

# Le passage d'un paradigme comptable « Plan Comptable National » à un autre « Système Comptable Financier »: cas de l'IAS 12 en Algérie

Saliha BELAROUÏ<sup>#1</sup>, Hocine BELKHARROUBI <sup>\*2</sup>

<sup>#</sup>Doctorante - Département des sciences de gestion, Université ORAN 2

B.P 1015 El M'naouer 31000 Oran, Algérie

[ibelaroui.saleha@gmail.com](mailto:ibelaroui.saleha@gmail.com)

<sup>\*</sup> Maitre de conférences - Département des sciences de gestion, Université ORAN 2

B.P 1015 El M'naouer 31000 Oran, Algérie

[belkharroubi-h@hotmail.com](mailto:belkharroubi-h@hotmail.com)

**Résumé**— Le développement des normes comptables internationales, ainsi que l'internationalisation croissante du monde des affaires, ont rendu nécessaire la compréhension de l'impôt différé.

En Algérie, cela s'est avéré plus compliqué, puisque ce concept est considéré comme étant nouveau et étranger pour les utilisateurs de la comptabilité. Ce concept a été introduit avec le nouveau Système Comptable Financier, qui est inspiré des standards internationaux IAS/IFRS<sup>1</sup>.

L'objectif de cet article est de présenter les impôts différés selon le référentiel national et international, afin de faciliter leur compréhension ainsi que leur application.

**Mots clefs**— Modèle comptable, Construit paradigmatique, Impôt différé IAS 12, Plan Comptable National (PCN), Système Comptable Financier (SCF).

## I. INTRODUCTION

L'usage de normes comptables uniques dans le monde est devenu indispensable pour le bon fonctionnement des marchés financiers du fait de leur évolution.

Les normes comptables internationales sont aujourd'hui utilisées par plus de 100 pays, parmi eux l'Algérie, qui a dû elle aussi effectuer des changements afin de s'aligner et être en conformité avec le référentiel comptable international, et ce, en basculant du Plan Comptable National (PCN) vers, un nouveau plan comptable intitulé Système Comptable Financier (SCF), à partir de 2010.

<sup>1</sup> International Financial Accounting / International Financial Reporting Standards

Le plan comptable national fondé sur un paradigme propre a été instauré par l'ordonnance N° 75 – 35 du 29 avril 1975, et appliqué de 1976 jusqu'en 2010. Le Système Comptable Financier (SCF) instauré par la loi 07-11 du 25 novembre 2007, se substitue au plan comptable national.

Le basculement d'un paradigme sur lequel est construit le PCN vers un nouveau paradigme qui fonde le SCF introduit de nouveaux concepts, parmi lesquels l'impôt différé (Deferred tax). Ce concept perçu comme étant complexe, *abstrait et anxiogène* [9] reste à ce jour un sujet mal interprété et mal appliqué par les différents utilisateurs de la comptabilité. En conséquence, son traitement et sa compréhension sont essentiels pour obtenir une lecture pertinente des états financiers.

Le référentiel comptable international impose un certain nombre de règles à respecter en matière d'impôt différé, relatif à la préparation et à la diffusion de l'information comptable. Ceci permettra aux différents utilisateurs des états financiers d'avoir une information intelligible et fiable. Il est vrai, que le SCF est inspiré du modèle de l'IASB, mais inspiré ne veut pas forcément dire identique.

L'objectif de cet article, est de comprendre le basculement qui a été fait en Algérie, en matière d'impôt différé. Ainsi, notre question de recherche principale est la suivante :

### **Quel est le basculement paradigmatique qui a été opéré en Algérie en matière d'impôt différé ?**

Comment, alors cet impôt est présenté et traité selon le PCN, le SCF, et la norme internationale IAS 12 ?

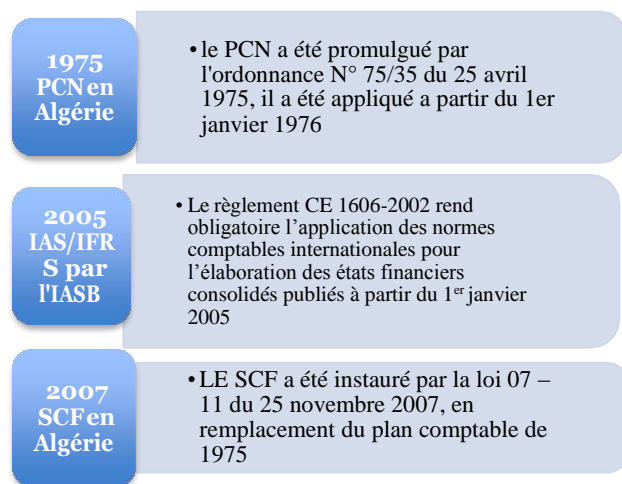
Afin de mieux répondre à ces questions nous procéderons à une étude comparative entre les différents paradigmes comptables qui les modèlent: la norme comptable internationale relative à l'impôt différé IAS 12, le Plan Comptable National, et le Système Comptable Financier.

## II. EVOLUTION DU SYSTEME COMPTABLE ALGERIEN

Les systèmes comptables ont connus ces dernières années des évolutions qui ont marqué l'organisme normalisateur international l'IASB, ainsi que les pays en voie de développement comme l'Algérie (Voir Figure N° 01). Ces évolutions les ont poussé à revoir leurs systèmes comptables, et ce, dans un souci d'harmonisation.

C'est dans cette perspective que, l'Algérie a choisi d'adopter un nouveau système comptable inspiré des normes comptables internationales (Figure N° 1) plus connues sous le sigle IAS/IFRS. CHAMISA (2000, p 271) considère que : « les pays en voie de développement n'ont pas la capacité pour élaborer des normes comptables et par conséquent ils n'ont pas leurs propres règles comptables »<sup>2</sup>

Fig. 1 Évolution du système comptable Algérien dans une perspective normative internationale



Le SCF a été mis au point par le Conseil National de la Comptabilité Algérien (CNCA)<sup>3</sup> en collaboration avec le Conseil National de la Comptabilité Française (CNCF)<sup>4</sup> désormais Autorité des Normes Comptables (ANC).

<sup>2</sup> Traduit de l'anglais : Developing countries do not have the capacity to develop accounting standards and consequently do not have their own national accounting standards

<sup>3</sup> Le CNCA a été créé en mars 1998

<sup>4</sup> Le CNCF est un organe consultatif qui a pour mission principale l'émission d'avis et de recommandations dans le domaine

Il a introduit avec lui de nouvelles approches qui n'étaient pas traitées dans le PCN (Tableau N° 1), parmi elles : le crédit bail, regroupements d'entreprises, la consolidation, les contrats à long terme, les avantages aux personnels, les changements de méthodes comptables, et l'imposition différée qui est l'objet de notre recherche.

Pour KARIM DJOUDI [19] ancien ministre des finances ce nouveau modèle conçu comme un guide opérationnel, devra permettre à tous les utilisateurs, qu'ils soient décideurs, financiers, praticiens, enseignants, étudiants ou professionnels de la comptabilité et du contrôle des comptes, de rentrer dans une nouvelle aire de prise de connaissance et de la pratique des nouvelles normes comptables.

TABLE I  
ELEMENTS CONSTITUTIFS DU CADRE PARADIGMATIQUE DES MODÈLES COMPTABLES

| Modèles comptables                       | PCN   | SCF   | IASB  |
|--|---|---|---|
| Origine du financement                   | Banque, Trésor                                      | Marchés financiers                                    | Marchés financiers                                    |
| Culture                                  | Etatique et individualiste                          | Etatique et individualiste                            | Individualiste  |
| Système fiscal                           | Comptabilité dominée par la fiscalité               | Indépendance de la comptabilité                       | Indépendance de la comptabilité                       |
| Les utilisateurs privilégiés             | L'ensemble des parties prenantes                    | Sans précision  | Les investisseurs                                     |
| Latitude en matière comptable            | Options de comptabilisation et d'évaluation réduite | Plusieurs options de comptabilisation et d'évaluation | Plusieurs options de comptabilisation et d'évaluation |
| Cadre conceptuel                         | Implicite   | Explicite   | Explicite   |
| Principes comptables                     | Implicite   | Explicite   | Explicite   |
| Normes comptables                        | Implicite   | Explicite   | Explicite   |
| Les objectifs assignés à la comptabilité | Oui   | Oui   | Oui   |
| Etats financiers                         | 17  | 5   | 5   |

Ce tableau résume bien pourquoi l'Algérie a décidé de réformer son ancien Plan Comptable National par le Système Comptable Financier qui est rappelons-le inspiré du modèle de l'IASB. Pour BOURAOUI (2009, p 9) La décision de la réforme a été prise par le ministère des finances par l'intermédiaire du CNC, sous influence internationale de la banque mondiale.

comptable, il a été remplacé en 2009 par l'ANC l'Autorité des Normes Comptables.

Le Plan Comptable National de 1975 était inadapté dans le contexte d'ouverture des marchés nationaux à l'international, il ne fournissait pas de cadre conceptuel ; de principes comptables ; et de normes comptables explicites, la comptabilité était dominée par la fiscalité... etc. Ce manque d'information n'a pas permis au PCN de répondre aux multitudes de questions et problématiques des différents utilisateurs de la comptabilité.

Pour BELKHARROUBI H (2011, p 142) « il n'apporte pas les précisions doctrinales susceptibles d'éclairer l'utilisateur sur le contenu des concepts utilisés ; toutefois, il y a des principes qui ne sont pas l'expression des usages généralement admis et suivis par les professionnels. La comptabilité est, par conséquent, construite sur des axiomes ». En revanche, Le SCF présente les mêmes éléments constitutifs que le modèle de l'IASB, et a apporté des avancées notables parmi lesquels :

- rapprochement de la pratique comptable nationale avec la pratique comptable internationale ;
- définition d'un cadre conceptuel, de principes et de normes comptables ;
- la juste valeur<sup>5</sup> ;
- et l'information privilégiée aux investisseurs pour les aider dans leur prise de décisions.

### III. LE BASCULEMENT OPÉRÉ EN MATIÈRE D'IMPOT DIFFÉRÉ

L'impôt est un versement obligatoire et sans contrepartie aux administrations publiques. Ainsi, l'impôt sur le revenu désigne un impôt annuel dû par les entreprises, il est calculé sur l'assiette des bénéfices réalisés par l'entreprise. Le taux d'imposition diffère d'un pays à l'autre<sup>6</sup>, il est déterminé par l'administration fiscale. Toute entreprise assujettie à l'impôt est tenue par les dispositions de la norme IAS 12 « Impôt sur le résultat », et du SCF.

Le Conseil National de la Comptabilité Algérien définit l'impôt différé<sup>7</sup> comme suit (2010, p 02) : « *Les impôts différés sont une économie d'impôt (produit d'impôt) sur le résultat à réaliser ou une charge d'impôt sur le résultat à payer au cours des exercices futurs. Ils résultent de différences temporaires entre le résultat comptable et le résultat fiscal... etc.* »

<sup>5</sup> La juste valeur est un nouveau concept introduit avec le SCF, c'est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé ou un passif éteint entre parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.

<sup>6</sup> Taux d'imposition en Algérie 19%.

<sup>7</sup> En Algérie, l'impôt différé concerne toutes les entreprises soumises au paiement de l'impôt sur le résultat du régime réel, celles soumises au régime du forfait ne sont pas concernées par cet impôt.

Ainsi, un impôt différé correspond à un montant d'impôt sur les bénéfices payable (impôt différé Passif) ou recouvrable (impôt différé actif) au cours d'exercices futurs.

En ce qui concerne les impôts différés, et par rapport au PCN, la nomenclature des comptes du SCF est caractérisée par : L'introduction de nouveaux comptes (Tableau N° 2 comptes sans équivalent dans le PCN); La suppression d'autres comptes (Tableau N° 2 comptes sans équivalent dans le SCF) ; Le maintien des mêmes codes et intitulés ; Des changements de codification ; Des changements d'intitulés (Tableau N° 3 correspondance des comptes PCN / SCF / IAS12).

TABLE II  
COMPTES SANS EQUIVALENT DANS LE PCN ET DANS LE SCF

| Comptes sans équivalent dans le PCN 1975                   |
|--|
| Impôt différé actif  |
| Impôt différé passif                                       |
| Imposition différée actif                                  |
| Imposition différée passif                                 |
| Comptes sans équivalent dans le SCF de 2007                |
| provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices |
| charges des exercices antérieurs                           |
| reprises sur charges des exercices antérieurs              |
| produits des exercices antérieurs                          |

TABLE III  
CORRESPONDANCE ENTRE LE PCN, SCF, ET LA NORME INTERNATIONALE IAS 12

| PCN   | SCF   | IASB  |
|---|---|---|
| Provisions pour pertes probables et charges | Provisions pour impôts  | Provisions pour impôts  |
| Avances sur impôts et taxes                 | Etat, impôts sur les résultats  | Etat, impôts sur les résultats  |
| Produits et charges comptabilisés d'avance  | Autres produits et charges différés<br>Produits et charges constatés d'avance | Autres produits et charges différés<br>Produits constatés d'avance      |
| Impôts sur les bénéfices                    | Impôts sur les bénéfices basés sur le résultat des activités ordinaires       | Impôts sur les bénéfices basés sur le résultat des activités ordinaires |

Pour OLIVERO et TRABELSI (2008, p 2) « *La comptabilisation des impôts différés constitue un point de divergence en passant d'un système comptable à un autre* », c'est dans cette perspective qu'on a établi un tableau qui synthétise l'existence, ainsi que les modalités d'application de l'impôt différé dans les trois modèles (tableau N° 3).

TABLE IV  
EXISTENCE ET APPLICABILITÉ DE L'IMPOT DIFFÉRÉ DANS LE  
PCN / SCF / IAS 12

| Modèles comptables                           | PCN | SCF | IAS 12 |
|--|-----|-----|--------|
| L'impôt différé                              | -   | *   | *      |
| Impôt différé actif                          | -   | *   | *      |
| Impôt différé passif                         | -   | *   | *      |
| Différences temporaires                      | *   | *   | *      |
| Charges et produits à comptabiliser d'avance | *   | *   | *      |
| Charge d'impôt                               | *   | *   | *      |
| Produit d'impôt                              | *   | *   | *      |
| Provision pour impôt et pertes fiscales      | *   | *   | *      |

A travers ce tableau, on note que le SCF présente les mêmes éléments que la norme IAS 12, ceci s'explique du fait que le SCF est inspiré des normes comptables internationales IAS/IFRS. Ceci étant, le texte du SCF reste à ce jour peu interprété en matière d'impôt différé par rapport au modèle de référence.

Dans le PCN on retrouve les différences temporaires ; charges et produits à comptabiliser d'avance ; charges et produits d'impôt ; et les provisions pour impôt et pertes fiscales. Donc comment pouvons nous affirmer que l'impôt différé est nouveau ?

#### 1. L'impôt différé :

La définition édictée dans le SCF (§ 134-1/2, p 64) est la suivante : « L'imposition différée est une méthode comptable qui consiste à comptabiliser en charges la charge d'impôt sur le résultat imputable aux seules opérations de l'exercice, il correspond à un montant d'impôt sur les bénéfices payables

(impôt différé passif) ou recouvrable (impôt différé actif) au cours d'exercices futurs ».

Et dans l'IAS 12 § 5 « Les passifs d'impôt différé sont les montants d'impôts sur le résultat payable au cours de périodes futures au titre de différences temporelles imposables, et les actifs d'impôts différés sont les montants d'impôts sur le résultat recouvrables au cours de périodes futures au titre de différences temporelles déductibles »

#### 2. Les différences temporaires :

Les différences temporaires (TEMPORARY DIFFERENCES) sont présentes dans les 3 modèles, elles représentent l'écart entre la valeur comptable et la valeur fiscale d'un actif ou d'un passif.

- Dans le SCF [19] et dans le Journal Officiel de l'Union Européenne [25] relatif à la norme IAS12 est stipulé que sont enregistrées au bilan et au compte de résultat « Les impositions différées résultant : (1) du décalage temporaire entre la constatation comptable d'un produit ou d'une charge et sa prise en compte dans le résultat fiscal d'un exercice ultérieur dans un avenir prévisible ; (2) de déficits fiscaux ou de crédits d'impôts reportables dans la mesure où leur imputation sur des bénéfices fiscaux ou des impôts futurs est probable dans un avenir prévisible ; (3) des aménagements, éliminations et retraitements effectués dans le cadre de l'élaboration d'états financiers consolidés.

- Au niveau du PCN, c'est dans le compte « Ecart d'IBS sur résultat retraité » qu'on retrouve l'origine de l'impôt différé, puisqu'il est stipulé dans le Journal Officiel N°91 [17] que « est constaté au bilan et aux comptes de résultats consolidés entre l'IBS réellement dû et l'IBS déterminé à partir du résultat consolidé après retraitement. Cet écart résulte notamment : (1) du décalage temporaire entre la constatation comptable d'un produit ou d'une charge et son inclusion dans le résultat fiscal ultérieur ; (2) de retraitements et éliminations de consolidation ayant des effets sur le résultat consolidé ».

3. Les charges et les produits à comptabiliser d'avance sont des charges engagées ou des produits constatés pendant un exercice mais qui concernent des exercices ultérieurs.

#### 4. Provision pour impôt et pertes fiscales :

Les provisions représentent des fonds constitués en vue de faire face à la réalisation d'un événement probable lié aux activités de l'entreprise

a/ les provisions pour pertes probables correspondent à des charges comportant un élément d'incertitude quant à leur montant ou à leur réalisation.

b/ les provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices sont destinées à faire face à des charges qui, étant donné leur nature et leur importance, ne sauraient être supportées par le seul exercice au cours duquel elles seront engagées. Journal Officiel N° 24 [16].

A partir du tableau « existence et applicabilité de l'impôt différé dans les modèles PCN / SCF / IASB » on note que l'impôt différé n'est pas un nouveau concept, comme bon nombre d'utilisateur le pense. Cet impôt été utilisé dans le PCN, mais sous des comptes différents.

Comme nous l'avons dit précédemment, le SCF a apporté des modifications aux niveaux des comptes en 2007. Ce changement a profondément bouleversé les habitudes enracinées des utilisateurs du PCN, qui considèrent le concept comme étant nouveau et étranger à eux, alors que ce concept est familier.

#### IV. CONCLUSION

En Algérie, afin de mieux répondre aux besoins et attentes résultant de l'ouverture des marchés que le pays a connu lors de ces dernières années, un nouveau Système Comptable Financier a été élaboré, et appliqué depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010.

Ce nouveau Système Comptable Financier a été inspiré des standards internationaux, et est appliqué depuis janvier 2010.

Les changements récents, et les nouveaux concepts qui ont été introduits, ont rencontrés des difficultés dans leurs compréhensions ainsi que leur applications, et particulièrement en matière d'imposition différée. Sachant que l'impôt différé est un sujet très technique, il doit passer par un traitement spécifique et respecter impérativement un certains nombres d'informations temporelles.

Bien que, le SCF soit inspiré des normes comptables internationales, cela ne veut pas dire qu'il est maîtrisé dans sa compréhension et son application. Nous avons constaté une similitude entre les référentiels tout en notant des différences notables, du fait qu'il est apparu l'existence de plus de précisions et de détails techniques dans le référentiel international sur les impôts différés contrairement au référentiel national.

Le basculement de paradigme sur lequel est construit le nouveau modèle est conséquemment l'impôt différé a certes apporté des changements et des modifications importantes, mais on ne peut pas dire que l'impôt différé est un nouveau concept, on considère que ce dernier existait auparavant dans le Plan Comptable National de 1975, mais avec l'utilisation de comptes différents.

#### REFERENCES

- [1] BARBE O. et DIDELOT L. (2009), « Pour une nouvelle approche des relations entre la comptabilité et la fiscalité : introduction de la méthode de l'impôt différé dans les comptes individuels », Revue Française de Comptabilité, N° 417, p 34-39.
- [2] BARBE O. et DIDELOT L. (2016), « Maitriser les IFRS », 8<sup>ème</sup> édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris.
- [3] BELKHARROUBI H. (2011), « Convergence des systèmes d'information comptable : intégration à la globalisation financière, développement et contraintes d'un processus », Thèse de doctorat d'Etat en sciences économiques, Université Oran 2
- [4] BOURAOUI N. (2009), « Stratégie de normalisation comptable face aux IAS/IFRS, cas de l'Algérie », 5<sup>ème</sup> Conférence Internationale de Finance, Hammamet.
- [5] CHADEFAX M. et RISSIGNOL J. (2009), «Fiscalité et comptabilité», Encyclopédie de comptabilité contrôle de gestion et audit, Article 59, 2<sup>ème</sup> édition, Economica, Paris, p813-828
- [6] CHAMISA E. (2000), « The relevance and obserance of the IASC standards in developing countries and the particular case of zimbabwe », The international journal of accounting, Vol 35 N° 2, p 271.
- [7] CNC. (2010), « Les impôts différés », Ministère des Finances, Commission de normalisation des pratiques et des diligences professionnelles, pp 1-14.
- [8] COLASSE B. (2009), « Harmonisation comptable internationale », Encyclopédie de comptabilité contrôle de gestion et audit, 2<sup>ème</sup> édition, Economica, Paris, pp 877-890
- [9] DE BROUKER O. (2013), «Initiation aux impôts différés», ABAQ, p 1-13.
- [10] DELESALLE E. (2011), «L'impôt différé : des pratiques comptables à améliorer», 22<sup>ème</sup> congrès de l'AFC, p 1-13.
- [11] DELESALLE E. (2000), «La qualification de 25 cas courants d'impôt différé, Réflexion fiscalité», p 1-4.
- [12] DJAFRI O et TALEB M-A. (2013), « L'influence culturelle du système comptable financier sur le contexte organisationnel des entreprises algériennes après trois ans d'application », Revue algérienne d'économie et de management N° 04, pp 37-41
- [13] ERNEST & YOUNG. (2015), «Income taxes, Financial reporting developments, a comprehensive guide», p 1-544.
- [14] IASB. (2014), «Recognition of deferred tax assets for unrealised losses proposed amendments to IAS 12», ED/2014/3, p 1-31.
- [15] IASB. (2016), «Recognition of deferred tax assets for unrealised losses, Amendments to IAS 12», p 1-22.
- [16] Journal Officiel de la République Algérienne N° 24, Arrêté du 23 juin 1975 relatif aux modalités d'application du plan comptable national.
- [17] Journal Officiel de la République Algérienne N° 91, Arrêté du 09 octobre 1999 portant adaptation du plan comptable national à l'activité des holdings et à la consolidation des comptes de groupe.
- [18] Journal officiel de l'Union européenne. (2003), relatif à la norme IAS 12 impôt sur le résultat, L261/83, 13/10/2003.
- [19] KLEE L. (2009), «Normes internationales d'information financière», Encyclopédie de comptabilité contrôle de gestion et audit, Article N° 82, 2<sup>ème</sup> édition, Economica, Paris, p 1098-1108.
- [20] LEBRUN B. (2012), «Le document de l'EFRAG sur l'impôt sur les bénéfices», Revue française de comptabilité, N° 452, p 3
- [21] Loi N° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier, JORA N° 74 du 25 novembre 2007.
- [22] Loi N° 17-11 du 27 décembre 2017 portant loi de finances pour 2018.
- [23] OBERT R. (2009), « Pratique des normes IFRS Comparaison avec les règles françaises et les US GAAP », 4<sup>ème</sup> Edition DUNOD, Paris.
- [24] OLIVERO B et SBEI TRABELSI N. (2008), « Analyse de l'effet des impôts différés sur le contenu informationnel du résultat : cas des firmes utilisant les normes internationales et les normes américaines », la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, pp ?
- [25] Ordonnance N° 75-35 du 29 avril 1975 portant plan comptable national.
- [26] PAPER X. (2013), «Les goodwills et les passifs d'impôt différé», Revue comptabilité entreprise et expertise, N° 1214, p 33.
- [27] Règlement CE N° 1606/2002 du parlement européen du conseil du 19 juillet 2002, sur l'application des normes comptables internationale