❖ **Amortissement dégressif :**

L'amortissement dégressif est une méthode permettant de constater une dépréciation plus forte au cours des premières années de la durée de vie du bien. C'est une incitation fiscale à l'investissement.

Pour obtenir le taux de l'amortissement dégressif, on applique un coefficient au taux linéaire. Ce coefficient varie selon la durée de vie du bien. Ainsi :

Durée de vie	coefficient
13 et 4 ans	1.5
15 et 6 ans	2
16 ans et plus	2.5

$$\text{Taux dégressif} = \text{taux linéaire} * \text{coefficient dégressif}$$

$$\text{Anuité} = \text{VNC} * \text{taux dégressif}$$

❖ **Amortissement progressif :**

L'amortissement progressif est obtenu en multipliant la base amortissable par une fraction admettant comme numérateur le nombre correspondant à la durée d'utilisation déjà courue comme dénominateur $n(n+1)/2$, n'étant le nombre d'années d'amortissement.

$$\text{Anuité} = V_0 * \text{taux progressif}$$

Exemple : Acquisition d'une immobilisation 100000 DA HT dont la durée d'utilité est estimée à 3 ans :

années	Base d'amts	annuités	VNC
N	100000	16666.67	83333.33
N+1	100000	33333.33	50000
N+2	100000	50000	0

$$N : \text{taux progressif} = \frac{1}{6} (6=1^{\text{er}} \text{ année} + 2^{\text{eme}} \text{ année} + 3^{\text{eme}} \text{ année})$$

$$N+1 : \text{taux progressif} = \frac{2}{6}$$

$$N+2 : \text{taux progressif} = \frac{3}{6}$$

Amortissement par composant :

Selon la méthode de séparation des composants, les différentes parties significatives d'une immobilisation corporelle doivent être amorties séparément. Ainsi, l'entité doit déterminer la charge d'amortissement de manière distincte pour chaque partie significative d'immobilisation corporelle.

Cependant, si une partie significative d'une immobilisation corporelle peut avoir une durée d'utilité et un mode d'amortissement identiques à la durée d'utilité et au mode d'amortissement d'une autre partie significative de la même immobilisation, ces parties peuvent être regroupées pour déterminer la dotation aux amortissements.

Amortissement par unités de production :

Cet amortissement se base sur les deux éléments suivant :

- La capacité de production prévue par l'immobilisation
- La durée de service en production de l'immobilisation

1.2.4 La comptabilisation de l'amortissement :

Les amortissements des immobilisations sont portés au crédit des comptes 28 « Amortissement des immobilisations ». Ces comptes sont subdivisés selon le même niveau de détail que les comptes principaux (20 et 21) sur lesquels ils portent.

En contrepartie, les dotations aux amortissements sont enregistrées en charge au débit des comptes 681 «Dotation aux amortissements».

681		Dotation aux amortissement et provisions	XXX	
	28X	Amortissement de XXX		XXX

1.2.5 Dépréciation des immobilisations :

La dépréciation d'une immobilisation corporelle ou incorporelle est la constatation que la Valeur Actuelle (VA) de l'immobilisation a perdu de la valeur, c'est à dire qu'elle est devenue inférieure à la Valeur Nette Comptable (VNC).

Le Test de dépréciation :

Il y a deux possibilités :

- la Valeur Actuelle est inférieure à la VNC, il y a donc dépréciation ;
- la Valeur Actuelle est supérieure à la VNC, il n'y a donc pas de dépréciation, mais peut-être une reprise si une dépréciation a été constatée précédemment.

La valeur actuelle correspond au montant le plus élevé entre la valeur vénale (prix de vente probable si le bien est vendu) et la valeur d'usage.

1.2.6 Comptabilisation de la dépréciation des immobilisations :

▪ **Constatation de la dépréciation de l'immobilisation**

Au 31/12/N, Constatation dépréciations des immobilisations année N

Compte	Intitulé	Débit	Crédit
6816	Dotations aux dépréciations des immobilisations	XXX	
29..	dépréciations des immobilisations		XXX

▪ **Ajustement de la dépréciation**

Lorsqu'il y a une augmentation de la dépréciation l'année suivante l'écriture est la même que celle-ci dessus.

Cependant en cas de diminution de la dépréciation l'année suivante l'écriture est :

Au 31/12/N+1, Reprise dépréciations des immobilisations année N+1.

Compte	Intitulé	Débit	Crédit
29..	dépréciations des immobilisations	XXX	
7816.	Reprise sur dépréciations des immobilisations		XXX

▪ Incidence de la dépréciation :*** Sur le compte de résultat**

Les écritures de dotations entraînent une augmentation des charges d'exploitation et donc une diminution du résultat.

Les écritures de reprise entraînent une augmentation des produits d'exploitation et donc une augmentation du résultat.

*** Sur le bilan**

La valeur Nette correspond à la valeur brute diminuée des dépréciations.

1.3 Les provisions :

La norme IAS 37 prévoit notamment le point suivant :

Le fait générateur d'une provision résulte de l'existence d'une obligation actuelle à la date d'établissement des comptes. Cette disposition relative à une obligation existante vise en particulier à empêcher des provisionnements massifs effectués au cours de l'exercice par certaines firmes. L'un des buts de cette disposition est donc de maintenir la réalité économique des résultats à venir. Le montant à provisionner doit être estimé de façon fiable.

Une provision est une charge probable dont l'objet est précis, mais dans l'échéance et le montant sont incertains.

▪ Critères de constitution

La définition d'une provision retenue dans la norme est assez restrictive. Trois critères doivent être simultanément satisfaits pour que la constitution d'une provision soit rendue possible :

- il existe une obligation actuelle résultant d'un événement passé,
- il est probable que cette obligation entraînera des sorties de ressources représentatives d'avantages économiques nécessaires pour l'éteindre,
- le montant peut être estimé de façon fiable.

• Provisions sur actif courant :**1.3.1 Provision pour dépréciation des stocks :**

La dépréciation du stock est la constatation que la valeur actuelle du stock a perdue de la valeur, c'est-à-dire qu'elle est devenue inférieure à la Valeur Nette Comptable (VNC).

En fin d'exercice comptable, le stock doit être revalorisé. Cette revalorisation correspond au stock qui ne peut plus être vendu à la valeur d'initialement prévue.

Cette perte de valeur peut être dû à :

- révolution technologique
- la détérioration de la marchandise
- le changement de mode

Pour cela l'entreprise doit constater une dépréciation en débitant le compte 685 (dotation aux amortissements, provision et perte de valeur d'actif courant) par le crédit du compte 39 (perte de valeur sur stock).

685		Dotation aux amortissements, provision et perte de valeur d'actif courant	XXX	
	39x		Perte de valeur sur stock	XXX

Par suite, la provision peut être ajustée à la fin des exercices suivants, soit en augmentant la dépréciation par la même opération comme suit :

685		Dotation aux amortissements, provision et perte de valeur d'actif courant	XXX	
	39x		Perte de valeur sur stock	XXX

Soit en la diminuant ou bien pour son annulation complète, en enregistrant l'opération suivante :

39x		Perte de valeur sur stock	XXX	
	78x		Reprise sur perte de valeur	XXX

Le montant net des stocks après déduction des pertes de valeurs, figure au bilan. Les soldes des comptes 39 sont imputés en diminution du montant des stocks concernés lors de la sortie des stocks de l'actif.

➤ L'inventaire physique et comptable :

L'inventaire comptable résulte des écritures comptables tant dit que l'inventaire physique résulte de la réalité physique du stock.

Il arrive qu'un écart entre l'inventaire physique et inventaire comptable soit positif ou négatif.

* Si l'écart est négatif (inventaire physique < inventaire comptable) :

On débite le compte 657 (charge exceptionnelle de gestion courante) par le crédit du compte de la classe 3 comme suit :

657		charge exceptionnelle de gestion courante	XXX	
	3x		Stock	XXX

* Si l'écart est positif (inventaire physique > inventaire comptable) :

On débite le compte de la classe 3 par le crédit 757 (produits exceptionnels sur opération de gestion courante) comme suit :

3x		Stocks	XXX	
	757	Produits exceptionnels sur opération de gestion courante		XXX

1.3.2 Provision pour dépréciation de créances :

La dépréciation des créances clients correspond au montant des créances que l'entreprise risque de ne pas recouvrer lorsque les clients ne sont pas solvables ou lorsque les factures sont en litige en fin d'exercice comptable. Il s'agit donc de créances douteuses puisque le risque est probable.

Lors de l'établissement du bilan, il faut prendre en compte les créances douteuses afin de respecter le principe de prudence. Le non-respect de ce principe aurait pour conséquence pour la société d'obtenir un compte client erroné puisqu'elle n'aurait pas pris en compte les risques de non encaissement des factures établies. Ce qui ne rendrait pas une image correcte de l'entreprise lors de son bilan.

L'analyse des créances en fin d'exercice fait sortir deux types de créances :

- Créances saines ne représentant aucun risque de non-recouvrement, dans ce type de créances il n'y a lieu de n'opérer aucune régularisation.
- Créances douteuses : dans ce cas, la dépréciation correspondant à la partie des créances que l'on risque de ne pas recouvrer lorsque les clients ont des difficultés de paiement, doit être provisionnée

A cet effet, le comptable est tenu de passer l'écriture de constatation suivante :

- Transfert de la créance au compte client douteux

416		Clients douteux	XXX	
	411		Client	XXX

- Constatation d'une dépréciation

685		Dotation aux amortissements, provision et perte de valeur d'actif courant	XXX	
	4911	Provision pour dépréciation des comptes clients		XXX

Constater une dépréciation, calculer sur la base du montant Hors taxe de la créance car la TVA éventuellement non payée par le client pourra être récupérée auprès de l'Etat.

Si lors des exercices ultérieurs, il y a lieu de rehausser la provision vue que la créance s'est dépréciée d'avantage, le comptable doit passer la même écriture en portant sur le journal du montant qui s'est déprécié en fin d'exercice concerné. Si par contre il s'avère que l'entreprise va pouvoir récupérer une partie ou toute la créance douteuse provisionnée, il ya lieu de déterminer ou d'annuler complètement la provision. Dans ce cas, on doit passer l'écriture suivante :

491		Provision pour dépréciation des comptes clients	XXX	
	785	Reprise provision sur actif courant		XXX

Par ailleurs, si la créance est perdue a jamais et que l'entreprise n'a aucun moyen de la récupérer, même partiellement, la créance sera considérée comme une charge irrécouvrable.

Si le client fait faillite, la créance ne sera jamais payée, l'entreprise va donc

Constater une perte définitive comme suit :

654		Perte sur créance irrécouvrable	XXX	
445730		TVA collectée sur prestation de service	XXX	
	416	Client douteux		XXX

Reprendre la provision qui n'a plus d'objet :

4911		Dépréciation sur compte client	XXX	
	758	Reprise provision sur actif courant		XXX

• Provision pour risques et charges :

Provisions constituées à la clôture d'un exercice pour couvrir des risques ou des charges que des événements survenus ou en cours rendent probables. Ces risques doivent être identifiés et inhérents à l'activité économique de l'entreprise, même si leur réalisation ou leur montant sont incertains. Justifié par le principe de prudence, leur enregistrement évite à l'entreprise de reporter sur les exercices suivants les charges probables issues de décisions ou de risques nés au cours de l'exercice.

Les provisions pour risques et charges présentent à la fois le caractère :

- de réserves, car elles permettent de se constituer des liquidités pour assurer le paiement des charges futures probables.
- de dettes probables, dont l'échéance et le montant sont aléatoires.

Comptablement, elles sont enregistrées au passif du bilan et inscrites entre les capitaux propres et les dettes.

681/685		Dotation aux amortissements et provisions	XXX	
686		Dotation aux amortissements et provisions éléments financiers	XXX	
	156			
	153	Provisions pour renouvellement des immobilisations		XXX
		Provisions pour pension et obligation similaires		XXX

A la fin de chaque exercice, on procède aux ajustements suivants :

Soit par l'augmentation de la provision

681/685		Dotation aux amortissements et provisions	XXX	
686		Dotation aux amortissements et provisions éléments financiers	XXX	
	156			
	153	Provisions pour renouvellement des immobilisations		XXX
		Provisions pour pension et obligation similaires		XXX

Soit par la diminution de la provision :

153		Provisions pour pension et obligation similaires	XXX	
156		Provisions pour renouvellement des immobilisations	XXX	
	781	Reprise d'exploitation sur perte de valeur et provisions		XXX
	786	Reprise financière sur perte de valeur et provisions		XXX

Lors de la réalisation du risque ou de la survenance de la charge, la provision antérieurement constituée est soldée par le crédit des comptes 781, 786. Corrélativement, la charge intervenue est inscrite au compte intéressé de la classe 6.

1.4 L'évaluation de valeur mobilière de placement (compte 50) :

A la fin de chaque exercice, l'entreprise procède à l'évaluation à la juste valeur de ces valeurs mobilières de placement.

Si l'écart est négatif : on inscrit au compte de charge financière 665(écart d'évaluation sur l'actif financier courant)

685		Ecart d'évaluation sur l'actif financier courant	XXX	
	50	VMP		XXX

Si l'écart est positif : on inscrit l'écart au compte du produit financier 765(écart d'évaluation sur l'actif financier courant)

50		VMP	XXX	
	765	Ecart d'évaluation sur l'actif financier courant		XXX

1.5 La cession des immobilisations :

La cession d'immobilisation se définit comme la sortie d'un actif immobilisé du patrimoine d'une entreprise.

1.5.1 Comptabilisation :

On calcule l'amortissement complémentaire de la date de mise en service jusqu'à la date de cession de l'immobilisation.

681		Dotation aux amortissements (cumulés)	XXX	
	28xx	Amortissements des immobilisations		XXX

La cession d'une immobilisation entraîne soit une plus-value ou une moins-value de cession :

- Si le prix de cession est supérieur à la valeur nette comptable, on parle d'une plus-value de cession, dans ce cas on débite les comptes 512/462 (banque /créance sur cession d'immobilisation) par le crédit 752 (plus-value de cession d'immobilisation).

28xx		Amortissements des immobilisations	XXX	
462/512		Banque /créance sur cession d'immobilisation	XXX	
	2xx	immobilisation corp ou incorp		XXX
	752	plus-value de cession d'immobilisation		XXX

- Si le prix de cession est inférieur à la valeur nette comptable, on parle d'une moins-value de cession, dans ce cas on débite les comptes 512/462 (banque /créance sur cession d'immobilisation) et le compte 652(moins-value de cession d'immobilisation) par le crédit de la classe 2 de sa valeur d'acquisition.

28xx		Amortissements des immobilisations	XXX	
512/462		Banque /créance sur cession d'immobilisation	XXX	
652		moins-value de cession d'immobilisation	XXX	
	2xx	immobilisation corp ou incorp		XXX

On utilise le compte 462 si le paiement se fait à crédit et le compte 512 si le paiement est comptant.

- Si le prix de vente est égal à la VNC, il n'y a ni plus-value ni moins-value.

Toutefois, il existe un cas où l'immobilisation est endommagée comme par exemple suite à un accident, cette dernière doit sortir de l'actif en prenant compte des amortissements cumulés depuis sa mise en service jusqu'à sa sortie d'actif comme suit :

28xx		Amortissements des immobilisations	XXX	
36		Stocks provenant des immobilisations	XXX	
652		moins-value de cession d'immobilisation	XXX	
	2xx	immobilisation		XXX

36 : (Stocks provenant des immobilisations)

1.6 Les Subventions :

Une subvention est, en première approche, une aide financière en don réel (et non en prêt ou avance de trésorerie) à partir de fonds publics.

Les subventions publiques sont de deux types :

- Subventions d'équipements (investissements) : ce sont des subventions dont bénéficie l'entreprise en vue d'acquérir ou de créer des actifs non courants.

▪ **Comptabilisation :**

La subvention d'investissement est comptabilisée au débit d'un compte à l'actif 441 (Etat, subvention à recevoir) avec la contrepartie d'un compte de passif non courant 131 (subventions d'équipements).

441		Etat, subvention à recevoir	XXX	
	131	Subventions d'équipements		XXX

Lors de versement de la subvention, on débite le compte 512 par le compte 441.

512		Banque	XXX	
	441	Etat, subvention à recevoir		XXX

Dans la présentation au bilan, les subventions liées a des actifs constituent des produits différés. Le compte 131 est considéré comme un compte de produit différé non courant qui fera l'objet d'une reprise au même rythme que l'amortissement des actifs subventionnés.

A chaque clôture de l'exercice (31/12/N), une quote-part de la subvention est virée au compte de résultat en débitant le compte 131 et en créditant le compte 754 (quotes-parts de subvention d'investissements virée au résultat de l'exercice).

131		Subventions d'équipements	XXX	
	754	quotes-parts de subvention d'investissements virée au résultat de l'exercice		XXX

Subventions d'exploitations (d'équilibres) :

Elles viennent pour compenser les charges engagées par l'entreprise.

* **Comptabilisation :**

Lors de l'attribution de la subvention, elle est comptabilisée au débit du compte 441 par la contrepartie du compte 74 (subvention d'exploitation).

441		Etat, subvention à recevoir	XXX	
	74	Subvention d'exploitation		XXX

Lors du versement, on débite le compte 512, en contrepartie on crédite le compte 441

512		Banque	XXX	
	441	Etat, subvention à recevoir		XXX

1.7 Les régularisations des charges et des produits constatés d'avance :

Le principe d'indépendance des exercices amène les entreprises à régulariser leurs comptes. Ceci permet de connaître les charges et les produits concernant un seul exercice. (L'image fidèle de l'entreprise est alors respectée pour un exercice donné).

1.7.1 Les charges constatées d'avance :

Une charge constatée d'avance est une charge qui concerne l'exercice N+1 mais qui a été enregistrée en N.

Les charges constatées d'avance s'inscrivent à l'actif du bilan. Elles correspondent à l'enregistrement d'une facture d'achat de marchandises, fournitures ou prestations de service qui a été reçue avant la livraison ou l'intervention du prestataire.

➤ **Enregistrement comptable :**

A chaque fin d'exercice, les entreprises doivent enregistrer les charges constatées d'avance **sans TVA**.

486		Charges constatées d'avance	XXX	
	6xx	charges		XXX

Le compte 486: « charges constatées d'avance » est utilisé pour enregistrer le montant des charges qui concernent l'exercice N+1. Comme pour les achats de biens et services dont la fourniture ou la prestation interviendra ultérieurement, autrement dit les factures dont la livraison ou la prestation n'a pas été effectuée en N.

A l'ouverture de l'exercice suivant, il faut contrepasser l'écriture de régularisation.

Contrepassation charges constatées d'avance au 01/01/N+1 :

6xx		Charges	XXX	
	486	Charges constatées d'avance		XXX

Le compte 486 peut être subdivisé conformément à la nomenclature de la classe 6.

1.7.2 Les produits constatés d'avance :

Un produit constaté d'avance est un produit qui concerne l'exercice N+1 mais qui a été enregistré en N.

Les produits constatés d'avance s'inscrivent au passif du bilan. Ils correspondent à des factures de vente de marchandises, fournitures ou prestations de service qui ont été reçues avant la livraison ou l'intervention effective de l'entreprise.

Enregistrement comptable :

A chaque fin d'exercice, les sociétés doivent enregistrer les produits constatés d'avance, **sans TVA**.

Produits constatés d'avance au 31/12/N.

7xx		Produits	XXX	
	487		Charges constatées d'avance	XXX

Le compte 487: « produits constatés d'avance » est utilisé pour enregistrer le montant des produits concernés par N+1 tel que les produits perçus ou comptabilisés avant que les prestations ou les fournitures les justifiant aient été effectuées ou fournies.

A l'ouverture de l'exercice suivant, ces écritures de régularisation doivent être contrepassées.

Contrepassation produits constatés d'avance au 01/01/N+1 :

487		Charges constatées d'avance	XXX	
	7xx		Produits	XXX

Le compte 487 peut être subdivisé conformément à la nomenclature de la classe 7.

1.8 Les opérations d'achats et de ventes facturés en monnaies étrangères :

L'unité monétaire en Algérie est le DA algérien, dans la situation d'achat et de vente en monnaie étrangère, le comptable de l'entreprise doit procéder à la régularisation selon le coût fixé par la banque.

*** Exemple :**

Le 15/11/N, l'entreprise adresse à son client de nationalité française, une facture de vente d'un montant de 10 000 €, cette facture sera réglée le 15/01/N+1.

Les coûts de l'euro sont comme suit :

15/11/N : 1€ = 150 DA

31/12/N: 1€= 160DA

15/01/N+1 : 1€= 145 DA

Comptabilisation au 15/11/N : (10 000€ *150 DA = 1 500 000 DA)

411		Clients	1 500 000	
	700		Vente de m/ses	1 500 000,00

Régularisation au 31/12/N : (10 000€ * 160 DA = 1 600 000 DA)

411		Clients	100 000	
	766		Gain de charge	100 000,00

Gain de change = 1 600 000 - 1 500 000

Comptabilisation au 15/01/N+1 : (10 000€ * 145 DA = 1 450 000)

512		Banque	1 450 000	
666		Perte de charge	150 000	
	411		Clients	100 000,00

Perte de change = 1 600 000 - 1 450 000

1.9 Autres régularisation sur factures achats et ventes :

Il arrive qu'une entreprise accorde ou bénéficie des remises, rabais et réductions à la fin de l'exercice. Dans ce cas, le comptable doit effectuer des écritures de régularisation.

➤ **RRR accordés :**

Exemple

Le 05/12/N, l'entreprise accorde une remise de 20.000DA HT, la facture d'avoir sera envoyé le 10/01/N+1

Comptabilisation au 31/12/N

709		RRR accordé	20 000	
4457		TVA collectée	3.400	
	419		Client, RRR à accorder	23.400

A l'ouverture de l'exercice suivant, ces écritures de régularisation doivent être contrepassées.

Contrepassation produits constatés d'avance au 01/01/N+1 :

419		Client, RRR à accorder	23.400	
	709	RRR accordé		XXX
	4457	TVA collectée		

Le 10/01/N+1, le comptable enregistre l'opération finale

Ecriture comptable au 10/01/N+1, lorsque la facture d'avoir est envoyée

709		RRR accordé	20 000	
4457		TVA collectée	3.400	
	411	Client		23.400

➤ **RRR obtenus :**

Exemple

Le 05/12/N, l'entreprise bénéficie d'une remise de 20.000DA HT, la facture d'avoir sera reçue le 10/01/N+1

Comptabilisation au 31/12/N

409		FRS, RRR à obtenir	20.000	
	609	RRR obtenus	3.400	
	44566	TVA déductible		23.400

A l'ouverture de l'exercice suivant, ces écritures de régularisation doivent être Contrepassées.

609		RRR obtenus	20.400	
44566		TVA déductible	3.400	
	409	FRS, RRR à obtenir		23.400

Le 10/01/N+1, le comptable enregistre l'opération finale

Ecriture comptable au 10/01/N+1, lorsque la facture d'avoir est reçue

401		FRS	20.000	
	609	RRR obtenus	3.400	
	44566	TVA déductible		23.400

Section 2 : Détermination du résultat comptable :

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

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

2.1 La notion du résultat selon les différentes approches :

L'information comptable est importante pour tous les acteurs économiques ayant un lien quelconque avec l'entreprise, à commencer par le comptable qui fait l'effort de refléter une image fidèle de l'entreprise par l'enregistrement de toutes les opérations concernées, de l'économiste qui s'y intéresse pour mesurer la proportion de la contribution de l'entreprise dans l'économie nationale, du financier qui s'intéresse à la rentabilité financière des opérations effectuées par l'entreprise, et en fin de fiscaliste qui tend à élargir la base de l'impôt, pour préserver les intérêts du trésor, et lutter contre la fraude et l'évasion fiscale.

Il n'existe pas de normes spécifiques pour le résultat ce qui engendre cette diversité d'interprétations.

2.1.1 L'approche comptable :

Le résultat net de l'exercice « est la différence entre le total des produits et le total des charges de cet exercice. Il correspond à la variation des capitaux propre entre le début et la fin de l'exercice, hors opérations affectant directement le montant des capitaux propres sans affecter les charges ou les produits »¹. Le résultat net correspond à un bénéfice en cas d'excédent des produits sur les charges et a une perte dans le cas inverse.

2.1.2 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 productions. La somme des valeurs ajoutées est égale au produit intérieur.

¹- TAZDAIT ALI, « maîtrise du système comptable financier », 1 ère édition ACG, Alger, 2009, p87.

2.1.3 L'approche financière :

La notion financière du résultat utilisée dans la finance de l'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 les 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.

2.1.4 L'approche fiscale :

Dans la logique de processus d'exploitation, le bénéfice comptable correspond rarement au bénéfice fiscal, car l'entreprise tend à déduire les charges liées à son activité, parfois même de les gonfler « *pour minimiser le bénéfice qui servira d'assiette à l'impôt sur les sociétés* »¹. Les données de 1 comptabilité commerciale sont à la base de la détermination du résultat fiscal après application des règles fiscales. Autrement dit, le résultat fiscal est un résultat comptable rectifié. Certaines charges seront ainsi réintégréées et d'autres produits déduits.

2.2 Les différentes méthodes de calcul de résultat :

Le calcul du résultat comptable peut se faire par l'une des deux méthodes, soit la méthode du bilan, ou bien la méthode du compte de résultat.

Le bilan et le compte de résultat sont deux tableaux complémentaires : le bilan reflète le patrimoine de l'entreprise à un moment donné alors que le compte de résultat reflète son activité sur une période donnée.

2.2.1 L'approche du bilan :

Le bilan décrit l'image de l'entreprise a une date donnée « *l'ensemble des moyens de financement mis en œuvres par une entreprise et leurs utilisations* »².

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

² Y.P.LATRE YTE, finance d'entreprise, édition Économisa, Paris, 1984, p210

présentation conventionnelle de la situation d'un patrimoine, c'est une évaluation établie en vertu de certaines conventions qui ne sont pas simples »³

En fin d'exercice, *«l'activité d'une entreprise peut se traduire par le résultat bénéficiaire dans le cas où l'actif est supérieur au passif, ou un résultat déficitaire dans le cas où l'actif est inférieur au passif »⁴*.

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

2.2.2 L'approche du compte de résultat (CR) :

Le compte de résultat *« est un état récapitulatif des charges et des produits réalisés par l'entité au cour d'un exercice. Il fait apparaître par différence le résultat net de l'exercice »⁵*

Donc, le compte de résultat est l'état qui retrace la formation du résultat de l'exercice (bénéfice ou perte). Ainsi, on parle du compte de résultat ⁰⁰de l'année⁰⁰ et non pas au ⁰⁰31/12/N ⁰⁰. Il récapitule les produits et charges de la période et par différence, détermine le résultat de l'entreprise qui pourrait être :

Bénéfice si : produits > charges

Perte si : produits < charges

Les produits reflètent tout accroissement d'avantages économiques survenus au cours de l'exercice, se manifestant pas des entrées ou des augmentations d'actifs ou par des diminutions de passifs, ils comportent également les reprises sur pertes de valeurs et provisions.

Les charges reflètent toutes dépréciations d'avantages économiques intervenues au cours de l'exercice, ayant pour incidence de diminuer ou de faire sortir un élément d'actif ou de faire apparaitre un passif exigible.

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

³ FORASTIE. J, « la comptabilité qui sais-je ? », édition Puf, paris, 1990, pl08

⁴ Z.KHAFRABI.M, «technique comptable», édition Berti, Alger, p32.

⁵ BENREJD AL.M, « du plan comptable national au système comptable financier », édition DAR EL H ANA , Alger, 2009

Section 3 : Présentation du bilan et du compte de résultat :**• Le bilan :**

Le bilan comptable est un document de synthèse qui fournit l'image de la situation financière de l'entreprise à une date déterminée, dans lequel est regroupé l'ensemble des ressources dont dispose l'entreprise.

3.1 Notion du bilan :

Le bilan décrit séparément les éléments d'actif et de passif. Il fait apparaître de façon distincte au moins les rubriques suivantes lorsqu'il existe des opérations concernant ces rubriques.

3.1.1 L'actif du bilan :

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

L'actif au bilan comprend toutes les ressources que l'entreprise contrôle du fait d'événement passé et qui sont susceptibles de générer des avantages économiques futurs. Il en résulte que la propriété économique prime sur celle qui est juridique dans le nouveau plan comptable.

Les avantages économiques futurs représentatifs d'un actif peuvent aller à l'entreprise de quatre façons :

- Il peut être utilisé seul ou en combinaison avec d'autres actifs dans la production de bien ou de service destinés à être vendus par l'entreprise.
- Il peut être échangé contre d'autres actifs.
- Il peut être pour régler le passif.
- Il peut être distribué aux propriétaires de l'entreprise.

Tableau n°01 : Actif du bilan

Actif	NOTE	N			N-1
		Brut	AMTS/ PROV	Net	Net
ACTIF immobilisé (non courant)					
Ecart d'acquisition (goodwill positif ou négative)					
Immobilisations corporelles					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autre titres immobilisés					
Prêt et autres actifs financiers non courant					
TOTAL ACTIF NON COURANT					
Actif courant					
Stock et en cours					
Créances et emplois assimilés					
Clients					
Autres débiteurs					
impôts					
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés					
Placement et autres actifs financiers courant					
Trésorerie					
TOTAL ACTIF COURANT					
TOTAL GENERAL ACTIF					

Source : journal officiel N° 19 du 25/03/2009 portant le système comptable.

3.1.2 Passif du bilan :

Le passif du bilan est la partie du bilan qui regroupe les dettes de l'entreprise mais également ses capitaux propres. Dans ce sens le passif du bilan met en évidence les dettes qu'elle possède auprès des tiers mais également des actionnaires.

Le passif du bilan est composé par les rubriques suivantes :

- ✓ Les capitaux propres avant distributions décidées ou proposées après la date de clôture, en distinguant le capital émis (dans le cas de société), les réserves, le résultat net de l'exercice et les autres éléments.
- ✓ Les passifs non courants portants intérêts. y Les fournisseurs et autres crédateurs. S Les passifs d'impôts (en distinguant les impôts différés). S Les provisions pour charges et passifs assimilés (produits constatés d'avances).
- ✓ La trésorerie négative et équivalente de trésorerie négative.

Dans le cas de bilan consolidé :

- ✓ Les participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence.
- ✓ Les intérêts minoritaires.

* La présentation des actifs et des passifs dans le corps du bilan fait ressortir la distinction entre éléments courants et éléments non courants.

* D'autres informations figurent au bilan ou dans l'annexe :

- ✓ Description de la nature et de l'objet de chacune des réserves. S Part à plus d'un an des créances et des dettes. S Montant à payer et à recevoir.
 - De la maison mère.
 - Des filiales.
 - Des entités associées au groupe.
 - D'autres partis liés (actionnaires, dirigeants ...).

* Dans le cadre des sociétés de capitaux, et pour chaque catégorie d'actions :

- Nombre d'actions autorisées, émises, non entièrement libérées.
- Valeur nominale des actions ou le fait que les actions n'ont pas de valeur nominale.
- Évolution du nombre d'action entre le début et la fin d'exercice.
- Nombre d'actions détenues par l'entité, ses filiales ou les entités associées.
- Actions réservées pour une émission dans le cadre d'options ou de contrat de vente.

- Droits, privilèges et restrictions éventuelles concernant certaines actions.

* Montant des distributions de dividendes proposées, montant de dividendes privilégiées non comptabilisées (sur l'exercice et en cumul), description des autres engagements financiers vis-à-vis de certains actionnaires à payer et à recevoir.

* Le bilan des banques et des institutions financière assimilées regroupe les actifs et les passifs par nature et les présente dans un ordre correspondant à leur liquidité et exigibilité relative. En plus des informations mentionnées aux points précédents et nonobstant les réglementations spécifiques relatives à ce secteur d'activité, il fait apparaître au minimum.

➤ **À l'actif :**

- La situation de trésorerie vis-à-vis de la banque centrale.
- Les montants de bon du trésor et autres effets pouvant être mobilisés auprès de la banque centrale.
- Les titres d'Etat et autres titres détenus à titre de placement.
- Les placements auprès d'autre banque, les prêts et avances accordés à d'autres banques.
- Les autres placements monétaires.
- Les titres de placements.

➤ **Au passif :**

- Les dépôts reçus d'autres banques.
- Les autres dépôts reçus du marché financier.
- Les montants dus à d'autres déposants.
- Les certificats de dépôts.
- Les billets à ordre, lettre de change et autre passifs attestés par document.
- Les autres fonds empruntés.

* Aucune compensation n'est possible entre un élément d'actif et un élément de passif du bilan, sauf si cette compensation effectuée sur des bases légales ou contractuelles, ou si dès l'origine il est prévu de réaliser ces éléments d'actif et de passif simultanément ou sur une base nette.

Ainsi, un actif et un passif financier sont compensés et le solde net est présenté au bilan lorsqu'une entité :

- Dispose d'un droit juridiquement exécutoire de compenser les montants comptabilisés.

- Et envisage soit de les éteindre sur une base nette, soit de réaliser l'actif et d'éteindre le passif simultanément.

Tableau n°02 : Passif du bilan

Passif	NOTE	N	N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Primes et réserves / (réserve consolidée(l))			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalences (1)			
Résultat net/ Résultat net par du groupe (1)			
Autre capitaux propres - Report à nouveau			
Part de la société consolidant (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL 1			
Passifs non courants			
Emprunts et dettes financières			
Impôts			
Autres dettes non courants			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL PASSIF NON-COURANTS			
PASSIF COURANT			
Fournisseurs et comptes rattachés			
Impôts Autres dettes			
Trésorerie passif			
TOTAL PASSIF COURANTS			
TOTAL GENERAL PASSIF			

1) à utiliser uniquement pour la présentation de bilan d'état financier consolidé

(2) **Source** : journal officiel N°19 du 25/03/2009 portant le système comptable financier.

*** Le compte de résultat :**

Le compte de résultat est un document comptable synthétisant l'ensemble des charges et des produits d'une entreprise ou autre organisme ayant une activité marchande, pour une période donnée, appelée exercice comptable. Le compte de résultat est donc un document de synthèse, faisant partie des états financiers, et ayant pour fonction d'indiquer la performance de l'entreprise Ce document donne le résultat net, c'est-à-dire la variation de patrimoine que l'entreprise a gagné (bénéfice) ou perdu (perte) au cours de la période, lequel s'inscrit au bilan.

Le compte de résultat ne mesure pas l'argent que l'entreprise a gagné ou perdu: les flux de charges et de produits ne sont pas des flux de trésorerie (argent encaissé ou décaissé) mais ce sont des flux d'enrichissement de patrimoine ou des flux d'appauvrissement de patrimoine.

3.2 Les différents comptes présentés au compte de résultat :

* Les informations minimales présentées au compte de résultat sont les suivant :

- ✓ Analyse des charges par natures, permettant de déterminer les principaux agrégats de gestion suivant : marge brute, valeur ajoutée, excédent brut d'exploitation.
- ✓ Produits des activités ordinaires.
- ✓ Produits financiers et charges financières.
- ✓ Charges de personnel.
- ✓ Impôts, taxes et versement assimilé.
- ✓ Dotation aux amortissements et pertes de valeur concernant les immobilisations corporelles et incorporelles.
- ✓ Résultat des activités ordinaires.
- ✓ Élément extraordinaire (produits et charges).
- ✓ Résultat net de la période avant distribution.
- ✓ Pour les sociétés par actions, résultat net par action.

* Les autres informations minimales présentées soit au compte de résultat, soit dans l'annexe en complément du compte de résultat sont les suivant :

- ✓ Une analyse des produits des activités ordinaire.
- ✓ Pour les sociétés par actions, les montants des dividendes par action votés ou proposés et le résultat par action.

Les entités ont également la possibilité de présenter dans l'annexe un compte de résultat par fonction. Elles utilisent alors en plus d'une nomenclature des comptes de charges et de produits par nature, une nomenclature des comptes par fonction adaptée à leur spécificité et à leur besoin.

* Les produits et charges résultant de l'activité ordinaire qui sont d'une Taille, d'une nature ou d'une incidence tels qu'ils nécessitent d'être mis en évidence pour expliquer les performances de l'entité pour la période sont présentées sous des rubriques spécifiques du compte de résultat (exemple: coût de restructuration, dépréciation exceptionnelle des stocks, coût résultant d'un abandon partiel d'activité ...).

Le résultat extraordinaire résulte de produits et charges correspondants à des événements ou à des transactions clairement distincts de l'activité ordinaire de l'entité et présentant un caractère exceptionnel (telles qu'exportations, catastrophe naturelles et imprévisibles).

Le compte de résultat des banques et des institutions financières assimilées regroupe les produits et charges par nature et indique les montants des principaux types de produits et de charges. Nonobstant les réglementations spécifiques relatives à ce secteur d'activité, le compte de résultat ou l'annexe de ces entités présente :

- Les produits d'intérêt et assimilés.
- Les charges d'intérêt et assimilés.
- Les dividendes reçus.
- Les honoraires et commissions perçus.
- Les honoraires et commissions versés.
- Les produits nets résultants de la cession de titre, par catégorie de titres.
- Les charges et produits relatifs aux opérations de charges.
- Les autres produits d'exploitation.
- Les pertes sur prêts et avances accordés et non récupérables.
- Les charges d'administration générales.
- Les autres charges d'exploitation.

* Des éléments de produits et de charges sont compensés, et le solde net présenté au compte de résultat :

- S'ils sont liés à des actifs et des passifs qui font eux-mêmes l'objet d'une compensation conformément aux dispositions du point.
- S'ils résultent d'un ensemble de transactions ou d'événements identiques ou similaires et que leur importance, leur nature ou leur incidence ne nécessite une information séparée (exemple : profits et pertes sur instruments financiers détenus dans un portefeuille de transaction).
- Si une telle compensation est imposée ou autorisée par la réglementation (exemple : profits et pertes dégagés sur la sortie d'actif non courant).

* Le résultat tient compte des charges ou des produits qui ont pris naissance au cours de l'exercice même s'ils ont connus entre la date de la clôture de l'exercice et celle de l'établissement des états financiers.

Ainsi, les événements survenus postérieurement à la date de la clôture, mais liés à des circonstances existantes à la date de la clôture donnent lieu à des ajustements dans la mesure où ils contribuent à fournir des informations permettant une meilleure estimation des actifs ou passifs existants à la clôture de l'exercice.

Le schéma adopté par le plan comptable (comptes 6 et 7) fait ressortir la valeur ajoutée, un résultat net des activités ordinaires, un résultat extraordinaire. Et un résultat global (résultat net de l'exercice) qui correspond à la somme entre le résultat net des activités ordinaires, un résultat extraordinaire.

Cette classification répond donc à une nécessité de gestion et satisfait un besoin économique national puisque ces critères correspondent à ceux de la détermination du produit national. L'ensemble des classes 6 et 7 sont ordonné autour des critères suivant :

- Systématisation du classement par nature.
- Distinction formelle entre les opérations d'exploitation et les opérations hors exploitation.
- Degrés de la généralité de la nomenclature des comptes,
- Détermination des résultats intermédiaires.

3.3 La valeur ajoutée :

En comptabilité, la **valeur ajoutée** (VA) est une notion qui s'efforce de mesurer la valeur économique ajoutée par l'activité d'une entreprise. L'Insee la définit comme le solde du compte de production. Elle est égale à la valeur de la production diminuée de la consommation intermédiaire.

3.4 Le résultat net de l'activité ordinaire :

Résulte des produits et charges résultant de l'activité ordinaire qui sont d'une taille, d'une nature et d'une incidence telle qu'ils nécessitent d'être mis en évidence pour expliquer les performances de l'entité pour la période sont présentés sous des rubriques spécifique du compte de résultat comme les compte des autres produits opérationnels, autres charges opérationnelles, dotation aux amortissements et aux provisions et reprise sur perte de valeur financière qui nous permet de calculer le résultat financier, l'addition de ces demies résultats produit le résultat ordinaire avant impôt.

Après déduction des impôts exigibles sur résultat ordinaire, impôts différés (variations sur résultat ordinaire) et le total des charges des activités ordinaires, à la fin on ajoute le total des produits des activités ordinaires pour arriver à calculer le résultat net des activités ordinaires.

3.5 Résultat extraordinaire :

Résulte de produits et charges correspondants à des événements ou à des transactions clairement distincts de l'activité ordinaire de l'entité et présente un caractère exceptionnel (tels que les catastrophes naturelles et imprévisibles).

3.6 Le Résultat net de l'exercice :

Traduit le résultat de l'activité de l'entreprise en perte ou bénéfice. Il est égal au résultat net des activités ordinaires plus le résultat extraordinaire.

Tableau n°03 : Compte de résultat (par nature).

Période du	au		
	Note	N	N-1
Chiffre d'affaires			
Variation stocks produits finis et en-cours			
Production immobilisée			
Subvention d'exploitation			
1-PRODUCTION DE L'EXERCICE			
Achats consommés			
Service extérieur et autres consommations			
2-CONSOMATION DE L'EXERCICE			
3-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (1-2)			
Charge de personnel			
Impôts, taxes et versements assimilés			
4-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION			
Autres produits opérationnels			
Autres charges opérationnelles			
Dotations aux amortissements et aux provisions			
Reprise sur pertes de valeur et provision			
5-RESULTAT OPERATIONNEL			
Produits financiers Charges financières			
6-RESULTAT FINANCIER			
7-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPÔT (5+6)			
Impôts exigibles sur résultat ordinaire			
Impôts différés (variations) sur résultat ordinaire			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITE ORDINAIRES			
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITE ORDINAIRES			
8- RESULTAT NET DES ACTIVITE ORDINAIRE			
Eléments extraordinaires (produits à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges à préciser)			
9- RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
10-RESULTAT NET DE L'EXERCICE			
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
11- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

(1) à utiliser uniquement pour la présentation de bilan d'état financier consolidé

(2) **Source** : journal officiel N°19 du 25/03/2009 portant le système comptable financier.

Tableau n°04 : Compte de résultat (par fonction)

Période du	au		
	NOTE	N	N-1
Chiffre d'affaires			
Coût des ventes			
MARGE BRUTE			
Autres produits opérationnels			
Coûts commerciaux			
Charges administratives			
Autres charges opérationnelles			
RESULTAT OPERATIONNEL			
Fournir le détail des charges par nature (frais de personnel, dotation aux amortissements)			
Produits financiers			
Charges financiers			
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPÔTS			
Impôts exigibles sur les résultats ordinaires			
Impôts différés sur résultat ordinaire (variation)			
RESULTAT NET DES ACTIVITES'ORD IN AIRES			
Charges extraordinaires			
Produits extraordinaires			
RESULTAT NET DE L'EXERCICE			
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

(1) à utiliser uniquement pour la présentation de bilan d'état financier consolidé

(2) **Source** : journal officiel N° 19 du 25/03/2009 portant le système comptable financier

Pour conclure ce chapitre... le résultat comptable est déterminé à partir de l'ensemble des enregistrements comptables des opérations effectuées par l'entreprise, a pour but d'obtenir une synthèse qui permettra le calcul du résultat réellement réalisé. Ce résultat est égal non seulement à la différence entre les produits et les charges enregistrés durant l'exercice, mais aussi il doit tenir compte de certaines opérations complémentaires de régularisations enregistrées à la fin de l'exercice au moment de l'inventaire.

CHAPITRE II

Résultat fiscal

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

➤ **La définition relative au compte de résultat :**

Sous réserve des dispositions des articles 172 et 173, le bénéfice imposable « *Est le bénéfice net déterminé d'après le résultat des opérations de toute nature effectuées par chacun des établissements, unités ou exploitation dépendant d'une même entreprise y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif soit en cours soit en fin d'exploitation* »¹

➤ **La définition relative au bilan :**

Le bilan 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'apports et augmenté des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés* »²

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

Section 1 : Détermination du bénéfice imposable et les charges et produits fiscaux

Le bénéfice imposable est égal à la différence entre les produits perçus par l'entreprise et les charges qu'elle a supportées.

Les profits pris en compte correspondent aux produits issus de l'exploitation, aux produits financiers et aux produits exceptionnels.

Dans la pratique, le bénéfice est déterminé à partir du résultat comptable corrigé des réintégrations et des déductions fiscales.

1.1 Bénéfice imposable :

Le bénéfice imposable est déterminé à partir de résultat comptable de l'entreprise. Mais, pour l'assiette de l'impôt, il convient d'apporter au résultat comptable des corrections extracomptable pour tenir compte des règles fiscales spécifiques, le résultat comptable est affecté de réintégrations (corrections positives) et de déductions (corrections négatives).

¹ **Article 140-1** du code des impôts directs et Taxes assimilées, 2013

² **Article 140-2** du code des impôts directs et Taxes assimilées, 2013

Ces corrections apparaissent dans le tableau « détermination du résultat fiscal » qui doit être joint à la déclaration annuelle des résultats. Elles peuvent être positives ou négatives.

Résultat comptable = produits comptabilisés - charges comptabilisées

Résultat fiscal = Résultat comptable + les réintégrations - les déductions

1.2 Les charges et produits fiscaux

Le résultat comptable constitue la base de calcul de l'impôt. Pour cela, il doit être retraité selon les règles spécifiques fiscales allant dans les deux sens « charges et produits ».

C'est à travers le passage du bilan comptable au bilan fiscal que les relations entre la comptabilité et la fiscalité sont particulièrement mise en évidence. Par conséquent, il est nécessaire d'étudier et d'analyser le traitement fiscal des différents produits et charges pour aboutir au résultat fiscal proprement dit à travers des réintégrations et des déductions effectués à l'aide du tableau N° 9 de la liasse fiscal « tableau de détermination du résultat fiscal ».

1.3 Les charges déductibles :

Une fois tous les produits déterminés, il convient alors de déduire les charges qui ont contribué à leur réalisation. Toutefois, cette déduction ne peut s'opérer, que si elle se fait dans le cadre de respect strict des conditions posées par la législation fiscale, et dont le non-respect entraînera la réintégration de ces charges dans le résultat imposable. Ainsi, les charges qui ne sont pas admis en déduction devront être réintégrer au résultat comptable pour la détermination du résultat fiscal. Cette réintégration s'effectue extracomptable. Le traitement fiscal des différentes charges est présenté en retenant la classification du Système Comptable Financier, les points plus délicats étant développés spécifiquement³.

1.3.1 Conditions générales de déduction :

Pour être admis en déduction, les frais et les charges doivent satisfaire aux conditions suivantes :

- être exposé dans l'intérêt direct de l'exploitation ou se rattacher dans la gestion normale de l'entreprise.
- correspondre à une charge effective et être appuyé suffisantes.
- se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise.
- être comprise dans les charges de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées.

³ Emmanuel Disle, Gestion fiscale, CGO DUNOD, p 193.

1.3.2 Charges déductibles

- Les frais généraux de toute nature, ceux-là comprennent notamment :
 - Les achats de matières et de marchandises comptabilisées pour leur cout réel, augmenté des frais accessoires d'achats tels que frais de transport, assurance, droit de douane et éventuellement diminué de remise consentis par les fournisseurs.
 - Les charges de personnels : rémunération de toute nature directe ou indirecte y compris les indemnités, allocation, avantage en nature et remboursement forfaitaire de frais d'emploi, le salaire du conjoint de l'exploitant d'une entreprise individuelle, d'un associé ou de tout détenteur de parts sociales dans une société, servi au titre de participation effective et exclusive a l'exercice de la profession, n'est déductible du bénéfice imposable qu'à concurrence de la rémunération servie à un agent ayant la même qualification professionnelle au occupant un même poste de travail et sous réserve du versement des cotisations prévues pour les allocations familiales et autres prélèvements sociales en vigueur.
 - Les charges sociales : les cotisations aux divers régimes de prévoyance sociale (assurance, maladie, chômage, accident de travail, allocations familiales) sont déductibles du bénéfice imposable.
 - Les charges financières : intérêts, agios, honoraires, frais d'assurance technique, frais du siège, redevances pour brevets, licence de marque de fabrique et autres frais financiers relatifs à des emprunts contractés hors d'Algérie.

- Les provisions

Les provisions sont des déductions opérées sur les résultats d'un exercice en vue de faire face ultérieurement à des charges et des pertes de valeurs compte de stocks et de tiers nettement précisé et dont la réalisation est incertaine, apparaît probable en raison d'événement survenu au cours de l'exercice et qui existe toujours à la clôture dudit exercice.

La déduction d'une provision ne présente qu'un caractère provisoire et son sort . définitif est lié à la réalisation de la perte ou de la charge qu'elle est destinée à couvrir.

- Les amortissements

Les amortissements représentent la constatation de la dépréciation des investissements permettant de reconstituer les fonds investis. La déduction de ces amortissements obéit aux conditions suivantes :

- Ils doivent porter sur les éléments de l'actif immobilisé soumis à la dépréciation du fait de l'usage du temps, du changement technique et de toutes autres causes.

- Ils doivent correspondre en principe à la dépréciation effective subie par les éléments à amortir (écritures comptables).

Les amortissements sont calculés chaque année de telle sorte que leur montant cumulé permettent de reconstituer le prix de revient de l'immobilisation amortissable à l'expiration de la durée normale d'utilisation.

- Impôts et taxes

Les impôts, droits ou taxes supportés par l'entreprise, ouvre droit à la déduction, à l'exception de l'impôt sur le bénéfice des sociétés.

Ces impôts doivent être déduits des résultats de l'exercice au cours duquel ils ont été mis en recouvrement ou sont devenus exigibles (taxes foncières, TAP, versement forfaitaire, taxes d'assainissement).

- Report déficitaire

Le déficit subi pendant un exercice est considéré comme charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant d'autres exercices. 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, au-delà il est perdu.

Exemple :

Un déficit subi au cours de l'exercice 2008 pourra être reporté sur l'exercice 2009 et en tant de besoins, sur les exercices 2009, 2010, 2011, 2012

1.4 Les produits imposables :

Sur le plan comptable, on distingue trois catégories de produits :

- Les produits d'exploitation.
- Les produits financiers.
- Les produits exceptionnels.

1.4.1 Produits d'exploitation

Les ventes : Elles concernent les ventes issues de l'activité professionnelle de l'entreprise, que celle-ci soit commerciale (ventes de marchandises), industrielle (vente de produits finis) ou de prestation (travaux, prestations de services).

Les redevances de concessions : Ces produits, enregistrés dans les comptes 75, relèvent fiscalement du régime des plus-values. Cela signifie qu'ils sont imposés différemment du résultat de l'activité. Il convient donc de procéder à une déduction extracomptable de ces produits

Les subventions de fonctionnement : Ces subventions ne sont pas à confondre avec les subventions d'équilibre ou d'équipement, les subventions de fonctionnement sont versées par les pouvoirs publics le plus souvent pour compenser une baisse du chiffre d'affaires de l'entreprise. Comme elles viennent augmenter les produits au titre d'une année donnée, il est normal qu'elles soient imposables l'année où elles sont versées.

1.4.2 Produits financiers

Les revenus de titres : Qu'il s'agisse de titres de participation, de titres immobilisés ou de valeurs mobilières, les revenus de titres ne peuvent pas figurer dans le résultat fiscal.

En effet, les dividendes et autres intérêts perçus grâce à la possession de ces actifs sont fiscalement imposables dans la catégorie des revenus mobiliers. C'est donc la personne physique, propriétaire de l'entreprise qui doit déclarer ces montants. Dans le cas où ces sommes figurent dans le résultat comptable, il convient donc de les déduire de façon extracomptable.

Les produits nets sur cession de valeur mobilière de placement : Les gains dégagés lors de cessions de VMP s'enregistrent comptablement dans le compte 767.

Sur le plan fiscal, ces gains ne sont pas à prendre en compte dans le calcul du résultat fiscal.

En effet, tout comme les concessions de brevets, ces gains peuvent bénéficier du régime des plus-values et donc faire l'objet d'une imposition distincte. Il faut alors procéder à une déduction extracomptable du montant figurant dans le compte 767.

1.4.3 Produits exceptionnels

- Les subventions d'équilibre et d'équipement :

*Les subventions d'équilibre : sont versées aux entreprises qui dégagent des résultats négatifs.

Elles permettent donc de ramener le résultat comptable à un niveau proche de zéro. Fiscalement, ces subventions sont imposables dès l'exercice de versement. Toutefois, comme le résultat restera généralement négatif, même après le versement de la subvention, l'entreprise ne paiera pas d'impôt, donc en pratique, ces subventions sont très rarement imposées.

*Les subventions d'équipement : sont versées lors de l'acquisition d'immobilisations qui présentent généralement certaines caractéristiques (biens non polluants, à économie d'énergie par exemple).

Ces subventions bénéficient d'un régime fiscal particulier dans la mesure où leur imposition est étalée :

- si le bien acquis n'est pas amortissable, l'imposition de la subvention est étalée sur dix ans.
- si le bien acquis est amortissable, l'imposition de la subvention est étalée sur une durée égale à la durée d'amortissement du bien.

Les produits de cession d'éléments actifs : Ceux-ci relèvent du régime des plus-values. Ces produits font donc l'objet d'une déduction extracomptable.

1.5 Les charges non déductibles et produits déductibles :

Le résultat fiscal est déterminé à partir du résultat comptable, en tenant compte des réintégrations (à rajouter) et des déductions (à déduire, y compris les reports déficitaires déductibles fiscalement).

1.5.1 Les réintégrations (charges non déductibles) :

Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation, non déductibles en vertu des dispositions de l'article **169-1** du **CIDTA** qui stipule⁴

« Les dépenses, charges et loyers de toutes natures afférents aux immeubles qui ne sont pas directement affectés à l'exploitation ».

Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles, dont la valeur unitaire dépasse 500 DA le l'article **169-1** du **CIDTA** qui stipule :

« Les cadeaux de toute autre nature, à l'exclusion de ceux ayant un caractère publicitaire lorsque leur valeur unitaire ne dépasse pas 500DA ».

Quote-part de sponsoring et parrainage non déductible, lesquels dépassent 10% du chiffre d'affaire de l'exercice et à hauteur de 30.000.000 DA article **169-2**⁵ du **CIDTA** qui stipule : *« toutefois, les sommes consacrées au sponsoring, patronage et parrainage des activités sportives et de la promotion des initiatives des jeunes sont admises en déduction pour la détermination du bénéfice fiscal, sous réserve d'être dûment justifiées à hauteur de 10% du chiffre d'affaire de l'exercice des personnes morales et/ou physiques et dans la limite d'un plafond de trente million de dinars (30.000.000 DA) ».*

Frais de réception non déductibles, y compris les frais de restaurant, d'hôtel et de spectacle, non justifiés et non liés directement à l'exploitation de l'entreprise stipulé dans l'article **169-1** du **CIDTA** .

⁴ Article 169-1 du Code des impôts directs et taxes assimilées, 2013.

⁵ Article 169-2 du Code des impôts directs et taxes assimilées, 2013.

Cotisations et dons non déductibles lorsqu'ils ne dépassent pas un montant de 200.000 DA. Selon l'article **169-1** du **CIDTA**.

Impôts et taxes non déductibles en application de la législation fiscale en vigueur, à l'exception de l'IBS dont la réintégration est opérée au niveau d'une autre ligne.

Provisions non déductibles, ne remplissant pas les conditions prévues à l'article **141-5⁶** du **CIDTA** qui stipule : « les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probable, à condition qu'elles aient été constatées dans les écritures de l'exercice et figurent au relevé des provisions prévue à l'articles **152**.

Les établissements de banque ou de crédit effectuant des prêts à moyen ou à Long terme, ainsi que les sociétés autorisées à faire des opérations de crédit foncier sont admis à constituer, en franchise d'impôt sur les bénéfices des sociétés, une provision destinée à faire face aux risques particuliers afférents à ces prêts ou opérations et dont la dotation annuelle ne peut excéder 5% du montant des crédits à moyen ou à long terme utilisés.

Les entreprises consentant des crédits à moyen terme pour le règlement des ventes ou des travaux qu'elles effectuent à l'étranger, sont admises à constituer, En franchise d'impôt sur les bénéfices des sociétés, une provision destinée à Faire face aux risques particuliers afférents à ces crédits et dont la dotation annuelle, pour chaque exercice, ne peut excéder 2% du montant des crédits à Moyen terme figurant au bilan de clôture de l'exercice considéré et afférents à des opérations effectuées à l'étranger dont les résultats entrent dans les bases de l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Les provisions qui, en tout ou partie, reçoivent un emploi non conforme à leur destination ou deviennent sans objet au cours de l'exercice suivant celui de leur constitution, sont rapportées aux résultats dudit exercice. Lorsque le rapport n'a pas été effectué par l'entreprise elle-même, l'administration procède aux redressements nécessaires.

Amortissements non déductibles. Sont visés la quote-part des amortissements pratiqués au titre des véhicules de tourisme ne constituant pas l'outil principal de l'activité de l'entreprise, dont le plafond est fixé à 1.000.000 DA hors taxe (article **141-2⁷** du **CIDTA**)

⁶ Article 141-2 du Code des impôts directs et taxes assimilées, 2013.

⁷ Article 141-5 du Code des impôts directs et taxes assimilées, 2013.

Sont concernés également les écarts entre l'amortissement comptable pratiqué suivant le SCF et l'amortissement pratiqué suivant les dispositions fiscales prévues à l'article **174** du **CIDTA**, tel qu'ils ressort du tableau № 5 de la liasse fiscale.

Les amortissements liés aux opérations de leasing sont traités ci-dessous.

La base de calcul des années d'amortissements déductibles pour les véhicules de tourisme est limitée à une valeur d'acquisition unitaire de 1.000.000 DA. Ce plafond ne s'applique pas lorsque le véhicule constitue l'outil principal de l'activité de l'entreprise.

Les éléments de faible valeur dont le montant hors taxe n'excède pas 30.000 DA peuvent être constitués comme charges déductibles de l'exercice de leur attachement.

Les biens acquis à titre gratuit sont inscrits à l'actif pour leur valeur vénale.

Les frais de recherche développement sont déductibles jusqu'à concurrence de 10% du revenu ou bénéfice et dans la limite d'un plafond de 100.000.000 DA (article **171** du **CIDTA**) qui stipule : « sont déductibles du revenu ou du bénéfice imposable, jusqu'à concurrence de 10% du montant de ce revenu ou bénéfice, dont la limite d'un plafond de cent million de dinars (100.000.000 DA), les dépenses engagées dans le cadre de la recherche développement au sein de l'entreprise, à condition que le montant admis en déduction soit réinvesti dans le cadre de cette recherche.

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

Les activités de recherches développement en entreprise sont définies par un arrêté conjoint du ministre chargé des finances, du ministre chargé de la recherche scientifique et du ministre sectoriellement compétent »⁸

- Amortissement non déductible liées aux opérations de crédit-bail (preneur) : suivant les dispositions de l'article 27 de la LFC pour 2010, à titres transitoire jusqu'au 31/12/2010, le crédit preneur continue à disposer du droit de déductibilité, du bénéfice imposable, du loyer qu'il verse au crédit bailleur qui pratique l'amortissement jusqu'au 31/12/2012. L'amortissement pratiqué par le crédit preneur, en application du SCF, doit être réintégré au résultat.
- Loyers hors produits financiers (bailleur) : Conformément à l'article 27 de la LFC pour 2010, les dispositions antérieures à la LF pour 2010, relatives aux règles d'amortissement dans

⁸ Article 171 : modifié par l'article 9 de la loi de finances complémentaire 2009.

le cadre des contrats de crédit-bail continuent à s'appliquer, à titre transitoire, jusqu'au 31/12/2012. Du point de vue fiscal, l'amortissement va être pratiqué par le crédit bailleur en extra comptable dans la partie « déductible » du tableau N°9 et la quote-part des redevances perçues, non comptabilisée en produits, doit être rapportée au résultat de l'exercice.

Impôt sur les bénéfices des sociétés, non déductibles suivant les dispositions de l'article **141-4** du **CIDTA** qui stipule : « *Les impôts à la charge de l'entreprise mise en recouvrement au cours de l'exercice, à l'exception de l'impôt sur les bénéfices des sociétés lui-même. Si des dégrèvements sont ultérieurement accordés sur ces impôts, leur montant entre dans les recettes de l'exercice au cours duquel l'entreprise est avisée de leur ordonnancement* ».

Amendes et pénalités, non déductible suivant les dispositions de l'article **141-6** du **CIDTA** qui stipule : « *les transactions, amendes, confiscations, pénalités, de quelque nature que ce soit, mises à la charges des contrevenants aux dispositions légales ne sont pas admises en déduction des bénéfices soumis à l'impôt* ».⁹

• Autres réintégrations : les éléments, n'ayant pas été cités dans les rubriques ci-dessus, devant être compris dans le résultat au sens du droit fiscal, seront repris dans cette ligne. Un état annexe, reprenant le détail de ces éléments, doit être joint à la laisse fiscale.

1.5.2 Les Déductions (les produits déductibles) :

Plus-values sur cession d'éléments d'actifs immobilisés. Il y'a lieu de déduire les plus values ou les quotes-parts de plus values prévues à l'article **173** du **CIDTA** qui stipule ¹⁰:

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

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

⁹ Article 141-6 du CIDTA 2013.

¹⁰ Article 173 du CIDTA 2013.

2) Par dérogation aux dispositions de l'article **140-1**, les plus-values provenant de la cession en cours d'exploitation des éléments de l'actif immobilisé, ne sont pas comprises dans le bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel elles ont été réalisées, si le contribuable prend l'engagement de réinvestir en immobilisations dans son entreprise avant l'expiration d'un délai de trois (03) ans, à partir de la clôture de cet exercice, une somme égale au montant de ces plus-values ajoutée au prix de revient des éléments cédés.

Cet engagement de réinvestir doit être annexé à la déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel les plus-values ont été réalisées.

Si leur emploi est effectué dans le délai prévu ci-dessus, les plus-values distraites du bénéfice imposable sont considérées comme affectées à l'amortissement des nouvelles immobilisations et viennent en déduction du prix de revient pour le calcul des amortissements et des plus-values réalisées ultérieurement.

Dans le cas contraire, elles sont rapportées au bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel a expiré le délai ci-dessus.

- 3) Les plus-values, ci-dessus, réalisées entre des sociétés d'un même groupe, telles que définies à l'article 138 bis, ne sont pas comprises dans les bénéfices soumis à l'impôt¹¹.
- 4) Les plus-values réalisées lors de la cession d'un élément d'actif par le crédit preneur au crédit-bailleur dans un contrat de crédit-bail de type lease-Back, ne sont pas comprises dans les bénéfices soumis à l'impôt¹².
- 5) Les plus-values réalisées lors de la rétrocession d'un élément d'actif par le crédit bailleur au profit du crédit-preneur au titre du transfert de propriété à ce dernier, ne sont pas comprises dans les bénéfices soumis à l'impôt¹³.

- Les produits et les plus-values de cession des actions et tires assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourses conformément aux dispositions de l'article **46** de LF 2009.

- Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'IBS ou expressément exonérés. En vertu des dispositions de l'article **142** bis du **CIDTA** qui stipule :

« Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés ne sont pas compris dans l'assiette de

¹¹ Article 173-3 : crée par l'article 19 de la loi de finance 1997.

¹² Article 173-4 : crée par l'article 10 de la loi de finance 2008.

¹³ Article 173-5 : crée par l'article 10 de la loi de finance 2008.

l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Le bénéfice de ces dispositions n'est accordé que dans le cas des revenus régulièrement déclarés »¹⁴.

Ces revenus ne sont pas compris dans l'assiette de l'IBS. Cette disposition n'est pas applicable que dans le cas de revenus régulièrement déclarés.

Amortissement liés aux opérations de crédit-bail (bailleur). En vertu des dispositions de l'article **27** de la LFC pour 2010, à titre transitoire jusqu'au 31/12/2010, le crédit bailleur continue à être, fiscalement (en extra comptable), réputé disposer de la propriété juridique du bien loué et du droit de pratique de l'amortissement de ce bien.

- Loyers hors charges financières (preneur). conformément aux dispositions de l'article **27** de la LFC pour 2010, à titre transitoire jusqu'au 31/12/2012, le crédit preneur continue à disposer du droit de déductibilité du bénéfice imposable du loyer qu'il verse au crédit bailleur. Sachant que selon le SCF le rebrousse ment du capital n'est pas comptabilisé comme charge, cette ligne permettra au crédit preneur de déduire les charges tel que pratiqué antérieurement à l'entrée en vigueur du SCF.

- Complément d'amortissements : Sont visés, les écarts résultat résultant de la comparaison entre l'amortissement comptable pratiqué suivant le SCF et l'amortissement pratiqué suivant les dispositions fiscales prévues à l'article **174** du **CIDTA**, ressortant dans le tableau №5 de la liasse fiscale (amortissement comptable < amortissement fiscal).

- Autres déductions : Les éléments, n'ayant pas été cités dans les rubriques ci-dessus, ne devant pas faire partie du résultat au sens du droit fiscal, seront repris dans cette ligne et feront l'objet d'un détail sur un état annexe à joindre à la liasse fiscale. A titre d'exemple, il est cité les frais préliminaires non résorbés au 31/12/2009, dont la déduction est prise en charge en extra comptable conformément aux dispositions de l'article **169-3** du **CIDTA** qui stipule :

« Les frais préliminaires inscrits en comptabilité, antérieurement à l'entrée en vigueur du système comptable financier, sont déductibles du résultat fiscal suivant le plan de résorption initial.¹⁵ La résorption est opérée sur la déclaration fiscale annuelle correspondante ».

- Les déficits antérieurs à déduire : suivant les dispositions de l'article **147** du **CIDTA**, le déficit est considéré comme charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice. Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour absorber le déficit, le reste est reporté successivement sur les exercices jusqu'au quatrième exercice qui suit l'exercice déficitaire.

¹⁴ Article 147 bis : modifié par les articles 13 de la loi de finances 1999 et 19 de la loi de finances pour 2003.

¹⁵ Articles 147, 169-3, 174 du CIDTA.

Section 2 : L'impôt différé

2.1 Cadre général et présentation :

* Champs d'application

L'IAS 12 traite de la comptabilisation de l'impôt sur le résultat.

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

* Définition

- Le bénéfice comptable est le bénéfice/résultat net d'un exercice avant déduction de la charge d'impôt
- Le bénéfice imposable (perte fiscale) est le bénéfice (la perte) d'une période déterminée selon les règles établies par les administrations fiscales et sur la base desquelles l'impôt sur le résultat doit être payé (recouvré)
- La base fiscale d'un actif ou d'un passif est le montant attribué à cet actif ou passif à des fins fiscales
- Les passifs d'impôt différé sont les montants d'impôts sur le résultat payables au cours d'exercices futurs au titre de différences temporelles imposables.
- Les actifs d'impôt différé sont les montants d'impôts sur le résultat recouvrables au cours d'exercices futurs au titre de différences temporelles déductibles ou du report en avant de pertes fiscales non utilisées.

2.2 Base fiscale, valeur comptable et différence temporelle :

Une différence temporelle est la différence entre :

La valeur comptable d'un actif ou d'un passif au bilan; et sa base fiscale
--

La base fiscale d'un actif ou d'un passif est le montant attribué à cet actif ou à ce passif à des fins fiscales.

➤ Base fiscale d'un actif

Montant qui sera fiscalement déductible lorsque cet actif sortira du bilan : valeur de l'amortissement fiscalement déductible et/ou valeur déductible du prix de cession.

➤ Base fiscale d'un passif

Valeur comptable moins tout montant qui sera fiscalement déductible au titre de ce passif au cours d'exercices ultérieurs.

2.3 Comptabilisation de passifs d'impôts différés :

- Principe : Un passif d'impôt différé doit être comptabilisé pour toutes les différences temporelles imposables (sauf exception)
- Les différences temporelles imposables sont celles qui généreront un impôt payable dans le futur lorsque :
 - Valeur comptable d'un actif supérieure à sa base fiscale.
 - Base fiscale d'un passif supérieure à sa base comptable.

Exemples de différences temporelles imposables :

- Transactions affectant le compte de résultat :
 - Produit compris dans le résultat comptable d'un exercice mais fiscalement imposable au cours d'un autre exercice ou
 - Charge déduite du résultat fiscal au cours d'un exercice et pris dans le résultat comptable au cours d'un exercice ultérieur
 - Amortissement fiscal accéléré d'une immobilisation
 - Coûts de développement capitalisés et immédiatement déduits du résultat fiscal
- Transactions affectant le bilan :
 - Affectation du coût d'acquisition aux actifs et passifs identifiables dans un regroupement d'entreprises.

Écarts d'évaluation positifs sur actifs incorporels.

- Comptabilisation d'actifs à la juste valeur (sans ajustement équivalent à des fins fiscales).

IAS 39 instruments financiers, IAS 40 immeubles de placement, IAS 41 Agriculture.

Exceptions :

- La comptabilisation initiale du goodwill ne donne pas lieu à comptabilisation d'un passif d'impôt différé
- Pas d'impôt différé à prendre lorsque la dépréciation n'est pas déductible fiscalement, En revanche, oui si le goodwill est amortissable fiscalement, ultérieurement :

- Exemple : goodwill de 100 amortissable fiscalement pour 100 sur 5 ans.
- Fin N+1, la valeur comptable est toujours de 100 et la base fiscale est ramenée à 80.
- IDP à constater par le compte de résultat sur la différence entre la valeur comptable et la base fiscale.

2.4 Comptabilisation d'un actif d'impôts différés :

Définition Différences temporelles déductibles :

- Les différences temporelles déductibles sont celles qui généreront des montants déductibles fiscalement dans le futur :
 - Valeur comptable d'un passif supérieure à sa base fiscale.
 - Base fiscale d'un actif supérieure à sa base comptable.

Exemples de différences temporelles déductibles :

- Transactions affectant le compte de résultat :
 - Charge comprise dans le résultat comptable d'un exercice mais fiscalement déductible au cours d'un autre exercice.
 - Dépréciation d'actifs non déductible fiscalement.
 - Produit imposé dans le résultat fiscal d'un exercice et pris dans le résultat comptable au cours d'un autre exercice.
- Transactions affectant le bilan :
 - Provisions non déductibles, Provisions pour retraites, pour pertes à terminaison.
 - Dettes fiscales et sociales, participation des salariés, congés payés.
 - Affectation du coût d'acquisition aux actifs et passifs identifiables, Comptabilisation de passifs éventuels.

Comptabilisation d'actifs à la juste valeur (sans ajustement équivalent à des fins fiscales) IAS 40 immeubles de placement, IAS 41 Agriculture.

Que doit-on comptabiliser comme un actif d'impôt différé?

- Toutes les différences temporelles déductibles
- Les pertes fiscales reportables et les crédits d'impôt non utilisés.

Quand doit-on comptabiliser un actif d'impôt différé?

- Dans la mesure où il est probable qu'un bénéfice imposable, sur lequel viendront s'imputer ces différences temporelles sera disponible.

Critères d'évaluation de la probabilité :

- Existence de différences temporelles imposables suffisantes.

- Probabilité de dégager un bénéfice imposable.
- Opportunités de gestion fiscale.

Précisions apportées par IAS 12 :

- Existence de pertes fiscales non utilisées = indicateur fort que des bénéfices futurs risquent de ne pas être disponibles.
- Historique de pertes récentes : constatation d'un actif s'il existe des différences temporelles taxables suffisantes ou des indications convaincantes que des bénéfices futurs seront disponibles.

Exceptions :

- La comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans une transaction qui n'est pas un regroupement d'entreprise et n'affecte ni le bénéfice comptable ni le bénéfice imposable (perte fiscale) à la date de la transaction.

Exemple : bien acquis au moyen d'une subvention non imposable.

2.5 Evaluation des impôts différés :**Principes généraux :**

- Taux d'impôt et réglementation fiscale utilisées : Utilisation des taux d'impôt qui ont été adoptés ou quasi adoptés à la clôture.
- Actualisation : Les actifs et passifs d'impôt différé ne doivent pas être actualisés.
- Revue : Revue systématique de l'évaluation des actifs et passifs d'impôt différé à chaque clôture.

Impact des changements de taux ou de règles d'imposition :

- La norme IAS 12 stipule que les variations des actifs ou passifs d'impôt différé liées, par exemple, à un changement des modalités d'imposition et/ou des taux d'impôt doivent être comptabilisées en résultat sauf lorsque ces variations concernent des éléments antérieurement comptabilisés en capitaux propres.
- L'impact d'un changement de taux d'imposition sur l'impôt différé lié à un actif réévalué doit être porté selon la norme IAS 12 en capitaux propres, l'impôt différé initialement constaté ayant été imputé sur les capitaux propres.

2.6 Comptabilisation des impôts différés :

Au compte de résultat sauf si l'impôt est généré :

- Par une transaction ou un événement comptabilisé directement dans les capitaux propres.
- Par un regroupement d'entreprises (goodwill).

Capitaux propres :

- Si l'impôt concerne des éléments crédités ou débités directement dans les capitaux propres
 - Réévaluation d'immobilisations corporelles ou incorporelles.
 - Changements de méthodes comptables.
 - Instruments financiers composés.

2.7 Règles de présentation :

• La norme IAS 12 prévoit une distinction des actifs, passifs et charges (ou produits) d'impôt exigible et différé.

• Les actifs et passifs d'impôt (exigible ou différé) doivent être présentés au bilan séparément des autres actifs et passifs.

• Les actifs (passifs) d'impôt différé doivent être distingués des actifs (passifs) d'impôt exigible.

• Les actifs (passifs) d'impôt différé doivent être classés en actifs (passifs) non courants.

- La charge (ou le produit) d'impôt (exigible et différé) doit être présentée séparément au compte de résultat.

- seulement si :

- Elle a un droit juridiquement exécutoire de compenser les montants comptabilisés, et

- Elle a l'intention soit de régler le montant net, soit de réaliser l'actif et de régler le passif simultanément.

• La norme IAS 12 impose à une entreprise de compenser un actif et un passif d'impôt différé d'une même entité imposable si, et seulement si :

- Ils sont liés à des impôts sur le résultat prélevés par la même autorité fiscale.

- l'entreprise a un droit juridiquement exécutoire de compenser les actifs et passifs d'impôt exigible.

2.8 Information à fournir :

- Le total de l'impôt exigible et différé relatif aux éléments débités ou crédités dans les capitaux propres.
- Une explication de la relation entre la charge (ou le produit) d'impôt et le bénéfice comptable.
- Une explication des changements dans le(s) taux d'impôt applicable(s) par rapport à l'exercice précédent.
 - Le montant (et, si elle existe, la date d'expiration) des différences temporelles déductibles et pertes fiscales non utilisées pour lesquels aucun actif d'impôt différé n'a été comptabilisé au bilan.
 - Le montant total des différences temporelles liées à des participations dans des filiales, entreprises associées, co-entreprises et investissements dans des succursales, pour lesquelles des passifs d'impôt différé n'ont pas été comptabilisés.
- Pour chaque catégorie de différences temporelles ou de pertes fiscales non utilisées, le montant des actifs et passifs d'impôt différé comptabilisés au bilan pour chaque exercice présenté et le montant de la charge (ou du produit) d'impôt différé comptabilisé dans le compte de résultat, s'il n'est pas mis en évidence par les variations des montants comptabilisés au bilan.
- Pour les activités abandonnées, la charge d'impôt concernant le gain ou la perte lié(e) à l'abandon et le résultat courant des activités abandonnées.

2.9 Première adoption :

- La norme IFRS 1 ne prévoit pas d'exception au principe d'application rétrospective pour la comptabilisation et l'évaluation des impôts sur le résultat.
- Pour l'établissement du bilan d'ouverture, l'entreprise doit :
 - recenser les différences temporelles et pertes fiscales non utilisées et, ensuite,
 - retraiter ses actifs, passifs, charges et produits d'impôt (exigible et différé) comme si la norme IAS 12 avait toujours été appliquée.
- Les ajustements par rapport aux comptes établis dans le précédent référentiel comptable sont imputés sur les capitaux propres d'ouverture.

- Exception : les actifs et les passifs d'impôt différé se rapportant à des actifs et passifs acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises => imputation sur le goodwill des ajustements correspondants et ce conformément aux dispositions de IFRS 1-16.

Section 3 : Impôts sur le bénéfice des sociétés :

Au terme des dispositions de l'article **135** du **CIDTA**, il est établi un impôt annuel sur l'ensemble des bénéfices et revenus réalisés par les sociétés et autres personnes morales.

3.1 Généralités sur L'IBS :

L'IBS est un impôt annuel, établi sur l'ensemble des bénéfices et revenus réalisés par les sociétés et autres personnes morales, au titre de l'exercice précédent.

La période dont les résultats servent à calculer est constituée en principe, par l'exercice comptable de l'entreprise.

3.1.1 Champ d'application :

- Sociétés de capitaux (SPA, SARL, sociétés en commandité par actions...etc.).
- Sociétés de personnes et sociétés de participations au sens du code de commerce ayant opté pour leur imposition à L'IBS.
- Etablissements et organismes publics à caractère industriel et commercial.
- Sociétés coopératives et leurs unions à l'exclusion de celle visée à l'article **138-1** du **CIDTA**.
- Entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée (EURL).
- Sociétés civiles ayant opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les bénéfices des sociétés. La demande d'option doit être annexée à la déclaration prévue à l'article **151** du **CIDTA**. Elle est irrévocable pour la durée de vie de la société.
- Les sociétés qui réalisent les opérations et produits mentionnés à l'article **12** du **CIDTA**.

Remarque :

Les organismes de placement collectif en valeurs mobilières, constitués et agréés dans les formes et conditions prévues par la législation et la réglementation en vigueur sont exclus du champ d'application de L'IBS.

3.1.2 Base imposable :

Bénéfice net résultant entre les produits réalisés par l'entreprise (vente, produits exceptionnels, ...etc.) moins les charges engagées dans le cadre de l'exercice de l'activité (frais généraux, frais financiers, amortissements, provisions, ...etc.)

3.1.3 Calcul de l'impôt :

L'IBS est égal au bénéfice fiscal multiplié par le taux d'imposition.

* Taux d'imposition :

Le taux de l'impôt sur les bénéfices des sociétés est fixé à¹⁶ :

- 19% pour les activités de production de biens, le bâtiment et les travaux publics, ainsi que les activités touristiques.

Ce taux s'applique également aux activités mixtes lorsque le chiffre d'affaire de l'activité suscitée est égal ou supérieur à 50% du chiffre d'affaire total.

- 25% pour les activités de commerces et de services.
- 25% pour les activités mixtes lorsque le niveau de chiffre d'affaire réalisé au titre de commerce et des services est de plus de 50% du chiffre d'affaire global hors taxes.

Les activités de production de biens s'entendent de celles qui consistent en l'extraction, la fabrication, le façonnage ou la transformation de produits à l'exclusion des activités de conditionnement ou présentation commerciale en vue de la revente.

L'expression « activités de production » ne comprend pas également les activités minières et d'hydrocarbures.

Par activités de bâtiments et de travaux publics, il y a lieu d'entendre les activités immatriculées en tant que telles au registre de commerce et donnent lieu au paiement des cotisations sociales spécifiques de secteur.

L'activité touristique s'entend de la gestion des complexes touristiques ainsi que stations thermales, à l'exclusion des agences de voyages.

¹⁶ Article 150-1 du CIDTA, 2013.

Taux des retenus à la source¹

Revenus des créances, dépôts et cautionnement	10%(crédit d'impôt)
Revenus provenant des bons de caisse anonymes	50% (libératoire)
Revenus des entreprises étrangères n'ayant pas d'installation permanente en Algérie réalisée dans le cadre de marchés de prestation de services	24%
Revenus perçus dans le cadre d'un contrat de management	20% (libératoire)
Les sommes payées en rémunération de prestation de toute nature fournie ou utilisée en Algérie	24%
Les produits versés à des inventeurs situés à l'étranger au titre, soit de la concession de licence de l'exploitation de leurs brevets, soit de la cession ou concession de marque de fabrique, procédé ou formule de fabrication	24%
Revenus des entreprises étrangères de transport maritime lorsque leurs pays imposent les entreprises algériennes de transport maritime. La règle de réciprocité s'applique lorsque lesdits pays appliquent un taux supérieur ou inférieur	10%
Bénéfices transférés à une société étrangère non résidente par sa succursale établi en Algérie ou toute autre installation professionnelle au sens fiscal	15%
les plus-values de cession d'actions ou de parts sociales réalisées par des personnes morales non résidentes	20%

3.1.4 Etablissement de l'impôt

Les sociétés assujetties à L'IBS sont tenues de souscrire avant le 01/04 de chaque année une déclaration dont l'imprimé est fourni par l'administration fiscale.

L'IBS est établi annuellement sur la base des résultats dégagés au cours de l'exercice précédent.

Le système fiscal Algérien.

Exemple :

Exercice comptable du 01/01/N au 31/12/N, la déclaration du résultat doit être déposée auprès de l'inspection des impôts directs avant le 01/04/N+1

3.1.5 Le montant de l'impôt et les modalités de paiement :

Remarque :

On doit noter au préalable que le bénéfice fiscal est toujours arrondi au dinar inférieur.

- ✓ L'impôt brut : montant de l'impôt = bénéfice fiscal * taux d'impôt
- ✓ Modalités de paiement : l'impôt est payé en quatre versements, trois acomptes et une liquidation

➤ **Les acomptes :**

Le montant de chaque acompte est égal à 30% de l'impôt afférant au bénéfice du dernier exercice clôt à la date de son échéance.

Date d'éligibilité	Date de paiement
15 Février	15 Mars
15 Mai	15 Juin
15 Octobre	15 Novembre

➤ La liquidation :

Liquidation = impôt du – total des acomptes
--

Le solde de liquidation doit être compris au mois de Mars de l'année suivante, à déposer dans les vingt premier jours du mois d'Avril.

3.2 Exonérations¹⁷

Le code des impôts directs à accorder pour certaines sociétés ou activités deux types d'exonérations :

3.2.1 Exonérations temporaires :

Les investissements régis par l'ordonnance N° **01-03** du 20 Août 2001 modifiée et complétée, relative au développement de l'investissement :

¹⁷ Article 138 du CIDTA

➤ **Au titre du régime général** : bénéfice au titre de la phase d'exploitation de l'exonération de L'IBS, pour une durée d'un an à trois ans après constat d'entrée en activité établi par les services fiscaux à la diligence de l'investissement.

Cette durée peut être portée de trois ans jusqu'à cinq ans pour les investissements créant plus de 100 emplois au moment du démarrage de l'activité.

Ces dispositions s'appliquent également aux investissements déclarés auprès de l'agence nationale de développement international à compter de 26 Juillet 2009.

Cette condition de création d'emploi ne s'applique pas aux investissements implantés dans les localités éligibles au fond spécial du sud ou hauts plateaux.

Le non-respect des conditions liées à l'octroi de ces avantages entraîne leur retrait.

➤ **Au titre du régime dérogatoire** : bénéficient au titre de la phase d'exploitation de l'exonération de L'IBS, pour une période de dix ans, après constat de l'entrée en activité établi par les services fiscaux à la diligence de l'investisseur.

Les activités exercées par les jeunes promoteurs d'investissement, d'activité ou de projet, éligibles à l'aide du « fonds de soutien à l'emploi des jeunes » ou du « fonds national au micro crédit » ou de la « caisse nationale d'assurance chômage », bénéficient d'une exonération totale de L'IBS pendant une période de trois années, à compter de la date de mise en exploitation.

Si ces activités sont exercées dans une zone à promouvoir, la période d'exonération est portée à six années à compter de la date de mise en exploitation.

Ces périodes sont prorogées de deux années lorsque les promoteurs d'investissements s'engagent à recruter au moins trois employés à durée indéterminée.

Le non-respect des engagements liés au nombre d'emplois créés entraîne le retrait de l'agrément et le rappel des droits et taxes qui auraient dû être acquittés.

Lorsqu'une entreprise dont l'activité est déployée, par ces jeunes promoteurs, exerce concurremment une activité dans les zones à promouvoir dont la liste est fixée par voie réglementaire et en dehors de ces zones, le bénéfice exonéré résulte du rapport entre le chiffre d'affaire réalisé dans les zones à promouvoir et le chiffre d'affaire global.

A l'issue de la période d'exonération, ces activités bénéficient d'un abattement sur l'IBS dû pendant les trois premières années d'imposition.

Cet abattement est fixé comme suit:

- ✓ 1^{ère} année d'imposition : un abattement de 70 %
- ✓ 2^{ème} année d'imposition : un abattement de 50 %
- ✓ 3^{ème} année d'imposition : un abattement de 25 %

Les activités portant sur les moyens majeurs et les ouvrages de défense. Les modalités d'application seront fixées par voie réglementaire¹⁸.

Bénéficient d'une exonération de l'IBS pour une période de dix ans les entreprises touristiques créées pas les promoteurs nationaux ou étrangers à l'exception des agences de tourisme, de voyage ainsi que les sociétés d'économie mixte exerçant dans le secteur de tourisme.

Bénéficient d'une exonération pendant une période de trois années à compter du début d'exercice de l'activité, les agences de tourisme et de voyage ainsi l'établissement hôtelier sur la part du chiffre d'affaires réalisé en devises.

Les sociétés de capital-risque sont exonérées de l'IBS pour une période de cinq années à compter du début de leurs activités¹⁹.

Bénéficient d'une exonération de cinq ans au titre de l'IBS à compter du 1^{er} janvier 2008:

- ✓ Les produits et les plus-values de cession des actions, titres assimilés cotés en bourse ainsi que ceux des actions ou parts d'organismes de placement collectifs en valeurs mobilières.
- ✓ Les produits et les plus-values de cession des obligations, titres assimilés et obligations assimilés du trésor coté en bourse ou négocié sur un marché organisé, d'une échéance minimale de cinq ans. Cette exonération porte sur toute la durée de validité du titre émis au cours de cette période.

Bénéficient de l'exonération de l'impôt sur les bénéfices des sociétés jusqu'au 31 décembre 2015, les produits et les plus-values de cession des actions et parts sociales des clubs professionnels de football constitués en sociétés.

A compter de la date de promulgation de LFC 2009 et jusqu'au 31 décembre 2012, les sociétés interbancaires de gestion d'actifs et les sociétés de recouvrement de créance bénéficient d'une exonération de l'IBS pendant une période de trois ans à compter de la date au début de l'exercice de l'activité.

3.2.2 Exonérations permanentes :

Les coopérations de consommation des entreprises et organismes publics sont exonérés de l'impôt sur le bénéfice des sociétés.

¹⁸ Article 28, loi de finance 2010.

¹⁹ Article 10, loi de finance 2005, complétant l'article 138 du CIDTA

- ✓ Les revenus issus des activités portant sur le lait cru destinés à la consommation en l'état²⁰.

Bénéficiaire également d'une exonération permanente au titre de l'impôt sur le bénéfice des sociétés :

- Les entreprises relevant des associations de personnes handicapées agréées ainsi que les structures qui en dépendent.
- Le montant des recettes réalisées par les troupes et les organismes exerçant une activité théâtrale.
- Les caisses de mutualité agricole au titre des opérations de banques et d'assurances réalisées exclusivement avec leur sociétaire.
- Les coopératives agricoles d'approvisionnement et d'achat ainsi que leurs unions bénéficiaires d'un agrément délivré par les services habilités du ministère chargé de l'agriculture et fonctionnant conformément aux dispositions légales et réglementaires qui les régissent, sauf pour les opérations réalisées avec des usagers non sociétaires.
- Les sociétés coopératives de production, transformation, conservation et vente des produits agricoles et leurs unions agréées dans les mêmes conditions que celles visées ci-dessus et fonctionnant conformément aux dispositions légales et réglementaires qui les régissent, sauf pour les opérations désignées ci-après :
 - ✓ Ventes effectuées dans un magasin de détail distinct et leur établissement principal.
 - ✓ Opérations de transformation portant sur les produits autres que ceux destinés à l'alimentation de l'homme et des animaux ou pouvant être utilisés à titre de matière première dans l'agriculture ou l'industrie.
 - ✓ Opérations effectuées avec des usagers non sociétaires que les coopératives ont été autorisées ou astreintes à accepter.

Cette exonération est applicable aux opérations effectuées par les coopératives de céréales et leurs unions avec l'Office Algérien Interprofessionnel des Céréales (OAIC) relativement à l'achat, la vente, la transformation, ou le transport de céréales, il en est de même pour les opérations effectuées par les coopératives des céréales dans le cadre de programmes élaborées par l'Office ou avec son autorisation.

Bénéficiaires d'une exonération permanente les opérations génératrices de devises, notamment :

²⁰ Article 28, loi de finance 2011, complétant l'article 138-2 du CIDTA

- ✓ Les opérations de ventes destinées à l'exportation. § Les opérations de services destinées à l'exportation.

Ne peuvent bénéficier de cette exonération, les transports terrestres, maritimes, aériens, les réassurances et les banques.

Le bénéfice des dispositions du présent alinéa est subordonné à la présentation, par l'intéressé, aux services fiscaux compétant, d'un document attestant du versement dès ces recettes auprès d'une banque domiciliées en Algérie.

Les bénéfices imposables tirés des activités de réalisation des logements sociaux et promotionnels aux conditions fixées par un cahier des charges dont exonérés de l'IBS.

Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'IBS ou expressément exonérés ne sont pas compris dans l'assiette de l'IBS.

Le bénéfice de ces dispositions n'est accordé dans le cas des revenus régulièrement déclarés.

Les bénéfices réalisés par le Fonds de Soutien à l'Investissement pour l'Emploi ouvrent droit à une exonération de l'IBS et de tout traitement nouveau qui serait à l'avenir plus avantageux.

Bénéficient d'une exonération de l'IBS à compter du 01 janvier 2010, les produits et les plus-values de cession et d'action à titre assimilés réalisés dans le cadre d'une opération d'introduction en bourse.

3.3 Réductions :

3.3.1 Pour les activités exercées par des sociétés :

- Les revenus provenant des activités exercées par des sociétés dans les wilayas d'ILLIZI, TINDOUF, ADRAR et TAMANRASSET, sont fiscalement domiciliés et établi d'une façon permanente bénéficient d'une réduction de 50% du montant de l'IBS pour une période transitoire de cinq années à compter du 01 janvier 2010. Cette réduction ne s'applique pas aux sociétés exerçant dans le secteur des hydrocarbures à l'exception des activités de la distribution et de commercialisation des produits pétroliers et gazeux.

3.3.2 Pour les entreprises de production dans les wilayas de sud :

- Les petites et moyennes entreprises implantées et productrices dans les wilayas du sud, et éligibles au fonds spécial pour le développement des wilayas du grand sud

bénéficient à compter 01 janvier 2004 et pour une période de cinq ans d'un abattement de 20 % sur le montant de l'IBS.

- Sont exclues de cet avantage les entreprises intervenant dans le cadre d'hydrocarbures.

3.3.3 Pour les entreprises de production dans les wilayas de hauts plateaux :

- Les petites et moyennes entreprises implantées et productrices dans les wilayas des hauts plateaux et éligibles au fonds spécial pour le développement économique des wilayas des hauts plateaux bénéficient à compter du 01 janvier 2014 et pour une période de cinq ans d'un abattement de 15 % sur le montant de l'IBS.
- Sont exclues de cet avantage les entreprises intervenant dans le secteur d'hydrocarbure.

Pour conclure ce chapitre... la comptabilité et la fiscalité sont intimement liées, le point de départ du résultat fiscal est le résultat comptable qui subit des rectifications afin de tenir compte de certaines divergences entre la réglementation comptable et la réglementation fiscale. Ainsi le résultat comptable est différent du résultat fiscal en raison des décalages qui peuvent exister entre l'enregistrement comptable d'un produit et son imposition. Les impôts différés permettent d'obtenir une vision plus économique de l'impôt sur le résultat, qui correspond dans les comptes consolidés au cumul de l'impôt exigible et de l'impôt différé en venant corriger les distorsions nées des règles fiscales.

Le système fiscal algérien regroupe divers impositions auxquelles l'entreprise est soumise à titre d'exemple l'IBS, qui est calculé sur la base du résultat comptable de l'entreprise

Conclusion générale

Suite aux diverses rénovations effectuées au niveau du cadre légal et réglementaire régissant les pratiques comptables et fiscales des entreprises, la relation entre la comptabilité et la fiscalité s'avère essentielle pour la détermination du résultat comptable et du résultat fiscal.

Notre travail nous a conduits à conclure que la comptabilité est un outil quantitatif de gestion, qui exige beaucoup de précision et une bonne organisation, et que le résultat comptable est le fruit d'un traitement de tout fait économique dans le cadre du respect des principes fondamentaux, celui-ci servira de matrices pour la détermination du bénéfice imposable, l'assiette fiscale sera calculée après application d'un certain nombre correctif qui se traduit par des réintégrations et déductions.

La relation entre le droit fiscal et la comptabilité n'est pas simple, et ce en raison des objectifs parfois contradictoires entre les deux disciplines, car la fiscalité est plus complexe et a pour objet la recherche de la matière imposable pour la grevée (imposée). Alors que la comptabilité a pour souci principal la présentation des documents comptables reflétant une image fidèle du patrimoine, du résultat et de la situation financière de l'entreprise.

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 celui-ci. Les divergences au niveau des résultats comptables et fiscaux sont nombreuses et variées. La fiscalité se base sur la comptabilité pour déterminer la base imposable. Le bénéfice imposable soumis à l'impôt sur les sociétés est établi à partir du résultat comptable qui est corrigé de certains ajustements prévus par la loi fiscale. La prise en compte de ces ajustements ne conduit pas à établir un bilan fiscal distinct du bilan comptable, mais à établir un tableau de détermination du résultat fiscal qui regroupe les différentes réintégrations et déductions fiscales. Les principales réintégrations portent sur certaines charges ou l'excès par rapport à une limite de déduction. Les déductions portent sur certains produits non imposables tels que les dividendes.

Enfin, à partir de notre étude nous avons constaté que la comptabilité et la fiscalité sont deux disciplines autonomes, partageant les mêmes concepts mais répondants à des objectifs différents.

Bibliographie

I. OUVRAGE

1. **TAZDAIT ALI**, « maitrise du système comptable financier », 1 ère édition ACG ? Alger, 2009, p87
2. **Y.P.LATREYTE**, finance d'entreprise, édition économise, paris, 1984, p210
3. **FORASTIE.J**, « la comptabilité qui sais-je », édition puf, paris, 1990, p108
4. **Z.KHAFRABLM**, « technique comptable » édition berti, Alger, p91
5. **BENREJDAL.M**, « du plan comptable national au système comptable financier », édition DAR EL HANA, Alger, 2009
6. **EMMANUEL DISLE**, gestion fiscal, CGO, DUNOD, p193

II. LOIS ET REGLEMENTS

- **Article 140-1** du code des impôts directes et taxes assimilées, 2013
- **Article 140-2** du code des impôts directes et taxes assimilées, 2013
- **Article 169-1** du code des impôts directes et taxes assimilées, 2013
- **Article 169-2** du code des impôts directes et taxes assimilées, 2013
- **Article 141-2** du code des impôts directes et taxes assimilées, 2013
- **Article 141-5** du code des impôts directes et taxes assimilées, 2013
- **Article 171** ; modifié par l'article 9 de la loi de finances complémentaire 2009
- **Article 141-6** du code des impôts directes et taxes assimilées, 2013
- **Article 173** du code des impôts directes et taxes assimilées, 2013
- **Article 173-3** créé par l'article 19 de la loi de finance 1997
- **Article 173-4** créé par l'article 10 de la loi de finance 2008
- **Article 173-5** créé par l'article 19 de la loi de finance 2008
- **Article 147 bis** modifié par l'article 13 de la loi de finances 1999 et 19 de la loi de finances pour 2003
- **Article 147,169-3,174** du code des impôts directes et taxes assimilées, 2013
- **Article 150-1** du code des impôts directes et taxes assimilées, 2013
- **Article 138** du code des impôts directes et taxes assimilées, 2013
- **Article 28**, loi de finance 2010
- **Article 10**, loi de finance 2005, complétant l'article 138 du CIOTA
- **Article 28**, loi de finance 2011, complétant l'article 138-2 du CIDTA