



Royaume du Maroc

**Institut Supérieur de Commerce
Et d'Administration des Entreprises**

Casablanca

CYCLE NATIONAL D'EXPERTISE COMPTABLE

**PROBLEMATIQUE ET DEMARCHE DE REVISION DES IMPOTS
DIFFERES**

Cas des filiales marocaines des sociétés étrangères

MEMOIRE PRESENTE POUR L'OBTENTION DU
DIPLOME NATIONAL D'EXPERT COMPTABLE

PAR

M. Abdeslam OUKHELLOU

MEMBRES DU JURY

Président : M. Abdelkrim HAMDY – Expert-Comptable DPLE

Directeur de recherche : M. Fawzi BRITEL – Expert-Comptable DPLE

Suffragants : M. Abdelaziz AL MECHATT – Expert-Comptable DPLE

M. Mustapha AMAN – Fiscaliste, Intervenant à l'ISCAE

Mai 2006

REMERCIEMENTS

Au terme de ce travail, je tiens à remercier toutes les personnes qui ont contribué de près ou de loin à sa réalisation.

Je remercie particulièrement Monsieur Fawzi BRITEL, mon directeur de recherche pour l'intérêt qu'il a apporté à mon travail, pour ses conseils et ses encouragements aussi bien durant la préparation du présent travail qu'au niveau de ma formation professionnelle.

Je remercie les membres du Jury, Messieurs Abdelkrim HAMDI, Abdelaziz AL MECHAT et Mustapha AMAN qui ont bien voulu évaluer mon travail.

Je remercie le Directeur de l'ISCAE, le corps professoral de cet institut et le corps administratif dont la contribution et les efforts ont permis de réussir le cycle supérieur d'expertise comptable et la formation d'experts comptables.

Je tiens aussi à remercier Monsieur Ahmed Benabdelkhalék, associé tax & legal à Deloitte pour ses conseils et sa contribution à ma formation professionnelle.

Enfin, j'adresse mes remerciements à toute ma famille, à mes collègues de travail et à tous mes amis pour leur appui et leurs encouragements tout au long de la réalisation du présent travail.

SOMMAIRE

<i>INTRODUCTION GENERALE</i>	10
<i>PARTIE I : PROBLEMATIQUE DES IMPÔTS DIFFERES</i>	16
CHAPITRE I : LA PROBLEMATIQUE DES IMPOTS DIFFERES AU PLAN JURIDIQUE ET FISCAL ET AU PLAN DE LA NORME COMPTABLE	17
SECTION I : FONDEMENT DES IMPOSITIONS DIFFEREES	18
<i>I. Les principes comptables et l'objectif de l'image fidèle: fondement de la comptabilisation des impôts différés</i>	18
<i>II. Les principes comptables : un cadre à respecter lors de la détermination de l'imposition différée</i>	18
A. l'impôt différé et l'intangibilité du bilan d'ouverture.....	18
B. l'impôt différé et la permanence des méthodes d'évaluation et de présentation.....	19
C. l'impôt différé et le principe de clarté (ou le principe de non-compensation).....	19
D. L'impôt différé et le principe d'importance significative.....	20
<i>III. Les principes comptables : une limite à la constatation des impôts différés</i>	20
A. La constatation d'impôts différés et la non-continuité d'exploitation.....	20
a. Impact sur la comptabilisation des impôts différés actifs.....	20
b. Impact sur l'utilisation de certaines méthodes de calcul de l'impôt différé.....	20
B. La comptabilisation des impositions différées et le principe de prudence.....	21
<i>IV. Les problèmes posés par la position marocaine dans le cadre du contexte international</i>	21
<i>V. Les obstacles à la constatation des impôts différés dans le contexte marocain</i>	21
A. Obstacles juridiques.....	22
B. Obstacles pratiques.....	23
C. Conséquence pour l'auditeur:.....	24
D. Absence de doctrine.....	24
SECTION II : ANALYSE DES SOURCES D'IMPOSITIONS DIFFEREES	24
<i>I. Distorsions engendrées par la réglementation fiscale</i>	24
a. <i>Ecart temporels</i>	30

<i>b. Ecart permanents</i>	31
<i>c. Notion de valeur fiscale et de différence temporelle</i>	32
C. Distinction entre fiscalité différée et fiscalité latente : Définition et critères de distinction.....	33
II. Recensement des principaux cas de différences temporaires et temporelles au Maroc.....	35
III. Autres sources d'impôts différés.....	37
A. Impôts différés résultant d'écritures de consolidation.....	37
B. Impôts différés résultant de crédits d'impôt et de l'activation des déficits reportables.....	37
<i>a. Crédits d'impôts</i>	37
<i>b. Déficit reportables</i>	38
SECTION III : TRAITEMENTS POSSIBLES DES IMPOTS DIFFERES	38
I. La méthode de l'impôt exigible.....	38
A. Définition.....	38
B. Arguments favorables à cette méthode.....	39
C. Arguments opposables à cette méthode.....	40
<i>a. Non respect des principes comptables</i>	40
<i>b. Une application non homogène</i>	41
<i>c. Une application absolue : les exceptions</i>	42
<i>d. Son implication : informations dans les notes annexes</i>	42
II. La méthode du report d'impôt.....	43
A. Définition.....	43
B. Arguments favorables à cette méthode.....	44
C. Arguments opposables à cette méthode.....	44
<i>a. Enregistrement en comptabilité des impôts différés actifs</i>	44
<i>b. Forme de comptabilisation des provisions réglementées</i>	45
III. Méthodes de calcul de l'assiette des impôts différés : Report partiel/report global.....	46
A. Report partiel.....	46
B. Report global.....	47
IV. Actualisation des impôts différés.....	48

**CHAPITRE II : L'IMPACT DU REFERENTIEL ADOPTE SUR LE TRAITEMENT DES IMPOTS
DIFFERES..... 50**

**SECTION I : ETUDE DES CONVERGENCES ET DIVERGENCES DES PRINCIPAUX REFERENTIELS
INTERNATIONAUX EN MATIERE DES IMPOTS DIFFERES 50**

<i>I. Points de convergence des normes internationales en matière d'impôts différés</i>	51
A. L'approche bilantielle.....	51
B. La conception étendue.....	51
C. La méthode variable	52
D. Le traitement de la contrepartie de l'actif ou du passif d'impôt différé en fonction de l'opération qui en est à l'origine.....	52
<i>II. Les principales divergences persistantes</i>	53
A. Actualisation des impôts différés.....	53
B. Ecart d'évaluation portant sur certains actifs incorporels	53
C. Reconnaissance des impôts différés actifs	53
D. Compensation des positions bilantielles	54
E. Effet du changement de taux d'impôt applicable.....	55
F. Les impôts de distribution	55
G. Les titres de participation dans les entreprises consolidées.....	56

SECTION II : ETUDE CRITIQUE DE LA NORME INTERNATIONALE IAS 12 56

<i>I. Rappel historique</i>	56
<i>II. Les principes généraux et caractéristiques de la norme IAS 12</i>	58
A. Définitions de la base taxable	58
B. Calcul selon la méthode du report variable.....	59
C. Une approche globale : l'application de la méthode de la conception étendue.....	60
D. Une approche exhaustive : passage de la notion de différences temporaires à la notion de différences temporelles	61
E. Une approche plus souple pour la reconnaissance des impôts différés actifs	64
<i>a. Impôt différé actif lié au report des déficits fiscaux :</i>	65
<i>b. Appréciation de la probabilité d'utilisation et disponibilité de bénéfice imposable pour imputation de différences temporelles déductibles</i>	66
<i>c. Utilisation de la gestion fiscale :</i>	67

F.	Règles de comptabilisation et de présentation	68
a.	Règles de comptabilisation et de présentation au bilan	68
b.	Règles de comptabilisation et de présentation dans le compte de résultat	69
G.	Informations à fournir en annexe	69
a.	Informations à fournir sur les soldes des impôts différés au bilan	69
b.	Impôts et capitaux propres	70
c.	Informations sur la composante de la charge ou du produit d'impôt différé	70
SECTION III : ANALYSE CRITIQUE DES PRINCIPES ET REGLES PREVUS PAR LE PROJET DE METHODOLOGIE		
ADOPTÉE PAR LE CONSEIL NATIONAL DE COMPTABILITE LE 15 JUILLET 1999		72
I.	Les principes généraux retenus par le projet de méthodologie.....	72
II.	La définition des différences temporaires	73
III.	Les exceptions particulières	74
IV.	Les modalités de reconnaissance des impôts différés actifs	74
V.	Traitement comptable des impôts différés	75
A.	Evaluation.....	75
B.	Contrepartie de l'impôt	75
C.	Présentation	76
VI.	Précisions en terme d'information comptable sur les impôts différés	76
CONCLUSION PREMIERE PARTIE.....		77
PARTIE II : LA REVISION DES IMPÔTS DIFFERES DANS LE CADRE DU REFERENTIEL INTERNATIONAL		
.....		80
CHAPITRE I : LE TRAITEMENT DES IMPOTS DIFFERES PAR LES FILIALES DES		
ENTREPRISES ETRANGERES		81
SECTION I : EVALUATION, COMPTABILISATION ET PRESENTATION DES IMPOTS DIFFERES EN RESPECT DES		
PRINCIPES ET REGLES DE LA SOCIETE MERE		81
I.	Les différentes phases du retraitement des impôts différés par l'entreprise.....	81
A.	Collecte des informations	81
a.	La préparation de la collecte.....	82
b.	L'organisation de la sauvegarde des éléments collectés	82
c.	La vérification de la vraisemblance de la collecte	82

B.	Détermination des éléments constitutifs de la situation fiscale différée.....	83
a.	Décalages temporels existant dans les comptes sociaux	83
b.	Décalages nés des retraitements d'homogénéité.....	83
c.	Décalages nés de l'élimination de l'incidence de la législation fiscale.....	84
C.	Détermination de la situation fiscale différée	87
D.	Calcul et comptabilisation des impôts différés	88
a.	Quel taux utiliser ?	88
b.	Comptabilisation et présentation des impôts différés	89
c.	Mise en place d'un état des impôts différés	89
II.	<i>L'importance de la question des impôts différés actifs pour les filiales marocaines.....</i>	<i>90</i>
A.	Les prévisions de résultats futurs.....	91
B.	Les stratégies fiscales	94
C.	La validation préalable de la charge d'impôt de la filiale	94
D.	Intérêt de mise en place d'une procédure relative aux impôts différés	95
	SECTION II : PREPARATION DE L'ANNEXE RELATIVE AUX IMPOTS DIFFERES	97
I.	<i>Intérêt de l'annexe sur les impôts différés</i>	<i>97</i>
II.	<i>Les impératifs de qualité de l'information communiquée par la filiale.....</i>	<i>98</i>
III.	<i>Contenu de l'annexe</i>	<i>99</i>
A.	La preuve d'impôt ou le rapprochement entre la charge (produit) d'impôt et le bénéfice comptable.....	100
B.	Proposition d'une méthodologie d'élaboration de la preuve d'impôt	101
C.	Les impôts différés actifs non reconnus.....	105
	CHAPITRE II : REVISION DES IMPOTS DIFFERES	108
	SECTION I : LES RISQUES D'AUDIT ATTACHES AUX IMPOTS DIFFERES	108
I.	<i>Risques inhérents à la diversité et à la complexité des sources d'impositions différées</i>	<i>109</i>
A.	Risques liés à l'identification des décalages temporels entre les valeurs comptables et fiscales	109
a.	Différences identifiables immédiatement par la déclaration fiscale.....	109
b.	Différences non identifiables immédiatement par la déclaration fiscale.....	109
B.	Risques liés à l'identification des décalages temporels liés aux écritures spécifiques de retraitement ou de consolidation	110
a.	Ecritures d'homogénéisation des comptes sociaux	110

b. Ecritures d'élimination de l'incidence de la législation fiscale.....	114
c. écritures de neutralisation des résultats internes	115
C. Risques liés à l'activation des déficits reportables et des crédits d'impôts	115
D. Risques liés l'appréciation des situations particulières	116
a. Conséquences du régime particulier des opérations de fusion	116
b. les risques liés à l'évaluation à la juste valeur des actifs et passif identifiables.....	118
c. Risques liés à la comptabilisation d'un actif d'impôt différé antérieurement non constaté	119
II. Risques de non détection par l'auditeur de l'exhaustivité des écritures de comptabilisation des impôts différés.....	119
III. Risques liés à l'évaluation des impôts différés	120
IV. Risques liés au traitement de l'information	121
V. Risque relatif à la fiabilité des retraitements automatiques.....	122
VI. Suivi des écarts entre les valeurs comptables et fiscales des actifs et passifs :	122
VII. Risques relatifs aux informations à produire sur l'impôt différé dans l'annexe	123
SECTION II : REVISION DES IMPOTS DIFFERES	124
I. Règles générales applicables à l'auditeur des impôts différés.....	125
A. Compétence	125
B. Autres règles applicables	126
II. Mise en œuvre d'une approche de révision des impôts différés.....	126
A. Prise de connaissance de la filiale.....	127
B. Appréciation du contrôle interne, évaluation des risques existants et définition de l'étendue des travaux à réaliser	128
a. Appréciation du contrôle interne.....	128
b. Evaluation des risques existant et définition de l'étendue des travaux à réaliser	130
C. Propositions d'un programme de travail de contrôle des impôts différés et de l'annexe y afférent.....	132
CONCLUSION PARTIE II.....	134
CONCLUSION GENERALE.....	135
ANNEXES	138
BIBLIOGRAPHIE.....	169
LEXIQUE FRANÇAIS – ANGLAIS – ARABE.....	172

LISTE DES ABREVIATIONS

<i>ABREVIATION</i>	<i>SIGNIFICATION</i>
CNC	Conseil National de Comptabilité
CGNC	Code Général de Normalisation Comptable
ETIC	Etat des Informations Complémentaires
F.A.S.B.	Financial Accounting Standards Board
I.F.R.S	International Financial Reporting Standards
I.A.S.B	International Accounting Standards Board
I.A.S.C	International Accounting Standards Committee
IAS	International Accounting Standards
FAS.	Financial Accounting Standards
FRS	Financial Reporting Standards
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
LAR	Livre d'assiette et de recouvrement
IS	Impôt sur les sociétés
ID	Impôts différés
IDA	Impôt différé actif
IDP	Impôt différé passif
AFD	Amortissement fiscalement différé
DO	Déficit ordinaire
CM	Cotisation minimale
CDVM	Conseil Déontologique des Valeurs Mobilières
OEC	Ordre des Expert-Comptables
RRNC (ROSC en anglais)	Rapports sur le Respect des Normes et Codes

Introduction générale

Depuis la fin du 20^{ème} siècle nous observons une accélération du processus d'intégration des économies et d'ouverture internationale et un accroissement des investissements directs à l'étranger. Il est constaté depuis, un phénomène de mondialisation des entreprises; les grands groupes internationaux s'implantent et créent des filiales partout dans le monde, y absorbent des entreprises locales. Ces groupes et multinationales sont essentiellement d'origine américaine, anglaise ou européenne pratiquant des normes comptables différentes des normes marocaines.

Lorsque le professionnel marocain, expert-comptable ou auditeur est amené à travailler avec des filiales de sociétés étrangères ou avec des sociétés marocaines qui ont besoin de comptes annuels établis selon les normes internationales ou américaine, britannique ou française, les comptes sociaux marocains doivent faire l'objet de divers retraitements.

L'un des retraitements les plus techniques à effectuer sur les comptes sociaux marocains concerne l'impôt sur les résultats. En effet, en l'absence d'une norme marocaine en matière de comptabilisation de l'impôt sur les bénéfices qui tient compte des impôts différés, sous réserves toutefois des comptes consolidés pour lesquels le code général de normalisation comptable prévoit l'obligation de la constatation des impôts différés, les comptes sociaux établis pour les besoins du groupe doivent tenir compte des impositions différées conformément aux normes comptables du groupe.

En effet, dans un contexte d'internationalisation des marchés et d'une compétition économique à l'échelle mondiale, la comptabilité financière et économique est destinée d'abord à informer les marchés financiers. Elle présente une approche plus conceptuelle et moins juridique des états financiers avec un objectif prédominant d'information. Au Maroc et dans les pays où il y a une connection entre la comptabilité et la fiscalité, la comptabilité ne joue pas pleinement son rôle d'information. La fiscalité au même titre que d'autres disciplines tels que le droit commercial et le droit des sociétés déforme souvent l'information économique et l'image fidèle que les états financiers sont censés donner.

L'impôt différé est une question qui se situe au centre de la problématique relative aux relations entre la comptabilité et la fiscalité et se situe exactement dans cette perception économique de la comptabilité. Toutefois, en dehors de cette idée, l'intégration des impôts différés pourrait trouver sa justification également dans les principes comptables fondamentaux dominants dans les pays d'alignement notamment les principes de spécialisation des exercices et de prudence.

Le « pourquoi » de la notion de l'impôt différé est donc résolument inscrit dans cet objectif assigné à la comptabilité de « donner une image fidèle » et de respecter scrupuleusement les principes comptables communément admis.

Par ailleurs, en dehors de la question de justification, les impôts différés constituent un sujet complexe et trop technique. Selon une étude faite en Europe¹, les professionnels comptables s'accordent à dire par exemple que parmi les principales difficultés des IAS/IFRS la norme 12 concernant les impôts différés. En effet, même si on maîtrise les termes qui lui sont spécifiques, le concept de « valeur fiscale », les règles de base et les quelques exceptions qui existent selon les référentiels, la complexité du sujet est encore plus accentuée par les difficultés d'application des normes y afférentes.

Absence au Maroc de normes en matière d'impôts différés

La normalisation comptable en général est relativement récente au Maroc. En effet, l'application de normes purement marocaines date seulement de 1994, date d'entrée en application du code général de normalisation comptable. Le plan comptable général des entreprises annexé à la loi n° 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants ne comporte pas de précisions particulières sur le mode de rattachement de l'impôt sur les résultats.

Au niveau des comptes individuels, seul le principe de l'impôt exigible est applicable au traitement de l'impôt sur les résultats. En effet, il existe une provision pour impôt dans la liste des comptes (compte 4453, Etat, impôt sur les résultats); son contenu est défini par la note du conseil national de comptabilité commentant les comptes de la rubrique 44 qui précise que ce compte est crédité des montants dus à l'Etat au titre de l'impôt sur les bénéfices de l'exercice. Aucune mention dans l'ETIC sur les impôts différés n'est expressément exigée même lorsque l'information revêt une importance significative.

Au niveau des comptes consolidés, il est à rappeler, de prime à bord que le Maroc ne dispose pas encore d'une réglementation spécifique applicable aux comptes consolidés. Le Conseil National de la Comptabilité a préparé depuis 1999 des projets de loi et de méthodologie relatives aux comptes consolidés et les a introduit dans le processus législatif mais le gouvernement ne les a toujours pas adoptés. Ce retard et cette lourdeur sont incompatibles avec la rapidité de l'évolution de la comptabilité et des exigences de l'information financière au niveau international. Le projet de loi proposé inspirée par la septième directive européenne et la loi française n° 85 - 11 du 3 janvier 1985 relative aux comptes consolidés est devenu déjà vétuste et dépassé par ces textes d'inspiration avec l'adoption par l'Union Européenne des normes internationales et leur application pour les comptes consolidés des sociétés cotées de l'Union Européenne à compter du 1^{er} janvier 2005.

¹ Etude parue dans le bulletin comptable et financier « supplément Groupes » du mois de mai 2002.

Cependant, le CGNC rappelle les principes et les règles générales applicables en matière d'élaboration des états de synthèse consolidés. Parmi ces règles, l'obligation de constater les impôts différés, mais le CGNC ne donne pas de précisions quant à la nature de ces impôts différés qu'il convient de constater ni aux modalités de comptabilisation.

Par ailleurs, le CDVM et le CNC autorisent pour les sociétés tenues par un texte particulier (sociétés cotées et compagnies financières) et les sociétés qui préparent des comptes consolidés de manière volontaire l'utilisation au choix du projet de méthodologie marocaine ou les normes internationales.

Notons qu'il est reconnu que les normes marocaines présentent des lacunes par rapport aux normes étrangères. La banque mondiale a critiqué, dans son rapport sur le respect des normes et codes au Maroc², la carence des normes applicables. Les experts de l'institution observent que " la comptabilité marocaine ne donne pas l'image la plus réaliste possible de la situation économique des entreprises".

Le rapport souligne que bien que largement inspiré par la quatrième directive européenne, le cadre de présentation des états financiers diverge fondamentalement du cadre de l'IASC. Il note également que si la normalisation comptable marocaine actuelle peut répondre à des objectifs immédiats de la comptabilité sociale, elle devient complètement inadaptée aux comptes consolidés et la fourniture des états financiers est inadaptée aux besoins des tiers (investisseurs, créanciers, membre du personnel, etc.).

Dans le contexte économique marocain où les structures pyramidales et participations croisées sont fréquentes, cette lacune a des implications significatives sur la transparence de l'information financière.

Pour combler les lacunes de la normalisation comptable marocaine, les filiales marocaines des sociétés étrangères, s'attachant à la qualité de l'information financière, se trouvent dans l'obligation d'opérer des retraitements, quelquefois significatifs, sur les comptes sociaux marocains. La nature et l'ampleur des retraitements dépendent du référentiel appliqué.

Diversité et divergences des normes existantes en matière d'impôts différés au niveau international

Malgré les efforts déployés par les organismes nationaux et internationaux de normalisation comptable pour l'harmonisation des normes comptables à l'échelle internationale, des divergences subsistent sur quelques points dont le traitement des impôts différés. Ces divergences posent des difficultés pratiques puisque le professionnel marocain, en l'occurrence l'auditeur marocain, se

² Rapport émis par la banque mondiale dans le cadre de son programme appelé « Rapports sur le Respect des Normes et Codes » (ou ROSC en anglais).

trouve dans l'obligation de maîtriser les différentes normes applicables sachant que des groupes de différentes origines sont implantés au Maroc. On trouve des filiales des groupes américains, anglais, français, espagnoles, ...

Selon la définition la plus générale, on peut dire que la méthode de l'imposition différée consiste à rattacher la charge ou l'économie d'impôt sur les résultats à son fait générateur. Il s'agit en quelque sorte d'appliquer à l'impôt sur les résultats le même principe de spécialisation des exercices que pour l'ensemble des autres produits et charges. En ce sens, on peut dire que la méthode de l'imposition différée constitue un "progrès" dans l'optique de la présentation d'une image fidèle de la situation financière de l'entreprise.

Cette définition présente toutefois l'inconvénient de ne pas toujours apporter de repères pratiques pour la détermination de ce qui peut -ou ce qui doit- être comptabilisé en impôts différés.

Si l'on cherche alors à préciser d'une manière plus concrète les différents cas de figure où l'on est amené à enregistrer des éléments d'imposition différée, on peut distinguer trois types de sources :

- Les décalages temporaires entre la définition des résultats fiscaux et comptables ou les différences temporelles entre les valeurs fiscale et comptable des actifs et passifs au bilan.
- Les retraitements opérés sur les comptes de la filiale pour les besoins de la consolidation. Par exemple, si une provision complémentaire est passée sur les comptes clients de la filiale en violation des normes du groupe en matière de dépréciation ou un retraitement est opéré afin de se conformer à une règle différente des normes marocaines, un impôt différé actif est enregistré pour le montant de cette provision et de l'écart induit par le retraitement multiplié par le taux de l'impôt sur le résultat.
- Enfin, les écritures passées de façon indépendante de toute autre écriture de consolidation : c'est le cas lorsque la filiale dispose d'un déficit fiscal reportable ou d'un crédit d'impôt dont l'utilisation est probable qu'elle décide d'activer car il lui permettra probablement de réduire à l'avenir son impôt sur les résultats. Ce type d'écriture est celui qui laisse la plus grande marge d'appréciation aux groupes et aux filiales, et donc qui représente a priori le risque d'audit le plus fort.

Il est donc nécessaire, en tant qu'auditeur de comptes consolidés de filiales de groupes étrangers, de s'assurer de l'exhaustivité des écritures de comptabilisation des impôts différés et des informations fournies en annexe car seule cette exhaustivité permet de s'assurer qu'il n'y a pas d'erreur matérielle dans les comptes audités.

L'importance des impôts différés et l'intérêt d'une démarche de révision appropriée

La situation fiscale différée peut revêtir une importance significative dans les comptes d'une filiale d'une société étrangère. En adoptant le point de vue de l'auditeur, il est intéressant de situer l'enjeu que peut représenter, en terme d'audit, le contrôle des comptes d'imposition dans le cadre d'une

mission de révision des comptes d'une société appliquant un référentiel faisant obligation de constater les impôts différés.

Rappelons tout d'abord ce en quoi une mission d'audit se démarque d'un travail d'établissement d'états de synthèse avant d'en dégager les conséquences les plus marquantes pour la définition d'une démarche d'audit des comptes d'imposition sur les résultats.

En tant que réviseur des états financiers produits par son client, l'auditeur engage sa responsabilité sur la régularité et la sincérité des comptes présentés ainsi que sur le caractère fidèle de l'image qu'ils donnent de l'entreprise et sur la conformité au référentiel comptable du groupe.

Cette notion d'image fidèle s'apprécie de façon relative, le jugement porté par l'auditeur sur les états financiers reposera sur :

- le caractère significatif ou non des "différences d'audit" relevées au cours des travaux de révision.
- la confiance qu'il peut placer dans les travaux de révision réalisés, notamment au niveau des comptes "à risque".

Appliqués aux comptes d'impositions différées, ces principes mettent en évidence l'importance que présente, pour l'auditeur marocain le contrôle de ceux-ci dans une démarche d'audit de comptes des filiales des sociétés étrangères et des comptes consolidés en général :

- en terme de matérialité, si l'on fixe arbitrairement à 5% du résultat net le niveau de précision requis pour pouvoir certifier des comptes, l'impôt représentant 35% du résultat brut (avant IS), soit environ 54 % du résultat net, on s'aperçoit immédiatement qu'une erreur dans la détermination des produits et charges d'impôts différés peut être très significative.
- en terme de risques d'audit, les comptes d'imposition différée constituent la section "d'audit critique" par excellence du fait de la complexité du sujet et de la part d'appréciation requise et du caractère non répétitif des retraitements et opérations concernés.

Organisation pratique des travaux de révision des comptes d'imposition

D'une manière générale, l'approche d'audit privilégie la recherche des passifs non enregistrés ("exhaustivité du passif") et des actifs à déprécier ou surévalués ("existence de l'actif").

Dans la pratique, les travaux à réaliser ne se limitent pas à la couverture de ces seuls objectifs mais incluent également des contrôles permettant de mettre en évidence une sous-évaluation du résultat ("existence du passif" et "exhaustivité de l'actif"). Ce type d'approche fera l'objet de travaux plus ou moins étendus en fonction de l'appréciation générale de l'environnement de contrôle et des risques d'audit qui est effectuée préalablement à toute mission d'audit par ceux qui en ont la responsabilité opérationnelle.

Plus généralement, la définition de l'approche d'audit des comptes d'impôts devra permettre de préciser l'étendue des travaux à réaliser a priori tant au niveau du compte de résultat, du bilan qu'au niveau de l'annexe.

Objectifs du mémoire

Les objectifs visés dans notre mémoire sont :

- Présenter dans une première partie les aspects de la problématique des impôts différés au plan juridique et fiscal et au plan des normes comptables en étudiant la notion et l'origine des impôts différés et en analysant les fondements de leur comptabilisation et les règles de leur traitement par les principaux référentiels étrangers ainsi que les règles prévues dans le projet de méthodologie marocaine sur les comptes consolidés;
- Mettre en exergue les implications de l'obligation de retraitement des impôts différés pour les filiales marocaines des groupes étrangers en présentant une méthodologie pratique de retraitement adapté à la norme internationale IAS 12.
- Mettre à la disposition des auditeurs des filiales des groupes étrangers et des comptes consolidés en général une démarche pratique de révision des impositions différées.

La méthode proposée pourrait également servir à tous les professionnels concernés par les comptes consolidés, lecteurs, analystes financiers, actionnaires ou dirigeants aussi bien qu'aux responsables de l'établissement de ces comptes dans le cadre de leur propre contrôle.

*PARTIE I : PROBLEMATIQUE DES IMPÔTS
DIFFERÉS*

CHAPITRE I : LA PROBLEMATIQUE DES IMPOTS DIFFERES AU PLAN JURIDIQUE ET FISCAL ET AU PLAN DE LA NORME COMPTABLE

L'intégration des impôts différés en comptabilité est un sujet ayant donné lieu à de vives controverses dans l'histoire de tous les référentiels connus. Il est question d'abord de sa justification économique et juridique puis des règles comptables devant être appliquées.

L'intérêt de la comptabilisation des impôts différés se manifeste dans la qualité de l'information économique sur l'entreprise que renforce la prise en compte des impôts différés.

A l'exception des pays anglo-saxons, on constate généralement une entorse des principes comptables fondamentaux entre les comptes individuels et les comptes consolidés. Dans ces pays, les méthodes d'évaluation sont quasi identiques dans les comptes sociaux et dans les comptes consolidés.

Dans ces même pays, l'aspect pragmatique de la comptabilité l'emporte sur l'aspect formaliste. La comptabilité financière est destinée d'abord à informer les marchés financiers. La notion de « substance over form », c'est-à-dire dans lequel la réalité économique et financière prime sur l'habillage juridique et les règles fiscales, est privilégiée. Le principe de la prééminence du fond (économique) sur la forme est l'un des principes comptables fondamentaux dominant.

La notion de la fiscalité différée se situe exactement dans cette perception économique de la comptabilité. Toutefois, en dehors de cette idée, l'intégration des impôts différés pourrait trouver sa justification également dans les autres principes comptables fondamentaux dominants dans les pays d'alignement notamment les principes de spécialisation des exercices et de prudence.

Toutefois, contrairement aux comptes individuels où on constate toujours une divergence entre les pays de déconnexion et les pays d'alignement, en consolidation, l'intégration des impôts différés est généralement obligatoire.

Ceci étant, la problématique des impôts différés ne se réduit pas à la nécessité ou non de les intégrer dans la comptabilité, mais réside aussi dans les règles de traitement. Ces dernières ont beaucoup évolué au fil des années dans les différentes normes comptables.

Ce premier chapitre mettra en évidence les cadres juridique et comptable constituant le fondement des impositions différées et présentera une analyse des principales règles de leur traitement.

SECTION I : FONDEMENT DES IMPOSITIONS DIFFEREES

L'objectif de tout dispositif comptable est de présenter des états financiers reflétant au mieux la réalité économique. Le respect des principes comptables contribue largement à atteindre cet objectif. De même, tous les éléments constitutifs des comptes, en particulier des comptes consolidés, y compris l'impôt différé, devront respecter les principes comptables.

Cependant, ces derniers ne permettent pas seulement à l'impôt différé d'atteindre son objectif de qualité, mais constituent également :

- un fondement,
- un cadre à respecter,
- et une limite à la comptabilisation des impôts différés.

I. Les principes comptables et l'objectif de l'image fidèle: fondement de la comptabilisation des impôts différés

Le CGNC, à l'instar des différentes normes comptables étrangères, définit la spécialisation ou l'indépendance des exercices, qui s'effectue en pratique par le biais des comptes de régularisation, de la manière suivante : " En raison du découpage de la vie de l'entreprise en exercices comptables, les charges et les produits doivent être, en vertu du principe de spécialisation des exercices, rattachés à l'exercice qui les concerne effectivement et à celui-là seulement".

Or, comme nous l'avons précisé dans l'introduction générale de ce mémoire, seule la méthode du report d'impôt respecte totalement ce précepte. Par conséquent, pour les normes qui imposent la comptabilisation des impôts différés, le principe de spécialisation allié au principe de prudence constituent le fondement et la raison d'être de la comptabilisation des impôts différés.

II. Les principes comptables : un cadre à respecter lors de la détermination de l'imposition différée

A. L'impôt différé et l'intangibilité du bilan d'ouverture

Généralement dans les normes comptables, on retient la règle d'intangibilité du bilan selon laquelle le bilan d'ouverture d'un exercice est le bilan de clôture de l'exercice précédent. Les soldes des comptes du bilan de clôture d'un exercice sont systématiquement repris à l'ouverture de l'exercice suivant, sans qu'aucune correction ni modification puisse être apportée à ces soldes.

Cette règle s'appliquant à tous les éléments du bilan, la situation fiscale différée de N-1 sera donc reprise en à nouveau dans l'exercice N. Ceci implique deux remarques :

- l'incidence des changements comptables dans le calcul des impôts différés devrait être passée, en principe, au compte de résultat;
- les mises à niveau des soldes des impôts différés dues aux modifications du taux d'imposition, sont à enregistrer en charge ou en produit, dans l'exercice où ces changements sont acquis ou connus.

B. L'impôt différé et la permanence des méthodes d'évaluation et de présentation

La permanence des méthodes retenue par les principaux référentiels comptables énoncée au Maroc par l'article 13 de la loi 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants exige des informations sur les options retenues pour l'évaluation et la présentation des comptes. Ce principe concerne l'impôt différé dans la mesure où son calcul résulte de nombreuses options suivant le référentiel applicable.

Cependant, la permanence des méthodes n'est pas synonyme d'intangibilité car un changement de méthode demeure possible s'il est justifié par le souci d'améliorer la qualité de l'information sur l'imposition différée. Les causes du changement de méthodes devront être analysées, les modifications qui en découlent et l'incidence sur le résultat quantifiées dans des notes annexes.

Toutefois, pour le cas spécifique des filiales des sociétés étrangères, les impôts différés sont évalués et présentés suivant les règles imposées par le référentiel appliqué et les instructions du Groupe notamment pour les éléments sur lesquels le référentiel adopté laisse la possibilité d'opter pour un choix ou pour un autre. Les responsables financiers de la filiale et les auditeurs locaux se conforment aux instructions.

La justification des options retenues et le cas échéant des changements intervenus est du ressort des responsables du groupe.

C. L'impôt différé et le principe de clarté (ou le principe de non-compensation)

En vertu de ce principe :

- les opérations et informations doivent être inscrites dans les comptes sous la rubrique adéquate, avec la bonne dénomination et sans compensation entre elles ;
- les éléments d'actif et de passif doivent être évalués séparément ;
- les éléments des états de synthèse doivent être inscrits dans les postes adéquats sans aucune compensation entre ces postes.

Dans les normes qui prévoient la comptabilisation d'impôts différés, la question de la compensation est importante en matière d'impôts différés car elle se pose tout au long du processus de détermination et de présentation de l'impôt différé. La possibilité de compenser ou

non les impositions différées actives et passives dépend, comme nous le verrons dans le deuxième chapitre de cette première partie, du niveau auquel la compensation est susceptible d'être opérée et de la satisfaction des conditions requises.

D. L'impôt différé et le principe d'importance significative

Parmi les principes généralement applicables en matière de consolidation, le principe d'importance significative. Ce principe s'applique aussi bien aux impôts différés identifiés qu'aux mentions à fournir dans l'annexe. En consolidation, son importance est beaucoup plus significative. En effet, les retraitements obligatoires tels que ceux des impôts différés, seront négligés notamment s'ils sont d'un coût disproportionné et d'incidence négligeable sur les comptes.

La détermination des seuils de signification reste de la responsabilité du groupe. Il faut donc systématiquement chercher un compromis entre l'intérêt et l'importance de l'information, son délai et son coût d'obtention.

En pratique, on observe que les groupes invoquent quelquefois ce principe pour justifier l'absence de retraitement des impositions différées sur leurs filiales marocaines.

III. Les principes comptables : une limite à la constatation des impôts différés

L'impôt différé peut être limité par :

- le non-respect du principe de continuité de l'exploitation
- l'application du principe de prudence

A. La constatation d'impôts différés et la non-continuité d'exploitation

a. Impact sur la comptabilisation des impôts différés actifs

L'impossibilité de poursuivre l'activité d'une entité limite la constatation des impôts différés aux montants des impôts différés passifs. Elle compromet la possibilité de comptabiliser un impôt différé actif sur les déficits reportables (amortissements fiscalement différés) et les crédits d'impôts (cotisation minimale) puisque leur probabilité d'imputation ou d'utilisation est réduite.

b. Impact sur l'utilisation de certaines méthodes de calcul de l'impôt différé

- La méthode restrictive et la non-continuité d'exploitation

Comme nous le verrons après, le principe de cette méthode est d'abandonner le retraitement de l'impôt différé sur les différences temporaires qui se perpétuent d'un exercice à l'autre. L'utilisation de cette méthode est inconcevable et totalement remise en cause dans un avenir de non-continuité de l'exploitation.

- La méthode du report fixe et la non continuité de l'exploitation

Dans cette méthode, le taux appliqué à la différence temporelle est celui en vigueur au moment de sa naissance et aucune actualisation ne sera faite en cas de changement du taux d'imposition.

Par conséquent, dans le contexte d'une cessation d'activité, la méthode du report fixe devra être abandonnée, pour faire apparaître au bilan des actifs et passifs réels, évalués au dernier taux d'impôt en vigueur (méthode du report variable).

B. La comptabilisation des impositions différées et le principe de prudence

En vertu de ce principe, qui constitue l'un des fondements de la comptabilisation de l'impôt différé, toute charge future d'impôt doit faire l'objet d'une provision. En revanche, comme nous le verrons ultérieurement, la constatation d'une créance d'impôt sur l'Etat est soumise à des conditions restrictives. La comptabilisation d'impôts différés actifs, en application du principe de spécialisation des exercices, ne sera possible que dans la mesure où il est en harmonie avec le principe de prudence.

La part de subjectivité qui entache cette appréciation ne doit pas se traduire par un excès de prudence. En effet, la prise en compte automatique des impôts différés passifs et le rejet systématique des impôts différés actifs nuiraient à l'image fidèle.

IV. Les problèmes posés par la position marocaine dans le cadre du contexte international

La normalisation comptable est relativement récente au Maroc. Elle ne date que de début des années quatre vingt dix avec la promulgation de la loi 8-99 relative aux obligations comptables des commerçants et du Code Général de Normalisation Comptable, la mise en place du conseil national de la comptabilité et de l'ordre des experts comptables et l'élaboration du plan comptable des entreprises et de quelques plans comptables sectoriels.

Malgré ces réalisations, le chantier ou le parcours demeure à ses débuts et beaucoup d'actions et d'efforts sont nécessaires pour compléter l'existant voire le hisser au niveau des exigences actuelles et futures et suivre la tendance internationale actuelle vers l'harmonisation des normes comptables à l'échelle internationale dans un contexte où il y a une relation directe entre le climat de confiance et la transparence. Dans la compétition mondiale qui se joue aujourd'hui, l'investisseur optera pour la place qui offre le plus de transparence par rapport à des standards devenus universels.

V. Les obstacles à la constatation des impôts différés dans le contexte marocain

Bien que la constatation d'impôts différés peut trouver ses fondements dans les principes comptables généraux, aucune entreprise ne les constate à notre connaissance dans ses comptes

individuels. L'évolution vers la pratique internationale semble lente. En effet, dans le contexte actuel, cette évolution est freinée par des obstacles de différents ordres :

A. Obstacles juridiques

- Dans les comptes sociaux

Un premier obstacle juridique empêchant la constatation d'un actif d'impôt différé dans les comptes sociaux au Maroc est la prescription de la norme comptable. En effet, le CGNC dispose que "seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans les comptes annuels".

Ainsi, le CGNC rend impossible la constatation des avantages fiscaux liés aux déficits reportables, aux cotisations minimales imputables, aux provisions et charges dont la déductibilité fiscale ne sera que postérieure et à toute autre différence temporelle entre la valeur fiscale et la valeur comptable d'un actif ou passif. Seule la constatation de l'impôt exigible est clairement imposée aux entreprises.

Un autre obstacle réside le risque qui pourrait découler de la constatation de produits d'impôts liés aux impôts différés actifs puisqu'elle pourrait aboutir dans certains cas à la constatation de dividendes fictifs lourdement sanctionnée par le droit des sociétés.

- Dans les comptes consolidés

Il n'existe pas encore au Maroc de législation prescrivant des normes en matière de comptes consolidés. Toutefois, plusieurs faits sont à considérer :

- . Le CGNC fixe les principes et règles générales applicables en matière d'élaboration des comptes consolidés. Il prévoit au sujet des impôts différés que les impositions différées résultant des comptes des entreprises consolidées, ou résultant des retraitements de consolidation doivent être enregistrées au bilan et au CPC consolidés dès lors que leur montant est significatif eu égard à l'objectif d'image fidèle. Aucune règle en matière de reconnaissance, de comptabilisation, de présentation ou d'information n'est prévue dans le CGNC.
- . Le plan comptable des établissements de crédit³ impose l'obligation de constatation des impôts différés selon les mêmes grands principes et règles applicables à l'échelle internationale.

³ L'article 94 de la loi bancaire exige des compagnies financières telles que définies par l'article 92 de la même loi d'établir leurs comptes, totalement ou partiellement, sous une forme consolidée dans les conditions fixées par le gouverneur de Bank Al-Maghreb.

- . L'article 4 de la loi 52-01 modifiant et complétant le dahir portant loi n° 1-93-211 du 21 septembre 1993 relatif à la bourse des valeurs impose aux personnes morales ayant des filiales telles que définies à l'article 143 de la loi n° 17-95 relative aux sociétés anonymes, la présentation des comptes annuels consolidés selon la législation en vigueur, ou, à défaut, selon les normes internationales en vigueur.
- . Le projet de loi n° 38-05 adopté par le parlement en octobre 2005 rend obligatoires l'établissement des comptes consolidés par les établissements et entreprises publics.
- . Le Conseil National de Comptabilité a précisé dans son avis n°5 que les personnes morales soumises à l'obligation de présenter des comptes consolidés ou qui optent pour l'établissement de ces comptes doivent adopter :
 - ✓ soit les normes nationales telles que prescrites par la méthodologie adoptée par le CNC lors de sa 6^{ème} assemblée plénière du 15 juillet 1999 ;
 - ✓ soit les normes internationales qui s'entendent des IFRS et les interprétations s'y rapportant, telles que publiées par l'IASB et adoptées par l'Union Européenne.

Nous pouvons conclure que le vide juridique relatif aux comptes consolidés au Maroc est en cours de comblement. Le sujet des impôts différés est l'un des aspects qu'auront à traiter les praticiens de la consolidation au Maroc selon les règles les plus stricts et mondialement reconnues.

B. Obstacles pratiques

Un problème pratique se pose également : est-ce que la comptabilisation des impôts différés actifs est fiscalement neutre?

La réponse ne semble pas forcément positive dans la mesure où les dispositions fiscales actuelles ne posent pas de conditions claires pour l'imposition ou l'exonération de produits provenant par exemple de l'activation comptable de déficits reportables ou de crédits d'impôt.

La constatation des actifs d'impôts différés présente le risque de taxation en raison de l'article 10 du livre d'assiette et de recouvrement (article 6 de l'ancienne loi instituant l'impôt sur les sociétés) selon lequel tout produit perçu ou acquis est imposable à l'impôt sur les sociétés. En effet, compte tenu des règles strictes relatives à la constatation des impôts différés actifs, un impôt différé actif peut être considéré comme une créance acquise et risque donc d'être taxé en l'absence de texte fiscal l'exonérant. Seule une disposition spécifique prévoyant explicitement l'exonération permettrait d'échapper à la taxation.

C. Conséquence pour l'auditeur:

En cas de constatation d'actifs d'impôts différés, l'auditeur est censé se poser la question si la constatation d'un impôt différé dans les comptes individuels n'est pas susceptible de constituer un produit imposable faisant ainsi courir un risque fiscal à l'entreprise en cas de déduction en extra-comptable quoique d'un point de vue fiscal, la comptabilisation à l'actif du bilan d'un impôt différé ne doit en principe avoir une incidence sur le résultat imposable dans la mesure où l'économie potentielle d'impôt qu'il représente n'est pas consécutive d'un droit de créance sur l'Etat et ne peut, par conséquent, être regardée comme une créance acquise au sens de l'article 10 du livre d'assiette et de recouvrement.

D. Absence de doctrine

Il n'existe pas au Maroc de doctrine comptable en matière d'impôt différé à l'instar des doctrines de quelques pays étrangers. On cite à ce niveau, la fameuse recommandation n°20 de février 1987 de l'Ordre des expert comptables et comptables agréés français qui traite de "la comptabilisation de l'impôt sur les bénéfices" qui a constitué une "révolution" dans le contexte français dans la mesure où cette recommandation était déterminante au début de la réflexion en France sur le sujet des impôts différés.

SECTION II : ANALYSE DES SOURCES D'IMPOSITIONS DIFFEREES

I. Distorsions engendrées par la réglementation fiscale

A. Influence de la fiscalité sur la comptabilité

Les objectifs de la comptabilité et de la fiscalité ont toujours été divergents. Toutes les deux aboutissent à la détermination des résultats inévitablement différents.

En effet, l'un des objectifs fondamentaux de la comptabilité est de fournir aux différents acteurs de la vie économique (dirigeants, salariés, actionnaires, banquiers, fournisseurs, etc.) une image qui fasse ressortir le plus fidèlement possible les performances de l'entité considérée. Ces performances sont mesurées par des indicateurs, qui, même s'ils sont parfois contestés du point de vue de leur capacité à rendre compte fidèlement des objectifs qui leurs sont fixés, sont établis en utilisant des principes et des méthodes comptables connus et "généralement admis", homogénéité qui rend possible des comparaisons valables entre différentes entreprises ou entre les chiffres d'une même entreprise sur plusieurs périodes.

Cet "idéal" ou objectif d'"image fidèle" ou de "réalité économique" est propre à la comptabilité et est relativement étranger à la fiscalité.

. Principe d'alignement au Maroc et ses conséquences

Pendant longtemps, le droit fiscal est intervenu dans le domaine comptable pour fixer les règles d'évaluation et de détermination des comptes annuels; ce poids de la fiscalité s'explique historiquement par les facteurs suivants :

- Les normes fiscales se sont imposées pendant longtemps en l'absence de normes comptables nationales;
- Même aujourd'hui, la norme fiscale ou la prudence fiscale s'imposait dans le cas où il n'existait pas de règle comptable particulière;
- Les comptes permettaient de déterminer le résultat qui sert de base de calcul de l'impôt sur les bénéficiaires, aussi l'administration fiscale se sentait-elle très concernée par les règles comptables, tout au moins dans un souci de rendement budgétaire.

L'adoption de la loi 9-88 du 25 décembre 1992 qui a instauré le plan comptable des entreprises a consacré l'émergence d'un droit comptable autonome. Les règles comptables ont été instituées, entre autres, en vue d'atténuer l'impact de la fiscalité sur les documents comptables.

Depuis, on peut affirmer que le droit comptable a acquis son autonomie par rapport au droit fiscal ; l'objectif de ce dernier étant uniquement d'assurer les ressources de l'Etat. La comptabilité, pour sa part, n'a eu, nous l'avons déjà évoqué, pendant très longtemps que peu de textes juridiques propres : quelques articles de l'ancien code de commerce de 1913, traitant d'ailleurs plus de l'obligation de tenue des livres comptables et de la source de la preuve que de l'évaluation ou du mode de comptabilisation.

Aussi, afin d'assurer une base juridique solide en matière d'assiette, le législateur fiscal a prescrit des règles particulières qui se sont imposées en comptabilité. Le décret du 30 décembre 1987 instituant les annexes à joindre aux déclarations du résultat des entreprises et les dispositions des articles 10 à 18 du dahir du 12 août 1913 formant l'ancien code de commerce, ont permis le développement d'une «comptabilité normalisée», dans laquelle, bien entendu, compte tenu de ces deux textes, la «norme» fiscale était prépondérante. Ceci explique pourquoi la comptabilité reste, même encore aujourd'hui, dans l'esprit de beaucoup d'utilisateurs, subordonnée à la fiscalité.

Mais depuis la loi 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants et le code général de normalisation comptable, la comptabilité a acquis au Maroc des bases juridiques propres solides. Cette loi précise les règles à appliquer.

Les textes fiscaux édictent que *«le résultat fiscal de chaque exercice est déterminé d'après l'excédent des produits sur les charges de l'exercice, engagés ou supportés pour les besoins de*

l'activité imposable, en application de la législation et de la réglementation comptable en vigueur, modifié, le cas échéant, conformément à la législation et à la réglementation fiscale en vigueur.»⁴.

Aujourd'hui, en l'existence d'une loi comptable à laquelle renvoie l'article 19 du code de commerce, ce texte, fondamental, régit les liens entre la comptabilité et la fiscalité. De nos jours, notamment depuis la loi 9-88, les interventions du droit fiscal en comptabilité sont moins nombreuses que précédemment, au moins d'un point de vue juridique, mais elles restent importantes. Il en est ainsi par exemple des dispositions concernant les provisions réglementées, les règles d'évaluation des immobilisations, les règles d'évaluation des stocks, les amortissements, les provisions, etc.

Si les règles fiscales sont compatibles avec les règles comptables, alors les règles comptables s'imposent ou alors, les dispositions que le droit fiscal édicte par dérogation aux règles du droit comptable ne devraient donner lieu qu'à des rectifications extra-comptables.

Souvent, le dilemme qui se pose à l'entreprise est de savoir s'il faut sacrifier la fidélité du bilan à l'optimisation fiscale ou l'inverse. A cet égard, nous voyons que la législation fiscale n'énonce que des tolérances dont le respect ne devrait pas atténuer l'obligation de sincérité.

En définitive, la fiscalité n'est pas autonome. Certaines de ses bases proviennent de la comptabilité; la comptabilité n'est pas non plus tout à fait autonome, elle doit tenir compte de la fiscalité. Les deux droits ne peuvent être disjoints, quoi qu'il arrive, ne serait-ce qu'en fonction de l'importance de la fiscalité dans les choix économiques de l'entreprise.

On en vient à constater, compte tenu de ces distorsions, que les comptes individuels ne permettent pas de faire ressortir la véritable situation bilantielle de l'entreprise et son résultat réel. En effet :

- certaines dettes fiscales (ou créances) ne sont pas enregistrées tandis que d'autres sont noyées dans un poste de capitaux propres assimilés (subventions d'investissement, plus-values en instance d'imposition, amortissements dérogatoires);
- le résultat comptable se trouve impacté de dotations à caractère purement fiscal qui constituent en fait une première affectation de celui-ci (provisions pour investissement utilisées conformément à leur objet qui doivent être transférées à un compte de réserves);
- le mode de comptabilisation de l'impôt sur les sociétés aboutit au non respect du principe de spécialisation des exercices dans la mesure où il existe des décalages fréquents entre

⁴ Article 9 du livre d'assiette et de recouvrement

l'enregistrement comptable d'une charge ou d'un produit et son incidence sur l'assiette de l'impôt.

. Situation dans d'autres pays

En France

Le droit fiscal intervient, depuis toujours, dans la détermination des règles d'évaluation comptable et des méthodes de présentation des comptes annuels.

Malgré l'effort de recherche d'une autonomie progressive de la comptabilité, le droit fiscal substitue, en de multiples occasions, ses propres règles aux principes comptables.

Cet effet pernicieux de la fiscalité sur la comptabilité met en évidence d'une part, l'autonomie du droit fiscal par rapport notamment au droit comptable et d'autre part, la prépondérance des règles fiscales dont les objectifs visés diffèrent de ceux recherchés par les normes comptables.

Partant du fait que la fiscalité est un instrument destiné à assurer soit les recettes, soit les moyens d'une politique économique et sociale de l'Etat, il apparaît aussi en France que de simples considérations budgétaires de l'Etat sont à l'origine des éléments dont la déductibilité est différée (contribution sociale de solidarité, participation des salariés aux fruits de l'expansion,

Quelquefois, les particularités de la réglementation fiscale ont une incidence sur la tenue même des comptes au détriment de leur clarté, de leur comparabilité, voire de leur véritable sincérité. C'est ainsi que la fiscalité oblige d'enregistrer des amortissements et des provisions dont la prise en charge n'est pas justifiée économiquement, sauf à renoncer aux avantages financiers correspondants (provision pour hausse des prix, amortissements dérogatoires par exemple).

La France est un pays dit d'alignement.

Aux Etats-Unis d'Amérique

Les Etats-Unis constituent le modèle-type des pays dits de déconnexion. Le droit fiscal est presque totalement indépendant des règles d'évaluation comptables.

Le calcul annuel des bases de l'impôt s'effectue conformément aux règles édictées par les textes fiscaux en vigueur (Internal Revenue Code), alors que le résultat comptable est déterminé, quant à lui, suivant des règles différentes, édictées par les normes comptables (US GAAP).

En effet, le système comptable américain se caractérise par deux phénomènes :

- la référence à une doctrine professionnelle plus qu'à une législation;

- une indépendance par rapport à l'administration fiscale, même si celle-ci a tendance à intervenir dans le domaine comptable depuis une vingtaine d'années sur des aspects et sujets particuliers.

Les entreprises présentent chaque année deux bilans :

- un bilan social établi à partir des normes et des principes comptables généralement admis (GAAP ou General Accepted Accounting Principles);
- un bilan fiscal qui tient compte du contexte fiscal. Il donne lieu au calcul d'une charge d'impôt qui est reportée dans le bilan social afin de traduire la réalité économique de l'entreprise.

Dans d'autres pays

A l'instar du Maroc et de la France, de nombreux pays voient leurs pratiques comptables influencées par les règles fiscales, tandis que pour d'autres à l'instar des Etats-Unis, les états financiers sont élaborés suivant des principes et méthodes comptables indépendants de la fiscalité.

Sans prétendre à décrire de façon exhaustive les relations comptabilité-fiscalité dans d'autres pays, il nous a semblé indispensable de présenter succinctement les approches retenues par ceux-ci dans le but de mieux situer le Maroc en terme de relation fiscalité - comptabilité.

De manière schématique, pour la détermination du revenu imposable par rapport au résultat comptable, on distingue :

	<i>Pays d'alignement</i>	<i>Pays de déconnexion</i>
Europe		
France	X	
Allemagne	X	
Belgique	X	
Italie	X	
Danemark		X
Finlande	X	
Espagne	X	
Grèce	X	

Irlande		X
Luxembourg	X	
Norvège	X	
Pays-Bas		X
Portugal	X	
Royaume-Uni		X
Suède	X	
Suisse	X	
Autres pays		
Australie		X
Canada		X
Etats-Unis		X
Japon	X	
Tunisie	X	
Egypte	X	
Algérie	X	
Turquie	X	
Maroc	X	

Dans l'approche suivie dans les pays de déconnexion et notamment aux Etats-Unis, les deux séries de règles comptables et fiscales fonctionnent de manière autonome et n'agissent en aucune façon l'une sur l'autre. Ainsi, les entreprises sont libres de comptabiliser leurs opérations conformément aux principes comptables et doivent procéder à des calculs parfois complexes pour déterminer le montant de l'assiette fiscale.

Dans les pays d'alignement, il existe un lien plus ou moins étroit entre les états fiscaux et les états financiers :

- soit, la présentation des états financiers repose sur les principes et normes comptables, hormis certaines exceptions qui répondent à des besoins spécifiques d'ordre fiscal, et dans ce cas, les règles fiscales finissent par l'emporter sur les principes comptables (cas de pays tels que la France, l'Italie, la Turquie, la Tunisie et le Maroc);
- soit, les pratiques comptables sont dans une large mesure influencées par les règles fiscales, et dans ce cas, il est fait interdiction aux entreprises de procéder à des enregistrements comptables contraires aux règles fiscales (cas de la Norvège).

Dans ces pays, les traditions en matière de constatation comptable de l'impôt sur les bénéfices et de réflexion sur les méthodes de comptabilisation sont différentes de celles du monde anglo-saxon et, en général, plus limitées. Toutefois, la nécessité de parvenir à une plus grande indépendance de la comptabilité par rapport à la fiscalité est l'objectif de plus en plus recherché dans ces pays, tant pour parvenir à une plus grande comparabilité des états financiers sur les plans national et international, que pour améliorer la qualité de l'information diffusée.

B. Différences permanentes et différences temporelles

Nous avons vu dans les paragraphes précédents, qu'en de nombreuses circonstances les règles de détermination de l'assiette de l'impôt divergent des principes comptables.

Pour un exercice déterminé, il ne peut donc y avoir de relation directe entre le taux de l'impôt sur les sociétés, le résultat comptable et le montant dû au titre de cet exercice.

Les causes de distorsion peuvent être regroupées en deux catégories en fonction des critères suivants :

- certains éléments sont inclus dans des exercices différents pour le calcul du résultat comptable et pour la détermination du bénéfice imposable : il s'agit de distorsions provisoires ou écarts temporaires;
- certains éléments inclus dans le calcul du résultat comptable ne seront jamais pris en compte pour la détermination du bénéfice imposable : il s'agit de distorsions définitives ou écarts permanents.
- Certains actifs ou passifs peuvent avoir une valeur fiscale différente de leur valeur comptable : il s'agit de différence temporelle.

a. Ecart temporelles

Certaines distorsions entre le résultat comptable et le résultat fiscal sont temporaires et provisoires. Elles ne modifient le taux de l'impôt que pour l'exercice de constatation de la

différence et pour celui de dénouement ou de reversement de l'écart, le taux d'impôt moyen sur les deux exercices n'étant aucunement modifié. Prenons par exemple le cas d'une société qui doit provisionner une indemnité de départ d'un dirigeant à la retraite. Le départ et le versement de l'indemnité ne sont intervenus qu'au cours de l'exercice suivant. Cette société devra donc réintégrer la provision lors du calcul de l'impôt de l'exercice 1, mais pourra la déduire du résultat fiscal de l'exercice suivant :

	<u>Exercice 1</u>	<u>Exercice 2</u>	<u>Exercice 1&2</u>
Résultat comptable	500	350	850
Provision indemnité	60	(60)	0
Résultat fiscal	560	290	850
Taux d'impôt courant	35%	35%	35%
Impôt à payer	196	101,50	297,50

Le taux d'impôt sur le résultat comptable, supporté par la société sur les deux exercices 1 et 2, est égal au taux normal de 35%. La réintégration de la provision n'ayant eu pour effet que de modifier les taux d'impôt respectifs de chacun des deux exercices et d'apporter une distorsion entre le taux de l'impôt sur les sociétés réellement payé et le taux effectif correspondant à l'activité de l'entreprise, soit 35%.

Une partie de la situation fiscale différée est donc composée par toutes les différences temporaires qui ont modifié l'assiette de l'impôt au cours d'un exercice, et qui ont par conséquent éloigné la charge d'impôt courant de la charge d'impôt théorique. Ainsi, dans l'exemple précédent, la situation fiscale différée à la fin de l'exercice 1 est représentée par l'économie d'impôt relative à la provision pour client qui ne sera effective que l'exercice suivant.

b. Ecarts permanents

A l'opposé, certaines des distorsions entre le résultat comptable et le résultat fiscal sont définitives, c'est-à-dire qu'elles ne donneront lieu à aucune réintégration ou déduction susceptible de modifier l'assiette de l'impôt des exercices ultérieurs. Ces différences, dites permanentes, ont pour effet de modifier de manière irréversible le taux de l'impôt sur les sociétés. C'est le cas par exemple des pénalités et amendes fiscales qui doivent être réintégrées au résultat fiscal et pour laquelle l'impôt additionnel résultant de cette réintégration ne sera jamais récupéré. Le taux d'impôt de la société sera donc supérieur au taux courant normal de manière régulière à chaque exercice, ainsi que l'illustre l'exemple suivant :

	<u>Exercice n</u>	<u>Exercice n+1</u>	<u>Exercice 1&2</u>
Résultat comptable	100	150	250
Charge non déductible	10	18	28
Résultat fiscal	110	168	278
Taux d'impôt courant	35%	35%	35%
Impôt à payer	38,50	58,80	97,30
Taux impôt sur le résultat comptable	38,50%	39,20%	38,92

Le taux d'impôt sur le résultat comptable change en fonction de l'importance du montant des charges définitivement et irréversiblement non déductibles.

c. Notion de valeur fiscale et de différence temporelle

Les normes comptables en matière d'impôts différés ont évolué de l'approche dite approche résultat du report variable à l'approche dite approche bilan du report variable.

L'approche résultat se base sur la notion de différence temporaire alors que l'approche bilan se base sur la notion de différence temporelle. Les différences temporelles sont les différences entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif au bilan et sa valeur ou base fiscale.

La valeur comptable d'un actif ou d'un passif correspond à la valeur pour laquelle l'actif ou le passif concerné figure dans le bilan. Au niveau de la consolidation, la valeur d'un actif ou d'un passif est la valeur pour laquelle l'actif ou le passif concerné figure dans le bilan consolidé, c'est-à-dire après retraitements et éliminations propres au processus de consolidation.

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.

Autrement dit la valeur fiscale d'un actif représente le montant qu'il sera possible de déduire du résultat fiscal des exercices futurs au titre de cet actif en contrepartie de tout avantage économique que percevra l'entreprise au titre de cet actif. Dans le cas où ces avantages économiques ne seraient pas imposables, la base fiscale de l'actif serait égale à sa valeur comptable.

La valeur fiscale d'un passif représente en fait sa valeur comptable diminuée des sommes qu'il sera possible de déduire du résultat fiscal futur de ce passif.

En dehors des actifs et passifs comptables, la base fiscale est le montant qui sera admis en déduction ou qui sera imposé par les administrations fiscales au titre des exercices ultérieurs.

Toutes les différences temporaires sont des différences temporelles. Mais, les différences temporelles sont également générées dans des circonstances qui ne génèrent pas de différences temporaires (cas des actifs réévalués et pour lesquels aucun ajustement équivalent n'est admis au plan fiscal). Aussi, il y a des différences temporelles qui ne sont pas des différences temporaires (cas d'un actif ou d'un passif pour lequel la valeur comptable diffère lors de sa comptabilisation initiale de sa base fiscale initiale).

Les différences temporelles peuvent être :

- soit des différences temporelles imposables, c'est-à-dire des différences temporelles qui généreront des montants imposables dans la détermination du bénéfice imposable d'exercices futurs lorsque la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée;
- soit des différences temporelles déductibles, c'est-à-dire des différences temporelles qui généreront des montants déductibles dans la détermination du bénéfice imposable d'exercices futurs lorsque la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée.

En résumé :

<p>La valeur fiscale (VF) d'un actif = Montants déductibles des RF futurs au titre de cet actif</p> <p>Si l'avantage économique perçu par l'entité n'est pas imposable, alors : VF actif = VC actif</p>
<p>La valeur fiscale (VF) d'un passif = VC - Montants déductibles des RF futurs au titre de ce passif</p> <p>Pour les produits constatés d'avance : VF = VC - produits non imposable ultérieurement</p>

C. Distinction entre fiscalité différée et fiscalité latente : Définition et critères de distinction

Les notions de fiscalité différée et de fiscalité latente ont évolué au fil du temps. En effet, certains auteurs⁵ ne distinguent pas ces deux notions. L'accent était principalement mis sur le caractère aléatoire de certains écarts entre la fiscalité et la comptabilité, ce qui amenait à s'interroger sur l'intérêt de leur comptabilisation.

Plus tard, la fiscalité latente est définie comme une simple éventualité de paiement de l'impôt par opposition à la fiscalité différée pour laquelle la probabilité de paiement de l'impôt est forte.

De nos jours, lorsqu'on parle de fiscalité latente, on sous-entend le plus souvent les charges ou les économies d'impôt à supporter par l'entreprise dans l'hypothèse où certaines décisions seraient

⁵ H. VALLAS "la situation fiscale latente", RFC, n°14 page 69.

prises ou si certaines conditions se réalisaient. Autrement dit, la fiscalité latente correspond à l'effet fiscal d'opérations pour lesquelles il existe seulement une éventualité d'imposition (ou d'exonération) qui dépend :

- soit d'une décision de gestion que peut adopter l'entreprise (par exemple annulation d'un projet d'investissement pour lequel la société a constitué une provision pour investissement en franchise d'impôt obligeant sa réintégration);
- soit de la réalisation d'un événement extérieur aléatoire (par exemple le déclenchement d'un contrôle fiscal).

Par opposition à ce caractère purement éventuel de la fiscalité latente, la fiscalité différée est certaine, les différences temporelles l'ayant générée devant obligatoirement s'inverser dans un avenir plus ou moins proche.

Plus généralement, la distinction entre fiscalité latente et fiscalité différée peut se faire au moment de survenance du fait générateur de l'effet fiscal.

Dans le cas de la fiscalité différée, le fait générateur est déjà intervenu au moment où l'on se préoccupe de recenser les impôts différés. Par contre, en ce qui concerne la fiscalité latente, le fait générateur de l'impôt ne s'est pas encore matérialisé au moment sus-indiqué (par exemple, la provision pour investissement qu'il est possible de constituer conformément à l'article 11-III-C-2° du livre d'assiette et de recouvrement, ne saurait générer un impôt différé passif à la clôture de l'exercice de dotation, dans la mesure où certaines conditions d'investissement en l'occurrence le montant de l'investissement et le délai de sa réalisation ne doivent se trouver remplies qu'à la clôture des exercices ultérieurs).

Ce critère de différenciation des deux notions doit toutefois être assorti des éléments de réflexion suivants :

- dans le cas où l'entreprise enregistre des déficits chroniques, les impôts différés ne provoqueront, malgré le dénouement des différences temporelles les ayant générés, aucun effet fiscal immédiat, sauf à accroître ou diminuer le crédit potentiel d'impôt provenant des déficits reportables; il en est de même d'ailleurs des impôts latents qui pourraient dans ces conditions devenir effectifs.
- La réalisation de certains événements interfère sur l'analyse que l'on peut faire de la nature de la situation fiscale; ainsi, la décision connue, à la clôture d'un exercice, de l'annulation d'un programme d'investissement en prévision duquel la société avait constitué une provision pour investissement en franchise d'impôt ne doit-elle pas nous inciter à considérer l'impôt correspondant comme un impôt différé passif et non comme un impôt latent?

II. Recensement des principaux cas de différences temporaires et temporelles au Maroc

Sur la base de l'analyse des différences temporelles précédemment définies, il est possible de présenter, dans le cadre de l'impôt sur les sociétés, les différences temporaires les plus couramment rencontrées au cours de la vie sociale d'une société.

A l'effet d'assurer au praticien une recherche efficace de ces éléments, sera faite la distinction décalages apparents (A)/décalages occultés. Nous indiquerons aussi, pour chaque différence temporelle, le délai de dénouement, le plus probable eu égard à l'intérêt que celui-ci peut, avoir s'agissant du problème de compensation entre actifs et passifs d'impôts différés.

1. SITUATION FISCALE DIFFEREE PASSIVE			
1.1. Charges déduites fiscalement mais non encore comptabilisées			
<i>Références loi</i>	<i>Désignation</i>	<i>A ou O</i>	<i>Dénouement</i>
Art.11	Charges financières incorporées dans le coût de production des stocks	A	Lors de la sortie des biens de l'actif
Art.11	Charges financières incorporées dans le coût de production des immobilisations amortissables	A	Fonction de la durée d'amortissement
1.2. Produits comptables mais non encore imposés fiscalement			
Art. 10-III	Subventions d'équilibre acquises mais non encore perçues	A	L'année d'encaissement
Art. 164	Plus-values sur éléments amortissements constatés en cas de fusion.	A	Du 1 ^{er} au 10 ^{ème} exercice
Art. 164	Plus-values sur éléments non amortissables constatés en cas de fusion.	A	L'année de cession ou de retrait
1.3. Avantages fiscaux pour lesquels existe une obligation d'enregistrement comptable dont la réintégration est certaine.			
Art. 11-III-C	Amortissements dérogatoires	O	Selon le plan d'amortissement

Art. 10-III	Subvention d'investissement	O	Selon le plan d'amortissement des biens financés totalement ou partiellement par la subvention
Art. 163-B	Plus-values en instance d'imposition en cas d'option pour le réinvestissement et l'exonération totale des plus-values de cession	O	Selon le plan d'amortissement
2. SITUATION FISCALE DIFFEREE			
2.1. Produits imposés fiscalement mais non encore comptabilisés			
	Ecarts de conversion passifs	A	L'exercice N+1
2.2. Charges comptabilisées mais non encore déduits fiscalement			
Art. 11-I-F-1°-a)	Frais d'établissement (Non-valeurs) lorsqu'ils sont amortis comptablement sur moins de 5 ans	A	Fonction de la durée d'amortissement
	Provisions pour congés à payer (lorsque l'entreprise les réintègre par prudence)	A	L'exercice N+1
	Provision pour charges de retraite	A	Lors du versement effectif des pensions
	Provisions non déductibles (provisions pour propre assureur)	A	Lors de la survenance des faits.

III. Autres sources d'impôts différés

En sus des impôts différés résultant des décalages temporels existant dans les comptes individuels, d'autres peuvent résulter d'écritures de consolidation, de crédits d'impôts et/ou de l'activation de déficits fiscaux reportables.

A. Impôts différés résultant d'écritures de consolidation

L'intégration des comptes d'une filiale nécessite généralement des retraitements et écritures dites de consolidation. Ces écritures de consolidation entraînent des augmentations ou des diminutions du résultat comptable consolidé. Dès lors, il faut déterminer si ces écritures sont de nature à entraîner la constatation d'un impôt différé. Une comparaison entre la valeur comptable (montant retenu en consolidation) et la valeur fiscale (généralement montant retenu dans les comptes sociaux au plan fiscal) permet généralement de répondre à cette question.

Les principales écritures concernées sont :

- les écritures d'homogénéisation des comptes sociaux (homogénéisation des amortissements et des provisions);
- les écritures de neutralisation des plus-values internes au groupe;
- les écritures de neutralisation des provisions intragroupe.

B. Impôts différés résultant de crédits d'impôt et de l'activation des déficits reportables

a. Crédits d'impôts

La réglementation marocaine permet l'imputation, sous certaines conditions, de la cotisation minimale acquittée au titre d'un exercice déficitaire ou de l'excédent de la cotisation minimale acquittée au titre d'un exercice bénéficiaire lorsque l'impôt sur les sociétés calculé s'avère inférieur au montant de la cotisation minimale. L'imputation de cette contribution minimale est par ailleurs limitée aux trois exercices suivant l'exercice au titre duquel elle a été acquittée.

Le crédit que représente la cotisation minimale peut constituer une source d'impôts différés dès lors qu'il est possible qu'il permettrait une économie de l'IS futur. Nous verrons dans le chapitre suivant, l'impact et les conséquences des principes et règles retenus par les principaux référentiels comptables.

b. Déficits reportables

L'idée sous-jacente consiste à dire que si le déficit fiscal est imputé au cours d'un exercice futur, l'effet comptable de l'allègement d'impôt résultant de cette imputation ne sera constaté qu'au titre de l'exercice d'imputation et non au titre de l'exercice ayant enregistré le déficit. Afin de faire coïncider les différents effets comptables, il est possible, sous réserve des conditions que peut imposer le référentiel retenu, de constater le futur allègement d'IS dès que le déficit est né.

SECTION III : TRAITEMENTS POSSIBLES DES IMPOTS DIFFERES

I. La méthode de l'impôt exigible

A. Définition

La méthode de l'impôt exigible consiste à enregistrer au compte de résultat, en tant que charge d'impôt sur les bénéfices, l'impôt figurant sur la déclaration fiscale établie au titre de l'exercice. Autrement dit, selon cette méthode, le montant de l'impôt dû à l'Etat pour un exercice donné constitue la charge d'impôt de ce même exercice.

La justification de cette conception résulte principalement de la qualification donnée à l'impôt qui, pour certains, est considéré comme une distribution de bénéfices au profit de l'Etat et non une charge.

Les partisans de la méthode de l'impôt exigible avancent que pour qu'il y ait impôt sur les sociétés, il faut qu'il y ait bénéfice. Si l'impôt était une charge, cette charge existerait, que la société soit bénéficiaire ou non.

L'impôt étant donc une distribution, la comptabilisation de l'impôt sur le résultat selon la méthode de l'impôt exigible se trouve ainsi justifiée.

Toujours dans le but de motiver cette méthode, d'autres partisans, ne refusant pas d'identifier l'impôt comme une charge, se fondent sur l'idée que l'incidence fiscale des écarts temporaires représente une partie de la charge fiscale de l'exercice au cours duquel on tient compte de cette incidence dans le calcul du bénéfice imposable et font valoir pour se faire que le calcul de l'impôt, bien qu'effectué à partir de la comptabilité, par nécessité pratique, n'en répond pas moins à des règles propres; qu'en conséquence, il serait illusoire que le résultat comptable soit identique au résultat fiscal et que donc, la charge d'impôt doit être considérée comme correspondant à l'impôt exigible.

De même, il est quelquefois affirmé que la méthode de l'impôt exigible est confortée par le fait que l'impôt à payer est calculé sur une base globale imposable, qui est le net d'opérations déductibles et d'opérations taxables auquel s'ajoutent des suppléments d'impôts et des crédits d'impôts, et qu'il est donc purement théorique d'essayer d'isoler l'effet fiscal de certaines opérations.

Toutefois, le problème qui se pose consiste à se poser la question suivante : "faut-il introduire au bilan un facteur d'incertitude ou accepter de fausser les résultats et leur comparaison dans le temps ?".

Dans cette affirmation, fort bien amenée par M. FAVIER⁶, apparaissent clairement les défauts et limites de la méthode de l'impôt exigible. On ne saurait cependant en écarter quelques arguments que nous allons présenter.

B. Arguments favorables à cette méthode

Tout d'abord, indiquons que la méthode de l'impôt exigible présente l'avantage majeur d'être objective, du fait qu'elle ignore l'incertitude; elle n'est basée sur aucune hypothèse préalable. Ainsi, l'impôt comptabilisé correspond exactement à celui déterminé en application des dispositions fiscales applicables.

A l'inverse, la comptabilisation des impôts différés repose sur un certain nombre d'hypothèses liées notamment :

- à la définition des éléments pouvant générer des impôts ;
- à l'inscription en comptabilité d'impôts différés qui pourront, le cas échéant, ne jamais se traduire par un paiement à l'Etat ou par une imputation effective sur l'IS à payer (par exemple en cas de déficit chronique);
- aux règles fiscales qui servent au calcul des impôts différés qui pourraient être remises en cause dans le futur;

A ce sujet, il nous paraît utile de faire observer que :

- l'incertitude en comptabilité concerne bien d'autres éléments avec lesquels il existe une obligation d'enregistrement comptable. Par exemple, la plupart des provisions sont déterminées avec une marge d'erreur du même type que celle devant affecter la détermination des impôts différés;
- les changements de règles fiscales sont, le plus souvent, connus avant l'établissement des comptes (loi de finances publiée avant l'arrêté).

Par ailleurs, la méthode de l'impôt exigible permet de faire ressortir clairement la stratégie fiscale des dirigeants à l'effet de déterminer le montant le plus propice au paiement de l'impôt.

A l'opposé, la méthode du report d'impôt conduit à lisser artificiellement les résultats et donc interdit cette observation.

A propos de cet argument, nous pouvons remarquer que la méthode du report d'impôt semble plutôt améliorer la comparaison des résultats dans le sens où les décisions prises par l'entreprise concernant la période de paiement de l'impôt ne devraient pas avoir d'influence sur le résultat net.

C. Arguments opposables à cette méthode

Le défaut majeur de la méthode de l'impôt exigible est celui de ne pas respecter les principes comptables généralement admis, mais aussi qu'elle n'assure pas l'homogénéité de traitement des comptes individuels et des comptes consolidés et enfin qu'elle souffre d'exceptions dans son application.

a. Non respect des principes comptables

- Principe de spécialisation des exercices

La première critique que l'on peut faire à la méthode de l'impôt exigible est qu'elle aboutit au non respect du principe de spécialisation des exercices comptables qui suppose, rappelons-le, que soient rattachés à chaque exercice les charges et les produits qui le concernent effectivement, sans considération de leur date de paiement ou d'encaissement.

En effet, les impôts différés n'étant pas comptabilisés, il se produit des transferts de charges ou de produits au gré de la réglementation fiscale.

- Principe de prudence

Selon ce principe, il doit être tenu compte des risques et des pertes intervenus au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur, même s'ils sont connus entre la date de clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes.

Ainsi, le fait de ne pas enregistrer les impôts différés passifs comme par exemple ceux résultant de la constitution de charges à répartir va à l'encontre du principe de prudence dans la mesure où il y aura transfert sur l'avenir d'éléments susceptibles de grever les résultats de l'entreprise et son patrimoine.

On ne comprend donc pas pourquoi, en vertu de ce principe qui se veut dominant au Maroc, les situations fiscales différées passives ne seraient pas comptabilisées, d'autant que certains impôts

⁶ Cité dans la revue française de comptabilité n° 180, page 41

différés passifs font l'objet, dans le contexte actuel, de provisions (provisions pour risques et charges : provisions pour impôts sur plus-values de fusion).

En ce qui concerne les impôts différés actifs, potentiels dans la mesure où leur effet sur l'impôt à payer pourrait ne pas se matérialiser (en cas de déficit par exemple). Ce principe semble en opposition avec celui de spécialisation des exercices dans la mesure où il est interdit, sauf exception, la prise en compte des produits potentiels alors qu'il oblige à anticiper les charges probables.

Dès lors, la comptabilisation de la situation fiscale différée est au centre d'une opposition entre ces deux principes.

On peut même se demander comment assurer l'image fidèle de la situation financière et du résultat de l'entreprise du moment que ces deux grands principes ne sont pas respectés par la méthode de l'impôt exigible.

b. Une application non homogène

Nous avons indiqué précédemment que la méthode de comptabilisation de l'impôt reposait au Maroc sur une dualité :

- au niveau des comptes individuels, seul l'impôt exigible peut être comptabilisé;
- au niveau des comptes consolidés, les obligations sont inverses puisque selon le CGNC⁷, le plan comptable des établissements de crédit, la méthodologie adoptée par le CNC ainsi que les normes internationales dont l'application est recommandée par la loi relative à la bourse des valeurs et le CNC, les impositions différées résultant des comptes des entreprises consolidées, ou résultant des retraitements de consolidation doivent être enregistrées au bilan et au CPC consolidés.

En ce sens, la position actuelle du Maroc n'est pas homogène, puisqu'elle n'assure pas l'égalité de traitement comptable des comptes individuels et des comptes consolidés.

Il est souvent reconnu qu'il y a dans le domaine des comptes consolidés, des possibilités de correction plus naturelles que dans le domaine des comptes individuels, où la règle de l'unité entre bilan fiscal et bilan comptable fait en principe obstacle à toute correction. Cette reconnaissance semblant s'accommoder d'une information financière à deux vitesses : l'une pour les comptes individuels marqués par le droit fiscal, l'autre pour les comptes consolidés à vocation essentiellement économique.

⁷ Chapitre IV du titre V de la 2^{ème} partie du CGNC relatif aux principes et aux règles générales applicables en matière d'élaboration des états de synthèse consolidés.

Autant dire qu'au moins sous les normes actuelles, seules les entreprises faisant l'objet d'une consolidation devraient avoir une démarche empreinte de réalité économique en matière de l'impôt.

c. Une application absolue : les exceptions

Conscient des carences de la méthode de l'impôt exigible afin de traduire en comptabilité l'effet de la fiscalité différée, on constate quelquefois au Maroc la constitution de provision pour ce qui concerne la charge d'impôt sur l'étalement de l'imposition des plus-values de fusion. Il reste admis de comptabiliser de telles provisions.

Rappelons qu'elles concernent principalement l'étalement des plus-values de fusion sur éléments amortissables. Les partisans de la constatation de la charge d'impôt dès l'exercice de fusion avancent que bien que le fractionnement de la matière imposable entre plusieurs exercices puisse aboutir à une absence définitive d'imposition dans la mesure où chacun des exercices ultérieurs accusera, avant réintégration de la fraction de la plus-value qui sera rapportée au résultat, un déficit au moins égal à cette fraction. Il faut considérer que la charge totale d'impôt a été rendue sinon certaine, du moins probable du fait même de la réalisation de la plus-value. La règle de la sincérité des comptes sociaux commande donc la constitution d'une provision dès la clôture de l'exercice au cours duquel les plus-values ont été réalisées.

Cette façon de procéder n'en a, pour autant, aucun fondement légal et en toute logique, dans le cadre de la méthode de l'impôt exigible, ne devrait trouver à s'appliquer, l'imposition en cause n'étant pas forcément effective à la date où est constituée la provision.

On peut par ailleurs se demander pourquoi cette pratique n'a pas été recommandée pour l'ensemble des produits comptabilisés non encore imposés fiscalement, tels par exemple les subventions d'investissement, les amortissements dérogatoires et les plus values en instance d'imposition en cas d'option pour l'exonération des plus-values réalisées suite à la cession ou au retrait d'éléments corporels ou incorporels ou de titres de participation, qui, eux aussi, génèrent un impôt différé passif.

Ainsi la méthode de l'impôt exigible est incohérente puisque d'application non absolue. En outre, les exceptions mises en évidence bien que constituant une amélioration à sa conception de base, ne permettent pas de considérer cette méthode comme satisfaisante dans la mesure où bien d'autres situations fiscales différées ne font l'objet d'aucun traitement comptable particulier.

d. Son implication : informations dans les notes annexes

L'adoption de la méthode de l'impôt exigible suppose, en elle-même, que les informations sur la fiscalité différée soient incluses dans les notes aux états financiers à charge pour le lecteur de les interpréter de façon correcte. L'effet sur le résultat n'apparaît donc ni de prime abord ni clairement. Au Maroc, aucune information en annexe n'est exigée sur la situation fiscale différée.

En France par exemple, la solution adoptée dans l'attente de prise en compte de la fiscalité différée dans les comptes individuels consiste en l'utilisation d'une note annexe sous forme de tableau. Ce tableau annexe constitue le meilleur moyen d'informer le lecteur des décalages d'impôt dans le temps lorsque ces charges ou crédits fiscaux latents ne donnent lieu à aucun enregistrement dans la pratique comptable.

En fait, dans le cadre de la méthode de l'impôt exigible, cette solution présente l'avantage d'être une amélioration notable et un instrument de sensibilisation des utilisateurs des états de synthèse.

II. La méthode du report d'impôt

A. Définition

Dans la méthode du report d'impôt ou de l'impôt différé, l'impôt sur les bénéfices est considéré comme une charge engagée par l'entreprise au même titre que les autres charges. Il doit être comptabilisé au cours des mêmes exercices que les produits et les charges auxquels il se rapporte. L'incidence des écarts temporels est reflétée dans la charge fiscale de l'exercice au compte de résultat et dans le solde des impôts différés au bilan.

Le mécanisme comptable des impôts différés est basé sur l'hypothèse que chaque opération a un effet fiscal distinct; celui-ci entraîne une augmentation ou une diminution de l'impôt à payer. Il est réalisé lorsqu'il affecte le résultat fiscal, mais il est comptabilisé lorsqu'il affecte le résultat comptable.

L'idée de base dans la méthode du report d'impôt est donc de prendre en compte l'effet fiscal d'une opération dans la charge d'impôt de l'exercice au cours duquel l'opération est comptabilisée.

Nous avons signalé ci-dessus que la méthode de l'impôt exigible était notamment justifiée par le fait que l'impôt est assimilé à une distribution de bénéfices au profit de l'Etat plutôt qu'à une charge, cette position s'appuyant sur le fait que s'il n'y a pas de bénéfice, il n'y a pas d'impôt.

Dans le cadre de la méthode de l'impôt différé, cette position est rejetée par ses partisans qui soutiennent qu'une société n'est pas sensée faire indéfiniment des pertes, le principe de continuité de l'exploitation sous-entendant que les sociétés sont créées pour réaliser des bénéfices et que les périodes déficitaires sont supposées temporaires. L'impôt est donc analysé comme une charge de l'exercice dans le cadre de cette méthode. C'est ainsi que l'impôt est considéré comme l'un des coûts ou des produits d'une entreprise au même titre que les salaires ou les subventions par

exemple. De même que les coûts, l'impôt fait l'objet d'une gestion dans le but, le plus souvent, d'être réduit.

B. Arguments favorables à cette méthode

Les partisans de la méthode du report d'impôt font avant tout valoir que seule cette méthode permet un rattachement de l'impôt aux charges et produits qui leur donnent naissance. Elle donne ainsi une plus grande signification et une part plus juste au compte de résultat.

Aussi, elle ne semble pas s'opposer aux contraintes du principe de prudence alors que la méthode de l'impôt exigible ignore notamment, sous réserve de quelques exceptions, les impôts différés passifs.

La méthode du report d'impôt permettrait donc une approche beaucoup plus réaliste de la notion d'image fidèle de l'entreprise qui, précisons-le, doit s'apprécier dans le respect des principes comptables fondamentaux en l'occurrence les principes de spécialisation des exercices et de prudence.

Au-delà de ce principal argument, la méthode du report d'impôt permet d'enregistrer en comptabilité et de faire apparaître au compte de résultat en tant que charge d'impôt d'une part, l'impôt exigible et d'autre part, l'impôt différé. Ainsi, l'information sur la fiscalité différée est principalement effectuée par la comptabilité elle-même.

Dans cette optique, les notes annexes au bilan et au compte de résultat ne sont destinées qu'à donner les compléments d'information nécessaires pour une meilleure analyse de ceux-ci et notamment faire ressortir la composition de la charge d'impôt de l'exercice en distinguant la partie exigible de la partie différée.

Le lecteur des états financiers, qui n'est pas forcément un professionnel éclairé, pourra donc avoir une approche objective de ces derniers sans avoir effectué "un jeu de piste" pouvant s'avérer complexe entre bilan, compte de résultats et notes annexes.

C. Arguments opposables à cette méthode

La constatation des impôts différés dans les comptes sociaux au Maroc se heurte à des obstacles juridico-fiscaux liés notamment à l'enregistrement en comptabilité des impôts différés actifs et à la forme de comptabilisation des provisions réglementées.

a. Enregistrement en comptabilité des impôts différés actifs

La question qui se pose ici est d'examiner si ce principe nous permet de comptabiliser les impôts différés actifs qui pourraient résulter d'une part, des décalages temporaires proprement dits, c'est à dire des produits imposés fiscalement mais non comptabilisés et des charges comptabilisées mais

non encore déduites fiscalement ou de toute différence temporelle déductible entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif et sa valeur fiscale et d'autre part, des déficits reportables et des crédits d'impôt (au moins pour les amortissements fiscalement différés).

En vertu du principe de prudence, consacré au Maroc par l'article 16 de la loi 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants, les produits ne sont pris en compte que s'ils sont certains et définitivement acquis à l'entreprise. Seuls les bénéfices réalisés à la clôture de l'exercice peuvent affecter les résultats.

La loi impose donc le caractère certain et définitivement acquis pour la constatation des produits.

Qu'en est-il des impôts différés potentiels ?

En retenant la distinction des impôts différés actifs :

- les impôts différés actifs résultant des décalages temporels qui peuvent être assimilés aux charges constatées d'avance ;
- les impôts différés actifs résultant des déficits reportables et des crédits d'impôts qui ne sont que des créances potentielles qui ne se concrétiseront qu'en cas d'imputation du déficit et du crédit disponible.

Pour les premiers, il semble difficile de faire la distinction avec par exemple les primes d'assurance payée d'avance, d'autant que, dans les deux cas, la dépense ne sera pas récupérable si l'entreprise disparaît avant son utilisation sur l'exercice suivant.

Pour les seconds, il ne saurait y avoir impôt payé d'avance puisqu'il s'agit de la situation où, sur le plan fiscal, les charges ayant excédé les produits, aucun paiement n'a été effectué. Les dispositions fiscales ne font qu'accorder un avantage potentiel, un crédit d'impôt, qui ne se matérialisera que dans certaines conditions. Certes, la probabilité de bénéficier de ce crédit est d'autant plus forte que l'entreprise est susceptible de redevenir bénéficiaire, mais aussi que nous nous trouvons en présence d'un amortissement fiscalement différé en période déficitaire au lieu par exemple d'un déficit ordinaire, pour autant, on ne peut conclure à la réalisation, à coup sûr, par anticipation de cette créance potentielle.

b. Forme de comptabilisation des provisions réglementées

Les provisions réglementées figurant au bilan constituent la résultante d'une obligation de comptabilisation effective d'avantages fiscaux accordés par l'Etat, mettant ainsi en évidence le rôle économique de la fiscalité. Elles constituent l'un des obstacles à la comptabilisation des impôts différés dans les pays d'alignement. En effet, l'obligation de leur enregistrement occasionne d'une part, une baisse du résultat correspondant à l'incidence nette d'impôt des provisions

réglementées et d'autre part, une majoration des capitaux propres égale au montant de la réduction d'impôt qu'induisent ces mêmes provisions.

Pour être satisfaisante, la méthode du report d'impôt devrait permettre, dans ce cas, d'éliminer ces deux contraintes et de faire apparaître un résultat et des capitaux propres comme si les provisions réglementées n'avaient pas été comptabilisées tout en constituant un avantage fiscal.

Pratiquement impossible à être résolue dans le contexte actuel, cette situation a d'ailleurs conduit certains à affirmer que l'application de la méthode du report d'impôt, dans les pays où existent de telles obligations de comptabilisation des avantages fiscaux (c'est-à-dire les pays d'alignement), ne pouvait se concevoir et que l'information sur la fiscalité correspondante se devait tout simplement d'être indiquée dans l'annexe. Au Maroc, rappelons-le, aucune information n'est exigée dans l'ETIC.

En matière de comptes consolidés, ceux-ci étant dégagés de toute contrainte fiscale, toutes les normes y compris les normes nationales adoptées par le CNC prévoient l'obligation d'éliminer l'incidence des écritures purement fiscales.

En pratique, les provisions réglementées sont purement et simplement éliminées et les impôts différés passifs qu'elles génèrent sont constatés.

III. Méthodes de calcul de l'assiette des impôts différés : Report partiel/report global

Une question qui se pose lorsque on réfléchit aux impôts différés : faut-il prendre en compte toutes les différences temporelles pour calculer les impôts différés ?

Deux méthodes correspondent à cette interrogation : celle du report partiel et celle du report global.

A. Report partiel

Selon cette méthode, les impôts différés sont calculés seulement sur la base de certaines différences temporelles dont on peut penser que l'effet fiscal se réalisera.

Il résulte principalement du constat fait en pratique, que les différences temporelles ne s'inversent pas forcément.

Cette méthode se base sur les trois critères suivants :

- la probabilité d'inversion des différences temporelles ;
- leur caractère récurrent ou non ;
- leur délai d'inversion.

Dans cette optique, ne sont pris en compte que les impôts différés qui donneront lieu à paiement effectif dans le court terme et qui ne sont pas de nature récurrente car les différences temporelles

de nature récurrente se compensent et conduisent, du fait de leur répétition et de par leurs montants voisins, à différer indéfiniment le paiement de l'impôt.

Par ailleurs, cette méthode de report partiel présente les inconvénients suivants :

- elle est subjective dans la mesure où elle dépend des hypothèses de réduction probable du solde net des différences temporelles ;
- elle aboutit à grever considérablement le résultat ou la situation nette des entreprises à l'occasion de la première comptabilisation lorsque survient une réduction du solde net et en ce sens ne permet pas de donner une image fidèle des résultats et patrimoine de l'entreprise.

Ces inconvénients justifient pourquoi tous les référentiels étudiés ont adopté la méthode alternative c'est-à-dire la méthode globale.

B. Report global

A l'inverse de la méthode du rapport partiel, celle du report global consiste à prendre en compte l'ensemble des différences temporelles existantes.

Cette approche suit jusqu'au bout la mécanique des impôts différés, qui suppose que toute différence temporelle a un effet fiscal qu'il faut comptabiliser.

Elle permet ainsi un rattachement exhaustif de la charge d'impôt de l'exercice au résultat de la même période et en ce sens tend à privilégier, selon certains, le compte de résultat par rapport au bilan.

A l'effet de justifier cette méthode, les opposants au report partiel font remarquer que, prises individuellement, les différences temporelles se résorbent régulièrement. Il n'y a donc pas report indéfini d'un avantage ou d'une obligation fiscale, mais bien substitution d'une créance ou dette d'impôt à une autre.

En conséquence, la méthode du report d'impôt doit être appliquée à l'ensemble des écarts temporels, quel que soit le terme auquel ils doivent se résorber.

Parmi les avantages de cette méthode, on peut en citer ce qui suit:

- Elle permet de respecter pleinement le principe de spécialisation des exercices dans la mesure où la charge d'impôt calculée sur l'ensemble des décalages temporels est rattachée au résultat de la période ayant vu leur apparition.
- Elle évite l'inconvénient majeur de la méthode du report partiel qui peut engendrer des variations importantes du résultat comptable en raison de l'accroissement brutal des impôts différés ;

- Elle a l'avantage de l'objectivité dans le sens où elle permet d'éviter toute discussion quant aux différences temporelles devant être retenues dans le cadre de la méthode du report partiel.

Toutefois, malgré ses avantages, il est quelquefois reproché à la méthode du report global de provoquer à long terme une augmentation des impôts différés passifs en raison de l'accroissement sans cesse plus important des différences temporelles correspondantes. Ainsi, les opposants à cette méthode la jugent peu réaliste car elle aboutit à faire apparaître au bilan des impôts qui ne seront jamais payés.

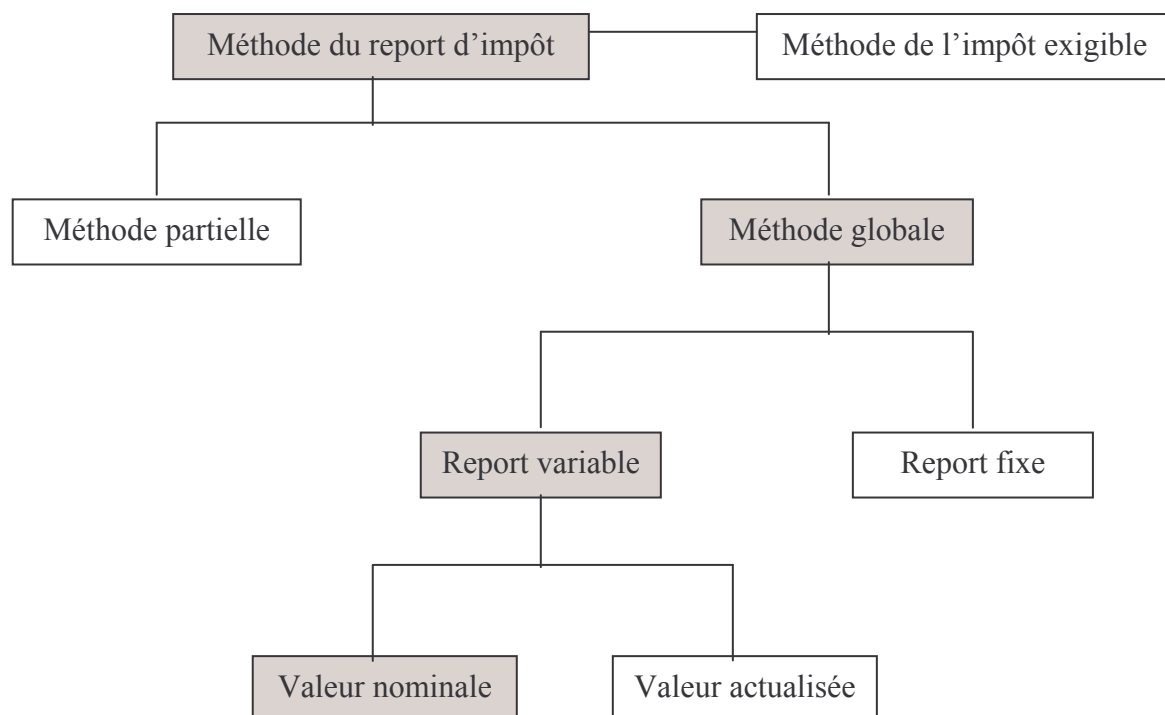
Par ailleurs, cette vision des choses, n'en constitue pas moins une attitude critiquable au regard du fait que l'augmentation constante des impôts différés n'est en réalité que la résultante de la comptabilisation de nouveaux impôts différés supérieurs à ceux qui sont arrivés à échéance au cours de la même période. Une telle situation se vérifie d'ailleurs quotidiennement pour tous les autres comptes de dettes, par exemple les comptes fournisseurs dont les soldes augmentent généralement en fonction de l'activité. Dans ce dernier cas, il ne faudrait donc pas procéder à leur enregistrement en comptabilité, ce qui constituerait une attitude, pour le moins, paradoxale.

IV. Actualisation des impôts différés

La question de l'actualisation des impôts différés s'insère dans le large débat sur l'actualisation des postes de bilan à long terme. L'actualisation des impôts différés est un sujet sur lequel il y a eu des débats. En effet, bien qu'elle va à l'encontre du principe du coût historique, l'actualisation des impôts différés peut être justifiée économiquement par le fait que les soldes d'impôts différés vont effectivement se résorber au cours des années à venir, et connaîtront, par conséquent, une certaine érosion monétaire entre la date de constatation et la date de reversement.

En revanche, la complexité des calculs que demande l'actualisation et le coût d'établissement d'un échéancier des reversements ont poussé plusieurs normes à interdire l'actualisation. Mais d'autres la recommandent lorsque son impact est significatif sur les comptes.

En conclusion de cette section, nous pouvons visualiser l'ensemble des principes et règles analysées ci-dessus dans le schéma suivant :



CHAPITRE II : L'IMPACT DU REFERENTIEL ADOPTE SUR LE TRAITEMENT DES IMPOTS DIFFERES

L'internationalisation des marchés financiers, l'amélioration de l'information financière pour les investisseurs et les analystes financiers, les perspectives de rapprochement avec d'autres entreprises ou groupes étrangers, la recherche de la comparabilité des comptes des entreprises au niveau international et la nécessité de rechercher des financements sur des places financières internationales sont autant de facteurs qui confèrent aux référentiels comptables une place fondamentale dans la stratégie des groupes et des grandes entreprises. L'utilisation de tel ou tel référentiel comptable peut se traduire par des impacts significatifs sur les états financiers de l'entreprise ou du groupe sur tel ou tel aspect.

En matière d'impôts différés et après une période plus ou moins longue d'évolution des principes et des règles de reconnaissance et de comptabilisation avec les grandes divergences conceptuelles qui ont caractérisé ces principes et règles, nous constatons notamment depuis la fin des années quatre-vingt dix une tendance vers l'harmonisation au niveau international des normes relatives aux impôts différés. Actuellement, les quatre principaux référentiels confrontés par les praticiens et les professionnels marocains, le référentiel international IAS-IFRS, le référentiel américain US GAAP, le référentiel anglais UK GAAP et le référentiel français CRC 99-02⁸ prévoient les mêmes concepts en matière d'impôts différés, mais quelques divergences plus ou moins significatives persistent toujours. Nous étudierons dans le présent chapitre les principaux concepts et règles identiques applicables en matière d'impôts différés ainsi que les principales divergences existantes avant d'étudier en détail la norme internationale IAS 12, qui constitue la norme de référence de notre mémoire.

SECTION I : ETUDE DES CONVERGENCES ET DIVERGENCES DES PRINCIPAUX REFERENTIELS INTERNATIONAUX EN MATIERE DES IMPOTS DIFFERES

La publication par les normalisateurs internationaux et les normalisateurs des principaux pays de référence en matière comptable des normes relatives aux impôts différés a marqué une avancée significative à l'échelle internationale des concepts fondamentaux et des règles de reconnaissance et de comptabilisation des impôts différés. Toutefois, malgré une telle avancée, quelques divergences plus ou moins importantes persistent.

Aussi, la tendance inévitable vers l'harmonisation comptable internationale qui se manifeste déjà par l'adoption des normes internationales IAS-IFRS par l'Union Européenne et beaucoup d'autres

⁸ Ces deux derniers référentiels ne sont plus applicables qu'aux groupes non cotés et qui n'optent pas pour les IAS-IFRS

pays en dehors de l'Union Européenne nous amènera à étudier en détail les principes et règles prévues par la norme internationale IAS 12 relative à l'impôt sur le résultat.

I. Points de convergence des normes internationales en matière d'impôts différés

A. L'approche bilantielle

Rappelons d'abord que la constatation d'impôts différés a pour objectif de rattacher l'impôt comptabilisé en compte de résultat au résultat consolidé qui en est à l'origine. A cet effet, sont pris en considération sous forme de passifs ou d'actifs d'impôts, les différences entre la date d'enregistrement comptable d'une opération et l'exigibilité de l'impôt correspondant.

Les principales normes internationales ne se limitent plus aux seules différences enregistrées entre le résultat comptable et le résultat fiscal et qui sont appelées à se résorber dans un proche avenir. Cette approche qualifiée de « bilantielle » tient compte également des différences futures entre la fiscalité et la comptabilité susceptibles d'être générées par des éléments inscrits au bilan à la date de clôture pour une valeur différente de leur valeur fiscale. Précisons que la valeur fiscale d'un élément correspond au montant qui sera déduit ou imposé lors de la réalisation ou de l'utilisation de cet élément.

Désormais, les principaux référentiels retiennent le même concept fondamental qui consiste à fonder les différences temporaires sur des différences de valeurs déterminées par rapport au bilan et non pas seulement sur des décalages dans la prise en compte des produits et des charges.

Les différences temporelles sont dorénavant définies comme celles qui résultent de différences entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif au bilan consolidé et la valeur fiscale de ce même élément.

B. La conception étendue

Les différentes normes internationales retiennent de manière obligatoire la conception étendue pour le calcul des impôts différés. Toutes les différences temporelles, quelles que soient leur nature et leur échéance, hormis quelques spécificités prévues par certains référentiels⁹, sont génératrices d'impôts différés, que leur reversement ou encaissement apparaisse probable ou seulement latent (subordonné à une décision future). Cette règle s'applique quel que soit le niveau de probabilité, voire d'incertitude inhérente à leur résorption, c'est-à-dire quelle que soit la date à laquelle l'impôt deviendra exigible ou récupérable.

⁹ Voir annexe III

La conception restrictive ou « calcul partiel » qui n'est plus autorisée par aucun référentiel prévoit quant à elle, rappelons le, le calcul des impôts différés uniquement sur des décalages temporaires devant donner lieu à un paiement réel ou à une économie effective d'impôt dans un avenir proche.

C. La méthode variable

Le calcul des impôts différés est effectué selon la méthode du report variable pour les quatre référentiels étudiés, sur la base du taux en vigueur applicable à la date à laquelle la différence sera due ou reversée. Le taux en vigueur correspond au taux officiellement voté (par le législateur) à la date de clôture, sauf si un taux futur différent est déjà voté ou quasi-adopté (contrairement aux règles américaine, anglaises et françaises, la norme IAS 12 autorise l'utilisation d'un taux annoncé mais non encore voté). La méthode du report variable consiste donc à appliquer chaque année, à la base d'impôts différés, le taux d'impôt voté auquel sera imposé l'élément au cours de la période de reversement. Les effets dus aux changements de taux d'impôt, appliqués aux bases d'impôts différés d'ouverture, s'inscrivent, selon les référentiels, directement en capitaux propres ou en compte de résultat des exercices sur lesquels ces modifications sont applicables.

A l'inverse, rappelons le, la méthode du report fixe ne tenait pas compte des évolutions de taux ou des règles d'imposition pour évaluer les impôts différés comptabilisés au titre des exercices antérieurs et figurant toujours au bilan.

D. Le traitement de la contrepartie de l'actif ou du passif d'impôt différé en fonction de l'opération qui en est à l'origine

La question qui se pose est de savoir si la contrepartie de l'actif ou du passif d'impôt différé doit être déterminée en fonction de l'impact de l'opération qui en est à l'origine ? La réponse des quatre référentiels est unanime : l'enregistrement de l'impôt différé suit la même règle que l'opération qui l'a généré. Ainsi, si l'opération réalisée affecte le résultat, la contrepartie de l'actif ou du passif d'impôt différé affecte la charge d'impôt sur les bénéfices; si elle affecte les capitaux propres, la contrepartie affectera directement les capitaux propres. Lorsque l'opération résulte de la détermination des écarts d'évaluation dans le cadre d'une acquisition d'entreprise, la contrepartie de l'impôt différé vient augmenter ou diminuer les capitaux propres de l'entreprise acquise et par conséquent la valeur de l'écart d'acquisition.

II. *Les principales divergences persistantes*

Malgré une avancée significative vers la convergence des normes, la reconnaissance du droit à l'exception semble encore prévaloir. Il en va ainsi de l'actualisation des impôts différés et du traitement de certains écarts d'évaluation.

A. *Actualisation des impôts différés*

Alors que les règles françaises imposent que les actifs et les passifs d'impôts différés soient actualisés si « les effets de l'actualisation sont significatifs et qu'un échéancier fiable de reversement peut être établi »¹⁰, les normes IAS 12 et SFAS 109 interdisent le principe d'actualisation en raison des difficultés pratiques d'établissement d'un échéancier précis de reversement.

La norme anglaise FAS 19 quant à elle n'interdit pas l'actualisation des impôts différés mais l'autorise lorsque l'impact de l'actualisation est significatif sur les états financiers ou lorsque l'intérêt de l'actualisation pour les utilisateurs des états financiers l'emporte sur le coût de l'obtention de l'information et des calculs liés à l'actualisation.

B. *Ecart d'évaluation portant sur certains actifs incorporels*

Contrairement aux normes IAS 12, SFAS 109 et FAS 19 qui imposent l'amortissement systématique de tous les actifs incorporels, le règlement français CRC 99-02 prévoit la non constatation d'impôt différé passif sur les écarts d'évaluation portant sur les actifs incorporels généralement non amortis et ne pouvant être cédés séparément de l'entreprise acquise.

Cette dérogation française peut trouver sa justification dans le sens où elle évite la constatation d'un impôt différé passif qui ne sera, en pratique, jamais acquitté puisque la cession de l'actif incorporel en tant que tel ne pourra intervenir distinctement de la cession globale de l'entreprise. Il s'agit notamment des fonds de commerce, des marques, des parts de marché dont le poids est généralement très significatif.

C. *Reconnaissance des impôts différés actifs*

La norme américaine SFAS 109 permet la comptabilisation d'actifs d'impôts dans la mesure où leur récupération est plus probable qu'improbable « more likely than not » (c'est-à-dire pour une probabilité de récupération supérieure à 50%). Contrairement aux autres référentiels, la totalité

¹⁰ Un avis adopté par le CNC français aligne la position française à la pratique internationale à savoir l'interdiction de l'actualisation.

des actifs d'impôts différés sur les différences temporelles, les déficits reportables et les crédits d'impôt est comptabilisés en valeur brute puis, le cas échéant, réduite par voie de provision lorsque la probabilité de réalisation des actifs d'impôts différés est inférieure à 50%.

Selon les normes IAS 12 et FAS 19, une entreprise ne comptabilise des actifs d'impôts différés que s'il est probable qu'elle dispose de bénéfices imposables sur lesquels les différences temporelles déductibles pourront être imputées. A chaque clôture, la valeur comptable des actifs d'impôts différés doit être réexaminée et les actifs d'impôts différés non comptabilisés sont réestimés.

En France, les actifs d'impôts différés ne peuvent être comptabilisés que :

- si leur récupération ne dépend pas des résultats futurs (tel est le cas lorsqu'ils sont compensés par des passifs d'impôts différés ayant la même échéance);
- ou si leur récupération est probable par suite de l'existence d'un bénéfice imposable attendu au cours de leur période de dénouement. Il sera présumé qu'un tel bénéfice n'existera pas lorsque l'entreprise a supporté des pertes récentes au cours des deux derniers exercices sauf à apporter des éléments de preuve contraire (par exemple, si elles résultent de circonstances exceptionnelles qui ne devraient pas se renouveler).

Contrairement à la norme américaine, les règles françaises ne semblent pas autoriser la reconnaissance d'une créance nette qui serait à déprécier (par voie de provision) en cas de doute sur son caractère de recouvrabilité.

D. Compensation des positions bilantielles

La norme IAS 12 (§ 74) considère qu'une entité imposable doit compenser les actifs et passifs d'impôts différés si et seulement si :

- elle a un droit juridiquement exécutoire de compenser les actifs et passifs d'impôts exigible ;
- les actifs et passifs d'impôts différés concernent des impôts sur le résultat prélevés par la même autorité fiscale.

La norme anglaise FAS 19 retient le même principe avec extension de la possibilité de compensation au cas d'un groupe d'entités taxables lorsque les déficits fiscaux d'une entité peuvent réduire les bénéfices taxables d'une autre entité du groupe.

Sous le règlement français, les actifs et passifs d'impôts différés, quelle que soit leur échéance, doivent être compensés lorsqu'ils concernent une même entité fiscale.

Aux Etats-Unis, par contre, les actifs et passifs d'impôts différés issus d'une même entité fiscale et d'une même juridiction fiscale ne doivent être compensés que lorsque l'échéance de leur reversement est identique.

E. Effet du changement de taux d'impôt applicable

L'impact des changements de taux (et/ou de règles fiscales) conduit, selon les référentiels, à des traitements divergents. Selon le règlement français et les normes américaine et anglaise, l'effet de la variation de taux est systématiquement constaté en résultat en contrepartie du compte d'impôts différés au bilan.

Selon IAS 12 et SIC¹¹, l'impact des modifications des taux et/ou des modalités d'imposition sur les impôts différés ne doit pas être constaté en résultat lorsqu'il provient d'un événement comptabilisé à l'origine directement dans les capitaux propres, sur le même exercice ou non, ou d'une acquisition.

A titre d'exemple, la comptabilisation d'un changement de taux d'imposition afférent à un écart d'évaluation sera inscrite en minoration ou majoration des capitaux propres selon le référentiel IAS, alors qu'il figurera au compte de résultat selon les règles américaines, anglaises et françaises.

F. Les impôts de distribution

Pour la norme IAS 12, l'entreprise calcule les actifs et passifs d'impôts en utilisant le taux d'imposition applicable aux résultats non distribués. Les conséquences fiscales de la distribution de dividendes doivent être comptabilisées sauf si la mère, l'investisseur ou le coentrepreneur est en mesure de contrôler la date à laquelle la différence temporelle s'inversera et il est probable que la différence temporelle ne s'inversera pas dans un avenir prévisible.

La norme américaine impose, quant à elle, le calcul d'un impôt différé passif au titre de l'impôt de distribution, sauf lorsque la distribution concerne les résultats non distribués des filiales étrangères et des joint-ventures étrangères ayant la forme de société par action (car elle considère que les bénéficiaires resteront investis dans la filiale).

En France, la comptabilisation des conséquences fiscales des distributions de dividendes concerne essentiellement le précompte mobilier des sociétés françaises (non provisionné, et comptabilisé en diminution des capitaux propres) et la retenue à la source sur les distributions des sociétés

¹¹ Standing Interpretation Committee n°25, Impôt sur le résultat – Changement dans la situation fiscale d'une entreprise ou de ses actionnaires

étrangères. Selon le règlement CRC 99-02, il convient de constater une dette d'impôt différé au titre des impôts non récupérables, portant sur des distributions décidées ou probables à la clôture de l'exercice.

La norme anglaise prévoit-elle l'obligation de comptabilisation d'impôt pouvant être payable sur tout paiement futur de bénéfices accumulés des filiales, entreprises associées ou coentreprises mais seulement à concurrence des dividendes dont la distribution a été décidée ou lorsqu'il existe une convention ou un engagement de distribution de bénéfices dans le futur.

G. Les titres de participation dans les entreprises consolidées

Les règles françaises considèrent, contrairement aux autres normes étudiées que les différences entre la valeur fiscale des titres de participation dans les entreprises consolidées et leur valeur en consolidation ne donnent pas lieu à un impôt différé, sauf pour les impôts non récupérables portant sur des distributions décidées ou probables. Il est noté que la valeur des titres de participation en consolidation correspond à la valeur consolidée des entreprises qu'ils représentent. Cette exception française permet de ne pas prendre à l'avance, dans les comptes consolidés, l'effet de l'imposition qui apparaîtrait en cas de cession des titres de sociétés consolidées.

SECTION II : ETUDE CRITIQUE DE LA NORME INTERNATIONALE IAS 12

I. Rappel historique

La première norme internationale traitant de l'impôt sur le résultat a été publiée en 1979 sous le numéro 12.

La norme IAS 12 distingue deux types d'impôt : l'impôt exigible et l'impôt différé avec ses deux composantes à savoir les actifs d'impôts différés et les passifs d'impôts différés.

Nous ne développerons ci-après que la notion d'impôt différé.

L'IAS 12 initiale est une norme peu contraignante dans la mesure où quoiqu'elle préfère certaines méthodes, elle n'interdit pas les autres. Ainsi, les méthodes du report variable et du report fixe sont autorisées, la conception étendue est suggérée, mais la conception restrictive était admise pour les différences dont on est raisonnablement certain qu'elles ne reverseront pas dans les trois ans. La constatation d'actifs d'impôts différés sur pertes fiscales reportables est possible si on a la certitude quasi-absolue que les bénéfices imposables futurs en permettent l'utilisation, ou s'ils viennent compenser des passifs d'impôts différés. La notion de "certitude quasi-absolue" implique

que la perte résulte d'une cause identifiable non susceptible de se renouveler et que la société soit rentable depuis de nombreuses années. La norme se prononce également pour le provisionnement des impôts de distribution sur les bénéfices non répartis des filiales, sauf si des raisons permettent de penser que ces bénéfices ne seront pas distribués ou que leur distribution se fera sans incidence fiscale.

Compte tenu de ces caractéristiques qui font que l'IAS dans sa version initiale n'œuvre pas pour l'harmonisation des pratiques en matière d'impôts différés. Aussi, un groupe de travail avait été constitué en 1984 pour tenter de réduire le "champ des possibles" de l'IAS 12, avec des représentants de pays ayant opté pour des solutions différentes. En octobre 1984, l'IASB se prononça pour la méthode du report variable et proposa que les sociétés ayant opté pour la conception restrictive donnent le montant des impôts différés non comptabilisés en annexe aux états financiers. Il fallut néanmoins attendre 1996 pour voir ces réflexions mises en forme dans une nouvelle version de l'IAS 12 actuellement en vigueur.

L'historique de la norme 12 peut être résumé comme suit :

HISTORIQUE DE IAS 12	
Avril 1978	Projet de l'exposé sondage E13, comptabilisation des impôts sur le résultat
Juillet 1979, IAS 12	Entrée en vigueur de IAS 12, Comptabilisation des impôts sur le résultat
Janvier 1989	Projet de l'exposé sondage E33, comptabilisation des impôts sur le résultat
1994	IAS 12 (1979) a été réformée
Octobre 1994	Modification et ré exposition de l'exposé sondage E49, impôts sur le résultat
Octobre 1996	IAS 12, Impôts sur le résultat
1 Janvier 1998	Entrée en vigueur de IAS 12 (1996)
Octobre 2000	Révisions limitées de IAS 12
1 janvier 2001	Entrée en vigueur de IAS 12 (2000), impôts sur le résultat
INTERPRETATIONS Y AFFERENTES	
<ul style="list-style-type: none"> • SIC 21, impôts sur le résultat – Récupération des actifs non amortissables réévalués • SIC 25, Impôts sur le résultat – Changements dans le statut fiscal d'une entreprise ou de ses actionnaires. 	

II. Les principes généraux et caractéristiques de la norme IAS 12

Les principales caractéristiques de IAS 12 résident dans l'adoption du principe du report variable et de la conception étendue, l'adoption d'un nouveau concept de différence temporaire, l'assouplissement des conditions de reconnaissance des impôts différés actifs, la clarification des règles d'évaluation et de comptabilisation et la consistance des informations devant être fournies en annexes. Par ailleurs, il convient préalablement de revenir au concept ou à la notion fondamentale de base taxable énoncé déjà dans le chapitre précédent.

A. Définition de la base taxable

Si l'on se réfère à la définition des différences temporelles énoncée précédemment, il ressort que la notion de valeur fiscale ou de la base taxable est une des notions fondamentale à acquérir pour la maîtrise des impôts différés. En effet, pour l'ensemble des éléments du bilan les valeurs comptables et fiscales doivent être comparées afin de déterminer la base de l'impôt différé.

Selon la norme IAS 12, la valeur fiscale d'un actif est équivalente au montant qu'il sera possible de déduire du résultat fiscal des exercices futurs en contrepartie de tout avantage économique que percera l'entreprise au titre de cet actif. Dans le cas où ces avantages économiques ne seraient pas imposables, la base fiscale de l'actif serait égale à sa valeur comptable.

La valeur fiscale d'un passif correspond à sa valeur comptable diminuée des sommes qu'il sera possible de déduire du résultat fiscal futur au titre de ce passif. Dans le cas de produits constatés d'avance, la base fiscale équivaut à la valeur comptable diminuée des produits qui ne seront pas imposables ultérieurement.

Lorsqu'il n'existe ni actif comptable ni passif comptable au titre d'une opération, la base fiscale est le montant qui sera admis en déduction ou qui sera imposé par les administrations fiscales au titre des exercices ultérieurs.

Les différences temporelles sont alors déterminées sur la base d'une comparaison entre la valeur comptable d'un poste du bilan et sa base fiscale ou d'une analyse de l'impact futur des éléments du compte du résultat.

Rappelons que les différences temporelles peuvent être :

- Soit des différences temporelles imposables générant des montants imposables au titre d'exercices futurs et donc d'impôts différés passifs;
- Soit des différences temporelles déductibles générant des montants qui seront déductibles de l'impôt sur les bénéfices au titre d'exercices futurs et donc d'impôts différés actifs.

B. Calcul selon la méthode du report variable

La norme IAS 12 impose l'application de la méthode du report variable selon laquelle, les soldes d'impôts différés au bilan sont des dettes ou des créances calculables, représentant les effets fiscaux futurs plutôt que les effets fiscaux passés ou actuels des différences temporaires. Chaque année, la base des impositions différées y compris celles des exercices antérieurs est calculée en appliquant le taux d'impôt correspondant au (x) taux légalement approuvé(s) ou quasi adoptés auquel (auxquels) sera imposé l'élément lors du renversement.

Selon ses concepteurs, cette méthode représente :

- d'une part la méthode la plus cohérente avec les définitions des dettes et actifs retenues par les normes internationales et avec l'ensemble du cadre conceptuel comptable;

- d'autre part, l'approche qui permet de produire les informations les plus facilement compréhensibles et les plus pertinentes.

C. Une approche globale : l'application de la méthode de la conception étendue

L'IAS 12 n'admet que l'application de la conception étendue. Elle a fait ainsi le choix technique de la prise en compte de tous les impôts différés afin d'éviter les inconvénients conceptuels et pratiques de la méthode restrictive ou du calcul partiel.

L'approche globale s'applique aussi bien au niveau des dettes d'impôts différés qu'au niveau des créances.

En effet, selon cette norme, des impôts différés doivent être comptabilisés, sauf exceptions très limitées, au titre de :

- toutes les différences temporelles imposables ;
- toutes les différences temporelles déductibles dans la mesure où il est probable qu'un bénéfice imposable, sur lequel ces différences temporelles déductibles pourront être imputées, sera disponible ;
- le report en avant de pertes fiscales et les crédits d'impôt non utilisés dans la mesure où il est probable que l'on disposera de bénéfices imposables futurs sur lesquels ces pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés pourront être imputés.

La conséquence notable de cette approche est l'obligation de prise en compte des actifs d'impôts différés, qu'ils soient liés à des différences temporelles déductibles, à des pertes fiscales ou à des crédits d'impôt, quelle que soit la date de reversement, dès lors que la probabilité de leur recouvrement est établie.

Aussi, les conditions de reconnaissance et de constatation des actifs d'impôts différés doivent être réexaminées à chaque clôture sur la base des critères retenus. Cette règle signifie que :

- . le caractère probable du recouvrement des actifs d'impôt différé comptabilisés au cours des exercices antérieurs doit être réexaminé à la clôture de chaque exercice, afin d'apprécier s'il y a lieu ou non de modifier les montants comptabilisés ;
- . les actifs d'impôt différé antérieurement non constatés car ne respectant pas les conditions requises doivent être comptabilisés lorsque leur recouvrement devient probable au cours d'exercices ultérieurs.

Toutefois, par dérogation aux principes de l'approche globale, la norme IAS 12 énumère les exceptions suivantes qui ne doivent pas donner lieu à un impôt différé :

- la comptabilisation d'écarts d'acquisition¹², lorsque leur amortissement n'est pas déductible fiscalement (cas le plus fréquent car l'écart n'est généralement déductible du résultat fiscal qu'en cas de cession des titres via la déduction du coût d'acquisition), ne doit donner lieu à aucun passif d'impôt différé ;
- la comptabilisation initiale d'actifs amortissables au plan fiscal pour un montant inférieur à leur coût, et dont la valeur fiscale lors de leur sortie ne tiendra pas compte de ce différentiel d'amortissement ne doit également donner lieu à aucun passif d'impôt différé (cas des voitures de tourisme dont le coût d'acquisition dépasse 300.000 dirhams admise au plan fiscal);
- la comptabilisation d'écarts d'acquisition négatifs dont la reprise en résultat n'est pas imposable fiscalement ne doit donner lieu à aucun actif d'impôt différé ;
- la comptabilisation initiale d'actifs ou de passifs générant des différences temporelles déductibles et n'ayant aucun impact ni sur le résultat comptable ni sur le résultat fiscal de l'exercice au cours duquel elle intervient. Cette exception ne concerne pas les écarts d'évaluation constatés dans le cadre d'une première consolidation ;
- les impôts de distribution dus par la société mère au titre des dividendes distribués à ses associés.

D. Une approche exhaustive : passage de la notion de différences temporaires à la notion de différences temporelles

La notion de différences temporelles « temporary difference » retenue par IAS 12 recouvre un ensemble plus large de différences. En effet, alors que les "timing difference" ne sont définies que comme les différences naissant de décalages entre le résultat comptable et le résultat fiscal, IAS 12 retient cette notion de "Temporary difference" qui correspond aux différences entre les valeurs comptables et fiscales des actifs et des passifs (elle exclut toutefois de cette catégorie les goodwill dont l'amortissement n'est pas déductible fiscalement). La norme IAS 12 est basée sur le concept selon lequel les actifs figurant au bilan seront au moins réalisés à leur valeur comptable et les passifs seront réglés pour les montants inscrits au bilan. En conséquence, si la valeur comptable d'un actif ou d'un passif est différente de sa valeur fiscale, la différence induit

¹² L'écart d'acquisition correspond à la partie non ventilable d'un écart de première consolidation

implicitement des effets fiscaux futurs. Ces effets résulteront du renversement futur de cette différence.

La qualification pratique de cette notion plus générale de "différence temporelle" peut être matérialisée comme suit :

<i>Situation</i>	<i>Elément de bilan actif</i>	<i>Elément de bilan passif</i>
Valeur comptable > valeur fiscale	<i>Impôt différé passif</i>	<i>Impôt différé actif</i>
Valeur comptable < valeur fiscale	<i>Impôt différé actif</i>	<i>Impôt différé passif</i>
Valeur comptable = valeur fiscale	<i>Néant</i>	<i>Néant</i>

IAS 12 donne beaucoup d'exemples sur cette notion de différences temporelles. On en cite quelques-uns :

⇒ Exemples de différences temporelles imposables (passifs d'impôt différé)

- ✓ les produits d'intérêts inclus dans le bénéfice comptable au fur et à mesure qu'ils sont courus, mais exclus du bénéfice fiscal jusqu'à leur encaissement. La base fiscale de toute créance comptabilisée au bilan du fait de tels produits est nulle parce que ces produits n'affectent pas le bénéfice imposable tant qu'ils ne sont pas encaissés ;
- ✓ l'amortissement pris en compte dans la détermination du bénéfice imposable différent (supérieur) de celui pris en compte dans le calcul du bénéfice comptable. Le différentiel constitue une différence temporelle imposable ;
- ✓ les frais de développement inscrits à l'actif et amortis sur des exercices futurs pour la détermination du bénéfice comptable mais déduits du bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel ils sont encourus. De tels frais ont une valeur fiscale nulle car ils ont été déjà déduits du bénéfice imposable. La différence temporelle est la différence entre la valeur comptable des frais de développement et leur base fiscale de zéro ;
- ✓ le coût d'un regroupement d'entreprise qui est une acquisition affecté aux actifs et passifs identifiables acquis par référence à leur juste valeur sans que des ajustements équivalents soient pratiqués à des fins fiscales ;
- ✓ les actifs réévalués sans qu'un ajustement équivalent soit pratiqué à des fins fiscales ;

- ✓ la base fiscale d'un actif ou d'un passif différente, lors de sa comptabilisation initiale, de sa valeur comptable initiale (subventions publiques non imposables liées à des actifs) ;
- ✓ la valeur comptable des participations dans des filiales, entreprises associées, coentreprises et investissements dans des succursales, devenant différente de la base fiscale de la participation ou de l'investissement ;
- ✓ un goodwill ou un goodwill négatif survient en consolidation.

⇒ Exemples de différences temporelles déductibles (actifs d'impôt différé)

- ✓ les coûts relatifs aux prestations de retraite déduits du bénéfice comptable des années de service de l'employé mais déduits du bénéfice imposable, soit lorsque l'entreprise verse ses cotisations à un fonds, soit lorsqu'elle paye les retraites. La différence entre la valeur comptable du passif et sa base fiscale, qui est généralement nulle, est une différence temporelle déductible ;
- ✓ les frais de recherche comptabilisés en charges dans le bénéfice comptable de l'exercice au cours duquel ils sont encourus, mais déduits au plan fiscal sur plusieurs exercices. La différence entre la base fiscale de ces frais, qui est le montant dont la déduction sera autorisée par l'administration fiscale au cours d'exercices ultérieurs, et sa valeur comptable de zéro est une différence temporelle déductible ;
- ✓ dans un regroupement d'entreprise qui est une acquisition, le coût d'acquisition est affecté aux actifs et aux passifs comptabilisés par référence à leur juste valeur à la date de l'opération d'échange. Lorsqu'un passif est comptabilisé lors de l'acquisition, mais que les coûts liés ne sont fiscalement déductibles qu'au cours d'exercices ultérieurs, une différence temporelle apparaît, qui donne lieu à un actif d'impôt différé. De même, un actif d'impôt différé apparaît lorsque la juste valeur d'un actif identifiable acquis est inférieure à sa base fiscale. Dans les deux cas, l'actif d'impôt différé qui en résulte affecte le goodwill ;
- ✓ les actifs comptabilisés à leur juste valeur, ou réévalués, sans que leur base fiscale soit ajustée en conséquence. Une différence temporelle déductible se produit si la base fiscale de l'actif est supérieure à sa valeur comptable.

E. Une approche plus souple pour la reconnaissance des impôts différés actifs

IAS 12 impose de constater toutes les impositions différées actives, quelles que soient leurs sources (différences temporelles déductibles, reports déficitaires ou crédits d'impôts), dès lors que leur réalisation est probable.

Selon IAS 12, la réalisation future d'impôts différés actifs dépend des profits imposables futurs réalisés dans la période légale de report en avant et de report en arrière des déficits fiscaux¹³.

Le caractère probable des profits futurs devra être basé sur l'existence d'éléments probants à la clôture de l'exercice.

Parmi les exemples d'éléments probants défavorables, on peut citer :

- l'existence de pertes lors des plus récents exercices;
- un historique de pertes fiscales reportables non encore utilisées et venant à expiration;
- des comptes prévisionnels en perte pour le ou les exercices suivants (pour une société actuellement en situation bénéficiaire);
- l'existence d'incertitudes sur des transactions en cours ou d'engagements dont le dénouement défavorables pourrait affecter de façon significative les résultats futurs.

Par ailleurs, l'entreprise peut considérer les critères suivants pour apprécier la probabilité d'imputation des déficits fiscaux et des crédits d'impôts :

- l'existence de passifs d'impôt différé suffisants auprès de la même autorité fiscale et la même entité imposable sur lesquels viendront s'imputer les déductions futures ;
- la disponibilité probable de bénéfices imposables avant l'expiration des reports déficitaires et des crédits d'impôts ;
- les pertes fiscales non utilisées résultent de causes identifiables qui ne se reproduisent vraisemblablement pas ;
- les opportunités liées à la gestion fiscale de l'entreprise généreront un bénéfice imposable pendant l'exercice au cours duquel les pertes fiscales ou les crédits d'impôt non utilisés pourront être imputés.

¹³ Le report en arrière des déficits fiscaux n'est pas autorisé au Maroc

La norme IAS 12 permet, par ailleurs, la prise en compte d'une gestion fiscale ou d'une stratégie d'optimisation fiscale dans le but d'accélérer l'utilisation de pertes fiscales reportables et d'assurer la réalisation d'impôts différés actifs.

Toutefois, elle précise que pour être prise en compte dans la détermination du caractère probable d'utilisation d'un actif d'impôt différé, la gestion fiscale doit impliquer des décisions que le management d'une entreprise prendrait s'il était confronté à une perte reportable sur le point d'expirer.

a. Impôt différé actif lié au report des déficits fiscaux :

La norme IAS 12 préconise la comptabilisation d'un impôt différé actif au titre des déficits reportables et des crédits d'impôts inutilisés, dans la mesure où il est probable que des profits taxables seront disponibles afin de les utiliser.

Les critères à respecter pour reconnaître au bilan un actif d'impôt différé résultant de déficits reportables ou de crédits d'impôts disponibles sont identiques à ceux énoncés pour la reconnaissance d'une telle créance au titre des différences temporelles déductibles. Néanmoins, l'existence de pertes fiscales reportables indique qu'il est peu probable que des profits taxables seront disponibles.

Par conséquent, lorsque l'entreprise a un historique de pertes fiscales récentes, elle ne reconnaît un actif d'impôt différé émanant de déficits reportables ou de crédits d'impôts inutilisés que :

- si elle dispose de différences temporelles taxables suffisantes, ou
- si il existe des preuves convaincantes que des profits taxables suffisants seront disponibles pour les utiliser.

Afin d'évaluer la probabilité avec laquelle elle dégagera un bénéfice imposable sur lequel seront imputés les déficits reportables ou les crédits d'impôts inutilisés, une entreprise devra considérer les critères suivants :

- ✓ l'entreprise dispose de différences taxables suffisantes auprès de la même autorité fiscale qui engendreront des montants imposables sur lesquels les pertes fiscales et les crédits d'impôts inutilisés pourront s'imputer avant qu'ils n'expirent,
- ✓ il est probable que l'entreprise dégagera des bénéfices imposables avant que les déficits fiscaux ou les crédits d'impôts inutilisés n'expirent,

- ✓ les pertes fiscales non utilisées résultant de causes identifiables qui ne se reproduiront vraisemblablement pas, et
- ✓ les opportunités liées à la gestion fiscale de l'entreprise généreront un bénéfice imposable pendant l'exercice au cours duquel les pertes fiscales ou les crédits d'impôts inutilisés pourront être imputés.

Dans la mesure où il n'est pas probable que l'entreprise ne disposera pas de bénéfice imposable sur lequel elle pourra imputer les pertes fiscales ou les crédits d'impôts inutilisés, l'actif d'impôt différé n'est pas comptabilisé.

L'objectif de cet exercice est de déterminer les pertes fiscales qui ne pourront pas être utilisées et donc les impôts différés actifs qu'il conviendra de ne pas reconnaître au bilan sauf s'il existe, par le biais d'une stratégie ou d'une gestion fiscale, d'autres moyens d'utiliser ces déficits.

b. Appréciation de la probabilité d'utilisation et disponibilité de bénéfice imposable pour imputation des différences temporelles déductibles

L'IAS 12 conditionne la constatation d'un actif d'impôt différé à sa probabilité d'utilisation, celle-ci pouvant être établie sur la base des résultats taxables futurs. Seules les sociétés dégageant des résultats taxables futurs de façon régulière pourront donc éventuellement ne pas établir de prévisions de résultats futurs pour constater des actifs d'impôts différés.

En dehors de ce cas, la constatation d'actifs d'impôts différés nécessitera pratiquement la préparation d'un échéancier de reversement incluant des prévisions de résultats taxables, afin de pouvoir statuer sur le caractère probable de leur utilisation. L'appréciation du caractère raisonnable des prévisions établies constitue une difficulté majeure que les concepteurs de la norme internationale reconnaissent. En fait, plusieurs éléments doivent être examinés et pris en considération pour établir des analyses justifiant la constatation ou la non-constatation d'actifs :

- le contexte économique général ;
- l'évolution du secteur d'activité (sa stabilité, sa croissance, ses risques, etc...) ;
- la position de l'entreprise sur son marché ;
- la capacité de l'entreprise à établir des prévisions fiables ;
- la situation financière de l'entreprise et l'importance de la constatation (ou non-constatation) d'actifs d'impôts différés ;
- l'historique de ses résultats.

Les conseils et les auditeurs ont bien entendu un rôle important à jouer dans l'évaluation des prévisions de résultats futurs. De plus, cet exercice devra être répété chaque année avec autant

d'attention, IAS 12 précisant que le caractère probable d'utilisation d'un actif d'impôt différé doit être réexaminé à chaque clôture. Ainsi, un actif antérieurement non constaté doit être constaté si l'évolution de la situation de l'entreprise rend son utilisation future désormais probable. La contrepartie de cette constatation viendra minorer la charge d'impôt de l'exercice. De même, un actif antérieurement constaté doit être extourné en charge d'impôt de l'exercice si son utilisation future est devenue improbable en raison de la dégradation de la situation de l'entreprise.

La situation financière d'une société évolue, et l'opinion de l'auditeur sur sa capacité à générer des profits taxables dans un proche avenir doit pouvoir évoluer aussi.

Les services financiers doivent établir des documents en les étayant d'éléments détaillés et vérifiables afin que les auditeurs puissent se forger leur opinion.

c. Utilisation de la gestion fiscale :

La notion de gestion fiscale (stratégie fiscale selon la norme américaine FAS 109) constitue une étape complémentaire dans la démarche de calcul des impôts différés. En effet, cette étape vise à permettre aux sociétés d'optimiser leur résultat fiscal, c'est-à-dire de réduire la charge d'impôt globale. Elle ne doit pas être appliquée que lorsqu'il subsiste dans l'échéancier, après application des règles de report, des déficits fiscaux passés ou futurs non encore utilisés. L'objectif de cette étape est de déterminer s'il existe d'autres moyens légaux d'utiliser ces déficits fiscaux et donc d'établir le caractère probable du recouvrement des impôts différés actifs.

Par ailleurs, toutes les opérations visant à réduire la charge d'impôt ne peuvent être qualifiées de gestion fiscale. Elles doivent, à cet effet, satisfaire, à notre sens, aux deux critères suivants :

- être prudentes et adaptées. La direction de la société doit avoir la possibilité et l'intention de les mettre en place si cela s'avère toujours nécessaires (ces conditions devant être remplies pour qu'une opportunité soit prise en compte dans l'échéancier);
- représenter des opérations que l'entreprise n'aurait généralement pas réalisées dans le cadre normal de son activité mais qu'elle prévoit d'effectuer pour permettre l'utilisation d'une perte fiscale (qui aurait été perdue en d'autres circonstances).

Dans le contexte marocain, une opération de cession-location, cession d'une partie du fonds de commerce avec une plus-value, cessions d'actifs, opérations d'allers-retours sur les valeurs mobilières et le régime particulier en matière de fusion dans certaines circonstances constituent des opérations qui peuvent être qualifiées d'opérations de gestion fiscale.

F. Règles de comptabilisation et de présentation

La règle de symétrie s'applique aux actifs et passifs d'impôts différés. Ainsi, ils doivent être traités comme la transaction ou l'événement qui en est à l'origine. Trois cas de figures peuvent se présenter :

- ✓ soit, la transaction ou l'événement affecte le résultat comptable ou fiscal, la contrepartie de l'impôt constaté au bilan affecte alors la charge d'impôt comptabilisée en résultat ;
- ✓ soit, la transaction ou l'événement affecte les capitaux propres, et dans ce cas, la contrepartie de l'impôt différé au bilan est également constatée directement dans les capitaux propres,
- ✓ soit, la transaction correspond à une acquisition d'entreprise, et les impôts différés doivent être considérés comme des actifs et passifs de la société acquise et par conséquent la contrepartie de l'impôt va impacter l'écart d'acquisition.

a. Règles de comptabilisation et de présentation au bilan

L'idée sous-jacente est ici de savoir qu'elle est la marge de manœuvre pour l'entreprise. Doit-elle comptabiliser tous ses impôts différés et constater une provision pour certains ? Est-elle autorisée à compenser ses actifs et passifs d'impôt différé ?

En matière de comptabilisation, la norme impose la comptabilisation de l'ensemble des passifs d'impôts différés. Pour les actifs d'impôts différés, certaines conditions doivent être respectées. Par conséquent, si les critères de comptabilisation ne sont pas remplis, les créances d'impôt différé ne sont pas prises en compte au bilan. Dans ce cas, seule une information en annexe sera donnée. Aucune provision sur un actif d'impôt différé ne peut être constatée.

En matière de présentation, la norme recommande de présenter les actifs et passifs séparément des autres actifs et passifs. Aussi, une distinction entre les actifs et passifs d'impôts différés et les actifs et passifs d'impôt exigible doit être opérée au bilan.

En matière de compensation, la norme IAS 12 énonce qu'il est possible pour une entreprise de compenser les actifs et passifs d'impôt différé si et seulement si :

- l'entreprise a un droit exécutoire de compenser les actifs et passifs d'impôt exigible, et
- les actifs et passifs d'impôts différés concernent des impôts sur le résultat prélevés par la même autorité fiscale.

La révision de la norme IAS 12 en 2000 a conduit à préciser que lorsqu'une entreprise doit payer à l'administration fiscale, sur le montant des dividendes, une taxe pour le compte des actionnaires (retenue à la source), ce montant doit être constaté directement dans les capitaux propres.

b. Règles de comptabilisation et de présentation dans le compte de résultat.

Conformément à la règle de la symétrie, les impôts exigible et différé doivent être comptabilisés en produits et/ou en charges dans le résultat net de l'exercice sauf si l'impôt est généré :

- soit par une transaction ou un événement qui est comptabilisé directement en capitaux propres, dans le même exercice ou un exercice différent ;
- soit par un regroupement d'entreprises qui est une acquisition.

Par ailleurs, la norme IAS 12 impose que les charges ou produits d'impôts différés soient présentés distinctement des charges d'impôts exigibles au compte de résultat.

G. Informations à fournir en annexe

Les états financiers d'une entreprise ou d'un groupe ne se limitent pas à un bilan et un compte de résultat. L'annexe constitue un élément prépondérant puisqu'il contient une quantité d'informations utiles. En effet, la complexité de certains calculs, les conséquences de certaines situations ainsi que les options prises rendent l'information chiffrée contenue dans le bilan et le compte de résultat insuffisante pour bien appréhender la situation fiscale différée d'une entreprise ou d'un groupe.

La norme IAS 12 impose de fournir en annexe des informations très détaillées sur les impôts différés que ce soit en matière de charges d'impôt ou que ce soit les éléments présentés au bilan.

a. Informations à fournir sur les soldes des impôts différés au bilan

La norme IAS 12 recommande de mentionner en annexe le montant d'un actif d'impôt différé et la nature des éléments probants justifiant sa comptabilisation lorsque :

- l'utilisation de l'actif d'impôt différé dépend de bénéfices imposables futurs supérieurs aux bénéfices générés par le renversement des différences temporelles imposables existantes, et
- l'entreprise a subi une perte pendant l'exercice ou les exercices précédents dans la juridiction fiscale dont relève l'actif d'impôt différé.

Par ailleurs, afin de donner aux tiers une information complète, ils doivent aussi être mentionnés les éléments suivants pour les différences temporelles déductibles, les pertes fiscales et les crédits d'impôt non utilisés :

- en cas de non comptabilisation des actifs d'impôts différés y afférents, le montant des différences temporelles déductibles, pertes fiscales et crédits d'impôts et leurs dates d'expiration,
- en cas de comptabilisation, le montant des actifs d'impôts différés inscrits au bilan pour chaque exercice présenté.

En ce qui concerne les passifs d'impôts différés, l'annexe doit contenir une information sur les montants inscrits au bilan pour chaque exercice concerné.

b. Impôts et capitaux propres

En l'espèce, l'annexe doit contenir une information sur le total de l'impôt exigible et différé relatif aux éléments débités ou crédités directement dans les capitaux propres.

c. Informations sur la composante de la charge ou du produit d'impôt différé

Selon la norme IAS 12, l'entreprise doit fournir en annexe les informations suivantes concernant la charge (produit) d'impôt :

- ✓ la composante de la charge ou du produit d'impôt ;
- ✓ une explication de la relation entre la charge (produit) d'impôt et le bénéfice comptable ;
- ✓ une explication sur les incidences de changement de taux ;
- ✓ le montant du produit ou de la charge d'impôt différé comptabilisé dans le compte de résultat afférent aux différences temporelles déductibles, aux pertes fiscales et aux crédits d'impôts inutilisés s'il n'est pas mis en évidence par les variations des montants comptabilisés au bilan ;
- ✓ les incidences d'abandons d'activités ;
- ✓ les impôts différés passifs non comptabilisés

Nous allons ici analyser plus en détail certaines de ces obligations.

La composante de la charge ou du produit d'impôt :

IAS 12 donne à titre d'exemple les éléments suivants :

- ✓ la charge ou le produit de l'impôt exigible ;
- ✓ tout ajustement comptabilisé au cours de l'exercice au titre de l'impôt exigible des exercices antérieurs ;
- ✓ le montant de la charge (produit) d'impôt différé afférente aux variations des taux d'impôt ou à l'assujettissement de l'entité à de nouveaux impôts ;
- ✓ le montant de l'avantage résultant d'un déficit fiscal, d'un crédit d'impôt ou d'une différence temporelle au titre d'un exercice antérieur et non comptabilisé précédemment, qui est utilisé pour réduire la charge d'impôt différé ;
- ✓ la charge d'impôt générée par la réduction de la valeur d'un actif d'impôt différé ou la reprise d'une réduction de la valeur précédente ;
- ✓ le montant de la charge (produit) d'impôt afférente aux changements de méthodes comptables et aux erreurs fondamentales inclus dans la détermination du résultat net de l'exercice conformément au traitement préconisé par la norme IAS 8.

Relation entre la charge (produit) d'impôt et le bénéfice comptable ou preuve d'impôt :

L'IAS 12 prévoit deux méthodes alternatives pour expliquer la relation entre la charge d'impôt comptabilisée et le résultat comptable avant impôt :

- ✓ Une réconciliation numérique entre la charge d'impôt comptabilisée et le produit du résultat comptable avant impôt multiplié par le taux en vigueur ; ou
- ✓ Une réconciliation numérique entre le taux d'impôt effectif moyen et le taux applicable en indiquant la base de calcul du taux d'impôt applicable.

Exemple :

Une entreprise X a réalisé au 31/12/N un résultat net comptable de 10,508. Le montant de l'IS figurant dans le CPC est de 3,108. Par hypothèse, le taux d'imposition en vigueur est de 35%. Au cours de l'exercice, la société a payé des amendes et pénalités fiscales pour 600, réintégré une charge non déductible pour 1,200 et déduit une provision reprise réintégré l'exercice précédent pour 320.

<i>Résultat fiscal avant impôt</i>	7 400	<i>Taux en vigueur</i>	35%
Impôt théorique au taux en vigueur	2 590		
Effet d'impôt des différences permanentes		Effet d'impôt des différences	
- Amendes et pénalités fiscales	210	- Amendes et pénalités fiscales	3%
- Autres charges non déductibles	420	- Autres charges non déductibles	6%
- Reprise de provision	- 112	- Reprise de provision	-2%
<i>Charge d'impôt</i>	3 108	<i>Taux effectif</i>	42%

Incidence des changements de taux d'impôt :

La méthode retenue par la norme IAS 12 étant celle du report variable, tout changement de taux d'impôt va avoir un impact sur la valeur des impôts différés présent lors de la clôture précédente. Cet impact doit être mentionné distinctement dans le tableau de la preuve d'impôt.

Impôts différés actifs non comptabilisés :

L'annexe doit également contenir une information sur le montant (et, si elle existe, la date d'expiration) des différences temporelles déductibles, pertes fiscales et crédits d'impôts non utilisés pour lesquels aucun actif d'impôt différé n'a été comptabilisé au bilan.

SECTION III : ANALYSE CRITIQUE DES PRINCIPES ET REGLES PREVUS PAR LE PROJET DE METHODOLOGIE ADOPTEE PAR LE CONSEIL NATIONAL DE COMPTABILITE LE 15 JUILLET 1999

I. Les principes généraux retenus par le projet de méthodologie

Le projet de la norme marocaine (le projet marocain dans la suite de la section), retient le principe de la comptabilisation de l'impôt sur les résultats par prise en compte de l'impôt différé.

Le projet marocain fait la distinction entre l'impôt exigible et l'impôt différé. En effet, lorsqu'un impôt est dû ou à recevoir et que son règlement n'est pas subordonné à la réalisation d'opérations futures, il est qualifié d'exigible, même si le règlement est étalé sur plusieurs exercices. Il figure selon le cas au passif ou à l'actif du bilan.

Les opérations réalisées par l'entreprise peuvent avoir des conséquences fiscales positives ou négatives autres que celles prises en considération pour le calcul de l'impôt exigible. Il en résulte des actifs ou passifs d'impôt qui sont qualifiés de différés.

Il en est ainsi en particulier lorsqu'en conséquence d'opérations déjà réalisées, qu'elles soient comptabilisées dans les comptes individuels ou dans les seuls comptes consolidés comme les retraitements et éliminations de résultats internes, des différences sont appelées à se manifester, à

l'avenir entre le résultat fiscal et le résultat comptable de l'entreprise. Par exemple, lorsque des opérations réalisées au cours d'un exercice ne sont imposables qu'au titre de l'exercice suivant. De telles différences sont qualifiées de temporaires.

Il en est ainsi également des crédits d'impôts dont la récupération est subordonnée à une circonstance autre que le simple déroulement du temps, et des possibilités de déductions fiscales liées à l'existence d'un report déficitaire.

Tous les passifs d'impôts différés doivent être pris en compte. En revanche, les actifs d'impôts différés ne sont portés à l'actif du bilan que si leur récupération est probable.

II. La définition des différences temporaires

Selon le projet marocain, la notion de différence temporaire apparaît dès lors que la valeur comptable d'un actif ou d'un passif est différente de sa valeur fiscale. Cette définition correspond à la définition retenue par les principales normes étrangères en l'occurrence la norme internationale IAS 12, la norme américaine SFAS 109, la norme anglaise FAS 19 et le règlement français CRC 99-02. Elle correspond, dans la terminologie de la traduction officielle des normes comptables internationales, aux différences temporelles. Mais ce terme plus approprié n'est pas repris par le projet marocain.

Le projet marocain cite en particulier comme cas de différences temporaires, sources d'impositions futures et donc de passifs d'impôts différés :

- les produits dont l'imposition est différée. L'exemple des produits financiers courus qui ne seront imposables qu'une fois échus, donné par le projet n'est plus valable puisque la loi de finances 2006 harmonise le traitement fiscal des intérêts avec la norme comptable. Les intérêts imposables sont constitués par les intérêts courus à la clôture de l'exercice.
- les dépenses immobilisées immédiatement déductibles au plan fiscal mais dont la prise en charges comptable sera étalée ou reportée. La loi de finances 2006 a supprimé ce décalage autorisé auparavant. Dorénavant, les frais d'établissement doivent être amortis sur une durée de cinq ans, quel que soit le résultat de ces exercices.
- les actifs qui, lors de leur cession ou de leur utilisation, ne donneront lieu qu'à des déductions fiscales inférieures à leur valeur comptable. Il en est ainsi notamment des actifs qui, lors d'une prise de contrôle, sont entrés à l'actif consolidé pour une valeur supérieure à la valeur qui, au plan fiscal, donne lieu à déduction, soit lors de la cession de l'actif, soit lors de son utilisation au rythme des amortissements;

Comme cas de différences temporaires, sources de déductions futures et donc d'actifs d'impôts différés, on peut citer en particulier les charges comptables qui ne seront déductibles fiscalement qu'ultérieurement telles que les dotations à des provisions qui ne seront déductibles que lors de la survenance de la charge ou du risque provisionné.

III. Les exceptions particulières

La norme marocaine prévoit quatre exceptions importantes où, malgré le fait que la définition inclut ces éléments dans la base d'impôt différé, il n'y a pas de passif d'imposition différée à calculer. Il s'agit des éléments suivants :

- les écarts d'acquisition;
- les écarts d'évaluation portant sur les actifs incorporels généralement non amortis ne pouvant être cédés séparément de l'entreprise acquise;
- la comptabilisation initiale d'achats d'actifs, amortissables au plan fiscal sur un montant inférieur à leur coût, et dont la valeur fiscale lors de leur sortie ne tiendra pas compte de ce différentiel d'amortissement, bien que ces achats soient une source de différences temporaires;
- et pour les entreprises consolidées situées dans des pays à haute inflation, l'écart entre la valeur fiscale des actifs non monétaires et leur valeur corrigée des effets de la forte inflation, suivant la méthode retenue par l'ensemble consolidé.

En ce qui concerne les distributions de dividendes, la norme fixe (§414) que :

- pour l'entreprise consolidante, les impôts dus en raison de ses distributions aux actionnaires ou associés sont comptabilisés directement en déduction des capitaux propres; ils ne donnent pas lieu à la constatation d'impôts différés;
- pour les autres entreprises consolidées, ne sont constatés comme impôts différés que les impôts non récupérables portant sur des distributions décidées ou probables. Aussi, les différences entre la valeur fiscale des titres de participation dans les entreprises consolidées et leur valeur en consolidation ne donnent lieu à impôts différés

IV. Les modalités de reconnaissance des impôts différés actifs

La norme marocaine précise que les impôts différés actifs ne peuvent être reconnus que:

- si leur récupération ne dépend pas des résultats futurs, dans cette situation, ils sont retenus à hauteur des passifs d'impôts différés déjà constatés arrivant à échéance dans la période au cours de laquelle ces actifs deviennent ou restent récupérables. Il est possible dans ce cas de

tenir compte de stratégies fiscales destinées à allonger le délai séparant la date à laquelle un actif d'impôt devient récupérable de celle à laquelle il se prescrit;

- ou si l'entreprise pourra probablement les récupérer grâce à l'existence d'un bénéfice imposable attendu au cours de cette période. Il est présumé qu'un tel bénéfice n'existera sauf à apporter des preuves contraires convaincantes, par exemple, si ces pertes résultent de circonstances exceptionnelles qui ne devraient pas se renouveler dans un avenir prévisible ou si des bénéfices exceptionnels sont attendus.

V. Traitement comptable des impôts différés

A. Evaluation

Les actifs et passifs d'impôts doivent être évalués en utilisant le taux d'impôt et les règles fiscales en vigueur à la clôture de l'exercice. En ce qui concerne les impôts différés, le taux d'impôt et les règles fiscales à retenir sont ceux résultant des textes fiscaux en vigueur à la clôture de l'exercice et qui seront applicables lorsque la différence future se réalisera, par exemple, lorsque les textes fiscaux en vigueur à la clôture de l'exercice prévoient l'instauration ou la suppression de majorations ou de minorations d'impôts dans le futur. Lorsque ces textes ne prévoient pas d'évolution du taux et des règles fiscales applicables, il convient d'utiliser le taux d'impôt et les règles fiscales en vigueur à la date de clôture, quelle que soit leur probabilité d'évolution.

Lorsque, dans le cadre des règles fiscales en vigueur à la clôture, le taux applicable diffère en fonction de la façon dont se réalisera la différence future, c'est le taux applicable au mode de réalisation le plus probable qui doit être retenu.

Les actifs et passifs d'impôts différés sont actualisés lorsque les effets de l'actualisation sont significatifs et qu'un échéancier fiable de reversement peut être établi. Il n'y a pas lieu d'actualiser l'impôt différé calculé sur une différence temporaire engendrée par une opération comptabilisée pour une valeur déjà actualisée, par exemple sur les provisions pour retraites.

B. Contrepartie de l'impôt

La contrepartie de l'actif ou du passif d'impôt différé doit être traitée comme l'opération réalisée qui en est à l'origine. C'est ainsi que dans le cas le plus fréquent où l'opération réalisée affecte le résultat, la contrepartie de l'impôt différé affecte la charge d'impôt sur les résultats.

Lorsque l'opération affecte les capitaux propres, la contrepartie de l'impôt différé affecte directement les capitaux propres. Il en est ainsi, par exemple, pour l'impact à l'ouverture en cas de changement de méthode comptable.

L'effet des variations du taux d'impôt et des règles fiscales sur les actifs et passifs d'impôts différés existants affecte le résultat, même lorsque la contrepartie de ceux-ci a été comptabilisée à l'origine directement en capitaux propres.

Lorsque l'opération consiste dans la détermination des écarts d'évaluation dans le cadre d'une acquisition d'entreprise par le groupe, la contrepartie de l'impôt différé vient augmenter ou diminuer la valeur de l'écart d'acquisition.

C. Présentation

Les actifs et passifs d'impôt, quelle que soit leur échéance, doivent être composés lorsqu'ils concernent une même entité fiscale. Sur le bilan et le compte de produits et charges, les actifs, passifs et charges d'impôt doivent être présentés distinctement des autres actifs, passifs et charges.

VI. Précisions en terme d'information comptable sur les impôts différés

Le projet marocain demande de fournir dans l'ETIC les éléments d'information financière suivants :

- ventilation entre impôts différés et impôts exigibles;
- rapprochement entre la charge d'impôt total comptabilisée dans le résultat et la charge d'impôt théorique calculée en appliquant au résultat comptable avant impôt le taux d'impôt applicable à l'entreprise consolidante sur la base des textes fiscaux en vigueur. Parmi les éléments en rapprochement se trouvent les incidences de taux d'impôt réduits ou majorés pour certaines catégories d'opérations, et de différences de taux d'impôts pour les résultats obtenus par l'activité exercée dans d'autres pays que celui de l'entreprise consolidante;
- indication du montant des actifs d'impôts différés non comptabilisés du fait que leur récupération n'est pas jugée probable avec une indication de la date la plus lointaine d'expiration;
- en cas d'actualisation des impôts différés, indication de la méthode et du taux d'actualisation ainsi que de l'impact de l'actualisation sur les actifs et passifs d'impôts différés;
- ventilation des actifs et passif d'impôts différés comptabilisés par grande catégorie : différences temporaires, crédits d'impôts ou reports fiscaux déficitaires;
- justification de la comptabilisation d'un actif d'impôt différé lorsque l'entreprise a connu une perte fiscale récente.

CONCLUSION PREMIERE PARTIE

La notion de l'impôt différé peut apparaître dans un premier temps, comme strictement technique. Or, c'est aussi une question qui se situe au centre de la problématique relative aux relations entre la comptabilité et la fiscalité. Ces relations, toujours sources de problèmes pratiques importants, rendent la question de l'impôt différé encore plus importante notamment dans les pays de déconnexion où l'on constate que les règles fiscales déforment souvent l'information économique et l'image fidèle que les états financiers sont censés donner.

Le « pourquoi » de la notion de l'impôt différé est donc résolument inscrit dans cet objectif assigné à la comptabilité de « donner une image fidèle » et de respecter scrupuleusement les principes comptables communément admis.

Le Maroc, avec la méthode de l'impôt exigible dans les comptes individuels ne satisfait pas pleinement au principe de rattachement des charges et produits à l'exercice concerné. Les normes qui prévoient la comptabilisation des impôts différés permettent le respect de ce principe.

La constatation obligatoire de l'exhaustivité des impôts différés passifs et les conditions requises pour activer un impôt différé actif permet de respecter davantage le principe de prudence. Le fait que l'entreprise présente dans son bilan l'ensemble de ses dettes d'impôts, et qu'au contraire, elle ne constate que la partie des créances d'impôts qu'elle percevra en raison des bénéfices futurs probables, permettent une approche plus prudente.

Aussi, le traitement comptable préconisé en matière d'impôt différé permet de mieux satisfaire le principe de bonne information. Outre les chiffres fournis au bilan, le niveau d'information à fournir en annexe permet aux tiers d'accéder à une information complète.

Ainsi, rappelons que :

- la plupart des grands pays ont adopté le principe de la comptabilisation des impôts différés et qu'il existe une norme internationale qui va dans ce sens ;
- que le principe de prudence, le principe de spécialisation des exercices et la notion d'image fidèle tels que adoptés partout dans le monde justifient la comptabilisation des impôts différés.

On constate une tendance vers une harmonisation comptable internationale et une avancée significative vers la convergence des principales normes en matière d'impôts différés. Les principales normes sont actuellement très proches :

- Elles retiennent le même concept fondamental qui consiste à fonder les différences temporelles sur les différences de valeurs déterminées par rapport au bilan et non seulement

sur des décalages dans la prise en compte des produits et des charges. Les différences temporelles (temporaires selon quelques normes) sont définies comme celles qui résultent de différences entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif et la valeur fiscale de ce même élément.

- Le calcul des impôts différés est basé obligatoirement sur la conception étendue. Toutes les différences temporelles, quelles que soient leur nature et leur échéance, doivent générer des impôts différés avec des restrictions liées à la probabilité d'utilisation pour les impôts différés actifs ;
- Le calcul des impôts différés est effectué selon la méthode du report variable sur la base du taux en vigueur applicable à la date à laquelle la différence sera due ou reversée.

Néanmoins, malgré l'avancée réalisée vers la convergence des normes, quelques divergences existent au sujet de l'actualisation, du traitement de certains écarts d'évaluation, des critères de reconnaissance des impôts différés actifs, de la composition des positions bilancielle, de l'effet du changement du taux d'impôt applicable et des impôts de distribution.

Avec le passage des pays européens, principaux partenaires économiques et pourvoyeurs d'investissements du Maroc, aux normes IAS-IFRS ainsi que les recommandations du CDVM et du CNC relatives à l'application du référentiel IAS-IFRS par les groupes marocains cotés, les praticiens marocains doivent assimiler, entre autres normes composant le référentiel IAS-IFRS, la norme relative à l'impôt sur le résultat considérée selon une étude réalisée en Europe¹⁴ comme la principale difficulté technique des IFRS.

La tendance mondiale vers l'harmonisation et la reconnaissance des normes internationales nous a conduit à l'analyse de la norme IAS 12.

Nous avons également jugé opportun d'analyser les principes retenus dans le projet de méthodologie marocain dans la mesure où l'établissement des comptes consolidés par référence aux règles et principes prévus dans le projet est préconisé par le CDVM et le CNC pour les groupes marocains qu'ils soient soumis à une obligation de consolidation (groupes cotés, compagnies financières, ...) ou le font de manière volontaire.

Le projet de méthodologie adopté par le CNC en 1998 marque une avancée significative vers une harmonisation avec les normes internationales. Cependant, malgré une convergence des règles prévues dans le projet de méthodologie avec les principales normes étrangères en matière d'impôts différés, des divergences existent comme en témoigne l'exception marocaine en matière d'actualisation des impôts différés.

Maintenant que nous avons mis en lumière la notion et la problématique des impôts différés ainsi que les convergences et les divergences entre les quatre principales normes étudiées et conclu par l'analyse en détail de la norme internationale IAS 12 et le projet de méthodologie marocain, nous analyserons dans la deuxième partie les obligations des filiales marocaines des groupes étrangers en relation avec la mise en application de la norme relative aux impôts différés ainsi que les risques d'audit y attachés et la proposition d'une approche d'audit.

¹⁴ Bulletin Comptable et Financier « supplément Groupes » du mois de mai 2002.

*PARTIE II : LA RÉVISION DES IMPÔTS
DIFFERÉS DANS LE CADRE DU
REFERENTIEL INTERNATIONAL*

CHAPITRE I : LE TRAITEMENT DES IMPOTS DIFFERES PAR LES FILIALES DES ENTREPRISES ETRANGERES

Les filiales des sociétés étrangères installées au Maroc se trouvent face à deux types d'obligations: établir des états financiers conformes à la législation et aux normes marocaines et fournir tous les éléments et informations nécessaires aux besoins de la consolidation du groupe ou de la société mère préparés selon le référentiel adopté par le groupe.

L'un des retraitements devant être effectué par les filiales sur les comptes sociaux marocains concerne les impôts différés.

En effet, la diversité des régimes fiscaux et les particularités fiscales de chaque entité d'un groupe obligent généralement les groupes à décentraliser le calcul des impôts différés. On constate actuellement une tendance à « la délocalisation » au niveau des services financiers des filiales des principaux retraitements de consolidation y compris les impôts différés.

Mais beaucoup d'autres filiales ne font aucun retraitement localement, les services de consolidation du groupe assurent le travail du retraitement des comptes sociaux de leurs filiales y compris marocaines.

On constate aussi quelquefois que même si le traitement des impôts différés de la filiale est effectué par le groupe, le groupe demande à la filiale de renseigner un état de synthèse sur les informations significatives liées aux impôts différés. Cet état de synthèse demande par exemple les montants des bases d'impôts différés et leur variation annuelle, sans demander pourtant aux filiales de calculer elles-mêmes leurs impôts différés.

SECTION I : EVALUATION, COMPTABILISATION ET PRESENTATION DES IMPOTS DIFFERES EN RESPECT DES PRINCIPES ET REGLES DE LA SOCIETE MERE

La détermination et le calcul des impôts différés par les filiales marocaines suivent un processus composé de plusieurs étapes. La fiabilité de la situation fiscale différée repose sur la qualité de la collecte et l'inventaire des différentes sources d'impôts différents existants.

I. Les différentes phases du retraitement des impôts différés par l'entreprise

A. Collecte des informations

L'inventaire des sources existantes et la collecte des informations constituent une étape décisive pour une détermination correcte des impôts différés. En effet, un inventaire et une collecte de qualité doivent être exhaustifs, exacts, homogènes et rapides.

Un recensement rigoureux des éléments relatifs aux impôts différés nécessite une préparation, une organisation de la sauvegarde des éléments collectés et une vérification de leur vraisemblance.

a. La préparation de la collecte

Les principales mesures devant précéder la collecte des éléments relatifs aux impôts différés sont :

- définir la nature et la qualité des éléments à collecter pour le calcul des impôts différés ;
- consulter les règles relatives à l'impôt différé prescrites par le référentiel appliqué et rappelées, le cas échéant, dans le manuel des principes et méthodes comptables de consolidation du groupe ;
- répartir et planifier les tâches de la collecte ;
- former et sensibiliser les intervenants concernés.

b. L'organisation de la sauvegarde des éléments collectés

Afin d'assurer une bonne sauvegarde des éléments collectés et éviter le risque de perte, il est recommandé de :

- utiliser des documents synthétisant les informations collectées;
- indiquer la date de la dernière collecte.

c. La vérification de la vraisemblance de la collecte

Des contrôles internes et externes des informations sur l'impôt différé doivent être prévus afin de détecter et de corriger les anomalies éventuelles.

- Vérifications à opérer sur la forme
 - Concordance des informations avec les états financiers et les données comptables et fiscales locales;
 - Concordance des soldes d'ouverture annoncés avec les données de l'exercice précédent;
 - Déroulement d'un examen critique du contenu ou de l'absence d'une information.
- Contrôles de vraisemblance des informations collectées
 - vérifier le report des modifications au niveau des sources sur le tableau de synthèse de recensement;

- comparer le montant et la composition de l'impôt différé de N par rapport à N-1;
- Faire un recouplement entre le résultat fiscal et les éléments différés collectés ;
- Calculer le taux d'imposition réel de la filiale ;
- Consulter les différents intervenants en interne pour l'aval final.

On peut conclure et dire que le système de collecte de l'information sur l'impôt différé est :

- un processus progressif puisque il résulte d'étapes successives ;
- un processus organisé car son efficacité tient à la qualité de son organisation ;
- un processus contrôlé car sa fiabilité repose sur des contrôles adéquats.

Une fois la collecte est effectuée et vérifiée, le calcul des impôts différés de la filiale s'effectuera selon un processus précis, dont nous allons décrire les grandes phases.

B. Détermination des éléments constitutifs de la situation fiscale différée

a. Décalages temporels existant dans les comptes sociaux

Les décalages entre les résultats fiscal et comptable donnent lieu à un impôt différé actif ou passif en présence d'un impôt payé d'avance ou à payer. On rappelle les trois types de décalages :

- les décalages définitifs dits différences permanentes ne donnant pas lieu à des impôts différés car ils n'influeront jamais sur la détermination du bénéfice imposable futur, puisque la charge ou le produit est définitivement non déductible ou non imposable (ex : intérêts excédentaires des comptes courants, pénalités et amendes fiscales ...) ;
- les décalages conditionnels engendrant des impositions latentes, qui ne seront pas comptabilisées;
- les décalages ou différences temporels qui naissent de la différence entre les règles comptables et les règles fiscales, donnent lieu à des impôts différés.

b. Décalages nés des retraitements d'homogénéité

La consolidation des filiales marocaines nécessite souvent des retraitements permettant d'homogénéiser les méthodes d'établissement des comptes sociaux avec celles appliquées aux comptes consolidés. Ces retraitements génèrent un ajustement de l'impôt sur les sociétés s'ils influencent le résultat consolidé et si l'enregistrement de ce changement dans les comptes sociaux modifiait l'assiette de l'impôt (ex : retraitement des amortissements enregistrés dans les comptes annuels sur une période différente de celle retenue dans le plan comptable de consolidation).

c. Décalages nés de l'élimination de l'incidence de la législation fiscale

L'élimination des incidences fiscales de la législation marocaine concerne principalement les provisions réglementées et les subventions d'investissement.

1. Les provisions réglementées autres que les amortissements dérogatoires

Tous les référentiels comptables en matière de consolidation exigent l'élimination des écritures passées dans les comptes sociaux pour des raisons purement fiscales. Ainsi, lors du retraitement des comptes des filiales marocaines pour les besoins de la consolidation, toutes les écritures relatives aux provisions réglementées doivent être éliminées. C'est le cas :

- des provisions constituées en cas d'option pour l'exonération totale des plus values réalisées sur cession ou retrait d'éléments corporels ou incorporels ou des titres de participation (plus-value en instance d'imposition) ;
- des provisions pour investissement;
- des provisions pour acquisition et construction de logements ;
- des provisions pour reconstitution de gisements pour les sociétés minières.

Il en découle que des charges ont été déduites fiscalement sans avoir été comptabilisées. Le retraitement engendre donc un impôt différé passif.

Toutefois, en ce qui concerne les provisions pour investissements, lorsqu'il est certain que la société respectera les conditions de leur déductibilité à savoir la réalisation de l'investissement dans un délai de trois exercices suivant l'exercice de constitution et la conservation des biens acquis pendant au moins cinq exercices, il conviendrait de ne pas comptabiliser l'impôt différé passif correspondant puisque la reprise de la provision n'engendrera pas de paiement d'impôt. La provision reprise étant déduite extra-comptablement du résultat fiscal.

2. Les amortissements dérogatoires

La réglementation fiscale marocaine prévoit la possibilité d'application du système d'amortissement dégressif. Ce système dont l'intérêt fiscal par rapport au système linéaire réside dans la nette augmentation des premières annuités, se traduit par la comptabilisation des excédents d'amortissement par rapport aux annuités linéaires au niveau du compte de provisions pour amortissements dérogatoires au passif du bilan. Les montants comptabilisés au niveau de ce compte seront repris par la suite et augmenteront ainsi le résultat fiscal.

Le décalage qui en résulte est donc temporaire et sera automatiquement générateur d'imposition différée.

3. Les subventions d'investissement

La constatation d'un impôt différé sur une subvention d'investissement dépend de sa classification dans les comptes retraités :

- si la subvention est constatée en totalité dans le compte de résultat dès sa perception, ou s'elle est comptabilisée en déduction de la valeur comptable de l'actif comme le prévoit les normes IAS-IFRS, il n'y a pas lieu de constater d'impôt différé;
- en cas de comptabilisation en déduction de la valeur comptable de l'actif dans les comptes retraités, la valeur comptable de cet actif est alors la valeur nette obtenue et la valeur fiscale est égale à la valeur brute moins le montant de la subvention qui sera rapporté au résultat fiscal sur la durée d'amortissement des biens financés par la subvention, soit une différence de zéro. Aucun impôt différé n'est alors à constater.
- si la subvention est maintenue dans les capitaux propres assimilés (produits différés selon les IAS-IFRS), ces derniers comprennent alors un impôt non libéré. Cet impôt est à transférer à la provision pour impôts.

4. Décalages nés de l'élimination des résultats internes

Ces éliminations donnent lieu à un ajustement de la charge d'impôt sur les sociétés dans la mesure où elles ont une influence directe sur le résultat consolidé et qu'elles modifieraient l'assiette de l'impôt si elles étaient enregistrées dans les comptes sociaux de l'entreprise (ex : profit sur cession d'élément d'actif et marge sur stocks détenus à la date de clôture).

5. Décalages nés de certains cas particuliers

- Existence de plus-values reportables sur fusion

Conformément à la législation fiscale marocaine, en l'occurrence l'article 164 du livre d'assiette et de recouvrement (article 20 de l'ancienne loi 24-86 relative à l'impôt sur les sociétés) instituant un régime particulier des fusions, les sociétés peuvent bénéficier, sous certaines conditions, d'un régime particulier. Selon ce régime, les plus values d'apport sur les actifs immobilisés réalisées dans le cadre de la fusion ne sont pas imposées entre les mains de la société absorbée et sont taxées entre les mains de l'absorbante. Les plus-values sur les titres de participation et les éléments amortissables reçus par la société absorbante sont réintégrées dans les résultats fiscaux de cette dernière par étalement, par fractions égales, sur une période maximale de 10 ans.

Par conséquent, au cas où la filiale marocaine aurait absorbé une autre société avec existence de plus-values et option pour le régime particulier des fusions, il devra être tenu compte dans les comptes retraités, de cette imposition différée dont les effets dépendent de la nature de l'immobilisation et des liens capitalistiques avant fusion (voir page 115 et suivantes).

- Existence de déficits reportables et amortissements fiscalement différés

La loi marocaine [article 13 du livre d'assiette et de recouvrement (article 11 de l'ancienne loi 24-86 relative à l'impôt sur les sociétés)] autorise la déduction du déficit enregistré au titre d'un exercice comptable du bénéfice de l'exercice suivant. A défaut de bénéfice ou en cas de bénéfice insuffisant pour que la déduction puisse être opérée en totalité ou en partie, le déficit ou le reliquat du déficit peut être déduit des bénéfices des exercices comptables suivants jusqu'au quatrième exercice qui suit l'exercice déficitaire. Toutefois, les déficits ou la fraction des déficits correspondant à des amortissements régulièrement comptabilisés et compris dans les charges déductibles de l'exercice ne sont pas soumis à la limitation du délai de report applicable aux déficits ordinaires.

En vertu de ces dispositions légales, les entreprises disposent de deux outils de gestion de leurs déficits fiscaux : les déficits ou la fraction des déficits correspondant à des amortissements régulièrement comptabilisés et compris dans les charges déductibles de l'exercice, ces déficits sont connus sous « amortissements fiscalement différés (AFD)», et les déficits ordinaires hors amortissements (DO). Les AFD sont reportables indéfiniment sur les exercices bénéficiaires suivants tandis que les DO ne peuvent être déduits que sur les quatre premiers exercices; tout déficit non utilisé au plus tard au quatrième exercice qui suit l'exercice déficitaire est définitivement perdu.

6. Autres décalages induits par le référentiel appliqué

Nous nous référons ici au référentiel international. Le retraitement des comptes locaux pour se conformer au référentiel international induit certains autres ajustements en raison des différences existantes par rapport aux règles marocaines. Nous abordons ici uniquement les principales normes qui génèrent des retraitements en matière d'impôts différés. Certains des retraitements qui vont être énoncés ont déjà été évoqués ou seront évoqués dans le dernier chapitre. Néanmoins, il est intéressant de préciser ces retraitements dans le cadre du traitement des impôts différés par les filiales marocaines pour en familiariser le lecteur.

La norme IAS 2 sur les stocks ne génère un retraitement d'impôt différé que si les règles de dépréciation retenue dans les comptes retraités sont différentes de celles retenues pour la

détermination du résultat fiscal, ou si la méthode de valorisation (CMUP ou PEPS) est différente de celle retenue dans les comptes sociaux.

Concernant la norme 11 sur les contrats de construction, un impôt différé peut être constaté si la méthode retenue dans les comptes retraités est celle du pourcentage à l'avancement contrairement à celle utilisée dans les comptes sociaux (méthode d'achèvement). Il s'agit donc là aussi d'un retraitement d'homogénéisation.

La norme IAS 19 concernant les avantages du personnel induit un impôt différé dû à la comptabilisation des engagements de retraite et de tout autre avantage du personnel.

En matière du coût d'emprunt à incorporer dans la valeur d'un actif, la norme IAS 23 peut générer un retraitement d'impôt différé si la valeur de l'actif retenue dans les comptes retraités est différente de sa valeur fiscale (si les intérêts d'emprunt ne peuvent pas être inclus dans le coût d'acquisition de l'immobilisation par exemple).

La norme IAS 36 sur les dépréciations d'actifs peut générer des impôts différés lorsqu'un retraitement d'homogénéisation, conduisant à une différence avec la valeur fiscale de l'actif, est opéré dans les comptes retraités (approche par composante, taux d'amortissement, ...).

Les divergences que comporte la norme IAS 38 sur les immobilisations incorporelles telles que l'amortissement des immobilisations incorporelles identifiables et l'activation des frais de recherches sont de nature à générer des impôts différés identifiables par le bilan retraité.

C. Détermination de la situation fiscale différée

La détermination de la situation différée consiste à :

- synthétiser toutes les bases d'impositions différées actives et passives recensées;
- apprécier la probabilité d'imputation des impôts différés actifs et décider de la reconnaissance ou non de tous ou une partie des impôts différés actifs potentiels recensés ;
- déterminer, le cas échéant et selon les conditions requises par le référentiel adopté, la possibilité de compensation de ces éléments. Par exemple en normes IAS-IFRS, Les impôts différés actifs et passifs ne peuvent se compenser que dans la mesure où l'entreprise a un droit exécutoire de compenser les actifs et passifs d'impôt exigible et les actifs et passifs d'impôt différé concernent des impôts sur le résultat prélevés par la même autorité fiscale.

D. Calcul et comptabilisation des impôts différés

a. Quel taux utiliser ?

Le montant des impôts différés résulte du produit des bases d'impositions différées par le taux d'imposition.

La provision pour impôt dans les comptes sociaux et l'impôt différé en consolidation ou dans les normes qui l'exigent dans les comptes sociaux poursuivent le même objectif : constater un impôt à payer mais pour l'impôt différé il s'agit d'un impôt à payer ou à recouvrer dans le futur. Or, la législation et les normes comptables divergent quant au taux à appliquer. En effet, le taux appliqué aux provisions pour impôts dans les comptes sociaux est le taux de clôture, alors que le taux recommandé par les différentes normes internationales pour les impôts différés, est celui connu à la date d'arrêté des comptes.

Le principe général en matière d'impôt différé impose l'application du taux voté, évitant ainsi toute précipitation des intentions du législateur.

Au Maroc, les lois de finances sont adoptées par le législateur à la fin de chaque année et tout changement au niveau des taux d'imposition pour l'année ou les années suivantes est généralement connu à la clôture de l'exercice. Le taux à retenir pour le calcul des impôts différés sera donc le taux maintenu ou adopté par la loi de finances de l'année suivante.

Par ailleurs, plusieurs situations particulières peuvent se présenter :

- ✓ lorsque la société est sous une période d'exonération totale ou d'une réduction temporaire à la date de clôture d'un exercice donné, les impôts différés doivent être calculés non pas sur la base du taux applicable au résultat de l'exercice en cours mais du taux applicable à l'exercice de reversement des différences temporelles concernées ;
- ✓ lorsque plusieurs taux sont applicables en permanence à la société (réduction permanente de 50% au titre du chiffre d'affaires à l'export et taux normal au titre du chiffre d'affaires local), il conviendrait de retenir un taux moyen pour l'évaluation des impôts différés (taux moyen du dernier ou des dernier exercices) sauf si les prévisions justifient un taux différent (prévision d'un changement substantiel dans la composition des chiffres d'affaires futurs) ;
- ✓ Aussi, la société peut se trouver dans une situation qui combine les deux situations précédentes. Dans ce cas, il conviendrait de retenir un taux moyen qui tient compte des taux applicables au moment du reversement des différences temporelles concernées.

b. Comptabilisation et présentation des impôts différés

La règle de la symétrie s'applique parfaitement aux actifs et passifs d'impôts différés. Ainsi, ils doivent être traités comme la transaction ou l'événement qui en est à l'origine. Deux cas de figure peuvent se présenter.

- Soit, la transaction ou l'événement affecte le résultat comptable ou fiscal, la contrepartie de l'impôt constaté au bilan affecte alors la charge d'impôt comptabilisée en résultat,
- Soit, la transaction ou l'événement affecte les capitaux propres, et dans ce cas la contrepartie de l'impôt différé inscrit au bilan est également constatée directement dans les capitaux propres.

Concernant les règles pratiques de comptabilisation et de présentation au bilan et au compte de résultat, nous renvoyons le lecteur à la deuxième section du deuxième chapitre de la première partie de ce mémoire.

c. Mise en place d'un état des impôts différés

Généralement, lorsque le retraitement des impôts différés n'est pas décentralisé au niveau des filiales, les groupes mettent en place un modèle d'état de synthèse qu'ils adressent à toutes les filiales que ces dernières doivent renseigner afin de faciliter le travail du consolideur et de lui éviter les pertes du temps qui découlent toujours du traitement d'informations disparates.

Toutefois, même dans le cas de décentralisation, la mise en place d'un état de synthèse est utile voire indispensable. En effet, la reprise des bases d'impôts différés doit reprendre les principales informations que sont les bases actives et passives d'impôts différés, les résultats fiscaux prévisionnels et le taux applicable à la filiale. Cet état sous forme de tableau a pour objectif de recenser les bases existantes à la clôture de l'exercice précédent et de recalculer la charge d'impôt qui aurait été constatée l'exercice précédent par application des nouvelles normes.

Les bases d'impôts différés doivent être détaillées par nature principale puisque la norme IAS 12 demande une analyse des bases d'impôts différés par catégories de retraitements. Ces informations peuvent éventuellement être ventilées par échéance de reversement.

Nous présentons un modèle d'état de synthèse des bases d'impôts différés :

	Solde d'ouverture	Mouvement de l'exercice	Solde de clôture	Echéancement éventuel		
<i>Bases sociales</i>						
Nature 1 Nature 2 Nature 3						
<i>Bases retraitées</i>						
Nature 1 Nature 2 Nature 3						
<i>Bases consolidées</i>						
Nature 1 Nature 2 Nature 3						
<i>Total des bases d'ID</i>						
Nature 1 Nature 2 Nature 3						
<i>Taux d'impôt applicable</i>				T1	T2	T...
<i>Reports déficitaires limités dans le temps</i>						
<i>Reports déficitaires illimités</i>						
<i>Total des déficits reportables</i>						
<i>Crédits d'impôts (CM)</i>						
<i>Résultat fiscal prévisionnel</i>						

II. L'importance de la question des impôts différés actifs pour les filiales marocaines

La reconnaissance et la comptabilisation des impôts différés actifs sont une question importante pour les filiales concernées par les retraitements des impôts différés. En effet, ces filiales sont particulièrement intéressées par la constatation des impôts différés actifs pour les raisons suivantes :

- Un bon nombre de filiales marocaines soumises à l'impôt sur les sociétés ne paient pas d'impôt faute de résultat imposable suffisant. Cette situation aboutit à l'accumulation des

déficits reportables et des crédits d'impôts (cotisations minimales) constitutifs de sources d'impôts différés actifs;

- les retraitements des comptes locaux pour les besoins de la consolidation génèrent davantage de différences temporelles déductibles qu'imposables (retraitement des non-valeurs, amortissements, stocks, ...);

La question de constatation d'un impôt différé actif peut se poser dans des situations très différentes d'une entreprise à une autre. En outre, les éléments constitutifs d'impôts différés actifs peuvent résulter ou non de différences temporelles d'origine fiscale, de différences temporelles d'origine comptable (consécutives aux retraitements effectués), de déficits reportables et de crédits d'impôts. La prise en compte des déficits reportables est généralement considérée comme déterminante par l'ensemble des normes.

Généralement lorsque l'impôt différé actif est dû à la prise en compte de déficits reportables, les conditions de sa reconnaissance au bilan sont plus contraignantes que lorsqu'il ne tient pas compte de ces déficits.

On constate souvent que les filiales marocaines déficitaires ne constatent pas d'impôts différés actifs, mais le principe de prudence privilégié dans ce cas ne doit pas entrer en conflit avec les principes de spécialisation des exercices d'une part, et de continuité d'exploitation d'autre part.

Nous traiterons en détail cette question de reconnaissance des impôts différés actifs et quelques difficultés pratiques y afférentes dans les paragraphes qui suivent.

Même au cas où la base du calcul serait recensée, la constatation d'un impôt différé actif se heurte à quelques difficultés pratiques qui tiennent notamment aux prévisions des résultats futurs et à l'opportunité de mise en place d'une gestion fiscale (stratégie fiscale dans la terminologie américaine).

A. Les prévisions de résultats futurs

La norme internationale IAS 12, et à son instar les autres principaux référentiels internationaux, conditionnent la constatation d'un actif d'impôt différé à sa probabilité d'utilisation, celle-ci pouvant être établie sur la base des résultats taxables futurs. Ce n'est qu'au cas où la société dégagerait des résultats taxables de façon régulière qu'elle peut éventuellement ne pas établir de prévisions de résultats futurs pour constater des actifs d'impôts différés supérieurs aux passifs comptabilisés. Par exemple, l'historique bénéficiaire récent d'une société peut suffire à la comptabilisation d'actifs sur différences temporelles se reversant dans un délai de 3 ou 4 ans.

En dehors de ce genre de cas de figure simple, la constatation d'actifs d'impôts différés nécessitera la préparation d'échéanciers de reversement incluant des prévisions de résultats taxables, afin de pouvoir trancher sur le caractère probable de leur utilisation.

L'échéancier peut être établi de manière simple, avec une distinction court, moyen et long terme. Il permet ainsi de déterminer la date prévisionnelle de reversement des bases d'impôts différés, et à ce titre apporte une justification non négligeable aux postes d'impôts différés actifs ou passifs au bilan. Un échéancier plus précis (sur 4/5 ans) est bien entendu possible, une durée plus longue apparaissant peu vraisemblable.

Mais l'appréciation du caractère raisonnable des prévisions établies est une autre difficulté à résoudre. De telles prévisions doivent être, pour qu'elles soient raisonnables, étayées d'éléments détaillés et vérifiables.

La fiabilité des prévisions dépend essentiellement des éléments suivants :

- le contexte économique général ;
- l'évolution du secteur d'activité (sa stabilité, sa croissance, ses risques, etc.) ;
- la position de la filiale ou des filiales sur leur marché ;
- la capacité de la filiale à établir des prévisions fiables ;
- la situation financière de la filiale et l'opportunité de la constatation (ou non-constatation) d'actifs d'impôts différés ;
- l'historique de ses résultats.

L'auditeur a bien entendu un rôle primordial à jouer dans l'évaluation des prévisions de résultats futurs. De plus, cet exercice devra être répété chaque année avec autant d'attention, la norme IAS 12 ainsi que les autres référentiels internationaux précisent que le caractère probable d'utilisation d'un actif d'impôt différé doit être réexaminé à chaque clôture. Ainsi, un actif antérieurement non constaté doit être constaté si l'évolution de la situation de l'entreprise rend son utilisation future désormais probable¹⁵. La contrepartie de cette constatation vient minorer la charge d'impôt de l'exercice. De même, un actif antérieurement constaté doit être extourné en charge d'impôt de l'exercice si son utilisation future est devenue improbable en raison de la dégradation de la situation de l'entreprise. La situation financière d'une société évolue, et l'opinion de l'auditeur sur sa capacité à générer des profits taxables dans un proche avenir doit pouvoir évoluer en quelques mois aussi.

¹⁵ Sous les US GAAP, les changements au niveau de la probabilité d'utilisations des IDA se traduisent par des ajustements au niveau des provisions des IDA recensés.

Pour illustrer l'importance des prévisions fiscales, on présente l'exemple suivant :

Hypothèse 1 : Prévision des pertes fiscales

	Echéance			
	Bases	Court terme	Moyen terme	Long terme
Diff. Temp. Déductibles	100	50	50	-
Diff. Temp. Imposables	(20)	-	(20)	-
Net	80	50	30	-
Résultat fiscal prévisionnel		(50)	(50)	-
Impôt différé à 35%	-	-	-	-

Comme elle prévoit des pertes dans les années à venir, les impôts différés actifs ne seront pas constatés.

Hypothèse 2 : Prévision des bénéfices fiscaux

	Echéance			
	Bases	Court terme	Moyen terme	Long terme
Diff. Temp. Déductibles	100	50	50	-
Diff. Temp. imposables	(20)	-	(20)	-
Net	80	50	30	-
Résultat fiscal prévisionnel		100	150	-
Impôt différé à 35%	28	17,5	10,5	-

Comme elle prévoit des bénéfices fiscaux, elle doit constater les impôts différés actifs puisqu'elle va pouvoir, dans les années à venir, utiliser ces actifs d'impôts différés.

La mise en relation de l'échéancier d'impôts différés avec les prévisions du résultat fiscal est un outil particulièrement utile pour l'analyse et la décision relative aux impôts différés actifs, surtout pour analyser les éventuelles activations de reports déficitaires et crédits d'impôts.

B. Les stratégies fiscales

De la même façon qu'une société est obligée d'analyser le comportement économique de ses stocks pour s'assurer que leur valeur au bilan est correctement estimée, elle doit déterminer son comportement futur en terme fiscal afin d'évaluer ses stocks d'impôts différés à la clôture.

Cette comparaison est logique mais l'existence de prévisions fiscales n'est pas automatique, même si l'entreprise prépare des budgets à moyen terme (4/ 5 ans).

Pourtant, l'apport de ces prévisions est primordial pour l'entreprise. Il permet en effet de piloter le résultat et de mettre en place certaines actions d'optimisation fiscale. Il permet aussi de juger les éléments de la situation actuelle de la fiscalité de l'entreprise.

Des actions d'optimisation fiscale (stratégies fiscales) peuvent être mises en œuvre lorsque les reversements des différences temporelles imposables et les prévisions des résultats taxables futurs sont insuffisants pour permettre l'utilisation d'un actif d'impôt différé. Il s'agit donc de créer ou de maximiser le résultat taxable d'une période considérée afin de ne pas perdre le bénéfice de pertes reportables ou/et de crédits d'impôts.

Dans le contexte marocain, nous pouvons citer les exemples suivants de gestion fiscale :

- Vendre des actifs qui se sont appréciés mais dont la base fiscale n'a pas été ajustée ;
- Réaliser une ou des opérations de lease-back permettant de réaliser des plus-values importantes ;
- Opérations d'aller-retour sur actifs (titres de participation, ...)
- ...

Il est précisé que pour être prises en compte dans la détermination du caractère probable d'utilisation d'un impôt différé actif, les stratégies fiscales doivent impliquer des décisions que le management d'une entreprise prendrait s'il était confronté à une perte reportable sur le point d'expirer.

C. La validation préalable de la charge d'impôt de la filiale

Le contrôle de la charge d'impôt par la filiale doit être effectué avant la transmission de la liasse de consolidation au groupe par le responsable financier de la filiale et éventuellement par

l'auditeur ou le conseil de cette dernière. Un visa de contrôle matérialisant l'accord du responsable et/ou de l'auditeur est quelquefois demandé par le groupe pour garantir une certaine assurance de fiabilité de la charge (ou produit).

Ce contrôle est aussi un moyen pour la filiale de s'assurer que son calcul d'impôt est correctement effectué. En effet, de manière théorique, l'impôt est déterminé par l'application pure et simple du taux d'impôt au résultat réalisé dans l'exercice. Tout écart nécessite donc une explication : provisions non déductibles, opérations taxés à un taux différent, franchises d'impôt, ...

La gestion de la fiscalité différée présente dans les comptes consolidés du groupe la problématique de la fiscalité différée constatée localement dans les comptes consolidés de la filiale mais pose également la question de sa gestion au niveau local. Deux situations peuvent se présenter : cas des groupes qui optent pour la décentralisation des retraitements de consolidation au niveau des filiales, il peut être demandé à la filiale d'enregistrer ses impôts différés au travers d'écritures de retraitements locales. Cette procédure permettrait une meilleure identification de l'origine de ces impôts différés et un meilleur suivi au niveau local et au niveau du groupe. Il y a aussi le cas des groupes qui optent pour une centralisation des écritures de retraitement, la liasse de consolidation incluant plusieurs états sur les impôts différés devra permettre à la filiale d'indiquer l'origine de ces impôts différés et leur mode de valorisation.

Dans les deux situations, la filiale ne sera dispensée de justifier la constatation de ses impôts différés et l'auditeur devra s'assurer que les impôts différés constatés ou les informations fournies au groupe au sujet des impôts différés sont exhaustives et conformes à la norme de référence.

D. Intérêt de mise en place d'une procédure relative aux impôts différés

Une procédure est une manière spécifique de réaliser une activité. Elle est une description, une image. Pour rédiger une procédure, il faut se placer dans la même situation que le photographe. Il faut avoir une idée de la mise en scène de la réalité que l'on veut photographier. La procédure est l'une des composantes du système documentaire de l'entreprise destinée à maîtriser ses processus et son système de qualité.

Un manuel des principes et méthodes comptables ou un carnet de route est un instrument indispensable à l'harmonisation des comptes des sociétés consolidés d'un groupe qui précise les normes retenues par le groupe et centralise l'ensemble de ses procédures comptables. En cas d'absence d'un manuel du groupe, la filiale peut élaborer elle-même ou à l'aide d'un conseil son propre manuel de procédures ou carnet de route conforme au référentiel comptable du groupe.

La rédaction d'une procédure répond à plusieurs objectifs que l'on peut détailler de la façon suivante :

- la diversité des référentiels comptables existant : il est nécessaire pour un groupe consolidé de préciser à l'ensemble du personnel comptable du groupe y compris des filiales étrangères qu'il emploie le référentiel qui lui est imposé par une réglementation ou pour lequel il a opté lorsqu'il n'est pas tenu d'appliquer un tel référentiel, afin d'homogénéiser ses comptes ;
- les normes comptables des organismes de normalisation peuvent parfois prévoir l'utilisation de différentes options. Dans ce cas, le groupe doit également notifier son choix aux personnes concernées ;
- la disparité des connaissances au sein du personnel comptable du groupe induit la nécessité de rédiger une procédure claire et compréhensible pour tous afin de garantir la fiabilité des comptes. En effet, en matière d'impôts différés, certains pays, principalement anglo-saxons pratiquent depuis de nombreuses années le calcul des impôts différés¹⁶, ils maîtrisent donc mieux cette technique. Par contre, pour d'autres pays tel le Maroc dont, d'une part, il n'existe pas encore une méthodologie de consolidation officielle et l'obligation de consolidation n'est pas encore généralisée et d'autre part, la comptabilisation de l'impôt différé dans les comptes sociaux est interdite. Les comptables des filiales ne sont donc pas expérimentés et habitués à ce genre de calcul qui leur paraît souvent complexe.

Pour ces différentes raisons, il est important de sensibiliser les comptables de la filiale au calcul des impôts différés à l'aide d'une procédure écrite.

Au cas où la filiale n'aurait pas reçu de procédures du groupe, il est nécessaire qu'elle l'élabore elle-même ou à l'aide de son conseil local.

Dans ce cas, pour rédiger une telle procédure, il est nécessaire de maîtriser sa finalité et la connaissance des moyens dont dispose l'entreprise pour réaliser la tâche décrite dans la procédure. Ainsi, lors de la rédaction d'une procédure, deux principales questions doivent être posées :

- ⇒ quels sont les objectifs de cette procédure, c'est-à-dire quels sont mes besoins ?
- ⇒ quels sont les moyens dont je dispose pour y parvenir ?

La finalité d'une procédure sur les impôts différés est de fournir aux intervenants les règles de recensement, de calcul et de comptabilisation les concernant ainsi que la liste des informations requises par la norme de référence. Elle n'a pas pour finalité de former le personnel sur les impôts. Cela doit faire l'objet, le cas échéant, d'une démarche parallèle.

¹⁶ Par exemple aux Etats-Unis la première norme APB 11 a été publiée en décembre 1967.

La rédaction d'une procédure implique l'identification des principes de base, les problèmes fondamentaux et la façon dont sera collectée l'information recherchée.

Une telle procédure pourra être structurée de la manière suivante :

- la procédure devra comporter une introduction exposant l'objectif retracé et le fait que le traitement des impôts différés doit respecter les règles édictées par le référentiel adopté par le groupe, par exemple la norme IAS 12.
- La première partie de la procédure devra être constituée par un rappel des termes particuliers et des définitions de base en matière d'impôt ;
- La seconde partie devra expliquer les principes de reconnaissance des créances et des dettes d'impôts exigibles et différés. Il sera fait mention ici des modalités de traitement des déficits et des crédits d'impôts.
- La troisième partie de la procédure devra mentionner les règles de recensement, de calcul et de comptabilisation applicables ainsi que les informations nécessaires pour la préparation de l'annexe. En particulier, les comptes et les écritures à comptabiliser devront être détaillées ici.
- Enfin la dernière partie du document devra être consacrée à l'utilisation de l'outil de collecte de l'information.

Cette procédure n'est pas figée, elle devra continuer d'évoluer et d'être améliorée en fonction de l'évolution de la norme de référence.

SECTION II : PREPARATION DE L'ANNEXE RELATIVE AUX IMPOTS DIFFERES

I. Intérêt de l'annexe sur les impôts différés

L'annexe constitue une partie intégrante dans toutes les normes relatives aux impôts différés. Toutes les normes prévoient l'obligation de fournir dans des notes annexes un certain nombre de détails et d'informations précises liés à la situation fiscale différée.

En effet, à la seule lecture du bilan et du compte de résultat, le lecteur des états financiers ne possède qu'une très faible visibilité sur l'origine et le devenir de ces créances et dettes futures d'impôt. Il en résulte qu'une diffusion des informations en annexe constitue un axe tout aussi indispensable. La communication d'une information incomplète ou erronée par la filiale et par conséquent par le groupe, notamment lorsque l'insuffisance ou l'erreur est significative, peut induire les tiers en erreur.

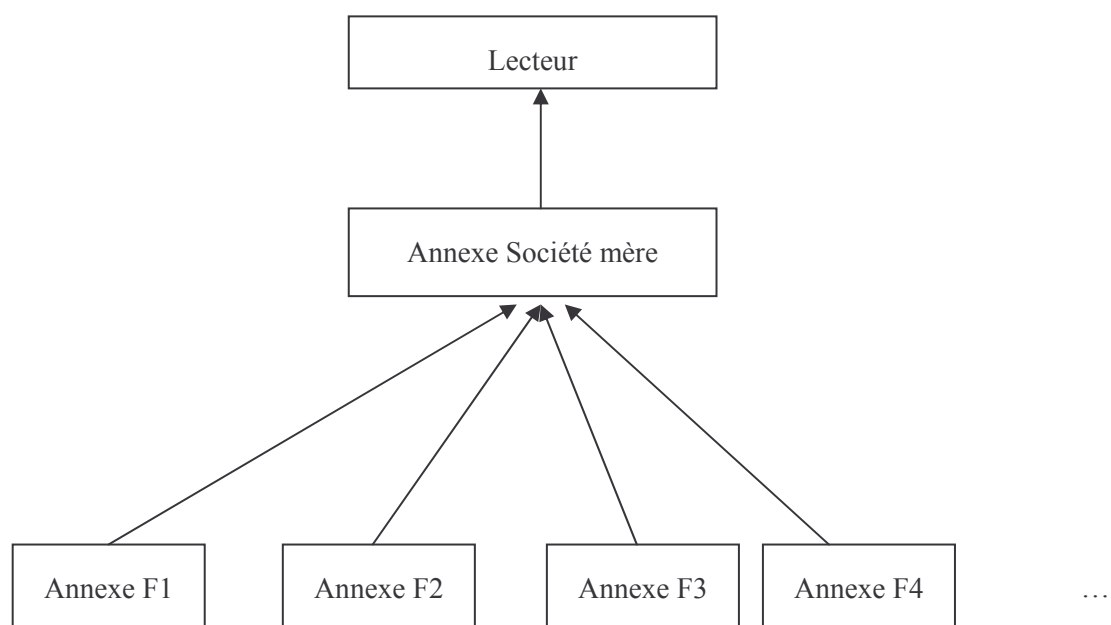
En effet, l'actualité, avec les faillites frauduleuses des géants américains ENRON et WORDLCOM et leurs conséquences sur les marchés financiers, accentue le besoin de transparence et de qualité de l'information donnée par les groupes. Les impôts différés reposent sur la probabilité de certains événements décelés par les dirigeants. Par conséquent, ils sont entourés d'un niveau d'incertitude que seule une information complémentaire peut dissiper.

II. Les impératifs de qualité de l'information communiquée par la filiale

Au delà des obligations découlant du référentiel adopté ou appliqué, la communication financière des groupes s'est développée ces dernières années parallèlement au développement des bourses de valeurs et des attentes des utilisateurs de l'information financière. Les entreprises sont désormais « en ligne » avec le marché et elles prennent un soin particulier à structurer et à diversifier les communications : rapport annuels, sites Internet, réunions d'analystes, assemblées générales, communiqués et avis périodiques ou ponctuels. Les modes de communication financière se sont ainsi considérablement diversifiés.

Le poids et l'intérêt indiscutable de cette communication financière et cette attente des utilisateurs des états financiers et des marchés en terme de communication nécessitent de la part des groupes qui sont concernés directement et de toute les sociétés les composant une information pertinente et conforme aux exigences de la norme de référence. En termes d'impôts différés, un excès de technicité est à éviter car si les explications données sont telles qu'elles ne peuvent être comprises que par certains initiés, ceux-ci pourraient, ainsi disposer d'informations de caractère privilégié leur procurant un avantage anormal par rapport à l'ensemble du public.

La préparation de l'annexe peut être schématisée de la manière suivante :



Ainsi, la préparation de l'annexe doit être faite en gardant toujours à l'esprit que l'annexe préparée par la filiale fait partie intégrante de l'annexe du groupe qui sera diffusée au lecteur qui recherche l'information la plus simple et la plus cohérente possible.

La rédaction de la note sur l'impôt différé doit éviter plusieurs écueils pour répondre à ces exigences¹⁷ :

- la négligence : l'absence d'information importante ou les silences sont à proscrire ;
- la confusion : les arguments non structurés et redondants nuisent ;
- l'« anorexie » : la sous-estimation de certains éléments est défavorable ;
- la dissimulation : la mention des points faibles peut s'avérer un point fort car elle rassure ;
- l'« extrémisme » : le « bruit » est à éviter car « trop d'information tue l'information ».

Ces impératifs doivent être respectés notamment lorsque la filiale marocaine ne reçoit pas du groupe les instructions nécessaires claires et suffisantes.

III. Contenu de l'annexe

Comme nous l'avons signalé plus haut, le contenu de l'annexe diffère légèrement selon le référentiel adopté. Les filiales doivent préparer et fournir toutes les informations permettant à la société mère d'établir l'annexe tel que prescrit par la norme appliquée.

Les informations réclamées dans la liasse de consolidation de la filiale doivent répondre à plusieurs objectifs.

En premier lieu, la liasse de consolidation doit, en matière d'impôts différés, permettre au service de consolidation du groupe d'obtenir l'ensemble des informations utiles à leur comptabilisation.

En second lieu, la liasse de consolidation doit permettre au service de consolidation de vérifier la cohérence des informations envoyées par la filiale et la fiabilité de ces données à l'aide de contrôles.

En référence à la norme IAS 12 et à ce qui a été énoncé dans la première partie de ce mémoire, il est possible de différencier entre trois catégories d'informations à fournir dans la liasse de consolidation.

La première catégorie correspond aux données nécessaires à la comptabilisation des impôts différés au bilan. La conception étendue étant retenues par la norme IAS 12, la liasse de

¹⁷ Sylvie Ourvois, « l'impôts différés dans les comptes consolidés français : une aide à la décision et un vecteur de communication », mémoire d'expertise comptable, session mai 1998.

consolidation devra comporter un état permettant de recenser toutes les différences temporelles imposables et déductibles de la filiale.

La seconde catégorie regroupe l'ensemble des informations sur les impôts au bilan exigées par la norme IAS 12 pour l'élaboration de l'annexe. A ce titre, la liasse de consolidation devra comporter un état fournissant des commentaires sur la comptabilisation ou non des actifs d'impôts différés.

Enfin, la dernière catégorie d'informations à collecter concerne la composante de la charge ou du produit d'impôt de l'exercice. En l'espèce, la liasse de consolidation devra intégrer un état fournissant au service de la consolidation une réconciliation détaillée entre la charge (produit) d'impôt et le résultat comptable avant impôt auquel est appliqué le taux d'impôt en vigueur.

Nous avons déjà évoqué le contenu de l'annexe telle qu'exigé par la norme internationale IAS 12, nous nous limitons ici à faire le point sur les principales informations à fournir par les filiales.

A. La preuve d'impôt ou le rapprochement entre la charge (produit) d'impôt et le bénéfice comptable

Parmi les informations généralement exigées par les référentiels, une explication de la relation entre la charge (produit) d'impôt et le bénéfice comptable.

La preuve d'impôt est l'élément le plus important de l'information relative aux impôts différés. Elle doit ainsi être conçue de façon très détaillée.

Economiquement, la preuve d'impôt présente un intérêt tant pour les gestionnaires que pour le lecteur des états financiers. En effet, elle apporte des informations fondamentales sur l'impôt du groupe mais aussi de chaque filiale. Il permet de s'assurer que ce poste du compte de résultat a bien fait l'objet d'une analyse. Les montants expliquant l'impact de certains événements ou phénomènes fiscaux sont parlant et accessibles en lecture directe.

Par référence à la norme IAS 12, l'une des deux formes suivantes ou toutes les deux sont préconisées :

- un rapprochement chiffré entre la charge (produit) d'impôt et le produit du bénéfice comptable multiplié par le(s) taux d'impôt applicable(s), en indiquant également la base de calcul du (es) taux d'impôt applicable(s) ; ou
- un rapprochement chiffré entre le taux d'impôt effectif moyen et le taux d'impôt applicable, en indiquant également la base de calcul du taux d'impôt applicable.

Généralement, les groupes demandent à leurs filiales que l'explication soit faite au niveau local et le groupe cumule les preuves d'impôt des différentes filiales.

La mise en place d'une preuve d'impôt par filiale n'est qu'une présentation sous une forme différente des informations déjà contenues dans le tableau d'impôts différés. En effet, le tableau des impôts différés analyse le calcul de la charge d'impôt de la période, sous la forme d'un calcul du résultat fiscal. Ce tableau reprend d'une part, la charge d'impôt sociale de la filiale, et d'autre part, la variation des impôts différés, qui correspond à la charge d'impôts différés au compte de résultat. Il détaille les informations utiles à l'établissement de la preuve d'impôt, tels que les reports déficitaires consommés ou activés, les différences entre le résultat comptable et le résultat fiscal, les taxations à taux réduits, etc.

B. Proposition d'une méthodologie d'élaboration de la preuve d'impôt

Le processus de préparation de la preuve d'impôt est lié au processus de recensement et de valorisation des impôts différés. Aussi, avant toute démarche tentant à rationaliser la charge d'impôt de l'exercice, il convient de s'assurer que l'on dispose d'un état de synthèse permettant d'expliquer, d'une part, le passage du résultat fiscal au résultat consolidé avant impôt et d'autre part, de mettre en évidence l'incidence de la valorisation des impôts différés sur le résultat de l'exercice et les réserves. Cet état qui revêt une importance primordiale pour le praticien des comptes consolidés mais aussi pour le réviseur devra se présenter comme suit :

- **Passage du résultat fiscal au résultat consolidé avant impôt :**

- la première étape va consister à recenser en bases, les éléments qui expliquent le passage du résultat fiscal au résultat comptable avant impôt. Cette étape consistera en l'analyse des informations figurant dans la liasse fiscale et relatives aux réintégrations et déductions fiscales de l'exercice, à l'état des provisions non déductibles, au suivi des plus-values en instance d'imposition, aux informations concernant les allègements de la dette future d'impôt. Ces distorsions entre le résultat fiscal et le résultat social devront être distinguées en deux parties : celles générant une différence temporaire et donc un impôt différé et celles constituant une différence permanente ne produisant donc aucun effet au regard de l'impôt différé. Le recensement de ces décalages temporaires et permanents devra être réalisé en flux de l'exercice tout en réconciliant les stocks d'ouverture et de clôture afin de permettre un contrôle de cohérence non seulement au niveau de la charge ou du produit de l'exercice, mais également au niveau du montant des impôts différés comptabilisés au bilan d'ouverture et de clôture.

- La deuxième étape consistera, sur la base de la première, à rapprocher le résultat comptable avant impôt du résultat consolidé avant impôt en distinguant les retraitements de consolidation générant un impôt différé de ceux n'ayant aucune incidence sur le sujet. Cette analyse devra mettre en évidence l'impact des bases d'impôts différés au niveau du résultat et des réserves. Comme dans la première étape, une analyse des flux de l'exercice devra s'accompagner d'une réconciliation des soldes d'ouverture et de clôture des impôts différés au bilan. Cette étape devra se faire à l'appui du tableau de passage des capitaux propres sociaux aux capitaux propres consolidés.
- La troisième étape se devra de compléter le recensement issu des deux premières étapes en prenant en considération les différences temporelles non identifiables immédiatement par l'examen de la déclaration fiscale. Il s'agira, notamment, des immobilisations figurant au bilan des sociétés et qui seraient grevées d'un sursis ou d'un report d'imposition à la suite par exemple d'une fusion placée sous le régime particulier. Il pourra s'agir également des écarts d'évaluation attachés à l'évaluation à la « juste valeur » des actifs et des passifs lors d'une opération de restructuration.

Cette première phase de recensement a pour objectif d'identifier l'ensemble des éléments s'interposant entre la situation nette fiscale et la situation nette consolidée et d'en identifier les incidences au regard de l'impôt différé. Par ailleurs, elle permet un bouclage entre le résultat fiscal et le résultat consolidé avant impôt. Cette justification permettra de s'assurer de la prise en compte de l'exhaustivité des différences entre les valeurs comptables et fiscales des actifs et des passifs.

- **Valorisation des impôts différés**

- Cette étape, sur la base de la phase précédente, aura pour objectif de valoriser les bases d'impôt différé en fonction du taux d'impôt différé correspondant à l'exercice de leur échéance. Il conviendra à ce stade de s'assurer que tous les décalages temporels ont donné lieu à la comptabilisation d'un impôt différé sauf dans le cas de sociétés structurellement déficitaires et dans le cadre des exceptions prévues par la norme de référence. La contrepartie des impôts différés ainsi calculés devra être précisée : résultat ou réserves (cas notamment lors de la première consolidation de la société ou d'un changement de méthode comptable).
- L'incidence des effets du taux pourra être appréhendée au travers des différences temporelles recensées préalablement et ayant donné lieu à la constatation d'un impôt différé. Il en résulte qu'il existe quatre différentiels de taux possibles qui devront être analysés et dont les effets devront être portés sur une ligne distincte de la preuve d'impôt :

- ✓ Différence entre le taux d'impôt différé à l'ouverture et à la clôture ;
- ✓ Différence entre le taux théorique du groupe et le taux d'impôt de la société ;
- ✓ Différence entre le taux théorique du groupe et le taux d'impôt différé ;
- ✓ Différence due à un changement dans le taux d'impôt de la société du fait par exemple de l'expiration d'une période d'exonération ou de réduction.

Lorsqu'il s'agit de plusieurs filiales constituant un palier, il convient d'établir, dans un souci de fiabilité, de clarté et de traçabilité, une preuve d'impôt par société et d'élaborer par la suite une preuve d'impôt synthétique pour tout le palier.

Proposition d'un modèle de preuve d'impôt

Exemple de preuve d'impôt (En K MAD ou devise de consolidation)	
Résultat net comptable consolidé	
• Charge d'impôt (exigible et différé) (1)	
Résultat consolidé avant impôt	
Taux théorique (taux courant applicable société mère) (2)	
Charge fiscale théorique	
<ul style="list-style-type: none"> • Ecart de taux sociétés (société mère/ filiale) (3) • Eléments imposés à taux réduit (4) • Effet des variations des taux sur impôts différés (5) • Pertes fiscales de l'exercice non utilisées/non activées (6) • Utilisation de déficits reportables antérieurs non imputés (7) • Activation de déficits antérieurs (8) • Différences permanentes (9) • Redressements fiscaux (10) • Régularisations d'impôts différés sur exercices antérieurs (11) • Régularisation sur IS (12) • Imposition forfaitaire (13) • Réduction d'impôts/crédits d'impôts (14) 	
Charge fiscale réelle (15)	
Taux effectif d'impôt (16)	

La société devra identifier les principales sources d'écarts entre la charge fiscale théorique et la charge fiscale réelle dont nous proposons ci-dessous de définir le contenu :

1. charge d'impôt : elle se compose de l'impôt différé et de l'impôt exigible comptabilisés au titre de l'exercice (y compris les redressements fiscaux).

2. Taux théoriques : il correspond au taux d'impôt applicable à la société mère dans l'Etat de siège social. Quelquefois, on se limite à appliquer directement le taux théorique de la filiale. Dans

ce cas la preuve est modifiée au niveau du groupe pour appliquer un taux unique pour tout le groupe.

3. Ecart de taux société mère/filiale : écart entre le taux d'impôt local et le taux d'impôt théorique (taux courant de la société mère) appliqué sur le résultat fiscal de la ou des filiales.

4. Eléments imposés à taux réduit : détermination de la différence entre le taux réduit et le taux normal appliqué sur les bases imposables à taux réduit.

5. Effets des variation de taux des impôts différés : selon la méthode de report variable, les impôts différés doivent être évalués à la clôture de chaque exercice au taux et selon les règles fiscales en vigueur à cette date ou, s'il est connu, au taux futur voté applicable lorsque la différence temporelle se reversera. Devra ainsi être isolé sur une ligne dédiée de la preuve d'impôt, l'effet du différentiel de taux d'impôt entre l'ouverture et la clôture de l'exercice appliqué aux bases des impôts différés comptabilisés à l'ouverture.

6. Pertes fiscales de l'exercice non utilisées / non activées : impact des économies d'impôt non constatées sur les pertes fiscales de l'exercice. Cela concerne les pertes fiscales qui ne font pas l'objet de la reconnaissance d'impôts différés actifs parce que les perspectives de réalisation de bénéfices fiscaux futurs ne sont pas suffisamment probables.

7. Utilisation de déficits reportables antérieurs non imputés : grâce à l'utilisation de déficits fiscaux antérieurs non imputés, la société ne paie pas d'impôt alors qu'elle est bénéficiaire.

8. Activation de déficits antérieurs : si les perspectives de réalisation des bénéfices fiscaux futurs deviennent suffisamment probables pour assurer l'imputation des déficits reportables antérieurs, ces déficits doivent faire l'objet de la comptabilisation d'un impôt différé actif matérialisant l'économie d'impôt future.

9. Différences permanentes : les différences permanentes sont les éléments qui n'ont aucune incidence fiscale, ni pour l'exercice en cours ni pour les exercices futurs (amortissements excédentaires des véhicules du tourisme, intérêts excédentaires sur comptes courants, amendes et pénalités, dividendes, libéralités, ...).

10. Redressement fiscaux : les redressements fiscaux génèrent une charge d'impôt déconnectée du résultat de l'exercice.

11. Régularisations d'impôts différés sur exercices antérieurs : incidence des corrections et régularisations d'impôt différé au titre des exercices antérieurs.

12. Régularisation sur IS : impact des corrections et régularisations d'impôt sur les sociétés au titre des exercices antérieurs.

13. Imposition forfaitaire : impôt minimum fixé par la législation fiscale locale ou impôt dont l'assiette est déconnectée du résultat de l'exercice (Cotisation minimale acquittée en l'absence de bénéfice).

14. Réductions d'impôts/ crédits d'impôts : avantages fiscaux liés à des dispositions fiscales particulières (incitations, exonérations, réductions, ...),

15. charge fiscale réelle = (1),

16. Taux effectif d'impôt : charge fiscale réelle / résultat comptable avant impôt.

Remarque (à l'attention des groupes marocains appliquant le référentiel international):

Pour expliquer la relation entre la charge ou le produit d'impôt consolidé et le résultat consolidé avant impôt, la norme IAS 12 (§ 85) autorise l'utilisation d'un taux moyen en lieu et place du taux d'imposition légal de la société consolidante. Ce taux moyen d'imposition correspond à la somme des résultats avant impôt de chaque filiale multipliés préalablement par leur taux d'impôt statutaire et divisée par le résultat consolidé avant impôt et résultat des sociétés mises en équivalence du groupe. L'objectif de ce taux est de ne justifier, au niveau de la preuve d'impôt, que d'une variation des taux d'impôt inhérente aux évolutions de la réglementation fiscale de la société mère consolidante.

C. Les impôts différés actifs non reconnus

Contrairement à la norme américaine qui exige la comptabilisation de tous les impôts différés y compris les impôts différés actifs sur les déficits reportables et crédits d'impôts avec bien entendu constatation de provisions lorsque leur utilisation est estimée moins probable que probable, les impôts différés actifs non reconnus sous les autres référentiels dépendent souvent d'un choix comptable fait par le groupe ou la filiale lorsque il n'est pas estimé improbable leur utilisation, mais aussi de sa situation économique à une certaine date. Les impôts différés non reconnus consistent souvent en reports déficitaires et crédits d'impôts non activés ou en impôts différés actifs sur des différences temporelles déductibles à long terme, comme les provisions retraites.

Le choix de ne pas constater d'impôts différés est toujours défendable s'il peut être justifié de manière plus argumentée qu'en avançant le principe de prudence. En effet, on peut soupçonner un groupe ou une filiale d'avoir pour volonté réelle de conserver quelques produits latents en guise de « réserves pour des périodes moins favorables fiscalement ».

Les normes apportent une réponse à cet écueil en exigeant l'indication dans l'annexe du montant des impôts différés actifs non comptabilisés. D'ailleurs, en précisant que les actifs d'impôts différés non comptabilisés le sont du fait que leur récupération n'est pas jugée probable. Les normes précisent en quelque sorte que l'absence de comptabilisation doit être motivée.

Même si la filiale choisit de ne pas constater ses soldes d'impôts différés actifs et/ou le groupe choisit de ne pas constater les soldes d'impôts différés actifs de la filiale, en imposant de renseigner le lecteur des états financiers sur ce point, les normes permettent ainsi d'obtenir des informations précieuses pour la bonne compréhension de la situation fiscale du groupe.

Aussi, le solde des impôts différés actifs non reconnus par la filiale doit correspondre à sa réalité économique, soit que les actifs sont réalisables dans un avenir trop lointain, soit qu'ils ne sont pas réalisables dans un avenir proche parce que les résultats fiscaux ne le permettent pas.

Il peut être intéressant d'expliquer la variation des soldes d'impôts différés non reconnus d'un exercice sur l'autre. Ainsi, les soldes non reconnus à court terme n'ont pas pu être réalisés parce qu'il s'agissait de reports déficitaires qui ont été perdus dans l'exercice, par manque de résultats fiscaux suffisants.

L'état de présentation des actifs d'impôts différés non reconnus

Généralement, les groupes adressent aux filiales un état de présentation des impôts différés reconnus et/ou non reconnus.

Cet état se présente généralement de la même manière que celui détaillant les actifs d'impôts différés reconnus au bilan. L'information fournie se limite souvent à des explications écrites et chiffrées. Cette explication est par ailleurs nécessaire pour indiquer les origines des impôts différés non reconnus : pertes fiscales, crédits d'impôts,

En revanche, certaines filiales se contentaient d'une phrase pour indiquer le montant des actifs d'impôts différés non reconnus, en expliquant, le cas échéant, leur origine. Cette explication n'est suffisante que si la filiale n'a qu'un nombre très restreint (voire une ou deux) de différences temporelles générant des impôts différés actifs non reconnus. Dans le cas contraire, il peut s'avérer plus simple d'établir un tableau présentant les soldes d'impôts différés actifs non reconnus par nature de différences temporelles.

Ce tableau aura donc la même présentation que celui détaillant les soldes d'impôts différés actifs et passifs reconnus. Il pourra présenter la consommation de la période des soldes d'impôts différés non reconnus.

	<i>Ouverture</i>	<i>Clôture</i>	<i>Variation</i>
Différences temporelles			
Crédits d'impôts (de préférence par année)			
Reports déficitaires (avec distinction amortissements différés et déficit ordinaire)			
Soldes d'impôts différés actifs non reconnus			

CHAPITRE II : REVISION DES IMPOTS DIFFERES

Partant de la complexité et des difficultés qui caractérisent les impôts différés, ceux-ci apparaissent comme l'un des aspects les plus techniques et les plus sensibles auxquels se trouve confronté le réviseur des comptes consolidés. En termes de risques d'audit, les comptes d'impositions différées représentent, en effet, une section d'audit critique du fait de la part d'appréciation requise et du caractère non répétitif des retraitements et opérations concernés.

La technicité et la complexité de la matière en font une section d'audit complexe d'autant que les risques ne se limitent pas à une simple identification des bases de décalages temporels mais s'étendent au contraire à tout le processus de remontée de l'information. A cela s'ajoute une part d'appréciation personnelle du réviseur face à des situations particulières revêtant un caractère stratégique nécessitant une bonne connaissance de l'entreprise et de ces pratiques fiscales.

L'auditeur marocain agissant généralement dans le contexte de clients référés, peut, dans le cadre de l'audit des comptes d'une filiale d'un groupe étranger, se confronter à différentes situations, ce qui lui impose de porter une attention particulière à des points sensibles dont il devra tenir compte afin de circonscrire les risques inhérents, de non détection et de contrôle liés aux impôts différés.

Il a besoin, en conséquence, d'un guide méthodologique lui permettant d'appréhender les risques liés au recensement, à l'évaluation des impôts différés, à la comptabilisation, à la présentation et à l'information relative aux impôts différés. L'objectif de ce chapitre est de présenter dans une première section les différentes situations qui peuvent se présenter au réviseur des comptes d'impositions différées et de mettre en relief les principaux points sensibles dont il devra tenir compte afin de circonscrire les risques inhérents, de non-détection et de contrôle liés aux impôts différés. Nous conduirons cette évaluation des risques d'audit dans le cadre du référentiel international. La deuxième section présentera une démarche de révision de la situation fiscale différée des filiales de sociétés étrangères adoptant le référentiel international.

SECTION I : LES RISQUES D'AUDIT ATTACHES AUX IMPOTS DIFFERES

Nous pouvons définir le risque d'audit comme étant le risque que l'auditeur exprime une opinion incorrecte du fait d'anomalies significatives contenues dans les comptes et non détectées. Dans le contexte de révision des impôts différés d'une filiale d'un groupe appliquant le référentiel international, le risque d'audit est d'exprimer une opinion incorrecte du fait d'anomalies dans les comptes d'impositions différées audités.

Sans prétendre à l'exhaustivité, nous présentons les différentes situations qui peuvent se présenter au réviseur des comptes d'impositions différés et en mettant en relief les principaux points sensibles dont il devra tenir compte afin de circonscrire les risques inhérents, de non-détection et de contrôle liés aux impôts différés.

I. Risques inhérents à la diversité et à la complexité des sources d'impositions différées

Les impôts différés sont généralement appréhendés dans la pratique par l'intermédiaire des déclarations fiscales et des écritures de consolidation complétées par l'analyse de certains postes du bilan qui sont susceptibles de déclencher des impôts différés.

Par conséquent, la diversité et la complexité des sources d'impositions différées existantes présente le risque de non identification des impôts différés liés :

- Aux décalages temporels entre les valeurs comptables et fiscales :
- Aux décalages temporels liés aux écritures spécifiques de retraitement ou de consolidation
- A l'activation des déficits reportables

A. Risques liés à l'identification des décalages temporels entre les valeurs comptables et fiscales

a. Différences identifiables immédiatement par la déclaration fiscale

Il s'agit des charges ou produits comptables enregistrés dans les comptes mais déductibles ou imposables au cours d'un exercice différent. Ces décalages, lorsqu'ils sont temporaires, conduisent à constater des impôts différés sur les réintégrations ou déductions apparaissant sur la déclaration fiscale. Il peut s'agir, soit de charges ou de produits constatés comptablement mais déductibles au titre d'un exercice ultérieur, soit de charges ou de produits fiscaux déductibles ou imposables immédiatement mais constatés comptablement au cours d'un exercice ultérieur.

En revanche, si les réintégrations ou déductions représentent des montants qui ne pourront jamais être pris en compte fiscalement, aucun impôt différé n'est constaté car il n'existe pas de différence entre la valeur comptable et la valeur fiscale des actifs ou passifs y afférents (pénalités et amendes fiscales, provisions comptables non déductibles fiscalement, excédent d'intérêts sur comptes courants, ...).

b. Différences non identifiables immédiatement par la déclaration fiscale

Il s'agit principalement des différences temporelles résultant d'immobilisations figurant au bilan des sociétés et qui seraient grevées d'un sursis (ou d'un report d'imposition à la suite, par exemple, d'une fusion placée sous le régime particulier). La différence temporelle résultant de la

comparaison de la valeur fiscale et de la valeur comptable doit donner lieu à un impôt différé et cela, même si aucune décision actuelle ne laisse présumer que le sursis d'imposition est sur le point d'être effectivement imposé.

B. Risques liés à l'identification des décalages temporels liés aux écritures spécifiques de retraitement ou de consolidation

Les écritures de retraitement inhérentes au processus de consolidation ont le plus souvent un impact direct dans le compte de résultat consolidé s'agissant principalement des écritures d'homogénéisation des comptes sociaux ou des écritures d'élimination des opérations intragroupes. Dès lors, l'objectif pour le réviseur est de déterminer si ces écritures ont une incidence sur la détermination des impôts différés.

a. *Ecritures d'homogénéisation des comptes sociaux*

Toutes les écritures d'homogénéisation conduisant à modifier les valeurs comptables par rapport aux valeurs fiscales donneront lieu à un impôt différé. En effet, compte tenu des divergences existant, le cas échéant, entre les normes marocaines et les règles et principes retenus par le référentiel du groupe, beaucoup de retraitements effectués génèrent des différences temporelles imposables et déductibles.

Parmi les retraitements générant des différences temporelles imposables, on rencontre souvent et sans songer à l'exhaustivité :

- *Les non-valeurs*

Les non-valeurs sont les postes figurant à l'actif n'ayant pas de valeur marchande ou de revente à des tiers en tant que telles et correspondant à des charges réparties sur plusieurs exercices en vertu de leur caractère propre ou en vertu d'une décision exceptionnelle de gestion. Ce sont les frais préliminaires, les charges à répartir sur plusieurs exercices et les primes de remboursement des obligations.

Les retraitements pratiqués en consolidation vont consister à faire comme si les montants n'avaient jamais été portés à l'actif du bilan de l'entreprise consolidée.

Le principe de retraitement sera le suivant :

- . Elimination des charges activées dans l'exercice ou dans les exercices antérieurs ;
- . Elimination des dotations aux amortissements constatées pour les non-valeurs figurant dans les comptes sociaux ;

- . Affectation en charges de l'exercice des non-valeurs activés dans l'exercice et aux capitaux propres des non-valeurs activés dans les exercices précédents.

Ce retraitement supporte les impôts différés.

- *les immobilisations incorporelles*

Les normes IFRS autorisent la réévaluation des immobilisations incorporelles sous certaines conditions (référence à un marché actif et application à tous les actifs de la même catégorie). Il est impossible de les réévaluer au Maroc. La réévaluation ne pouvant porter que sur les immobilisations corporelles et financières.

En cas de réévaluation, l'écart de réévaluation génère un impôt différé passif.

Aussi, concernant les dépenses en recherche et développement, les normes IAS-IFRS prévoient qu'elles doivent être immobilisées si certaines conditions sont remplies (IAS 38 §45). Au Maroc, l'activation de ces dépenses ne constitue qu'une option offerte lorsque certaines conditions sont remplies : s'elles se rapportent à des projets nettement individualisés ayant de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale et financière.

Au cas où un retraitement s'avèrerait nécessaire, la différence temporelle générerait un impôt différé actif ou passif selon le signe de la différence.

- *les immobilisations corporelles*

Plusieurs situations peuvent se présenter au niveau du retraitement des immobilisations corporelles :

⇒ Retraitements de quelques frais incorporés dans le coût d'entrée d'une immobilisation

A titre d'exemple, sous la norme marocaine, le coût de production des immobilisations peut comprendre le montant des intérêts relatifs aux dettes contractées pour le financement de cette production depuis le "préfinancement" spécifique jusqu'à la date normale d'achèvement de l'immobilisation ou de sa mise en service si elle est exceptionnellement antérieure à cette date.

Sous les IAS-IFRS, le traitement de référence est la comptabilisation des coûts d'emprunts dans l'exercice au cours duquel ils sont encourus, indépendamment de l'utilisation qui est faite des fonds empruntés. L'activation et l'incorporation de ces coûts dans le coût de l'immobilisation financée par l'emprunt sont autorisées lorsqu'il est probable qu'ils généreront des avantages économiques futurs pour l'entreprise et ils peuvent être évalués de façon fiable.

Toute divergence dans le traitement des coûts de financement entre les comptes sociaux et les règles du groupe générerait une différence temporelle source d'impôt différé.

⇒ Retraitement des amortissements

Généralement, les entreprises marocaines s'alignent sur les taux d'amortissement fiscaux. Le groupe pratique les taux économiques. En cas de différence entre les taux pratiqués, l'écart entre la valeur nette d'amortissement dans les comptes sociaux et la valeur nette d'amortissement dans les comptes retraités constituerait une différence temporelle déductible lorsque le taux fiscal est inférieur au taux économique ou une différence temporelle imposable dans le cas contraire. Un impôt différé actif ou passif doit être constaté selon la nature de la différence temporelle.

Supposons des constructions acquises le 01/01/N-8 pour 300, amorties dans les comptes sociaux au taux de 5% et dans les comptes retraités au taux économique de 2,5%.

La valeur nette d'amortissement dans les comptes sociaux au 31/12/N =

$$300 - (300 \times 5\% \times 9) = 165 \text{ (valeur fiscale)}$$

La valeur nette d'amortissement dans les comptes consolidés au 31/12/N =

$$300 - (300 \times 2,5\% \times 9) = 232,5 \text{ (valeur comptable)}$$

On constate que la valeur comptable (232,5) est supérieure à la valeur fiscale (165), il y a donc une différence temporelle imposable de 67,5, soit un impôt différé passif de 23,6 calculé au taux de 35%.

Aussi, le retraitement des immobilisations suivant l'approche par composants qui se traduit par la comptabilisation et l'amortissement de manière séparée de chaque partie de l'immobilisation, se traduit généralement par le retraitement des amortissements constatés dans les comptes sociaux pour tenir compte de l'amortissement économique de chaque composante.

Lors de la première application du référentiel étranger, par exemple les IFRS, que l'entité retraite rétrospectivement ses immobilisations ou qu'elle opte, comme le permet IFRS 1, à leur évaluation à leur juste valeur considérée en tant que coût présumé à cette date ou à l'utilisation d'une réévaluation établie antérieurement, lorsque la valeur comptable retenue est différente de la valeur dans les comptes sociaux, on aura nécessairement un impôt différé qui est actif si la valeur comptable est supérieur à la valeur fiscale et passif dans le cas inverse.

⇒ Pratique de l'amortissement dégressif

L'amortissement dégressif est une modalité d'amortissement autorisée par la réglementation fiscale marocaine sans souvent aucune logique économique. La pratique de l'amortissement dégressif se traduit par la constatation d'amortissements dérogatoires (provisions réglementées) au niveau du passif. Leur annulation lors de retraitement génère un impôt différé passif.

⇒ Cessions d'immobilisation entre sociétés consolidées

Un retraitement s'impose en consolidation lorsqu'une immobilisation a été acquise auprès d'une autre société du groupe lorsqu'une plus-value a été constatée en fiscalité lors de la cession (cas général). Ainsi, le retour au coût historique de l'immobilisation (par élimination de la plus-value chez la cédante en contrepartie de la correction de la valeur de l'immobilisation acquise chez le cessionnaire) dans les comptes retraités de l'entreprise cessionnaire crée un écart entre sa valeur fiscale (qui correspond à la valeur d'acquisition de l'immobilisation enregistrée dans les comptes sociaux) et sa valeur comptable dans les comptes retraités (qui correspond à la valeur de l'immobilisation figurant au bilan de l'entreprise cédante avant l'opération de cession). Par conséquent, la valeur comptable de l'immobilisation dans le bilan consolidé étant devenue inférieure à sa valeur fiscale cela signifie qu'il y aura une déduction fiscale future supérieure au montant de l'effet comptable attendu correspondant au montant de la plus-value éliminée. Un impôt différé actif doit être constaté chez l'entreprise cessionnaire puisque, c'est chez elle que l'actif est situé in fine.

⇒ Retraitement des biens acquis en crédit-bail

Généralement, les biens dont dispose l'entreprise par contrat de crédit-bail sont traités au bilan et au compte de résultat comme s'ils étaient acquis à crédit. Le retraitement consiste à :

- enregistrer les biens concernés en immobilisation à l'actif du bilan ;
- comptabiliser en contrepartie, au passif, la dette financière qui représente le crédit conventionnellement obtenu pour le financement de ces biens ;
- traiter ces biens comme des immobilisations avec toutes les conséquences comptables que cela entraîne ;
- retraiter les comptes sociaux afin d'annuler la charge de loyer par la constatation d'une charge financière et du remboursement de la dette. Les biens concernés sont amortis selon un plan.

Ainsi, la durée et les modalités d'amortissement du bien étant souvent différentes de celles retenues pour l'amortissement financier de la dette, ce retraitement entraîne chaque année un écart, qui influence le résultat. Cette différence constitue un décalage temporel donnant lieu à la comptabilisation d'un impôt différé et se résorbant à la fin de la durée de vie du bien.

- *Stocks*

IAS 2 permet l'utilisation de la méthode PEPS (premier entré, premier sorti) ou de la méthode du coût moyen pondéré (toutes deux constituant la traitement de référence, selon IAS 2 § 21). La méthode DEBS (dernier entré, premier sorti) est interdite.

La norme comptable marocaine et la doctrine fiscale autorisent les méthodes du coût moyen pondéré et PEPS. Les autres méthodes [méthode du " dernier entré, premier sorti "(dite LIFO), méthode de la " valeur de remplacement ", appelée parfois " NIFO ", méthode des coûts approchés, des coûts standards, ...] ne sont pas acceptées pour l'élaboration des états de synthèse.

On perçoit donc que les méthodes d'évaluation admises au Maroc sont les mêmes autorisées par IAS 2.

Le retraitement devient nécessaire lorsque le groupe utilise l'une ou l'autre méthode qui n'est pas la même utilisée au niveau des comptes sociaux. L'écart découlant du retraitement générerait une différence temporelle déductible ou imposable selon le sens de l'écart.

La réévaluation des actifs immobilisés et l'incorporation ou non des charges financières dans les stocks pourraient nécessiter des retraitements qui génèreraient des impôts différés.

- *Valeurs mobilières de placement*

Les valeurs mobilières de placement détenues par la filiale peuvent faire l'objet d'un retraitement comptable en raison d'une divergence entre le référentiel du groupe, par exemple IAS-IFRS, et les règles applicables au Maroc.

En effet, en vertu des principes comptables applicables au Maroc notamment le principe de prudence, on ne peut constater dans les comptes sociaux que des pertes latentes par le biais de provisions pour dépréciation, alors que les normes IAS/IFRS préconisent d'évaluer les valeurs mobilières de placement¹⁸ à leur coût de clôture qui peut donner lieu à une réévaluation ou la constatation d'une perte. La constatation d'un gain dans les comptes retraités génèrera une différence temporelle imposable et par voie de conséquence un impôt différé passif.

b. Ecritures d'élimination de l'incidence de la législation fiscale

La consolidation et le retraitement des comptes sociaux imposent l'élimination de l'incidence sur les comptes des écritures passées pour la seule application de la législation fiscale et notamment en ce qui concerne les provisions réglementées.

¹⁸ Les normes IFRS considèrent les VMP comme des actifs et passifs financiers en juste valeur par résultat.

L'élimination de ce genre d'écritures non justifiées économiquement et comptabilisées uniquement pour bénéficier d'avantages fiscaux, engendre généralement des différences temporelles qui seront sources d'imposition différée.

c. écritures de neutralisation des résultats internes

Généralement, lorsqu'elles sont significatives, les opérations ayant conduit à la constatation d'un résultat interne doivent obligatoirement être éliminées dans les comptes retraités. Les éliminations affectant le résultat retraité concernent notamment les plus ou moins value sur cessions d'immobilisations et les marges internes sur stocks.

C. Risques liés à l'activation des déficits reportables et des crédits d'impôts

Généralement, la constatation d'un impôt différé sur les reports déficitaires et les crédits d'impôts dépend de la probabilité d'utilisation de ces déficits. Il est donc nécessaire en cas d'existence de déficits reportables ou de crédits d'impôts, que l'on établisse que l'entreprise sera en mesure de les récupérer car ils viendront à terme diminuer l'impôt dû.

La norme IAS 12 dispose par exemple que lorsqu'une entité a un historique de pertes récentes, elle ne comptabilise un actif d'impôt différé au titre de ces pertes fiscales ou crédits d'impôt non utilisés que dans la mesure où elle dispose de différences temporelles imposables suffisantes ou d'autres indications convaincantes qu'elle disposera de bénéfices imposables suffisants sur lesquels pourront s'imputer les pertes fiscales et crédits d'impôts non utilisés.

La difficulté pour le réviseur tient donc dans la prise en compte de bénéfices au-delà d'une période de 4 ans pour les déficits ordinaires ou de 3 ans pour les crédits d'impôts liés à la cotisation minimale et qui constitue, par nature, un exercice aléatoire et incertain. En effet, concrètement, seul l'établissement de comptes prévisionnels portant sur les périodes de recouvrement espéré des déficits reportables peuvent permettre d'apprécier le caractère raisonnable de l'activation d'impôts différés sur ces déficits et crédits d'impôts.

Toutefois, lorsque de tels comptes prévisionnels sont établis, l'auditeur devra prendre connaissance du processus d'élaboration des comptes prévisionnels, évaluer les procédures mises en place pour le choix des hypothèses et l'établissement de ces comptes afin d'évaluer le risque lié à la constatation des impôts différés actifs sur les déficits reportables et les crédits d'impôts.

Cas particulier des déficits relatifs aux amortissements fiscalement différés

Rappelons que les amortissements fiscalement différés sont des amortissements régulièrement comptabilisés et compris dans les charges déductibles de l'exercice et composant la totalité ou une partie du déficit fiscal.

Compte tenu de la spécificité de ces déficits liée à leur durée de vie indéfinie, la question qui se pose est doit-on, en dehors du cas de sociétés structurellement déficitaires, comptabiliser systématiquement des impôts différés actifs lorsqu'il s'est avéré que la société dispose d'une capacité bénéficiaire mais qu'elle n'est pas en mesure de déterminer à quelle échéance elle pourra récupérer ces impôts différés actifs.

Pour répondre à cette question, il convient de faire certaines nuances. En effet, contrairement aux déficits hors amortissements qui se prescrivent par quatre exercices, le caractère d'indéfiniment reportable des amortissements fiscalement différés accroît les possibilités pour l'entreprise de les récupérer un jour dès lors qu'elle se situe en continuité d'exploitation. Toutefois, cela ne veut pas dire qu'un impôt différé doit être constaté systématiquement car la prise en compte de bénéfices au-delà d'une certaine période (4 ans ou 5 ans) est, par nature, plus aléatoire et incertaine. La constatation doit être effectuée dans chaque situation considérée au regard des règles imposées par le référentiel appliqué.

L'auditeur qui aura la charge d'estimer le bien fondé de l'activation des impôts différés actifs sur les amortissements fiscalement différés devra examiner rigoureusement les possibilités de récupération au même titre que les déficits non liés aux amortissements.

Aussi, dans le cas des sociétés en démarrage, l'auditeur devra être extrêmement prudent quant à la prise en compte d'impôts différés actifs sur les pertes fiscales de premières années lorsqu'il considérera qu'il s'agit de circonstances exceptionnelles.

D. Risques liés l'appréciation des situations particulières

Il s'agit notamment des risques liés aux conséquences du régime particulier des opérations de fusion sur les impôts différés, à l'évaluation à la juste valeur des actifs et passifs identifiables lors de l'acquisition et au cas particulier d'une acquisition d'une société déficitaire.

a. Conséquences du régime particulier des opérations de fusion

Les opérations de fusion réalisées au Maroc sont généralement placées sous le régime particulier prévu par l'article 20 de la loi n° 24-86 relative à l'impôt sur les sociétés (actuel article 164 du LAR). Ce régime, comme nous l'avons déjà rappelé, se caractérise notamment par l'imposition des plus-values sur éléments amortissables et les titres de participation entre les mains de la

société absorbante. Les plus-values sont réintégrées dans les résultats taxables par étalement sur une durée maximale de 10 ans et par l'imposition des plus-values sur éléments non amortissables de l'actif immobilisé au moment de leur cession par la société absorbante.

Par conséquent, il devra être tenu compte dans les comptes consolidables préparés par la filiale de cette imposition différée dont les effets dépendront de la nature de l'immobilisation et des liens capitalistiques des sociétés avant fusion.

1^{er} cas : les sociétés fusionnées étaient préalablement consolidées dans le même groupe :

- Biens non amortissables :

Pour illustrer ce cas, supposons que l'apport concerne un terrain (non amortissable) que la société S1 a apporté à S2 pour une valeur de 100 en dégageant une plus-value de 20 placée en sursis d'imposition dans le cadre du régime particulier des fusions.

La plus-value de 20 doit faire l'objet d'une écriture de neutralisation en consolidation afin d'éliminer la plus-value constatée chez S1 et de ramener le terrain à sa valeur historique chez S2. De ce fait, la valeur comptable de l'immobilisation au bilan retraité de S2 sera de 80 et sa valeur fiscale de 80. Il n'existe aucune différence et, par conséquent, aucun impôt différé ne sera à constater dans le bilan retraité.

- Biens amortissables

Supposons que l'apport concerne un matériel amortissable linéairement sur 5 ans que S1 a apporté à S2, début N, pour une valeur de 250 en dégageant une plus-value de 50 devant faire l'objet d'une réintégration par 1/10 chez S2 dans le cadre du régime particulier.

Là encore, le fait que l'immobilisation soit portée à sa valeur comptable d'origine dans les comptes retraités (250-50) entraînera une valeur comptable de (200) et une valeur fiscale de (250-50) identiques ; aucun impôt différé ne devra être constaté sous réserve des impôts différés provenant de la différence de rapidité entre la réintégration fiscale de la plus value et la cadence de l'amortissement. En effet, dans notre exemple, la plus-value en sursis d'imposition est réintégrée au résultat fiscal au rythme de $50/10 = 5$ par an alors que la correction des amortissements liée au retour au coût historique de la construction s'établit au rythme de $(250 - 200)/5 = 10$, soit une différence de 5 (10-5) et donc un impôt différé actif de 1,75. A fin N, la valeur comptable du matériel sera égale à $250 - 50 - 40 = 160$ et sa valeur fiscale $250 - 50 - 50 + 5 = 155$.

2^{ème} cas : les sociétés fusionnées n'étaient pas préalablement consolidées dans le même groupe

- Biens non amortissables (repreons l'exemple ci-dessus concernant le terrain)

La valeur comptable du terrain dans les comptes retraités est de 80 (valeur d'apport) alors que sa valeur fiscale est de 100. Cette différence temporelle de 10 doit donner lieu à un impôt différé passif au taux de droit commun lié à la plus-value de fusion en instance d'imposition.

- Biens amortissables (repreons l'exemple ci-dessus concernant le matériel)

La valeur comptable du matériel dans les comptes retraités est de 250 (valeur d'apport) alors que sa valeur fiscale est de $250 - 50$, soit 200 (valeur d'origine). Cette différence de 50 doit donner lieu à un impôt différé passif de $50 \times 35\% = 17,5$ dans les comptes retraités car il s'agit d'une dette d'impôt et cela même s'il n'est pas envisagé de céder le bien.

Il convient d'attirer l'attention du réviseur sur le fait que dans ce cas, l'effet fiscal de l'étalement de la plus-value est quelquefois déjà constaté dans les comptes sociaux par le biais d'une provision pour impôt (il s'agit d'un des rares cas où la pratique entérine la constatation d'un impôt différé dans les comptes sociaux). Dans un tel cas, il convient de s'assurer qu'il n'a pas été constaté une seconde fois d'écriture d'impôt différé lors de l'élaboration des comptes retraités afin d'éviter un double emploi.

b. les risques liés à l'évaluation à la juste valeur des actifs et passif identifiables

La norme IAS 12 préconise que l'évaluation des actifs et passifs doit refléter les conséquences fiscales qui résulteraient de la façon dont l'entreprise s'attend, à la date de clôture, à recouvrer ou à régler la valeur comptable des actifs et des passifs donnant lieu à des différences temporelles.

La conséquence pour le réviseur est qu'il doit s'assurer des intentions de la filiale quant à la détention d'actifs dont la base comptable diffère de la base fiscale et dont une cession éventuelle entraînerait une imposition à un taux réduit. Ce sera le cas, par exemple, des titres de participation réévalués à la juste valeur dans le cadre d'une opération de fusion soumise au régime particulier et dont l'impôt différé lié à la plus-value de fusion en sursis d'imposition sera calculé au taux réduit si l'entreprise a l'intention de les céder et qu'elle les détient depuis plus de deux ans (abattement¹⁹).

¹⁹ Les plus-values et profits réalisés sur cession ou retrait des titres de participation ne bénéficieront plus d'abattement à compter du 1^{er} janvier 2008 conformément à l'article 6bis de la LF 2006.

c. Risques liés à la comptabilisation d'un actif d'impôt différé antérieurement non constaté

Le réviseur doit être vigilant au regard de l'identification et de la valorisation des actifs d'impôt différé à chaque clôture et plus particulièrement en cas d'acquisition d'entreprises car une reconnaissance tardive de ces économies d'impôt ne serait pas sans incidence sur les états financiers audités.

L'impact de la reconnaissance tardive d'un impôt différé actif qui n'aurait pas été identifié à l'origine doit être apprécié en tenant compte des règles de traitement comptable des changements d'estimations comptables et des corrections d'erreurs.

Cas particulier d'une acquisition de société déficitaire : le risque de faire face à un excès de prudence

Dans le cadre des opérations de regroupement, la non-constatation des crédits d'impôts différés attachés à l'acquisition des sociétés très déficitaires accompagnée de mesure de restructuration peut être une source de profit significatif pour les groupes acquéreurs.

Comme nous l'avons signalé plus haut, la difficulté qui se pose dans ces cas d'espèces est l'appréciation de la probabilité d'utilisation des déficits hérités et donc de la nécessité ou non d'activation des impôts différés liés à ces déficits reportables.

L'auditeur peut se trouver face au risque de reconnaissance ou de non-reconnaissance non justifiée des impôts différés actifs sur les déficits reportables.

II. Risques de non détection par l'auditeur de l'exhaustivité des écritures de comptabilisation des impôts différés

L'un des principaux risques consacrés par la révision des comptes d'impôts différés est le risque de non-détection de l'exhaustivité des écritures de comptabilisation des impôts différés. Ce risque se matérialise tant par la pluralité des documents nécessaires à leur recensement que par les outils internes mis en place par l'entreprise en terme de remontée de l'information. Pour réduire ce risque à un niveau acceptable, l'auditeur doit s'assurer que les contrôles instaurés dans le cadre de la révision des comptes d'imposition différée permettront de détecter l'ensemble des anomalies habituellement relevées en matière d'impôts différés.

Comme nous l'avons précisé auparavant, le calcul des impôts différés est un processus complexe dont la fiabilité repose sur la qualité de la collecte d'informations liés aux impôts différés. La collecte des informations est une étape décisive pour une détermination correcte de la situation fiscale différée et en conséquence, l'auditeur doit s'assurer que l'entreprise a mis en œuvre une procédure optimisant la qualité de cette collecte. Une collecte de qualité de l'information doit être, rappelons le, exhaustive, exacte, sans ambiguïté, homogène et rapide.

Une collecte rigoureuse des éléments relatifs à l'impôt différé nécessite une préparation, une organisation de la sauvegarde des éléments collectés, une traçabilité des informations exploitées et une vérification de vraisemblance. Cette procédure devra être mise en place par la société et vérifiée par l'auditeur.

Aussi, la prise de connaissance du manuel des principes comptables et des instructions du groupe constitue une étape indispensable dans l'objectif de contrôler les règles de recensement et d'évaluation des impôts différés. En outre, l'auditeur devra s'assurer que les principes retenus dans ce manuel sont en accord par les dernières normes et règles en vigueur. Il devra tenir compte en permanence des règles fiscales locales et de leur impact sur les impôts différés.

III. Risques liés à l'évaluation des impôts différés

Les principes généraux liés à l'évaluation des impôts différés sont définis par chaque référentiel Les actifs et passifs d'impôts sont évalués en fonction du taux d'impôt et des règles fiscales en vigueur à la clôture de l'exercice. Pour la détermination des impôts différés, le taux d'impôt et les règles fiscales en vigueur à la clôture et qui seront applicables lorsque la différence future se réalisera.

Cette règle pose, d'une part, la question du taux d'impôt à retenir en considération de la disparition ou de la réduction du taux d'imposition (exonérations, ...). L'impact des exonérations et/ou réductions d'impôts doit être pris en compte dans le calcul des impôts différés. Par conséquent, la passation par exemple de la période d'exonération totale à la période de réduction ou de la période de réduction à la période d'imposition complète aura des conséquences sur le taux d'impôt différé à retenir.

D'autre part, cette règle pose le problème de la date de reversement ou d'utilisation des impôts différés; date qui, rappelons-le, conditionne le taux d'impôt qui sera à utiliser à la clôture de l'exercice. Par conséquent, cette règle implique que toutes les bases d'impôt différé soient analysées à chaque clôture d'exercice et que soit connu pour chacune d'entre-elles la date de reversement.

IV. Risques liés au traitement de l'information

L'évolution permanente des systèmes d'information liés aux besoins de la consolidation constitue une situation à laquelle l'auditeur est désormais systématiquement confronté et les implications sur sa démarche d'audit sont considérables. En effet, pour l'auditeur, l'existence d'un système d'information dans l'entreprise où il exerce son mandat influence nécessairement le déroulement de sa mission.

La prise de connaissance du système d'information aide l'auditeur à évaluer les risques et à identifier les problèmes, à planifier et à conduire efficacement sa mission, ainsi qu'à évaluer la validité des éléments probants collectés.

L'un des vecteurs de risques pour l'auditeur réside dans la saisie de la liasse de consolidation au niveau de la filiale. L'élaboration d'une liasse de consolidation intégrant tous les états nécessaires à une bonne information en matière d'impôts différés ne suffit pas à se prémunir des risques d'une information erronée ou incomplète. Aussi faut-il s'assurer qu'une note de procédure ait été rédigée par le groupe à l'attention de la filiale ou des filiales consolidées afin que celles-ci puissent prendre connaissance des instructions du groupe. En effet, en pratique, renseigner les états liés à l'impôt ne constitue pas un exercice facile pour les filiales qui ne sont habituées notamment à la notion des impôts différés et des difficultés techniques qui les caractérisent. Le réviseur devra donc se prémunir d'un tel risque en s'assurant que des instructions écrites ont bien été transmises à la filiale ou aux filiales ou que des séminaires de formation organisés par exemple sur la consolidation aborde suffisamment le traitement des impôts différés. Cette revue des procédures internes par le réviseur doit permettre de garantir la fiabilité et la cohérence de l'information collectée.

Nonobstant les contrôles mis place, la fiabilité de l'information fournie suppose également que les données soient conformes aux comptes sociaux et aux instructions données par le manuel des principes comptables.

En dehors de ces prises de connaissance entrant dans le champ d'investigation de sa mission, l'auditeur se doit de prendre en considération les facteurs qui peuvent engendrer des risques d'anomalies significatives dus notamment à l'absence de contrôles dans la liasse de consolidation. Des tests de procédures peuvent ainsi être envisagés afin d'obtenir des éléments probants sur l'efficacité des contrôles inhérents à la liasse de consolidation. Ces contrôles devant permettre par la suite d'alléger le programme de travail de l'auditeur. Il existe différents types de contrôle au niveau de la liasse dont l'auditeur devra s'assurer de l'existence et de l'application :

- Les contrôles de cohérence : ce sont des contrôles d'égalités entre le total d'une rubrique et sa ventilation dans un état annexe. Il peut s'agir, par exemple, de s'assurer que le montant de la charge d'impôt figurant au compte de résultat correspond bien à celui repris dans l'état de rationalisation de la charge d'impôt.
- Les contrôles d'équilibre comptable : ce sont des contrôles de cohérence des comptes de variation du résultat et des variations correspondantes au bilan. Ces contrôles analysent que la contrepartie de la charge d'impôt différés constatés dans le résultat correspond bien à une augmentation au bilan de la provision pour impôt.
- Les contrôles de logique comptable : ces contrôles alertent la personne qui saisit lorsque des données apparaissent incohérentes les unes entre elles. Cela peut être le cas lorsque le montant de l'impôt exigible relevé dans le compte de résultat diffère de celui provenant de la saisie de l'état de détermination du résultat fiscal.
- Les contrôles de signes : il s'agit plus simplement de présignage qui informe la personne qui saisit la liasse que le sens de la rubrique est obligatoirement celui saisi.
- Les contrôles d'existence : ces contrôles s'activent lorsqu'une rubrique définie comme devant être obligatoirement renseignée ne l'est pas. Ils fonctionnent également en conditionnel avec une autre rubrique c'est-à-dire, si une rubrique est renseignée alors une ou plusieurs autres rubriques doivent être renseignées.

V. Risque relatif à la fiabilité des retraitements automatiques

L'automatisation des écritures de retraitement et d'impôts différés consacrée aujourd'hui par l'ensemble des progiciels de consolidation, n'est pas sans incidence sur la procédure d'audit de l'auditeur. Le risque lié au contrôle de ces données traitées automatiquement peut s'avérer être important lorsque l'on sait que les progiciels de consolidation dispose souvent d'un paramétrage « ouvert » qui permet à l'administrateur de modifier les règles de consolidation à sa convenance. Si on prend à l'inverse les progiciels de consolidation dont le paramétrage est « fermé », le risque demeure tout aussi important car l'utilisateur final n'a pas toujours une connaissance exhaustive des retraitements automatiques figurant dans le paramétrage standard du progiciel.

VI. Suivi des écarts entre les valeurs comptables et fiscales des actifs et passifs :

La problématique du traitement de la juste valeur des actifs et passifs lors d'une acquisition est liée à la difficulté de suivre deux valeurs (la valeur comptable et la valeur d'entrée dans le

périmètre) pour un même élément : juste valeur renseignée dans la liasse de consolidation alors que les compte sociaux et fiscaux sont établis avec la valeur historique.

A titre d'illustration, si l'on imagine une opération d'acquisition se traduisant par la réévaluation en juste valeur d'un bien non amortissable (terrain par exemple) ayant fait préalablement l'objet dans les comptes individuels de la société acquise d'un apport dans le cadre d'une fusion sous le régime particulier, il faudrait au regard de l'impôt différé gérer trois valeurs d'actifs. En effet, l'impôt différé passif dans les comptes consolidés devra être calculé sur la différence totale entre la juste valeur de ce bien et sa valeur fiscale d'origine avant l'opération d'apport. Par conséquent, les risques liés au suivi des valeurs comptables et fiscales dans les actifs et passifs doivent nécessiter une attention particulière de la part de l'auditeur qui doit s'assurer qu'un tel suivi existe au niveau de la filiale.

VII. Risques relatifs aux informations à produire sur l'impôt différé dans l'annexe

Les états financiers forment un tout indissociables et comprennent le bilan, le compte de résultat et l'annexe.

Ainsi, les risques d'audit attachés aux impôts différés ne diffèrent pas, qu'ils aient trait au bilan, au compte de résultat ou à l'annexe. Une information chiffrée, telle que l'impôt différé, ne prend généralement tout son sens que par référence à des événements comptables et fiscaux dont l'annexe doit présenter les incidences.

En effet, à la seule lecture du bilan et du compte de résultat, la lecture des états financiers ne se fait qu'une très faible visibilité sur l'origine et le devenir de ces créances et dettes futures d'impôt. La communication d'une information incomplète ou erronée dans l'annexe en matière d'impôt peut induire les tiers en erreur et de ce fait, ce risque devra être intégré dans la démarche de l'auditeur.

L'auditeur local doit être le garant d'une information fiable qui doit assurer au groupe et à l'auditeur du groupe une meilleure compréhension des événements de l'exercice au niveau de la filiale. A cet effet, il devra veiller, avant sa communication au groupe, à ce que l'information portée en annexe respecte les impératifs de qualité que le référentiel comptable adopté lui confère. Ce contrôle ne devra pas être seulement factuel, c'est-à-dire axé sur la seule révision des notes annexes sur l'impôt différé après leur préparation, mais il devra également découler lui-même du processus de révision des comptes d'imposition différée.

Lorsqu'il est demandé à la filiale de fournir le détail des informations telles que requises par le référentiel appliqué, l'information relative aux impôts différés fournie par la filiale doit faire

l'objet de travaux de vérification par l'auditeur local qui doit s'assurer que les éléments communiqués permettent au service de consolidation du groupe d'une part d'apprécier les événements et la paramètres qui ont conduit à constater ou à ne pas constater d'impôts différés au niveau du bilan et du compte de résultat consolidés de la filiale, et d'autre part de satisfaire aux exigences de la norme appliquée. Le contrôle de l'annexe relatif aux impôts différés ne doit pas être déconnecté du processus global de révision des comptes d'imposition différée du bilan et du compte de résultat. Au contraire, l'auditeur doit intégrer tout au long de sa démarche de révision, les paramètres qui devront faire l'objet d'une mention en annexe et ayant pour objectif d'éclairer les consolidateurs et le lecteur des états financiers du groupe.

SECTION II : REVISION DES IMPOTS DIFFERES

Dans le cadre d'un audit des comptes d'une filiale d'un groupe étranger, le réviseur comptable établit une stratégie de révision adaptée à la situation de la filiale. Cette stratégie doit comprendre notamment une analyse des postes du bilan et des risques d'audit qui leur sont liés, afin qu'il soit à même de mettre en place un programme de travail de vérification spécifique à l'entité.

Appliqué aux impôts différés, il faudrait évaluer l'importance des soldes enregistrés au bilan comparativement à la charge d'impôt et au résultat net de la société. Toutefois, l'auditeur ne se limitera pas à cette évaluation mais devra rapidement lister toutes les différences temporelles, les déficits reportables et crédits d'impôt susceptibles de donner lieu à une comptabilisation des impôts différés, car la situation fiscale différée enregistrée au bilan et/ou l'information fournie en annexe risque parfois de ne pas être exhaustive.

L'auditeur devra également mesurer la capacité de la filiale à déterminer les valeurs d'impôts différés en conformité avec la norme comptable appliquée. Comme nous l'avons vu, les calculs d'impôts différés peuvent s'avérer très complexes et un doute sur cette capacité devra entraîner la mise en place dans la stratégie d'audit de travaux de vérification étendus sur les postes d'impôts différés et sur les éléments d'information fournis en annexe d'autant plus que le sujet des impôts différés n'est généralement pas maîtrisé au Maroc.

Une fois déterminée la place des impôts différés dans les états financiers et le type de travaux de révision à effectuer, la stratégie d'audit devra établir les dates des travaux de vérification ainsi que les personnes qui devront les réaliser. Il est certain que la vérification des impôts différés ne pourra s'effectuer qu'à la fin de la mission d'audit puisque les valeurs d'impôt elles-mêmes sont établies après tous les autres travaux de clôture. En particulier, la société a besoin de connaître précisément le calcul de son résultat fiscal ainsi que l'ensemble des retraitements sur son bilan et

de son résultat comptable. Toutefois, un travail de documentation et d'évaluation des procédures pourra être réalisé dans le courant de l'exercice.

I. Règles générales applicables à l'auditeur des impôts différés

L'auditeur chargé de réviser les impôts différés doit être compétent et expérimenté et avoir une vision d'ensemble de la mission d'audit.

Nous traitons dans les paragraphes suivants des règles générales applicables à l'auditeur en tant que personne physique.

A. Compétence

Malgré que la notion des impôts différés est un sujet comptable par définition, la maîtrise de la fiscalité est indispensable pour l'auditeur chargé de la révision des impôts différés. L'audit des impôts différés exige la compétence des intervenants. La compétence revêt une grande importance pour l'audit des impôts différés du fait que ce sujet est très complexe et combine la comptabilité et la fiscalité. La maîtrise de la fiscalité, de la norme comptable et des techniques d'audit est primordiale et se pose avec beaucoup d'acuité pour un audit efficace et réussi des impôts différés.

En l'absence au Maroc de norme comptable officielle en la matière, le sujet des impôts différés est un sujet insuffisamment maîtrisé. Il s'est imposé au Maroc essentiellement via les groupes étrangers implantés au Maroc et dans quelques groupes marocains qui procèdent à la consolidation, soit volontairement suivant un référentiel étranger (généralement le référentiel français), soit en vertu d'une loi particulière (par exemple, la loi 1-93-211 relative à la bourse des valeurs). Toutefois, avec la nouvelle réglementation obligeant les groupes cotés²⁰ à publier leurs comptes consolidés établis selon le référentiel international IAS-IFRS ou selon le projet de méthodologie marocaine, le sujet des impôts différés est d'actualité plus que jamais.

La compétence en matière d'impôts différés est généralement acquise par l'autoformation, la formation continue et la capitalisation de l'expérience acquise au fil des interventions.

Une autre difficulté qui se pose en la matière est la diversité des référentiels que l'auditeur peut devoir maîtriser. En effet, en raison de la diversité de l'appartenance des groupes disposant de filiales au Maroc et de référentiels comptables appliqués par les groupes (référentiel international IAS-IFRS, US GAAP, UK GAAP, règlement français CRC 99-02, ...), on peut imaginer la difficulté de trouver des compétences maîtrisant tous les principaux référentiels confrontés au Maroc. Heureusement que l'on constate actuellement une tendance vers l'harmonisation et la convergence des principales normes étrangères en matière de l'impôt sur le résultat.

²⁰ Nous rappelons aussi le projet de loi adopté par le parlement et obligeant les groupes publics à publier des comptes consolidés.

L'auditeur doit se tenir continuellement au courant de l'évolution des normes et des amendements apportés par les normalisateurs aux règles et principes applicables à l'impôt sur le résultat.

L'intervenant sur le sujet des impôts différés doit être d'un niveau de compétence élevé exigeant à la fois un profil de spécialiste et également celui de généraliste polyvalent.

B. Autres règles applicables

En plus de la compétence, l'auditeur des impôts différés doit être et paraître impartial dans son jugement. La constatation par exemple des impôts différés actifs est soumise à des conditions restrictives. Elle dépend de la probabilité de leur concrétisation laquelle probabilité est soumise à l'appréciation des services financiers de la filiale. Par conséquent, le bien-fondé de l'enregistrement de l'actif d'impôt différé doit être analysé et apprécié avec toute l'impartialité requise.

En général, l'auditeur doit faire preuve d'honnêteté et de sincérité dans l'exécution de son travail d'audit ; il doit être juste et il ne doit pas laisser des préjugés ou des jugements préconçus entacher son objectivité ; il doit maintenir une attitude d'impartialité et il doit à la fois être libre et perçu comme étant libre de tout intérêt qui pourrait être considéré, peu importe les faits, comme étant incompatible avec les principes d'intégrité et d'objectivité²¹. L'auditeur doit être indépendant et honnête dans son appréciation de la conformité de la filiale aux règles, principes et exigences du référentiel appliqué.

L'auditeur est amené aussi tout au long de sa révision à prendre connaissance d'informations confidentielles dont la divulgation pourrait causer des préjudices à l'entreprise auditée. Il doit donc respecter le caractère confidentiel des informations recueillies à l'occasion de son intervention.

II. Mise en œuvre d'une approche de révision des impôts différés

Partant du principe que le réviseur doit s'assurer de la qualité et de la réalité de les chiffres et de l'information contenus dans les documents comptables de la filiale afin de pouvoir exprimer son opinion, il doit suivre une démarche dont les principales étapes sont les suivantes :

- Prise de connaissance générale de l'entreprise et analyse des risques ;
- Appréciation du contrôle interne ;
- Contrôle des comptes et examen de l'annexe ;
- Etablir le compte rendu.

²¹ Recommandation n°3, paragraphe 5 de l'IFAC

A. Prise de connaissance de la filiale

La connaissance générale de la filiale nécessite la collecte d'informations dans les domaines qui sont en relation directe ou indirecte avec la consolidation et le reporting en général et à l'impôt sur le résultat en particulier. La connaissance générale de la filiale suppose la collecte d'informations dans différents domaines.

- Informations générales
 - Problèmes comptables particuliers au secteur aussi bien dans le contexte des comptes sociaux que dans le contexte des comptes consolidés ;
 - Problèmes particuliers au secteur en matière d'impôts différés ;
 - Spécificités fiscales de l'entreprise ;
 - Les informations publiées par le groupe en matière des impôts différées (comptes publiés, rapports d'activité, etc.).
- Informations internes
 - Historique et activité de l'entreprise ;
 - Historique fiscal de l'entreprise;
 - Organigramme général (du groupe, de l'entreprise, des services financiers et comptables) ;
 - Système d'information interne ;
 - Service de consolidation/reporting ;
 - Prévisions fiscales de l'entreprise pour les 4/5 prochains exercices.
- Informations juridiques
 - Composition du capital ;
 - Procès-verbaux des conseils et des assemblées des trois derniers exercices ;
 - Traités de fusion ;
 - Noms et adresses des principaux conseils notamment en matière consolidation et fiscale ;
- Système comptable
 - Manuel de procédures relatif à la production des comptes consolidés;
 - Comptes consolidés ou liasses de consolidation des 3 derniers exercices ;

- Copie des reporting comportant des informations sur les impôts différés ;
- Copie des situations intermédiaires ;
- Organisation de l'archivage ;
- Etat des impôts différés des 3 derniers exercices.
 - Autres informations
- Liste des filiales et participations ;
- Politique d'amortissement des immobilisations;
- Copies des états de calcul du résultat fiscal des 4 derniers exercices;
- Composition des déficits reportables et crédits d'impôts ;
- Détail et historique des provisions réglementées figurant dans les comptes sociaux ;

B. Appréciation du contrôle interne, évaluation des risques existants et définition de l'étendue des travaux à réaliser

a. Appréciation du contrôle interne

Nous rappelons que le contrôle interne est l'ensemble des mesures de contrôle comptable ou autre définies et appliquées afin d'assurer la protection du patrimoine de l'entreprise et la fiabilité des enregistrements comptables et des états de synthèse qui en découle²².

Appliqué aux impôts différés, le contrôle interne au sein de la filiale doit permettre d'obtenir l'assurance raisonnable que :

- les opérations sont enregistrées de telle façon que les soldes au bilan et au compte de résultat sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle de la situation fiscale différée de la filiale ;
- les opérations enregistrées et les informations fournies en annexe sont conformes à la norme appliquée.

L'appréciation du contrôle interne relatif aux impôts différés peut être réalisée en deux étapes :

- ✓ Prise de connaissance du système et des procédures de collecte et de traitement des données et des contrôles internes manuels et informatisés mis en place dans l'entreprise.

L'application des procédures et des contrôles indiqués décrits doit être vérifiée par des tests limités (tests de conformité).

²² Définition donnée par l'ordre des experts comptables dans le manuel des normes professionnelles.

Comme la maîtrise des règles et principes prévus par la norme est indispensable, le réviseur doit apprécier le niveau de maîtrise des règles et principes par les intervenants sur le sujet des impôts différés. Un questionnaire peut être utile pour apprécier leur niveau de compétence.

Le réviseur évalue par la suite les risques d'omission et d'erreurs qui peuvent se produire dans la collecte, la synthèse et le traitement des données et identifie les contrôles internes sur lesquels il faut s'appuyer et qui auront pour conséquence, s'ils fonctionnent tels que escomptés, de limiter ses travaux de vérification sur les soldes et mouvements de l'exercice et les informations fournies en annexe.

Après la réalisation de ces travaux, le réviseur peut rédiger une note qui résume notamment la procédure de collecte et de traitement des données relatives aux impôts différés, le processus de jugement et d'appréciation qui l'affecte (appréciation de la probabilité d'utilisation des différences temporelles déductibles, des déficits reportables et des crédits d'impôts), les contrôles internes sur lesquels il a décidé de s'appuyer et les conséquences sur l'étendue des contrôles sur les soldes, ainsi que la nature, l'étendue et le calendrier des autres contrôles pour s'assurer qu'il n'y a pas eu d'erreurs significatives ou pour quantifier les erreurs qui se sont produites.

- ✓ Vérifier le fonctionnement des contrôles internes sur lesquels l'auditeur a décidé de s'appuyer pour s'assurer qu'ils fonctionnent effectivement. Le programme de travail dépendra des résultats de ce test de permanence.

Le réviseur doit procéder à cette appréciation du contrôle interne quelle que soit la taille de la filiale. Dans les petites structures, soit que les impôts différés ne sont pas traités en raison de leur caractère non significatif, soit qu'ils sont significatifs mais il n'existe pas de contrôles internes en raison de l'effectif restreint des intervenants (un ou deux intervenants). Dans ce deuxième cas, le réviseur doit procéder quand même à une évaluation du contrôle interne afin de comprendre le processus de collecte et du traitement des données et de comptabilisation et présentation des impôts différés et identifier les risques d'omission et d'erreurs qui peuvent se produire. Ainsi son programme de travail sera adapté à ces risques.

b. Evaluation des risques existant et définition de l'étendue des travaux à réaliser

Généralement, l'approche d'audit privilégie la recherche des passifs non comptabilisés «Exhaustivité du passif» et des actifs à déprécier ou surévalués «existence de l'actif».

Dans la pratique, les travaux à réaliser ne se limitent pas à la couverture de ces seuls objectifs mais incluent également des contrôles permettant de mettre en évidence une sous-évaluation éventuelle du résultat «existence du passif» et «exhaustivité de l'actif». Ce type d'approche fera l'objet de travaux plus ou moins étendus en fonction de l'appréciation générale de contrôle interne et des risques d'audit qui est effectuée préalablement à toute mission d'audit par ceux qui en ont la responsabilité opérationnelle.

Compte tenu des risques potentiels évoqués dans la première section de ce chapitre et des résultats de l'appréciation du contrôle interne par le réviseur, la définition de l'approche d'audit des comptes d'impôt devra permettre de préciser l'étendue des travaux à réaliser tant au niveau du compte de bilan que de résultat et de l'annexe.

Au niveau du bilan : on peut distinguer trois niveaux d'approche de révision, de la plus générale à la plus détaillée :

- l'approche la plus limitée : elle se résumera à la mise à jour du questionnaire de contrôle de l'annexe portant sur les principes comptables adoptés et comprenant les éléments chiffrés les plus significatifs;
- Un niveau d'analyse plus avancé consistera à obtenir la position bilantielle du palier ou de la filiale à l'ouverture et à la clôture, à réconcilier la variation de cette position avec la charge ou le produit que représentent les comptes d'impôts différés en compte de résultat et à analyser les éléments de la position à la clôture afin d'identifier une éventuelle anomalie. Cette analyse s'accompagnera de toute manière du questionnaire utilisé pour la première approche ;
- Enfin, le niveau le plus détaillé de l'analyse comportera en plus des deux étapes précédentes une revue de la position bilantielle de la filiale ou société par société lorsqu'il s'agit d'un palier. L'objectif de cette revue ne sera pas, en tout état de cause, de recalculer l'ensemble des impôts différés sur les différences temporelles : le bouclage d'impôt, s'il a été effectué, permet de s'en assurer bien plus efficacement. Le résultat de l'exercice est ainsi censé avoir été audité. Par contre, si la position bilantielle des impôts différés était erronée à l'ouverture et l'état resté à la clôture, une telle erreur étant sans impact sur le résultat de l'exercice, nous ne pourrions la détecter qu'en obtenant la justification de la position des impôts différés au bilan de clôture et

en contrôlant que les bases de calcul des impôts différés sont exhaustives et sont justifiées. Ceci vaut notamment pour les retraitements sur les différences temporelles qui ne se reversent qu'au bout de plusieurs années (cas des retraitements de crédit-bail par exemple) ou pour des activations qui nécessitent une part importante de jugement et d'appréciation (cas de l'activation des déficits reportables notamment).

Compte tenu des objectifs visés par de tels contrôles, on pourra définir, lorsqu'il n'est pas imposé par le groupe, un seuil de matérialité en fonction de la situation nette de la société ou du palier audité, et non en fonction de son résultat ou de donnée du compte de résultat ou de données du compte de résultat considérées comme caractéristiques de son activité. Une telle approche sera bien entendu davantage privilégiée dans le cadre d'un premier audit ou d'une intervention liée à une acquisition que lors d'un audit récurrent pour lequel les risques sur le bilan d'ouverture sont considérés comme limités.

En compte de résultat : on peut distinguer deux niveaux d'approche selon que les risques d'audit paraissent plus ou moins importants :

- une approche globale, qui se limite à la mise en évidence de l'écart entre le taux effectif et le taux théorique et consiste ensuite à rapprocher cet écart des éléments de bouclage dont l'auditeur a pu avoir connaissance au cours de ses travaux ainsi que des écarts mis en évidence par l'analyse des retraitements par nature, en investiguant, le cas échéant, les écarts inexpliqués supérieurs à un seuil donné ;
- une approche détaillée qui consiste à établir le bouclage d'impôt globalement puis en partant notamment du grand livre des comptes d'impositions (IS et impôts différés), du résultat net et des retraitements effectués. La définition des seuils à partir desquels les écarts doivent être analysés est en principe indissociable de cette approche. On peut toutefois dans une filiale ou un palier de dimension réduite pour le groupe étranger poser comme objectif de réconcilier l'impôt effectif et l'impôt théorique au franc près. Reste à savoir si un tel travail est réellement indispensable compte tenu des seuils de signification fixé par le groupe ou par l'auditeur et des contraintes de temps auxquelles sont généralement confrontés les auditeurs.

Au niveau de l'annexe : il n'y a pas lieu d'établir la même gradation des tests et contrôles à effectuer pour le contrôle de l'annexe que pour celui du bilan et du compte de résultat. Le contenu de l'annexe étant réglementé, son contrôle supposera toujours plus ou moins la même charge de travail à savoir :

- s'assurer que l'ensemble des informations obligatoires de par la norme appliquée est effectivement fourni en annexe
- contrôler l'exactitude des chiffres fournis par rapport aux comptes audités

Un exemple de questionnaire de contrôle de l'annexe est présenté en annexe.

Ce questionnaire permet de s'assurer que toutes les informations requises par la norme internationale sont fournies en annexe, que les chiffres fournis sont exacts et exhaustifs et que les commentaires fournis sont pertinents et convenables.

C. Propositions d'un programme de travail de contrôle des impôts différés et de l'annexe y afférent

Le programme de travail constitue le document qui est placé en tête de la section relative à l'audit des impôts différés. L'ensemble des travaux de contrôle effectués est censé se référer à ce document, de même que les conclusions du travail d'audit.

Un programme de contrôle détaillé des impôts différés est présenté en annexe de ce mémoire.

L'objectif de ce programme est de s'assurer que les écritures relatives aux impôts différés sont correctement comptabilisées de telle sorte que :

- les comptes d'impôts différés actifs et/ou passifs au bilan existent, sont exhaustifs, exacts et justifiés à la date de clôture compte tenu des normes et principes comptables adoptés.
- La charge d'imposition des bénéficiaires, comprenant à la fois les impositions en comptes sociaux et les impôts différés de l'exercice, est justifiée et correctement établie pour l'exercice.

Les grands axes de ce programme concernent :

- Contrôle des référentiels et validation des procédures ;
- Recensement des bases d'impôts différés :
 - . Bases d'impôts différés identifiables par la liasse fiscale ;
 - . Bases d'impôts différés non identifiables directement par la liasse fiscale ;

- . Les écritures spécifiques de consolidation et de retraitements IAS/IFRS ;
- . Les déficits reportables et crédits d'impôts ;
- . Opérations de restructuration ;
- Valorisation des impôts différés ;
- Comptabilisation et présentation des impôts différés ;
- La preuve d'impôt ;
- Informations fournies en annexe ;
- Autres commentaires et conclusions.

Conclusion partie II

Le Maroc a opté depuis des décennies à l'ouverture sur l'extérieur. Sa situation dans le carrefour des axes des échanges commerciaux et sa tradition libérale conjuguées avec les efforts d'incitation consentis et les réformes entreprises en faveur de l'investissement en général et de l'investissement étranger en particulier font de lui une plateforme d'investissement de beaucoup de groupes étrangers via des filiales.

Les filiales des groupes et entreprises étrangères implantés au Maroc doivent nécessairement se plier à deux référentiels comptables. En tant qu'entreprise de droit marocain, elles sont obligées de se plier à la réglementation et aux normes comptables marocaines pour l'établissement des états de synthèses annuels et en tant que filiales de sociétés ou groupe étrangers, l'établissement des états financiers consolidés exige, généralement, l'application de méthodes comptables uniformes au sein du groupe selon un référentiel obligatoire ou un référentiel choisi parmi d'autres (US GAAP, IAS/IFRS, UK GAAP, Règlement français, ...).

L'élaboration des comptes selon un référentiel étranger nécessite généralement des retraitements qui peuvent être de simples reclassements de compte à compte mais le plus souvent ils corrigent les divergences dans les principes et règles comptables entre les normes appliquées dans les comptes sociaux et le référentiel appliqué par le groupe. L'impôt différé est l'un des sujets les plus techniques et compliqués confrontés lors des retraitements.

La fiabilité du retraitement des impôts différés repose sur la qualité de la collecte et l'inventaire des différentes sources d'impôts différents existants. La maîtrise des notions de bases liées aux impôts différés, des règles de reconnaissance, de comptabilisation et de présentation est indispensable pour assurer la fiabilité du retraitement. La mise en place d'une procédure claire et structurée relative aux impôts différés est également recommandée.

Aussi, la technicité et la complexité du sujet en font une section d'audit complexe pour le réviseur des comptes des filiales. Le réviseur devra d'abord mesurer la capacité de son client à déterminer les valeurs d'impôts différés et à fournir les informations requises en conformité avec les normes de référence du groupe.

Les situations décrites dans le deuxième chapitre permettraient au réviseur de maîtriser les risques d'audit liés aux impôts différés et d'adapter ainsi son programme de révision en fonction des risques relevés.

Conclusion générale

A un moment où le phénomène de mondialisation des économies et des échanges s'amplifie exigeant outre la libéralisation des économies et le développement des échanges, la refonte de tout l'environnement économique, juridique et financier des entreprises, le Maroc ne pouvait rester insensible à ces mutations et se devait de tirer les enseignements des évolutions récemment observées à travers le Monde.

Dans ce contexte d'ouverture, les normes de comptabilité et d'audit ne peuvent plus être conçus uniquement par rapport aux besoins des partenaires économiques et sociaux nationaux, mais doivent prendre en compte aussi la dimension internationale et les exigences des investisseurs étrangers et des marchés financiers en général.

Il est vrai que lors de l'élaboration des textes et normes comptables actuelles, le Maroc s'est attaché à respecter les standards internationaux et s'est inspiré des expériences étrangères notamment les 4^{ème}, 7^{ème} et 8^{ème} directives européennes, mais comme le soulignaient les experts de la banque mondiale dans leur rapport sur le respect des normes et code au Maroc, le cadre marocain pour la préparation et la présentation des états financiers est fondamentalement différent du cadre de l'IASC. La comptabilité sociale marocaine ne donne pas l'image la plus réaliste possible de la situation économique des entreprises et ne répond pas totalement aux besoins des investisseurs, des prêteurs, etc.

Le problème principal de la comptabilité au Maroc provient du manque d'autonomie du droit comptable. Les règles fiscales imposées aux entreprises sont encore souvent en contradiction avec certaines dispositions comptables fondamentales et avec la réalité économique.

Le droit comptable marocain relègue l'information financière à une place derrière les besoins des gestionnaires et la collecte de l'impôt. Aussi, il consacre le principe de prudence et n'adhère pas au principe de la prééminence de la substance sur la forme.

Maintenant, avec la décision de l'Union Européenne de faire appliquer les normes IAS/IFRS pour l'élaboration des comptes consolidés des sociétés cotées en bourse, l'accélération du phénomène de mondialisation et la reconnaissance croissante des normes internationale qui peuvent jouer un rôle dans le renforcement des institutions et des infrastructures nécessaires au fonctionnement d'une économie de marché et à l'intégration d'une économie dans les marchés financiers internationaux, le Maroc se devait d'adopter une approche dynamique et pro-active en matière de normalisation comptable et être un exemple d'adaptation à l'évolution internationale en cours.

Dans ce sens, on constate actuellement que les groupes marocains cotés et non cotés sont de plus en plus nombreux à adopter ou à opter pour les normes comptables internationales IAS-IFRS pour la consolidation de leurs comptes.

La tendance remarquée est donc vers les normes internationales dont l'un des aspects les plus techniques est celui des impôts différés.

Nous rejoignons dans ce sens la recommandation des experts de la banque mondiale dans leur rapport sur le respect des normes et codes au Maroc concernant l'adoption pure et simple des normes comptables internationale en lieu et place du projet de méthodologie relative aux comptes consolidés présenterait le double avantage de se référer à un référentiel reconnu et de pouvoir cristalliser les ressources humaines et financières du Maroc sur l'application de ces normes plutôt que sur l'élaboration d'un nouveau référentiel.

Les impôts différés ont une place « à part » dans les référentiels internationaux les plus reconnus et les plus probants car ils permettent de respecter l'obligation d'image fidèle puisqu'ils satisfont au principe de rattachement des charges et des produits à l'exercice concerné tout en respectant le principe de prudence contrairement à la méthode de l'impôt exigible.

En revanche, les impôts différés sont un sujet dont la complexité et l'obstacle majeurs ne résident pas uniquement dans la difficulté de compréhension des règles prescrites par les normes, mais également et surtout dans la complexité de leur mise en application.

L'obligation de reconnaître ou non un impôt différé actif obéit le plus souvent à une raison économique : la probabilité de récupérer ou de payer de l'impôt futur sur un événement économique présent ou à venir. L'entreprise doit déterminer des critères propres et raisonnables sur les probabilités de survenance de l'économie qui découlera du reversement de la source de l'impôt différé identifiée, aucune règle générale ne pouvant être préconisée en la matière.

La détermination des critères de reconnaissance des impôts différés actifs est très importante dans la mesure où ils ne peuvent être systématiquement constatés puis ensuite provisionnés dans le cas où ils seraient jugés non recouvrables. Le travail d'analyse et d'appréciation demandé aux préparateurs des états financiers et à leurs auditeurs est plus lourd et plus systématique.

En tant qu'auditeur des comptes consolidables de la filiale, l'auditeur local a un rôle déterminant pour vérifier la qualité et la fiabilité des états consolidés et des informations communiqués par les filiales marocaines à leurs groupes. Il engage sa responsabilité sur la sincérité et la conformité des comptes présentés ainsi que sur le caractère fidèle de l'image qu'ils donnent du patrimoine de l'entreprise. Pour ce faire, il doit s'assurer que les comptes établis sont conformes, dans tous leurs aspects significatifs, au référentiel comptable qui leur est applicable.

En outre, le jugement porté par l'auditeur sur les comptes de la filiale repose avant tout sur le caractère significatif ou non des ajustements d'audit relevés au cours des travaux de révision

et sur la confiance qu'il peut placer dans les travaux de révision réalisés ainsi que dans la fiabilité du processus de remontée de l'information de l'entreprise.

Appliqués aux comptes des impôts différés et aux informations qui leur sont rattachés, ces principes soulignent l'importance que doit accorder le réviseur aux risques liés à tout le processus du traitement des impôts différés depuis l'identification des sources en passant par la valorisation, puis par la comptabilisation et la présentation jusqu'aux informations à fournir dans l'annexe.

Notre choix des filiales marocaines des sociétés et groupes étrangers a été beaucoup justifié il y a quelques années mais avec l'introduction des normes internationales au Maroc bien qu'il reste actuellement optionnel le sujet des impôts différés est devenu plus que jamais d'actualité au Maroc. L'attitude de méfiance vis-à-vis des impôts différés et notamment des actifs d'impôts différés doit disparaître et une réflexion doit même être orientée vers une application de la méthode du report d'impôt dans les comptes sociaux et non pas seulement dans les comptes consolidés. L'information supplémentaire qu'apporterait à l'entreprise, aux investisseurs, aux prêteurs ..., la comptabilisation des impôts différés remplirait efficacement le rôle économique devant être assigné aux comptes sociaux.

Rappelons que :

- la plupart des grands pays ont adopté le principe de la comptabilisation des impôts différés et que les normes comptables les plus reconnues et les plus probantes prévoient l'obligation de comptabilisation ;
- le principe de prudence, le principe de spécialisation des exercices et la notion d'image fidèle tels qu'ils sont appliqués dans notre pays entraînent à notre avis la nécessité de comptabiliser les impôts différés,
- il existe souvent d'importantes distorsions entre le résultat fiscal et le résultat comptable, des provisions réglementées et des déficits reportables et crédit d'impôts qui justifieraient la prise en compte de leur effet fiscal dans les comptes sociaux des sociétés.

Nous concluons par cet extrait de l'ouvrage « Retour du capital » du MM. Baudoin Prot et Michel de Rosen « Dans la guerre économique mondiale, il y a deux manières de perdre : ***prendre trop de risques, ne pas en prendre assez.*** D'un côté, le précipice, de l'autre le cul-de-sac. Pour éviter ces écueils, il ne faut pas emprunter une voie médiocre mais s'engager avec résolution dans une stratégie d'offensive, de mobilité et de mondialisation. »

ANNEXES

Liste des annexes :

- **Annexe I : Programme de contrôle détaillé des impôts différés selon IAS 12**
- **Annexe II : Questionnaire de vérification des informations fournies en annexe en matière d'impôts différés**
- **Annexe III : Tableau comparatif entre IAS12/FAS 109 / Règlement CRC 99-02 / FRS 19 / Projet de méthodologie marocain**
- **Annexe IV : Schémas de traitement des impôts différés actifs dans les principaux référentiels**
- **Annexe V : Méthodologie de traitement des impôts différés selon SFAS 109**
- **Annexe VI : Guide d'une première application de la norme IAS 12**

Annexe I

Programme de contrôle détaillé des impôts différés

selon IAS 12

PROPOSITION D'UN PROGRAMME DE CONTRÔLE DETAILLÉ DES IMPÔTS DIFFÉRÉS (IAS 12)

Client : Fait par : Le

Clôture : Revu par : Le

	Fait / NA	Réf.
➤ Contrôle des référentiels et validation des procédures		
<ul style="list-style-type: none"> • Identifier les principes inhérents au référentiel international pour la détermination des impôts différés. • Les principes retenus dans le manuel des principes comptables en matière d'imposition différée sont-ils en accord avec les textes et les recommandations? • Est-il intervenu un changement dans la norme comptable au cours de l'exercice? Conclure. • En dehors du référentiel international, le groupe établit-il des comptes consolidés selon un autre référentiel? Lequel? Conclure sur les risques d'un traitement unique des impôts différés quel que soit le référentiel. • Obtenir le détail du calcul du résultat fiscal. • La liasse de consolidation permet-elle une collecte de qualité des informations relatives à la valorisation des impôts différés? Conclure. • Des contrôles internes existent-ils dans la liasse de consolidation? • Les impôts différés sont-ils automatiquement calculés à partir du progiciel de consolidation? Si oui, prendre connaissance des règles de calcul utilisées par le progiciel. 		

	Fait / NA	Réf.
⇒ Recensement des bases d'impôts différés		
<i>- Bases d'impôts différés identifiables par la liasse fiscale</i>		
<ul style="list-style-type: none"> • Recenser les différences temporelles sur la base des informations présentes dans la liasse fiscale ou dans le projet de tableau de passage du résultat net comptable au résultat net fiscal de la filiale (ou de chaque société s'il y'en a plusieurs). Indiquer les bases devant donner lieu au calcul d'un impôt différé : <ul style="list-style-type: none"> - obtenir le détail des provisions déductibles et non déductibles en isolant les provisions intragroupe - obtenir le détail des cessions d'immobilisations intragroupe et le traitement fiscal correspondant. • Les différences temporelles à l'ouverture ont-elles été prises en compte pour la détermination des impôts différés l'année précédente? • Recenser les différences permanentes mentionnées dans la liasse fiscale ou dans le projet de tableau de passage. Conclure sur leur incidence au niveau de la preuve d'impôt. • Des provisions pour risques fiscaux ont-elles été comptabilisées? Si oui, a-t-on mesuré leur incidence sur la détermination des impôts différés? • La filiale a-t-elle procédé à une réévaluation libre dans ses comptes individuels? Si oui, vérifier le traitement en consolidation et déterminer l'incidence sur l'impôt différé à constater. • La cohérence de la détermination du résultat fiscal a-t-elle été vérifiée? Vérifier la comptabilisation de l'impôt. 		
<i>- Bases d'impôts différés non identifiables directement par la liasse fiscale</i>		
<ul style="list-style-type: none"> • Des opérations de fusion placées sous le régime particulier ont-elles été réalisées par le passé ou durant l'exercice? • Les impôts de distribution non récupérables correspondant à des distributions décidées ou probables ont-ils été provisionnés? 		

	Fait / NA	Réf.
- Les écritures spécifiques de consolidation		
<ul style="list-style-type: none"> • Les écritures d'homogénéisation des comptes individuels ont-elles été recensées? Identifier parmi ces écritures celles devant générer un impôt différé. • Les écritures d'élimination de l'incidence de la législation fiscale marocaine ont-elles été recensées? Conclure. • Existe-t-il des subventions d'investissement? Quel traitement a été retenu en consolidation? Evaluer les conséquences du traitement sur la constatation d'impôts différés. • Les écritures de neutralisation des résultats internes ont-elles été recensées localement? Le groupe a-t-il fixé des seuils de matérialité pour éliminer ces opérations internes? Lesquels? • A-t-on vérifié que les actifs sur lesquels portent les neutralisations internes n'ont pas été depuis cédés à l'extérieur du groupe? • Le taux d'impôt différé inhérent aux effets de ces neutralisations est-il bien celui de la société qui détient le bien? • Existe-t-il des provisions intragroupes sur les titres de participation consolidés? Un impôt différé actif a-t-il été constaté sur les pertes de ces sociétés? Conclure sur l'opportunité de constater un impôt différé sur la neutralisation de ces provisions intragroupe. • Le groupe a-t-il pratiqué une réévaluation libre en consolidation? Cette réévaluation concernait aussi la filiale marocaine ? Conclure. • Vérifier qu'il n'existe aucune omission ou ajout sur les bases d'impôts différés à l'ouverture. Pointer les bases d'impôts différés N-1. 		
- Les déficits reportables et crédits d'impôts		
<ul style="list-style-type: none"> • Un recensement des déficits reportables et des crédits d'impôts (cotisations minimales non imputées) dont bénéficie la filiale a-t-il été effectué? • Dispose-t-on d'un échéancier de ces déficits et crédits d'impôts? • Existe-t-il des amortissements fiscalement différés? Veiller à ce que leur activation ne soit pas systématique mais corresponde aux conditions appliquées pour les reports déficitaires ordinaires. 		

	Fait / NA	Réf.
- Les déficits reportables		
<ul style="list-style-type: none"> • La filiale est-elle structurellement déficitaire? Conclure. • La filiale a-t-elle établi un échéancier de récupération des déficits reportables et des crédits d'impôts? Conclure sur l'opportunité d'activer un impôt différé actif sur ces reports déficitaires et crédits d'impôts? • Les reports déficitaires et crédits d'impôts sont dus au fait de la filiale est en démarrage? Quelle est la faculté de l'entreprise à estimer la récupération possible de ces déficits et crédit d'impôts ? conclure. 		
- Opérations de restructuration		
<ul style="list-style-type: none"> • Les capitaux propres consolidés à la date de prise de contrôle de la société ont-ils été retraités selon les normes du groupe acquéreur ? Conclure. • Les actifs et passifs ont-ils été évalués à la juste valeur ? conclure sur les incidences de ces évaluations au regard de l'impôt différé. • La liasse fiscale de la filiale fait-elle apparaître des créances ou des dettes futures d'impôts? • Concernant les écarts d'évaluation, existe-t-il des actifs incorporels réévalués non amortissables et non cessibles séparément de l'entreprise? Conclure. • Existe-t-il des AFD ou des déficits reportables non activés à la date d'acquisition? Indiquer les bases. • A-t-il été revu le plan prévisionnel à 4 ans de la filiale? Conclure quant à la probabilité de récupération des déficits. • Des opérations de fusion placées sous le régime fiscal particulier (article 164 du LAR) ont-elles été réalisées sur l'exercice ou sur les exercices antérieurs? • Récupérer le tableau 17 de la liasse fiscale « état des plus-values constatées en cas de fusion » (ou un projet) et conclure. • Les sociétés fusionnées étaient-elles préalablement consolidées par le groupe? Préciser l'incidence sur la constatation des impôts différés. 		

	Fait / NA	Réf
<p>⇒ Valorisation des impôts différés</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vérifier que le ou les taux d'impôts différés utilisés correspondent aux derniers taux connus, adoptés ou quasi-adoptés à la clôture de l'exercice. • Dispose-t-on d'un échéancier de reversement des différences temporelles? Vérifier que le taux d'impôt utilisé pour le calcul de l'impôt différé correspond bien au taux applicable pour l'exercice probable de reversement. • Les effets de la variation des taux d'impôts différés entre l'ouverture et la clôture de l'exercice sont-ils comptabilisés en résultat? • S'assurer que la filiale n'a pas procédé à une actualisation de ses impôts différés. • La filiale bénéficie-elle de régimes d'imposition dérogatoires ou d'exonérations ? Conclure. • Connaît-on les intentions de la filiale voire du groupe sur la cession éventuelle des biens non amortissables réévalués ? Tirer les conséquences sur le taux d'impôts différé à utiliser. • Avons-nous identifié lors des audits précédents des ajustements significatifs sur les comptes d'impôts différés ? • Existe-t-il à la clôture de l'exercice des actifs d'impôts différés antérieurement non constatés ? Préciser lesquels. • En cas de reconnaissance tardive de ces impôts différés antérieurement non constatés, préciser s'il s'agit d'une correction d'erreur ou d'un changement d'estimation? Conclure sur la contrepartie de ces impôts différés. 		
<p>⇒ Comptabilisation et présentation des impôts différés</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vérifier que les impôts différés actifs et passifs ont été correctement enregistrés dans les comptes de créances d'impôts et de provisions pour risques et charges. S'assurer de la cohérence avec l'enregistrement effectué à la clôture de l'exercice précédent. • S'assurer que les variations d'impôts différés sont correctement analysées sur la période • Réconcilier la variation des impôts différés au bilan avec la charge ou le produit d'impôt différé au compte de résultat. • S'assurer de la cohérence de la variation de l'impôt différé sur l'exercice par revue analytique. 		

	Fait / NA	Réf
<ul style="list-style-type: none"> • Procéder à une revue détaillée de la position bilantielle et rechercher les impôts différés actifs ou passifs qui n'ont pas été modifiés depuis l'année précédente mais qui sont devenus sans objet à la clôture de l'exercice. • Une analyse détaillée par société de la position bilantielle en matière d'impôts différés a-t-elle déjà été effectuée par le passé et a-t-elle permis de détecter des anomalies significatives ? • Vérifier que les conditions de compensation des actifs et passifs d'impôts différés sont satisfaites. Si oui, vérifier que les positions bilantielles en matière d'impôts différés ont été compensées. 		
☛ La preuve d'impôt		
<ul style="list-style-type: none"> • S'assurer que l'on dispose pour la filiale (ou pour chaque filiale s'il y'en a plusieurs) d'une preuve d'impôt ; • Analyser de façon approfondie la preuve d'impôt si la charge fiscale théorique diffère fortement de la charge fiscale réelle. • Quelles sont les principales natures de différences permanentes que nous avons identifiées au cours des exercices précédents et qui doivent normalement se retrouver dans la réconciliation de la charge d'impôt de l'exercice ? • Les ajustements d'audits et les régularisations d'impôts différés au titre des exercices antérieurs se retrouvent-ils dans la réconciliation de la charge d'impôt de l'exercice ? • Vérifier que la rationalisation de la charge d'impôt ne met pas en évidence des erreurs de retraitements. L'écart entre la charge d'impôt théorique et la charge d'impôt effective correspond-t- il aux seules différences permanentes. • Une rationalisation des effets des changements de taux a-t-elle été réalisée lorsqu'on applique le taux du groupe ? 		
☛ L'annexe aux comptes consolidés de la filiale		
<ul style="list-style-type: none"> • Les principes et les modalités d'évaluation des impôts différés sont-ils explicités en note annexes ? Sont-ils conformes aux prescription de la norme ? • En cas de changement de méthode ou de réglementation comptable, s'assurer qu'une information est portée en annexe avec indication de l'impact sur les actifs et passifs d'impôts différés. • Les informations chiffrées diffusées dans l'annexe sont-elles concordantes avec les comptes audités ? • S'assurer que la sincérité et l'image fidèle des comptes ne sont pas entachées par l'absence d'une information majeure. 		

	Fait / NA	Réf
<ul style="list-style-type: none"> • Vérifier que les informations contenues dans l'annexe ne sont pas présentées sous une forme équivoque pouvant tromper le service de consolidation du groupe et l'auditeur des comptes de tout le groupe de l'appréciation qu'ils peuvent se faire des comptes et de la situation de la filiale. • Si les impôts différés ne sont pas présentés distinctement de l'impôt exigible au bilan, vérifier qu'ils le soient dans l'annexe. • Les impôts différés actifs non comptabilisés du fait que leur récupération n'est pas jugée probable sont-ils indiqués dans l'annexe ? La filiale mentionne-t-elle la date la plus lointaine d'expiration de ces actifs d'impôts non comptabilisés ? • Le groupe indique-t-il les principales sources d'impositions différées activées au cours de l'exercice? les différences temporaires qui ont généré un impôt différé sont-elles mentionnées, par nature en annexe ? • Lorsque l'entreprise a connu une perte fiscale récente, la reconnaissance d'un actif d'impôt différé est-elle justifiée ? Des preuves convaincantes sont-elles fournies ? • Une analyse de la charge d'impôt de la filiale (preuve d'impôt) est-elle communiquée en annexe ? 		
<p>➤ Autres commentaires et conclusions</p>		
<ul style="list-style-type: none"> • Faire les conclusions et conclure sur le niveau de risque que représentent les comptes d'impôts différés pour notre audit. (En prenant en compte l'ensemble des éléments ci-dessus) 		

Annexe II

Questionnaire de vérification des informations fournies en annexe en matière d'impôts différés

Questionnaire de vérification des informations fournies en annexe en matière d'impôts différés (IAS-IFRS)

<i>Obligations</i>	<i>Vérifications</i>			<i>Observations</i>
	<i>Information donnée</i>			
	<i>Oui</i>	<i>Non</i>	<i>N/A</i>	
Méthodes et règles				
Impôts différés				
Information sur la composante de la charge ou du produit de l'exercice				
Ventilation entre impôts différés et impôts exigibles.				
Indication de tout ajustement comptabilisé au cours de l'exercice au titre de l'impôt exigible des exercices antérieurs.				
Indication du montant de l'avantage résultant d'un déficit fiscal, d'un crédit d'impôt ou d'une différence temporelle au titre d'un exercice antérieur et non comptabilisé précédemment, qui est utilisé pour réduire la charge d'impôt exigible.				
Indication du montant de l'avantage provenant d'un déficit fiscal, d'un crédit d'impôt ou d'une différence temporelle au titre d'un exercice antérieur et non comptabilisé précédemment, qui est utilisé pour réduire la charge d'impôt différé.				
Indication de la charge d'impôt générée par la réduction de valeur d'un actif d'impôt différé ou la reprise d'une réduction de valeur précédente.				
Indication du montant de la charge (produit) d'impôt afférente aux changements de méthodes comptables et aux erreurs fondamentales inclus dans la détermination du résultat net de l'exercice conformément au traitement préconisé par la norme IAS8.				
Rapprochement entre la charge d'impôt totale comptabilisée dans le résultat et la charge d'impôt théorique.				
Incidence des abandons d'activités				
Indication de la charge d'impôt concernant le gain ou la perte lié à l'abandon.				
Indication de la charge d'impôt concernant le résultat courant des activités abandonnées pour l'exercice ainsi que les montants correspondants pour tous les exercices antérieurs présentés.				

<i>Obligations</i>	<i>Vérifications</i>			<i>Observations</i>
	<i>Information donnée</i>			
	<i>Oui</i>	<i>Non</i>	<i>N/A</i>	
Informations sur les impôts au bilan				
Ventilation entre impôts différés et impôts exigibles.				
Indication du montant des actifs d'impôts différés non comptabilisés du fait que leur récupération n'est pas jugée probable avec une indication de la date la plus lointaine d'expiration.				
Justification de la comptabilisation d'un actif d'impôt différé lorsque l'entreprise a connu des pertes fiscales récentes ou lorsque son utilisation dépend de bénéfices taxables futurs.				
Impôts et capitaux propres				
Indication du montant total de l'impôt exigible et différé relatif aux éléments débités ou crédités directement dans les capitaux propres.				

Annexe III

Tableau comparatif entre IAS12/FAS 109 / Règlement CRC 99-02 / FRS 19 / Projet de méthodologie marocain

**TABLEAUX COMPARATIFS IAS 12 / FAS 109 / Règlement CRC 99-02 / FRS 19 / Projet de
méthodologie marocain**

	IAS-IFRS	ETATS-UNIS	FRANCE	ROYAUME UNI	MAROC
	IAS 12	FAS 109	CRC 99-02	FRS19	Projet de méthodologie
DEFINITION DES DIFFERENCES TEMPORAIRES / TEMPORELLES	Différence temporelle : Différences entre valeur comptable et valeur fiscale des actifs et passifs (§ 5)	Comme IAS 12 (§ 11)	Comme IAS 12 (§ 11)	Comme IAS 12 (§ 2)	Comme IAS 12 (§411)
REPORT FIXE / VARIABLE	Variable (§ 47)	Variable (§ 18)	Variable (§3150)	Variable (§37)	Variable (§4150)
. Report variable : taux utilisé	Taux voté ou quasiment voté à la date de clôture de l'exercice (§ 47)	Taux voté à la date de clôture (§ 8-c)	Taux et règles résultant des textes fiscaux en vigueur à la clôture qui seront applicable au moment du reversement (§3150)	Comme IAS 12 (§37). Taux moyen si le taux voté ou quasiment voté est progressif.	Comme CRC 99-02 (§4150)
CALCUL GLOBAL / PARTIEL	Global (§ 15 et 24)	Global (§ 16)	Global (§310)	Global (§7)	Global (§410)

	IAS-IFRS	ETATS-UNIS	FRANCE	ROYAUME UNI	MAROC
	IAS 12	FAS 109	CRC 99-02	FRS 19	Projet de méthodologie
EXCEPTIONS EVENTUELLES AU CALCUL GLOBAL : . ID sur écart d'acquisition.	Non constaté pour l'écart d'acquisition positif dont l'amortissement n'est pas déductible fiscalement (§ 15.et.24)	Comme IAS 12 (9d)	Comme IAS 12 (§313)	Comme IAS 12	Comme IAS 12 (§413)
	. ID sur un actif ou un passif dont la comptabilisation initiale n'affecte ni le résultat comptable, ni le résultat fiscal	Non évoqué	Comme IAS 12 (§313)	Comme IAS 12	Comme IAS 12

	IAS-IFRS	ETATS-UNIS	FRANCE	ROYAUME UNI	MAROC
<p>. ID sur les bénéfices non distribués des filiales, entreprises associées et coentreprises</p>	<p>IAS 12</p> <p>Constaté sauf à l'entreprise mère, l'investisseur ou le coentrepreneur contrôle les décisions de distribution et il est probable que les distributions n'interviendront pas dans un délai prévisible (§ 39)</p>	<p>FAS 109</p> <p>Traité par APB 23 (§ 12) : constaté sauf si investissement permanent</p>	<p>CRC 99-02</p> <p>Impôts non récupérables portant sur des distributions décidées ou probables (§ 313 & 314)</p>	<p>FRS 19</p> <p>Constaté si à la date de clôture, les bénéficiaires peuvent être considérés comme reçus ou un accord d'engagement de distribution avait été conclu avec la filiale, l'entreprise associée ou la coentreprise. (§21)</p>	<p>Projet de méthodologie</p> <p>Comme CRC 99-02 (§413 & 414)</p>
<p>. Impositions latentes sur éléments réévalués</p>	<p>Constatation obligatoire (§ 20)</p>	<p>Non évoqué (pas de réévaluation aux USA) En principe constatation obligatoire</p>	<p>Constatation obligatoire (§311)</p>	<p>Constatation obligatoire pour les actifs devant être réévalués continuellement à leur juste valeur avec impact sur le compte de produits et charges sans conséquence fiscale (§12). Pour les autres actifs non monétaire si l'entité s'est engagée à céder le bien réévalué et le gain ou la perte attendu est comptabilisé. (§14)</p>	<p>Constatation obligatoire (§414).</p>

	IAS-IFRS	ETATS-UNIS	FRANCE	ROYAUME UNI	MAROC
	IAS 12	FAS 109	CRC 99-02	FRS 19	Projet de méthodologie
<p>ID ACTIF</p> <p>ID actif relatif à des pertes reportables (montant excédant les ID passifs pouvant être imputés)</p>	<p>Constaté s'il est probable que l'entreprise disposera d'un bénéfice imposable futur sur lequel imputer les pertes reportables non utilisées. (§.34)</p> <p>Comme pour les pertes reportables (§ 24 à 33)</p>	<p>Constaté mais provisionné si la réalisation est plus improbable que probable (§ 17- e)</p> <p>Comme pour les pertes (§ 17- e)</p>	<p>Constaté si leur récupération est probable (§313)</p> <p>Si sa récupération ne dépend des résultats futurs ou s'il est probable de le récupérer grâce à un bénéfice imposable attendu (§312)</p>	<p>Constaté dans la mesure où le recouvrement est estimé plus probable qu'improbable (§23)</p> <p>Comme pour les pertes (§23)</p>	<p>Comme CRC 99-02 (§410 & 412)</p> <p>Comme pour les pertes</p>
<p>ID actif sur différences temporelles/ temporaires</p>	<p>Revue annuelle des actifs d'ID non comptabilisés (§ 37) et comptabilisés (§ 56)</p>	<p>Revue annuelle des conditions de sa prise en compte (§ 17-e)</p>	<p>Réexamen annuel des critères de sa prise en compte (§3150)</p>	<p>Revue annuelle des circonstances de sa prise en compte (§33)</p>	<p>Réexamen annuel des critères de sa prise en compte (§4151)</p>
<p>PRESENTATION</p> <p>Présentation au bilan</p>	<p>Présentation séparée entre les soldes d'impôt courant et les soldes d'ID (§69)</p> <p>Si une distinction est opérée entre CT / LT, les ID doivent être classés en long terme (§ 70)</p>	<p>Distinction obligatoire entre CT et LT (§ 41) :</p> <ul style="list-style-type: none"> - ID au titre des différences temporelles classés comme les actifs et passifs sous-jacents : - ID sur pertes reportables en fonction de la date d'utilisation prévisibles 	<p>Distinction obligatoire entre actifs et passifs d'impôts différés et actifs et passifs d'impôts exigibles (§3152)</p>	<p>Distinction obligatoire - IDP net est classé comme provision pour risques et charges</p> <p>- IDA net est classé comme « débiteur » et dans un sous-compte de « débiteur » si significatif.</p>	<p>Distinction obligatoire entre les actifs et passifs d'impôts et les autres actifs et passifs (§4152)</p> <p>La distinction entre les actifs et passifs d'impôts exigibles et les actifs et passifs d'impôts différés n'est pas demandée.</p>

	IAS-IFRS	ETATS-UNIS	FRANCE	ROYAUME UNI	MAROC
	IAS 12	FAS 109	CRC 99-02	FRS 19	Projet de méthodologie
Règle de compensation	Compensation des actifs et des passifs d'impôt différé si et seulement si (§ 74) : -Droit juridiquement exécutoire de compenser les actifs et passifs d'impôt courant et -Actifs et passifs d'impôt différé relèvent de la même entité imposable	Compensation obligatoire des impôts différés actifs et passifs courants relevant de la même administration fiscale et de la même entité taxable (§ 42) Compensation obligatoire des impôts différés à long terme dans les mêmes conditions que ci-dessus (§ 42)	Compensation obligatoire lorsqu'ils concernent une même entité fiscale quelle que soit leur échéance (§3152).	Compensation obligatoire si et seulement si les soldes concernent des impôts dus à une même autorité fiscale et concernent la même entité fiscale ou un groupe d'entités lorsque les déficits d'une entité peuvent être imputés sur les profits d'une autre (§56) (ce dernier cas n'est pas applicable au Maroc).	Comme CRC 99-02 (§4152)
ACTUALISATION	Interdite (§6 of APB n°10)	Interdite (§53)	Autorisée mais non obligatoire lorsque ses effets sont significatifs et un échéancier fiable de reversement peut être établi (§3150)	Autorisée mais non obligatoire (§42) - si l'impact est significatif - si son intérêt l'emporte sur son coût - si la pratique du secteur l'exige pour les besoins de comparaison	Comme CRC 99-02 (§4150)

Annexe IV

Schémas de traitement des impôts différés actifs dans les principaux référentiels

Schéma du traitement des Impôts différés actifs dans le référentiel international IAS12

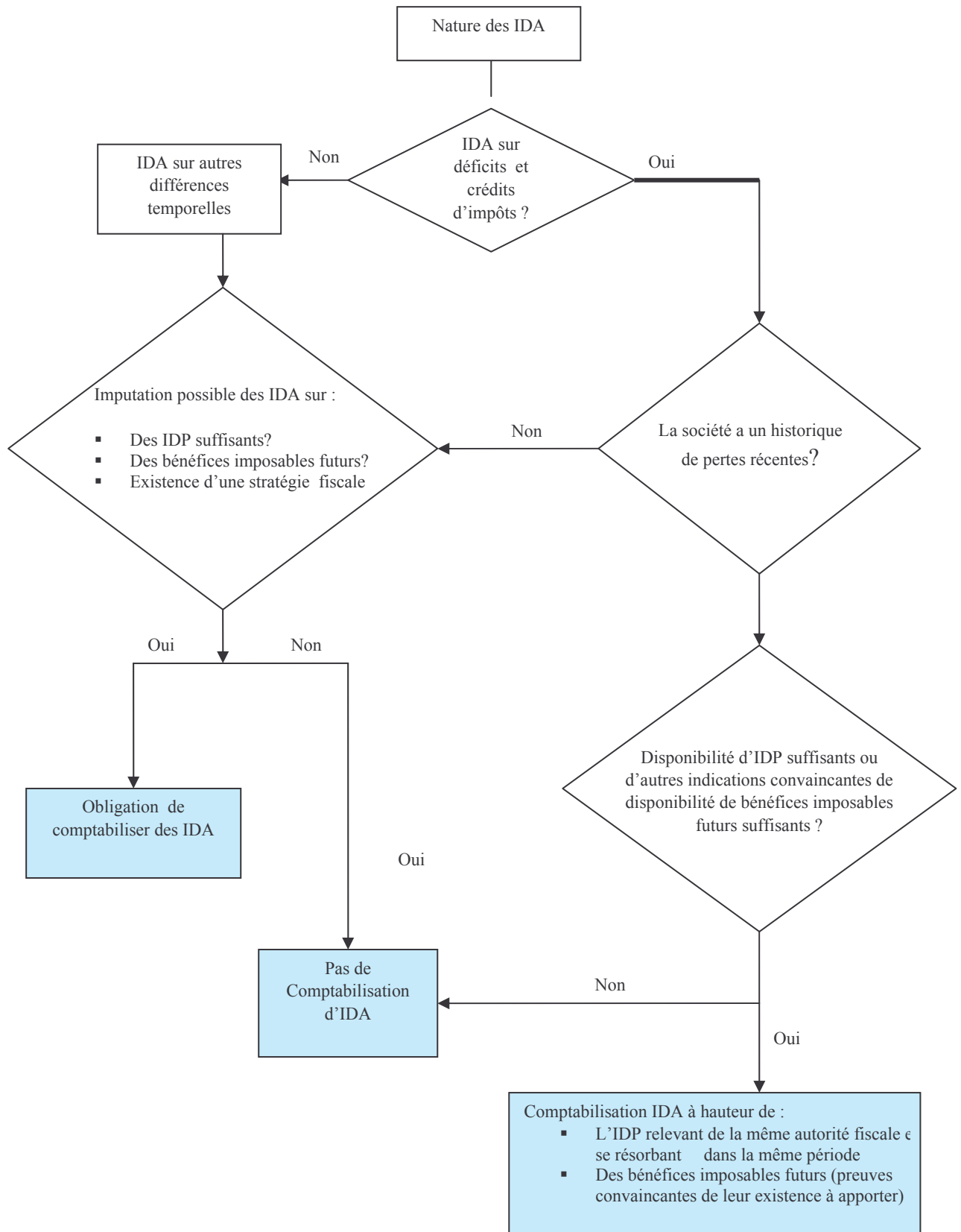


Schéma du traitement des impôts différés actifs dans le référentiel américain FAS 109

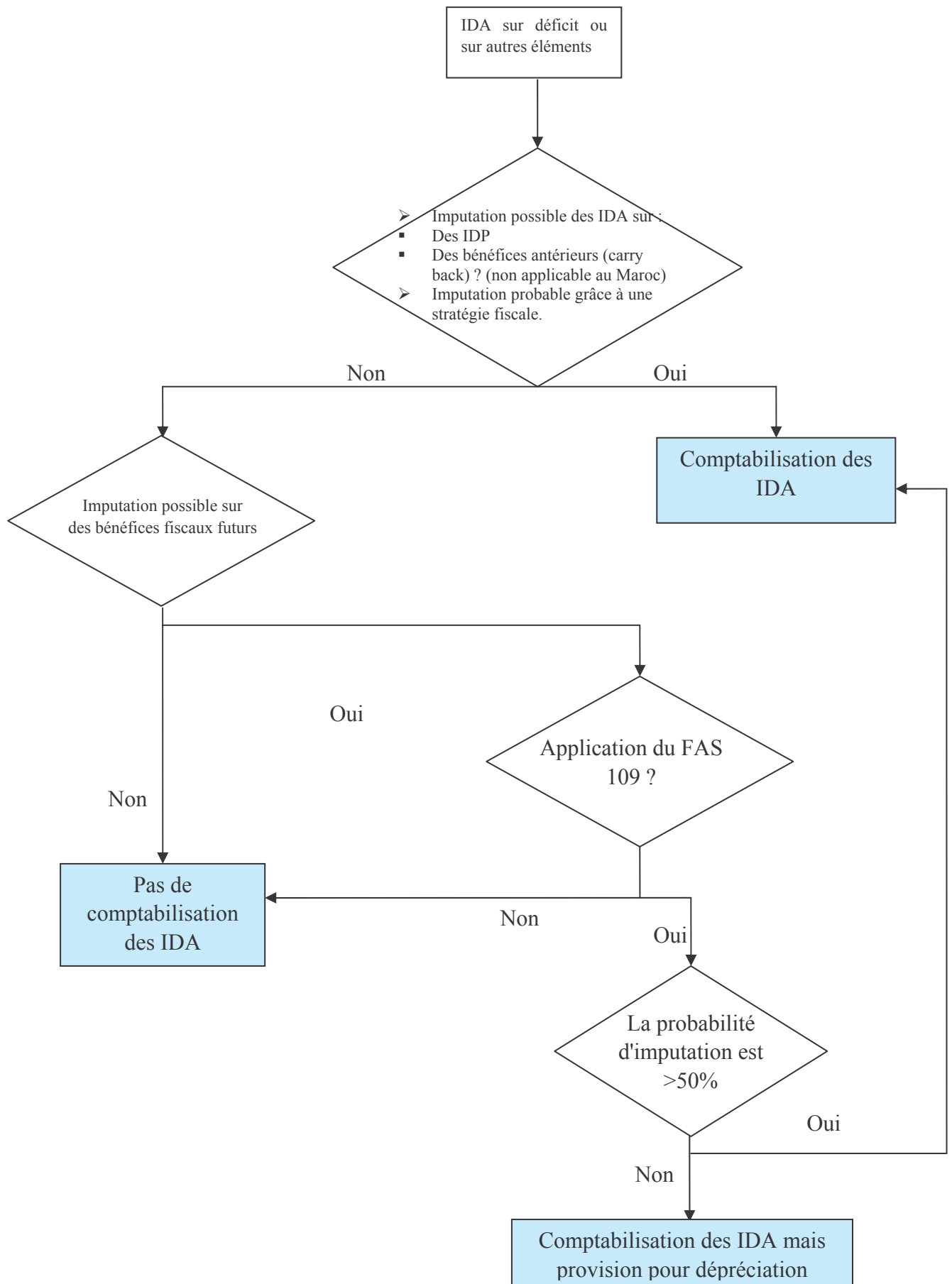
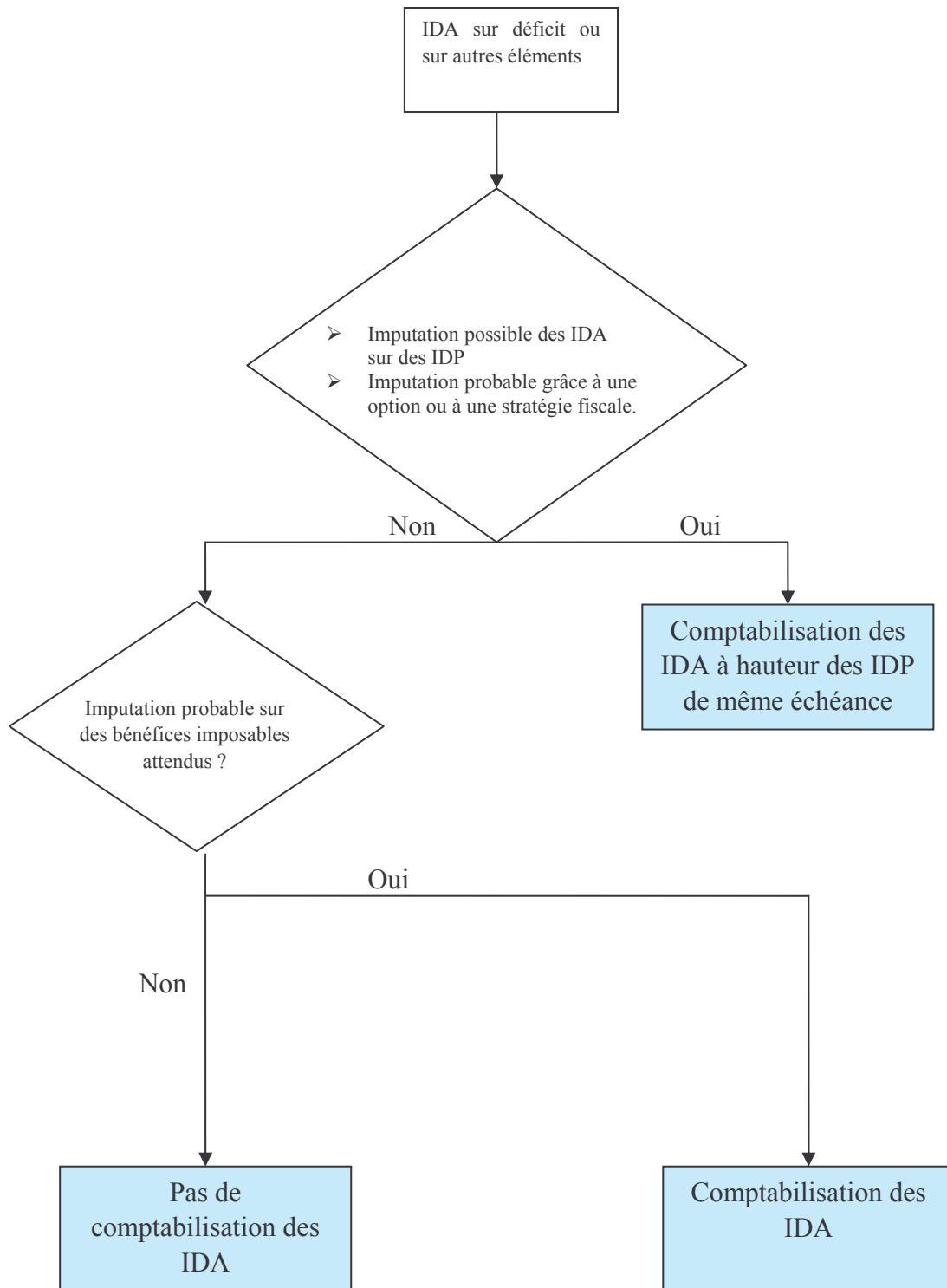


Schéma du traitement des Impôts différés actifs dans les référentiels français CRC 99-02 et marocain (projet de méthodologie)

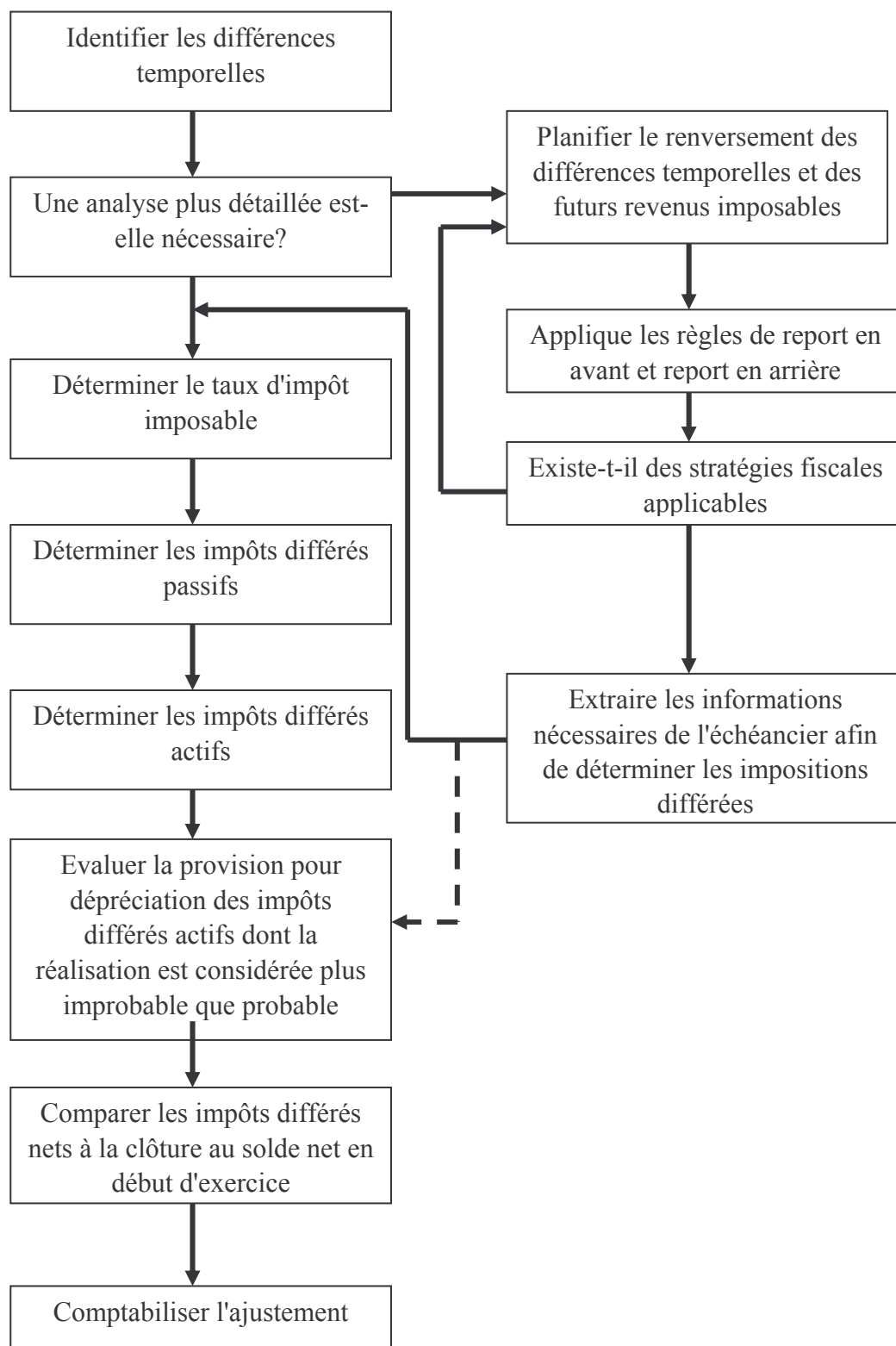


Annexe V

Méthodologie de traitement des impôts différés

selon SFAS 109

La méthodologie de calcul des impôts différés selon SFAS 109



Annexe VI

Guide d'une première application de la norme IAS

12

Guide d'application – Norme IAS 12

Eléments d'application	Application à l'entreprise			Commentaires (spécificités de l'entreprise)
	O	N	N/A	
<p>Thème d'analyse n°1 : Identification des « impôts exigibles »</p> <p>L'impôt exigible est le montant des impôts sur le bénéfice payables (ou récupérables) au titre du bénéfice imposable (ou de la perte fiscale) d'un exercice et calculé selon les règles fiscales nationales.</p>				
<p>Thème d'analyse n° 2 : principe de l'imposition différée</p> <p>Pour le calcul de la charge fiscale de l'exercice en IAS/IFRS, la norme rend obligatoire la méthode du report d'impôt, selon laquelle les effets d'impôt différés dans le temps sont comptabilisés dans les états financiers, en sus de l'impôt exigible.</p> <p>La méthode du report d'impôt est appliquée selon une conception bilantielle c'est-à-dire que toutes les différences temporelles doivent être prises en compte. Il s'agit des différences entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif au bilan et sa base fiscale.</p>				
<p>Thème d'analyse n° 3 : les impôts différés actifs et passifs</p> <p>Les impôts différés actifs (I.D.A.) sont les montants d'impôts sur le résultat recouvrables au cours d'exercices futurs au titre :</p> <ul style="list-style-type: none"> - de différences temporelles déductibles, - du report en avant de pertes fiscales non utilisées, - du report en avant de crédits d'impôt non utilisés. <p>Les impôts différés passifs (I.D.P) sont les montants d'impôt sur le résultat payables au cours d'exercice futures au titre de différences temporelles imposables.</p> <p>Les impôts différés doivent être évalués sur la base du taux d'impôt dont il est prévu qu'il sera applicable à la date à laquelle l'actif sera recouvré ou la dette réglée. Ces taux sont réputés égaux aux taux d'impôt votés ou quasiment votés à la date de clôture.</p>				

<i>Eléments d'application</i>	<i>Application à l'entreprise</i>			<i>Commentaires (spécificités de l'entreprise)</i>
	<i>O</i>	<i>N</i>	<i>N/A</i>	
<p align="center">Thème d'analyse n°4 : comptabilisation</p> <p>L'impôt exigible et différé doit être comptabilisé en produit ou en charge et compris dans le résultat net de l'exercice. Il peut aussi se comptabiliser dans les capitaux propres dans la mesure où l'impôt est généré soit par une transaction ou un événement qui est comptabilisé directement en capitaux propres, dans le même exercice ou un exercice différent, soit par regroupement d'entreprises qui est une acquisition.</p> <p>Pour les effets des changements de taux ou de règles d'imposition, ou d'un actif d'impôt différé non antérieurement constaté : l'ajustement constaté s'effectue dans la même catégorie que la transaction d'origine. La norme IAS 12 interdit l'actualisation des actifs et passifs d'impôt différés.</p>				
<p align="center">Thème d'analyse n°5 : présentation</p> <p>La norme impose une présentation séparée dans les états financiers entre :</p> <ul style="list-style-type: none"> - les actifs et passifs d'impôt et les autres, puis - les impôts différés et les impôts exigibles. <p>Une entreprise doit composer les actifs et passifs d'impôt exigible si, et seulement si, l'entreprise a un droit juridiquement exécutoire de composer les montants comptabilisés, et à l'intention, soit de régler le montant net, soit de réaliser l'actif et de régler le passif simultanément.</p> <p>En conséquence de la suppression de la rubrique « éléments extraordinaires », l'entreprise doit présenter la totalité de la charge ou du produit sur une ligne unique (sous réserve d'une éventuelle distinction entre impôt exigible et différé).</p> <p>La classification des impôts différés en éléments courants ou non courants en fonction du classement, dans ces deux rubriques, de l'élément au titre duquel d'impôt différé est constaté.</p>				

<i>Eléments d'application</i>	<i>Application à l'entreprise</i>			<i>Commentaires (spécificités de l'entreprise)</i>
	<i>O</i>	<i>N</i>	<i>N/A</i>	
<p>Thème d'analyse n° 6 : 1^{ère} adoption des IFRS (établissement du bilan d'ouverture)</p> <p>Application rétrospective obligatoire sans exception : les ajustements des comptes établis sous le précédent référentiel sont imputés sur les capitaux propres d'ouverture.</p> <p>Une exception existe concernant les impôts différés relatifs à des actifs et passifs acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises : les ajustements peuvent être imputés sur le goodwill à condition que l'entreprise utilise l'exception au retraitement rétrospectif pour le regroupement concerné.</p>				

Liste des informations à fournir

Eléments d'application	Application à l'entreprise			Commentaires (spécificités de l'entreprise)
	O	N	N/A	
1. les principales composantes de la charge (produit) d'impôt doivent présentées distinctement. Les composantes de la charge (produit) d'impôt peuvent comprendre :				
2. la charge (produit) d'impôt exigible.				
3. Tout ajustement comptabilisé au cours de l'exercice au titre de l'impôt exigible des exercices antérieurs.				
4. le montant de la charge (produit) d'impôt différé afférente à la naissance et au renversement des différences temporelles.				
5. le montant de la charge (produit) d'impôt différé afférente aux variations des taux d'impôt ou à l'assujettissement à des impôts nouveaux.				
6. le montant de l'avantage résultant d'un déficit fiscal, d'un crédit d'impôt ou d'une différence temporelle au titre d'un exercice antérieur et non comptabilisé précédemment, qui est utilisé pour réduire la charge d'impôt exigible .				
7. le montant de l'avantage résultant d'un déficit fiscal, d'un crédit d'impôt ou d'une différence temporelle au titre d'un exercice antérieur et non comptabilisé précédemment, qui est utilisé pour réduire la charge d'impôt différé.				
8. la charge d'impôt différé généré par la réduction de valeur d'un actif d'impôt différé ou la reprise d'une réduction de valeur précédente.				
Les éléments suivants doivent également être présentés distinctement :				
9. le totale de l'impôt exigible et différé relatif aux éléments débités ou crédités dans les capitaux propres.				
10. la charge (produit) d'impôt relatif aux éléments extraordinaires comptabilisés au cours de l'exercice.				
11. une explication de la relation entre la charge (produit) d'impôt et le bénéfice comptable selon l'une des forme suivantes ou les deux : - un rapprochement chiffré entre la charge (produit) d'impôt et le produit du bénéfice comptable multiplié par le(s) taux d'impôt applicable (s), en indiquent également la base calcul du (es) taux d'impôt applicable (s), ou. - un rapprochement chiffré entre le taux d'impôt effectif moyen et le taux d'impôt applicable.				

<i>Eléments d'application</i>	<i>Application à l'entreprise</i>			<i>Commentaires (spécificités de l'entreprise)</i>
	<i>O</i>	<i>N</i>	<i>N/A</i>	
12. une explication des changements dans le (s) taux d'impôt applicable (s) par rapport à l'exercice précédent.				
13. le montant (et, si elle existe, la date d'expiration) des différences temporelles déductibles, pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés pour lesquels aucun actif d'impôt différé n'a été comptabilisé au bilan,				
14. le montant totale des différences temporelles liées à des participation dans des filiales entreprises associées coentreprises et investissements dans des succursales, pour lesquels des passifs d'impôt différé n'ont pas été comptabilisés.				
15. pour chaque catégorie de différence temporelle et pour chaque catégorie de pertes fiscale s et de crédit d'impôt non utilisé : - le montant des actifs et passifs d'impôts différés comptabilisés au bilan pour chaque exercice présenté. - le montant du produit ou de la charge d'impôt différé comptabilisé dans le compte de résultat, s'il n'est pas mis en évidence par les variations des montant comptabilisé au bilan,				
16. pour les activés abandonnés, la charge d'impôt concernant : - le gain ou la perte lié à l'abandon, et - le résultat des activités ordinaires des activités abandonnées pour l'exercice ainsi que les montants correspondants pour tous les exercices antérieurs présentés.				
17. le montant des conséquences fiscales des dividendes proposés et déclarés aux actionnaires de l'entreprise avant les états financiers et aient été autorisés à être publier, mais qui ne sont pas comptabilisés en tant que passif dans les états financiers.				
18. l'entreprise doit indiquer le montant d'un actif d'impôt différé et la nature des éléments probants justifiant sa comptabilisation lorsque : <ul style="list-style-type: none"> • L'utilisation de l'actif d'impôt différé dépend de bénéfices imposables futurs supérieurs au bénéfice généré par le renversement des différences temporelles imposables existantes, et • L'entreprise a subi une perte pendant l'exercice ou l'exercice précédent dans la juridiction fiscale dont relève l'actif d'impôt différé. 				

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages :

- BURLAUD Alain, POITRINAL Francois-Denis et SALUSTRO Edouard : « Comptabilité et droit comptable, l'intelligence des comptes et leur cadre légal », éd. Gualino éditeur 1998
- CAUVIN ANGLEYS SAINT-PIERRE, DELOITTE & TOUCHE TOHMATSU, ERNEST & YOUNG Audit, MAZARS & GERARD : " 100 groupe industriels et commerciaux - doctrine et pratiques européennes", éd. CPC, 2000
- DELESALLE E. : " le petit guide FID sur la notion de l'impôt différé", éd. FID édition, 2000
- DELESALLE E. : " 100 difficultés comptables, juridiques et fiscales", éd. FID édition, 2000
- ROSSIGNOL J-L : "Comptabilité et fiscalité : chronique d'une relation impérieuse", Comptabilité-contrôle-audit, tome 5, volume 2, septembre 1999
- PRICEWATERHOUSECOOPERS : "Memento comptable 2000", éd. F. Lefebvre, 2000
- PRICEWATERHOUSECOOPERS : "Mémento des comptes consolidés", éd. F. Lefebvre, 1999
- CORRE J. : " Les règles de la consolidation des bilans : modalités d'application", éd. Dunod, 1989
- VILLARD François : "Consolidation-France-USA : comptabilité des méthodes" Editions comptables Malesherbes, 1990
- COLINET François : "la pratique des comptes consolidés", éd. CLET.
- ODILE DANDON et LAURENT DIDELOT : « Maîtriser les IFRS », éd. Groupe Revue Fiduciaire, 2005
- STEPHAN BRUN : « Guide pratique des normes IAS/IFRS », éd. Gualino éditeur, 2005 ;
- LAURENT BAILLY : « Comprendre les IFRS », éd. Maxima 2005 ;
- JACQUELINE LANGOT : « Comptabilité anglo-saxonne, normes, mécanismes et documents financiers », éd. Economica 2002.
- FRANCIS LEFEBVRE : « Comptes consolidés, solutions françaises et internationales » ;
- Ernst & Young : Passage aux IFRS, les pratiques des grands groupes européens », éd. CPC 2005.

Mémoires d'expertise comptable :

- GATET Pierre : "La mise en évidence et la révision de la situation fiscale différée en relation avec les normes comptables récentes", session novembre-décembre 1988 ;
- AMSELLEM Mikhal : " La comptabilisation des impôts différés dans les comptes sociaux : l'évolution nécessaire", session novembre-décembre 1988 ;
- DIDIER Jean-Pierre : "Le traitement comptable des impôts différés au regard des principes français et américains", session mai 1990 ;
- BENOIT Thierry : "Pour la maîtrise de la comptabilisation des impôts différés : analyse critique et comparative des principes comptable français, britanniques et américains", session mai 1991 ;
- SANMARTI Marie-Christine : "L'impôt différé : contribution à une méthodologie pratique de traitement", session août 1992 ;
- BENZAICH Malika : "la référence aux normes I.A.S.C. dans les comptes annuels consolidés des sociétés cotées en France : analyse comparative et critique de l'application actuelle des normes IASC au travers de l'examen des 20 rapport annuels de grands groupes", session mai 1992 ;
- DEGONZAGUE Philipe : «Les impôts différés dans les comptes consolidés : la nouvelle norme américaine FAS 109, caractéristiques, utilisation en France et Problème particuliers d'application », session mai-juin 1993 ;
- COURBIERE Isabelle : " Le régime fiscal des groupes de sociétés : incidences juridiques et comptables, conséquences sur les missions des experts-comptables et des commissaires aux comptes" session août 1993 ;
- CAULIER Jean Louis : "L'audit des impôts différés par le taux global d'imposition", session novembre 1994 ;
- OURVOIS Sylvie : " l'impôt différé dans les comptes consolidés français : une aide à la décision et un vecteur de communication", session mai 1998 ;
- RARANGER AYACHE Pascale : « l'application du règlement 99-02 en matière d'impôts différés dans les comptes consolidés », session novembre 2000 ;
- LASSALLE Fabrice : « Le traitement comptable des impôts différés selon la norme IAS 12 : difficultés d'application, solutions adoptés par différents groupes et opportunités », session mai 2003 ;

- REDOUANE SEBBAR : « Les retraitements des comptes sociaux suivant les normes internationales, IASC et US GAAP », 2001 ;

Normes comptables :

- IAS 12 impôt sur le résultat
- FAS 109 Accounting for income taxes
- FRS 19 Deffered tax
- Règlement français CRC 99-02
- Code Général de Normalisation Comptable (Maroc)
- Projet de loi et de méthodologie des comptes consolidés (Maroc)

Revues :

- La revue Française de comptabilité (divers numéros)
- La revue fiduciaire (divers numéros) ;
- IFRS Newsletter (divers numéros).

Autres

- Livre d'assiette et de recouvrement ;
- Note circulaire commentant les dispositions de l'ancienne loi 24-86 relative à l'impôt sur les sociétés ;
- Loi 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants ;
- Loi n° 1-211-93 relative à la bourse des valeurs ;
- Circulaire du CDVM n° 04/04 du 19/11/2004 relative à la note d'information exigée des personnes morales faisant appel public à l'épargne par émission ou cession d'obligation;
- Avis N° 5 du Conseil National de la Comptabilité sur l'obligation d'établir et de présenter des comptes consolidés pour les groupes marocains

LEXIQUE FRANÇAIS – ANGLAIS – ARABE

<i>Français</i>	<i>Anglais</i>	<i>Arabe</i>
Actif	Asset	اصل
Actualisation	Discounting	تحيين
Amortissement dégressif	Accelerated depreciation	الاستهلاك التناقصي
Amortissement dérogatoire	Additional depreciation in excess of that economically required	الاستهلاك الاستثنائي
Amortissement linéaire	Straight line depreciation	الاستهلاك الثابت
Amortissements accélérés	Accelerated depreciation	الاستهلاك المعجل
Amortissements différés	Deferred depreciations	الاستهلاكات المؤجلة
Approche bilantielle	Balance-sheet approach	مقاربة قائمة على الميزانية
Approche globale	Full provisioning approach	مقاربة عامة
Base comptable	book value	الأساس الحسابي
Base fiscale	Tax value	الأساس الضريبي
Base imposable	Taxable basis	الأساس المفروضة عليه الضريبة
Capitaux propres	Stockholders' equity	الرساميل الخاصة
CGNC (code générale de normalisation comptable)	Moroccan accounting standards	الدليل العام للتطبيق الحسابي
Charges	Costs	تكاليف
Charges déductibles	Deductible costs	التكاليف القابلة للخصم
Commissaire aux comptes	Statutory auditor	مراقب الحسابات
Conseil National de Comptabilité	National Accounting body	المجلس الوطني للحسابات
Consolidation	Consolidation	تجميع الحسابات
Cotisation minimale	Minimal contribution	الحد الأدنى للضريبة
Crédit d'impôt	Tax credit	اعتماد ضريبي
Date de clôture	Closing date (year-end)	تاريخ الإقفال
Déficits reportables	Losses carried-forward	الخسائر المؤجلة
Dépréciation	Depreciation	نقص في القيمة
Différence temporelle	Temporary difference	الفرق الزمني
Ecart d'acquisition	Acquisition goodwill	فرق الاقتناء
Ecart de conversion	Unrealized exchange	فرق سعر الصرف

<i>Français</i>	<i>Anglais</i>	<i>Arabe</i>
Etats financiers	Financial statements	القوائم المالية
ETIC (état des informations complémentaires)	Note the financial statements	قائمة المعلومات الإضافية
Exercice	Accounting period	الدورة / السنة المالية
Exonérations	Exemption	إعفاء
FASB	Financial Accounting Standards Board	اللجنة الأمريكية للأسس الحسابية و المالية
Filiale	Subsidiary	شركة تابعة
Frais d'établissement	Start up costs	تكاليف التأسيس
Frais de recherche et développement	Research and development costs	تكاليف البحث و التكوين
Fusion	Merger b/w ... & ...	اندماج
Harmonisation	Harmonization	تنسيق
IASC (comité international des principes comptables)	International accounting standard committee	اللجنة الدولية للأسس المحاسبية
IFRS (les normes d'information financière internationale)	International Financial Reporting Standards	الأسس الحسابية الدولية
Image fidèle	Fair value	صورة صادقة
Immobilisation en non-valeur	Assets with non value	أصول بدون قيمة
Immobilisations corporelles	Tangible assets	الأصول الثابتة المادية
Immobilisations incorporelles	Intangibles assets	الأصول الثابتة غير المادية
Impôt différé	Deferred tax	الضريبة المؤجلة
Impôt retenu à la source	Withholding tax	الضريبة المحجوزة في المنبع
Impôt sur les sociétés	Corporate income tax	الضريبة على الشركات
Imputation	Imputation	استنزال
Livre d'assiette et de recouvrement	Tax code	كتاب الوعاء الضريبي و الاستيفاء
Loi comptable	Accounting law	قانون الحسابات
Manuel de procédures	Procedures manual	كتاب القواعد
Méthode du CMP	Weighted valuation method	طريقة سعر الكلفة الوسطي المتوازن
Passif	Liability	خصم
Plus-value	Capital gain	زائد القيمة

<i>Français</i>	<i>Anglais</i>	<i>Arabe</i>
Principe de continuité	Going concern assumption	مبدأ استمرارية الاستثمار
Principe de permanence des méthodes	Consistency of accounting methods	مبدأ الثبات في استخدام أساليب التقييم
Principe de prudence	Conservation principle	مبدأ الحيطة و الحذر
Principe de spécialisation des exercices	Accrual basis principle	مبدأ استقلالية الدورات المالية
Principes comptables	Accounting policies	مبادئ المحاسبة
Profit latent	Unrealized profit	ربح محتمل
Provision	Provision/reserve	المخصصات
Provision pour investissement	Provision to encourage investment	المخصص المرصد لإنجاز الاستثمارات
Provisions réglementés	Regulated tax provisions	المخصصات المقننة
Réévaluation	Revaluation	إعادة التقييم
Règles d'évaluation	Valuation rules	قواعد التقييم
Réintégration extracomptable	Extra-accountancy adjustment	إعادة إدماج
Report fixe	Deferred method	التأجيل الثابت
Report variable	Liability method	التأجيل المتغير
Résultat fiscal	Tax result	الحصيلة الخاضعة للضريبة
Retraitement	Adjustment/reprocessing	إعادة معالجة الحسابات
Révision	Revision/auditing	مراجعة
Société mère	Parent company	الشركة الأم
Stocks	Inventories	المخزونات
Subvention d'investissement	Investment subsidy/grant	مكافآت على التجهيز
Taux de l'impôt	Tax rate	سعر الضريبة
Titre de participation	Investment securities	سند المساهمة
Valeur nette comptable	Net book value	القيمة الدفترية الصافية
Valeur vénale	Market value	القيمة التجارية
Valeurs d'apport	Asset value on merger	قيم العناصر المساهم بها
Valeurs mobilières de placement	Marketable securities	سندات التوظيف
Bilan	Balance sheet	المركز المالي (الميزانية)
Compte de produits et charges	Profits and losses statement	حساب الإيرادات و الأعباء