

La relation Comptabilité - Fiscalité : Revue de littérature internationale et contextualisation marocaine

The Accounting-Taxation Relationship: A Review of International Literature and Moroccan Context

DRISSI Mehdi

Doctorant

Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales-Salé

Université Mohammed V- Rabat

Equipe de recherche : Money, Bank and Finance « MOBAF »

Maroc

d.drissimehdi@gmail.com

BENTHAMI Asmae

Enseignante Chercheuse

Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales-Salé

Université Mohammed V- Rabat

Equipe de recherche : Money, Bank and Finance « MOBAF »

Maroc

benasmae2002@gmail.com

Date de soumission : 11/08/2023

Date d'acceptation : 01/10/2023

Pour citer cet article :

DRISSI. M et BENTHAMI.A. (2023) «La relation Comptabilité - Fiscalité : Revue de littérature internationale et contextualisation marocaine», Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit «Volume 7 : numéro 3» pp : 218- 237.

Résumé

La comptabilité et la fiscalité sont devenues des disciplines de plus en plus essentielles dans l'économie moderne. L'objectif de cet article est de faire une revue de littérature sur les différents travaux qui ont été effectués sur la relation entre la comptabilité et la fiscalité à l'échelle mondiale. Nous expliquons comment ce débat a évolué au fil des décennies, en mettant en évidence la distinction entre les pays anglo-saxons et les pays continentaux dans leur approche concernant cette relation. Les pays anglo-saxons ont tendance à déconnecter la comptabilité de la fiscalité, tandis que les pays continentaux maintiennent une connexion entre les deux. L'article souligne également que les discussions actuelles se penchent sur la question de savoir s'il faut établir une interdépendance ou une autonomie entre les normes fiscales et comptables. En outre, nous avons mentionné que le Maroc adopte une approche similaire à celle des pays continentaux, caractérisée par une connexion entre la comptabilité et les règles fiscales, avec une forte inspiration fiscale dans leur approche.

Mots clés : Relation comptabilité-fiscalité ; Historique ; Connexion ; Déconnexion ; Pratique fiscal-comptable.

Abstract

Accounting and taxation have become increasingly essential disciplines in the modern economy. The aim of this article is to give a review of literature on the various studies that have been carried out on the relationship between accounting and taxation on a global scale. We explain how this debate has evolved over the decades, highlighting the distinction between Anglo-Saxon and continental countries in their approach about this relationship. Anglo-Saxon countries tend to disconnect accounting from taxation, while continental countries maintain a connection between these two. The article also points out that current discussions focus on whether there should be interdependence or autonomy between tax and accounting standards. In addition, we mentioned that Morocco takes a similar approach to continental countries, characterised by a connection between accounting and tax rules, with a strong tax inspiration in their approach.

Keywords : Tax-accounting relationship; History; Connection; Disconnection; Tax-accounting practice.

Introduction

Constituant la principale source d'information, la comptabilité dépeint les actions de l'entreprise, son état, ses opportunités et ses perspectives de développement. Bien que sa tâche soit de refléter objectivement les opérations économiques réelles, en fonction des règles et réglementations comptables, ses événements peuvent être reflétés sous un certain angle, notamment le fiscal.

L'interaction entre l'aspect comptable et l'aspect fiscal forme l'épine dorsale de la gestion financière et de la conformité réglementaire pour les entités du monde entier. Ces deux domaines, bien que distincts, sont inextricablement liés et forment un partenariat fondamental pour la prise des décisions éclairées. Alors que la comptabilité vise à enregistrer de manière précise les transactions, la fiscalité impose des obligations légales et fiscales aux activités économiques. Dans cet équilibre subtil entre la responsabilité financière et la gestion fiscalité, les deux disciplines s'entrelacent afin de former une base solide pour la durabilité des entreprises.

Toutefois, il est à signaler que la relation entre la fiscalité et la comptabilité ne trouve pas son origine dans le contexte actuel, et son extension évolutive ne trouvera probablement pas de limites dans le futur, le sujet remonte à une époque pendant laquelle il a été marqué par un attachement à la force d'accentuation, au degré d'acuité et à l'effet exercé par la fiscalité sur la comptabilité et vice-versa. Quand ces deux disciplines se chevauchent, innombrables sont les sujets qui peuvent être étudiés et examinés. Une panoplie de papiers est offerte par la littérature au symposium de la comptabilité et de la fiscalité et du lien entre elles, caractérisée souvent par un entrecroisement de principes, d'objectifs et d'intérêts.

Dans la littérature internationale, diverses recherches ont été menées, abordant la question de la relation entre la fiscalité et la comptabilité, à titre d'exemple, nous pouvons citer : Haller (1992) ; Hoogendoorn, (1996) , Blake et al. (1997) ; Lamb et al. (1998) ; Porcano & Tran (1998) ; Aisbitt, (2002) ; Vernet & Regoli, (2020) ...etc. Toutefois, au niveau national, malgré l'existence d'une mitoyenneté et d'un maillage considérables entre ces deux disciplines, nous avons remarqué une rareté au niveau de la littérature qui traite précisément, typiquement et scientifiquement cette question, et les sujets restent relativement inexplorés.

Nous avons l'intention, à travers le présent article, de répertorier les approches et les pratiques internationales¹ qui existent sur le lien entre ces deux réalités, afin de comprendre, de prime abord, le cadre théorique de cette relation, et par la suite, situer cette réalité pour le Maroc. Ainsi, les questions principales qui orientent notre étude sont exprimées de la manière suivante :

« Quelles sont les principales approches internationales concernant la relation entre la comptabilité et la fiscalité ? Et comment cette relation peut-elle être située dans le contexte marocain ? »

Afin de répondre à cette problématique nous avons déployé une méthodologie de recherche documentaire pour identifier, sélectionner et synthétiser les sources pertinentes dans le domaine de la relation Comptabilité-Fiscalité. Elle consiste à la sélection des documents à inclure dans la revue de littérature, par l'exploration de plusieurs bases de données de renom, de moteurs de recherches et des sites académiques spécifiques, notamment (*SCOPUS, JSTOR, EMERALD, Taylor & Francis, Google Scholar...etc*). Des mots-clés déterminés ont été introduits pour formuler des requêtes de recherche spécifiques dans l'objectif de maximiser la pertinence des résultats.

Outre l'introduction et les aspects conceptuels et historiques, le présent travail se structure autour de deux axes majeurs. En premier lieu, nous avons entrepris une analyse des recherches internationales abordant ce sujet, nous nous sommes appuyés sur des références bibliographiques judicieuses afin de mettre en évidence l'interdépendance, la dépendance et l'influence mutuelle des deux disciplines. En second lieu, nous avons abordé le lien unissant la fiscalité et la comptabilité au Maroc, tout en examinant également, la pratique fiscal-comptable des entreprises. En effet, notre exploration du cas marocain s'enracine dans une compréhension approfondie de l'état de l'art et de la pratique internationale.

1. Exploration conceptuelle et historique de la relation Comptabilité-Fiscalité

La compréhension de la relation qui existe entre les disciplines comptable et fiscale, selon une approche scientifique, ne peut se faire sans la connaissance des concepts qui les définissent, leurs objectifs, ainsi que leurs volets historiques.

¹ Cet article ne traite pas tous les pays mais se limite aux ceux qui présentent des caractères significatifs.

1.1. Concepts de la comptabilité et de la fiscalité

La comptabilité générale représente le pilier central de la gestion d'une entreprise. Elle vise à enregistrer méthodiquement toutes les opérations effectuées, à les classer, les synthétiser, et les présenter sous forme d'états financiers, dans le but d'avoir une vision précise de la situation économique et financière. Selon Atrill & McLaney, (2011), la comptabilité générale est le processus qui *« consiste à recueillir, enregistrer, classer, présenter et interpréter les données financières et les transactions d'une entreprise pour une période donnée, conformément aux principes comptables généralement admis »*.

Cette discipline offre aux gestionnaires, aux investisseurs et aux diverses parties prenantes une vue plénitude de la santé financière de l'entité, leur permettant de prendre des décisions éclairées afin d'assurer sa pérennité et son succès sur le marché.

Quant à la fiscalité, en tant que concept, il s'agit d'un domaine complexe qui désigne l'ensemble des règles régissant les impôts auxquels les sociétés commerciales et les autres entités économiques sont soumises, afin de contribuer à la charge publique de l'Etat. Ces règles varient d'un pays à l'autre, en fonction de plusieurs critères, notamment, la forme juridique, le chiffre d'affaires, les types des revenus et des bénéfices, le secteur d'activité,...etc. Ainsi, les impôts les plus courants au Maroc sont l'Impôt sur les Sociétés « IS », la Taxe sur la Valeur Ajoutée « TVA », l'Impôt sur le Revenu « IR », les taxes locales,... etc.

Durant de nombreuses années, la fiscalité a été appréciée comme une charge supportée négativement par l'entreprise. A présent, la notion a pris un dynamisme d'évolution très significatif pour être considérée comme une variable de maniement pour toute organisation.

L'évolution des deux domaines a progressivement conduit à ce que la fiscalité ait de moins en moins de points communs avec la comptabilité, elles ont des objectifs fondamentalement différents, des utilisateurs différents et des approches aussi différentes. Les règles qui les régissent ont une nature juridique distincte. En revanche, le domaine commun où la comptabilité et la fiscalité ne sont pas séparées est la source d'information, c'est-à-dire les faits relatifs aux activités d'exploitation, financières et même les activités exceptionnelles d'une entreprise.

La comptabilité vise à donner un portrait sur la performance économique et financière de l'entité. En établissant des états financiers tels que le bilan, le Compte de Produits et Charges (CPC), l'Etat de Solde de Gestion (ESG)...etc. Elle permet aux gestionnaires d'évaluer la rentabilité, la liquidité et la solvabilité de leur entreprise (Atrill & McLaney, 2011).

Cependant, l'objectif de la comptabilité consiste à la présentation d'informations complètes et crédibles concernant la situation financière, les performances des opérations économiques et les mouvements monétaires de l'entité. Se faisant, elle habilite les divers destinataires des informations financières à prendre des choix et des décisions éclairées. Néanmoins, l'objectif de la fiscalité consiste à la formation des indicateurs nécessaires au calcul des paramètres quantitatifs de l'impôt, ainsi que d'autres informations sur les opérations de l'entreprise affectant ces paramètres, et qui sont nécessaires à l'administration fiscale afin d'exercer sa mission de contrôle.

La mutuelle relation entre les deux disciplines s'est toutefois traduite, généralement, par une prépondérance de la fiscalité sur la comptabilité, étant donné que cette dernière soit un instrument de la première pour la réalisation de ses objectifs. Pourtant, cette relation a connu, au fil du temps, différents moments caractérisés par certaines étapes historiques.

1.2. Évolution historique de la comptabilité et de la fiscalité : De l'antiquité à la modernité

Il existe une relation étroite et inextricable entre la fiscalité et la comptabilité, qui remonte aux temps anciens et qui subsiste encore aujourd'hui. A cet égard, de nombreux auteurs affirment que les formes les plus rudimentaires de la comptabilité sont liées au contrôle de la collecte des impôts, comme l'indiquent Ezzamel (2002) et Carmona et Ezzamel (2009).

La base commune de la comptabilité et de la fiscalité, ainsi que leur expansion conjointe, ont produit un développement mutuel des normalisations qui régissent ces deux domaines. Dans ce contexte, Alley & James, (2006) affirment que « *la comptabilité et la fiscalité sont toutes deux dans un processus continu de développement* ».

Ces deux domaines ont évolué de manière concomitante, leur lien historique témoigne de leur importance cruciale dans la gouvernance économique des nations et des entreprises. En effet, quatre étapes importantes nous semblent représentatives, pour explorer, brièvement, le

cheminement historique de cette relation, en mettant en évidence son évolution à travers les âges.

1.2.1. Première étape : l'antiquité

Les racines de la comptabilité remontent à l'antiquité, où les civilisations babyloniennes, égyptiennes et romaines ont utilisé des méthodes rudimentaires d'enregistrement des transactions commerciales et des ressources financières (Stevelinck, 1985 ; Ezzamel, 2002; Carmona & Ezzamel, 2007; LaGroue, 2014; Minaud, 2014). À cette époque, la comptabilité servait principalement à répondre aux besoins internes des commerçants et des royaumes en matière de contrôle des actifs (LaGroue, 2014).

De même, les premières traces de fiscalité remontent à l'antiquité, lorsque les empires établissaient des systèmes de prélèvement d'impôts pour financer leurs activités militaires et gouvernementales (Samson, 2002). Les impôts étaient souvent prélevés sous la forme de tributs, de taxes foncières ou d'impôts sur les biens commerciaux (Carlson, 2004).

1.2.2. Deuxième étape : Le moyen âge

Au Moyen Âge, la fiscalité et la comptabilité ont évolué en réponse aux transformations économiques et sociales. Les activités commerciales se sont développées (Adamo et al., 2020) et les États ont eu besoin de ressources financières pour financer les guerres (Pomp, 2022). La comptabilité fiscale a alors émergé pour permettre la collecte organisée et systématique des impôts, ce qui a conduit à la formalisation des obligations fiscales des contribuables (Vogeler, 2005).

1.2.3. Troisième étape : L'ère de la comptabilité en partie double et la fiscalité moderne

Au cours de la renaissance, l'invention de la comptabilité en partie double par Luca Pacioli² a révolutionné la gestion financière des entreprises et des institutions (Minaud, 2011). La comptabilité est devenue plus sophistiquée et systématique, fournissant des informations financières plus complètes et transparentes (Muller-Lagarde, 2012). Cette évolution a

² Luca Pacioli « Le père de la comptabilité » était un mathématicien, moine franciscain italien du XV^{ème} siècle. Il est principalement connu pour son rôle dans la popularisation de la comptabilité en partie double, un système comptable qui a été fondamental pour le développement de la comptabilité moderne est largement utilisé de nos jours dans les pratiques comptables à travers le monde.

également impacté la fiscalité, car la comptabilité a permis une meilleure traçabilité des transactions, facilitant ainsi le contrôle par l'administration (Rossignol, 1999).

Avec l'émergence de l'État moderne, la fiscalité s'est institutionnalisée et est devenue un pilier essentiel de la gouvernance économique (Silvant, 2011). Les États ont établi des systèmes fiscaux structurés et codifiés par des lois et des réglementations, reposant le plus souvent sur la connexion avec la réglementation comptable et les informations financières (Rossignol, 1999).

1.2.4. Quatrième étape : La comptabilité et la fiscalité à l'ère numérique

Aujourd'hui, à l'ère numérique, la comptabilité et la fiscalité continuent à évoluer pour s'adapter aux avancées technologiques et aux besoins croissants de transparence et d'efficacité (Gulin et al., 2019; OECD, 2018). Les progrès informatiques ont permis une automatisation accrue des processus comptables et fiscaux, rendant les tâches plus rapides et plus précises.

La comptabilité informatisée et les logiciels de gestion fiscale ont simplifié la tenue comptable et ont essayé de rendre pratique la conformité fiscale pour les entreprises de toutes tailles (Dalci & Taniş, 2004). En parallèle, l'administration fiscale a également adopté des procédés digitaux, pour assurer le meilleur traitement des états de synthèses déposés et de recouvrer le maximum de recettes.

2. La relation Comptabilité - Fiscalité : Revue de littérature internationale

La relation entre la fiscalité et la comptabilité demeure une constante, ayant persisté dans le passé, subsistant au présent et perdurant dans le futur. La question est liée à l'intensité, à la connexion et aux conséquences mutuelles.

Lorsque la comptabilité croise la fiscalité, de nombreux sujets peuvent être abordés. La littérature nous offre diverses sources de documentation au carrefour de ces deux disciplines et du lien qui existe entre elles.

Cependant, la question de la relation a pris une dimension historique et internationale, elle s'est développée de manière unique dans plusieurs pays. Il y a plus de trente ans, Haller (1992) a examiné le rapport entre la comptabilité et la fiscalité en Allemagne d'un point de vue historique. Subséquemment, Hoogendoorn (1996) a comparé entre la fiscalité et la comptabilité dans treize pays Européens, en relevant les points de différences et de

ressemblances. Il a constaté qu'il était admissible de reconnaître l'existence de deux attributs de relation, typiquement à caractère différent, il s'agit de la structure d'indépendance et de celle de dépendance :

- **La structure de l'indépendance** : C'est ce que la littérature appelle « *la déconnexion entre la comptabilité et la fiscalité* ». L'élément distinctif de l'indépendance réside dans le séparatisme des deux disciplines, il s'explique principalement par la méthode de calcul du bénéfice comptable et celui fiscal « *Le bénéfice comptable est calculé en appliquant les principes et les règles comptables, tandis que le bénéfice fiscal est calculé en tenant compte des règles fiscales. Le bénéfice calculé selon deux méthodologies différentes* ». Les entreprises peuvent faire usage à des politiques comptables différentes, en adoptant des démarches appropriées pour leur comptabilité à caractère commercial, et d'autres méthodes et techniques pour faire sortir l'assiette fiscale servant à calculer leurs impôts. Néanmoins, il n'y a jamais d'indépendance absolue entre les deux disciplines. A vrai dire, chacune influence l'autre. Inévitablement, avec cette réserve, Hoogendoorn a évoqué que le Royaume-Uni adopte la position de l'indépendance. Les autres pays qui optent pour cette structure sont l'Irlande, la Norvège, le Danemark, les Pays-Bas, la Pologne et la République Tchèque. (Pays ayant une approche anglo-saxonne).

- **La structure de dépendance** : Elle signifie que les considérations à caractère fiscal sont susceptibles de revêtir une importance majeure. Ces règles sont souvent utilisées dans les comptes commerciaux où aucune règle comptable spécifique ne s'applique.

Blake et al. (1997) ont pris le suède comme cas d'analyse, ils ont saisi l'approche de la relation basée sur un lien contraignant entre la fiscalité et la comptabilité. La Suède offre un exemple atypique de pays qui fait face à deux voies différentes, puisque le système juridique est basé sur une relation étroite entre la comptabilité et la fiscalité, tandis que le secteur privé tente de briser ce lien.

Ils se sont concentrés sur certains raisonnements et questionnements, à savoir :

- D'une part, des considérations fiscales qui soutiennent ce lien, et d'autre part, des questions liées à la recherche de l'image économique par la représentation fidèle des états financiers pour certains utilisateurs nationaux et internationaux, ce qui indique que cet objectif ne peut être atteint tant que le lien est fort ;

- En abordant le sujet de l'harmonisation des pratiques comptables nationales au niveau européen, le lien fondamental entre les règles fiscales et comptables, et le système comptable est identifié comme un obstacle majeur ;
- Les principaux avantages invoqués pour rompre le lien entre la comptabilité et la fiscalité en Suède, concernent les entreprises à vocation internationale ou cotées en bourse (*les grandes entreprises*), et les principaux avantages du maintien du lien, entant que mesure de contrôle et d'économie, s'appliquent particulièrement aux petites entreprises.

Lamb et al. (1998) ont développé une approche visant à évaluer l'étendue de la connexion entre les règles et les pratiques fiscales et l'information financière dans différents pays. Dans le tableau N°1 ci-dessous, nous allons présenter les différents types de connexion et de déconnexion, qui se résument comme suit :

Tableau N° 1 : La relation entre les règles fiscales et les règles comptables :

Cas I	Indépendante	Les règles fiscales et comptables sont différentes
Cas II	Semblable	Les règles fiscales et comptables sont identiques
Cas III	Primauté des règles comptables	Les règles comptables sont plus détaillées, la comptabilité influence la fiscalité et la pratique fiscale suit la pratique comptable.
Cas IV	Primauté des règles fiscales	Les règles fiscales prévalent et sont utilisées pour la comptabilité et la fiscalité, il n'y a pas de règle claire pour l'information financière.
Cas V	Dominance des règles Fiscales	Les règles d'information financière sont écartées

Source : (Lamb et al., 1998)

Egalement, la classification des cinq cas présentés dans le tableau ci-dessus a été utilisée pour tester l'affirmation de l'existence d'une différence en termes de lien entre la fiscalité et l'information financière, et ce entre les pays anglo-saxons (le Royaume-Uni et les États-Unis comme exemples) et les pays d'Europe continentale (La France et l'Allemagne comme exemples). Ils ont constaté qu'il était possible de distinguer entre les deux pays anglo-saxons et ceux d'Europe continentale en termes d'influence de la fiscalité sur l'information financière (relativement faible et relativement élevée).

Aisbitt (2002) a réalisé une analyse de la relation entre la fiscalité et la comptabilité dans les pays nordiques (Danemark, Suède et Finlande) « Sur la base de l'étude menée par Blake et al. (1997) », où il mentionne une rupture de la relation au Danemark. Toutefois, ladite relation a été maintenue dans certaines situations (par exemple, l'amortissement immédiat des petits investissements corporels). Dans le cas de la Finlande et de la Suède, la rupture de la relation entre les deux disciplines n'a été réalisée que par le biais d'états financiers consolidés. Pour la Finlande, il a été recommandé d'utiliser le modèle français en termes d'états financiers consolidés.

Nous citons également la recherche fondamentale menée par Alley & James, (2006), qui a abordé le lien entre la fiscalité et la comptabilité en termes de différents objectifs poursuivis par chacune des deux disciplines, les difficultés rencontrées dans l'application des concepts économiques et le processus d'évolution impliqué par les deux domaines.

Selon Cuzdriorean & Matis (2012), les principales caractéristiques de l'acointance entre la fiscalité et la comptabilité sont la complexité et la dynamique. Ils ont développé un cadre théorique sur la base de ce fait, en mentionnant les facteurs suivants : « *les réglementations comptables et fiscales ; les concepts comptables et fiscaux ; l'environnement économique européen sous l'influence des IFRS ; les principes comptables et fiscaux ; la relation entre la comptabilité et la fiscalité sur la base de l'expérience des États de l'UE (approches, typologies, histoire).* »

La littérature française parlait, également, du lien unissant les deux disciplines. Vernet & Regoli, (2020) affirment que « *la comptabilité et la fiscalité s'intéressent aux mêmes flux économiques, dans la mesure où le droit comptable détermine l'assiette de base et le droit fiscal impose une assiette retraitée pour tenir compte de spécificités fiscales* ». Ils ont illustré, à travers cette connexion, les différentes convergences et divergences qui existent en France. Egalement, pour Odile & Didelot, (2021) « *La relation entre comptabilité et fiscalité est à la fois complexe et en perpétuelle évolution. Les deux matières ont un domaine d'intervention commun, en ce sens qu'elles doivent permettre la détermination de situations patrimoniale et financière et de résultats d'activité sur une période donnée* ».

3. La relation Comptabilité-Fiscalité : Contextualisation du cas marocain

Bien que notre focalisation initiale se soit portée sur l'interaction entre la comptabilité et la fiscalité à l'échelle internationale, en raison de la richesse des écrits en la matière, nous

aspirons à élargir la portée de cette réflexion vers le contexte marocain. Dans cette optique, nous cherchons à ancrer ces concepts dans le contexte spécifique du Maroc et notre démarche consiste avant tout à établir les intrications de la relation entre la fiscalité et la comptabilité. Cette relation se révèle étroitement entrelacée, où la comptabilité opère comme une passerelle entre les transactions commerciales et les obligations fiscales. Elle constitue également le socle indispensable pour déterminer les montants des bénéfices imposables et des déductions fiscales, en suivant les principes et les normes en vigueur.

Mais avant d'aborder la pratique fiscalo-comptable au Maroc, nous allons nous pencher sur l'émergence de la normalisation comptable et de l'imposition des bénéfices des entreprises, en mettant la lumière, brièvement, sur son développement et ses réformes majeures.

3.1. L'émergence de la normalisation comptable et de l'imposition des bénéfices des sociétés au Maroc

L'apparition de la comptabilité et de la fiscalité au Maroc a commencé sous le protectorat français. À cette époque, des réformes administratives et économiques ont été instaurées par les autorités coloniales, incluant les systèmes comptables et fiscaux.

Quant à la comptabilité, les entreprises marocaines ont adopté successivement les plans comptables français de 1947 et de 1957. Malgré son indépendance en 1956, la comptabilité marocaine s'est toujours appuyée sur le système comptable français, et ce n'est qu'en 1982 où le ministère des finances a pris la décision d'agir pour initier le projet de réforme du plan comptable marocain, marquant le véritable début de la normalisation comptable marocaine.

Le premier référentiel comptable marocain est connu sous le nom de « Code Général de Normalisation Comptable (C.G.N.C) ». Il a été créé par « la Commission de Normalisation Comptable (C.N.C) » en décembre 1986 et fortement influencé par « le Plan Comptable Général Français » de 1982.

Cependant, les établissements publics ont, particulièrement, commencé à mettre en place le CGNC en décembre 1989. Mais ce n'est qu'en janvier 1994, où tous les commerçants ont été légalement tenus de le suivre en vertu de la loi comptable 9-88, qui portait sur les obligations comptables des commerçants. Ainsi, le 1^{er} article de ladite loi dispose que « *toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant au sens du Code de commerce est tenue de tenir une comptabilité dans les formes prescrites par la présente loi ...* ». Selon

Boushib, (2020), la tenue de la comptabilité constitue une exigence légale découlant, simultanément, des réglementations du droit comptable, des normes fiscales, ainsi que des dispositions du code de commerce.

Ce constat confirme que les normes comptables étaient toujours des règles écrites imposées par la loi et l'influence de la fiscalité était toujours présente. Historiquement, le dahir du 14 rebia I 1360 (12 Avril 1941) avait institué, à partir du 1^{er} Janvier 1941, un « *supplément exceptionnel et temporaire à l'impôt des patentes* » qui représentait, en fait, un impôt sur les bénéfices de certaines professions non commerciales. Par la suite, et plus précisément en 1954, un dahir³ vient établir des règles un peu plus précises sur l'imposition des profits. Le caractère exceptionnel et temporaire a disparu en 1948⁴, cet impôt a pris son nom véritable d'Impôt sur les Bénéfices Professionnels (IBP) avec un élargissement de son champ d'application pour lui atteindre, outre les bénéfices des commerces, d'industries et professions patentables, les bénéfices de toutes les autres activités professionnelles lucratives.

L'introduction de l'IBP a marqué un jalon important dans la relation fiscalité-comptabilité au Maroc. Les entreprises ont été soumises à l'obligation de déclarer leurs chiffres d'affaires, nécessitant une comptabilité pour le dégager. Ledit chiffre d'affaires est devenu la base pour le calcul de l'impôt à acquitter.

Néanmoins, ce régime d'imposition a résisté jusqu'à la fin des années 80. D'où l'émergence de l'Impôt sur les Sociétés (IS) en 1987. À cette époque, le Maroc a entrepris des réformes majeures pour moderniser son système fiscal, et l'instauration de l'IS représentait une transition significative vers un système plus diversifié et sophistiqué, visant à percevoir des recettes auprès des entreprises en fonction de leurs bénéfices réalisés.

Cet impôt a rapidement établi un lien étroit avec le domaine de la comptabilité. En effet, son entrée en vigueur a incité les entreprises à mettre en place des systèmes comptables plus structurés et transparents pour calculer leurs bénéfices imposables. Les exigences fiscales ont, également, encouragé les entreprises à adopter des pratiques comptables conformes aux normes, afin de présenter des déclarations fiscales précises et de garantir la conformité aux obligations. Par conséquent, l'institution de l'IS a exercé une influence significative sur la profession comptable au Maroc, qui a permis de contribuer à la montée en importance de la

³ Dahir du 18 Joumada II 1373 (22 Février 1954)

⁴ Dahir du 12 Ramadan 1367 (19 Juillet 1948)

comptabilité en tant qu'outil essentiel pour la gestion financière et la conformité réglementaire des entreprises.

3.2. Prépondérance des normes fiscales sur les normes comptables

La comptabilité est aujourd'hui étroitement reliée avec la législation, ce qui a engendré une dépendance marquée envers le droit fiscal, et dans une moindre étendue, envers les domaines du droit social, commercial, bancaire...etc. Elle a constamment pris en considération les contraintes fiscales imposées par la législation, adaptant souvent ses pratiques au détriment de ses objectifs intrinsèques tels que la clarté, la pertinence, la fiabilité et la comparabilité. La pratique comptable consiste à une traduction chiffrée des mouvements de l'entreprise, qui se base expressément sur une optique juridique servant à un moyen de preuve, un pivot d'informations dénombrables et surtout, un élément constituant l'assiette fiscale qui sert à calculer l'impôt. C'est pour cette raison que divers choix de nature comptables reposent sur des principes et des règles à caractère fiscal.

De même, la réglementation fiscale a pris le pas sur la réglementation comptable, et fait primer l'intérêt du Trésor sur la fiabilité des comptes des entreprises. Cet intérêt est considéré comme supérieur à celui des investisseurs, compte tenu de son rôle dans le maintien des recettes générées et du budget de l'État.

3.3. Le principe de la connexion fiscal-comptable au Maroc

La pratique comptable a traditionnellement été conditionnée par la réglementation fiscale, ce qui a entraîné une perte d'informations sur la réalité économique et financière des entreprises. La comptabilité est fondamentale pour quantifier la fiscalité des entreprises, car le résultat comptable est pris comme référence pour obtenir le bénéfice imposable, en le corrigeant sur la base de la réglementation fiscale.

Les deux domaines, bien qu'ils soient indépendants, partagent un champ d'application conjoint. Cependant, la détermination de l'assiette fiscale repose principalement sur le résultat comptable, et le principe de connexion fiscal-comptable découle de l'article 8 du Code Général des Impôts (CGI), qui dispose que *«Le résultat fiscal de chaque exercice comptable est déterminé d'après l'excédent des produits sur les charges de l'exercice, engagées ou supportées pour les besoins de l'activité imposable, en application de la*

législation et de la réglementation comptable en vigueur, modifié, le cas échéant, conformément à la législation et à la réglementation fiscale en vigueur... ».

Cela signifie que le résultat comptable est calculé conformément aux normes comptables nationales (Selon le référentiel C.G.N.C) , reflétant les opérations d'exploitations, financières et exceptionnelles de l'entreprise. Le résultat fiscal, quant à lui, est calculé en tenant compte des règles fiscales et des dispositions légales en vigueur au Maroc.

Résultat comptable = Produits Comptabilisés – Charges Comptabilisées
Résultat Fiscal = Résultat Comptable + Réintégrations - Déductions

En règle générale, les charges ne sont déductibles fiscalement que si elles sont enregistrées dans les comptes comptables. Sur le plan fiscal, ces charges sont classées de la même manière qu'elles le sont sur le plan comptable. Dans la plupart des cas, les dispositions du Code Générale des Impôts « CGI » régissant la déduction des charges ne contiennent qu'une description détaillée des limitations de certains postes de charges et peu de règles comptables à caractère fiscal particulier.

La pratique fiscale consiste à effectuer de divers ajustements au résultat comptable afin de tenir compte des charges non déductibles, des revenus exonérés, des amortissements fiscalement admis, et d'autres dispositions spécifiques.

3.3.1. Principaux ajustements fiscaux

Les ajustements fiscaux sont des modifications apportées au résultat comptable d'une entreprise afin de déterminer son bénéfice imposable, qui sert de base pour calculer l'impôt sur les sociétés. Ces ajustements sont fondamentaux car les normes comptables peuvent différer des règles fiscales, et il est important d'harmoniser entre les deux pour assurer la conformité fiscale. Nous citons à titre d'exemple :

- **Amortissements** : Les règles fiscales marocaines fixent des taux d'amortissement spécifiques pour différents types d'actifs. Ces taux peuvent différer de ceux utilisés en comptabilité, ce qui peut influencer la dotation d'amortissement déductible et par conséquent le résultat fiscal.
- **Charges non déductibles** : Certaines charges comptables peuvent ne pas être déductibles fiscalement revêtant le caractère non courant ou la non liaison avec le

cycle d'exploitation. Cela inclut par exemple les amendes, les charges liées aux dons, et certaines dépenses de divertissement hors exploitation.

- **Revenus Exonérés** : Certains revenus qui sont inclus dans le résultat comptable peuvent être exonérés fiscalement, tels que les dividendes provenant de filiales locales soumises à l'IS.
- **Provisions** : Les règles en matière de provisions pour créances douteuses ou pour risques spécifiques peuvent différer entre la comptabilité et la fiscalité.
- **Stocks** : Les méthodes de valorisation des stocks en comptabilité et en fiscalité peuvent varier, ce qui entraîne des différences dans le calcul des charges et des revenus.

3.3.2. Implications pour les entreprises

La transition du bénéfice comptable au bénéfice fiscal imposable a des implications financières et opérationnelles pour les entreprises au Maroc :

- **Impact sur l'impôt** : Les ajustements fiscaux ont le potentiel d'influencer de manière significative le montant de l'impôt exigible. Les entreprises doivent anticiper ces ajustements pour gérer efficacement leur charge fiscale.
- **Planification fiscale** : Comprendre les divergences entre les résultats comptables et fiscaux, permet aux entreprises de mettre en place des stratégies de planification fiscale légale afin d'optimiser leur impôt.
- **Gestion des liquidités** : Les entreprises doivent garantir qu'elles possèdent les fonds liquides requis pour honorer leurs paiements des impôts, qui peut différer du montant reporté dans les états de synthèses comptables « CPC ».
- **Conformité et communication** : La communication transparente des ajustements entre les résultats comptables et fiscaux est essentielle pour répondre aux exigences de l'administration fiscale et des auditeurs lors d'une mission d'audit.

La pratique fiscalo-comptable qui consiste au passage du résultat comptable au résultat fiscal reflète les spécificités du système fiscal marocain. Les ajustements fiscaux effectués pour calculer le résultat fiscal, ont des répercussions significatives sur les obligations fiscales et la gestion financière des entreprises. Néanmoins, une compréhension approfondie de ces différences est indispensable pour les entreprises soumises, leur donnant la capacité de prendre des choix éclairés en termes de planification fiscale.

Toutefois, force est de signaler que même en présence d'une connexité entre le comptable et le fiscal, le caractère existant entre les réglementations comptables et fiscales demeure marqué par une indépendance, engendrant d'une part des divergences d'objectifs, et de résultats et d'autre part, les caractéristiques qui marquent le contexte marocain, dans le cadre comptable, permettent d'offrir de diverses marges de manœuvre pour les dirigeants en ce qui concerne les choix des politiques comptables. De plus, la composition du système fiscal qui demeure marqué par les avantages fiscaux, procure une certaine liberté en termes de gestion et de planification fiscales. En se basant sur l'étude de Bouaziz Daoud & Omri, (2013), tous ces éléments peuvent engendrer « *des pratiques discrétionnaires de gestion des résultats et de gestion fiscale, et par conséquent des divergences au niveau des résultats* ».

Conclusion et perspectives

En conclusion, la relation entre la fiscalité et la comptabilité, est profondément enracinée dans l'histoire de la civilisation humaine. De leurs origines rudimentaires à l'ère numérique, ces deux domaines ont évolué pour répondre aux besoins changeants des organisations.

L'étude de cette relation dans le contexte international ainsi qu'au niveau du Maroc, met en évidence une convergence d'objectifs et une nécessité d'harmonisation entre les deux disciplines. La revue de littérature internationale souligne l'importance de cette interaction dynamique entre les deux domaines, où les différences et les similitudes entre les normes comptables et fiscales peuvent avoir un impact significatif sur les pratiques des entreprises.

Toutefois, au Maroc, cette relation revêt une importance particulière compte tenu des spécificités du système fiscal et des réglementations comptables. Néanmoins, une réflexion particulière sur les nouvelles orientations de la normalisation marocaine devient de plus en plus pressante. En effet, en raison de la vitesse et la tendance des développements dans la comptabilité internationale, les différences existantes deviendront même plus importantes dans le futur.

L'initiative marocaine d'harmoniser la comptabilité avec les normes comptables internationales « IAS/IFRS », qui s'est entamée en 2012, doit prendre en considération les implications fiscales. La question que nous pouvons poser en ce sens : Est-ce que le Maroc sera-t-il capable de défier la thèse de l'économiste Keynes, (1936) selon laquelle « *La difficulté n'est pas de comprendre les idées nouvelles, elle est d'échapper aux idées*

anciennes...» pour admettre l'autonomie de la comptabilité vis-à-vis de la fiscalité ? Ou bien le choix de la connexion demeure continuellement maintenu ?

BIBLIOGRAPHIE

- Adamo, S., Alexander, D., & Fasiello, R. (2020). Time and accounting in the Middle Ages : An Italian-based analysis. *Accounting History*, 25(1), 53-68. <https://doi.org/10.1177/1032373219833140>
- Aisbitt, S. (2002). Tax and accounting rules : Some recent developments. *European Business Review*, 14(2), 92-97. <https://doi.org/10.1108/09555340210420064>
- Alley, C., & James, S. (2006). The Use of Financial Reporting Standards-Based Accounting for the Preparation of Tax Returns. *International Tax Journal*, Vol. 31, N°3, pp.31-48.
- Atrill, P., & McLaney, E. J. (2011). *Accounting and finance for non-specialists* (7. ed). Financial Times/Prentice Hall.
- Blake, J., Akerfeldt, K., Fortes, H. J., & Gowthorpe, C. (1997). The relationship between tax and accounting rules - the Swedish case. *European Business Review*, 97(2), 85-91. <https://doi.org/10.1108/09555349710162599>
- Bouaziz Daoud, I., & Omri, M. A. (2013). Les divergences comptabilité-fiscalité en Tunisie : Quels facteurs explicatifs ? *La Revue des Sciences de Gestion*, 263-264(5), 179. <https://doi.org/10.3917/rsg.263.0179>
- Boushib, K. (2020). *Image fidèle à la lumière des règles et principes comptables : Analyse critique du cas marocain*. <https://doi.org/10.5281/ZENODO.3732168>
- Carlson, R. H. (2004). *A Brief History of Property Tax*.
- Carmona, S., & Ezzamel, M. (2007). Accounting and accountability in ancient civilizations : Mesopotamia and ancient Egypt. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(2), 177-209. <https://doi.org/10.1108/09513570710740993>
- Cuzdriorean, D. D., & Matis, D. (2012). The Relationship Between Accounting And Taxation Insight The European Union: The Influence Of The International Accounting Regulation . *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 1(14), 28-43. <https://doi.org/10.29302/oeconomica.2012.14.1.2>
- Dalci, İ., & Taniş, V. N. (2004). *Benefits of Computerized Accounting Information Systems on the JIT Production Systems*.
- Ezzamel, M. (2002). ACCOUNTING AND REDISTRIBUTION: THE PALACE AND MORTUARY CULT IN THE MIDDLE KINGDOM, ANCIENT EGYPT. *Accounting Historians Journal*, 29(1), 61-103. <https://doi.org/10.2308/0148-4184.29.1.61>

- Gulin, D., Hladika, M., & Valenta, I. (2019). Digitalization and the Challenges for the Accounting Profession. *SSRN Electronic Journal*.
<https://doi.org/10.2139/ssrn.3492237>
- Haller, A. (1992). The Relationship of Financial and Tax Accounting in Germany : A Major Reason for Accounting Disharmony in Europe. *International Journal of Accounting*, Vol. 7, 10-23.
- Hoogendoorn, M. N. (1996). Accounting and taxation in Europe—A comparative overview. *European Accounting Review*, 5(sup1), 783-794.
<https://doi.org/10.1080/09638189600000050>
- Keynes, J. M. (1936). *Théorie générale de l'emploi, de l'intérêt et de la monnaie*. J.-M. Tremblay. <https://doi.org/10.1522/cla.kej.the>
- LaGroue, L. E. (2014). *ACCOUNTING AND AUDITING IN ROMAN SOCIETY*.
- Lamb, M., Nobes, C., & Roberts, A. (1998). International Variations in the Connections Between Tax and Financial Reporting. *Accounting and Business Research*, 28(3), 173-188. <https://doi.org/10.1080/00014788.1998.9728908>
- Minaud, G. (2011). Les juristes médiévaux italiens et la comptabilité commerciale avant sa formalisation en partie double de 1494. *Revue historique*, 660(4), 781.
<https://doi.org/10.3917/rhis.114.0781>
- Minaud, G. (2014). *Comptables et comptabilités dans l'Antiquité : Conclusion*.
- Muller-Lagarde, Y. (2012). *L'ÉVOLUTION DES RELATIONS DE LA COMPTABILITÉ À L'ÉCONOMIE ET AU DROIT*.
- Odile, B., & Didelot, L. (2021). Les divergences entre comptabilité et fiscalité. *Revue Française de Comptabilité*.
- OECD. (2018). *Tax and digitalisation*.
- Pomp, R. (2022). Resisting the Siren Song of Gross Receipts Taxes : From the Middle Ages to Maryland's Tax on Digital Advertising. *SSRN Electronic Journal*.
<https://doi.org/10.2139/ssrn.4087707>
- Porcano, T. M., & Tran, A. V. (1998). Relationship of tax and financial accounting rules in Anglo-Saxon countries. *The International Journal of Accounting*, 33(4), 433-454.
[https://doi.org/10.1016/S0020-7063\(98\)80003-4](https://doi.org/10.1016/S0020-7063(98)80003-4)
- Rossignol, J.-L. (1999). Comptabilité et fiscalité : Chronique d'une relation « impérieuse ». *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 5(2), 5. <https://doi.org/10.3917/cca.052.0005>
- Samson, W. D. (2002). History of Taxation. In A. Lymer & J. Hasseldine (Éds.), *The International Taxation System* (p. 21-41). Springer US. https://doi.org/10.1007/978-1-4615-1071-0_2
- Silvant, C. (2011). Fiscalité et calcul économique au milieu du XIXe siècle français: *Revue d'économie politique*, Vol. 120(6), 1015-1034. <https://doi.org/10.3917/redp.206.1015>

Stevelinck, E. (1985). ACCOUNTING IN ANCIENT TIMES. *Accounting Historians Journal*, 12(1), 1-16. <https://doi.org/10.2308/0148-4184.12.1.1>

Vernet, J., & Regoli, J.-P. (2020). Connexion entre règles fiscales et comptables : Convergences et divergences. *Revue Francaise de Comptabilite*.

Vogeler, G. (2005). Tax accounting in the late medieval German territorial states. *Accounting, Business & Financial History*, 15(3), 235-254. <https://doi.org/10.1080/09585200500284153>