



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

**CESAG BF – CCA
BANQUE, FINANCE, COMPTABILITE,
CONTROLE & AUDIT**

**Master Professionnel en
Comptabilité et Gestion Financière
(MPCGF)**

**Promotion 4
(2008-2010)**

Mémoire de fin d'étude

THEME

**Incidences fiscales des IFRS dans le
SYSCOA : Cas du SENEGAL**

Présenté par :

El Hadji Abdourahmane Camara

Dirigé par :

Ciré Amadou Kane
Auditeur chez Fideca

AVRIL 2013

Dédicaces

Je dédie ce mémoire à :

- mon père et ma mère, qu'ils soient remerciés pour leur soutien moral, affectif et matériel qu'ils m'ont apporté tout au long de ma formation ;
- ma sœur, pour ses conseils et son support tout au long de mes cursus scolaire et académique.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Remerciements

Mes remerciements s'adressent :

- à M. Ciré A. KANE, enseignant au CESAG pour la qualité de son encadrement et son entière disponibilité ;
- au corps professoral et administratif du CESAG ;
- à tous mes amis pour leur soutien moral.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Acronymes

BA:	Bénéfice Agricole
BNC:	Bénéfice Non Commerciaux
CCOA:	Conseil Comptable Ouest Africain
CFA:	Communauté Financière Africaine
CGI:	Code Général des Impôts
CNC :	Conseil National de Comptabilité
CNUCED:	Conférence des Nations Unies sur le Commerce et le Développement
COB :	Commission des opérations de bourse
HAO:	Hors Activité Ordinaire
IAS:	International Accounting Standard
IASB:	International Accounting Standards Board
IFRS:	International Financial Reporting Standard
OCAM:	Organisation Commune Africaine et Malgache
OHADA:	Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
OICV:	Organisation Internationale des Commissions des Valeurs
SYSCOA:	Système Comptable de l'Ouest Africain
SYSCOHADA:	Système Comptable de l'OHADA
TVA :	Taxe sur la Valeur Ajoutée
UEMOA:	Union Economique et Monétaire Ouest Africaine
VNC :	Valeur Nette Comptable

Liste des tableaux et figures

Liste des tableaux :

Tableau N°1 : Présentation des états financiers en fonction du chiffre d'affaires21

Tableau N°2 : Impact de la fiscalité dans le résultat comptable30

Liste des figures :

Figure n°1 : Présentation du modèle d'analyse33

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Liste des annexes

<u>Annexe 1</u> : Etude sur les conséquences fiscales des IFRS dans l’UEMO	109
--	-----

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Table des matières

Dédicaces.....	i
Remerciements	ii
Acronymes	iii
Liste des tableaux et figures	iv
Liste des annexes	v
Table des matières.....	vi
INTRODUCTION GENERALE	1
PREMIÈRE PARTIE : CADRE THEORIQUE.....	6
Chapitre 1 : Les normes comptables SYSCOA.....	8
1.1. Principes comptables.....	9
1.1.1. La prudence	9
1.1.2. La permanence des méthodes	10
1.1.3. L'intangibilité des bilans	13
1.1.4. La spécialisation des exercices	14
1.1.5. Le coût historique.....	15
1.1.6. La continuité de l'exploitation.....	16
1.1.7. La transparence	17
1.1.8. L'importance significative.....	17
1.1.9. La prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique.....	19
1.2. Les états financiers	20

1.2.1. Le Bilan (article 30 de l'acte uniforme)	22
1.2.2. Le Compte de résultat (article 31 de l'acte uniforme)	22
Chapitre 2 : Les principes de détermination du bénéfice fiscal en droit fiscal au Sénégal.....	24
2.1. Principes de déductibilité des charges	24
2.2. Notions de produits imposables.....	27
2.2.1. Les produits imposables	27
2.2.2. Les principes de rattachement des produits : les créances acquises.....	28
Chapitre 3 : Connexion fiscalité / Comptabilité	29
3.1. Les règles comptables impactent la fiscalité	29
3.2. Les règles fiscales impactent la comptabilité	29
Chapitre 4 : Méthodologie de recherche	32
4.1. Méthode d'analyse	32
4.2. La collecte des données	34
DEUXIÈME PARTIE : INCIDENCES FISCALES DES IFRS DANS LES COMPTES PERSONNELS AU MOMENT DE LA CONVERGENCE SYSCOA IFRS.....	36
Chapitre 5 : L'actif.....	37
5.1. Définition, Evaluation et comptabilisation.....	37
5.1.1. IAS / IFRS.....	37
5.1.1.1. Définition	37
5.1.1.2. Evaluation	37
5.1.2. SYSCOA	38

5.1.2.1.	Définition	38
5.1.2.2.	Evaluation	39
5.2.	Les Immobilisations corporelles	39
5.2.1.	Définition, comptabilisation et évaluation.....	39
5.2.1.1.	IFRS	40
5.2.1.2.	SYSCOA.....	43
5.2.1.3.	Incidences fiscales.....	45
5.2.2.	Amortissement d'une immobilisation corporelle	47
5.2.2.1.	IFRS	47
5.2.2.2.	SYSCOA.....	49
5.2.2.3.	Incidences fiscales des amortissements en IFRS	50
5.2.3.	Dépréciation par voie de provision d'une immobilisation corporelle.....	51
5.2.3.1.	IFRS	52
5.2.3.2.	SYSCOA.....	53
5.2.3.3.	Incidences fiscales.....	54
5.3.	Les Immobilisations incorporelles	55
5.3.1.	Définition, évaluation et comptabilisation.....	55
5.3.1.1.	IFRS	55
5.3.1.2.	SYSCOA.....	58
5.3.1.3.	Incidences fiscales.....	60
5.3.2.	Amortissement d'une immobilisation incorporelle	62

5.3.2.1.	IFRS	62
5.3.2.2.	SYSCOA.....	64
5.3.2.3.	Incidences fiscales.....	64
5.3.3.	Dépréciation par voie de provision d'une immobilisation incorporelle.....	65
5.3.3.1.	IFRS	65
5.3.3.2.	SYSCOA.....	65
5.3.3.3.	Incidences fiscales.....	66
Chapitre 6 : L'actif circulant		67
6.1. Les stocks		67
6.1.1. Définition et champ d'application.....		67
6.1.1.1. IFRS		67
6.1.1.2. SYSCOA.....		67
6.1.1.3. Incidences fiscales.....		67
6.1.2. Enregistrement des stocks		68
6.1.2.1. IFRS		68
6.1.2.2. SYSCOA.....		68
6.1.2.3. Incidences fiscales.....		68
6.1.3. Coût d'acquisition des stocks		69
6.1.3.1. IFRS		69
6.1.3.2. SYSCOA.....		69
6.1.3.3. Incidences fiscales.....		69

6.1.4.	Evaluation des stocks à l'entrée	69
6.1.4.1.	IFRS	70
6.1.4.2.	SYSCOA.....	70
6.1.4.3.	Incidences fiscales.....	71
6.1.5.	Coût de production des stocks / Evaluation à la sortie	71
6.1.5.1.	IFRS	71
6.1.5.2.	SYSCOA.....	72
6.1.5.3.	Incidences fiscales.....	72
6.1.6.	Comptabilisation en charges	73
6.1.6.1.	IFRS	73
6.1.6.2.	SYSCOA.....	74
6.1.6.3.	Incidences fiscales.....	74
6.2.	Les abandons de créance	75
6.2.1.	IFRS	75
6.2.1.1.	Traitement dans les comptes individuels	75
6.2.1.2.	Traitement dans les comptes consolidés.....	76
6.2.2.	SYSCOA	76
6.2.3.	Incidences Fiscales.....	77
Chapitre 7 : Le Passif.....		78
7.1.	Définition, évaluation et comptabilisation.....	78
7.1.1.	IFRS	78

7.1.2.	SYSCOA	79
7.1.3.	Incidences fiscales	79
7.2.	Capitaux propres et provisions réglementées	79
7.2.1.	Les capitaux propres.....	80
7.2.1.1.	IFRS	80
7.2.1.2.	SYSCOA.....	81
7.2.1.3.	Incidences fiscales.....	81
7.2.2.	Les provisions réglementées	82
7.2.2.1.	IFRS	82
7.2.2.2.	SYSCOA.....	83
7.2.2.3.	Incidences fiscales.....	83
7.2.3.	Les provisions pour risques et charges.....	84
7.2.3.1.	Définition, comptabilisation et incidences fiscales.....	84
7.2.4.	Les provisions pour restructuration	86
7.2.4.1.	IFRS	87
7.2.4.2.	SYSCOA.....	88
7.2.4.3.	Incidences fiscales.....	88
7.2.5.	Provisions pour grosses réparations	88
7.2.5.1.	IFRS	88
7.2.5.2.	SYSCOA.....	89
7.2.5.3.	Incidences fiscales.....	89

Chapitre 8 : Le compte de résultat	90
8.1. Définition	90
8.1.1. IFRS	90
8.1.2. SYSCOA	90
8.1.3. Incidences fiscales	91
8.2. Le résultat d'exploitation ou ordinaire	91
8.2.1. Charges d'exploitation ou ordinaires	91
8.2.1.1. IFRS	91
8.2.1.2. SYSCOA.....	92
8.2.1.3. Incidences fiscales.....	92
8.2.2. Produits d'exploitation ou ordinaires.....	93
8.2.2.1. Définition	93
8.2.2.2. Les ventes de biens.....	95
8.2.2.3. Prestations de services	96
8.3. Le résultat financier	99
8.3.1. Charges financières	99
8.3.1.1. Coût d'emprunt	99
8.3.1.2. Effets escomptés non échus	100
8.3.2. Produits financiers.....	101
8.3.2.1. Comptabilisation des intérêts.....	102
8.3.2.2. Comptabilisation des dividendes.....	103

8.3.2.3. Escompte de règlements	104
CONCLUSION GENERALE	106
ANNEXE	108
BIBLIOGRAPHIE.....	117

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

Le 29 juin 1973, l'IASB a été créé à l'initiative de Henry Benson, associé de Coopers and Lybrand, par la signature de la charte de création par les représentants des organisations comptables professionnelles des dix pays (Australie, Canada, France, Allemagne, Japon, Mexique, Pays Bas, Grande Bretagne, Irlande et USA). Cet organisme international avait pour mission telle que formalisée dans sa constitution : "développer dans l'intérêt du public, un jeu unique de normes compréhensibles et applicables, favorisant la divulgation d'une information de haute qualité, transparente et comparable véhiculée par les états financiers et ce dans le but d'aider les acteurs des marchés de capitaux mondiaux dans la prise de décisions économiques ; promouvoir l'usage et l'application rigoureuse de ces normes; contribuer à la convergence des normes comptables nationales et des normes comptables internationales vers des solutions de haute qualité". L'IASB a publié sa première norme IAS 1 traitant de "la publicité des méthodes comptables" en 1974.

Par la suite, l'IASB a publié un projet relatif à "la comparabilité des états financiers"(projet ED 32) qui a été prévu pour faire face à la non-comparabilité des états financiers. En juin 1990, l'IASB a publié une déclaration d'intention sur la comparabilité des états financiers précisant les notions de méthode de référence et des méthodes autorisées. En juillet 1995, un accord a été conclu avec l'OICV¹ (Organisation Internationale des Commissions de Valeurs) selon lequel une entreprise qui établit ses états financiers selon le référentiel international peut être cotée à n'importe quelle place financière dans le monde sans avoir à retraiter ses états financiers.

IAS signifie International Accounting Standards (Normes comptables internationales). IFRS signifie International Financial Reporting Standards ou Statements (Normes internationales d'information financière). Il s'agit du terme employé à compter de 2003 pour les normes IAS révisée que la communauté internationale imposera aux sociétés dans leur communication financière vis à vis des tiers pour parvenir à une harmonisation. Par harmonisation comptable internationale, on entend un processus institutionnel ayant pour

¹ L'OIC V regroupe les institutions chargées de la surveillance des marchés boursiers telle la COB pour la France. La SEC y joue un rôle important. L'avenir des normes publiées par l'IASB (IAS/IFRS) dépend largement de l'OICV. En effet, pour que les normes IAS/IFRS soient reconnues sur l'ensemble des places boursières, il doit y avoir un agrément unanime des membres de l'OICV. Or, certains membres tels que les U.S.A., le Canada ou le Japon sont encore réticents quant à l'adoption des normes IAS/IFRS.

objet de mettre en convergence les normes et les pratiques comptables nationales et par conséquent de faciliter la comparaison des états financiers produits par des entreprises de différents pays.

L'une des raisons de l'avènement des normes IFRS est l'absence de comparabilité des résultats des sociétés car aujourd'hui, les divergences comptables des pays sont à l'origine d'interprétations différentes dans ce domaine. Ainsi, les normes IFRS appliquées, une société italienne et une société australienne communiqueront leurs résultats consolidés selon le même schéma.

L'Afrique de l'ouest s'est résolument engagée dans un processus de libéralisation économique s'acheminant vers son intégration progressive dans l'économie mondiale. Cette libéralisation aura pour conséquence le démantèlement progressif des barrières douanières au niveau de l'UEMOA. Avec ces changements économiques et ces mutations profondes, il faut un système comptable qui soit à la hauteur de ces enjeux. La conception du système comptable SYSCOA au cours de la dernière décennie du millénaire passé a permis d'assurer une certaine harmonisation avec les normes internationales et cela dans le but d'améliorer la qualité de l'information financière divulguée par les entreprises ouest africaines. Néanmoins, le SYSCOA est un texte de loi, un règlement relativement court qui laisse perplexe sur certains points devenus aujourd'hui importants.

La disparation pure et simple de ce droit comptable au profit des IFRS est une issue qu'on ne peut aujourd'hui exclure d'emblée². Certains experts semblent considérer qu'« adopter purement et simplement les normes de l'IASB comme référence (...) est

² Par courrier du 28 juin 2013, le Conseil des ministres de l'UEMOA considérant la nécessité d'une mise à jour du Syscoa en vue d'améliorer la qualité du référentiel comptable commun aux Etats membres de l'Union, et soucieux de faire converger le référentiel vers les normes internationales d'information financières, sur proposition de la commission de l'UEMOA, après avis du CCOA, a édicté un nouveau règlement n°05/CM/UEMOA modifiant le règlement n°04/96/CM/UEMOA portant adoption d'un référentiel comptable commun au sien de l'UEMOA dénommé Système Comptable Ouest Africain.

l'hypothèse la plus crédible à moyen terme, surtout avec la perspective de l'Union Africaine.³ ».

L'enjeu est de taille puisqu'il semble que les IFRS s'imposent dans le monde. Aujourd'hui tout pays désireux d'avoir sa place dans l'économie mondiale sera virtuellement obligé de les utiliser. L'internationalisation des marchés financiers a rendu nécessaire, voire vitale, une certaine harmonisation des méthodes de préparation et de présentation des états financiers, en particulier pour les entreprises multinationales.

Quelles seraient les conséquences de l'application de ces normes dans l'UEMOA ? Cette question reste essentielle afin de pouvoir déceler l'impact de la convergence dans la zone UEMOA et l'adaptabilité des IFRS à la conjoncture locale.

Sur un plan politique et macro-économique, l'application de ces normes en Afrique, en particulier au Sénégal, aura une conséquence sur la fiscalité de nos entreprises du fait de la connexion entre la fiscalité et la comptabilité des entreprises. Quel serait l'impact sur les comptes personnels, et dans une étude un peu plus poussée, quelles seraient les conséquences sur le plan macroéconomique ?

Dans un premier temps, nous présenterons les normes comptables du SYSCOA et les règles du droit fiscal au Sénégal. Nous découvrirons par la suite les divergences entre Comptabilité et fiscalité avant d'entamer notre étude sur les divergences qui résulteront de l'application de ces normes de l'IASB dans les comptes individuels et les règles fiscales actuelles du SYSCOA.

L'approche du mémoire sera prospective car les comptes personnels des sociétés ne sont pour l'instant pas concernés de même que les comptes consolidés. Cependant, une convergence progressive et à long terme est inévitable pour les raisons déjà évoquées. Il convient donc dès à présent de cerner les conséquences fiscales qui pourront découler de l'application de ces normes aux comptes personnels.

³ Souleymane Sere, expert-comptable Session de formation de l'Association africaine des hautes juridictions francophones, Ecole régionale supérieure de la magistrature de Cotonou, décembre 2006.

Le plan du mémoire adoptera un schéma bilanciel et présentera les postes ou agrégats du bilan ayant un impact sur le résultat imposable des entreprises. Nous verrons, dans un premier chapitre, les changements apportés au bilan à l'exception *des immobilisations financières* et *des comptes de trésorerie*. Les immobilisations financières ne font pas l'objet d'un amortissement. Il s'agit de dépenses (et donc de sorties de trésorerie) qui n'ont pas d'impact sur le résultat imposable sauf éventuellement en cas de dépréciation⁴ ; dans un deuxième chapitre les normes impactant le compte de résultat. Dans une deuxième partie qui se veut beaucoup plus pratique, nous tenterons de dégager les conséquences comptables sur les grands agrégats ainsi que les conséquences fiscales indirectes que cela implique.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

⁴ Les provisions pour dépréciation seront traitées au niveau des immobilisations corporelles et incorporelles. D'autant plus qu'elles sont exposées aux mêmes conditions de déductibilité édifiées par le droit fiscal.

PREMIÈRE PARTIE : CADRE THEORIQUE

L'objectif de notre mémoire est de présenter les incidences fiscales qui résulteraient d'un changement de référentiel, c'est-à-dire un passage des normes SYSCOA aux normes IFRS.

Les normes comptables du SYSCOA à travers le *cadre conceptuel du SYSCOA* ont été la base de notre étude par adjonction aux normes IFRS élaborées par l'*IASB (International Accounting Standards Board)*.

Ces normes traduisent les interprétations qui servent de référence dans l'étude de cette convergence SYSCOA – IFRS.

Cette documentation nous a permis de comprendre les principes comptables de base de même que les définitions en vue d'atteindre les objectifs fixés.

Cozian (1999 : 5) expose le lien entre le droit comptable et le droit fiscal à travers des principes de base. Celles-ci pourraient entraîner une vraie gestion fiscale qui a pour ambition de nourrir la réflexion de ceux qui, au-delà de la simple technique fiscale, veulent s'aguerrir à la stratégie fiscale.

La connexion entre la comptabilité et la fiscalité a été mieux adaptée grâce au *Code général des impôts du Sénégal (CGI)* version 2013 (Loi 2012-31 du 31 décembre 2012) qui traduit la politique fiscale du Sénégal (un pays membre de l'UEMOA) et facilitent la présentation de l'impact fiscal des IFRS dans les comptes statutaires à l'aube d'un processus de convergence. En effet, le CGI s'appuie sur les agrégats ou poste du bilan établis par les normes SYSCOA, et édifie les traitements et interprétations du droit fiscal (conditions de déductibilité et de réintégration de charges, imposition exonération de revenus).

Chapitre 1 : Les normes comptables SYSCOA

L'idée d'harmoniser les droits africains est apparue dans les années soixante, au lendemain des premières indépendances. Cette idée a pu se réaliser mais avec beaucoup de difficultés, chaque Etat africain avait sa propre législation. Déjà le plan comptable français de 1957 était utilisé en France et dans certains pays africains, jusqu'à l'avènement du plan 1982. Entre temps, il a été remplacé par les plans «OCAM » (1970), ivoirien et sénégalais (1976). Mais jusqu'en 1997, il était utilisé par endroits dans certains pays de la sous-région (Mercadal, 2013 :7).

Au lendemain de la dévaluation du franc CFA, en 1994, il a été créé une Union Economique et Monétaire Ouest Africain (UEMOA) par le Bénin, le Burkina Faso, la Côte d'Ivoire, le Mali, le Niger, le Sénégal et la Togo. Les responsables des pays ont décidé alors, dans le cadre de l'intégration économique qu'ils entendaient réaliser, de se doter d'un référentiel comptable commun pour remplacer dès le 1er janvier 1998, les plans comptables jusque là appliqués dans les pays concernés. Le système comptable commun proposé est appelé «Système Comptable Ouest Africain » en abrégé SYSCOA (Mercadal, 2013 :9).

Pendant ce temps, les différents actes uniformes de l'OHADA étaient appliqués au fur et à mesure de leur adoption. L'Acte uniforme de l'OHADA portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises en date du 24 mars 2000 poursuit le même objectif que le SYSCOA mais dans un espace plus étendu.

A ce jour, seize (16) pays ont signé et ratifié le traité : Bénin- Burkina Faso- Centrafrique- Cameroun - Comores- Congo- Cote d'Ivoire- Gabon- Guinée- Guinée Bissau- Guinée Equatoriale- Mali- Niger- Sénégal- Tchad- Togo.

Le SYSCOHADA (Système Comptable de l'OHADA) qui se propose d'harmoniser les règles comptables applicables dans les pays membres de l'OHADA. C'est ainsi que la notion de «système » a été adoptée au détriment de celle de «plan comptable» parce qu'elle couvre mieux l'ensemble de la norme comptable formalisée par l'acte uniforme relatif à la comptabilité qui s'intéresse à la fois au traitement des données comptables, à l'ensemble cohérent des comptes coordonnés, au modèle d'analyse des activités, de la structure de l'entreprise et de son environnement, à l'ensemble des principes ressortant des normes

comptables internationales et aux états financiers différenciés en fonction de la taille de l'entreprise. (Mercadal, 2013 :12).

Depuis son entrée en vigueur, l'OHADA s'est fixé comme objectif de converger vers les normes internationales mises en place depuis 1973 par l'International Accounting Standards Committee.

1.1. Principes comptables

Toute comptabilité utilise implicitement ou explicitement un certain nombre de principes, postulats, et conventions regroupés ici sous l'appellation générale « principes comptables de base ».

La plupart de ces principes sont universellement admis et utilisés. Quelques-uns ont une diffusion plus limitée et sont principalement appliqués dans les pays anglo-saxons.

Dans le plan comptable français 1957 ou OCAM, il n'a pas été fait une référence explicite à ces principes. Dans le Plan français de 1982, les principes retenus sont directement ou indirectement cités, sans être commentés ou explicités. Il en résulte une pratique comptable parfois défailante, souvent difficile au niveau de l'interprétation des textes, hésitante dans l'application et non homogène dans l'espace comptable concerné ; d'où l'importance d'une présentation explicite des principes retenus.

La connaissance de ces principes permet de comprendre l'objectif général assigné aux états financiers: donner du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise une « image fidèle », une présentation non trompeuse, loyale et claire.

D'après Sambe & al. (2009 :45), le SYSCOHADA retient huit « principes comptables », tous mentionnés dans l'acte uniforme. Ces différents principes sont :

1.1.1. La prudence

Ce principe ou règle est énoncé d'entrée dans l'article 3 du SYSCOHADA : « la comptabilité doit satisfaire, dans le respect de la règle de la prudence, aux obligations de régularité, de sincérité et de transparence inhérente à la tenue, au contrôle, à la communication des informations qu'elle a traitées. »

L'article 6 rajoute que l'application du SYSCOHADA implique que : « la règle de prudence soit en tous cas observée, à partir d'une appréciation raisonnable des événements et des opérations à enregistrer au titre de l'exercice ; l'entreprise se conforme aux règles et procédures en vigueur en les appliquant de bonne foi ».

La prudence s'illustre plus facilement qu'elle ne se définit ; sa finalité est d'éviter de transférer sur des exercices ultérieurs des risques nés au cours de l'exercice et susceptible d'entraîner des pertes futures.

La règle de la prudence est destinée à protéger les utilisateurs externes des états financiers et les dirigeants contre les illusions qui pourraient résulter d'une image non prudente ou trop flatteuse de l'entreprise.

Une illustration très éclairante du principe de prudence est donnée dans le SYSCOHADA par la comptabilisation des écarts de conversion à la clôture de l'exercice : les gains probables de change (sur la base des cours de change à la clôture de l'exercice) sont notés au bilan dans un poste spécifique du passif (hors capitaux propres), mais ne sont pas enregistrés dans les produits ; en revanche les pertes de change à cette date, notées au bas de l'actif en tant qu'écarts de conversion, sont inscrites en charge sous forme de charges provisionnées.

1.1.2. La permanence des méthodes

Le principe de permanence des méthodes (de présentation et d'évaluation) est indispensable à la comparaison des états financiers dans le temps. La comparabilité des états financiers annuels successifs qui est nécessaire aux analyses des utilisateurs repose sur cette permanence.

Ce principe est rappelé par les articles 34 et 40 du règlement : « la cohérence des évaluations au cours des exercices successifs implique la permanence dans l'application des règles et des procédures les concernant ». Comme le précédent il n'est pas nouveau pour les entreprises. Toutefois, les conditions de son application comportent des modifications par rapport aux plans comptables précédents lesquelles sont :

▪ **Nature des changements des méthodes**

Les circonstances d'un changement de méthode peuvent être classées en :

○ **Changements d'origine externe à l'entreprise**

Il s'agit essentiellement :

- De changements intervenus dans la législation ou la réglementation comptable, et qui s'imposent à l'entreprise. Le type même de ces changements est le passage d'un plan comptable à l'autre (exemple passage du plan OCAM au SYSCOA), ou la parution d'une nouvelle disposition réglementaire concernant le mode de comptabilisation d'une opération (provisions pour retraites par exemple) ou la présentation d'un des états financiers ;
- De modification de la législation fiscale, entraînant pour l'entreprise un changement de présentation ou de comptabilisation, afin de pouvoir bénéficier des avantages fiscaux y attachés.

Le même type de ces modifications est le système des « amortissements dérogatoires », non justifiés au plan économique, mais que l'entreprise a tout intérêt à comptabiliser pour bénéficier de leur déduction fiscale. A cet égard, pour éviter l'altération du résultat économique par l'impact de ces changements d'opportunité fiscale, le SYSCOA prévoit l'inscription de cet impact non dans le résultat d'exploitation, mais dans le résultat « hors activités ordinaires ». Ainsi, le résultat net est-il déformé par cet impact, mais non le résultat courant, dit « résultat des activités ordinaires ».

- De modifications du taux de certains impôts, de créations ou de suppression d'impôts...
Exemples : passage de l'impôt sur le bénéfice de 33% à 25%, création d'une taxe parafiscale.

○ **Changements d'origine interne décidés par l'entreprise**

Ces changements peuvent porter sur la présentation des états financiers (cas assez rare) et les méthodes d'évaluation.

Le cas de ces méthodes d'évaluation sont de loin les plus fréquentes et entraînent toujours une modification du résultat, qui n'est plus ce qu'il aurait été si l'on n'avait pas changé de méthodes. Exemples :

- décision de dégager désormais un « bénéfice partiel » sur opérations pluri exercices;
- modification d'un plan d'amortissement ;
- pour l'évaluation des stocks, passage de la méthode de « première entrée, première sortie » à celle du « coût moyen pondéré après chaque entrée ».

o **L'application de la méthode et ses incidences sur le résultat**

Tout changement de méthode comptable doit, dès lors qu'il induit des modifications significatives dans les états financiers de l'exercice, ou est susceptible d'en induire au cours d'exercices suivants, faire l'objet d'une information dans l'état annexé.

Par ailleurs, l'incidence de changements sur les capitaux propres (au sens large) peut s'exercer :

- sur le résultat de l'exercice au cours duquel est intervenue la modification (cas général en application du principe « d'intangibilité du bilan » : identité bilan d'ouverture/ bilan de clôture) ;
- sur les capitaux propres à la clôture de l'exercice (cas particulier, exceptionnel).

▪ **Changements dans la réglementation comptable et fiscale**

o **Changements dans la réglementation comptable**

Ces changements ne sont pas « faisables ». Ils s'imposent à l'entreprise à la suite des décisions des autorités compétentes. Il s'agit là du seul cas où l'incidence du changement que l'on doit calculer de l'exercice, est comptabilisée en capitaux propres et non en résultat « H.A.O. ».

Cette incidence vient donc, selon la nature :

- soit diminuer les capitaux propres d'ouverture ; exemple : comptabilisation pour la première fois d'une provision pour retraite avec effet rétroactif (« rattrapage » des exercices n'ayant pas fait l'objet de provisions) ;
- soit augmenter les capitaux propres d'ouverture ; exemple : réévaluation légale.

L'écart de réévaluation, assimilable à une réserve, est porté non dans le résultat H.A.O. mais dans les capitaux propres.

o **Changements d'opportunité fiscale**

L'adoption par les autorités fiscales de nouvelles mesures accordant des avantages fiscaux aux entreprises (exemples : autorisation d'un amortissement exceptionnel sur certains biens) entraîne des changements de présentation et/ou d'évaluation dans les états financiers. Pour pouvoir « profiter » de ces dispositions, l'entreprise est effectivement conduite à certains changements (exemples : constatation ou reprises d'amortissements dérogatoires) en respectant les règles du SYSCOA (utilisation des comptes de charges et de produits H.A.O.).

Les changements d'opportunité fiscale ne sont pas visés par le principe de «non changement» de méthode : l'adoption par l'entreprise de la solution fiscalement avantageuse n'est pas frappée par l'interdiction de « changement de méthode » ; l'entreprise peut en décider ou non sans être soumise aux conditions justifiant le changement, à savoir : une modification substantielle des conditions d'exploitation de l'entreprise ou la recherche et l'obtention d'une « image fidèle » améliorée.

Il convient de préciser que les changements d'opportunité fiscale, s'ils ne modifient pas le résultat d'exploitation grâce à l'utilisation des comptes dérogatoires dans le SYSCOA, modifient en revanche le résultat net et le bilan. En conséquence, ils doivent faire l'objet d'informations explicites dans l'état annexé.

1.1.3. L'intangibilité des bilans

Le principe est rappelé à l'article 34 du règlement : « les états financiers de chaque entreprise respectent les dispositions ci-après : « le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent ; toute compensation, non juridiquement fondée, entre postes d'actif et postes de passif dans le bilan et entre postes de charges et postes de produits dans le compte de résultat est interdit».

Ce principe, classique mais d'application délicate, a pour principale conséquence que l'on ne peut faire directement des imputations sur les capitaux propres (à l'ouverture de l'exercice, donc à la clôture de l'exercice précédent) ni les incidences (gains ou pertes) des

changements de méthode comptable, ni les produits et charges relatifs à des exercices précédents qui auraient été omis.

Ces corrections doivent transiter par le compte de résultat du nouvel exercice. L'application de cette méthode n'est pas tout à fait homogène au plan international.

Il existe par ailleurs deux cas d'imputations possible, où les capitaux propres peuvent être modifiés sans passer par le compte de résultat :

- celui de l'incidence d'un changement de réglementation comptable, par exemple mise en place d'un nouveau plan comptable général ou modification d'une disposition du SYSCOA par le Conseil Comptable Ouest Africain (CCOA) ;
- celui de la correction d'une erreur fondamentale.

1.1.4. La spécialisation des exercices

Ce principe, prévu à l'article 59 du règlement, est d'application universelle. L'article 59 évoque que « le résultat de chaque exercice est indépendant de celui qui le précède et de celui qui le suit ; pour sa détermination, il convient de lui rattacher et de lui imputer les événements et opérations qui lui sont propres et ceux-là seulement. » Il signifie que la vie de l'entreprise étant découpée en exercices à l'issue desquels sont publiés des états financiers annuels, il faut rattacher à chaque exercice tous les produits et les charges qui le concernent (nés de l'activité de cet exercice), et ceux-là seulement.

Bien que classique lui aussi, ce principe n'est pas sans soulever des difficultés d'application. Il est certain que son affirmation, absente ou insuffisante dans les plans comptables précédents, a pu conduire à des pratiques diverses en la matière, laxistes le plus souvent (non rattachement de charges probables, notamment).

Il faut préciser que ce principe est à la base :

- du découpage de l'amortissement (différence entre coût d'entrée et valeur résiduelle) en exercices, par tranches annuelles, selon un plan d'amortissement ;
- de l'inscription dans les charges de l'exercice des charges et pertes probables

- du « découpage », à la clôture de l'exercice ; des charges et produits constatés d'avance et de l'inscription dans le résultat des produits à recevoir et des charges à payer ;
- du mécanisme des charges différées notées à l'actif, en vue d'une répartition sur plusieurs exercices.

Le principe de la spécialisation des exercices doit être appliqué avec un maximum de rigueur.

Par conséquent, son application dans le SYSCOA entraîne :

- la cessation des pratiques erratiques en matière de provisions, pratiques conduisant à une modulation du résultat pour des considérations d'opportunité fiscale et le plus souvent, dans le cas d'une politique d'entreprise ;
- l'obligation de comptabiliser tous les risques et pertes intervenus au cours de l'exercice (ou d'un exercice antérieur), même s'ils ne sont connus qu'entre la date de clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes annuels.

Il doit en résulter une vigilance toute particulière de la part des responsables de l'établissement des comptes comme celle des auditeurs.

En ce qui concerne la période comprise entre la date de clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes, seuls sont à intégrer aux charges de l'exercice les risques ou les pertes liées à des conditions existantes à la date de l'exercice.

1.1.5. Le coût historique

Ce principe est aussi classique. Au plan méthodologique, c'est une convention, car des comptabilités produisant des informations pertinentes peuvent fonctionner avec une convention différente.

Exemple : comptabilité en valeur de remplacement. Le principe du coût historique est d'application générale (au plan mondial) mais non universelle. En effet, les pays sujets à une forte inflation (hyperinflation) sont contraints de réévaluer systématiquement (tous les mois le cas échéant) leurs bilans et leurs comptes.

Lorsque l'inflation reste modérée, la convention du coût historique s'impose en raison de ses avantages au plan de la simplicité comme à celui de la fiabilité. Aussi a-t-elle été retenue dans la présente norme comptable, d'autant plus que l'utilisation d'autres méthodes (de réévaluation plus ou moins fréquente, sur les bases et selon les modalités diverses) présente l'effet pervers d'amplifier les tendances inflationnistes, en les répercutant dans les coûts et les prix.

L'article 35 du SYSCOHADA rappelle que : « les entreprises et les utilisateurs se sont familiarisés avec cette méthode, qui n'exclut pas le recours à des réévaluations légales ou libres fixées par les autorités compétentes. »

1.1.6. La continuité de l'exploitation

Le principe de la continuité de l'exploitation, fondamental au niveau des évaluations principalement, est bien que traditionnel et universel, de compréhension et d'application parfois difficiles comme cela s'est avéré dans les pratiques issues du Plan 1957 et du Plan OCAM dans lesquels il n'avait pas été explicité. Il est énoncé dans l'article 39.

Tout utilisateur des états financiers doit intégrer ce principe à son raisonnement s'il veut comprendre la présentation et, surtout, l'évaluation de ces états financiers. L'article 39 précise que « l'entreprise est considérée comme étant en activité, c'est-à-dire comme devant continuer à fonctionner dans un avenir raisonnablement prévisible. »

En d'autres termes, les états financiers doivent être lus et compris comme donnant une image de l'entreprise « en fonctionnement » (« going concern » en anglais). C'est donc l'inclusion dans les états financiers d'un horizon économique » d'activité qui justifie la présentation et les évaluations.

L'une des principales applications du principe de la continuité de l'exploitation réside dans la définition du plan d'amortissement des immobilisations. Celui-ci doit en effet être bâti, a priori, non en fonction de la durée de vie économique du bien, mais en fonction de sa durée d'utilisation. Cette dernière peut être notablement inférieure à sa durée de vie, ce qui entraîne l'existence d'une valeur résiduelle prévisionnelle. Les amortissements doivent alors couvrir le montant amortissable, c'est-à-dire la différence entre la valeur d'entrée et la valeur résiduelle.

1.1.7. La transparence

Ce principe est capital pour l'obtention d'une information loyale. Il est aussi appliqué internationalement sous diverses appellations (clarté, bonne information, voire régularité et sincérité objective).

Dans le SYSCOA, il est affirmé dans les articles 6, 8, 9 et 10 du règlement. En fait, il imprègne tous les textes relatifs à l'information externe. Il faut inclure dans ce concept :

- la conformité aux règles et procédures du SYSCOA, au plan comptable et à sa terminologie, à sa présentation des états financiers (notion de régularité)... ;
- la présentation et la communication claire et loyale de l'information, sans intention de dissimuler la réalité derrière l'apparence (article 6) ;
- le respect de la règle de non compensation, dont l'inobservation entraînerait des confusions juridiques et économiques et fausserait l'image que doivent donner les états financiers annuels. « Sont uniquement autorisées les compensations juridiquement fondées », selon l'article 34 du règlement en vertu de la loi ou du contrat.

1.1.8. L'importance significative

Ce principe, absent des plans antérieurs, est essentiel à une bonne information mais son application est parfois délicate.

Bien qu'énoncé formellement à l'article 33 seulement du règlement, à propos de l'état annexé, il concerne également tous les autres états financiers.

« Sont significatifs « tous les éléments susceptibles d'influencer le jugement que les destinataires des états financiers peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise » (article 33 du règlement).

Cette définition de l'importance significative par ses conséquences sur le jugement des utilisateurs montre le caractère relatif du critère (en fonction de la taille de l'entreprise notamment) et la difficulté de son application, puisqu'elle place en responsabilité les comptables, les dirigeants et les auditeurs, qui ont à prendre la décision de retenir ou non

l'élément sur le jugement porté par telle ou telle catégorie de lecteurs des états financiers annuels.

Les conséquences de ce principe sont considérables et vont, selon le cas, dans le sens d'un allègement ou de l'alourdissement de l'information comptable :

- **Dans le sens de l'allègement de l'information** - l'arrondi possible de certaines évaluations (stocks annuels) ;
 - la possibilité d'accélérer l'arrêté des comptes annuels, donc d'accélérer la publication, par des estimations raisonnables des comptes de régularisation (charges à payer, produits à recevoir...) ne présentant pas de différences significatives avec les montants exacts ;
 - la possibilité de regrouper au plan de la présentation certains postes des états financiers ;
 - la possibilité, voire l'obligation de ne pas fournir, dans l'Etat annexé, des informations n'atteignant pas le seuil d'importance significative.
- **Dans le sens d'un alourdissement de l'information**

Tous les points cités ci-dessus conduisent à un allègement des travaux comptables. D'autres alourdissent les états financiers, en l'occurrence l'Etat annexé : le principe conduit à l'obligation de fournir dans cet Etat annexé toute information (de nature comptable et financière qu'elle soit d'origine économique ou juridique) d'importance significative, même si elle n'est pas prévue dans le SYSCOA.

Exemples : dans les événements postérieurs à la clôture de l'exercice, perte d'un marché important à l'exportation ou à l'innovation technologique née après la date de clôture rendant caduque une partie du potentiel de production de l'entreprise.

Dans le système normal, prévu pour les entreprises d'une certaine taille, moyennes ou grandes, l'importance significative est présumée pour certaines informations qui sont de ce fait obligatoires, quels que soient les montants en cause.

NB : Dans le système allégé, retenu pour les petites et moyennes entreprises, l'Etat annexé est obligatoire mais simplifié et modulé par le SYSCOA, sans que l'entreprise ait à recourir au principe d'importance significative.

1.1.9. La prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique

Ce principe d'origine anglo-saxonne n'est ni dans la ligne ni dans la tradition culturelle et juridique des pays de l'UEMOA. Il conduit à donner, dans les états financiers, la priorité à la réalité économique au détriment de la forme ou l'apparence juridique. Son application conduit, par exemple, à inscrire à l'actif des bilans des utilisateurs de la valeur des biens pris en crédit-bail comme s'ils en étaient propriétaires, en dépit de l'apparence juridique.

L'utilisation de ce principe est logique et intéressante au plan économique et financier, surtout si on la combine avec celle du principe d'importance significative (la prééminence ne « valant la peine » d'être mise en œuvre que si l'élément présente une importance significative...)

Son application est cependant difficile et ne prête guère à une normalisation comptable générale, notamment parce qu'il contraint les responsables des comptes à une analyse et à une interprétation des contrats de location et de leurs conséquences.

De ce fait, il n'a pas été retenu en tant que tel dans le SYSCOA ; toutefois cinq de ses applications l'ont été, qui couvrent en fait la majorité des cas observés. Il appartiendra ultérieurement aux autorités compétentes de le reconnaître, le cas échéant, en tant que principe général, ce qui étendra son champ d'application à d'autres situations, d'autres contrats, lorsque la pratique professionnelle, au niveau des entreprises tout spécialement, sera familiarisée avec cette norme.

Dans le SYSCOA, les applications qui sont faites du principe de la prééminence de la réalité sur l'apparence sont les suivantes :

- inscription à l'actif du bilan (comme si l'entreprise en était propriétaire) des biens détenus avec « réserve de propriété »
- ainsi que des biens mis à la disposition du concessionnaire par le concédant (dans le bilan du concessionnaire) ;

- inscription à l'actif du bilan de l'utilisateur (ou preneur) des biens utilisés dans le cadre d'un contrat de crédit-bail ;
- inscription à l'actif du bilan des effets remis à l'escompte et non encore échus ou honorés ;
- inscription dans les « charges de personnel » du personnel facturé par d'autres entreprises.

Dans ces cinq cas, les conséquences comptables de ces solutions sont assurées par le SYSCOA :

- inscription au passif, en contrepartie des valeurs d'actif, des comptes de dettes financières spécifiques (crédit-bail, réserve de propriété...) ; d'autres « fonds propres » (concessions), de dettes de trésorerie (crédit d'escompte...) ;
- inscription dans les charges et les produits des éléments correspondants : dotations aux amortissements, charges financières (crédit-bail), charge de personnel (personnel intérimaire).

L'application de tous ces principes à une finalité : donner une image fidèle du patrimoine, du compte de résultat et de la situation financière.

La présentation des informations diversifiées dans les états financiers cherchent à satisfaire les nombreux partenaires de l'entreprise (clients, fournisseurs, associés, banques...) d'où la notion de pertinence partagée.

1.2. Les états financiers

Toute entreprise est soumise au Système normal de tenue et de présentation des comptes, sauf exception liée à sa taille.

Cependant, l'article 13 du SYSCOA autorise l'application d'un « système minimal de trésorerie » ou d'un système allégé, dérogatoire aux dispositions générales du règlement du droit comptable. Cette autorisation porte sur les très petites entreprises dont les recettes ne sont pas supérieures aux seuils fixés par le règlement d'exécution n°02/2002 de la Commission de l'UEMOA.

Tableau N°1 : Présentation des états financiers en fonction du chiffre d'affaires

Secteurs d'activités	Systèmes applicables en fonction du chiffre d'affaires (Article 11 & 13 Acte Uniforme OHADA relatif au droit comptable)		
	inférieur à 30 millions FCFA	de 30 à moins de 100 millions FCFA	Egal ou supérieur à 100 millions FCFA
Activités Commerciales et de Négoces	Système Minimal de Trésorerie (SMT)	Système Allégé	Système Normal
	inférieur à 20 millions FCFA	de 20 à moins de 100 millions FCFA	
Activités Artisanales	Système Minimal de Trésorerie (SMT)	Système Allégé	
	inférieur à 10 millions FCFA	de 10 à moins de 100 millions FCFA	
Services	Système Minimal de Trésorerie (SMT)	Système Allégé	
Autres activités	Système Normal		

Source : nous même

Le système normal comporte l'établissement du Bilan, du compte de résultat de l'exercice, du Tableau financier des ressources et des emplois, d'un Etat annexé et d'un Etat supplémentaire. (*Article 26 de l'acte uniforme OHADA*).

1.2.1. Le Bilan (article 30 de l'acte uniforme)

Il décrit séparément les éléments d'actif et les éléments de passif constituant le patrimoine de l'entreprise. Les informations de l'exercice sont présentées par comparaison avec celles de l'exercice précédent.

Le bilan de l'exercice fait apparaître de façon distincte :

- à l'actif : l'actif immobilisé, l'actif circulant (stocks et compte de tiers), la trésorerie-actif et l'écart de conversion.
- au passif : les capitaux propres et ressources assimilées, les dettes financières, le passif circulant (compte de tiers), la trésorerie-passif et l'écart de conversion.

Le classement des postes d'actif et de passif est effectué dans une conception fonctionnelle du Bilan, les critères de liquidité et d'exigibilité n'étant pas retenus.

1.2.2. Le Compte de résultat (article 31 de l'acte uniforme)

Le compte de résultat est un document de synthèse récapitulant les charges et les produits intervenus dans la formation du résultat net de l'exercice et mettant en évidence des soldes significatifs de gestion :

- la marge brute sur marchandises ;
- la marge brute sur matières ;
- la valeur ajoutée ;
- l'excédent brut d'exploitation ;
- le résultat financier ;
- le résultat d'activités ordinaires ;
- le résultat hors activités ordinaires et,
- le résultat net de l'exercice.

Le compte de résultat fait apparaître les produits et les charges, distingués selon qu'ils concernent les opérations d'exploitation attachées aux activités ordinaires, les opérations

financières, les opérations hors activités ordinaires. Comme pour le bilan, les opérations de l'exercice sont présentées dans le compte de résultat en comparaison avec celles de l'exercice précédent.

Le classement des charges et des produits permet de déterminer les soldes de gestion, dont le dernier palier est le résultat net.

Le SYSCOA se veut un cadre conceptuel à vocation d'harmonisation des pratiques comptables dans la zone UEMOA. Comme tout système comptable, le SYSCOA doit être en mesure de rendre compte de la performance réalisée au-delà des traditionnelles obligations légales s'il veut fournir des informations capables d'assurer une évaluation économique satisfaisante de l'entreprise. Pour ce faire, la pratique comptable doit évoluer vers une comptabilité des flux de fonds surtout pour les entreprises qui nourrissent l'ambition de recourir au marché financier et aussi pour permettre au SYSCOA de remplir pleinement le rôle que ses initiateurs attendent de lui : uniformisation des pratiques comptables et une évolution vers les normes internationales.

Chapitre 2 : Les principes de détermination du bénéfice fiscal en droit fiscal au Sénégal

Le droit fiscal s'appuie par nécessité sur des réalités juridiques ; il impose des personnes qui peuvent être des personnes physiques ou des personnes morales ; il frappe des activités qui peuvent être civiles ou commerciales.

Qu'est-ce qu'une loi fiscale ? C'est une loi destinée à frapper la matière fiscale, la matière imposable, et qui la saisit là où elle se trouve, qui la saisit telle qu'elle apparaît en fait, sans se préoccuper de ce qu'elle vaut en droit. La loi fiscale frappe donc des états de fait et non des situations de droit. Autrement dit, le droit fiscal frapperait des réalités économiques et non des abstractions juridiques (Pasqualini, 1992 : 5)⁵

Pour permettre la détermination du bénéfice imposable, l'entreprise réalise des opérations commerciales. Le droit fiscal retient une approche extensive quant à la nature des produits imposables, et pose des règles précises pour déterminer l'exercice auquel rattacher un produit. Quant aux charges, la jurisprudence pose des conditions à leur déductibilité, cette déductibilité étant pour certaines d'entre elles limitée.

Le Code général des impôts précise quelles sont les charges susceptibles d'être retranchées du bénéfice brut, en vue de la détermination du bénéfice net. Néanmoins, pour être fiscalement déductibles, les frais et charges doivent satisfaire certaines conditions

2.1. Principes de déductibilité des charges

Pour être admises en déduction des bénéfices imposables, les charges doivent remplir quatre conditions définies par l'article 8, paragraphe 2, du Code Général des Impôts :

⁵ Les comptables tiennent volontiers le même langage quand ils prétendent que la comptabilité aurait pour vocation d'appréhender directement la réalité économique quel que soit son habillage juridique. Et ils en appellent au slogan d'outre-manche, *substance over form*, qui assurerait la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique (cf. Fr. Pasqualini, Le principe de l'image fidèle en droit comptable, Litec, n°42)

❖ **Première condition : être exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation ou se rattacher à la gestion normale de l'entreprise**

L'entreprise est en principe libre de sa gestion et des dépenses qu'elle engage pour son fonctionnement.

Bien que l'Administration ne soit pas autorisée à s'immiscer dans la gestion des entreprises, elle peut remettre en cause les dépenses qui ne se rattacheraient pas à une gestion normale ou n'auraient pas été exposées dans l'intérêt direct de l'entreprise.

Selon Schneider & al. (2011 : 109), tel est le cas notamment :

- des dépenses personnelles de l'exploitant ou des associés (loyers, impôts, frais de déplacement, etc.) ;
- des dépenses supportées dans l'intérêt des dirigeants lorsqu'elles ne peuvent pas être considérées comme un complément de rémunération (frais de déplacements et de réceptions privés) ;
- des dépenses afférentes à des biens meubles ou immeubles non affectés à l'exploitation ;
- des sommes facturées à l'entreprise pour des prestations fictives ;
- de la prise en charge de frais incombant à des entreprises tierces lorsqu'elle ne s'accompagne d'aucune contrepartie ;
- de dépenses dont le montant est excessif.

Cette condition tenant à l'intérêt de l'entreprise conduit l'Administration et la jurisprudence à écarter les frais dont l'engagement peut être considéré comme relevant d'un acte anormal de gestion.

L'Administration peut donc valablement écarter la déduction de certaines dépenses engagées en dehors de l'intérêt propre de l'entreprise, mais dans certaines limites : elle ne peut pas contester l'opportunité des décisions de gestion prises par les dirigeants dans l'exercice de leurs fonctions.

Ainsi, une opération ne peut être considérée comme anormale au seul motif qu'elle comporte un avantage pour un tiers. En revanche, si l'opération n'apporte à l'entreprise

qu'un intérêt minime hors de proportion avec l'avantage que le tiers peut en retirer, elle constitue un acte anormal de gestion.

De manière générale, les critères d'analyse retenus pour apprécier l'intérêt de l'entreprise justifiant la déductibilité des charges et l'existence d'une gestion normale ou anormale sont l'appréciation de la réalité des dépenses engagées et des contreparties pour l'entreprise.

❖ **Deuxième condition : correspondre à une charge comptabilisée et justifiée**

Cette condition sera remplie si la comptabilité est appuyée de pièces justificatives destinées à permettre le contrôle de la réalité des frais et charges portés en déduction du bénéfice imposable (factures, pièces de caisse, reçus, carnets de paie, etc.).

Certaines catégories de dépenses doivent être inscrites sur le relevé des frais généraux. Elles peuvent être réintégrées aux résultats imposables dans la mesure où elles sont excessives et où la preuve n'a pas été apportée qu'elles ont été engagées dans l'intérêt direct de l'entreprise.

« Sont visées par ces mesures particulières de contrôle les rémunérations directes et indirectes, y compris les remboursements de frais, les frais de voyage et de déplacement exposés par ces mêmes personnes, les dépenses et charges afférentes aux véhicules et autres biens dont elles peuvent disposer en dehors des locaux professionnels, les dépenses et charges de toute nature afférentes aux immeubles qui ne sont pas affectés à l'exploitation, les cadeaux de toute nature, à l'exception des objets de faible valeur conçus spécialement pour la publicité et les frais de réception, y compris les frais de restaurant et de spectacles. » (Schneider & al. 2011 :113).

❖ **Troisième condition : être compris dans les charges de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés.** Pour être déductibles, les charges doivent se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise, ce qui conduit à distinguer frais généraux et coût d'acquisition des immobilisations ». (Schneider & al. 2011 :113).

Les dépenses qui se traduisent par une augmentation de l'actif de l'entreprise ne peuvent pas être admises en déduction, qu'il s'agisse de dépenses ayant pour effet l'entrée dans l'actif d'un nouvel élément ou entraînant une augmentation de la valeur d'une immobilisation existante.

❖ **Quatrième condition : concourir à la formation d'un produit non exonéré d'impôt assis sur le bénéfice**

Le nouveau CGI a rajouté cette dernière condition. « En effet, les dépenses effectuées, pour être déductibles, doivent se rapporter à un produit imposable. »

Source : Code Général des Impôts, article 6.

2.2. Notions de produits imposables

Il faut, d'abord, déterminer les produits à prendre en compte pour le calcul de la base imposable, puis analyser les règles qui gouvernent leur rattachement à un exercice.

2.2.1. Les produits imposables

En vertu de l'article 8-1 du Code général des impôts, « le bénéfice imposable est le bénéfice net déterminé d'après le résultat d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les sociétés et personnes morales, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en fin d'exploitation dans les conditions prévues à l'article 239, soit en cours d'exploitation ».

Dès lors, plusieurs produits imposables sont à relever :

- **Les produits liés à l'activité principale** : ventes ou prestations de services directement liées à l'activité de l'entreprise
- **Les produits accessoires** : il s'agit de l'ensemble des produits réalisés par une entreprise, autres que ceux liés à l'activité principale, comme, par exemple, les revenus d'un immeuble inscrit à l'actif et non utilisé à des fins professionnelles, ou les BA et BNC accessoires.
- **Les produits financiers** : il s'agit des revenus de titres de participation ou de valeurs mobilières de placement inscrits à l'actif du bilan.
- **Les produits exceptionnels** : il s'agit des produits résultant d'événements distincts des activités ordinaires et ayant un caractère occasionnel, non répétitif et inhabituel, tels que des cessions d'éléments de l'actif immobilisé ou des indemnités d'assurance.

2.2.2. Les principes de rattachement des produits : les créances acquises

Il faut ici distinguer selon qu'il s'agit de ventes ou prestations de services.

« S'agissant des ventes, l'exercice de rattachement est celui au cours duquel a lieu la livraison, c'est-à-dire le transport de la chose vendue en la puissance et la possession de l'acheteur. Plus concrètement, la livraison intervient au moment de l'échange de consentement si le bien est suffisamment individualisé, et au moment de la livraison matérielle du bien dans l'hypothèse inverse ». (Cozian & al. 2012 ; 27)

« En ce qui concerne les prestations de service, l'exercice de rattachement est déterminé par la date de l'achèvement des prestations ». (Cozian & al. 2012 ; 27). Trois exceptions doivent, cependant, être notées :

- en matière de prestations continues, c'est-à-dire de prestations dont l'exécution se prolonge dans le temps, comme, par exemple, des locations, les produits sont imposables au fur et à mesure de l'exécution du contrat.
- S'agissant de prestations discontinues, c'est-à-dire des prestations à échéances successives et échelonnées sur plusieurs exercices, comme, par exemple, des contrats d'entretien, les produits sont imposables au fur et à mesure de l'exécution des prestations.
- en ce qui concerne les travaux d'entreprise donnant lieu à réception complète ou partielle, l'exercice de rattachement est celui au cours duquel intervient la réception des travaux ou celui de la mise à disposition du maître de l'ouvrage si elle est antérieure à la réception. Mais, les constructeurs peuvent opter pour le rattachement de leurs créances au fur et à mesure de l'avancement des travaux (méthode à l'avancement adoptée par le droit fiscal sénégalais).

Chapitre 3 : Connexion fiscalité / Comptabilité

Après l'étude des normes comptables et fiscales, nous montrerons que la connexion comptabilité/fiscalité est, dans un premier temps, à la fois simple et complexe mais, en second lieu, qu'elle est souvent déconnectée de la réalité économique ce qui soulève des interrogations quant à son caractère pérenne. En limitant la réflexion à l'établissement des comptes sociaux, cette étude sera illustrée par des références, principalement à l'impôt sur les sociétés.

Cette connexion apparaît comme simple car évidente, puisqu'elle relève de règles comptables et fiscales mais comporte également une dimension politique et économique. Néanmoins, elle s'avère complexe car ambivalente puisque les règles comptables impactent la fiscalité et, a contrario, les règles fiscales impactent la comptabilité.

3.1. Les règles comptables impactent la fiscalité

De toute évidence, l'assiette d'imposition sur le bénéfice reposant sur le bénéfice net de l'entreprise, les traitements comptables entraînent des conséquences sur le calcul de l'impôt et, de cause à effet, sur les recettes fiscales de l'Etat. Rappelons que, si l'article 7 du code général des impôts stipule que le bénéfice net est le bénéfice imposable. *L'article 7 du CGI du 31 décembre 2012* précise que « l'impôt est établi sur les bénéfices réalisés au cours de la période allant du jour de la création de l'entreprise au 31 décembre de la même année. »

3.2. Les règles fiscales impactent la comptabilité

Selon Revault (2011 :1), « les entreprises ont la possibilité d'utiliser certaines options fiscales qui viendront modifier la présentation de leurs comptes annuels. Elles peuvent notamment profiter d'amortissements exceptionnels concernant certains biens, qui donnent lieu à des écritures dérogatoires en comptabilité, sans effet sur le résultat courant mais seulement sur le résultat exceptionnel et qui, en apparaissant dans les capitaux propres, permettront aux utilisateurs de l'information financière, d'être avertis du recours à ces mesures ».

L'assiette fiscale de l'impôt sur les sociétés est, certes, basée sur le résultat fiscal déterminé à partir du résultat comptable, mais après prises en compte de nombreuses déductions et réintégrations extra comptables. Les déductions fiscales portent notamment sur des

produits qui vont être imposés séparément comme certains revenus de capitaux mobiliers ou bien de plus-values. Les réintégrations concernent par exemple des gains qui n'ont pas été comptabilisés en produits mais que l'administration fiscale considère comme étant imposables. Ces réintégrations visent plus particulièrement des charges qui ont été comptabilisées, mais dont l'administration fiscale n'admet pas la déductibilité comme les dépenses somptuaires, des provisions sans objet, ou bien des amortissements exagérés qui donnent lieu, dans le cas des véhicules de tourisme, au calcul d'amortissements excédentaires.

Voici un exemple très simple qui permettra au lecteur moins averti en matière fiscale de bien comprendre les incidences des réintégrations et déductions fiscales. (Colasse & al, 2009 :3). Prenons le cas de deux entreprises ayant comptabilisé chacune des produits pour un montant de 15 :

Tableau N°2 : Impact de la fiscalité dans le résultat comptable

	E1	E2
Produits comptabilisés	15	15
-Charges comptabilisées	8	10
Résultat comptable	7	5
+Réintégrations	5	10
-Déductions	3	3
= Résultat fiscal	9	12

Source : *Le SYSCOA à l'heure des IFRS*, Revue française de Comptabilité n° 425.

B. Colasse démontre ici que si le résultat comptable seul était la base de calcul de l'impôt sur les bénéfices, l'entreprise **E1** paierait donc plus d'impôt. On imagine alors combien une entreprise pourrait avoir intérêt à gonfler arbitrairement certaines charges, comme les amortissements, provisions et dépréciations qui n'ont pas d'incidence sur la trésorerie mais qui lui permettraient de diminuer son résultat donc de payer moins d'impôts. Ces charges, encore appelées charges non décaissées ou charges calculées, n'entraînent pas de sorties de fonds et sont d'ailleurs particulièrement surveillées par l'administration fiscale.

Mais, l'administration impose des réintégrations et déductions fiscales qui impactent de manière importante le résultat comptable et l'impôt étant calculé sur le résultat fiscal, nous voyons ici que l'entreprise **E2** est, au final, celle qui paie plus d'impôt.

Enfin, dans les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, l'impôt sera ensuite comptabilisé en charge et affecte alors le résultat de l'exercice. Le résultat comptable avant impôt permet donc de déterminer de manière extra comptable le résultat fiscal qui sert de base à l'impôt, puis l'impôt est ensuite comptabilisé en charge et l'on obtient alors un nouveau résultat après impôt, encore appelé résultat net de l'exercice. La comptabilité est donc impactée par le calcul de l'impôt lui-même.

Nous avons démontré le principe de connexion forte entre les règles comptables et fiscales. Ainsi, en l'absence de dispositions fiscales particulières, le résultat fiscal est déterminé à partir des règles comptables. Cependant, il existe de nombreuses dispositions fiscales permettant de bénéficier d'avantages fiscaux à condition que les opérations correspondantes soient comptabilisées, pour les amortissements et les provisions, par exemple. Pour appréhender les incidences fiscales liées à l'application des normes internationales dans les comptes individuels, il a été tenu compte de cette double interaction entre règles comptables et fiscales.

Dans le chapitre qui suit, nous étudierons l'influence fiscale de l'application des IFRS dans les comptes individuels.

Cette étude adopte un schéma bilanciel. Nous verrons dans un premier chapitre les changements apportés au bilan et dans un deuxième chapitre et les normes impactant le compte de résultat et dans une deuxième partie qui se veut beaucoup plus pratique nous tenterons de voir les conséquences comptables sur les grands agrégats ainsi que les conséquences fiscales indirectes que cela impliquent.

Chapitre 4 : Méthodologie de recherche

Après l'analyse des fondements théoriques du thème soumis à notre étude, nous procéderons dans ce chapitre à la présentation de la méthodologie de recherche.

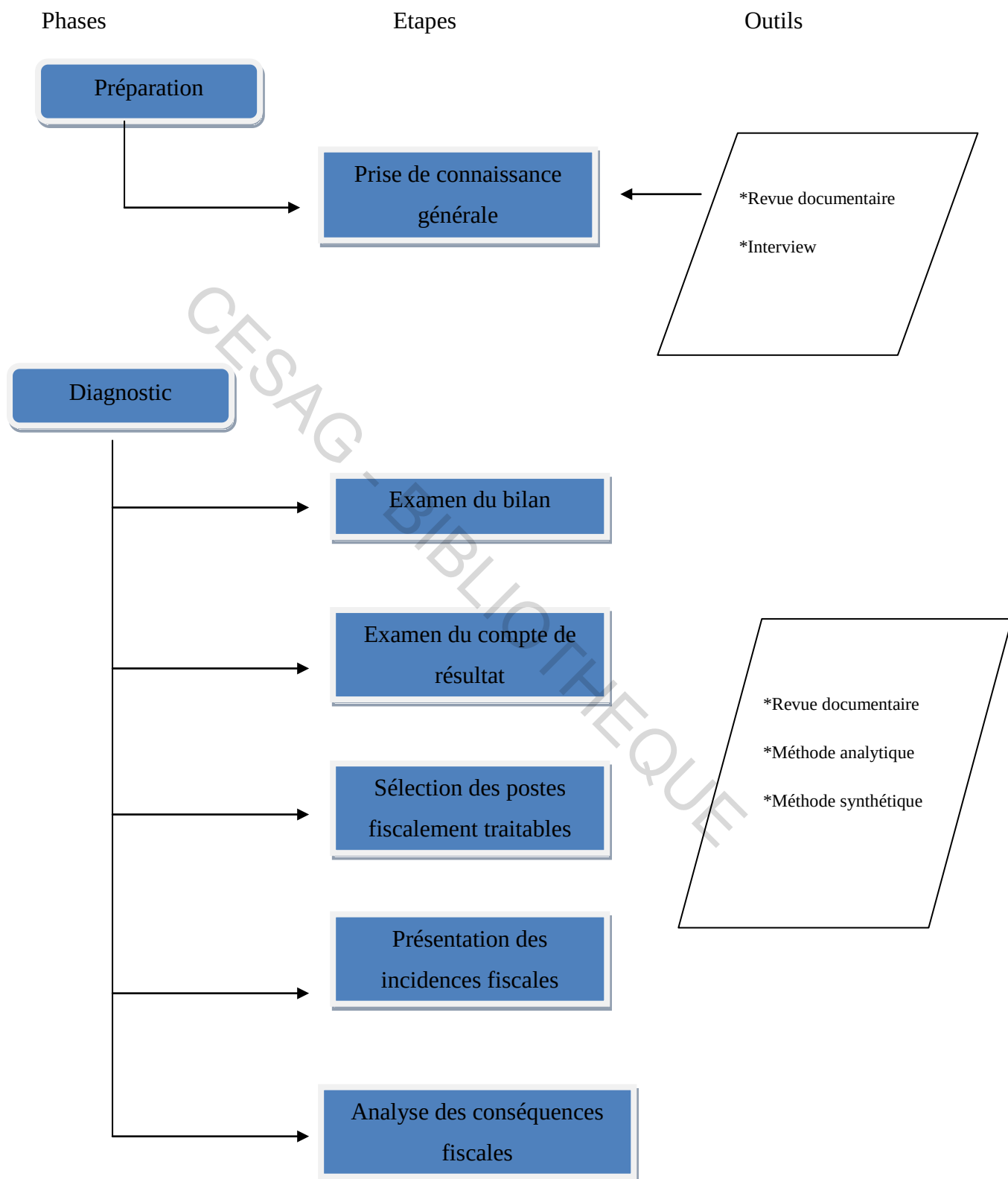
Premièrement et comme tout travail de recherche, nous allons schématiser notre modèle d'analyse puis nous aborderons les outils de collecte et d'analyse des données essentiels à notre approche.

4.1. Méthode d'analyse

La revue de la littérature exposée dans les deux précédents chapitres a étayé les fondements théoriques de notre analyse.

Le schéma ci-dessous illustre le cheminement de notre étude :

Figures n°1 :



Source : nous même

4.2. La collecte des données

Cette phase consiste à recueillir le maximum d'informations sur les cadres conceptuels des référentiels SYCOA et IFRS. La revue documentaire et l'interview ont été les outils appropriés pour mener à bien cette collecte.

- La revue documentaire :

Cette étape est la plus importante de nos travaux. Elle reste la base de notre analyse, et pour ce faire nous nous sommes appuyées sur la documentation existante sur les IFRS ou toute autre publication de l'IASB et le SYSCOA. Les textes et loi fiscaux du Sénégal (principalement le Code Général des Impôts) nous ont aussi permis d'établir notre analyse comparative afin de pouvoir présenter les incidences fiscales de la convergence.

- L'interview

Des interviews sont réalisées auprès de mon encadreur, d'un collègue fiscaliste. L'objectif de l'entretien est d'obtenir de nos interlocuteurs une analyse des cadres conceptuels des IFRS et du SYSCOA. Cet outil a été très déterminant dans cette étude pour une bonne qualité des informations spécifiques recherchées ou détenues par les personnes expertes en la matière.

4.3. L'analyse des données

Notre recherche a fait recours aux méthodes suivantes : la méthode analytique, la méthode synthétique.

Méthode analytique : Nous avons comparé le cadre conceptuel des référentiels SYSCOA et IFRS à travers les normes édictées par ces derniers. Nous avons aussi essayé de dégager les incidences fiscales en ciblant au préalable les postes du bilan et du compte de résultat qui pourraient être affectés par le processus de convergence.

Méthode synthétique : Après avoir « décomposé » les bilans et comptes de résultat sous les deux référentiels, nous avons recouru à la méthode synthétique pour faire un diagnostic sur les conséquences de l'application des IFRS dans la zone UEMOA.

Le modèle d'analyse ainsi présenté fera l'objet d'un suivi méthodique, chaque phase correspond à une étape toute particulière de notre approche. Les outils de recueil et d'analyse des données vont nous permettre de recueillir les informations pour une meilleure interprétation.

La première partie portant sur la revue de la littérature est très importante pour mieux cerner notre étude et cibler les postes des états financiers qui seront concernés par la convergence vers les IFRS.

La présentation des incidences fiscales issues de la convergence passe par une bonne démarche d'analyse et une connaissance approfondie des textes et lois fiscaux au Sénégal.

A présent, nous comptons mener dans la seconde partie de notre étude l'analyse des postes du bilan et du compte de résultat concernés par la convergence vers les normes IFRS et la présentation des incidences fiscales qui y découleront.

DEUXIÈME PARTIE :
INCIDENCES FISCALES DES IFRS DANS LES
COMPTES PERSONNELS AU MOMENT DE LA
CONVERGENCE SYSCOA IFRS

Le passage aux normes IFRS implique de nombreux changements au niveau de l'actif du bilan. Les nouvelles dispositions des IFRS et les réformes attendues sur l'actif supposent une approche économique c'est-à-dire une approche par le contrôle et non plus l'approche par la propriété.

Chapitre 5 : L'actif

La définition de l'actif diffère selon les cadres conceptuels SYSCOA ou IFRS. Il est de même pour les immobilisations qui renferment de nombreuses divergences sur le plan fiscal.

5.1. Définition, Evaluation et comptabilisation

Nous allons d'abord présenter la définition, l'évaluation et la comptabilisation d'un élément de l'actif selon le référentiel IAS/IFRS.

5.1.1. IAS / IFRS

La norme IAS 38 fournit ces informations relatives à la définition, l'évaluation et la comptabilisation selon le référentiel IAS/IFRS :

5.1.1.1. Définition

« Un actif est une ressource contrôlée par l'entreprise du fait d'événements passés et dont les avantages économiques futurs sont attendus par l'entreprise ». (Obert, 2011 ; 29)

Un actif est comptabilisé au bilan lorsqu'il est probable que des avantages économiques futurs iront à l'entreprise et que l'actif a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable.

5.1.1.2. Evaluation

« L'évaluation est le processus consistant à déterminer les montants monétaires auxquels les éléments des états financiers seront comptabilisés et inscrits au bilan. Ceci implique le choix de la convention appropriée d'évaluation ». (Stempniewsky, 2002 ; 29)

Selon le cadre conceptuel de l'IASB, nombre de conventions d'évaluation sont employées :

- **la juste valeur** : les actifs sont comptabilisés pour le montant de trésorerie payé ou pour la juste valeur de la contrepartie donnée pour les acquérir au moment de leur acquisition ; Cette méthode comptable fait abstraction du coût historique, principe comptable du SYSCOA. Ainsi, le résultat des sociétés détenant des portefeuilles larges (banques, assurances, sociétés de gestion...) serait influencé par les plus- ou moins-values latentes.
- **Le coût actuel** : les actifs sont comptabilisés pour le moment de trésorerie qu'il faudrait payer si le même actif ou un actif équivalent était acquis actuellement ;
- **La valeur de réalisation** : les actifs sont comptabilisés pour le montant de trésorerie qui pourrait être obtenue actuellement en vendant l'actif lors d'une sortie volontaire ;
- **La valeur actuelle** : les actifs sont comptabilisés pour la valeur actuelle des entrées nettes de trésorerie que l'élément génère dans le cours normal de l'activité.

Source : www.focusifrs.com, présentation de la norme IAS 38.

Les actifs non financiers peuvent être évalués par la méthode des cash-flows actualisés (flux de trésorerie futurs).

5.1.2. SYSCOA

Le SYSCOA présente une autre vision de l'actif contrairement au référentiel IAS/IFRS.

5.1.2.1. Définition

Le SYSCOA définit la notion d'actif comme étant « tout élément du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, l'actif immobilisé étant constitué des éléments d'actifs destinés à servir de manière durable l'entreprise ». Cette définition de l'actif permet de préciser les notions d'immobilisations corporelles et incorporelles.

5.1.2.2. Evaluation

Le SYSCOA distingue :

- **La valeur d'entrée** concerne : le coût d'achat ou d'acquisition pour les biens achetés et la valeur vénale pour les biens acquis à titre gratuit ;
- **La valeur actuelle** : Elle s'apprécie en fonction des deux critères : marché et utilité. En hypothèse de continuité d'exploitation, la valeur actuelle d'un bien correspond au prix qu'accepterait d'en donner, dans l'état où se trouve ce bien, un acquéreur de l'entreprise (et non du bien isolé) car un tel acquérir envisage nécessairement à la fois le prix du marché et l'utilité pour l'entreprise. En l'absence de continuité, on retiendra la valeur de marché ou à la valeur vénale (prix potentiel de vente, valeur dite de négociation). A la clôture de l'exercice, la valeur d'inventaire correspond à la valeur actuelle.
- **La valeur nette du bilan** : c'est la valeur brute d'un actif minorée du montant des amortissements et/ ou des provisions.

Fiscalement, un bien ne peut être porté à l'actif que s'il est source régulière de profit, pérenne et cessible.

5.2. Les Immobilisations corporelles

Avec le futur règlement sur les actifs, actuellement en cours de finalisation, le SYSCOA et les normes internationales devraient se rejoindre sur la définition des actifs, à savoir : « une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs ».

5.2.1. Définition, comptabilisation et évaluation

Les immobilisations corporelles sont initialement évaluées à leur coût, évaluées ultérieurement soit en utilisant un coût ou modèle de la réévaluation.

5.2.1.1. IFRS

La dernière version de l'IAS 16 publiée en décembre 2003 prescrit le traitement comptable pour les immobilisations corporelles.

5.2.1.1.1. Définition d'une immobilisation corporelle

La norme IAS 16.7 détermine une immobilisation corporelle à partir de la notion de ressources contrôlées, ce qui exclut nettement la notion de propriété juridique et donc de patrimoine. « Une immobilisation corporelle est un actif physique, détenu soit pour être utilisé à la production ou à la fourniture de biens ou de services, soit pour être loué à des tiers, soit à des fins administratives (gestion interne) et dont l'entité attend qu'il soit utilisé au-delà de l'exercice en cours ». Un actif constitue une partie du patrimoine si cumulativement :

- l'élément a une valeur économique positive pour l'entité (par opposition à une valeur économique négative pour le passif) ;
- l'élément est contrôlé ;
- l'entité en attend des avantages économiques futurs.

La notion de contrôle est implicitement celle retenue par les IFRS, à savoir que l'entité assume les risques du bien et en a la responsabilité. En l'espèce, le principe de la prééminence de la réalité sur la forme s'applique pleinement.

L'IAS 16.7 définit une immobilisation corporelle comme étant un bien ou une valeur destinée à rester durablement dans l'entreprise. Ces derniers ne se consomment pas par le premier usage et leur durée de vie étant a priori supérieure à une année.

Une immobilisation corporelle devait satisfaire à la définition d'un actif, présentée au paragraphe 1^{er}.

5.2.1.1.2. La comptabilisation d'une immobilisation corporelle

Selon la norme IAS 16.7, les immobilisations corporelles sont inscrites à l'actif si trois conditions sont réunies :

- Avantages économiques futurs probables

- L'actif est identifiable
- Fiabilité suffisante pour l'évaluation du coût ou de la valeur

Une entité apprécie, selon ce principe général de comptabilisation, tous les coûts de ses immobilisations corporelles au moment où ils sont encourus. En IFRS, ces coûts incluent les coûts encourus initialement pour acquérir ou construire une immobilisation corporelle et les coûts encourus ultérieurement pour l'accroître, la remplacer partiellement, ou assurer son entretien.

5.2.1.1.3. Coût d'entrée d'une immobilisation corporelle

Trois voies principales d'entrée d'immobilisation sont évoquées ici, ils sont à distinguer selon leur nature.

Selon Dupuis (2004 ; 3), le coût d'une immobilisation corporelle comprend :

- son prix d'achat, y compris les droits de douane et les taxes non remboursables, après déduction des remises et rabais commerciaux ;
- tout coût directement attribuable au transfert de l'actif jusqu'à son lieu d'exploitation et à sa mise en état pour permettre son exploitation de la manière prévue par la direction ;
- l'estimation initiale des coûts relatifs au démantèlement et à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise en état du site sur lequel elle est située, obligation qu'une entité contracte soit du fait de l'acquisition de l'immobilisation corporelle, soit du fait de son utilisation pendant une durée spécifique à des fins autres que la production de stocks au cours de cette période. ⁶

Exemples de coûts directement attribuables :

- les coûts des avantages du personnel (tels que définis dans IAS 19 *Avantages du personnel*) résultant directement de la construction ou de l'acquisition de l'immobilisation corporelle ;
- les frais de préparation du site ;

⁶ Lire Frédéric Dupuis dans la revue française de comptabilité de novembre 2004.

- les frais de livraison et de manutention initiaux ;
- les frais d'installation et de montage ;
- les coûts des tests de bon fonctionnement de l'immobilisation corporelle, après déduction du produit net de la vente des articles produits pendant le transfert de l'actif sur ce site et pendant sa mise en état (comme des échantillons produits pendant les tests de fonctionnement) ; et
- les honoraires de professionnels.

Exemples de coûts qui ne sont pas des coûts d'une immobilisation corporelle :

- les coûts d'ouverture d'une nouvelle installation ;
- les coûts de lancement d'un nouveau produit ou service (y compris les coûts des activités de publicité et de promotion) ;
- les coûts de l'exploitation d'une activité dans un nouveau lieu ou avec une nouvelle catégorie de clients (y compris les coûts de formation du personnel) et ;
- les frais administratifs et autres frais généraux.

L'intégration de coûts dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle cesse lorsque l'élément se trouve à l'endroit et dans l'état nécessaire pour être exploité de la manière prévue par la direction. En conséquence, les coûts engagés dans le cadre de l'utilisation ou du redéploiement d'un élément ne sont pas inclus dans sa valeur comptable.

Par exemple, les coûts suivants ne sont pas inclus dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle :

- les coûts engagés alors qu'un élément capable de fonctionner de la manière prévue par la direction reste à mettre en service, ou est exploité en deçà de sa pleine capacité ;
- les pertes opérationnelles initiales, telles que celles qui sont subies pendant que se développe la demande pour la production de cet élément ; et
- les coûts de relocalisation ou de restructuration de tout ou partie des activités d'une entité.

5.2.1.1.4. Coûts ultérieurs

Selon le principe de comptabilisation énoncé plus haut, une entité ne comptabilise pas, dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle, les coûts d'entretien courant de l'immobilisation. Ces coûts sont, au contraire, comptabilisés en résultat net lorsqu'ils sont engagés. Les coûts d'entretien courant sont essentiellement les coûts de main-d'œuvre et des consommables, et peuvent inclure le coût de petites pièces.

L'objet de ces dépenses est souvent décrit comme la fonction de « réparations et maintenance » de l'immobilisation corporelle.

Des parties de certaines immobilisations corporelles peuvent exiger un remplacement à intervalles réguliers. Il peut être nécessaire, par exemple, de renouveler le revêtement intérieur d'un four au bout d'un certain nombre d'heures d'utilisation ou de renouveler plusieurs fois les intérieurs d'avions, tels que les sièges et les cuisines, au cours de la vie de la cellule. Des immobilisations corporelles peuvent également être acquises pour effectuer un remplacement se reproduisant moins fréquemment, comme le remplacement des murs intérieurs d'un immeuble ou pour effectuer un remplacement non récurrent. Selon le principe de comptabilisation en IFRS, une entité comptabilise dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle le coût d'un remplacement partiel au moment où ce coût est engagé, si les critères de comptabilisation sont satisfaits. La valeur comptable des parties remplacées est décomptabilisée selon les dispositions de décomptabilisation.

La poursuite de l'exploitation d'une immobilisation corporelle (un avion par exemple) peut être soumise à la condition de la réalisation régulière d'inspections majeures destinées à identifier d'éventuelles défaillances, avec ou sans remplacement de pièces. Lorsqu'une inspection majeure est réalisée, son coût est comptabilisé dans la valeur comptable de l'immobilisation corporelle à titre de remplacement (ou devient un composant distinct de l'immobilisation principale) si les critères de comptabilisation sont satisfaits.

5.2.1.2. SYSCOA

Le SYSCOA et les normes internationales se rejoignent sur la définition de l'actif avec cependant un principe nouveau, qui est la notion de contrôle, né sous les IAS/IFRS.

5.2.1.2.1. Définition et comptabilisation

Les immobilisations corporelles sont définies comme étant des éléments d'actif :

- Qui sont détenus par une entreprise soit, pour être utilisés dans la production de biens et/ou services, soit pour être loués à des tiers, soit à des fins administratives. Ils peuvent comprendre des éléments en vue de leur entretien ou de leur réparation ;
- Qui ont été acquis ou construits dans le but d'être utilisés de manière permanente ;
- Qui ne sont pas destinés à la vente dans le cycle normal d'exploitation de l'entreprise (Sambe & al. 2009 :117).

5.2.1.2.2. Coût d'entrée

Le SYSCOA précise que « le coût d'acquisition d'un bien est égal au prix d'achat majoré des frais accessoires ». Les frais accessoires s'entendent des droits de douanes à l'importation, de la TVA et taxes non récupérables et des frais de transports et d'installations. Les frais d'acquisition tels que droits de mutations, honoraires et commissions ne constituent en aucun cas des frais à incorporer dans la valeur d'entrée mais sont assimilés à des charges à étaler. Sambe & al. (2009 ; 124).

5.2.1.2.3. Coûts ultérieurs

Il est souvent difficile d'apprécier si les dépenses engagées après la mise en service des biens doivent être immobilisées ou non.

Les dépenses ultérieures relatives à une immobilisation amortissable ne sont inscrites à l'actif que lorsque ces dépenses améliorent l'état de l'immobilisation pour le porter au-dessus du niveau de performance initialement estimé. Cette disposition ne vise pas uniquement la prorogation de la durée de vie. Sambe & al. (2009 ; 92). En effet, l'amélioration de la performance des machines justifie aussi l'immobilisation des charges.

Les dépenses relatives aux réparations ou à l'entretien des immobilisations corporelles sont inscrites en charges lorsqu'elles sont encourues afin de restaurer ou de maintenir les avantages économiques futurs qu'une entreprise peut attendre du niveau de performance défini à l'origine de l'actif. En d'autres termes, ces dépenses n'ont pour effet ni de prolonger de manière notable la durée normale d'utilisation de l'immobilisation, ni

d'améliorer sa performance. Ces dépenses sont enregistrées en charges au moment où elles sont engagées.

5.2.1.3. Incidences fiscales

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

La question se pose, notamment pour les biens loués. Ils remplissent pour la plupart les critères de définition d'une immobilisation corporelle (valeur économique positive et avantages économiques futurs).

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

5.2.1.3.1. Comptabilisation d'une immobilisation corporelle

Certes, la définition d'une immobilisation corporelle fournie par les normes IFRS permet une appréciation beaucoup plus vaste des biens pouvant être immobilisés. Néanmoins, les conditions de comptabilisation de ces immobilisations sont aussi plus strictes avec les normes IFRS. Les conséquences sur le résultat des entreprises sont claires : L'amortissement total pratiqué risque de diminuer, ce qui conduira à augmenter fictivement le résultat des entreprises (en droit commun, le résultat fiscal = résultat comptable + réintégration - déduction) et donc le montant d'Impôt sur les sociétés (IS). A la limite, une entreprise déficitaire en SYCOA pourrait être bénéficiaire avec les normes IFRS et inversement.

En conclusion, la question qui va se poser lors de l'application des IFRS est de savoir si un bien contrôlé peut être immobilisé selon le droit fiscal sénégalais ? Sachant que la notion de bien contrôlé exclut nettement la notion de propriété juridique et donc de patrimoine, les retraitements fiscaux (comptabilisation, amortissement, dépréciation), seront-ils adoptés par le CGI ? A notre avis, la prééminence économique pourrait être appliquée. Le bien,

étant détenu par l'entreprise, utilisé pour la production (au-delà de l'exercice en cours) et procurant des avantages économiques, peut être inscrit au bilan et considéré comme une immobilisation.

5.2.1.3.2. Coût d'entrée d'une immobilisation corporelle

En IFRS, la comptabilisation des frais directement liés à l'utilisation de l'immobilisation tels que les honoraires de professionnels, les frais d'acquisition (droits de mutations, commissions et frais d'actes)⁷ dans le compte d'immobilisation diminuent les charges et entraînent l'augmentation de l'assiette imposable. En effet, sous le SYSCO, ces montants inscrits en charges et permettaient de réduire l'assiette imposable et ainsi de diminuer l'impôt à payer.

Ce retraitement des frais de notaires et charges assimilés incorporés dans la valeur d'entrée de l'immobilisation en IFRS seront-ils admis par le CGI ? Sur le plan comptable, ces frais seront désormais à intégrer mais qu'en sera-t-il sur le plan fiscal ? Nous pouvons dire que ce retraitement pourrait être conservé dans la mesure où ces frais font partie intégrante de la valeur de l'immobilisation. En effet, pour être inscrite à l'actif, le coût d'une immobilisation doit être mesuré de façon fiable, c'est à dire prendre en compte tous les éléments ayant concouru à son entrée dans l'entreprise.

La prise en compte des coûts de démantèlement est difficile à établir comptablement. De tels coûts pourraient-ils faire l'objet d'une fiabilité suffisante ? Fiscalement, seraient-ils acceptés ou cela impliquerait-il de les retraiter ? Autant de questions sensibles à prévoir.

En outre, selon la norme IAS 16, toute dépense répondant aux conditions de définition et de comptabilisation d'un actif doit être immobilisée (coût de démantèlement, dépenses ultérieures...).

Fiscalement, le coût de démantèlement n'engendre que la constatation d'une charge. Le montant du coût est intégré dans la valeur de l'immobilisation. Comme conséquence, la charge est constituée par le supplément d'amortissement du coût du démantèlement dans l'immobilisation.

⁷ Il est à noter que ces frais pourraient être inscrits en charges immobilisées et étalées dans le temps.

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

5.2.2. Amortissement d'une immobilisation corporelle

Le cadre conceptuel de l'IASB préconise le délaissement du principe de coût historique (principe du au SYSCOA) au profit de la notion de juste valeur qui n'est rien d'autre que le montant pour lequel l'actif pourrait être échangé entre des parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.

5.2.2.1. IFRS

L'IAS 16 n'impose pas de méthode d'amortissement. Il est seulement indiqué que la méthode employée doit refléter le rythme de consommation des avantages économiques futurs attendus de l'actif

5.2.2.1.1. Définition

En IFRS, l'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation. Ce plan est arrêté par l'entreprise qui, en fonction de l'utilisation probable de l'immobilisation, va préciser le rythme de consommation des avantages économiques attendus (de cette immobilisation). Cette approche est indiquée à l'IAS 16.50.

Les actifs corporels, physiques par essence (constructions, matériel, installations techniques, matériels et outillages industriels, matériel de transport, matériel informatique...) ont généralement une utilisation déterminable (c'est-à-dire finie et mesurable). Ces actifs sont amortissables, mais les terrains font, en général, exception à cette règle.

5.2.2.1.2. Le Montant Amortissable

Le montant amortissable est le coût d'un actif ou tout autre montant substituer au coût dans les états financiers (valeur brute), diminué de sa valeur résiduelle, cette dernière doit être à

la fois significative et mesurable pour être déduite pour la détermination du montant amortissable.

5.2.2.1.3. La Durée D'amortissement

La durée d'utilité est, soit la période pendant laquelle l'entreprise est censée utiliser l'actif, soit le nombre d'unités similaires que l'entreprise s'attend à obtenir de l'actif. Elle est déterminée à partir de différents facteurs :

- l'usage attendu de l'actif ;
- l'usure physique attendue de cet actif ;
- l'obsolescence technique;
- les limites juridiques ou similaires sur l'usage de cet actif.

Ces critères ne sont pas exhaustifs, si plusieurs critères s'appliquent il convient de retenir la durée d'utilisation la plus courte.

5.2.2.1.4. L'approche Par Composants

Cette approche a été introduite par l'IAS 16. D'après Pierre Schevin (2005 ; 1), elle consiste à subdiviser les immobilisations corporelles en parties distinctes et à comptabiliser chaque élément séparément. Cette ventilation doit être effectuée lorsque les durées d'utilité sont différentes ou lorsque les avantages procurés à l'entreprise s'effectuent selon des rythmes inégaux. Plusieurs exemples peuvent être cités, mettant en avant des durées d'utilisation non identiques pour la structure de l'immobilisation d'une part, et, d'autre part, pour certains composants tels que : pour un avion (moteurs, sièges,...), pour un immeuble (toiture, chaufferie, ascenseurs,...), pour un véhicule (pneus, éléments mécaniques...).

Donc l'approche par composant consiste à décomposer un actif en un nombre non restreint d'éléments « immobilisables » individuellement, dès lors que leur valeur est significative, leur durée de vie ou rythme d'amortissement sont distincts. La méthode doit être appliquée dans les cas suivant :

Acquisition de tout ou partie d'un actif immobilisé : Les éléments dont la durée de vie et le plan d'amortissement sont différents doivent être inscrits séparément à l'actif, si leur

valeur unitaire est significative et peut être estimée de manière fiable. Cas des immeubles et leurs terrains.

Renouvellement d'une partie d'un actif : Lors du remplacement d'un élément d'un ensemble, l'élément remplacé est sorti par l'entrée du nouvel élément.

Contrats de révision d'un actif : S'il existe au moment de l'acquisition du bien un programme échelonné d'entretien et de révision du bien, une immobilisation « coûts d'entretien » doit être créée et amortie sur la période entre deux entretiens ou révisions.

Le principe d'amortissement par composants des normes IFRS retient que « les coûts significatifs de remplacement (ou de renouvellement) d'un composant sont considérés du point de vue comptable comme l'acquisition d'un actif séparé et la VNC de ce composant de remplacement (ou de renouvellement) doit être comptabilisée en charge ». (Régoli, 2005 ; 25)

5.2.2.2. SYSCOA

Les dispositions du Système Comptable OHADA consistent à répartir le coût du bien sur la durée probable d'utilisation selon un plan d'amortissement prédéfini.

5.2.2.2.1. Définition

Selon le SYSCOA, l'amortissement comptable est l'amoindrissement de la valeur d'une immobilisation qui se déprécie de façon certaine et irréversible avec le temps, l'usage ou en raison du changement de techniques, de l'évolution des marchés, de toutes autres techniques, ou de toute autre cause.

5.2.2.2.2. Règles de comptabilisation

Le montant amortissable d'un bien est égal à la différence entre la valeur d'entrée du bien et sa valeur résiduelle probable à l'issue de la période d'utilisation prévue.

La valeur d'origine (valeur d'entrée) est constituée :

- par le prix d'achat hors taxes déductibles, augmenté des frais accessoires d'achat hors taxes si la TVA est récupérable ;
- par le coût de production, lorsque l'immobilisation a été créée par l'entreprise ;

- par la valeur vénale, au jour du transfert, pour les biens acquis à titre gratuit ;
- par la valeur figurant sur l'acte d'apport pour les biens reçus dans le cadre d'un apport en nature.

Cette valeur d'entrée va servir de base d'amortissement à la mise en service du bien.

Fiscalement, sont admis en déduction les amortissements des biens d'équipement effectués par l'entreprise, dans les limites de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie et en respect aux dispositions légales et réglementaires (article 10 -Loi 2012-31 du CGI).

5.2.2.3. Incidences fiscales des amortissements en IFRS

Les systèmes fiscaux prévoient parfois des régimes d'amortissement spéciaux, qui ne sont pas nécessairement conformes à la logique principale de l'amortissement. Le coût d'acquisition des actifs est alors réparti sur une période réglementaire inférieure (parfois supérieure) à leur durée d'utilité. Les règles fiscales peuvent prévoir un amortissement plus rapide, dans l'optique de promouvoir et de soutenir un secteur d'activité économique particulier du pays ou une région particulière de celui-ci.

Selon les IFRS, les éléments constitutifs d'un actif ayant des durées d'utilité ou des modes de consommation différents devront être comptabilisés séparément et être amortis selon un plan d'amortissement propre à chacun d'eux : c'est une solution alternative à la constitution d'une provision pour grosse réparation.

En IFRS, l'amortissement est économique. Sur le plan fiscal, les durées usuelles sont fixées par catégorie d'immobilisation.

Un Impact global pour les entreprises :

L'impact global pour les entreprises de l'amortissement par composants est positif (augmentation de la valeur du bien, disparition des provisions pour grosses réparations, amortissement plus court).

La décomposition de l'amortissement sera aussi source de complexification au niveau de la liasse fiscale puisqu'il serait logique d'y inscrire les composants distinctement.

Comme principale incidence, la somme des amortissements par composants sera supérieure à l'amortissement total qui serait pratiqué en cas d'amortissement classique suivant les anciennes dispositions du SYSCOA. Cet effet est positif pour les entreprises dans la mesure où le montant déductible sera plus important.

L'amortissement par composant sera-t-il admis par le droit fiscal sénégalais ? Les amortissements relatifs aux composants sont calculés selon la durée normale d'utilisation pour les composants et non selon la durée d'usage de la structure. Un composant doit être identifié s'il représente un élément significatif autrement dit si son coût est significatif pour l'entreprise. L'administration fiscale pourrait se conformer à la définition d'un composant et créer ainsi des seuils de significativité afin de permettre la déductibilité des amortissements.

Les amortissements dérogatoires prescrits par le SYSCOA fondés sur une durée d'amortissement fiscal plus courte ou sur un mode dégressif sans changement de durée, constituent des provisions réglementées (exclues du champ d'application car ne répondant pas à la définition d'un passif).

Les dépenses de gros entretien ne pourront plus, dans le cadre de la réglementation internationale, donner lieu à la constitution de provisions pour grosses réparations. Il en résulte une suppression de cette technique dans les cas d'application obligatoire des normes IAS/IFRS. Cependant, le SYSCOA maintient cette possibilité. De plus, l'administration fiscale ne reconnaît pas le composant de la "2e catégorie", en raison de sa nature, qui ne répondrait pas à la définition des éléments d'actif immobilisé. Par suite, selon J.P Régoli, « elle pourrait refuser la déduction de la fraction de l'amortissement pratiqué sur un tel composant qui excéderait la dotation calculée en fonction de la durée d'amortissement du bien considéré ». On assistera donc au maintien de certaines provisions pour grosses réparations (qui seront appelées « provisions pour gros entretien »).

5.2.3. Dépréciation par voie de provision d'une immobilisation corporelle

Sur le plan des grands principes, les règles françaises et les IFRS sont relativement peu divergentes. En effet, dans les deux référentiels, il est nécessaire d'évaluer la valeur

d'inventaire des actifs corporels pour éventuellement ramener la valeur nette comptable à la valeur d'inventaire par le biais d'une dépréciation.

5.2.3.1. IFRS

L'IAS 36 s'applique pour la dépréciation de certains actifs autre que les stocks, les actifs générés par des contrats de construction...

5.2.3.1.1. Objectifs

L'objectif de la norme IAS 36 est de définir les procédures à mettre en œuvre pour s'assurer que les actifs sont comptabilisés pour une valeur qui n'excède pas la valeur recouvrable. Elle traite de la comptabilisation de la dépréciation des actifs et donne la méthodologie d'évaluation de cette dépréciation.

5.2.3.1.2. Principes de la dépréciation des actifs immobilisés

La norme IAS 36 exige que soit estimée la valeur recouvrable d'un actif s'il existe un indice quelconque montrant qu'un actif a pu perdre de la valeur, et que soit constatée une perte de valeur lorsque la valeur comptable d'un actif excède sa valeur recouvrable.

La perte de valeur doit être constatée dans le compte de résultat pour les actifs comptabilisés au coût historique et traitée comme une réévaluation négative pour les actifs comptabilisés à leur montant réévalué.

La valeur recouvrable est la valeur la plus élevée entre le prix de vente net de l'actif (montant qui peut être obtenu de la vente d'un actif lors d'une opération conclue dans les conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et constantes) et sa valeur d'utilité (valeur actualisée ou non des flux de trésorerie futurs estimatifs attendus de l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité).

Le taux d'actualisation étant déterminé par le marché (c'est-à-dire qu'il correspond au rendement attendu par les investisseurs) s'entend avant effet de l'impôt et doit être le reflet de la valeur temps de l'argent mais également des risques liés à l'actif.

5.2.3.1.3. Les indices de dépréciation des actifs

La norme IAS 36 indique que la détermination d'une dépréciation ne doit avoir lieu que s'il existe des indices de dépréciation. Il existe deux catégories d'indices : les indices internes et les indices externes (Jallet & al. 2005 : 22).

Les indices internes : sont des signes d'obsolescence ou de dégradation des performances de l'actif, de dommages subis ou de modifications dans la poursuite d'activité (restructuration ou arrêt d'activité). Il s'agit de toutes les informations internes qui donnent à penser que les performances de l'actif seront moindres dans le futur

Les indices externes : sont principalement une rupture technologique, la baisse du niveau d'activité, la baisse du prix des produits, la dégradation des perspectives de l'activité futur, l'évolution des taux d'intérêt. Il s'agit des facteurs externes pouvant conduire à la diminution relative des performances productives de l'actif suite à l'apparition d'un nouvel actif sur le marché ou à la baisse de rentabilité financière du fait de la dégradation des conditions économiques.

La valeur recouvrable doit être déterminée dès qu'il existe un indice interne ou externe de dépréciation.

Un actif corporel non amortissable ou amortissable doit faire l'objet d'un test de dépréciation lorsqu'il existe un ou des indices indiquant qu'il a pu perdre de la valeur (selon IAS 36). Les indices de perte de valeur peuvent émaner de sources externes ou de sources internes.

Dans le cas de perte de valeur potentielle, l'entreprise doit estimer la valeur recouvrable de cet actif. Lorsque cette valeur est inférieure à la valeur recouvrable, une dépréciation doit être constatée.

5.2.3.2. SYSCOA

En SYSCOA, la dépréciation concerne des immobilisations non amortissables. Elle peut également concerner des immobilisations amortissables lorsque la dépréciation n'est pas définitive et ne peut raisonnablement être inscrites aux comptes d'amortissements.

5.2.3.2.1. Définition

La valeur brute d'un actif est sa valeur d'entrée dans le patrimoine.

La valeur actuelle d'un actif est sa valeur estimée à la date d'inventaire. Elle correspond à sa valeur vénale (prix de vente probable).

Pour un actif non amortissable, la valeur nette comptable est sa valeur brute diminuée des dépréciations constatées.

5.2.3.2.2. Evaluation

La dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle est devenue inférieure à sa valeur nette comptable. Les dépréciations ont un caractère réversible.

« Le SYSCOA indique que la dépréciation des immobilisations qui ne se déprécient pas de manière irréversible, notamment les terrains, les fonds de commerce, les titres de participation, donne lieu à la constitution de provisions. » (Sambe & al, 2009 : 523)

5.2.3.2.3. Incidences sur le compte de résultat

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

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

5.2.3.3. Incidences fiscales

Fiscalement, la provision pour dépréciation suit les dispositions de l'article 11 (loi 2012-31 du 31 décembre 2012) pour être déductible. Le CGI précise que les provisions constatées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que les événements en cours rendent probables, à conditions qu'elles aient été effectivement constatées dans les écritures de l'exercice et figurent au relevé des provisions prévues par l'article 31 du CGI (loi n° 2012-31 du 31 décembre 2012).

De nombreuses modifications sont à attendre quant aux conditions de déductibilité. La déduction des dotations aux provisions sera opérée en fonction de la valeur de marché des immobilisations, ce qui implique une réactualisation des amortissements pratiqués.

La constatation d'une provision implique de revoir le plan d'amortissement ce qui suppose plusieurs aménagements ; et donc des risques auxquels les entreprises devront faire face : une provision non déductible car aucun amortissement n'aurait été comptabilisé pour ce montant.

5.3. Les Immobilisations incorporelles

Dans cette partie traitant des immobilisations incorporelles, des définitions et notions similaires à celles exposées dans la partie immobilisations corporelles sont à attendre.

5.3.1. Définition, évaluation et comptabilisation

Alors que la définition du SYSCOA est jugée imprécise par certains auteurs, les IFRS présentent une définition beaucoup plus explicite avec des critères bien détaillés.

5.3.1.1. IFRS

La dernière version révisée d'IAS 38 publiée par l'IASB le 31 mars 2004 présente une vision claire de la notion d'immobilisation incorporelle.

5.3.1.1.1. Définition d'une immobilisation incorporelle

Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire identifiable sans substance physique. Un actif satisfait au critère d'identification lorsqu'il est séparable, c'est-à-dire qu'il peut être séparé de l'entité et être vendu, transféré, concédé par licence, loué ou échangé, soit de façon individuelle, soit dans le cadre d'un contrat, avec un actif ou un passif lié ou résulte de droits contractuels ou autres droits légaux, que ces droits soient cessibles ou séparables de l'entité ou d'autres droits et obligations (Abbey, 2010 : 23).

L'intérêt de cette définition est qu'elle permet de déterminer si l'actif concerné est une immobilisation incorporelle ou il fait partie d'une immobilisation corporelle.

5.3.1.1.2. Comptabilisation d'une immobilisation incorporelle

Selon les dispositions de la norme IAS 38, deux conditions cumulatives sont nécessaires pour comptabiliser une immobilisation incorporelle : avantages économiques futurs pour l'entreprise et fiabilité de l'évaluation du coût de l'actif.

Cette disposition s'applique aux coûts encourus initialement pour acquérir ou générer en interne une immobilisation incorporelle et aux coûts encourus ultérieurement pour l'accroître, la remplacer partiellement ou en assurer l'entretien. (IAS 38 règlement 11.16.2008)

Il est parfois difficile d'apprécier si une immobilisation incorporelle remplit les conditions pour être comptabilisée. Pour apprécier si elle satisfait aux critères de comptabilisation, une entité classe la création de l'immobilisation dans : une phase de recherche et une phase de développement.

Si l'entité ne peut distinguer la phase de recherche de la phase de développement d'un projet visant à créer une immobilisation incorporelle, elle traite la dépense au titre de ce projet comme si elle était encourue uniquement lors de la phase de recherche.

Aucune immobilisation incorporelle résultant de la recherche (ou de la phase de recherche d'un projet) ne doit être comptabilisée. Les dépenses pour la recherche (ou pour la phase de recherche d'un projet) doivent être comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues.

Une immobilisation incorporelle résultant du développement (ou de la phase de développement d'un projet interne) doit être comptabilisée si, et seulement si, une entité peut démontrer tout ce qui suit :

- la faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente ;
- son intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de la mettre en service ou de la vendre ;
- sa capacité à mettre en service ou à vendre l'immobilisation incorporelle ;
- la façon dont l'immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs probables ;

- la disponibilité de ressources techniques, financières et autres, appropriées pour achever le développement et mettre en service ou vendre l'immobilisation incorporelle ;
- sa capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.

Les marques, notices, titres de journaux et de magazines, listes de clients générés en interne et autres éléments similaires en substance ne doivent pas être comptabilisés en tant qu'immobilisations incorporelles.

Cas d'une acquisition séparée :

Normalement, le prix qu'une entité paie pour acquérir séparément une immobilisation incorporelle reflète les attentes relatives à la probabilité que les avantages économiques futurs attendus incorporés dans l'actif iront à l'entité. En d'autres termes, l'effet de la probabilité se reflète dans le coût de l'actif. Par conséquent, le critère de comptabilisation relatif à la probabilité des avantages économiques futurs est toujours considéré comme satisfait pour des immobilisations incorporelles acquises séparément.

De plus, le coût d'une immobilisation incorporelle acquise séparément peut généralement être évalué de façon fiable.

C'est le cas en particulier lorsque la contrepartie de l'achat est sous forme de trésorerie ou d'autres actifs monétaires.

Le coût d'une immobilisation incorporelle acquise séparément comprend:

- son prix d'achat, y compris les droits de douane et les taxes non remboursables, après déduction des remises et rabais commerciaux; et
- tout coût, directement attribuable à la préparation de l'actif en vue de son utilisation prévue.

Exemples de coûts directement attribuables:

- les coûts des avantages du personnel (au sens d'IAS 19) résultant directement de la mise en état de fonctionnement de l'actif;
- les honoraires résultant directement de la mise en état de fonctionnement de l'actif ;

- les coûts des tests de bon fonctionnement de l'actif.

Figurent parmi les exemples de dépenses qui ne font pas partie du coût d'une immobilisation incorporelle:

- les coûts de lancement d'un nouveau produit ou service (y compris les coûts des activités de publicité et de promotion);
- les coûts de l'exploitation d'une activité dans un nouveau lieu ou avec une nouvelle catégorie de clients (y compris les coûts de formation du personnel); et
- les frais administratifs et autres frais généraux.

5.3.1.1.3. Coût d'entrée d'une immobilisation incorporelle

Les dépenses ci-après liées à des éléments incorporels sont comptabilisées en charges. Il s'agit de :

- frais de recherche (sauf, dans certaines conditions pour les «frais de développement» encourus pour les immobilisations réalisées en interne,
- les dépenses liées au démarrage d'une entreprise ou d'une activité,
- les dépenses de formation,
- les dépenses de publicité et/ou de promotion,
- les dépenses de délocalisation ou de réorganisation de tout ou partie de l'entreprise.

Il n'y a pas d'application rétroactive: les coûts ne peuvent être activés qu'à partir du moment où les critères sont satisfaits.

5.3.1.2. SYSCOA

Les conditions d'activation sous le SYSCOA restent relativement plus souples comparées aux IFRS.

5.3.1.2.1. Définition

Les immobilisations incorporelles sont constituées par des éléments autres que corporels, devant servir de façon durable à l'activité de l'entreprise et susceptible de générer des avantages futurs.

Elles comprennent en partie les **frais de recherche et de développement**.

Le système OHADA distingue trois catégories de recherche et développement :

- la recherche fondamentale
- la recherche appliquée
- la recherche expérimentale.

Les frais de recherche et développement sont les dépenses correspondant à l'effort réalisé par l'entreprise dans ce domaine pour son propre compte.

5.3.1.2.2. Comptabilisation d'une immobilisation incorporelle

La question essentielle, qui se pose en matière de frais de recherche et de développement, est de distinguer ceux qui doivent rester inscrits dans les charges et ceux qui peuvent être inscrits à l'actif.

Il peut s'agir :

- de **frais de recherche fondamentale** qui ne peuvent en aucun cas être inscrits à l'actif. Ils doivent être maintenus dans les comptes de charges par nature.
- de **frais externes** (recherches exécutées par des tiers) qui sont enregistrés dans le compte 626 Etudes, recherches et documentation.
- de **frais engagés par l'entreprise avec ses moyens propres** (personnel, laboratoire, atelier...), qui sont enregistrés dans les comptes de charges par nature de l'exercice au cours duquel ils sont encourus. (Sambe & al, 2009 : 105).

Toujours d'après Sambe (2009 : 105), les frais de recherche appliquée et de développement expérimental engagés par l'entreprise ne sont portés à l'actif que s'ils remplissent simultanément les conditions suivantes pour un projet déterminé :

- ce projet est clairement identifié et son coût peut être individualisé et mesuré de façon fiable ;
- la possibilité de sa réalisation et de sa réussite technique peut être démontrée ;
- l'entreprise manifeste l'intention de produire, commercialiser ou d'utiliser le produit ;
- l'existence d'un marché potentiel

- des ressources suffisantes existent ou leur disponibilité pour mener le projet à terme.

5.3.1.2.3. Evaluation d'une immobilisation incorporelle

Les immobilisations corporelles sont enregistrées en comptabilité pour leur coût réel dans les mêmes conditions que les autres immobilisations. Les immobilisations qui naissent de l'activité de l'entreprise sans nécessité de dépenses propres sont inscrites pour mémoire.

5.3.1.3. Incidences fiscales

5.3.1.3.1. La définition d'une immobilisation incorporelle

Le règlement 11.26 2008 de la norme IAS 38 pose deux critères pour définir le caractère identifiable d'une immobilisation incorporelle. Une immobilisation incorporelle est identifiable si :

- elle est séparable des activités de l'entité ou susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif ;
- elle résulte d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'entité ou des autres droits et obligations.

La définition d'une immobilisation incorporelle implique de nombreux changements du point de vue fiscal. Une définition stricte est rassurante pour les entreprises puisqu'il sera plus aisé de justifier que tel ou tel droit incorporel constitue une immobilisation.

5.3.1.3.2. La comptabilisation d'une immobilisation incorporelle

De nombreuses divergences demeurent entre le SYSCOA (source régulière de profit, pérennité,) et les IFRS (avantages économiques futurs, identifiabilité fiabilité des coûts). Les deux conditions sont identiques sauf l'exigence de l'identifiabilité dans les normes IFRS. Certes, les avantages économiques futurs peuvent être analysés comme étant source régulière de profit, quand bien même le caractère de régularité ne serait pas respecté. Cependant, qu'en est-il de la pérennité ? Nous remarquons que le SYSCOA insiste sur ce critère ; à notre avis, une immobilisation doit forcément répondre à ce critère. D'où un risque d'inscrire à l'actif certains biens retenus par les principes IFRS et non validés par l'Administration fiscale ce qui nécessiterait quelques retraitements assez conséquents.

Exemple :

Un contrat conclu par une société de régie publicitaire qui donne à celle-ci l'exclusivité de la vente d'espaces publicitaires dans la revue d'une association moyennant notamment le versement d'une redevance à cette dernière, confère à cette société un droit qui, dès son acquisition, constitue un élément incorporel de l'actif immobilisé dès lors que :

- ce droit constitue pour celle-ci une source régulière de profit (plus de 80% de son chiffre d'affaires) ;
- ce droit est doté d'une **pérennité suffisante** (la durée du contrat conclu de même que l'échéance et les conditions de résiliation en cours de contrat, par exemple, peuvent entraîner une divergence sur les critères d'activation et conduire à une réintégration des dépenses par l'Administration fiscale.

De même, la norme prévoit au § 63 que les marques, titres de journaux et de magazines, listes de clients et autres éléments similaires en substance, générés en interne ne doivent pas être comptabilisés en tant qu'immobilisations incorporelles. Concernant les brevets créés en interne, la norme IAS précise qu'ils doivent être immobilisés si certaines conditions sont remplies, ces conditions sont identiques à celles requises pour les frais de recherche et développement (pas de divergence avec le SYSCOA)

De façon générale, les dépenses qui ne répondent pas à la définition d'une immobilisation et aux critères de comptabilisation de l'IAS 38 devront être comptabilisées en charges.

Cas des frais de recherche et développement

Les dépenses de recherche appliquée ou de développement peuvent être comptabilisées en charges ou activées sous réserve de répondre aux critères prévus (projets individualisés, ayant des chances sérieuses de réussite et dont le coût peut être individualisé).

Selon IAS 38 (§ 51 à 67), le choix n'est plus laissé à l'entreprise. Le référentiel IFRS n'identifie que les projets de recherche (dépenses obligatoirement passées en charges) et les projets de développement (dépenses obligatoirement immobilisées si certaines conditions sont satisfaites).

Les projets de recherche appliquée devront faire l'objet d'une analyse pour identifier s'ils répondent à la définition d'IAS 38 (recherche ou le plus souvent développement). Les conditions d'immobilisation seront sans doute atteintes plus tardivement qu'aujourd'hui, les critères de comptabilisation étant évalués dans la seule perspective de l'exercice.

Avec le passage aux normes IFRS, les entreprises, qui n'auraient pas totalement amorti les frais de développement dans le cas d'une immobilisation, opéreront une déduction massive des charges restantes, correspondant au total non encore amorti desdits frais.⁸

Le SYSCOA prévoit la comptabilisation obligatoire en charges des dépenses encourues durant la phase de recherche et l'activation sur option des dépenses engagées pendant la phase de développement (considérée comme la méthode préférentielle).

5.3.2. Amortissement d'une immobilisation incorporelle

Les normes internationales font la distinction entre les éléments incorporels à durée de vie finie qui doivent être amortis sur cette durée et les incorporels à durée de vie indéfinie contrairement au SYSCOA.

5.3.2.1. IFRS

L'IAS 38 apporte une présentation claire du mode d'amortissement des immobilisations incorporelles sous les IFRS.

5.3.2.1.1. Immobilisations incorporelles à durée d'utilité finie

Le montant amortissable d'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité finie doit être réparti systématiquement sur sa durée d'utilité. L'amortissement commence dès que l'actif est prêt à être mis en service, c'est-à-dire dès qu'il se trouve à l'endroit et dans l'état nécessaires pour pouvoir l'exploiter de la manière prévue par la direction. L'amortissement doit cesser à la date la plus précoce entre celle à laquelle cet actif est classé comme détenu en vue de la vente (ou inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme

⁸ Nota : Il peut toujours exister des mesures transitoires en cas de changement de référentiel.

détenu en vue de la vente) selon IFRS 5 "Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées" et la date à laquelle l'actif est décomptabilisé.

Le mode d'amortissement utilisé doit refléter le rythme selon lequel l'entité prévoit de consommer les avantages économiques futurs liés à l'actif. Si ce rythme ne peut être déterminé de façon fiable, le mode d'amortissement linéaire doit être appliqué. La dotation aux amortissements au titre de chaque période doit être comptabilisée en résultat, sauf si une autre norme autorise ou impose son incorporation dans la valeur comptable d'un autre actif.

5.3.2.1.1.1. Valeur résiduelle

La valeur résiduelle d'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité finie doit être réputée nulle, sauf :

- si un tiers s'est engagé à racheter l'actif à la fin de sa durée d'utilité ; ou
- s'il existe un marché actif pour cet actif et :
 - si la valeur résiduelle peut être déterminée par référence à ce marché ; et
 - s'il est probable qu'un tel marché existera à la fin de la durée d'utilité de l'actif.

5.3.2.1.1.2. Réexamen de la durée d'amortissement et du mode d'amortissement

La durée d'amortissement et le mode d'amortissement d'une immobilisation incorporelle doivent être réexaminés au moins à la clôture de chaque exercice. Si la durée d'utilité attendue de l'actif est différente des estimations antérieures, la durée d'amortissement doit être modifiée en conséquence. Si le rythme attendu de la consommation des avantages économiques futurs représentatifs de l'actif a connu un changement important, le mode d'amortissement doit être modifié pour refléter le nouveau rythme. De tels changements doivent être comptabilisés comme des changements d'estimation comptable selon IAS 8 « Méthodes comptables, changement d'estimations comptables et erreurs ».

5.3.2.1.2. Immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée

Une immobilisation incorporelle à durée d'utilité indéterminée ne doit pas être amortie.

5.3.2.2. SYSCOA

Il s'agit des brevets, licences, marques, procédés, modèles, dessins, concessions, franchises et frais de recherche et de développement.

D'après Oumar Sambe (2009 ; 113) :

- les brevets sont amortissables sur leur durée effective d'utilisation ou, ils sont destinés à tomber dans le domaine public, sur la durée de protection légale (20 ans pour les brevets et 6 ans pour les certificats) ou sur une durée plus courte si leur durée d'utilisation est plus brève ;
- les licences sont amortissables sur la durée du monopole d'exploitation des droits correspondants ; les marques de fabrique sont amortissables si une durée effective d'utilisation peut être définie ;
- les droits d'entrée de concession et de franchises, les procédés industriels sont amortissables sur la durée d'utilisation du contrat.

L'amortissement des frais de recherche et développement est étalée en principe sur une période ne dépassant pas 5 ans. A titre exceptionnel, pour les projets plus longs, la durée d'amortissement peut être plus longue, sans toutefois dépasser la durée d'utilisation de l'actif considéré à condition d'apporter la justification de cette mesure dérogatoire.

5.3.2.3. Incidences fiscales

Selon la norme IAS 38, le montant amortissable d'une immobilisation incorporelle dont la durée de vie est déterminable doit être réparti de façon systématique sur sa durée d'utilité. Si le contrôle des avantages futurs d'une immobilisation incorporelle est exercé grâce à des droits accordés pour une période déterminée, la durée d'utilité de l'immobilisation incorporelle ne doit pas excéder la durée des droits sauf si ces droits sont renouvelables et si leur renouvellement est quasi certain. Une immobilisation incorporelle ayant une durée d'utilité " finie " est amortie. Celle ayant une durée indéterminée n'est pas amortissable et doit faire l'objet d'un test de dépréciation annuel - IAS38 §88.

La définition des immobilisations incorporelles à durée de vie définie (amortissables) ou indéfinie (test annuel de dépréciation) ne correspond pas aux critères de l'administration fiscale relatifs à l'amortissement et la dépréciation des immobilisations incorporelles. En

effet, les immobilisations incorporelles qui ne se déprécient pas du fait du temps ne peuvent pas donner lieu à un amortissement et leur dépréciation ne peut être constatée que par voie de provision. (cf. Article 10 & 11 du CGI loi 2012-31 du 31 décembre 2012).

Pour les fonds de commerce notamment, la dépréciation doit être à la fois effective (baisse anormale du chiffre d'affaires) et affecter l'ensemble du fonds.

La principale divergence concerne les marques acquises amortissables selon les normes IFRS si leur durée d'utilisation est limitée. En SYSCOA et quelle que soit la durée d'utilisation prévue, une marque acquise est toujours amortissable (idem fiscalement). Cet amortissement supplémentaire implique une déduction plus forte dans le résultat des sociétés. Si de tels amortissements n'étaient pas autorisés, les retraitements pourraient s'alourdir.

5.3.3. Dépréciation par voie de provision d'une immobilisation incorporelle

Il n'existe pas de divergences majeures concernant le traitement de la dépréciation d'une immobilisation incorporelle sous les deux référentiels.

5.3.3.1. IFRS

Selon « IAS 36 "Dépréciation d'actifs», une entité est tenue d'effectuer un test de dépréciation d'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité indéterminée en comparant sa valeur recouvrable à sa valeur comptable : annuellement et chaque fois qu'il y a une indication que l'immobilisation incorporelle peut s'être dépréciée.

Il en est de même pour les immobilisations corporelles.

5.3.3.2. SYSCOA

Ne sont enregistrés en comptabilité que le fonds commercial acquis par l'entreprise. Ceux qui ont été créés ne sont pas inscrits en comptabilité. La dépréciation de ces éléments est constatée dans les comptes de provisions.

Les nouvelles normes comptables impliquent de nombreux changements sur l'actif. Nous pouvons déjà retenir que les normes touchant l'actif du bilan définissent un cadre plus strict de comptabilisation et ont une approche plus économique, notamment sur la notion de

propriété. De nombreuses modifications sont à attendre dans ce sens des normes impactant le passif.

5.3.3.3. Incidences fiscales

Sur le plan des grands principes, les règles du SYSCOA et les IFRS sont relativement peu divergentes. En effet, dans les deux référentiels, il est nécessaire d'évaluer la valeur d'inventaire des actifs corporels et incorporels pour éventuellement ramener la valeur nette comptable à la valeur d'inventaire par le biais d'une dépréciation.

Les tests de dépréciation étant systématiques pour les immobilisations incorporelles sous les normes IFRS (s'il y a présence d'indices), les répercussions sur le résultat seront d'autant plus importantes.

Les dépréciations visent notamment les actifs incorporels non amortissables. Rappelons qu'en SYSCOA, la valeur actuelle est constituée du montant le plus élevé entre la valeur d'usage et la valeur vénale.⁹

Or la valeur d'usage est déterminée par l'entreprise qui effectue les tests de dépréciations. Ainsi, pour compenser l'absence d'amortissement du bien, les entreprises pourraient désormais être tentées de constater une perte de valeur au montant de la valeur d'usage lorsqu'elle serait supérieure à la VNC

Les nouvelles normes comptables impliquent de nombreux changements sur l'actif. Nous pouvons déjà retenir que les normes touchant l'actif du bilan définissent un cadre plus strict de comptabilisation et ont une approche plus économique, notamment sur la notion de propriété. De nombreuses modifications sont à attendre dans ce sens des normes impactant le passif.

⁹ En Syscoa, on doit comparer la valeur nette comptable et la valeur actuelle ; la valeur actuelle étant la valeur la plus élevée : soit de la valeur vénale (valeur de marché), soit de la valeur d'usage.

Chapitre 6 : L'actif circulant

L'actif circulant est composé des stocks, des créances clients et autres, et du disponible de l'entreprise. Ce terme traduit le fait que ces actifs ont vocation à tourner au cours du cycle d'exploitation, par opposition à l'actif immobilisé que le cycle d'exploitation ne détruit pas.

6.1. Les stocks

Les stocks représentent un des postes fondamentales de l'actif circulant. Elle demeure l'élément de base de l'activité d'une entreprise.

6.1.1. Définition et champ d'application

Les définitions se rejoignent entre les référentiels français et international.

6.1.1.1. IFRS

Selon l'IAS 2, les stocks sont des actifs détenus en vue de la vente dans le cours normal de l'activité, en cours de production pour une telle vente ou sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production ou de prestation de services.

6.1.1.2. SYSCOA

Les stocks sont constitués par l'ensemble des biens ou services qui interviennent dans le cycle d'exploitation de l'entreprise pour être : soit vendus en l'état ou au terme d'un processus de production à venir ou en cours, soit consommés en général au premier usage.

Les stocks comprennent les marchandises, les approvisionnements (matières premières et fournitures, matières consommables et fournitures), les produits (produits intermédiaires, produits finis, produits résiduels) (Sambe, 2009 : 211).

6.1.1.3. Incidences fiscales

Les textes fiscaux au Sénégal ne traitent pas la notion de stock en profondeur. Cependant, il serait probablement exclu de prendre en considération des circonstances intervenues postérieurement tels que la valeur nette de réalisation.

6.1.2. Enregistrement des stocks

Quelques divergences existent au niveau de l'enregistrement des stocks sur avec la notion de propriété juridique.

6.1.2.1. IFRS

Selon l'IAS 2, les enregistrements des entrées et des sorties de stocks se font à la date de transfert de l'essentiel des risques et avantages et du contrôle des biens. Cela exclut notamment la possibilité de comptabiliser les stocks détenus par les commissionnaires en marchandises ou les courtiers.

6.1.2.2. SYSCOA

L'enregistrement des entrées et sorties est réalisé au moment du transfert de la propriété au sens juridique, et ce en cas de différence avec la date de livraison. Cela peut par exemple être le cas pour les ventes à réméré.¹⁰

6.1.2.3. Incidences fiscales

Les dates d'enregistrement et de sortie des stocks peuvent conduire à des divergences entre le SYSCOA et IFRS. Selon le SYSCOA, seuls sont inclus dans les stocks les biens dont l'entreprise est propriétaire exceptés les biens comportant une clause de réserve de propriété.

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

¹⁰ La vente avec faculté de rachat (vente à réméré) donne le droit au vendeur de reprendre le bien qu'il a vendu, moyennant le remboursement du prix et de certains frais supportés par l'acquéreur.

D'un point de vue pratique, l'Administration fiscale serait amenée à se prononcer sur le traitement des stocks de cette nature. Après avoir parcouru le CGI mis à jour au 31 décembre 2012, aucune mesure spécifique relative aux stocks n'est présentée d'où l'intérêt de la mise en place de nouvelles dispositions sur les stocks.

6.1.3. Coût d'acquisition des stocks

Il s'agit du prix d'achat hors taxes des biens. Il est principalement composé des mêmes éléments sous les deux référentiels.

6.1.3.1. IFRS

Les différences de change ne doivent plus être incorporées dans le coût d'acquisition des stocks selon la norme IAS 2.9. Exceptionnellement, et cela semble pratiquement impossible en normes IFRS (tant l'esprit des normes est à l'homogénéisation des pratiques comptables), le coût d'une perte de change peut être incorporé si l'entreprise n'a pu se couvrir d'un risque important.

6.1.3.2. SYSCOA

Selon le SYSCOA, les différences de change sont systématiquement incorporées au coût des stocks et sans aucune condition particulière. Du point de vue comptable et fiscal, le coût d'acquisition des stocks est égal au prix d'achat majoré des frais accessoires d'achat (coûts internes et externes).

6.1.3.3. Incidences fiscales

Les coûts d'acquisition sous les IFRS présentent des divergences relativement fortes avec le SYSCOA. La divergence majeure reste la non prise en compte des pertes ou gains de change qui peut influencer le coût des stocks de manière significative. Ainsi, le coût des stocks peut présenter des différences relatives à la valeur d'entrée du stock une fois les normes IFRS appliquées.

6.1.4. Evaluation des stocks à l'entrée

Les normes internationales ont donné naissance à un principe nouveau, la valeur nette de réalisation qui sera source de nombreuses divergences.

6.1.4.1. IFRS

Le coût des stocks doit comprendre tous les coûts d'acquisition, coûts de transformation et autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

Les coûts d'acquisition des stocks comprennent le prix d'achat, les droits de douane et autres taxes (autres que les taxes ultérieurement récupérables par l'entité auprès des administrations fiscales), ainsi que les frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services. Les rabais commerciaux, remises et autres éléments similaires sont déduits pour déterminer les coûts d'acquisition.

Exemples de coûts exclus du coût des stocks et comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus :

- montants anormaux de déchets de fabrication, de main-d'œuvre ou d'autres coûts de production ;
- coûts de stockage, à moins que ces coûts ne soient nécessaires au processus de production préalablement à une nouvelle étape de production ;
- frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent ; et
- frais de commercialisation.

6.1.4.2. SYSCOA

La valeur d'entrée des stocks est :

- le coût d'achat ou d'acquisition pour les biens achetées à des tiers ;
- la valeur d'apport pour les stocks apportés par les associés ou dans le cadre d'une fusion ;
- la valeur actuelle pour ceux reçus à titre gratuit ;
- le coût de production pour ceux produits par l'entreprise.

Le coût d'acquisition représente le coût d'achat hors taxe des biens auquel s'ajoutent :

- les impôts et taxes ;

- les frais payés à des prestataires de services comme les frais de transports, les commissions, les assurances, manutention, transit ;
- les droits de douane (enregistrés dans le compte d'achats) ;
- les charges financières dans la mesure où elles sont « directement rattachables à l'opération d'achat ». Dans ce cas, le décompte des intérêts à imputer à la valeur d'achat doit s'arrêter à la date d'entrée des biens dans le patrimoine. Les intérêts payés ultérieurement ne sont pas pris en compte dans le coût d'achat des biens concernés.

6.1.4.3. Incidences fiscales

Selon les normes IFRS, Les stocks doivent être évalués au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation à la clôture de l'exercice. Le SYSCOA précise que les stocks sont évalués au coût de production d'où une absence de connexité avec le principe de valeur nette comptable basée sur une estimation des coûts d'achèvement et de réalisation. Le CGI rejetterait probablement donc la prise en considération des dépenses futures non encore engagées. A moins qu'elles soient effectuées sur une base claire sous forme de provisions justifiées et adoptées par l'Administration fiscale.

6.1.5. Coût de production des stocks / Evaluation à la sortie

Quelques divergences majeures existent au niveau de la détermination du cout de production des stocks.

6.1.5.1. IFRS

D'après Delesalle (2003 ; 28) , le coût de transformation (terme employé par les IAS /IFRS pour désigner le coût de production) est égal aux coûts directs majorés « de l'affectation systématique des frais généraux de production fixes et variables qui sont encourus pour transformer les matières premières en produits finis ». Selon les normes IAS / IFRS, les incidences d'escompte sont incluses dans l'évaluation des stocks c'est-à-dire incorporées dans le prix d'achat.

Les frais généraux fixes de production sont incorporés au coût de production des stocks de manière plus systématique avec les normes IFRS : En l'espèce, la norme IAS 2.13 précise que « les frais généraux variables et fixes déjà engagés par l'entreprise, pour amener les

stocks à l'endroit où ils se trouvent, doivent être retenus ». Les frais d'Administration générale sont exclus du coût de production. En effet, la norme IAS 2 exclut du coût d'entrée des stocks « les frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent ». (Delesalle, 2003 ; 123).

L'IAS 2 impose l'exclusion des frais de stockage de la valeur des stocks.

6.1.5.2. SYSCOA

D'après Oumar Sambe (2009 ; 219), le coût de production est égal à l'addition du coût d'acquisition des matières consommées pour sa production et des charges directes et indirectes de production. Les incidences d'escompte sont exclues de l'évaluation du coût d'entrée des stocks (non incluses dans le prix d'achat).

Les frais généraux fixes de production sont incorporés au coût de production à condition qu'ils se rattachent indiscutablement au processus de production. Les frais d'Administration générale (exemple : services extérieurs, salaires, amortissements) sont en principe exclus sauf si leur incorporation se justifie au regard des conditions d'exploitation.

Le SYSCOA autorise l'incorporation des frais de stockage si les conditions d'exploitation le justifient

6.1.5.3. Incidences fiscales

Les divergences en matière de coût de production des stocks sont importantes. Le montant des coûts des stocks va donc diminuer sous les normes IFRS avec l'exclusion des frais d'Administration générale (IAS 2.13) et des frais de stockage. Les conditions auparavant exigées par le SYSCOA ne sont plus à réunir, ce qui peut aboutir à des abus de la part des entreprises. L'Administration sera particulièrement regardante lors du passage aux normes IFRS, particulièrement lorsque l'on sait que les stocks constituent une part importante du nombre de vérifications.

Selon les règles fiscales, les stocks doivent être évalués à leur coût de revient ou au cours du jour à la clôture si ce cours est inférieur au coût de revient (article 8. §4 du CGI). Dans ce cas, la dépréciation doit être constatée par voie de provision. Néanmoins, la jurisprudence a admis que dans certaines circonstances, une entreprise pouvait constater la

dépréciation de son stock. Le cours du jour est la valeur que l'entreprise retirerait de la vente des produits effectuée dans des conditions normales et non du prix qu'elle devrait payer pour acquérir les produits. Cette valeur s'entend à l'exclusion de toute déduction destinée à tenir compte des frais de distribution.

Dans le référentiel international, la provision est donc calculée à partir de la valeur nette de réalisation des stocks i.e. en tenant compte des frais de cession, de distribution. Elle est aussi calculée à partir d'estimations tenant compte d'informations connues entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes, ce qui ne correspond pas à la définition fiscale de ces provisions.

6.1.6. Comptabilisation en charges

Le traitement comptable des stocks est source de nombreuses divergences avec une notion nouvelle sous les normes internationales.

6.1.6.1. IFRS

Selon Delesalle (2003 ; 29), lorsque les stocks sont vendus, la valeur comptable de ces stocks doit être comptabilisée en charges de la période au cours de laquelle les produits correspondants sont comptabilisés. Le montant de toute dépréciation des stocks pour les ramener à leur valeur nette de réalisation et toutes les pertes de stocks doivent être comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle la dépréciation ou la perte se produit. Le montant de toute reprise d'une dépréciation des stocks résultant d'une augmentation de la valeur nette de réalisation doit être comptabilisé comme une réduction du montant des stocks comptabilisé en charges dans la période au cours de laquelle la reprise intervient.

Les estimations de la valeur nette réalisable sont basées sur :

- des estimations de valeur tenant compte des fluctuations du prix ou des coûts ayant directement trait aux événements survenant après la fin de l'exercice, dans la mesure où de tels événements confirment les conditions existant à la fin de l'exercice ;

- des estimations de valeur tenant compte du but dans lequel les stocks sont détenus. S'il existe un contrat de vente ferme, la valeur des stocks est fondée sur le prix de vente contractuel.

Certains éléments de stocks peuvent être affectés à d'autres comptes d'actifs, par exemple, les stocks utilisés comme éléments des immobilisations corporelles produites par l'entité pour elle-même. Les stocks affectés à un autre élément d'actif suivant cette modalité sont comptabilisés en charges pendant la durée d'utilité de cet actif par voie d'amortissement.

6.1.6.2. SYSCOA

Il existe la pratique de l'inventaire intermittent ou de l'inventaire permanent avec l'existence de comptes de variation de stocks.

Le compte « variation de stocks » de biens achetés retrace les mouvements relatifs aux entrées et sorties de stock, ainsi qu'aux différences constatées en plus ou en moins lors de l'inventaire.

Ce compte est utilisé aussi bien en inventaire permanent qu'en inventaire intermittent.

Le compte « variation de stocks » peut être débiteur ou créditeur. Son débit entraîne une charge positive qui vient corriger, en les augmentant, les charges d'achats. Il diminue ainsi le résultat. Son crédit corrige en moins les charges d'achat. Il augmente en conséquence le résultat.

6.1.6.3. Incidences fiscales

La valeur nette de réalisation devient un principe nouveau. En effet, sous les IFRS, le montant de toute reprise d'une dépréciation des stocks résultant d'une augmentation de la valeur nette de réalisation doit être comptabilisé comme une réduction du montant des stocks comptabilisé en charges dans la période au cours de laquelle la reprise intervient.

Le CGI ne traite pas la notion de valeur nette de réalisation et interdit la prise en considération des dépenses futures pour l'estimation de la valeur de nette de réalisation. Cette méthode s'oppose au fait que les charges, pour être déductibles, doivent être réelles d'où un motif de rejet par l'Administration fiscale.

6.2. Les abandons de créance

Le traitement des abandons de créance à caractère financier présente des spécificités comptables et fiscales dans les comptes individuels. Au niveau comptable, l'abandon de créance à caractère financier se traduit par une charge financière chez la société qui l'octroie et par un produit exceptionnel chez la société bénéficiaire.

6.2.1. IFRS

Le traitement des abandons de créance à caractère financier présente des spécificités comptables et fiscales tant dans les comptes individuels qu'au niveau des groupes de sociétés en matière de consolidation et d'intégration fiscale.

6.2.1.1. Traitement dans les comptes individuels

Au plan comptable, l'abandon de créance à caractère financier se traduit par une charge financière chez la société qui l'octroie et par un produit exceptionnel (en SYSCOA) chez la société bénéficiaire compte tenu des incidences fiscales suivantes.

Chez la société qui l'octroie, l'abandon de créance est fiscalement déductible à hauteur de la situation nette comptable négative appréciée à la date de l'abandon. En cas de situation nette positive avant ou après abandon, la déductibilité est limitée au pourcentage détenu dans celle-ci par les autres associés "non participants". Aussi, la part de l'abandon non déductible est-elle considérée fiscalement comme un supplément d'apport ?

Les dispositions du CGI s'articulent autour des points suivants :

Article 21 : Lorsqu'ils ne sont pas déductibles des résultats imposables d'une société créancière, les abandons de créances consenties par celle-ci à une autre société dans laquelle elle détient une participation ne sont pas pris en compte pour la détermination des résultats imposables de la société débitrice.

En droit fiscal, pour bénéficier de cette disposition, la société débitrice doit s'engager à augmenter son capital au profit de la société créancière, d'une somme au moins égale aux abandons de créances visés plus haut.

6.2.1.2. Traitement dans les comptes consolidés

Selon les normes IFRS, il y a lieu de procéder à l'élimination des opérations réciproques n'ayant pas d'incidence sur le résultat (ou les réserves) et donc, en particulier, des abandons de créances internes réalisés entre sociétés consolidées. Les opérations concernées couvrent à la fois la créance et la dette réciproques comme le produit exceptionnel et la charge financière réciproques existant dans les comptes de la société qui a accordé l'abandon de créance interne et dans ceux de la société bénéficiaire.

6.2.2. SYSCOA

Le SYSCOA définit l'abandon de créances comme une aide financière consentie par une entreprise à une autre avec laquelle elle est liée par des relations commerciales, financières ou de participation au capital.

Ces opérations à caractère extraordinaire visent à maintenir en activité l'entreprise débitrice ou à préserver les sources d'approvisionnement afin d'assurer la poursuite des relations avantageuses pour l'entreprise créancière.

L'abandon de créance est une charge hors activité ordinaire (HAO) pour l'entreprise qui le consent et un produit H.A.O pour l'entreprise bénéficiaire. Toutefois en considérant le caractère commercial ou financier de l'abandon de créances, son incidence peut être imputée sur les charges ou produits financiers.

La contrepartie d'un abandon de créance est :

- soit une dette financière ;
- soit une créance liée à des participations.

Selon l'acte uniforme de l'OHADA, les renonciations à des recettes ne peuvent être assimilées à des abandons de créances. Il s'agit notamment de prêts ou avances consenties sans intérêts, d'intérêts non réclamés, de la non facturation de vente ou de services.

En raison de l'absence de flux, ces renonciations n'entraînent aucune écriture comptable.

6.2.3. Incidences Fiscales

Dans les comptes consolidés, les abandons de créances sont traités de la même façon qu'en IFRS (élimination des résultats internes). Autrement dit, ce mécanisme de neutralisation se traduit par une double correction consistant en :

- la réintégration du montant déduit du résultat individuel de la société membre ayant octroyé l'abandon ;
- la déduction du montant taxé dans le résultat individuel de la société membre bénéficiaire.

Les comptes personnels de l'actif du bilan subiront de nombreux changements lors de la convergence vers les IFRS surtout avec l'instauration de nouveaux concepts comptables.

Il sera de même pour le passif sur lequel l'administration fiscale sera très vigilent face aux mutations juridiques qu'entraînerait la convergence vers les normes internationales.

Chapitre 7 : Le Passif

De nombreux changements seront à attendre au niveau du passif. Ledouble (2005 : 18) évoque des situations dans lesquelles les nouvelles règles comptables utilisent des concepts juridiques.

7.1. Définition, évaluation et comptabilisation

La conception du passif est relativement identique sous les deux référentiels avec cependant des divergences au niveau de l'évaluation et des conditions de comptabilisation.

7.1.1. IFRS

Les dispositions de l'IAS 37 définissent le passif comme étant :

- **une obligation actuelle de l'entreprise :**

Obligation vis-à-vis d'un tiers sans alternative réaliste de soustraire à cette obligation d'où exclusion des provisions pour grosses réparations ou provisions pour déménagement ;

On peut distinguer deux types d'obligations :

- Obligations **juridiques** résultant d'un contrat, de dispositions légales ou réglementaires ou bien encore de toute autre jurisprudence. Exemples obligations liées à la responsabilité civile, obligations fiscales ou sociales etc.
- Obligations **implicites** : Elles peuvent aussi découler des pratiques passées de l'entité, de la politique affichée ou d'engagements publics explicites qui montrent qu'elle assumera ses responsabilités et qu'en conséquence elle a créé chez des tiers une attente.

- **résultant d'événements passés :**

- Fait générateur : l'obligation doit résulter d'un événement antérieur à la connaissance du passif. Les seuls passifs pouvant être comptabilisés sont ceux qui existent à la date de clôture et qui aboutissent à une obligation actuelle (et non à la date de l'établissement des comptes).

- Existence de tiers à la clôture : l'obligation implique toujours un engagement vis-à-vis d'un tiers à la date de clôture et qui aboutissent à une obligation actuelle et dont le règlement devrait se traduire pour l'entreprise par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques : la probabilité de sortie de ressources doit être estimée de manière fiable.

7.1.2. SYSCOA

Le cadre conceptuel du SYSCOA définit le passif comme étant une **obligation actuelle** de l'entreprise résultant d'**événements passés** et dont l'extinction implique pour l'entreprise une **sortie de ressources représentatives d'avantages économiques**.

Cette définition est similaire à celle donnée par le cadre conceptuel de l'IASB, toutefois les dispositions des normes IAS/IFRS ajoutent des précisions quant à la différence existante entre l'obligation actuelle et engagement futur. Pour qu'une obligation soit prise en compte comme un passif il faut qu'elle soit actuelle. Ainsi, la décision d'acquérir un actif ne donne pas, en elle-même, lieu à la constitution d'un passif donc l'obligation ne naîtra que lorsque l'actif est livré ou que l'engagement a un caractère irrévocable.

7.1.3. Incidences fiscales

Dans la pratique, le SYSCOA n'applique pas de manière rigoureuse cette définition car la provision pour grosse réparation est admise alors qu'elle ne répond pas à cette définition. De même, le SYSCOA ne fait obligation de comptabiliser la provision pour retraite alors qu'elle remplit les conditions édictées à travers cette définition etc.

En cas de convergence vers les IFRS, certaines provisions seront donc réintégrées sur le plan fiscal (provision pour grosses réparations car n'étant pas toléré par les normes IFRS).

7.2. Capitaux propres et provisions réglementées

Sous les normes IFRS, la composition des capitaux propres est similaire à celle retenue par les principes SYSCOA à l'exception des provisions réglementées.

7.2.1. Les capitaux propres

On parle de capitaux propres ou fonds propres pour définir tout ce que l'entreprise possède à l'exception de ses dettes. Les capitaux propres constituent une ressource stable pour l'entreprise (l'autre ressource étant l'endettement).

7.2.1.1. IFRS

Font partie des fonds propres :

- ❖ les subventions d'investissement reçues par l'entreprise peuvent apparaître dans les capitaux propres. Elles sont inscrites parmi les fonds propres, souvent pour leur montant net résiduel dans les bilans bien que la comptabilité offre le détail de la subvention brute et de la partie déjà rapportée au résultat.

La **norme IAS 20**, comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique prévoit deux options pour leur enregistrement :

- **soit en déduction des actifs subventionnés** (approche par le bilan): les subventions publiques représentent un moyen de financement et doivent être traitées comme tel au bilan plutôt que comptabilisées dans le compte de résultat pour compenser les éléments de charges qu'elles financent. Puisque aucun remboursement n'est attendu, elles doivent être créditées directement en capitaux propres¹¹ ;
- **soit en « produits constatés d'avance »** (approche par le résultat) : puisque les subventions publiques sont des entrées provenant d'une autre source que les actionnaires, elles ne doivent pas être créditées directement en capitaux propres, mais doivent être comptabilisées en produits dans les périodes appropriées¹².

- ❖ les actions propres : la norme IAS 32 impose la comptabilisation des actions propres en déduction des capitaux propres.

¹¹ §14. IAS 20 1126-2008

¹² §15. IAS 20 1126-2008

7.2.1.2. SYSCOA

Ces ressources peuvent provenir de diverses origines :

- Les ressources fournies par l'entrepreneur et ses associés et qui sont destinées à rester de manière fiable dans l'entreprise ; ce sont les capitaux propres.
- Les ressources générées par l'entreprise du fait de son activité. Ces ressources sont internes sont maintenues en tout ou partie dans l'entreprise pour permettre un autofinancement. Ce sont des réserves provenant de bénéfices non prélevés.

7.2.1.3. Incidences fiscales

Selon les normes IFRS (norme IAS 38), les titres d'autocontrôle sont obligatoirement comptabilisés en déduction des capitaux propres en comptes consolidés et en comptes personnels. Ainsi, la vente, l'émission et l'annulation d'actions propres doivent être déduites.

En SYSCOA, Il y a autocontrôle lorsque des actions ou des droits de vote d'une société sont possédés par une ou plusieurs autres, dont la première détient le contrôle (directement ou indirectement) ; ainsi la société se trouve être son propre actionnaire. Les titres d'autocontrôles sont maintenus en valeurs mobilières de placement dans les comptes individuels de l'entreprise qui les détient suivant un délai de deux ou trois ans selon l'acte uniforme sur les sociétés commerciales.

Cette différence de traitement entre comptes consolidés IFRS (déduction des titres d'auto contrôle) et comptes individuels SYSCOA (maintien en valeurs mobilières de placement) sera source de divergences qui peuvent à terme modifier l'impôt sur les entreprises. En effet, elles pourraient s'estomper au profit de la méthode appliquée en comptes consolidés si les comptes individuels suivent les dispositions des normes IFRS. L'application de ce traitement réservée aux comptes consolidés pourrait être à l'origine d'une réduction de l'imposition supportée par les entreprises : Les titres viendraient en déduction des capitaux propres et ne seraient plus source de profit ou de perte (ces pertes et profits ne s'incorporant plus dans le résultat global) en cas de d'émission, dépréciation, d'annulation ou de cession comme c'est le cas sous le SYSCOA.

Dans la pratique, les règles fiscales actuelles précisent que toute charge ou provision imputée sur les capitaux propres ne peut être déduite, même si elle est par nature déductible. En effet pour être déductible une charge doit être constatée par résultat. En revanche, toute opération augmentant la situation nette est considérée comme imposable.

Dans le cas des actions propres¹³, leur déduction diminue la situation nette. L'IFRS 2 ne fournit cependant pas d'indications sur la manière de comptabiliser de telles transactions.

Le Comité d'urgence du Conseil National de la Comptabilité (CNC) a émis le 17 décembre 1998 et précise que toutes les autres opérations de cession, sans exception possible, sont neutralisées au niveau du résultat consolidé et n'affectent que les capitaux propres. Cette disposition suit celle du droit fiscal sénégalais car ces opérations n'ont aucun impact sur le résultat.

7.2.2. Les provisions réglementées

Les provisions réglementées présentent une connotation juridique et sont différemment sous les deux référentiels.

7.2.2.1. IFRS

Les normes IFRS n'intègrent pas ces provisions réglementées qui ne doivent être traitées que d'un point de vue extra comptable. Les incidences de la fiscalité sont globalement résumées à des créances ou des dettes fiscales, les écarts de traitement entre les règles fiscales et comptables ne devant pas modifier la présentation des comptes.

D'après Obert (2004 : 4), les normes IAS/IFRS ne reconnaissent pas les provisions réglementées (l'un des principes fondamentaux sur lequel elles reposent étant la prééminence de la substance sur la forme (substance over form), autrement dit, de la réalité économique sur la forme juridique). Seules certaines provisions pour risques et charges sont qualifiées de provisions (IAS 37 "Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels").

¹³ Les actions propres désignent des actions détenues par l'entreprise émettrice de ses actions. La détention de ses propres actions peut s'expliquer par la volonté de : les attribuer aux salariés; régulariser les cours de bourse, ou les annuler.

7.2.2.2. SYSCOA

En SYSCOA, les provisions réglementées sont liées à la législation fiscale ou à des dispositions particulières auxquels il convient de se reporter pour leur traitement comptable.

7.2.2.2.1. Définition

Il s'agit de provisions qui ne répondent pas à la définition générale des provisions, car ne correspondant ni à des dépréciations, ni à des risques ou des charges. Elles correspondent essentiellement à des avantages fiscaux accordés à l'entreprise sur la base de textes spécifiques, indiquant notamment les conditions à respecter pour en bénéficier.

En SYSCOA, les provisions réglementées sont des provisions ne correspondant pas à l'objet normal d'une provision et comptabilisées en application de dispositions légales (et notamment fiscales). Les amortissements dérogatoires sont assimilés à des provisions réglementées.

D'après Sambe (2009 : 535), peuvent être classées dans cette catégorie, les provisions:

- autorisées spécialement pour certaines professions (reconstitution de gisements miniers et pétroliers) ;
- pour hausse des prix et fluctuation des cours ;
- pour investissement.

7.2.2.2.2. Comptabilisation

Bien qu'elles aient en principe le caractère non libéré d'impôts, les provisions réglementées sont constatées suivant le même mécanisme que les provisions. Toutefois, le SYSCOA les considère comme extraordinaires. C'est ainsi que la dotation est constatée.

7.2.2.3. Incidences fiscales

Le point de divergence le plus marqué quant au passif est celui des provisions réglementées. La suppression de ce régime serait due, si cette solution est retenue à terme, à la déconnexion de la fiscalité (les provisions réglementées ne répondant pas à la définition d'un passif). La disparition de ces provisions induit un montant déductible

global plus faible et une imposition plus lourde de part l'augmentation de la base taxable. Rappelons que ce régime existait pour des raisons purement fiscales et n'aurait donc plus lieu d'être sous les normes IAS / IFRS. Le montant auparavant destiné aux provisions réglementées pourrait désormais être incorporé directement aux capitaux propres.

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

7.2.3. Les provisions pour risques et charges

La provision pour risques et charges est un élément du passif ayant une valeur négative qui génère une obligation à l'égard d'un tiers et dont il est certain (provision pour charges) ou probable (provision pour risques).

7.2.3.1. Définition, comptabilisation et incidences fiscales

Le SYSCOA et les normes internationales à travers l'IAS 37 se rejoignent sur la définition d'une provision pour risques et charges.

7.2.3.1.1. IFRS

La norme IAS 37, approuvée en juillet 1998, traduit de manière explicite le traitement comptable des provisions pour risques et charges sous les normes internationales.

7.2.3.1.1.1 Définition

La norme IAS 37, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, définit une provision pour risques et charges comme un passif estimable de façon fiable dont l'échéance est imprécise.

7.2.3.1.1.2 Comptabilisation

Xavier (2009 : 5) rajoute que la comptabilisation est possible si les conditions suivantes sont respectées:

- existence d'une obligation actuelle résultant d'un événement passé,
- probabilité d'une sortie future de ressources représentatives d'avantages, nécessaire pour éteindre l'obligation,
- possibilité d'estimer l'obligation de manière fiable.

Si ces conditions ne sont pas respectées, aucune provision ne doit être constituée.

La norme IAS 37.45 des IFRS indique que les provisions pour risques et charges doivent obligatoirement être actualisées si l'effet temps est significatif. Cet impact est comptabilisé en charges financières. L'actualisation concerne l'ensemble des provisions pour risques et charges et est donc susceptible d'atteindre celles liées aux immobilisations (d'où incidences sur le coût d'entrée et les amortissements du bien concerné).

Les taux d'actualisation à retenir sont les taux avant impôts. La notion de «Fair market value» est implicitement évoquée puisque la valeur reflétée s'apprécie avec le temps (IAS37.47) et tient compte des conditions du marché.

Les provisions pour risques et charges comprennent entre autres les provisions pour restructuration, indemnité de licenciements... Nous retiendrons à titre d'exemple les provisions pour restructuration.

7.2.3.1.2. SYSCOA

Ce sont des provisions évaluées à l'arrêté des comptes, destinées à couvrir des risques et des charges que les événements survenus ou en cours rendent probables et qui sont nettement précisés quant à leur objet, mais comportant un élément d'incertitude quand à leur montant ou leur réalisation prévisible à plus d'un an.

Une provision pour risques et charges est un passif dont l'échéance ou le montant ne sont pas fixés de façon précise.

7.2.3.1.3. Incidences fiscales

La doctrine administrative a donné une définition fiscale des provisions qui ne figurent pas dans les textes du CGI. Une provision est une déduction opérée sur les résultats de l'exercice en vue de faire face ultérieurement à une perte ou une charge dont l'objet est nettement précisé et dont la réalisation incertaine est rendue probable à raison d'événements survenus au cours de l'exercice et qui existent toujours à la clôture du dit exercice.

L'article 8 (loi 2004-12 du 6 février 2004)¹⁴ précise que quatre conditions de fond doivent être réunies pour qu'une provision soit déductible, à savoir :

- elles sont constituées en vue de faire face à des pertes ou charges. Ces pertes ou charges doivent être nettement précisées ;
- les événements en cours les rendent probables ;
- elles sont constatées dans les écritures de l'exercice.

Fiscalement, la définition est donc plus souple et plus large qu'avec les normes IFRS.

Dans le cas exceptionnel où aucune évaluation fiable ne peut être réalisée, une provision pour risques et charges ne peut être comptabilisée, une information est fournie dans l'état annexe.

7.2.4. Les provisions pour restructuration

Il s'agit d'un concept nouveau qui n'existe pas sous le SYSCOA. Généralement, ces provisions pour restructuration consiste à impacter le compte de résultat une année donnée pour couvrir un programme de restructuration dont les charges futures seront neutralisées par la reprise progressive de cette provision, permettant ainsi de lisser le résultat futur.

¹⁴ Conditions reprises par l'article 11 du CGI loi 2012-31 du 31 décembre 2012

7.2.4.1. IFRS

L'IAS 37 fournit une définition claire des provisions pour restructuration et présente les conditions de comptabilisation de cette pratique.

7.2.4.1.1. Définition

Selon les dispositions de la norme IAS.37, ces exemples d'événements suivants peuvent satisfaire à la définition d'une restructuration:

- la vente ou l'arrêt d'une branche d'activité;
- la fermeture de sites d'activité dans un pays ou une région ou la délocalisation d'activités d'un pays dans un autre ou d'une région dans une autre;
- les changements apportés à la structure de direction, par exemple la suppression d'un niveau de direction; et
- les réorganisations fondamentales ayant un effet significatif sur la nature et le centrage d'une activité de l'entité.

7.2.4.1.2. Comptabilisation

Une provision pour coûts de restructuration n'est comptabilisée que lorsqu'il a été satisfait aux critères généraux de comptabilisation des provisions énoncés plus haut.

Une obligation implicite de restructurer est générée uniquement lorsqu'une entité:

- a un plan formalisé et détaillé de restructuration précisant au moins:
 - l'activité ou la partie de l'activité concernée;
 - les principaux sites affectés;
 - la localisation, la fonction et le nombre approximatif de membres du personnel qui seront indemnisés au titre de la fin de leur contrat de travail ;
 - les dépenses qui seront engagées; et
 - la date à laquelle le plan sera mis en œuvre; et
- a créé, chez les personnes concernées, une attente fondée qu'elle mettra en œuvre la restructuration, soit en commençant à exécuter le plan, soit en leur annonçant ses principales caractéristiques.

7.2.4.2. SYSCOA

Le SYSCOA ne traite pas les provisions pour restructuration.

7.2.4.3. Incidences fiscales

La constitution de provision pour restructuration est nettement plus complexe (c'est en général le cas de toutes les provisions pour risques et charges) sous les normes IFRS que sous le SYSCOA. Le fait générateur retenu pour ces provisions pourrait être plus tardif, puisque l'existence et l'annonce d'un plan ne sont plus suffisantes.

Deux incidences fiscales ressortent de cette situation :

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

L'avantage que constituaient les provisions pour restructuration au regard de la détermination de l'impôt existera toujours mais sera décalé (les incidences porteront davantage sur la trésorerie de l'entreprise).

7.2.5. Provisions pour grosses réparations

Les provisions pour grosses réparations s'appliquent à la fois aux dépenses de remplacement (dites de « 1ère catégorie ») et aux dépenses de gros entretien et grandes révisions (dites de « 2e catégorie »).

7.2.5.1. IFRS

La norme IAS 37 interdit la constitution d'une provision pour grosses réparations pour les coûts de remplacement des composants et les coûts de visites ou de révisions. En contrepartie, l'approche par composants est obligatoire (cf. amortissement d'une immobilisation corporelle).

7.2.5.2. SYSCOA

Selon le SYSCOA, une provision pour couvrir des frais de grosses réparations doit être constituée dans les conditions suivantes :

- elle doit être destinée à couvrir des charges importantes qui ne présentent pas un caractère annuel et ne peuvent être assimilées à des frais courants d'entretien et de réparation ;
- elle doit faire l'objet, dès l'acquisition du bien par l'entreprise, d'une programmation en fonction de la durée de vie de ce bien, compte tenu des grosses réparations envisagées.

7.2.5.3. Incidences fiscales

Une partie de ces provisions devra être remplacée par la méthode de décomposition de l'actif puisque les provisions pour grosses réparations disparaîtront avec les normes IFRS. Les entreprises qui pratiquaient cette méthode devraient réintégrer lesdites provisions d'où une augmentation de la base imposable.

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

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

Ce nouveau référentiel IFRS introduit des changements très importants au niveau des définitions, des concepts, des règles d'évaluation et de comptabilisation ainsi que dans la nature et le contenu des états financiers au niveau du passif.

Il sera de même pour le compte de résultat pour lequel des travaux sont actuellement en cours pour remplacer le compte de résultat par un état de performance qui intégrerait la performance réalisée et celle non réalisée.

Chapitre 8 : Le compte de résultat

Avec la convergence vers les normes internationales, nous constatons le passage d'un système patrimonial à un système à base, disons, économique. « Avec les IFRS, nous passons d'un système dans lequel le compte de résultat est la représentation chiffrée de l'ensemble des contrats et des opérations qui ont été passées par l'entreprise à un système dans lequel c'est l'ensemble des performances de l'entreprise que l'on essaie de mesurer. » (Ledouble, 2005 : 19).

8.1. Définition

Les deux référentiels offrent une conception différente du compte de résultat. Les travaux en cours permettraient de passer du compte de résultat standard (SYSCOA) à un état de performance qui intégrerait la performance réalisée et celle non réalisée.

8.1.1. IFRS

Les normes IAS permettent l'établissement d'un compte de résultat mais celui-ci ne perdurera pas sous les nouvelles normes. Il est en effet jugé insatisfaisant par l'IASB au regard de la présentation du résultat ou de la « performance » des entreprises. C'est pourquoi les normes IAS lui préfèrent la notion de « Performance Reporting » présentant un résultat global de l'entreprise.

8.1.2. SYSCOA

Le résultat avant impôt d'une entreprise peut être obtenu de deux manières. Le SYSCOA précise les deux méthodes :

Par le bilan : il correspond dans ce cas à la variation de l'actif net entre la date d'ouverture et de clôture de l'exercice en question.

Par le compte de résultat : il est obtenu en calculant la différence entre les produits - charges et est ensuite réincorporé au bilan.

8.1.3. Incidences fiscales

La première méthode est celle que retient l'Administration fiscale. L'article 8 (loi 2012-31 du 31 décembre 2012) dispose en effet que « Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminuée des suppléments d'apports et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiées.

8.2. Le résultat d'exploitation ou ordinaire

La norme IAS 8.6 (reprise par les IFRS) évoque le terme de résultat des activités ordinaires et indique qu'il correspond aux activités dont l'entreprise est engagée afin de conduire ses affaires, auxquelles se rajoutent les activités accessoires ou dans le prolongement de ses activités ordinaires.

Le SYSCOA ne fournit pas de définition précise quant aux différents résultats de l'entreprise mais dispose tout de même que « les produits et charges doivent être distingués afin de faire apparaître les différents résultats de l'entreprise. »

On peut toutefois se référer au tableau des soldes intermédiaires de gestion afin de déterminer la composition du résultat d'exploitation.

8.2.1. Charges d'exploitation ou ordinaires

Une divergence majeure existe au niveau de la comptabilisation des charges sous les deux référentiels.

8.2.1.1. IFRS

L'IASB définit les charges comme des diminutions des avantages économiques au cours d'un exercice sous forme de sorties ou de diminution d'actifs ou de survenance de passifs qui ont pour résultat de diminuer les capitaux propres autrement que par des distributions aux actionnaires. Les charges sont rattachées à l'exercice au cours duquel elles sont nées, autrement dit au cours duquel les avantages économiques sont consommés.

8.2.1.2. SYSCOA

Le SYSCOA précise que les charges d'exploitation « correspondent aux charges portant sur les opérations courantes auxquelles s'ajoutent les dotations aux amortissements et les provisions d'exploitation » (Sambe & al, 2009 : 546)

8.2.1.3. Incidences fiscales

Avec les IAS / IFRS, les charges doivent être rattachées à l'exercice au cours duquel elles sont nées. Ce qui prime est la sortie de ressources pour l'entreprise. Ainsi, dès lors que l'entreprise peut justifier d'une sortie de ressources dans le futur, elle constitue une charge sauf disposition spécifique contraire.

Un tel changement de principe devra faire l'objet d'une adaptation de la législation fiscale, puisque les principes fiscaux ont les mêmes dispositions que le SYSCOA : pour être déductibles, les charges doivent être comptabilisées dans l'exercice au cours duquel elles ont été engagées.

Rappelons que les modifications apportées aux provisions ont des conséquences directes sur les charges d'exploitation.

Fiscalement, dans l'hypothèse où la définition des IAS / IFRS serait retenue à l'avenir en ce qui concerne les charges, cela constituerait un avantage important pour l'entreprise. En effet, le flou juridique relatif qui demeure actuellement au sujet de la définition des charges n'existerait plus.

Pour illustrer ce flou juridique, voici un exemple concret :

- Exemple : Dépenses publicitaires et frais de catalogue

La problématique - Suite à la suppression des charges à répartir, les dépenses de conception d'une campagne publicitaire non lancée à la clôture ainsi que les dépenses de catalogues non distribués à la clôture doivent-elles être maintenues dans les charges de l'exercice de leur engagement ?

En Syscoa, ces produits dont la livraison ou la fourniture interviendra après la clôture de l'exercice, ainsi que ces dépenses engagées à la clôture de l'exercice mais dont l'utilisation

effective interviendra ultérieurement après la date de clôture, répondent à la définition d'un actif générant des avantages économiques futurs. Ils peuvent donc être comptabilisés à l'actif au compte de « Charges comptabilisées d'avance ».

La norme IAS 38 - Tel n'est pas l'analyse qui se dégage des normes internationales. En effet dans le projet d'amélioration des normes IFRS, il est prévu d'explicitier le paragraphe 68 de la norme IAS 38 selon lequel une dépense est enregistrée en charge lorsqu'elle est encourue. Au regard de ce texte, les dépenses de publicité ou de catalogue sont enregistrées en charges dès que l'entité a reçu livraison des services de publicité, ou des biens, même si la campagne de publicité n'a pas encore eu lieu ou si les catalogues n'ont pas encore été adressés ou diffusés.

Rappelons que fiscalement, les frais de catalogues publicitaires, comme les autres dépenses de création de publicité sont à rattacher à l'exercice au cours duquel ils ont été réalisés

La poursuite de la convergence avec le référentiel IFRS devrait, à notre avis, conduire à maintenir en charges de telles dépenses.

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

8.2.2. Produits d'exploitation ou ordinaires

Seront traités dans cette partie, les produits d'exploitation ou ordinaires provenant des ventes et des prestations de services.

8.2.2.1. Définition

La divergence majeure entre les deux référentiels se situe au niveau de la définition. Plusieurs incidences fiscales pourraient en découler lors du passage aux IFRS.

8.2.2.1.1. IFRS

Selon la norme IAS 18, les produits sont définis comme des « entrées brutes d'avantages économiques au cours de la période lorsque ces entrées conduisent à des augmentations de capitaux propres autres que les augmentations relatives aux apports des participants aux

capitaux propres ». Les produits ordinaires sont ceux qui se rattachent à l'activité courante de l'entreprise, à savoir les ventes de biens, les prestations de services, les intérêts, redevances et dividendes.

8.2.2.1.2. SYSCOA

Le SYSCOA dispose que « *les produits d'exploitation sont les produits qui se rapportent à l'exploitation normale et courante de l'activité* ». Le produit est la contre-valeur monétaire d'une marchandise ou d'un produit créé par l'entreprise. Il est caractérisé soit par un prix de vente lorsqu'il est vendu à un tiers, soit par un coût lorsqu'il est destiné à être utilisé par l'entreprise qui l'a produit.

8.2.2.1.3. Divergences IFRS / SYSCOA

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

L'article 8 du CGI¹⁵ précise pour la détermination du résultat imposable que les produits doivent correspondre à des créances sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance, en paiement du prix, et sont rattachés à l'exercice au cours duquel intervient la livraison des biens pour les ventes ou opérations assimilées et l'accomplissement des prestations pour les fournitures de services.

15 - Le bénéfice imposable est le bénéfice net déterminé d'après le résultat d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les sociétés et personnes morales, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit enfin d'exploitation dans les conditions prévues à l'article 239, soit en cours d'exploitation.

- Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt, diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette même période par l'exploitant ou les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiées.

Pour le SYSCOA, ces produits d'exploitation sont donc assimilés aux produits associés aux ventes enregistrées par une entreprise au cours d'un exercice donné. Ils sont directement liés à l'activité de l'entreprise et observés de très près par les différents analystes externes et internes à l'entreprise, car ils sont révélateurs du volume d'affaires généré par l'activité courante.

8.2.2.2. Les ventes de biens

Au sens comptable, les ventes représentent l'ensemble des affaires réalisées par une entreprise avec ses clients dans l'exercice de ses activités professionnelles.

Les ventes comprennent les produits fabriqués par l'entreprise (activités industrielles) ainsi que les produits achetés auprès des tiers et revendus en l'état, on parlera dans ce cas de revente (activités commerciales).

8.2.2.2.1. IFRS

La date de comptabilisation des ventes de biens est fonction du transfert des risques et avantages et du contrôle dudit bien selon les normes IFRS. Le transfert peut intervenir au moment de la production (i.e. individualisation de la production, ce qui est le cas avec le SYSCOA) ou au moment de la livraison. Aucune règle générale ne peut être établie puisque le transfert des risques et charges et du contrôle du bien dépend du transfert de la propriété dudit bien, qui est à déterminer en fonction des clauses spécifiques du contrat. Selon les normes IAS / IFRS, la date de transfert de propriété est fortement influencée par les conditions de paiement (date, versements effectués ou non différences comptables qui peuvent apparaître entre les IFRS et le SYSCOA au moment de la livraison des biens...) « Dans le cas spécifique des ventes à réméré, elles ne génèrent pas de produits des activités ordinaires pour l'entreprise vendeuse, car il n'y a généralement pas transfert des risques et avantages et ces ventes constituent un accord de financement. » (Obert, 2005, 5)

8.2.2.2.2. SYSCOA

La date de comptabilisation des biens correspond à la livraison et à la facturation desdits biens. Le transfert de propriété s'effectue généralement au moment de l'individualisation de la production du bien. Fiscalement, le résultat est réputé réalisé au moment de la livraison, peu importe que les versements soient déjà effectués ou non. Les ventes à réméré sont à

comptabiliser en produit car elles sont traitées comme des ventes ordinaires sauf en cas de clauses spécifiques.

8.2.2.2.3. Incidences fiscales

Les dates de comptabilisation des ventes de biens peuvent être largement décalées entre les normes IFRS et SYSCOA, puisque le fait générateur retenu pour l'enregistrement du produit en comptabilité est différent. Sous les IFRS, les solutions s'effectueront au cas par cas en fonction des conditions de paiements et de livraison. Ces différences auront essentiellement un impact lors du passage aux normes IFRS et les entreprises seront amenées à réintégrer et exclure une partie de leur produit. Fiscalement, le fait générateur est le même qu'en comptabilité mais qu'en sera-t-il sous les normes IFRS ? Au moment du processus de convergence vers les IFRS, le cas spécifique d'un bien vendu dont la date de transfert de propriété est différente de celle du transfert de risque, peut entraîner quelques retraitements du point de vue fiscal.

Le nouveau CGI dispose qu'une vente n'est considérée comme un produit que si la livraison au sens s'entend de la remise matérielle du bien lorsque la vente comporte une clause de réserve de propriété. Le CGI ne traite pas du transfert de risque. Cependant, nous pouvons nous référer à l'article 285 AU/DCG du NOUVEAU CODE DES OBLIGATIONS CIVILES ET COMMERCIALES du SENEGAL qui stipule que le transfert de propriété entraîne le transfert des risques pour lever tout équivoque.

8.2.2.3. Prestations de services

Les prestations de services réalisées à titre onéreux dans le cadre des activités principales ou centrales de l'entreprise sont aussi classées en vente du point de vue comptable.

8.2.2.3.1. IFRS

Lorsque le résultat d'une transaction faisant intervenir une prestation de services peut être estimé de façon fiable, le produit des activités ordinaires associé à cette transaction doit être comptabilisé en fonction du degré d'avancement de la transaction à la date de clôture. Selon l'IAS 18, le résultat d'une transaction peut être estimé de façon fiable lorsqu'il aura été satisfait à l'ensemble des conditions suivantes:

- le montant des produits des activités ordinaires peut être évalué de façon fiable;
- il est probable que les avantages économiques associés à la transaction iront à l'entité;
- le degré d'avancement de la transaction à la date de clôture peut être évalué de façon fiable, et ;
- les coûts encourus pour la transaction et les coûts pour achever la transaction peuvent être évalués de façon fiable.

La comptabilisation du produit des activités ordinaires en fonction du degré d'avancement de la transaction est souvent appelée méthode du pourcentage d'avancement. Suivant cette méthode, le produit des activités ordinaires est comptabilisé lors des périodes au cours desquelles les services sont rendus. La comptabilisation du produit des activités ordinaires sur cette base apporte des informations utiles sur l'étendue de l'activité de prestation de services et sa réalisation au cours d'une période. IAS 11 impose également la comptabilisation des produits des activités ordinaires sur cette base. Les dispositions figurant dans cette norme sont en général applicables à la comptabilisation du produit des activités ordinaires et des charges y afférentes pour une transaction impliquant une prestation de services.

Lorsque le résultat d'une transaction faisant intervenir une prestation de services ne peut être estimé de façon fiable, le produit des activités ordinaires ne doit être comptabilisé qu'à hauteur des charges comptabilisées qui sont recouvrables.

En ce qui concerne les prestations de service non encore achevées à la clôture d'un exercice, elles sont obligatoirement comptabilisées selon la méthode à l'avancement avec les normes IFRS (IAS 18.2).

Selon la norme IAS 11 « Contrats de construction », les bénéfices sur ce type d'opérations doivent obligatoirement être dégagés au fur et à mesure de l'avancement des travaux, de telle sorte que les états financiers reflètent plus fidèlement les résultats de l'activité de la période qu'ils couvrent, ce qui est un de leurs objectifs principaux.

Pour avoir recours à cette méthode, l'entreprise doit pouvoir évaluer de manière fiable le résultat, autrement dit :

- Fiabilité dans l'évaluation du montant du produit, des coûts engagés et à venir pour achever la prestation et du degré d'avancement de la prestation ;
- Probabilité que les avantages économiques aillent à l'entreprise.

Dans le cas, contraire, une neutralisation des charges est requise.

8.2.2.3.2. SYSCOA

Le SYSCOA laisse le choix entre la méthode à l'avancement et à l'achèvement ce qui peut provoquer des différences notables d'une entreprise à l'autre. Néanmoins, la technique préférentielle est celle à l'avancement.

Fiscalement la possibilité de comptabiliser les produits à l'achèvement retarde le paiement de l'impôt sur les bénéfices liés au résultat qu'ils génèrent, ce qui procure un avantage dans le temps.

La plus grande divergence ici se retrouve au niveau des méthodes à utiliser pour le calcul des charges et les produits.

Pendant que l'IASB reconnaît seulement la méthode à l'avancement, le SYSCOA reconnaît en plus de la méthode à l'avancement la méthode d'achèvement (ici l'application de la règle de prudence est de mise) et la méthode de bénéfice partiel à l'inventaire. Mais le SYSCOA précise également que l'entreprise doit mentionner dans l'Etat annexé la méthode de comptabilisation utilisée pour traiter les opérations relatives à l'exécution des contrats pluri exercices et donner toutes les explications nécessaires à la compréhension des résultats dégagés.

8.2.2.3.3. Incidences fiscales

Ces critères retenus par les IFRS pour déterminer le résultat sont les mêmes que ceux retenus par le SYSCOA.

Il faut noter que le CGI ne reconnaît que la méthode à l'avancement d'où les retraitements en cas d'utilisation des autres méthodes (achèvement et bénéfice partiel).

Les IFRS permettent la encore une homogénéisation des pratiques comptables en ne retenant que la méthode à l'avancement. Fiscalement, l'obligation de comptabiliser certains

services selon la méthode à l'achèvement peut poser problème, notamment avec la comptabilisation du chiffre d'affaires au cours de la période d'engagement.

Les modifications apportées au résultat d'exploitation sont importantes. A l'avenir, les modifications et les incidences fiscales seront plus nombreuses et plus lourdes de conséquences, notamment en termes de définition et de comptabilisation des charges et produits d'exploitation.

Concernant le résultat financier, il n'en reste pas moins que des incidences fiscales importantes sont d'ores et déjà à prévoir, particulièrement sur la notion de coût d'emprunt.

8.3. Le résultat financier

Le résultat financier est la différence entre les recettes et les dépenses financières d'une entreprise, il est un déterminant du résultat imposable de l'entreprise.

8.3.1. Charges financières

Nous traiterons les intérêts ou coûts d'emprunt et les effets escomptés qui présenteront quelques divergences au moment de la convergence vers les normes internationales.

8.3.1.1. Coût d'emprunt

Les coûts d'emprunt sont les intérêts et autres coûts supportés par une entreprise dans le cadre d'un emprunt de fonds.

8.3.1.1.1. IFRS

La norme IAS 23 ne laisse pas d'option possible pour incorporer à la valeur d'un actif les coûts d'emprunts directement attribuables à l'acquisition ou à la construction de cet actif. La norme IAS 23 précise que les coûts d'emprunt peuvent s'incorporer aux actifs acquis et produits, sous réserve que l'actif en question nécessite une longue période de préparation (plus d'un exercice au minimum). La nature des coûts à incorporer peut par exemple être les frais d'émission d'emprunt et les primes d'émission ou de remboursement d'emprunt.

8.3.1.1.2. SYSCOA

Conformément à la notion économique de coût, le SYSCOA n'exclut l'incorporation des charges financières ni dans les coûts de production, ni dans les coûts d'acquisition. Toutefois, en conformité avec la norme I.A.S.23 (charges d'emprunts), cette incorporation est subordonnée à un certain nombre de conditions tels que le lien direct avec le processus de production, la durée du processus de production ...

Lorsque les conditions sont réunies, l'incorporation des intérêts d'emprunts doit être faite, dans la mesure où l'incidence de cette incorporation est significative.

Toutefois, les entreprises pourront s'abstenir de procéder à l'incorporation si l'incidence sur les coûts n'atteint pas un niveau significatif. Les activités à cycle long sont les plus directement concernées par le problème de l'incorporation des charges d'emprunts.

8.3.1.1.3. Incidences fiscales

Les normes IAS retiennent les mêmes principes que le SYSCOA au sujet des coûts d'emprunt. Les IFRS et le SYSCOA permettent d'incorporer au coût d'acquisition les coûts d'emprunt d'un actif.

Retenons essentiellement que lorsque l'entreprise a opté pour l'une ou l'autre solution de comptabilisation, cette option s'applique à l'ensemble des stocks et des immobilisations. Ceci implique des difficultés quant aux éventuelles justifications de tel ou tel choix en faveur d'un bien.

De plus, les coûts d'emprunt à incorporer sont plus vastes en SYSCOA, ce qui conduirait à un montant déductible plus important avec les IFRS, dans le cas d'une comptabilisation en charge ou d'un montant d'actif plus important.

8.3.1.2. Effets escomptés non échus

L'escompte bancaire est une opération de crédit à court terme, par laquelle des effets de commerce sont transférés au banquier qui procède en contrepartie à leur paiement immédiat, déduction faite des intérêts et des commissions.

8.3.1.2.1. IFRS

Sous la norme IAS 39, les effets escomptés non échus restent inscrits à l'actif du bilan jusqu'à leur échéance normale. Néanmoins, les normes IAS s'accordent à ce que la quote-part des intérêts, intervenants dans le financement couvrant la clôture à la date d'échéance de l'effet en question soit rattachée à l'exercice suivant. Précisons que de manière générale, les escomptes ne sont plus un élément du résultat financier mais viennent en déduction du coût de l'actif ou des achats.

8.3.1.2.2. SYSCOA

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

8.3.1.2.3. Incidences fiscales

La norme IAS 39 soulève de nombreuses difficultés, la comptabilisation des effets escomptés non échus en est un exemple. Les divergences sont légion par rapport aux principes SYSCOA. Ainsi, sous les nouvelles normes comptables, les effets escomptés non échus ne sont pas analysés en tant que cession de créance. Lors de l'application des IFRS aux comptes statutaires, les entreprises devront laisser au bilan la partie non encore déduite. Ceci implique un montant immédiatement déductible plus faible et donc un désavantage pour les entreprises. Ce désavantage n'est que temporel puisque au final, le montant déductible du résultat demeure le même. Lors de la déclaration annuelle des résultats, de nombreux retraitements seront à opérer car le montant des effets escomptés non échus feront partie du résultat d'exploitation et non plus du résultat financier.

8.3.2. Produits financiers

Parmi les produits financiers qui seront présentés figurent les intérêts de placement, les dividendes et les escomptes de règlement.

8.3.2.1. Comptabilisation des intérêts

L'intérêt est une rémunération versée en contrepartie du blocage d'une épargne ou en rémunération d'un prêt. Le taux d'intérêt subit divers traitements en fonction des deux référentiels.

8.3.2.1.1. IFRS

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

Méthode de calcul : Le taux d'intérêt effectif est le taux qui égalise, d'une part la valeur actualisée des flux futurs attendus jusqu'à l'échéance, d'autre part le montant inscrit au bilan à la date de comptabilisation initiale. Ce taux est aussi appelé taux de rendement jusqu'à échéance. Ainsi, le taux effectif tient compte des remboursements anticipés.

8.3.2.1.2. SYSCOA

Le SYSCOA précise que les entreprises doivent comprendre dans les produits les intérêts courus à la clôture, selon le taux d'intérêt contractuel.

8.3.2.1.3. Incidences fiscales

La prise en compte du taux d'intérêt effectif peut conduire à des divergences entre le SYSCOA et normes IFRS. D'une certaine manière, la norme IAS 39 a été vivement critiquée par l'ensemble des sociétés et tout particulièrement par le monde de la finance. Ces divergences portent essentiellement sur les dates de comptabilisation, puisque la comptabilisation est indépendante du plan d'amortissement en normes IFRS.

En l'espèce, la probabilité que le taux d'intérêt effectif varie et voit sa volatilité augmenter est forte et cette mesure ne plaide pas en faveur d'une harmonisation des pratiques comptables, puisque au nom de la « juste valeur », la comptabilisation des intérêts sera réalisée au cas par cas. Cette volatilité des taux d'intérêts n'est pas tolérée au niveau du droit fiscal sénégalais. Car le CGI propose, dans **l'article 92** sur les modes d'évaluation des taux d'emprunt relatifs aux assiettes d'imposition, deux traitements :

- lorsque les taux sont variables, une moyenne sera établie la moyenne sera établie d'après la situation de l'emprunt au 31 décembre de l'année qui a précédé ;
- Lorsque le taux ne peut pas être établi, ce taux est représenté par un capital formé de vingt (20) fois l'intérêt annuel stipulé au profit du porteur de titre. A défaut de stipulation d'intérêt, il sera pourvu à la fixation d'un taux par déclaration estimative faite dans la forme prévue par la réglementation en vigueur.

8.3.2.2. Comptabilisation des dividendes

Le dividende est la rémunération attachée aux actions. Il représente une partie des bénéfices que l'entreprise va verser aux actionnaires.

8.3.2.2.1. IFRS

Les normes IFRS (norme IAS 18.3) retiennent les mêmes principes que ceux indiqués par le SYSCOA (voir ci-après). Néanmoins, les normes IFRS imposent la non comptabilisation des titres distribués en dehors d'une décision de l'assemblée. De même, les dividendes antérieurs à la date d'acquisition des titres ne constituent pas un produit et doivent être déduits du coût des titres en question. La part acquise postérieurement aux dividendes peut être comptabilisée, ce qui implique un retraitement. Les dividendes reçus ont la possibilité d'être incorporés au résultat d'exploitation ou financier.

La logique de propriété l'emporte sur celle plus économique des normes IFRS, puisque c'est à compter de cette date que l'actionnaire peut comptabiliser les dividendes qu'il va recevoir. De même et le point est important, les dividendes versés antérieurement à la date d'acquisition des titres concernés sont comptabilisés en produits, à l'exception des comptes consolidés lorsque les dividendes proviennent des sociétés du Groupe.

8.3.2.2.2. SYSCOA

Selon le SYSCOA, les dividendes doivent être comptabilisés en produits à la date de l'assemblée statuant sur la distribution de dividendes. Ces derniers pouvaient dès lors être comptabilisés à partir de la mise à disposition et plus tard lors du paiement des revenus de participations.

8.3.2.2.3. Incidences fiscales

Les normes IFRS font preuve d'une plus grande rigueur que le SYSCOA au sujet de la comptabilisation des dividendes reçus, hormis la possibilité de les comptabiliser soit au résultat d'exploitation, soit au résultat financier.

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

8.3.2.3. Escompte de règlements

L'escompte de règlement permet une réduction du prix total, taxes incluses, si paiement avant échéance.

8.3.2.3.1. IFRS

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

8.3.2.3.2. SYSCOA

Le SYSCOA impose la comptabilisation de ces escomptes de règlement en produits financiers. Les escomptes ne sont donc pas constitutifs du prix d'achat.

8.3.2.3.3. Incidences fiscales

Les conditions de comptabilisation des escomptes de règlements sont clairement négatives pour l'entreprise puisque ceux-ci viennent désormais en déduction du coût d'achat, ce qui implique une réduction globale des coûts d'exploitation déductibles. De même, pour une plus grande cohérence économique l'escompte relatif aux immobilisations doit être déduit du compte d'immobilisation et en contrepartie du compte fournisseur approprié.

Le compte de résultats fait l'objet d'une profonde mutation tant l'approche des normes IAS / IFRS diffère de l'approche SYSCOA. A terme, le compte de résultats serait intégralement modifié pour faire apparaître le *résultat global*, tant défendu par l'IASB. Ces changements ont et auront de lourdes conséquences fiscales ne serait-ce que par les définitions du résultat ordinaire et extraordinaire, de la notion de charges et de produits.

Compte tenu des divergences citées précédemment, l'arrivée des normes IFRS va générer d'importants travaux en termes de retraitements de l'information financière. Toutefois, au-delà des difficultés techniques que cela peut entraîner, l'application de ce référentiel internationale va provoquer de profonds changements culturels dans le domaine comptable et financier. A ce titre, on peut, par exemple, citer les éléments suivants : la prédominance de la finance sur le droit, la dissociation de la comptabilité de la fiscalité.

Toutefois, si l'on peut aisément concevoir les avantages du déploiement d'un tel référentiel en termes de comparabilité des entreprises et d'appréhension des niveaux de performances des sociétés, il reste quelques incertitudes liées aux risques potentiels générés par une complexité croissante des techniques comptables et par une place plus importante laissée aux éléments prévisionnels.

Après l'analyse des différentes incidences et retraitements fiscaux en vue du processus de convergence vers les normes internationales, nous avons pu dégager, dans une étude que vous retrouverez en annexe les conséquences qu'entraînerait l'application des normes IFRS dans l'UEMOA et particulièrement au SENEGAL.

CONCLUSION GENERALE

Le référentiel en normes internationales présente un nombre important de divergences par rapport aux normes comptables et fiscales de la zone UEMOA. Ces divergences naissent de l'approche conceptuelle de l'IASC. En effet les normes IFRS introduisent des principes comptables novateurs par rapport à ceux en vigueur, telle que la juste valeur, la « substance over form », le coût amorti, l'information privilégiée aux investisseurs preneurs de risques. De telles différences dans l'approche comptable entraînent les divergences de comptabilisation. Ces principes modifient le périmètre du patrimoine de l'entreprise, sa valorisation et l'exercice de comptabilisation des événements de l'activité. Ceci a une répercussion directe sur le résultat et sa variation d'un exercice à l'autre. Le montant imposé sur les bénéfices s'en trouve théoriquement affecté.

L'objectif à long terme des IFRS est de créer un système comptable commun. Cela pourrait créer une instabilité fiscale pour les entreprises et engendrer des coûts qui seront vite lourds pour les petites entreprises ce qui n'est pas propice à leur développement. Ira-t-on finalement vers une complète harmonisation en vue de la création d'un marché financier commun et d'une imposition commune ou en revanche n'y aura-t-il pas qu'une convergence partielle vers les normes IFRS, et les entreprises devront tenir deux comptabilités, l'une pour le calcul de l'impôt, l'autre pour l'information des actionnaires ?

ANNEXE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 1 : Conséquences de l'application des IFRS

1. L'impact sur les trois principaux acteurs

1.1. Sur les principaux acteurs

1.1.1. L'Etat

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

1.1.2. L'Administration fiscale

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

1.1.3. L'Entreprise

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

Ainsi en théorie, la fiscalité se doit d'être neutre en termes d'imposition en cas de changements de méthodes comptables. Or qu'en est-il dans la réalité ?

2. L'impact pratique comptable du passage des normes

L'adoption du référentiel IFRS par l'union européenne par l'intermédiaire notamment d'un règlement a été faite en 2002. Cependant trop souvent on fait l'amalgame entre les comptes consolidés et les comptes individuels. Mais cette distinction est pourtant primordiale. En effet les IFRS ne s'appliquent qu'aux comptes consolidés des entreprises. De surcroît les

entreprises doivent être cotées sur le marché des actions ou des obligations, pour tomber sous le coup de cette réglementation. On peut donc se demander comment les normes IFRS agissent sur la fiscalité. Selon M. Cozian (2012 ; 34), les comptes consolidés n'ont pas d'implication fiscale où les groupes n'ont pas d'existence juridique en tant que tel. On peut alors se demander comment un changement affectant les comptes consolidés pourrait-il avoir un impact fiscal ? L'impact fiscal n'est que potentiel car il est indirect. De plus, même si les normes IAS/IFRS ne s'appliquent pas directement aux comptes annuels des entreprises, on peut remarquer qu'il y a une très forte influence des comptes consolidés sur les comptes annuels.

3. Convergence des normes SYSCOA vers les normes IFRS

3.1. Les modifications comptables

On distingue les actifs qui ont une durée de vie déterminable tels que les actifs corporels et certains actifs incorporels comme les brevets et les licences et d'autre part les autres actifs incorporels. Ainsi les actifs dont l'usage est limité dans le temps peuvent être amortis tandis que les actifs qui ont une durée de vie indéterminée doivent faire l'objet d'un test de dépréciation chaque année. De plus, la définition de l'amortissement a été modifiée, elle permet maintenant la constatation de la consommation des avantages économiques d'un actif. Ainsi on ne se réfère plus à des durées d'usage ou à des pratiques admises pour certaines catégories de bien mais au mode de consommation des avantages économiques de l'immobilisation. On peut également séparer les composants d'un objet afin d'amortir chaque élément selon sa durée de vie réelle.

Le raisonnement pour les actifs ayant une durée de vie indéterminée est différent. L'entreprise doit regarder à chaque fin d'exercice s'il existe des indices de perte de valeur. Ces indices peuvent être de plusieurs types, par exemple une dégradation physique d'un actif, obsolescence de celui-ci ou variation du taux d'intérêt. Si et seulement s'il existe des indices de perte de valeur alors l'entreprise doit faire un test de dépréciation. Durant ce test l'entreprise compare la valeur nette comptable de l'actif à la valeur actuelle (Max (valeur vénale, valeur d'usage)). Si la valeur nette comptable de l'actif est supérieure à la valeur actuelle alors on constate une dépréciation. De plus à l'inverse de l'amortissement la dépréciation n'est pas définitive. Ainsi, elle peut être reprise dans les exercices ultérieurs à condition bien sûr que la valeur actuelle repasse en dessous de la valeur comptable nette.

3.2. Les conséquences fiscales

3.2.1. Changement dans les comportements des dirigeants

Les dépréciations laissent plus de latitude aux dirigeants. Ils ont eu deux types de stratégies :

- Soit ils ont voulu minimiser la baisse des actifs. Ainsi en minimisant les dépréciations ils ont gonflé leur résultat comptable et fiscal et donc l'impôt sur les sociétés. Cette stratégie a été beaucoup utilisée pendant la crise financière.
- La deuxième stratégie consiste à minimiser ces impôts en gonflant ces dépréciations. Cette stratégie est peu utilisée car elle fait fuir les investisseurs.

3.2.2. Les conséquences fiscales directes du changement

Cependant différents impacts fiscaux ont eu lieu notamment celui dû au changement de méthode d'amortissement dite « par Composants ». En effet, lors de la première application du règlement sur l'amortissement et la dépréciation des actifs, la nouvelle méthode comptable devrait être appliquée de façon rétrospective. Ainsi on devait appliquer la méthode comme si elle avait toujours été employée dès l'origine de l'investissement. Le problème est que cela impliquait de recalculer pour tous les actifs de l'entreprise les amortissements selon les nouvelles règles.

Cependant en pratique, deux méthodes peuvent être mises en place par les entreprises pour passer aux nouvelles normes :

- **Méthode de reconstitution** du coût amorti : Cette méthode repart du coût historique des composants qui aurait dû être appliqué. Puis elle recalcule les amortissements à partir de ce coût. La variation d'actifs sera comptabilisée en capitaux propres.
- **Méthode de réallocation** des valeurs comptables « qui est une méthode prospective au niveau du calcul des amortissements et qui n'a pas d'impact sur les capitaux propres d'ouverture ». En effet, il s'agit de ventiler les valeurs nettes comptables en fonction du pourcentage que représente le coût de chaque composant par rapport à la valeur totale du bien. Chaque composant serait ensuite amorti sur sa durée d'utilisation restant à courir. Cette méthode évite d'avoir à recalculer des amortissements se rapportant à des exercices antérieurs. La première application de

la méthode d'amortissement par composants oblige les entreprises à réintégrer les provisions pour grosses réparations qui étaient destinées à couvrir les dépenses de remplacement des immobilisations.

Pour les dépenses de renouvellement, entretien et révision il existe deux solutions. Ces provisions peuvent être comptabilisées : soit en charges, et la déduction devrait être admise au plan fiscal (ce traitement n'est pas conforme aux dispositions de la norme IAS 16) ; soit comme un composant distinct du coût d'acquisition. Dans ce cas, la déduction de l'amortissement pourrait ne pas être admise au plan fiscal. La base d'amortissement d'un actif n'est plus sa valeur d'entrée dans le patrimoine. Mais cette valeur moins la valeur résiduelle. Cette valeur résiduelle correspond à la valeur vénale de l'actif à la fin diminué des coûts de sortie.

Ainsi la valeur amortissable du bien est réduite. Ce qui a pour conséquence la diminution des amortissements. Et donc le résultat net augmente ce qui a pour effet direct l'augmentation de la base imposable de l'impôt sur les sociétés.

4. Les impacts potentiels d'une éventuelle poursuite du processus de convergence

4.1. Les effets économiques et fiscaux d'un changement de référentiel comptable

Ce bouleversement de la comptabilité n'est pas seulement un simple changement d'outil ; il existe bien des réels effets économiques (Walton, 2000, 56). Cette modification de philosophie comptable n'est pas neutre, elle provoque un impact réel sur l'économie et sur les stratégies mise en place par les entreprises. Cependant cet impact est difficile à mesurer. Ainsi la titrisation excessive de ces dernières années s'explique en partie par la méthode de consolidation. Elle influence l'économie car elle détermine la vision que se font de l'entreprise les différents utilisateurs des comptes (dirigeants, actionnaires, créanciers, fournisseurs, salariés, clients, ...). Et donc cela modifie ensuite le comportement de ces acteurs vis-à-vis de l'entreprise. On constate que ces normes ont changé le comportement des dirigeants. Et cette modification de la stratégie d'entreprise a des conséquences sur le résultat comptable et fiscal.

Le but des IAS est louable. En effet l'objectif est de mieux refléter dans les comptes la réalité économique. Pour ce faire les IAS /IFRS utilisent le principe de la juste valeur « fair value ». D'ailleurs du seul point de vue de la comptabilité en oubliant tout les intérêts qui

gravitent autour, la « fair value » paraît mieux adaptée que le coût historique pour comptabiliser les actifs et les passifs. Cependant nous sommes dans un univers incertain où il est difficile lorsqu'il n'y a pas de marché d'évaluer la valeur d'un actif. S'il n'existe pas de marché d'actif les IAS/IFRS proposent donc le recours à un modèle mathématique afin de déterminer la valeur de cet actif. Cependant les modèles mathématiques ne sont que des représentations simplifiées de l'économie. De plus, le recours aux modèles laisse trop de latitude aux dirigeants. En effet, c'est à eux de choisir les hypothèses du modèle. Ainsi en modifiant les hypothèses de ce modèle ils peuvent changer la valeur de l'actif et donc modifier la base imposable d'un impôt. Ainsi il paraît difficile de recourir aux modélisations pour des actifs servant de base imposable.

En outre, même quand une valeur de marché existe elle peut conduire à des données extrêmement volatiles. Cette volatilité peut entraîner une double pro cyclicité. Tout d'abord il y a une pro cyclicité « privée ». En effet, en période de crise la valeur des actifs diminue. Cette information est retranscrite dans les comptes par le biais de la juste valeur. Ainsi les investisseurs sont informés ce qui les entraîne à vendre les actions. Et donc le marché s'inscrit durablement à la baisse (cercle vicieux). De plus, on peut avoir une pro cyclicité « publique » en période de crise. En effet, en période de crise les résultats des entreprises diminuent avec la dépréciation des actifs. Ainsi l'Etat perd ses ressources fiscales au moment où les dépenses sociales croissent de manière très importante. Et donc, le budget de l'Etat est pris en ciseaux entre d'un côté des ressources qui se réduisent et de l'autre des dépenses en continuelle augmentation.

Dans le premier point de la deuxième partie on a constaté que le résultat net avait augmenté. Si on appliquait directement les IAS/IFRS pour le calcul de l'impôt sur les sociétés, cela augmenterait cet impôt. Cependant l'impact des normes IFRS et de la convergence du droit comptable local est difficile à évaluer. Il existe un double effet. D'une part la valeur du résultat net est modifiée du fait des changements de traitements comptables. Et d'autre part le changement de comptabilisation entraîne une modification des comportements.

On peut toutefois constater que les résultats sont beaucoup plus volatiles. Et donc cela pourrait entraîner des conséquences sur l'horizon de gestion des entreprises. Ainsi les dirigeants pourraient être incités à tenir exagérément compte de l'impact à court terme de leurs décisions, au détriment de la mobilisation sur les choix stratégiques de moyen ou

long terme, seuls à même d'être durablement créateurs de valeur. De même, la mesure comptable de la performance va probablement évoluer avec l'introduction des nouvelles règles. Or il n'est pas démontré que les IAS/IFRS constituent un outil de pilotage efficace pour les entreprises. Ainsi le résultat comptable et donc fiscal serait plus volatile et donc les ressources de l'état serait plus difficile à anticiper. L'impact des nouveaux comportements des dirigeants est très difficile à calculer. En effet, il paraît compliquer de connaître les conséquences sur le résultat d'un changement d'horizon de gestion des entreprises.

Enfin les PME ne disposent par forcément des ressources financières ou humaines nécessaire d'opérer les retraitements pour élaborer une comptabilité avec les normes IFRS. Les grands groupes ont pu dégager des financements importants pour gérer la complexité du passage aux IAS/IFRS. Cependant si les IAS/IFRS sont élargie aux comptes sociaux des PME, les petites entreprises ne disposant pas de la puissance des grands groupes auront du mal à mettre en place cette nouvelle comptabilité. On peut se demander si la différence entre les avantages et les coûts est positive du point de vue des PME. De plus, la mise en place des normes IAS/IFRS au niveau des comptes sociaux des PME devrait peser sur la croissance en bloquant des ressources. En diminuant la croissance des entreprises, on diminue d'autant la croissance des impôts.

4.2. IV-2 Les problèmes liés à l'établissement d'une double comptabilité

Fiscalité et comptabilité sont étroitement liées. En application de l'article 7 du CGI, le résultat fiscal est déterminé à partir du résultat comptable. En principe, un produit latent comptabilisé est imposable et une charge non comptabilisée n'est pas déductible. Le résultat comptable est également dépendant des règles fiscales de par l'exigence de comptabilisation des provisions réglementées afin de pouvoir bénéficier de leur déductibilité.

Le passage du résultat comptable résultant des opérations purement économiques de l'entreprise au résultat fiscal s'effectue donc à l'aide de deux systèmes très différents :

- l'enregistrement des provisions réglementées par des écritures comptables
- des réintégrations et déductions.

D'après Kerdrel (2005 ; 87), il pourrait être envisagé de proposer une double comptabilité. L'une nationale permettant de calculer le résultat fiscal. L'autre internationale qui aurait pour but d'informer les investisseurs. Ainsi lorsque l'utilisateur final de l'information est l'Etat ou l'administration fiscale alors il utilisera la comptabilité nationale. Mais si l'utilisateur final est un investisseur alors il choisira les chiffres donnés par les normes internationales que représente le référentiel IAS/IFRS. Cette solution permettrait aux Etats de garder une certaine souveraineté fiscale.

De plus cette comptabilité à deux visages rendrait possible la création d'un véritable marché financier. En effet, les investisseurs pourraient comparer les comptes d'entreprises venant de différents pays de la zone UEMOA par exemple sans biais du aux différences de règle comptable. Enfin l'information serait adaptée à chaque type d'interlocuteur.

Cette position hybride proche de celle qu'on a actuellement pose toutefois quelques problèmes :

- **Le coût**

Le principal inconvénient de cette double comptabilité est celui du coût. En effet, on a déjà pu constater le surcoût lié à l'introduction des normes IAS/IFRS pour les groupes cotés. Cependant ces groupes bénéficient d'une puissance financière et de ressources humaines leurs permettent de mettre en place une double comptabilité. Cependant comme dans le point précédent, les PME risquent de manquer de ressources pour la mise en oeuvre de telles mesures. Ceci pèsera alors sur la croissance. Ce qui nécessairement limitera l'augmentation des ressources de l'Etat. Les déficits de l'Etat étant conséquents, les gouvernements devront alors diminuer les dépenses de l'Etat, ce qui pèsera à son tour sur la croissance économique.

- **Une déconnexion entre la fiscalité et l'économie**

Le deuxième point est que cette double comptabilité peut créer une déconnexion entre la fiscalité et l'économie. En effet, le but de la comptabilité nationale ne sera plus d'être au plus proche de la réalité économique mais d'assurer des ressources stables à l'Etat. Ainsi l'Etat sera tenté de lisser le résultat fiscal pour limiter les fluctuations de sa base imposable. Les entreprises se trouveront donc en grande difficulté en temps de crise. Les cash flows diminueront tandis que le résultat fiscal aura tendance à rester stable.

- **L'information du dirigeant**

Le troisième problème affectera l'analyse de l'information par le dirigeant. Il devra ainsi jongler entre les deux comptabilités. Il lui sera ainsi difficile d'allier performance sur les marchés financiers et optimisation de la fiscalité. En effet, l'analyse des deux comptabilités dans des cas extrêmes pourra aboutir à des conclusions inverses.

- **Un surplus d'information**

Cette double comptabilité provoquera un surplus d'information. Ce surplus d'information est préjudiciable. De plus, il y aura forcément une certaine redondance des informations. Il empêche les utilisateurs de faire de bons choix stratégiques. En effet, il rend difficile la détection des ratios utiles pour l'utilisateur. Ainsi il faudrait mieux privilégier une transparence qualitative plutôt que quantitative.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

BIBLIOGRAPHIE

- 1- ABBEY Carole & al. *Guide des bonnes pratiques* N°17 Janvier-2010.
- 2- Anne Jallet-Auguste, Christian Prat dit Hauret et Stéphane Ouvrard, *Normes comptables internationales IAS/IFRS: Avec exercices d'application*, Paris, Editons De Boeck, 2005.
- 3- BOUKARI Mariam et J. Richard, *Les incidences comptables du passage des groupes français cotés aux IFRS*, Comptabilité-Contrôle-Audit, décembre 2007.
- 4- CASTA Jean François, *La comptabilité en juste valeur permet-elle une meilleure représentation de l'entreprise ?* Revue d'Economie Financière, septembre 2003.
- 5- Code général des impôts du Sénégal, Loi n°2012-31 du 31 décembre 2012.
- 6- Code des Obligations Civiles et Commerciales du Sénégal, *Loi 63-62 du 10 Juillet 1963, n° 66-70 du 13 Juillet 1966, n° 76-60 du 12 Juin 1976 et n° 85-40 du 29 Juillet 1985.*
- 7- COLASSE Bernard, *Introduction à la comptabilité*, Paris, Editions Economica, 2010.
- 8- COLASSE Bernard, *Le SYSCOA à l'heure des IFRS*, Revue française de Comptabilité n° 425, Octobre 2009.
- 9- CORNIER Denis, P. Lapointe-Antunes, M. Magnan, *Le référentiel IFRS : nous dirigeons-nous vers une comptabilité au-delà du réel ?* Comptabilité-Contrôle-Audit, décembre 2007.
- 10- COZIAN Maurice, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Paris, Editions Litec, 1999.
- 11- COZIAN Maurice et DEBOISSY Florence, *Précis de fiscalité des entreprises*, Paris, Editions Litec, 2012.
- 12- COZIAN Maurice, *La comptabilité racontée aux juristes*, Paris, Editions litec, 2013.
- 13- DE KERDREL Yves, *L'enfer des nouvelles normes comptables*, Les Echos, 15 avril 2005.
- 14- DELESALLE Eric, *Les normes comptables internationales, encyclopédie droit de l'entreprise*, Paris, Editions Jurisclasseur, 2003.
- 15- GUEYE El Hadji Abdoulaye, Expert-comptable, *Rapport sur la convergence IFRS / SYSCOA-OHADA*, Abidjan, 2009.

- 16- KLUTSCH Stéphane et NGUEMA Yves Parfait, *Quel avenir pour le droit comptable OHADA*, R.F.C n°432, MAI 2010.
- 17- LAMARQUE Jean, *Droit fiscal général*, Paris, Editons litec, 2012.
- 18- LEDOUBLE Dominique, *La comptabilité est-elle l'algèbre du droit ?* Revue française de comptabilité, n°380, Septembre 2005.
- 19- MERCADAL Barthélemy, *OHADA Traité, actes uniformes et règlements annotés*, Paris, Editions Francis Lefèvre, 2013.
- 20- MOUSSEL François, *Quel impact fiscal suite à l'adoption des normes IFRS par l'Union européenne*, Paris, Editions Larcier, 2006.
- 21- Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, Rapport sur l'identification des incidences fiscales résultant de la convergence des normes françaises avec les normes de l'IASB, ainsi que des incidences qui résulteraient de l'application éventuelle des normes de l'IASB dans les comptes individuels, avril 2005. © Copyright MINEFE, République Française.
- 22- OBERT Robert, *Provisions / Règles françaises*, Revue française de Comptabilité N° 365, Avril – 2004.
- 23- OBERT Robert, *Pratique des normes IAS*, Paris, éditions. Dunod, 2003.
- 24- OBERT Robert, *Pratique des normes IFRS : comparaison avec les règles françaises et les US GAAP*, Paris, Editions Dunod, 2009.
- 25- OBERT Robert et SCHEID Jean Claude, *Le cadre conceptuel commun FASB IASB*, Revue française de comptabilité n° 389 juin 2006.
- 26- OBERT Robert, *La comptabilisation des ventes avec clause de reprise*, Revue française de Comptabilité N°378, juin-2005.
- 27- PricewaterhouseCoopers, *Les Normes IFRS 2005*, Paris, éditions. Dunod. 2003
- 28- RAFFOUNIER Bernard, *Les normes comptables internationales : IFRS/IAS*, Paris, Editions Economica, 2006.
- 29- RAFFOUNIER Bernard, *Les oppositions françaises à l'adoption des IFRS : examen critique et tentative d'explication*, Comptabilité Contrôle Audit, décembre 2007.
- 30- REVAULT Pascale, *La connexion comptabilité / fiscalité, à la fois simple et complexe, est-elle pérenne ?* Revue du Centre de Ressources en Économie Gestion (CREG), 28 février 2011.
- 31- SAMBE Oumar & DIALLO Mamadou Ibra, *Le Praticien Comptable*, Dakar, Editions Comptables et Juridiques, 1997.

- 32- TORT Eric, *Le Reporting financier*, Paris, Dunod, 2006.
- 33- SERLOOTEN Patrick, *Droit fiscal des affaires*, Paris, Editions Dalloz, 2011.
- 34- WALTON Peter, *La Comptabilité internationale*, Paris, éditions La Découverte, 2000.
- 35- XAVIER Paper, *La comptabilisation des passifs selon les normes IAS : des pratiques mieux encadrées*, Revue Banque et Stratégie N°190 novembre-2009

CESAG - BIBLIOTHEQUE