

Bibliographie

- 1) BRUN Stéphan, *Les normes comptables internationales IAS/IFRS*, édition GUALINO, Paris, 2006.
- 2) BRUN Stéphan, *L'essentiel des normes internationales IAS/IFRS*, Carrés ROUGE, 2^{EME} Edition. 2005.
- 3) CHARON Claude, *pour quoi des normes d'audit*, paris, 2000.
- 4) COLASSE Bernard, *Comptabilité internationale : les IAS/IFRS*, Economica, paris, 2005.
- 5) COLASSE Bernard, *Commentaire analytique et critique du projet de cadre conceptuel du CPDC*, Paris, 1996.
- 6) COLASSE Bernard, JEAN François, *juste valeur*, economica, Paris, 2001.
- 7) DAYAN Armand et Autres, *Manuel de Gestion*, volume 02, 2^{em} édition, ellipses 2004.
- 8) D-CLAUDE Laroche, LOUISE Martel et autres, *le gestionnaire et les états financiers*, édition ERPI, 5^{eme} édition, canada, 2006.
- 9) DELESALLE Eric, *Le bonheur est-il dans l'IAS ?*, FID Edition, Paris, 2004.
- 10) Erice Delesalle, Fiscalité et normes comptables internationales : Mais où et donc or ni car ? » Revue de Droit fiscal, N°16 Année 2004.
- 11) Loi n° 08-21 du 2 Moharram 1430 correspondant au 30 décembre 2008 portant loi de finances pour 2009.
- 12) Dominique Villemot, Les conséquences fiscales de l'adoption des normes comptables internationales: M. revue de Droit fiscal N° 50 P.1581 année 2003.
- 13) M. Gilbert Gelard, Membre de l'IASB, L'extension des normes internationales aux comptes sociaux et la déconnexion entre fiscalité et comptabilité » : revue de Droit fiscal N°8 P.423 année 2004.
- 14) Ernst & Young, Identifier les incidences fiscales des normes IFRS : Option finance, N°779

Sites Internet:

- www.iasb.org
- www.iasc.uk.org
- www.netpme.fr/bilan-entreprise/article.php
- www.experts-comptables-fr.org
- www.exafi.com
- www.dexia.fr/corporate
- www.jobfinance.com
- www.minefi.gouv.fr/minefi/entreprise/comptabilite.index
- www.accaglobal.com/publications
- www.bcentral.fr

budget pour l'Etat ? Des règles spécifiques doivent-elles être mises en œuvre, afin de « lisser » le résultat d'un exercice à l'autre, dans le but de ne pas avoir trop de discordances au niveau des entreprises ?.

Par conséquent, l'émergence d'un bilan fiscal paraît souhaitable et inévitable. Les informations financières ont un but que la fiscalité ne permet pas d'accomplir. Depuis longtemps, les entreprises appliquent des règles fiscales au sein même de leur comptabilité, ce qui conduit à une véritable pollution non justifiée des comptes publics par les entreprises. Par exemple, le retraitement des provisions réglementées et des amortissements fiscaux pour le calcul du résultat fiscal ne fait que plaider en la faveur d'une déconnexion de la fiscalité et de la comptabilité.

Ainsi, la déconnexion de la fiscalité et de la comptabilité est d'autant plus justifiée que (le résultat intrinsèque de l'entreprise) ne sera plus qu'une information en annexe avec les normes IAS / IFRS. Or c'est justement ce résultat qui devrait faire l'objet d'une taxation et non un résultat global, influence par des phénomènes exogènes.

Les changements apportés au compte de résultat ont eu aussi leurs impacts sur la fiscalité, impacts complexes et encore largement flous sur le plan juridique. Ces incidences sont d'autant plus confuses qu'elles n'ont, dans la majorité des cas.

Conclusion

Les impacts sur la comptabilité sont nombreux, ce qui se traduit inévitablement par des incidences fiscales lourdes. Il apparaît clairement que les nouvelles normes comptables internationales sont à plus ou moins long terme positives et ce, pour les différents acteurs économiques : établissement des comptes plus rigoureux, communication financière plus claire, comparabilité des sociétés de différents pays, harmonisation des comptes consolidés et statutaires.

Néanmoins, les normes IAS / IFRS apportent une sécurité et une plus grande comparabilité des résultats à long terme, le contraire risque de se produire à court et moyen terme pour plusieurs raisons.

Les conséquences tant sur le plan comptable que fiscal, voire même juridique ne sont pas clairement délimitées, ce qui ne peut se traduire que par une adoption réservée et donc partiellement efficace des nouvelles normes. L'attentisme d'une partie des entreprises vis-à-vis des différentes conséquences comptables et fiscales en est un exemple²⁸.

Dans le cadre de l'application du SCF pour les comptes statutaires et les comptes consolidés, peut-on accepter que, des règles internationales créées pour des Groupes internationaux et cotes, soient appliquées de même manière aux PME ? Qu'en est-il au regard de l'égalité devant l'impôt²⁹ ?

Le flou persiste au niveau des autorités, notamment auprès de l'Administration fiscale dont l'immobilisme ne fait qu'entretenir une position plutôt sceptique des entreprises au regard des IAS/ IFRS. Ce flou ne fait que renforcer la perte de souveraineté des Etats, voyant avec l'application des IAS / IFRS l'occasion d'harmoniser le résultat des entreprises et donc de faire émerger tant bien que mal à l'avenir, une réelle fiscalité des pays, faute de politique clairement exprimée à ce sujet.

De même, est-il raisonnable d'accepter que le résultat soit plus volatil et par conséquent, moins « Contrôlable » pour les entreprises ? Qu'en sera-t-il en terme de

²⁸ Voir « Fiscalité et normes comptables internationales : Mais où et donc or ni car ? » Erice Delesalle, Revue de Droit fiscal, N°16 Année 2004 P. 739

²⁹ Voir Ibid, P.739

Dividendes

Fiscalement, les difficultés les plus significatives se résument au dividende versé antérieurement à la date d'acquisition des titres concernés. En effet, dans ce cas précis, les dividendes ne constituent pas un produit, ce qui est contraire à l'essence même de la notion de dividendes. Un tel principe peut-il être admis fiscalement ? N'étant pas considérés comme un produit, les dividendes conserveraient-ils leur caractère imposable ?.

Ces principes de comptabilisation impliquent donc une position de l'Administration sur un éventuel retraitement en amont (avant la déduction au coût d'achat), ou en aval (une fois la déduction opérée). L'impact fiscal de l'inclusion au coût d'achat comparée à la non-inclusion n'est pas déterminé.

En d'autres termes, il convient de préciser à l'avenir si la comptabilisation à partir de la décision et non à partir de l'encaissement est compatible avec les règles fiscales.

*** Escomptes de règlements :** Selon les normes IAS / IFRS, les escomptes de règlements comptants sont déduits du prix d'achat des stocks. Ainsi, ces escomptes ne composeront plus le résultat financier mais seront incorporés dans le résultat des activités ordinaires (anciennement résultat d'exploitation en PCN).

Les conditions de comptabilisation des escomptes de règlements sont clairement négatives pour l'entreprise puisque ceux-ci viennent désormais en déduction du coût d'achat, ce qui implique une réduction globale des coûts d'exploitation déductibles. Sur le plan fiscal, l'Administration devra permettre l'incorporation de ces coûts dans le résultat d'exploitation et par-là même leur déduction au coût d'achat des stocks.

3. Le résultat exceptionnel ou des activités extraordinaires

Les normes IAS/ IFRS et le SCF évoquent le terme de résultat des activités extraordinaires²⁷ comme les produits et charges découlant d'événements ou d'opérations clairement distincts des activités ordinaires de l'entreprise et qui ne sont ni fréquents ni récurrents.

Retenons essentiellement que la notion de résultat exceptionnel ou extraordinaire est très restrictive sous les normes IFRS et qu'il sera désormais difficile pour les entreprises de « jouer » avec ce poste, ce qui est nettement la conséquence d'une traçabilité et d'une clarification du résultat des sociétés.

Les modifications apportées au compte de résultat sont, pour le moment, moins nombreuses que celles impactant le bilan en général et l'actif en particulier.

²⁷ Paragraphe N°6 de la norme IAS 8.

rapport au PCN. Ainsi, sous les nouvelles normes comptables, les effets escomptes non échus ne sont pas analysés en tant que cession de créance.

Il s'agit du principe de « Full IAS » ou « Full IFRS » préconisé par les membres de l'IASB, les entreprises devront laisser au bilan la partie non encore déduite. Ceci implique un montant immédiatement déductible plus faible et donc un désavantage pour les entreprises. Ce désavantage n'est que temporel puisque au final, le montant déductible du résultat demeure le même. Lors de la déclaration annuelle des résultats, de nombreux retraitements seront à opérer car le montant des effets escomptes non échus feront partie du résultat d'exploitation et non plus du résultat financier.

En droit fiscal, il convient de considérer que l'escompte est une cession de créance. La charge d'intérêts est immédiate et les effets disparaissent du bilan au profit du compte de résultats.

b. Produits financiers

Les Intérêts : Selon la norme IAS 39.10, la somme des produits d'intérêts à comptabiliser est déterminée par la méthode du taux d'intérêt effectif, et ce indépendamment du plan d'amortissement contractuel. Ce principe de prise en compte du taux d'intérêt effectif rejoint la logique de « Substance over form » et implique une réactualisation des taux d'intérêts²⁶.

Fiscalement, deux difficultés envisagent :

- La première est liée à la notion de « Substance over form », notion qui pourrait provoquer une réticence de la part de l'Administration, notamment au sujet du principe de calcul du taux d'intérêt effectif basé sur la méthode des flux futurs attendus.
- La seconde est liée à la recevabilité sur le plan fiscal de cette pratique comptable. Par exemple, dans le cadre spécifique des comptes courants d'associés, la réactualisation des taux d'intérêt posera-t-elle problème vis à vis de la limite de déductibilité des taux les rémunérant ?

En l'espèce, la probabilité que le taux d'intérêt effectif varie et voit sa volatilité augmenter est forte et cette mesure ne plaide pas en faveur d'une harmonisation des pratiques comptables, puisque au nom de la « juste valeur », la comptabilisation des intérêts sera réalisée au cas par cas.

²⁶ Paragraphe N°10 de la norme IAS 39.

Donc, il serait nécessaire que des textes précisent si un tel contrat pourrait être rencontre et quel serait la position à adopter puisqu'en aucun cas un produit de redevance n'est analysé comme une cession en droit comptable et fiscal²⁴.

Les modifications apportées au résultat d'exploitation sont importantes mais touchent principalement les comptes consolidés. Pour le moment, les comptes statutaires sont impactés par les dépréciations d'actifs. A l'avenir, les modifications et les incidences fiscales seront plus nombreuses et plus lourdes de conséquences, notamment en terme de définition et de comptabilisation des charges et produits d'exploitation.

2. Le résultat financier

a. Charges financières

*** Coûts d'emprunts**

La pratique préconisée par les normes internationales est celle de l'inscription immédiate en charge. Les IFRS sont quant à elles plus souples puisqu'elles permettent d'incorporer au coût d'acquisition les coûts d'emprunt d'un actif.

De plus, les coûts d'emprunt à incorporer sont plus vastes qu'en droit fiscal, ce qui conduirait à un montant déductible plus important avec les IFRS, dans le cas d'une comptabilisation en charge ou d'un montant d'actif plus important. Le traitement fiscal doit-il pour autant être adapté ?

*** Comptabilisation des dividendes versés :**

La comptabilisation des dividendes versés (norme IAS 7.34) diffère des principes algériens. Un problème fiscal se pose pour les entreprises qui comptabiliseraient les dividendes versés parmi les flux liés aux activités d'exploitation. En effet, le PCN ne le permet pas. Or une charge n'est déductible que si elle est comptabilisée. Dans ce cas précis, le montant des dividendes versés pourrait-il être déduit et dans ce cas quel traitement (ou retraitement) retenir ? L'application de ces principes de comptabilisation devra donc faire l'objet d'un travail de fond²⁵.

Effets escomptes non échus

La norme IAS 39 soulève de nombreuses difficultés, la comptabilisation des effets escomptes non échus en est un exemple. Les divergences sont légion par

²⁴ Voir le code des impôts directs et taxes assimilées 2009.

²⁵ Paragraphe N°34 de la norme IAS 7.

-Vente de biens

Les dates de comptabilisation des ventes de biens peuvent être largement décalées entre les normes IFRS et le PCN, puisque le fait générateur retenu pour l'enregistrement du produit en comptabilité est différent. Sous les IFRS, les solutions s'effectueront au cas par cas en fonction des conditions de paiements et de livraison. Ces différences auront essentiellement un impact lors du passage aux normes IFRS et les entreprises seront amenées à réintégrer et exclure une partie de leur produit. Fiscalement, le fait générateur est le même qu'en comptabilité mais qu'en sera-t-il sous les normes IFRS ? L'Administration ne s'est pas encore prononcée sur les solutions à retenir en cas de différences de date entre les règles des IFRS et celles de fiscalité²².

-Prestations de services

Les IFRS permettent la encore une homogénéisation des pratiques comptables en ne retenant que la méthode à l'avancement²³. Fiscalement, l'obligation de comptabiliser certains services selon la méthode à l'achèvement peut poser problème.

Comptablement, les entreprises doivent suivre les règles de la méthode à l'avancement mais qu'en est-il en cas de divergence entre la comptabilité et la fiscalité pour de telles prestations de services. Cette situation peut-elle être source de contentieux.

Comptabilisation des redevances

Un décalage des dates de comptabilisations selon le SCF et les règles fiscales peut apparaître lors de la comptabilisation des produits de redevances. La notion de « Substance over form » étant inexistante en droit fiscal, il est impossible de comptabiliser ces produits selon la « substance » du contrat.

La comptabilisation intégrale et immédiate est donc théoriquement impossible. Ce peut par exemple être le cas en normes IFRS des contrats analyses comme des ventes (Produits de redevances fixes, dépôt non remboursable en application d'un contrat non remboursable...).

Les principes fiscaux retiennent que les produits de redevances sont comptabilisés dans l'exercice au cours duquel les opérations à l'origine de ces redevances ont lieu. En cas de versement immédiat, les redevances sont comptabilisées en produits constatés d'avance et ensuite étalées sur la durée du contrat. De même, peu de distinction, voire même aucune ne sont opérées entre les redevances d'un contrat de location « classique » et celle d'un contrat de maintenance.

²² Voir la norme IAS 18.

²³ L'article 140 de la loi de finance complémentaire 2009.

peuvent conduire à des modifications importantes sur le résultat d'exploitation et donc sur le résultat fiscal. De plus, l'Administration n'a pas encore publiée de position à ce sujet et n'a pas précisé qu'elle serait le traitement fiscal à opérer en cas de divergences pour les entreprises lors du passage au SCF.

- Coût d'acquisition des stocks

Les principes de comptabilisation du coût des stocks sous les IFRS présentent des divergences relativement fortes avec la fiscalité. La non prise en compte des pertes ou gains de change peut influencer le coût des stocks de manière significative. Des conséquences fiscales positives ou négatives peuvent concerner des entreprises qui ne commercent qu'avec certains pays du globe dans la mesure où le cours de monnaie de ces pays est stable. Ainsi, le coût des stocks peut présenter des différences en janvier 2010 une fois le SCF applique.

Fiscalement, cela pose problème puisqu'en 2010, les gains et pertes de change ne sont plus incorporés au coût des stocks. Ainsi, lorsqu'une entreprise constatera de tels différences de changes, quel traitement fiscal devra-t-il être appliqué?

- Coût de production des stocks

Les divergences en matière de coût de production des stocks sont importantes. Le montant des coûts des stocks s'accroît sous les normes IFRS avec la prise en compte des frais généraux fixes de production et la prise en compte pure et simple des frais d'Administration générale. Les conditions auparavant exigées par le SCF ne sont plus à réunir, ce qui peut aboutir à des abus de la part des entreprises. L'Administration sera particulièrement regardante lors du passage aux normes IFRS, particulièrement lorsque l'on sait que les stocks constituent une part importante du nombre de vérifications.

La définition des stocks peut poser problème en ce qu'elle diverge fortement de celle retenue par l'Administration fiscale. Des difficultés sont aussi à attendre en ce qui concerne l'inclusion des incidences d'escomptes. Ceci n'a pas encore fait l'objet de communication de la part de la fiscalité.

b. Produits ordinaires

La divergence principale concernant les produits réside dans la définition. Les textes fiscaux fournissent une définition beaucoup plus détaillée que les normes IFRS, tandis que ces dernières se cantonnent à des principes généraux. De plus la notion de produit ordinaire qui englobe la quasi-totalité des produits que l'entreprise reçoit est largement différente de la notion de produit d'exploitation. Des retraitements importants sont à opérer afin d'éliminer les discordances entre comptabilité (IFRS) et fiscalité et d'aboutir au résultat fiscal.

relativement imprécis (projets individualisés, chances de réussite, coûts distincts)²¹, souvent interprétés de manière abusive et à l'origine de contentieux.

Avec le passage aux normes IFRS en 2010, les entreprises, qui n'ont pas totalement amorti les frais de développement dans le cas d'une immobilisation, opéreront une déduction massive des charges restantes, correspondant au total non encore amorti desdits frais. Reste que l'Administration fiscale n'a pas encore communiqué sa position en la matière, mais il est évident qu'elle sera vigilante aux abus éventuellement pratiqués.

Les frais de recherche appliquée et fondamentale :

Les mêmes conséquences quant à l'homogénéisation des pratiques sont à attendre en ce qui concerne les frais de recherche appliquée.

Aucune divergence particulière n'est à relever au sujet des frais de recherche fondamentale. Les désaccords portent davantage sur les frais de recherche appliquée. Les entreprises ont exprimé le souhait de pouvoir continuer à exercer l'option de comptabiliser en charge ou d'immobiliser ces frais. Là encore, les entreprises n'ayant pas totalement amorti les frais de recherche appliquée devront les déduire massivement en charge, ce qui soulève les mêmes remarques qu'à propos des frais de développement.

*** Les stocks**

Les comptes statutaires sont impactés par les modifications comptables apportées par le SCF sur la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs. Ces règles impliquent aussi de nombreuses incidences fiscales, pour le moment non encore arrêtées et qui feront l'objet de décisions de la part de l'Administration fiscale durant l'exercice 2010.

- Enregistrements des stocks

Les dates d'enregistrement et de sortie des stocks peuvent conduire à des divergences entre principes fiscaux et SCF/IFRS. En PCN, seuls sont inclus dans les stocks les biens dont l'entreprise est propriétaire, exceptés les biens comportant une clause de réserve de propriété.

Rappelons que le SCF et les normes IFRS s'attardent plus à la notion de propriété économique que juridique. C'est ainsi que l'entreprise peut compter dans ces stocks des biens dont elle n'a pas la propriété mais dont elle assume les risques, ce qui est le cas des commissionnaires en marchandises. Ceux-ci verront donc leurs stocks gonfler avec l'application des normes IFRS. Ces divergences de comptabilisation

²¹ Voir la norme IAS 38.

indications plus ou moins interprétées. Reste à savoir quelle position l'Administration adopterait au sujet d'une véritable définition des charges, définition à la fois stricte et précise.

*** Les stock-options**

Les stock-options constituent des charges de personnel pour l'entreprise. L'avantage des stock-options pour l'entreprise, en dehors de la motivation qu'elles engendrent pour les salariés, est qu'elles sont hors charges sociales. Or qu'en sera-t-il si celles-ci sont désormais considérées comme des charges de personnel et une rémunération à part entière ? Au fur et à mesure de la levée des options.

La norme IFRS 2 et IAS 19 prévoient que les plans de stock-options et les autres formes d'attribution que les entreprises octroient à leurs salariés soient comptabilisés à leur « juste valeur ».

De plus, en tant que charges (même si l'option n'est pas levée), les stock-options représentent un montant déductible supplémentaire. L'Administration devra se prononcer sur la déductibilité des plans et d'autant plus que les charges ne seront pas réactualisées en fonction du cours de l'action, ce qui peut représenter un caractère excédentaire dans leur montant en cas de baisse du cours de l'action. Fiscalement, une réintégration devrait-elle opérée ? Une telle solution collerait avec la logique des IFRS puisque celles-ci prônent la « fair value »²⁰. Peut-on parler de « fair value » lorsque la charge n'est pas réactualisée, et d'autant plus lorsque son montant est dépendant du cours de bourse ? Ces charges conserveraient-elles leur caractère déductible ?

*** Les frais de recherches et de développement**

Les IFRS imposent d'immobiliser les frais de développement et permettent de comptabiliser en charges immédiatement déductibles les frais de recherche appliquée et fondamentale.

Deux incidences fiscales des frais de développement:

Les contentieux portant sur l'immobilisation ou l'inscription en charge des frais de développement diminueront avec l'homogénéisation des pratiques comptables et fiscales. En effet, l'obligation d'immobiliser ces frais présente des critères

²⁰ Voir la norme IFRS 2.

l'Administration fiscale de se pencher sur les éventuelles modifications à apporter pour que celui-ci soit compatible avec les règles d'US GAAP¹⁸.

Dans le cadre d'une non-convergence, plusieurs difficultés apparaissent. Les entreprises seraient amenées à établir le « Performance reporting » uniquement pour leur communication financière (SCF) et devraient simultanément dresser un compte de résultats conforme à la fiscalité. Cette situation est source de nombreux retraitements lourds et coûteux. De plus, les deux comptes sont d'une logique totalement différente : l'une financière et l'autre fiscale. De même, il serait d'autant plus difficile de mesurer les impacts fiscaux du changement de méthode comptable d'une part et des nouveaux investissements (charges, produits) d'autre part. Autrement dit, comment déterminer de manière fiable et rapide les impacts fiscaux, alors même que ces impacts ne peuvent s'évaluer qu'à partir du « compte de résultats » et non pas du « Performance reporting » ? Et comment expliquer et réintégrer le coût en terme d'impôt dans le « Performance reporting » ?.

Ainsi, dans les deux cas, les IAS / IFRS impliquent de revoir totalement le code des impôts directs (CID) en ce qui concerne le compte de résultats ce qui signifie réviser intégralement les notions de charges et de produits et donc leur caractère déductible ou non.

I. L'apparition du résultat ordinaire

a. Charges ordinaires

Avec les IAS / IFRS, les charges doivent être rattachées à l'exercice au cours duquel elles sont nées, ce qui n'est pas le cas fiscalement. En effet, avec le PCN, les contrats d'assurances sont portés en charge dès l'instant que leur montant est connu et que leur existence est certaine¹⁹. Les contrats d'assurance d'un exercice N sont donc supportés par l'exercice N-1. Sous les nouvelles normes, tel n'est pas le cas et les contrats d'assurance sont portés en charge à l'instant même de leur versement : Ce qui prime est la sortie de ressources pour l'entreprise. Ainsi, dès lors que l'entreprise peut justifier d'une sortie de ressources dans le futur, elle constitue une charge immédiatement déductible, sauf disposition spécifique contraire.

Fiscalement, la définition des IAS / IFRS des charges constituerait un avantage important pour l'entreprise. En effet, le flou juridique relatif qui demeure actuellement au sujet de la définition des charges n'existerait plus.

En cas de contentieux, il serait plus facile de justifier que telle ou telle dépense constitue bien une charge déductible comptablement (et a priori fiscalement) puisqu'une réelle définition générale s'appliquerait et non pas seulement des

¹⁸ Voir le site : www.iasb.com.

¹⁹ Voir la norme IAS 18.

b. Provisions pour risques et charges

*** Provisions pour restructuration**

La constitution de provision pour restructuration est nettement plus complexe sous les normes IFRS que sous la fiscalité. Le fait générateur retenu pour ces provisions pourrait être plus tardif, puisque l'existence et l'annonce d'un plan ne sont plus suffisantes. C'est ainsi que les indemnités d'incitation au départ volontaire ne seraient comptabilisées qu'à la date d'acceptation de l'employé. La condition de constitution des provisions serait certaine et non plus probable ; elles ne seraient donc plus évaluées par voies statistiques ou selon une quelconque autre méthode. Les coûts de résiliation d'un contrat ne seraient provisionnés que lorsque l'entité met effectivement fin au contrat¹⁷.

Deux incidences fiscales ressortent de cette situation : Des abus étaient pratiqués sur les provisions de rupture de contrat. Ledit contrat pouvait finalement ne pas faire l'objet d'une rupture pendant la période de restructuration. Dans ce cas, les conditions avaient été respectées puisque le risque était probable. La provision était seulement réintégrée. Sous les normes IFRS, un tel raisonnement ne saurait être valable.

On trouve aussi d'autre problème au niveau des dettes et créances qui concerne la conversion en monnaie étrangères, y compris le traitement comptable des impôts, des reports déficitaires, le décalage entre la date de prise en compte d'une charge ou d'un produit au niveau comptable et celle dans le résultat fiscal (crédit d'impôt dans les impôts différés)

3. Les incidences fiscales des modifications apportées au compte de résultats

La disparition du compte de résultats au profit du « Performance reporting » implique d'abondants changements comptables et fiscaux. Le code de commerce et le PCN précisent que les entreprises doivent présenter les différents résultats de l'entreprise. L'Administration fiscale devra effectuer un travail de fond quant aux normes impactant le compte de résultats. Le « Performance reporting » devra faire l'objet d'une étude particulière et de nombreux retraitements sont à attendre afin de pouvoir la liasse fiscale.

Deux hypothèses sont à envisager :

Le compte de résultats fait l'objet d'une adaptation étalée dans le cadre d'une convergence de fiscalité vers les IFRS. Ainsi, les entreprises seraient amenées à établir progressivement le « Performance reporting », tout en laissant le temps à

¹⁷ DELESALLE Eric, *Le bonheur est-il dans l'IAS ?*, FID Edition, Paris, 2004.

f. Dépréciation des actifs

Selon le SCF/ IFRS, la dépréciation est obligatoirement présentée dans le résultat des activités ordinaires (résultat d'exploitation) de l'exercice d'acquisition, à savoir dans le résultat opérationnel. Ces dépréciations à porter en charge dans le résultat ordinaire peuvent par exemple porter sur le Goodwill.

Certes, les nouvelles normes comptables et le SCF portent davantage sur l'actif et impliquent donc des incidences fiscales plus importantes sur cette partie du bilan, mais de telles divergences et incidences sont à prévoir au niveau du passif. Celles-ci sont exposées dans la partie ci-après.

2. Le passif : un cadrage sévère source d'incidences fiscales nombreuses

a. Capitaux propres et provisions réglementées

La différence de traitement entre comptes consolidés IFRS (déduction des titres d'autocontrôle) et comptes individuels PCN (maintien en valeurs mobilières de placement) sera source de divergences, qui peuvent à terme modifier la taxation des entreprises.

*** Un encadrement juridique des provisions réglementées**

Le point de divergence le plus marqué quant au passif est celui des provisions réglementées. La suppression de ce régime serait due, si cette solution est retenue à terme, à la déconnexion de la fiscalité. La disparition de ces provisions induit un montant déductible global plus faible et une imposition plus lourde de part l'augmentation de la base taxable. Rappelons que ce régime existait pour des raisons purement fiscales et n'aurait donc plus lieu d'être sous les normes IAS / IFRS. Le montant auparavant destiné aux provisions réglementées pourrait désormais être incorporé directement aux capitaux propres. Reste que cette solution accentuerait d'autant plus l'émergence d'un bilan fiscal et donc une déconnexion totale entre la comptabilité et la fiscalité, ce qui ne recueille pas la faveur de l'Administration¹⁶.

Prise individuellement, la disparition des provisions pour hausse des prix ou pour fluctuations de matières premières risque d'avoir de lourdes conséquences. Leur constitution permettait de faire face aux fluctuations des marchés et d'atténuer leurs répercussions. Selon les normes IFRS, le résultat taxable risque non seulement d'être revu à la hausse mais aussi de fluctuer plus fortement. Là encore, le résultat taxable sera influencé par des facteurs exogènes qui atténuent la lisibilité et les prévisions des entreprises et de l'Administration.

¹⁶ CHALALA Nadi, FORTIN Jacques, *Normes comptables : analyse et concepts*, Edition ERPI, 2003.

Le bilan est en général fortement modifié par l'adoption des nouvelles normes comptables. Les normes IAS / IFRS bouleversent aussi le compte de résultats en ce qu'il pourrait à terme disparaître.

e. Les stocks

Selon les normes IFRS, les enregistrements des entrées et des sorties de stocks se font à la date de transfert de l'essentiel des risques et avantages et du contrôle des biens. Cela exclut notamment la possibilité de comptabiliser les stocks détenus par les commissionnaires en marchandises ou les courtiers. Par contre en droit fiscal, l'enregistrement des entrées et sorties est réalisé au moment du transfert de la propriété au sens juridique, et ce en cas de différence avec la date de livraison¹³.

- Coût d'acquisition des stocks :

Le coût d'acquisition des stocks est égal à l'addition du prix d'achat et des frais accessoires d'achat. Les différences de change ne doivent plus être incorporées dans le coût d'acquisition des stocks selon la norme IAS2.9. Exceptionnellement, et cela semble pratiquement impossible en normes IFRS (tant l'esprit des normes est à l'homogénéisation des pratiques comptables), le coût d'une perte de change peut être incorporé si l'entreprise n'a pu se couvrir d'un risque important¹⁴.

Fiscalement, le coût d'acquisition des stocks est égal au prix d'achat majoré des frais accessoires d'achat (coûts internes et externes).

- Coût de production des stocks :

Avec les IFRS, le coût de transformation est égal aux coûts directs majeurs « *de l'affectation systématique des frais généraux de production fixes et variables qui sont encourus pour transformer les matières premières en produits finis* ». Selon les normes IAS / IFRS, les incidences d'escompte sont incluses dans l'évaluation des stocks.

IFRS : Les frais généraux fixes de production sont incorporés au coût de production des stocks de manière plus systématique avec les normes IFRS : En l'espèce, la norme IAS 2.13 précise que « *les frais généraux variables et fixes déjà engagés par l'entreprise, pour amener les stocks à l'endroit où ils se trouvent, doivent être retenus* ». Les frais d'Administration générale sont exclus du coût de production. En effet, la norme IAS 2 exclut du coût d'entrée des stocks « *les frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent* »¹⁵.

¹³ IAS 2.

¹⁴ Paragraphe N°9 de la norme IAS2.

¹⁵ Idem, paragraphe N°13.

visent notamment les actifs incorporels non amortissables¹¹. Rappelons que la valeur actuelle est constituée du montant le plus élevé entre la valeur d'usage et la valeur vénale.

Or la valeur d'usage est déterminée par l'entreprise qui effectue les tests de dépréciations. Ainsi, pour compenser le non-amortissement du bien, les entreprises pourraient désormais être tentées de constater une perte de valeur au montant de la valeur d'usage lorsqu'elle serait supérieure à la VNC. Cette pratique est d'autant plus envisageable que le bien arrive à la fin de durée d'utilisation prévue alors que l'entreprise en attendrait encore une utilisation.

Les incidences fiscales découlant des modifications apportées à l'actif du bilan sont nombreuses et loin d'être totalement et définitivement évaluées.

De nombreuses divergences demeurent aussi au sujet des locations en crédit-bail et locations classiques. Selon les normes IAS / IFRS, les contrats de crédit bail font désormais partie de l'actif et ne sont plus comptabilisés en charge comme ce fut le cas sous la fiscalité. Il s'agit d'un moyen de financement pour acquérir le bien et la société souscrivant de tels contrats en assume généralement les risques et en a la responsabilité. L'entreprise perd donc des charges immédiatement déductibles de son résultat.

L'amortissement d'un bien en crédit-bail est souhaitable pour deux raisons :

Pour l'Etat, l'inscription à l'actif de l'entreprise loueuses ne correspondrait qu'à un transfert d'assujetti et ne modifierait en rien les recettes d'où un immobilisme encore plus important de la part de l'Administration fiscale.

L'application des normes IFRS impactant les contrats de locations et de crédit-bail nécessite une modification importante de la fiscalité, tant sur la plan des retraitements à opérer (s'il y a lieu) que sur celui de la sécurité juridique des entreprises. Une position officielle de l'Administration¹².

Les normes IAS / IFRS portant sur le passif présentes de nombreux inconvénients, notamment une approche plus sévère pour la constitution de provisions. Les modifications apportées au passif facilitent l'émergence d'un bilan fiscal quand bien même, et c'est paradoxal, des dispositifs purement fiscaux disparaissent.

¹¹ Problème exposé à l'AFEP le 26 avril 2004 lors de l'exposé sondage du projet d'avis du CNC français du 24 mars 2004.

¹² Pour plus d'informations voir la norme IAS 17.

l'objet d'un amortissement, car sa durée d'utilité est finie (échéance du contrat ou fin des avantages économiques)⁸.

De nombreuses divergences demeurent entre le SCF (avantages économiques futurs, identifiable et fiable suffisante) et les règles fiscales. Certes, les avantages économiques futurs peuvent être analysés comme étant source régulière de profit, quand bien même le caractère de régularité ne serait pas respecté. Cependant, qu'en est-il de la pérennité et de la cessibilité ? Aucune position officielle de l'Administration n'a été publiée à ce jour⁹.

d. Amortissement et dépréciation d'une immobilisation incorporelle

La principale divergence concerne les marques acquises amortissables selon les normes comptables si leur durée d'utilisation est limitée. En principes comptables algériens et quelle que soit la durée d'utilisation prévue, une marque acquise n'est jamais amortissable. Cet amortissement supplémentaire implique une déduction plus forte dans le résultat des sociétés.

La prise en compte de la valeur résiduelle alourdira l'imposition des entreprises. Avec les normes IFRS, la prise en compte de cette valeur lors de l'acquisition du bien.

La valeur résiduelle sera aussi source de nombreux contentieux puisque l'entreprise est elle-même chargée de l'évaluer. Elle pourrait être tentée de la calculer à la baisse ce qui susciterait un point de discordance avec l'Administration. Cette situation est d'autant plus critique que l'Administration refuse toute déduction extra-comptable par anticipation et toute déduction de la charge d'amortissement supplémentaire. Or même en cas de bonne foi, une entreprise ne peut prévoir correctement la valeur résiduelle future puisque des éléments extérieurs peuvent intervenir (marché...), ce qui remettrait en question la responsabilité de la société en cas de contrôle. (Montant amortissable = valeur du bien - valeur résiduelle future)¹⁰.

Les tests de dépréciation étant systématiques pour les immobilisations incorporelles sous le SCF et les normes IFRS, les répercussions sur le résultat seront d'autant plus importants. L'entreprise constate une plus- ou moins-value même lorsqu'aucun indice ne permet de suspecter une perte de valeur. Leur imposition s'en trouvera fortement influencée et sera plus difficilement prévisible. Les mêmes risques que pour les immobilisations corporelles sont à attendre au sujet des dépréciations

⁸ Voir la norme IAS 38.

⁹ Voir La lettre du Cabinet Deloitte & Touche Juridique et Fiscal, N°8 mars 2004

¹⁰ Voir Me Dominique Villemot, « Les conséquences fiscales de l'adoption des normes comptables internationales » revue de Droit fiscal N°50 P.1581 année 2003.

contrairement aux principes fiscaux. Cette disposition conduit à un allègement du taux effectif d'impôt pour les entreprises⁶.

b. Amortissement et dépréciation d'une immobilisation corporelle

La Direction fiscale n'est pas opposée au principe de l'amortissement par composants. L'entreprise et sous sa propre responsabilité et même en l'absence d'usage, doit déterminer la durée de vie économique de chaque composant. Or comment déterminer des usages quand les biens à amortir en étaient jusqu'ici dépourvus ? A ce propos, les entreprises peuvent clairement se référer aux durées pratiquées outre-Atlantique, ce qui leur permettrait de se raccrocher à des durées d'usage et de se couvrir d'une éventuelle contestation. De même, se sont les entreprises qui doivent apprécier le degré de décomposition des biens qu'elles attendent. La durée d'usage retenue par l'administration fiscale est incompatible avec la durée d'utilisation retenue par les normes IFRS en comptabilité. Cette différence se traduira par de nombreux retraitements lors de l'élaboration de la liasse fiscale⁷.

La dépréciation des immobilisations corporelles fait l'objet d'une convergence; De nombreuses modifications sont à attendre quant aux conditions de déductibilité. L'Administration admet à ce sujet que la déduction des immobilisations soit opérée en fonction de la valeur de marche, ce qui implique une réactualisation des amortissements pratiques. (La constatation d'une provision implique de revoir le plan d'amortissement ce qui suppose plusieurs aménagements...).

Le principe de la réversibilité des dépréciations soulève une difficulté. En principe comptable Algérien, la règle de la séparation des exercices prévaut. Or quand est-il des reprises au cours d'un exercice d'une perte de valeur comptabilisée dans un exercice précédent ? Comptablement, cette disposition est désormais admise mais fiscalement, un problème de taille se pose.

c. Définition et Comptabilisation d'une immobilisation incorporelle

La divergence du PCN avec le SCF concernant la définition d'une immobilisation incorporelle implique de nombreux changements du point de vue fiscal. Une définition stricte est rassurante pour les entreprises puisqu'il sera plus aisé de justifier que tel ou tel droit incorporel constitue une immobilisation. C'est ainsi qu'un contrat homme-clé (droit incorporel) peut être immobilisé puisque les conditions de définition et de comptabilisation sont réunies. Un tel contrat peut faire

⁶ Idem.

⁷ Voir M.Eric Delesalle, « Fiscalité et normes comptables internationales » Bulletin fiscal 04/03.

a. Comptabilisation et l'évaluation d'une immobilisation corporelle

Certes, la définition d'une immobilisation corporelle fournie selon les normes IFRS permet une appréciation beaucoup plus vaste des biens pouvant être immobilisés. Néanmoins, les conditions de comptabilisation de ces immobilisations sont aussi plus strictes avec les normes IFRS que les normes fiscales. Or un bien non inscrit à l'actif est un bien non amortissable⁴. Les conséquences sur le résultat des entreprises sont claires : L'amortissement total pratique risque de diminuer, ce qui conduira à augmenter fictivement le résultat (le résultat fiscal = résultat comptable + réintégration - déduction) et donc le montant du (IBS). A la limite, une entreprise déficitaire en PCN pourrait être bénéficiaire avec les normes IFRS et inversement.

- Bien acheté

L'actualisation du prix d'achat implique une volatilité du bien inscrit à l'actif, ce qui se répercute sur le résultat des entreprises et donc son imposition. Et la prise en compte des coûts de démantèlement est difficile à établir comptablement. L'Administration n'a pas communiqué sa position à ce sujet. De même, les divergences entre le SCF et le PCN au sujet des frais accessoires sont fortes. Stabilité du résultat intrinsèque mais diminution du montant déductible. Sur le plan comptable, ces frais seront désormais à intégrer mais qu'en sera-t-il sur le plan fiscal ?

Aussi ces coûts sont attribués aux coûts globaux du bien acquis ou à produire à partir du moment où la direction est en mesure de les justifier. Or pour des raisons d'optimisation fiscale, les entreprises pourraient être amenées à prendre en compte ces coûts le plus tôt possible.

- Bien produit

L'exclusion des frais généraux et administratifs suppose qu'à bien égal, les coûts de production seront moins élevés avec les normes IFRS que sous le PCN. Il s'agit là d'une différence purement comptable, le coût réellement supporté par l'entreprise restant le même. Cela se traduit par une augmentation du résultat unitaire (prix de vente - coûts de production) même si intrinsèquement, cette augmentation n'est que comptable et n'a aucune réalité économique. L'imposition globale pourrait en être influencée à la hausse⁵.

- Bien acquis par voie d'échange

Selon les normes IFRS, les biens acquis par voies d'échange ne sont pas analysés comme une cession suivie d'un achat et ne conduisent donc pas à un résultat taxable,

⁴ Voir la norme IAS 16.

⁵ Voir la norme IAS 2 sur www.iasplus.com

L'Administration fiscale : un travail de fond doit être réalisé pour adapter l'imposition des sociétés en cas d'accroissement de la volatilité du résultat. Une telle situation ne peut décemment durer, pour ne pas freiner les investissements par une visibilité affaiblie et un risque fiscal accru.

Les entreprises : le flou existe aussi pour les entreprises puisqu'il sera plus difficile de maîtriser le taux effectif d'impôt. Des incidences sur la trésorerie de l'entreprise sont à prévoir puisque que tant que l'évaluation des actifs n'aura pas été arrêtée à la clôture des comptes, elles ne pourront prévoir les sommes à décaisser. Pour des raisons évidentes de constitution de provisions pour impôts et dans un souci de visibilité budgétaire, les entreprises devront évaluer très précisément et de manière fiable leurs actifs.

Ainsi en théorie, la fiscalité se doit d'être neutre en terme d'imposition en cas de changements de méthodes comptables². Or qu'en est-il dans la réalité ?, ces changements se traduisent principalement dans les nouvelles définitions et les méthodes de traitement comptable des éléments du bilan et du compte de résultat.

B. les sources de répercussion fiscale

Les changements qui auront des répercussions sur le plan fiscal émanent principalement des concepts, des règles d'évaluation et de comptabilisation des actifs, passifs, capitaux propres et les éléments du compte de résultat.

1. Les incidences fiscales de la notion de contrôle

Sous les normes IFRS, la définition d'une immobilisation corporelle impose notamment le contrôle du bien, ce qui impose d'assumer les risques et d'en avoir la responsabilité³. Or la définition plus large de la notion de contrôle sous les normes IFRS (particulièrement pour les biens extérieurs) peut induire une augmentation substantielle de l'actif.

La question se pose, notamment pour les biens loués. Il remplit les critères de définition d'une immobilisation corporelle (valeur économique positive et avantages économiques futurs). La encore, de nombreuses incidences fiscales sont à prévoir tel qu'un alourdissement de l'imposition des sociétés, ne serait-ce que du point de vue de la taxe professionnelle.

L'assouplissement de la définition des immobilisations corporelles offre la possibilité d'amortir des biens qui ne l'étaient pas en fiscalité. Il s'agit d'un point important pour les entreprises et l'Administration puisque cet assouplissement peut être source d'optimisation fiscale et donc de contentieux.

² BRUN Stéphan, *Les normes comptables internationales IAS/IFRS*, édition GUALINO, Paris, 2006.

³ BRUN Stéphan, *L'essentiel des normes internationales IAS/IFRS*, Carrés ROUGE, 2^{EME} Edition. 2005.

Introduction:

Selon la loi 07-11, l'application du système comptable financier (SCF) est obligatoires pour toutes les sociétés cotées et non cotées. Or en fiscalité des entreprises, la base imposable découle des comptes statutaires. Dans un souci de simplification, de cohérence et de gain de temps, les entreprises calquent de plus en plus ces comptes sur leurs comptes consolidés. Un effet de contagion est à prévoir entre les deux jeux de comptes. Les comptables préconisent la généralisation des nouvelles normes dans les comptes statutaires des filiales d'un Groupe, dont la société mère devra établir des comptes consolidés selon ces normes. Les conséquences fiscales sont donc inévitables pour les sociétés. De plus, les établissements bancaires auront tout intérêt à faire pression afin de disposer d'une information financière homogène. Ce qui soulève de nombreuses questions quant à la compétence du Conseil national de la comptabilité ou l'Administration fiscale.

Ce qui se traduirait inévitablement par une modification de la base imposable. Il est légitime de se poser la question car les négociations avec la Direction de la législation fiscale ont à peine commencée et l'Administration fiscale attend 2011 afin d'étudier les conséquences des normes et la position des entreprises à ce sujet. Un flou artistique est donc à prévoir pour les deux ou trois prochaines années. De plus, du point de vue du bon sens, comment penser un jour harmoniser la fiscalité algérienne dans son ensemble sans harmoniser au préalable les comptes des sociétés et leur information financière.

A. Une nécessaire de neutralité de la fiscalité

Toute l'ambiguïté des incidences fiscales des normes (IAS / IFRS) se révèle dans cet article. D'une part, le SCF converge vers les normes IFRS et les entreprises sont donc en droit d'appliquer les règles fiscales, d'autre part, si le SCF se révèle incompatible avec la fiscalité, de nombreux contentieux sont prévisibles¹. Donc il est certain que les conséquences sont lourdes pour les principaux acteurs:

L'Etat: une plus grande volatilité des résultats des entreprises implique un flou perpétuel quant aux recettes perçues et complexifie l'élaboration du budget. Cette conséquence budgétaire sera sûrement source de mesures fiscales dans un but de stabilité des recettes pour pouvoir pallier par exemple, les conséquences d'une euphorie boursière (imposition plus lourde et recettes plus importantes) et d'une dépression boursière (imposition plus faible et recettes moindres).

¹ BACHAGHA Saheb, *Pour un référentiel comptable algérien qui réponde aux exigences de l'économie de marché*, Edition El-Houda, Alger, 2003

Les incidences fiscales des normes IAS/IFRS en Algérie

HENNICHE Wahiba

***Maître assistante à l'Ecole préparatoire en science économique
de gestion et de commerce - Alger***



Résumé :

L'approche de l'article sera prospective car l'incidence fiscale sera à long terme. Cependant, une convergence progressive et à long terme est inévitable. Il convient donc dès à présent de cerner les conséquences fiscales qui pourront découler de l'application de ce système comptable financier inspiré aux normes comptables (IAS/IFRS).

En Algérie, si la comptabilité version (PCN) à forte connotation fiscale, est prioritairement destinée à l'administration fiscale, la nouvelle comptabilité version (SCF) s'adresse au premier lieu aux actionnaires et investisseurs, et se veut donc déconnectée de la fiscalité, ce qui nécessite pour le moment la neutralité de la fiscalité le temps où l'administration fiscale d'être prête.

ملخص:

لأن الأثر الجبائي سيكون على المدى البعيد فإن نظرة المقال ستكون مستقبلية، ومع ذلك سنضع نظرة تدرجية وعلى المدى الطويل وسنحاول حصر الآثار الجبائية الممكن أن تنتج عن تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية والتي لا يمكن تفاديها.

إذا كانت المحاسبة في الجزائر ذات علاقة وطيدة بالجبائية وأو لويتها هي خدمة الإدارة الجبائية، فإن المحاسبة وفقا للنظام المحاسبي المالي لها أولوية خدمة المساهمين والمستثمرين بالدرجة الأولى و لذلك فهي منفصلة عن الجبائية، ولذلك فالضرورة الآن هي حيادية الجبائية إلى أن تصبح قادرة على التماشي مع المعايير المعمول بها في المحاسبة.