

Université Abderrahmane Mira de Bejaia
Faculté des Sciences Economique, des Science
De Gestion et des Sciences Commerciales
Département de Science de Gestion

Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention de Master en Finance et comptabilité

Option : Comptabilité et Audit

Thème

**L'audit fiscal au sein d'une entreprise :
Cas de la société les Moulins de Soummam**

Elaboré par :

M^{lle} BOUCHERGUINE Sassia

M^{lle} ZETOUT Lynda

Encadré par :

M^r : TAKABAIT Dj

Juin 2018

Remerciements

Nous tenons tout d'abord à remercier DIEU pour nous avoir donnés le courage et la détermination nécessaire pour finaliser ce travail de recherche qui compte tant pour nos avenir intellectuel et professionnel.

En second lieu, nous tenons à remercier Monsieur TAKABAIT Djamel, qui a accepté de nous guider, de nous accompagner dans la réalisation de ce travail. Ses mots d'encouragement, ses remarques tant méthodologiques et orthographiques, ses explications ont été d'une très grande aide.

Nos remerciements à l'ensemble du personnel de l'entreprise moulins de Soummam de Kherrata en particulière à nos encadreurs M'SLAMANI Makhlouf et M^{me} Khaled Samia qui nous fait bénéficier de leur expérience dans un esprit d'ouverture impressionnent.

Nos vifs et sincères remerciements sont adressés aux membres du jury qui ont accepté d'évaluer ce travail.

Egalement à tous les responsables, enseignement et membres du département de science de gestion.

Enfin, nous tenons à remercier également tous ceux qui nous aidées de près ou de loin à réaliser ce travail.

DEDICACES

Je tiens à dédier de tout cœur cet humble et modeste travail :

Aux deux être les plus chers au monde symbole de courage et

d'affection « mon père et ma mère », qui m'ont soutenu tout au long

de mon cursus universitaire.

A mon cher frère et mes sœurs.

A mon cousin et cousines.

A mon fiancé et toute sa famille.

A mes oncles paternels et maternels.

A toute ma famille de loin et de près.

A toutes mes chères amies et tous ceux qui me connaissent.

A ma binôme Lynda.

SASSIA

DEDICACES

Je dédie ce modeste travail,

A mes chers parents, qui m'ont soutenu au long de mes études.

A la mémoire de ma chère grande mère.

A mes très chères frères ; Zahir et sa femme, Samir et sa femme, lyes et walid.

A mon marié Abedelghani et tout sa famille.

A ma sœur Nabila et son enfant Mohamed Amine.

A mes oncles paternels et maternels.

A tous mes cousins et cousines.

A ma famille de loin et de prés.

A toutes mes amies Nachinda, Ratiba, Safia et Ryma.

A ma binôme Sassia.

Lynda

Liste des abréviations

Liste des abréviations

Les abréviations :

ATH : Association Technique d'harmonisation

CAC : Commissaire Aux Comptes

CDPC : Code de Déontologie de la Profession Comptable

CIDCA : Code des Impôts Directs et Taxe Assimiler

CID : Code d'Impôts Direct

SARL : Société A Responsabilité Limité

SPA : Société Par Action

SNC : Société de Non Collectif

CA : Chiffre d'affaire

HT : Hors Taxe

TVA : Taxe sur la valeur ajoutée

IBS : Impôts sur le Bénéfice des Sociétés

IRG : Impôts sur le Revenu Global

TAP : Taxe sur l'Activité Professionnelle

QCI : Questionnaire d'audit interne

TCR : Tableau des Comptes de Résultat

Sommaire

Introduction générale.....	1
Chapitre 1 : Généralité sur l’audit.....	4
Section 1 : Notions générales d’audit.....	4
Section 2 : Notions de l’audit fiscal.....	8
Section 3 : Statut de l’auditeur fiscal.....	13
Chapitre 2 : Démarche et techniques de mission d’audit fiscal.....	21
Section 1 : Prise de connaissance générale et examen de système de contrôle interne.....	22
Section 2 : L’audit de compliance et l’audit d’opportunité.....	32
Section 3 : Le rapport d’audit fiscal.....	56
Chapitre 3 : L’évolution des risques fiscaux de l’entreprise et la gestion fiscale.....	60
Section 1 : Les risques fiscaux.....	60
Section 2 : L’appréciation de la gestion fiscale.....	67
Chapitre 4 : Les travaux de l’audit fiscal au sein de l’entreprise	75
Section 1 : Présentation de l’organisme d’accueil.....	75
Section 2 : Le travail d’audit au sein de l’entreprise.....	83
Conclusion générale.....	102

Bibliographie

Liste des tableaux

Liste des figures

Annexes

Introduction générale

Introduction générale :

La profonde mutation de l'économie moderne manifestée par l'ouverture internationale, la généralisation des échanges internationaux ainsi que l'intensification de la concurrence accrue au sein des différents secteurs, imposent à l'entreprise de mobiliser ses ressources y compris le domaine juridique et fiscal.

Le domaine fiscal est le domaine le plus difficile à manipuler, puisqu'il est quasiment permanent au point d'être jugé envahissant en toute action opérée par l'entreprise à savoir, une nouvelle activité, un programme de recherche, une décision d'investissement, etc.

La fiscalité a été pendant de nombreuses années considérée comme une dimension complexe et coûteuse. Peu à peu, la perception de la fiscalité a évolué.¹ Elle a évolué dans le sens d'une attention plus grande portée aux questions touchant à la sécurité juridique des opérations de l'entreprise. La fiscalité regroupe l'ensemble de la législation et la réglementation en vigueur en matière fiscale, les pratiques et les mesures propres à l'administration fiscale, les prélèvements fiscaux et d'autres prélèvements obligatoires.

Elle est considérée comme l'une des préoccupations majeures de l'entreprise. C'est une contrainte dont la maîtrise est difficile. Même si l'entreprise adopte une stratégie de transparence fiscale, elle n'est pas toutefois à l'abri des risques fiscaux.

C'est pourquoi l'entreprise doit consacrer une attention à la gestion des risques fiscaux. Autrement dit, elle doit suivre l'évolution de la législation fiscale. Il est souvent très coûteux pour une entreprise d'attendre l'arrivée des inspecteurs fiscaux, pour se poser la question de savoir si elle respecte les prescriptions fiscales. D'où, le recours à des revus périodiques d'audit pour détecter les risques, les quantifier et prendre les mesures nécessaires. Donc, l'entreprise est toujours en situation de risque, risque dont la mesure peut être un élément d'information pour les dirigeants.

Mais les responsables de l'entreprise sont rarement des fiscalistes ou même pas des juristes, aussi pour recueillir des informations sur la situation fiscale de leur entreprise, doivent-ils s'en remettre à des spécialistes ?

De là, apparaît la nécessité d'une mise en œuvre d'une gestion fiscale au sein de l'entreprise pour mieux prévenir et maîtriser le risque fiscal, cette dernière à comme outil, l'audit fiscal.

¹M.BEN HADJ SAAD, l'audit fiscal dans les PME : proposition d'une démarche pour l'expert-comptable, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, université de SFAX, p07.

Pour une bonne gestion fiscale, l'auditeur fiscal doit proposer des mesures de prévention, notamment par le biais des procédures et de sécurités fiscales, lesquelles doivent nécessairement être adapté en fonction des caractéristiques propres et des facteurs des risques fiscaux spécifiques à l'entreprise.

Notre recherche s'articule autour de la problématique suivante :

Quelle est l'importance d'une mission d'audit fiscal au sein d'une entreprise ?

De cette problématique découlent les questions suivantes :

- Qui est ce qu'un audit fiscal ?
- Quelle est la démarche d'une mission d'audit fiscal ?
- Quel est l'impact d'une meilleure application de la mission d'audit fiscal sur la performance de l'entreprise ?

Pour cerner cette problématique, nous avons élaboré un cadre de recherche qui s'appuie les hypothèses suivantes :

- **Hypothèse 1** : La mission d'audit fiscal atténue le risque fiscal.
- **Hypothèse 2** : L'audit fiscal est un instrument de sécurité fiscale pour une entreprise.

La démarche suivie :

Pour répondre à la problématique principale et la sous questions, nous avons structuré notre travail en quatre chapitres :

-Le premier chapitre est intitulé : Généralités sur l'audit qui s'articule autour de trois sections. Dans la première section non traiterons l'apparition du concept d'audit en générale. La seconde section est consacrée à l'audit fiscal. Et enfin dans la troisième section nous dressons le statut de l'auditeur fiscal.

-Le deuxième chapitre s'attachera à présenter la démarche et techniques de mission d'audit fiscal. La première section abordera la prise de connaissance générale et l'examen du système de contrôle interne. La deuxième section portera les deux éléments de l'audit fiscal. Ensuite la troisième section traite le rapport l'audit fiscal.

-Le troisième chapitre qui traité l'évolution des risques fiscal de l'entreprise et la gestion fiscale. La première section sur les risques fiscaux. La seconde section consacrée à l'appréciation de la gestion fiscale.

-Le quatrième chapitre est consacré à l'aspect pratique. En premier lieu, nous allons procéder par la présentation de l'entreprise Les Moulins de SOUMMAM unité de kherrata

Introduction Générale

qui nous accueillis pendant notre période de stage, et en second lieu, nous allons montrer l'application de l'audit fiscal dans cette entreprise.

Pour accomplir notre travail, nous avons consulté plusieurs ouvrages, articles, documents officiels, ainsi que tous ceux qui ont une relation directe ou indirecte avec notre travail afin de mieux comprendre notre recherche et bénéficier des études précédentes.

Chapitre 01 : Généralités sur l'audit

Chapitre I : Généralité sur l'audit

Afin d'arriver à l'élaboration d'un bon contrôle fiscal, on doit bien prendre connaissance des différentes notions y afférentes. A travers ce chapitre, nous allons faire la lumière sur la notion de l'audit, notion de l'audit fiscal et le statut de l'auditeur fiscal.

Section 01 : Les notions générales d'audit

Avant de procéder à une définition de l'audit, il convient d'en retracer en quelques mots son évolution.

1.1.L'historique de l'audit :

Au début du moyen âge, les sumériens ont ressentis une nécessité de contrôle de la comptabilité des agents², ce système de contrôle par recoupement consistait à comparer une information qui est parvenue de deux sources d'enregistrement indépendantes. Mais le mot «audit» n'est apparu que sous l'empire romain et plus spécifiquement dès le 3^{ème} siècle avant Jésus Christ, où il était d'un sens plus large, étymologiquement, le terme «audit» d'origine latine «auditus» signifie audition.

Des trésoreries, qui étaient des fonctionnaires du trésor, étaient chargés de l'audit, ils étaient tenus de rendre compte oralement devant une assemblée composée «auditeurs» qui approuvait par la suite les comptes.

Par la suite, ce contrôle s'est développé suite aux efforts des anglais. De même, ses objectifs qui se sont axés principalement sur la détection de fraude, progressivement vers la recherche d'erreurs puis à la publication d'opinion sur la validité des états financiers, enfin sur leur régularité et sincérité.

De nos jours, l'audit est une discipline transversale au centre des préoccupations des managers³. En ce sens, l'audit s'élargissait face à une variété des besoins, à d'autres domaines qui se sont révélés nécessaires avec l'évolution et la généralisation de nouveaux moyens de traitements de l'information⁴.

²H. Vlaminick, Histoires de la comptabilité, Edition Pragmos 1979, p17.

³ S. THIERY-DUBUISSON, L'Audit, édition la Découverte, p3.

⁴ J.P. RAVALEC, Audit Social et Juridique, Edition les guides Montchrestien 1986, p3.

1.2. Les définitions de l'audit :

Plusieurs définitions ont été proposées pour cerner au mieux une aussi vague notion. Nous allons nous contenter dans le cadre de notre travail de citer un ensemble de définitions les plus manifestes présentées par des praticiens en la matière.

Un audit est une démarche d'observation et d'analyse destinée à porter un jugement, une appréciation sur le fonctionnement d'un système. Dans le domaine financier et comptable le terme audit est associé à la notion de preuve et de certification.⁵

Selon C.H.GARY, l'audit est « un examen critique des informations fournies par l'entreprise ».⁶

Cette définition qui s'avère restrictive et simpliste présente l'audit comme étant un diagnostic d'un ensemble de données fournies par l'entreprise, ce qui nous laissera s'interroger sur les autres informations non fournies.

Une autre définition de l'audit : « l'audit consiste à une observation, examen, analyse de faits, situations et informations par rapport à des référentiels internes (la politique de l'entreprise), ou externe (la réglementation), de manière à mettre en évidence des écarts ou des dysfonctionnement, en rechercher les causes et les conséquences en terme de risque et de couts, permettant ainsi à l'auditeur de présenter dans un rapport des avis et recommandations à court et moyens terme ⁷ ».

De son côté, J.P RAVALEC expose la définition suivante : « l'audit met en évidence et mesure les principaux problèmes de l'entreprise ou de l'organisation à évaluer, il en évalue l'importance sous forme de coûts financiers ou d'écarts par rapport à des normes en apprécie les risques qui en découlent, diagnostique les causes, exprime des recommandations acceptables en termes de coûts et de faisabilité pour améliorer le fonctionnement ».⁸

⁵ Henri Mahé, dictionnaire de gestion, édition Economica, Paris, 1998, p29.

⁶ R. ZEROUAL, S. ENNAFAA, Mémoire de fin d'étude « Audit fiscal, Cas d'une société de distribution », ISCAE, 2010, p13.

⁷ Bernard GRAND, Bernard VARDALLE, « audit comptable et financier », Edition Economica, Paris, 2006, p9.

⁸ J.P RAVALEC, op. cit, p4.

Et selon ATH3, l'audit est « l'examen d'information en vue d'exprimer sur cette information une opinion responsable et indépendante par référence à un critère de qualité, cette opinion doit accroître l'utilité de l'information».⁹

Donc l'audit est une appréciation des informations basée sur des critères spécifiques. Il est le premier pas vers l'amélioration. Il permet d'obtenir une vision objective et claire d'un mode de fonctionnement ou bien d'une situation.

1.3. Typologie de l'audit :

L'audit peut s'appliquer dans tous les secteurs économiques. Le type de l'audit réalisé dépend de la nature, du champ de l'audit, et de la provenance de l'auditeur.

Nous adopterons successivement deux types de classifications : la première nous permettra de distinguer l'audit interne et l'audit externe et la seconde, nous amènera à effectuer la distinction entre plusieurs catégories d'audit.

1.3.1. L'audit interne et l'audit externe :

La fonction d'audit interne est née à partir de l'audit externe, mais elles se sont nettement différenciées.¹⁰

1.3.1.1. L'audit interne :

L'audit interne est, à l'intérieur d'une entreprise une activité indépendante d'appréciation du contrôle des opérations. Il est au service de la direction : c'est un contrôle qui a pour fonction d'analyser et d'évaluer l'efficacité des autres contrôles. En quelque sorte, l'audit interne couvre toutes les fonctions de l'entreprise : production, commercialisation, personnel, finance, comptabilité, fiscalité interne, etc.¹¹

Les objectifs principaux de l'auditeur interne sont donc, dans le cadre de cette révision périodique, de vérifier si les procédures en place comportent les sécurités suffisantes, si les informations sont sincères, les opérations efficaces, les structures claires et actuelles.

L'audit interne apporte sa contribution à l'ensemble des activités de l'entreprise. Il intervient traditionnellement dans tous les domaines financiers (comptabilité générale, comptabilité analytique, trésorerie, comptabilité budgétaire, etc.) celui-ci intervient

⁹ATH, Audit Financier, Edition Dunod, Paris, 1983, p18.

¹⁰ J.RENARD, «théorie et pratique de l'audit interne», édition d'organisation 7^{ème} édition, paris 2010, p79.

¹¹ M.BELAIBOUD, «pratique de l'audit», édition berti, Alger 2005, p04.

maintenant aussi dans les domaines opérationnels (gestion des stocks, fonctions approvisionnement et logistique, sécurité des actifs, pertinence et respect des procédures de gestion, etc.)

L'audit interne décèle les problèmes et développe des recommandations aux audités qui leurs apportent une solution. Son rôle n'est pas de dénoncer ou d'accuser, mais d'arbitrer «règle du jeu» du groupe et surtout de faire pratiquer les «3R» recherche, reconnaître et remédier aux faiblesses de l'organisation.

Pour atteindre une pleine compréhension des opérations examinées, l'auditeur interne doit :

- Examiner et apprécier la rectitude, la suffisance et l'application des contrôles efficace à un coût raisonnables ;
- Vérifier la conformité avec les politiques, les plans et les procédures établis ;
- Vérifier à quel point les actifs de la société sont justifier et préservés des pertes de toutes sortes ;
- Vérifier l'exactitude des informations utilisées par la direction ;
- Evaluer la qualité de l'action dans la mise à exécution des responsabilités assignées ;
- Recommander des améliorations opérationnelles.

1.3.1.2. L'audit externe :

L'audit externe est une fonction indépendante de l'entreprise, exercée par des cabinets nationaux et internationaux, dont la mission est de certifier l'exactitude des comptes, résultats et états financiers ; et plus précisément, si on retient la définition des commissaires aux comptes : certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et des états financiers.¹²

L'audit externe peut être :

- Soit de nature contractuelle, ainsi l'entreprise fait appel à un cabinet afin de réaliser une mission définie dans le cadre d'un contrat ;

¹² J.RENARD, op.cit p79.

- Soit légal, comme c'est le cas de mission du commissaire aux comptes prévue par la loi sur les sociétés anonymes. Peut également être rangé dans cette catégorie, le contrôle fiscal adopte une démarche similaire à celle d'un auditeur externe.

On pourrait penser que cette différence de statut entre l'auditeur interne et l'auditeur externe (le premier étant salarié de l'entreprise et le second en est indépendant) ne devrait pas avoir l'incidence sur la nature des travaux. En fait, leurs approches sont différentes car elles répondent à des préoccupations elles-mêmes différentes. L'auditeur interne s'intéresse d'une façon prioritaire à l'efficacité de la gestion ainsi qu'à l'application des décisions prises par la direction alors que l'auditeur externe, lorsqu'il doit certifier les comptes, va s'assurer que ceux-ci donnent une image fidèle de la situation économique et financière de l'entreprise, ce qui nécessite une approche globale.

1.3.2. Les autres catégories d'audit :

Une seconde classification permet de distinguer :

- **L'audit de conformité** : c'est le contrôle classique des données financières et administratives et le contrôle de la bonne application des procédures préconisées par la direction.
- **L'audit de sécurité** : Il a pour but d'évaluer les risques encourus par la société.
- **L'audit de fiabilité** : Il a pour objet de vérifier la fiabilité des informations qui sont utilisées par les décideurs de l'entreprise. Il permet notamment d'apprécier l'efficacité du contrôle interne.
- **L'audit d'efficacité** : L'audit d'efficacité ou audit opérationnel est le contrôle de l'efficacité et de la performance des opérations, tant du point de vue du respect des procédures et des règles de gestion que leur performance.

Section 02 : Notion de l'audit fiscal

2.1. Extension de l'audit au domaine fiscal :

Les audits touchent aujourd'hui l'ensemble des secteurs de l'entreprise dont le plus ancien et le plus courant est l'audit comptable et financier. Le domaine fiscal est l'un de ses secteurs qui constitue une notion étendue devant être appréhendé et contrôlé pour une meilleure efficacité de l'entreprise.

Ainsi, l'audit fiscal paraît comme étant la formule qui répond au mieux aux préoccupations de l'entreprise et ce pour diverses raisons ;

- ✓ L'intensité des liens que la fiscalité entretient avec la comptabilité ;
- ✓ L'importance et la complexité de la matière fiscale ;
- ✓ Le risque financier attaché au non respect de la règle fiscale ;

2.1.1. Les opportunités d'apparition :

Le droit fiscal est une contrainte pour l'entreprise, qui lui impose le respect des dispositions importantes en nombre, complexes et évoluant rapidement dans le temps.

Reste à savoir que cette rigidité a poussé vers l'extension de la fraude en cherchant à minimiser la dette vis-à-vis de l'Etat, de même que l'évasion pour en profiter des lacunes existantes entre les lignes des dispositions réglementaires.

L'entreprise demeure en situation de risque fiscal du fait du non application des règles et des sanctions. Par conséquent, la mesure de ce risque fiscal peut être un élément d'information pour les dirigeants puisque son incidence financière sur la gestion de l'entreprise est directement mesurable.

Outre le prélèvement obligatoire que représente en lui-même l'impôt, la fonction de collecteur d'impôt assignée à l'entreprise et en elle-même génératrice d'un coût additionnel. «L'entreprise est chargée d'opération d'assiette, de déclaration, de perception et de reversement de l'impôt. Elle supporte un coût qui lui est transféré par l'administration fiscale. Il s'agit d'un coût subi par l'entreprise auquel elle ne peut se dérober ».

Ainsi, même si l'entreprise joue le rôle d'intermédiaire neutre entre le redevable d'impôt et l'Etat, elle le substitue s'il n'honore pas sa dette ou qu'il soit en situation d'insolvabilité.

Contrainte financière, risque, gestion fiscale sont des éléments suffisamment importants pour justifier un contrôle approfondi et spécialisé qui puisse apporter des éléments d'information, notamment aux dirigeants de l'entreprise.

L'intérêt d'un contrôle des questions d'ordre fiscal est claire, il doit permettre en premier lieu de recueillir des informations sur la nature de l'étendu de risque fiscal encouru par l'entreprise, mais aussi sur l'aptitude de celle-ci à utiliser la fiscalité aux mieux de ses

intérêts. Cet examen lève donc le voile sur les incertitudes, les interrogations fiscales de l'entreprise et facilite dans une certaine mesure la prise de décision. Le prolongement de ce diagnostic à des recommandations et des conseils contribue à la sécurité fiscale de l'entité et participe dans l'amélioration de sa gestion fiscale.

2.1.2. Tendance vers l'audit fiscal :

Très lié aux travaux sur le développement de l'audit opérationnel, au point de constater que l'audit fiscal est encore souvent présenté comme un possible développement de l'audit.

Cette formule d'audit est généralement perçue comme l'aspect fiscal de la mission d'audit ou de révision comptable mais en aucun cas intitulé la révision fiscale des comptes. L'audit fiscal se présente ainsi comme «une pièce maitresse» dans l'élaboration de diagnostic fiscal de l'entreprise.

Cependant, il permet d'apporter des éléments sur la faculté de l'entreprise à se conformer ou non à la réglementation fiscale.

En plus ses résultats informent sur la gravité de risque encouru financièrement, de même que les éventuelles défaillances de l'organisation de l'entreprise. Pour conclure, l'audit fiscal sert de guide à certaines décisions de gestion ainsi que celles de gestion des risques de l'entreprise.

2.2. Définition et objectif de l'audit fiscal :

2.2.1. Définition de l'audit fiscal :

Malgré que la notion d'audit fiscal n'acquière pas encore l'unanimité pour une telle variété d'audit, plusieurs auteurs ont tenté de l'expliquer en plusieurs définitions dont voici quelques-unes :

M.P.COLIN a défini l'audit fiscal comme suit : « L'audit fiscal est un examen de la comptabilité à l'administration fiscal ».

Aussi : « L'audit fiscal est un contrôle du respect des règles fiscales ».¹³

M.MASTOURI: « l'audit fiscal permet de réaliser le diagnostic des obligations fiscales de L'entreprise de faire le point sur la stratégie finale de l'entreprise et proposer le cas

¹³P.M.COLIN, la vérification fiscale, édition : economica, paris, 1985, p35.

échéant des solutions de nature à rendre la gestion finale plus performante en diminuant la charge fiscale. »¹⁴

Par ailleurs les professeurs P.BONGON et M.VALLEE ont défini l'audit fiscal comme : « un instrument qui mesure l'aptitude de l'entreprise à mobiliser les ressources du droit fiscal dans le cadre de sa gestion, afin de concourir à la réalisation des objectifs de la politique générale qu'elle est assignée »¹⁵

Ainsi l'audit fiscal selon J.F.COSTA et A.MIKOL: « est un examen critique destiné à vérifier que l'activité de l'entreprise est fidèlement traduit dans les comptes annuels en respectant les règles fiscales. »¹⁶

D'après toutes ses définitions on peut définir l'audit fiscal comme ci-dessous :

L'audit fiscal est un diagnostic de la situation fiscal d'une entreprise permettant d'apprécier le Respect des règles fiscales en vigueur et l'aptitude de cette entreprise à mobiliser les ressources du droit fiscal dans le cadre de sa gestion pour y atteindre ses objectifs.

L'audit fiscal est l'ensemble des opérations de contrôle et de vérification effectué par un auditeur interne ou externe.

La mission de l'audit fiscal se justifie à travers les pensées suivantes :

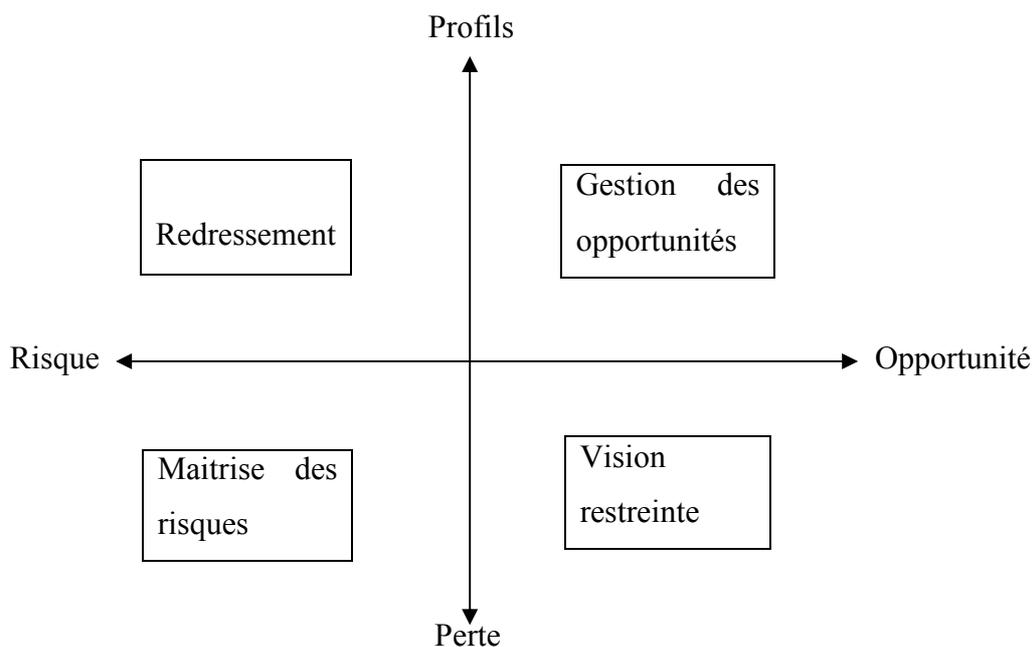
- ✓ Développer le cadre fiscal de l'entreprise.
- ✓ Mesurer les risques fiscaux encourus par l'entreprise.
- ✓ Améliorer les procédures de circulation des informations ayant influence sur la fiscalité.
- ✓ Détecter les insuffisances pouvant mener à un redressement fiscal significatif en cas de contrôle fiscal.
- ✓ Etudier et analyser les dispositions desquelles résultent des obligations légales auxquelles l'entreprise doit s'y conformer sous peine de sanction.
- ✓ Connaître la situation fiscale de l'entreprise
- ✓ Prendre connaissance de dernier contrôle fiscal et de la nature des éventuels redressements.

A noter tout de même que les passifs fiscaux qui naissent après la reprise, mais qui sont relatifs à la période antérieure à la reprise doivent être couverts par la garantie du passif.

¹⁴M.MASTOURI, revue d'entreprise N°2 Nov./1992,p15.

¹⁵P.BONGON et J.M.VALLEE, audit et gestion fiscal, édition clef Atd, p53.

¹⁶J.F COSTA et A.MIKOL, vingt ans d'audit, de la récusations des comptes aux activités, 1999, p107 ;

Figure N°01 : Présentation schématique de l'audit fiscal.

Source: Rédha Khelassi, précis d'audit fiscal de l'entreprise, BERTI Edition, Alger 2013, p95.

2.2.2. Objectifs de l'audit fiscal :

Comme toute sorte d'audit, l'audit fiscal poursuit des objectifs bien déterminés. En fait deux objectifs fondamentaux peuvent être visés par l'auditeur fiscal :

- Un objectif de régularité : contrôle de la régularité fiscale.
- Un objectif stratégique : contrôle de l'efficacité fiscale.

2.2.2.1. Le contrôle de la régularité fiscale :

Il s'agit d'un contrôle ayant comme finalité de s'assurer de la fiabilité des informations à aspects fiscaux. Il permet aussi de repérer les anomalies, leurs origines et les risques fiscaux en vue de détecter les infractions fiscales éventuelles et se préparer pour le contrôle fiscal.

La régularité fiscale constitue l'analyse du mode de traitement réservée aux problèmes fiscaux au sein de la société auditée, dans laquelle l'auditeur fiscal va s'interroger sur l'existence des spécialistes pour effectuer l'enregistrement comptable en conséquence fiscale et de connaître si l'entreprise consulte ou non des conseillers fiscaux.

2.2.2.1. Le contrôle de l'efficacité fiscale :

Il s'agit d'un contrôle ayant comme but, la mesure de la prédisposition de l'entreprise à profiter des avantages et des opportunités qu'offre la loi en matière fiscale. Ce contrôle repose sur deux types de choix : les premiers sont des choix tactiques liés à la gestion courante de l'entreprise.

C'est à titre d'exemple : le mode d'amortissement, le régime d'option de la TVA, etc. Alors que les deuxièmes sont des choix stratégiques à titre occasionnel.

Le contrôle des choix tactiques est considéré comme un contrôle simple en faisant appel aux outils traditionnels de l'audit à titre d'exemple les questionnaires, les examens directes des comptes et des documents comptables. L'auditeur fiscal vérifie les principaux choix fiscaux et les éléments de risque liés à ces choix. Il met en évidence les dispositions omises et ignorées.

Alors que, pour le contrôle des choix stratégiques, l'audit permet de rapprocher la complexité fiscale du projet au niveau des compétences des personnes, qui ont traité des problèmes fiscaux pour examiner s'il n'a pas un manque à gagner ou bien des risques encourus. De manière générale, l'audit à ce niveau va déterminer le degré de prise en compte de la question d'efficacité fiscale.

Section 03 : statut de l'auditeur fiscal

S'inscrivant dans le cadre des missions fiscales de l'expert comptable, reconnues par l'article 18 de la loi n°10/01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert comptable, du CAC, et de comptable agréée, l'audit fiscal comme faisant partie des missions que peut assurer l'expert comptable, obéit à un cadre réglementaire, déontologique, contractuel et comportemental. Le recensement des qualités requises de l'auditeur doit ainsi faciliter l'identification de la ou des professions les armées pour conduire une mission de cette nature.

3.1. Cadre réglementaire, déontologique, contractuel et comportemental de l'expert comptable :

La mission d'audit fiscal exercée par un expert comptable obéit à un cadre réglementaire précis. Cette mission se situe également dans un cadre contractuel marqué par l'exigence professionnelle d'établissement d'une lettre de mission.

L'intervention de l'expert comptable dans une mission d'audit fiscal s'inscrit dans un cadre déontologique strict. Toutefois, le manquement de l'expert comptable à ses obligations légales ou contractuelles peut l'exposer aux sanctions pénales, en plus des autres actions qui peuvent être engagées à son encontre, notamment la demande de réparation d'un préjudice subi sur le plan civil ainsi que des sanctions disciplinaires.

3.1.1. Cadre réglementaire :

En application des articles **18** et **19** de la loi n°**10/01** du **29** juin 2010 relative aux professions d'expert comptable, du CAC, et de comptable agréé, l'expert comptable est autorisé à «analyser, par les procédés de la technique comptable, la situation et le fonctionnement des entreprises sous leurs différents aspects économiques, sociaux, juridiques et financiers». ¹⁷

L'aspect comptable fait aussi profession de «tenir, centraliser, ouvrir, arrêter, surveiller et consolider la comptabilité des entreprise et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail». ¹⁸

«Il est habilité à prodiguer des conseils aux sociétés et organismes en matières financières, sociales et économiques». ¹⁹

C'est en effet grâce à ces positions légales, que l'on peut affirmer que l'audit fiscal fait partie intégrants des activités professionnelles de l'expert comptable.

3.1.2. Cadre contractuel :

La mission d'audit se caractérise par différents élément dont les parties doivent prendre soin de préciser afin de délimiter le cadre de la mission. La lettre de mission indiquera si la mission envisagée est une mission à caractère ponctuel ou au contraire, une mission impliquant de la part des auditeurs fiscaux des interventions périodiques dans le cadre, par exemple, d'un contrôle annuel de la régularité fiscale.

Les parties doivent également s'accorder sur les critères de contrôle retenus, et préciser si le client souhaite procéder à un contrôle de régularité, ou à un contrôle de la régularité suivi d'un contrôle de l'efficacité.

Le contenu de ce contrôle est par l'article **21** de la loi n°**10/01** du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert comptable d'expert comptable, du CAC, et de comptable agréé.

Selon cet article, la lettre de mission précise notamment²⁰ ;

- La définition précise de la mission à accomplir ;
- La périodicité ou la durée de la mission ;
- Le montant des honoraires et les modalités du règlement ;

¹⁷ Article 18 de la loi n°10/01 de 29/06/2010 relative aux professions du CAC, de l'expert comptable et comptable agréé, journal n°42, Alger, 2010.

¹⁸ Article 18 de la loi n°10/01 de 29/06/2010 relative aux professions du CAC, de l'expert comptable et comptable agréé, journal n°42, Alger, 2010.

¹⁹ Article 19 de la loi n°10 /01 de 29/06/2010 relative aux professions du CAC, de l'expert comptable et comptable agréé, journal n°42, Alger, 2010.

- Le champ d'intervention ;
- Les moyens à mettre en œuvre et les conditions de délivrance du rapport.

La lettre de mission rappelle également les informations que doit apporter le dirigeant à son personnel et qui sont nécessaires à l'exécution de la mission.

3.1.3. Cadre déontologique :

L'espoir comptable investi d'une mission d'audit fiscale doit respecter la réglementation professionnelle qui lui fait obligation de respecter une déontologie rigoureuse, il doit veiller fidèlement au respect de la loi, il doit mettre en œuvre les diligences nécessaires lui permettant de bien conseiller son client. Il est également tenu au respect du secret professionnel.

3.1.3.1. L'obligation de respect de la loi :

Au terme de l'article **03** de la loi n°**10/01** du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert comptable, du CAC, et de comptable agréée, «l'expert comptable, le CAC, et le comptable agréée, doivent observer les prescriptions légales en vigueur régissant la comptabilité et les registres comptables ainsi que leur contrôle et exercer leurs professions en toutes indépendance et probité».²¹

Dans l'exercice de ses missions, relatives à la «tenue de la comptabilité et à l'établissement du bilan», le **CDPC** oblige l'expert comptable de «respecter la législation fiscale», pour les missions ayant trait aux obligations fiscales de l'entreprise, l'article **05** de **CDPC** institue l'obligation pour le professionnel de se conformer aux textes en vigueur et d'inviter le client à les respecter. Cet article ajoute que le professionnel doit s'entourer des précautions nécessaires pour éviter de se trouver dans une situation de complicité qui altérerait son impartialité et son indépendance et engagerait sa responsabilité.

Pour la mission d'audit fiscale, l'expert comptable veillera, dans le cadre de la légalité, à la gestion proactive et efficace du risque fiscal.

3.1.3.2. Obligation de diligence :

L'obligation de diligence signifie que l'expert comptable s'engage à accomplir un certain nombre de prestations dès l'acceptation d'une mission de quelque nature que se soit.

Cette obligation englobe trois types de devoirs pour l'expert comptable²² :

- ✓ Un devoir d'exécution de la mission confiée ;

²¹ Article 21 de la loi n°10 /01 de 29/06/2010 relative aux professions du CAC, de l'expert comptable et comptable agréée, journal n°42, Alger, 2010.

²²M.BEN HADJ SAAD «audit fiscal dans les PME : proposition d'une démarche pour l'expert comptable», mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert comptable, FSEG 2009, p46.

- ✓ Un devoir de fiabilité ;
- ✓ Un devoir de vérification ;

Selon l'article **04** du décret exécutif n°**96-136** du **15 avril 1996** portant code de déontologie de la profession comptable, «le professionnel doit exécuter avec diligence, conformément aux normes professionnelles, tous les travaux nécessaires en observant l'impartialité, la sincérité et la légalité requise ainsi que les règles d'éthiques professionnelles»²³.

L'expert comptable doit mettre, en conséquence, les diligences nécessaires pour assurer une bonne exécution de sa mission d'audit fiscal et veillera à atteindre le résultat recherché de ses travaux pour en assurer la fiabilité.

3.1.3.3. Le devoir de conseil :

En application à l'article **19** de la loi n°**10/01** du 29 juin 2010 relative à la profession d'expert comptable, du CAC, et de comptable agréée, «l'expert comptable est habilité des conseils aux sociétés et organismes en matière financière, sociales et économiques»²⁴

Le professionnel comptable qui rend des services fiscaux doit être en mesure de proposer la meilleure alternative possible pour son client à condition que le service soit rendu avec compétence et respect de la loi.

3.1.3.4. L'obligation de secret professionnel :

L'obligation de secret professionnel constitue pour comptable non seulement une obligation légale et déontologique mais également un atout précieux pour assurer aux chefs d'entreprise un rapport de compétence et une relation professionnelle à long terme.

En vertu de l'article **06** de décret exécutif n°**96-136** du **15 Avril 1996** portant code de déontologie de la profession comptable, «les membres de l'ordre sont tenus d'observer le secret professionnel dans l'exercice de leur profession. Ils sont toutefois, déliés de secret professionnel dans les cas prévus par la loi et règlements en vigueur et notamment :

- En vertu de l'obligation de communication des documents prévus, au profit de l'administration fiscale ;
- A la suite d'information ou d'instruction judiciaires ouvertes à leur rencontre ;
- Lorsqu'ils sont appelés à témoigner devant la chambre de conciliation, de discipline et d'arbitrage ;
- Par la volonté de leurs mandants ;

²³Code de déontologie de la profession comptable, journal n°24, Alger, 1996.

²⁴Article 19 de la loi n°10/01 de 29/06/2010 relative aux professions du CAC, de l'expert comptable et comptable agréée, journal n°42, Alger, 2010.

Les professionnels veilleront également à faire observer par leur personnel et leurs stagiaires l'obligation de secret professionnel²⁵.

3.1.4. Responsabilité de l'expert comptable :

L'expert comptable dans l'exercice de sa mission d'audit fiscal, doit respecter un ensemble de règles dans la conduite de ses missions. Un quelconque manquement à ses règles risque d'engager sa responsabilité sur le plan civil, pénal ou disciplinaire.

3.1.4.1. Responsabilité civile de l'expert comptable :

La mission de l'expert comptable doit être distinguée nettement ;

- De l'audit légal ;
- Des missions spécifiques touchant à la fiscalité, qui peuvent par ailleurs être confiées par le client à son expert comptable, en marge d'une mission d'établissement des comptes annuels.

L'une des caractéristiques de la mission d'audit fiscal est qu'elle intervient pour détecter les risques fiscaux et améliorer la gestion des risques par des mesures correctrices.

L'étendue de la responsabilité civile de l'auditeur fiscal varie en fonction des termes de la lettre de mission. A cet effet, afin de délimiter la responsabilité civile de l'auditeur fiscal, les parties doivent prendre soin de préciser si la mission envisagée procède à un contrôle de la régularité ou à un contrôle de la régularité suivi d'un contrôle d'opportunité.

3.1.4.2. Responsabilité pénale de l'expert comptable :

Selon l'article 62 de la loi 10/01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert comptable, du CAC et de comptable agréé «la responsabilité pénale de l'expert comptable' du commissaire aux comptes, et comptable agréé est engagée pour tout manquement à une obligation légale²⁶.

En outre, en cas de violation d'une obligation légale ; l'auditeur fiscal peut être poursuivi sur le plan pénal dans les cas suivants :

- L'accomplissement d'un acte positif qui consiste à établir de fausses évaluations des risques fiscaux ;
- Si l'auditeur fiscal a simulé des situations juridiques ou participé à des montages juridiques afin d'éluider l'impôt.

²⁵ Code de déontologie de la profession comptable, journal n°24, Alger, 1996.

²⁶ Article 62 de la loi n°10/01 du 29/06/2010 relative aux professions de CAC, de l'expert comptable et comptable agréé, journal n°42, Alger, 2010.

3.1.4.3. Responsabilité disciplinaire de l'expert comptable :

Selon l'article 63 de la loi 10/01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert comptable, du CAC, et de comptable agréée, «la responsabilité disciplinaire de l'expert comptable, du commissaire aux comptes et de comptable agréée est engagée devant la commission de discipline du conseil national de la comptabilité, même après leur démission, pour toute infraction ou manquement aux règles professionnelles, techniques ou déontologiques commis pendant l'exercice de leur fonction.

Les sanctions disciplinaires susceptibles d'être prononcées sont dans l'ordre croissant de leur gravité :

- L'avertissement ;
- Le blâme ;
- La suspension de leur pouvoir, pour une durée maximale de six (06) mois ;
- La radiation du tableau ;

Tout recours contre ses sanctions disciplinaires se fait devant la juridiction compétente conformément aux procédures légale en vigueur»²⁷

3.2. L'auditeur fiscal :

L'appellation d'auditeur est synonyme d'exigences et apporte par elle-même des éléments de réponse quant aux exigences pesant sur l'auditeur. Il faut, en premier lieu, que l'auditeur ne soit pas juge et partie, c'est-à-dire qu'il ne soit pas responsable du contenu de l'information auditée, en d'autres termes qu'il soit indépendant. En second lieu, l'auditeur doit être en mesure de porter un jugement sur la qualité de l'information qu'il audite, ce qui signifie qu'il travaille sur un domaine qui lui est non seulement familier mais qu'il domine. L'auditeur doit ainsi atteindre un niveau de compétence élevé pour être en mesure d'évaluer la qualité de l'information qu'il audite.

Indépendance et compétence sont ainsi les qualités que l'on attend d'un auditeur en général, et donc d'un auditeur fiscal en particulier.

3.2.1. L'indépendance :

L'auditeur est amené à formuler une opinion sur une information par rapport à des critères de régularité et d'efficacité ; c'est pourquoi, il importe qu'il fasse preuve d'impartialité dans son jugement. Pour cela, il ne peut se permettre de donner un avis sur une information dont il est, en tout ou partie, directement ou indirectement producteur. Cette indépendance devrait s'apprécier aussi bien sur le plan matériel que sur le plan moral.

²⁷Article 63 de la loi n°10/01 du 29/06/2010 relative aux professions de CAC, de l'expert comptable et comptable agréée, journal n°42, Alger, 2010.

3.2.1.1. L'indépendance matérielle :

L'indépendance matérielle exige que l'auditeur ne soit pas dans une situation de dépendance qui risque de compromettre. Ce risque existe notamment si hors de sa mission d'audit, l'auditeur est en relation d'affaires avec l'audité, s'il n'est pas libre de tout intérêt dans la conduite de l'audit. Cette exigence d'indépendance soulève ainsi la question de la possibilité de cumuler une mission.

3.2.1.2. L'indépendance morale :

L'indépendance morale permettra de s'assurer que l'auditeur fiscal fait preuve d'honnêteté et d'intégrité dans son comportement en écartant toute possibilité de subir des pressions externes l'amenant à modifier son jugement.

Il doit se conformer à une déontologie prescrite par la profession. Il ne suffit toutefois pas à l'entité auditée d'obtenir des garanties suffisantes quant à l'indépendance morale ou matérielle de l'auditeur auquel il confie la mission. Il s'agit certes d'une condition nécessaire, mais non suffisante. En effet, l'entité auditée doit s'assurer que la mission sera conduite par des auditeurs dont le niveau de qualification permet de mener à bien une mission de cette nature. En d'autres termes, à l'indépendance de l'auditeur doit s'allier sa compétence.

3.2.2. La compétence :

Ce critère revêt une grande importance pour l'audit fiscal, du fait qu'il va conditionner le développement de ce type de mission.

En effet, le succès de l'audit fiscal auprès des entreprises dépendra en premier lieu d'un niveau minimum de qualité que seule la compétence des intervenants dans ce domaine pourrait garantir.

En matière d'audit fiscal, cette exigence se pose avec beaucoup d'acuité étant donné que l'auditeur fiscal doit maîtriser non seulement la fiscalité, mais également les techniques d'audit, ce qui présuppose qu'il maîtrise la matière comptable, informatique, financière et juridique et d'une manière générale toute ce qui a trait au management des entreprises.

Il en résulte que l'auditeur fiscal doit être d'un niveau de compétence élevé exigeant à la fois un profil de spécialiste et également celui de généraliste polyvalent.

Conclusion :

L'audit est un examen fait par un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et l'efficacité d'une série d'opérations d'une entreprise par référence à des critères de qualités.

Les audits touchent aujourd'hui l'ensemble des secteurs de l'entreprise dont le plus ancien et le plus courant est l'audit comptable et financier ; le domaine fiscal est l'un de ces secteurs qui constitue une notion étendue devant être appréhendé et contrôlé pour une meilleur efficacité de l'entreprise.

Chapitre 02 : Démarche et techniques de mission d'audit fiscale

Chapitre II : Démarche et technique de mission d'audit fiscal

Après avoir défini l'audit fiscal, ses objectifs et son statut, il importe de s'interroger sur les conditions de mise en œuvre d'une mission de cette nature afin d'acquérir une certitude sur la possibilité de réaliser au plan pratique un audit fiscal.

Toute mission d'audit, quelle qu'en soit la nature, suppose une démarche et une méthodologie permettant d'atteindre son objectif avec le maximum de sécurité et en utilisant les moyens nécessaires de façon optimale.

Cependant, la préparation de la mission d'audit fiscal commence par la prise de connaissance de l'entreprise afin d'attirer l'attention de l'auditeur sur quelques problèmes précis ou risques probables et par la suite d'obtenir une orientation future des travaux²⁸.

Ainsi, la mise en œuvre de l'audit fiscal nécessite, en conséquence la mise en place d'une démarche professionnelle basée sur les risques permettant essentiellement d'atteindre les objectifs suivants :

- Identifier le risque fiscal ;
- Mesurer et définir les limites du risque fiscal ;
- Informer le client des risques relevés et des améliorations proposées ;
- Prémunir, surveiller et gérer le risque fiscal ;

La mise en œuvre de cette démarche professionnelle consiste à :

- En première section, la prise de connaissance générale et l'évaluation du système de contrôle interne.
- En deuxième section nous avons abordé les deux éléments de l'audit fiscal : L'audit de compliance et l'audit d'opportunité.
- Ensuite, la troisième section traite le rapport d'audit fiscal.

²⁸JACQUES Renard, théorie et pratique de l'audit interne, 7eme édition, p.215.

Section 01 : Prise de connaissance générale et Evaluation du système de contrôle interne

Le contrôle de la régularité fiscale dans le cadre de l'audit fiscal présente des points communs avec certains aspects de l'audit financier. L'interdépendance entre la fiscalité et la comptabilité se retrouve nécessairement au niveau du contrôle. L'auditeur financier qui doit se prononcer sur la régularité des états financiers ne peut négliger l'aspect fiscal, même s'il poursuit des objectifs plus étendus ; à l'inverse, l'auditeur fiscal s'appuie sur la comptabilité pour mener ses travaux.

De cette interdépendance, la prise de connaissance générale de l'entité auditée et l'évaluation de son système de contrôle interne fiscal sont des étapes intéressantes pour la démarche de l'auditeur fiscal.

1.1.Prise de connaissance générale de l'entreprise :

Avant de commencer sa mission et d'entamer son contrôle, l'auditeur doit tout d'abord connaître les réalités économiques, financières, juridiques et comptables de l'entreprise.

Selon la norme ISA 315 : « L'auditeur doit avoir une connaissance suffisante des activités de l'entreprise afin d'identifier et de comprendre les événements, opérations et pratiques de l'entreprise qui, d'après son jugement peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers, sur son examen ou sur le rapport d'audit. »²⁹

Selon cette norme l'auditeur doit obtenir une compréhension suffisante de l'entreprise et de son environnement, y compris de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers, qu'ils soient dus à la fraude ou à l'erreur, et pour concevoir et exécuter d'autres procédures d'audit.³⁰

La connaissance de l'entreprise comprend la compréhension de l'environnement dans lequel elle se situe ainsi que l'identification des spécificités de l'entreprise. Cette connaissance a pour fonction de déceler les risques principaux auxquels est soumise l'entreprise.³¹

²⁹ IFACI-IAS, les mots de l'audit, Edition liaisons, 2000, norme, p310.

³⁰ Hamzaoui, gestion des risques de l'entreprise et contrôle interne, Edition d'organisation, 2008, p.44.

³¹ BENOT pigé, audit et contrôle interne, Edition mémento, 2003, P.38.

La prise de connaissance permet de collecter les informations générales sur l'entreprise et son environnement. Elle permet à l'auditeur de s'imprégner des spécificités fiscales de l'entreprise et obtenir de cette façon de précieuses indications sur l'orientation future de ses travaux.³²

Cependant, la prise de connaissance générale est d'intérêt particulier dans la mission d'audit fiscal et ce afin de dégager les spécificités de l'entreprise et préparer par conséquent le dossier permanent composé par les différents dossiers.

1.1.1. L'objectif de la prise de connaissance :

L'objectif premier de la prise de connaissance générale de l'entité est de permettre à l'auditeur d'avoir une vue et une compréhension d'ensemble suffisante pour orienter sa mission en fonction des particularités de l'entreprise. Cette étape est d'autant plus importante quand il s'agit d'une première intervention. Elle permet à l'auditeur d'assimiler le contexte externe de l'entreprise : contexte juridique, environnement économique, environnement social,.....etc. et interne : l'activité et l'organisation générale de l'entreprise.

Elle met en relief les spécificités de l'entité ainsi que les éventuels problèmes, risques ou failles pour orienter ses investigations et recueillir par la suite des éléments de compréhension pour formuler son opinion qui devrait être basée sur des éléments probants.

Elle implique une substantielle charge de travail pour l'auditeur et particulièrement lors de la première intervention dans l'entreprise. Il en découle un important travail de recensement des données essentielles sur l'entreprise et d'observation physiques.

1.1.1.1. Les éléments de Compréhension :

Ces éléments sont de nature à familiariser l'auditeur aux spécificités de l'entité pour qu'il puisse en tracer les ordres de grandeurs auxquels il serait confronté.³³

Ils lui sensibilisent sur la significativité d'une telle erreur et donc fixer son seuil de signification.

³²<https://www.memoireonline.com/01/17/9560/Amélioration-de-la-démarche-dauidit-fiscal-au-sein-dune-entreprise>.

³³ R. ZEROUAL, S. ENNAFAA, Mémoire de fin d'étude « Audit fiscal, Cas d'une société de distribution », ISCAE, 2010, p36.

Cependant, ils ne se contentent pas à une compréhension de l'environnement interne mais aussi de l'environnement externe qui place l'entreprise dans son secteur d'activité et l'apprécie vis-à-vis de ses concurrents.

1.1.1.2. Les éléments de preuve :

Plusieurs situations peuvent nécessiter un rapport de justification vu les incohérences décelées entre la comptabilité et la fiscalité.

Ces éléments justifiants sont principalement liés à des situations risquées ou à des anomalies qu'il convient d'ergoter au niveau de son rapport général.

1.1.2. La préparation des différents dossiers :

La prise de connaissance générale est une première étape du processus d'audit fiscal qui débouche sur l'établissement de plusieurs dossiers qui cernent des recueillis sur l'entreprise dans des différents domaines.

Ces informations sont collectées suite à une visite des locaux et par des interviews des personnels.

Nous allons citer à titre d'exemple les dossiers suivants :

- **Les informations générales :** ce sont des informations qui concernent l'historique de l'entreprise, la dénomination sociale, son capital, son objet social, ses statuts, ses implantations,....etc.
- **Les informations juridiques :** informations se rapportant au statut juridique de l'entité (SA, SARL, SNC,...etc.), les procès-verbaux des assemblés général,...etc.
- **Les informations opérationnelles :** la nature de milieu de travail (informatisé, manuel), les méthodes utilisés (travail à la chaîne, production à la pièce,...etc.) dont des informations fiscales peuvent y figurer.
- **Les informations relatives au secteur d'activité :** régime d'imposition en tant que personne physique ou personnes morales ; les produits commercialisés à quel taux de TVA (9%, 19%), les autres impôts et cotisations spécifiques au secteur.
- **Les informations sur les avantages fiscaux :** elles portent sur des dispositions spécifiques à quelques entreprises faisant l'objet d'une incitation de la part de l'Etat comme :
 - ✓ Le régime suspensif en matière de TVA.

✓ L'application du mode dégressif lors du calcul des amortissements, etc.

- **Informations sur les principales conventions :** C'est essentiellement pour évaluer les incidences fiscales de ces conventions telles que la location (l'enregistrement du contrat a été réalisé sur la base du montant de location annuel, semestriel, mensuel...etc.), et leasing, les cessions d'immobilisations, etc.

L'élaboration de ces différents dossiers constituera le dossier permanent qui servirait à l'auditeur dans ses prochaines investigations. Il est à noter que l'auditeur pourra s'en servir des dossiers déjà préparés et donc l'audit comptable et financier participe en tant que source d'informations et d'appui à la mission d'audit fiscal.

D'après cette étude, la prise de connaissance générale s'avère une phase prépondérante et fondamentale dans le processus d'audit fiscal.

1.1.3. Les techniques utilisées :

Pour recueillir toutes ces informations, l'auditeur peut utiliser plusieurs techniques :

- **les entretiens :** la technique de l'entretien a été développée dans de nombreux ouvrages et ne nécessite pas d'être détaillée ici. Toutefois il est important de préciser que le niveau hiérarchique des personnes auxquelles doit s'adresser l'auditeur varie selon les entités ; c'est à l'auditeur de juger jusqu'à quel niveau de la hiérarchie il doit descendre pour obtenir une bonne compréhension générale de l'entité ;
- **L'exploitation de la documentation interne** de l'entité (manuel de procédure, par exemple) et de documents externes (statistiques, ouvrages professionnels, etc.) ;
- **L'analyse des dernières informations fiscales annuelles** de l'entité, c'est-à-dire les éléments qui concernent les comptes annuels (examen analytique), en particulier pour identifier les flux significatifs. Les données utilisées étant soit celles de l'année précédente, soit des données intermédiaires non auditées, elles peuvent être modifiées par des événements propres à l'exercice en cours. L'auditeur devra donc s'assurer, pendant le déroulement de sa mission, qu'aucun événement majeur n'a échappé à son analyse préliminaire ;
- **Une visite des locaux** de l'entité (lieux de production, de stockage, bureaux, etc.) apprend beaucoup à un auditeur expérimenté sur le système comptable du client et ses contrôles. La qualité de systématisation et la discipline sont visibles dans l'arrangement physique et l'ordre. Ce tour d'usine permet de sentir les problèmes de contrôle et de mieux comprendre l'entité et ses opérations.

A l'issue de cette phase de prise de connaissance générale, l'auditeur fiscal serait en mesure de :

- Redéfinir les objectifs de la mission dans le cas où les informations collectées dans cette phase ont permis de déceler des facteurs de risque qui imposent une réorientation de la mission.
- Planifier le déroulement de sa mission compte tenu des éléments d'information réunis.

1.2. L'évaluation du système de contrôle interne :

Après avoir procédé à une prise de connaissance générale de l'entreprise, l'auditeur fiscal va centrer ses contrôles sur la fonction fiscale de l'entreprise.

Pour pouvoir donner son opinion sur la situation fiscale de l'entreprise audité, l'auditeur fiscal doit tout d'abord apprécier le dispositif de sécurité mis en place pour assurer la régularité et l'efficacité fiscale des opérations effectuées, ce dispositif de sécurité est communément appelé contrôle interne. L'évaluation du contrôle interne fiscal consiste pour l'auditeur fiscal à centrer ses contrôles sur la fonction fiscale au sein de l'entreprise et à étudier en particulier le mode de traitement réservé aux problèmes fiscaux au sein de l'entreprise audité. Le travail de l'audit fiscal, dans ce cadre, porte essentiellement sur l'étude du contrôle interne spécifique au domaine fiscal et sur le contrôle des opérations fiscales.³⁴

1.2.1. L'évaluation Générale du contrôle Interne spécifique au domaine comptable :

Les auditeurs internes procèdent à un examen direct du système de contrôle interne et recommandent des améliorations. Les normes émises par l'Institute of Internal Auditors,³⁵ précise qu'un audit interne doit comprendre l'examen ou l'évaluation du caractère suffisant et de l'efficacité du système de contrôle interne de l'organisation, ainsi qu'une évaluation quantitative des performances réalisées par l'individu lors de l'exécution des tâches qui leur sont attribuées. De ce fait, en matière de contrôle interne l'objectif de l'auditeur est de :

- Comprendre le système d'Information et de contrôle interne ;

³⁴ www.mawarid/document-3265.html

³⁵ The Institute of International Auditors, IIA, codification of standard for the professional practice of international auditing, Altamonte springs, FL : IIA ;1989.

- Evaluer ce système en vue de déterminer s'il faut s'appuyer sur lui pour exprimer l'opinion sur la conformité des produits.
- Mener un programme de test pour s'assurer du bon fonctionnement du système et de ses contrôles.³⁶

1.2.1.1. Description des procédures du contrôle interne :

L'auditeur doit :

D'une part, observer les procédures et en comprendre le fonctionnement à l'aide d'entretien avec le personnel de l'entreprise qui lui décrit les tâches et les contrôles qu'ils effectuent, et qui lui explique le rôle des procédures spécifiques, d'autre part à partir, de ces observations et des entretiens, l'auditeur doit formaliser cette compréhension pour en permettre l'utilisation dans le cadre de l'évaluation des forces et des faiblesses du contrôle interne.

Cette formalisation peut se faire sous forme narrative, mais il est préférable de l'accompagner d'organigramme, c'est-à-dire des schémas retraçant les différents flux de transaction et les contrôles effectués.

Une fois ce travail réalisé, l'auditeur doit confronter sa vision du système de traitement des transactions avec la réalité de l'entreprise, l'auditeur doit réitérer ses observations et vérifier auprès des employés qu'il a pris en compte toutes les transactions significatives et qu'il les a correctement décrits.³⁷

1.2.1.2. Vérification de l'adéquation des procédures aux objectifs à atteindre :

Une fois les procédures de contrôle interne décrites, l'auditeur doit dans un premier lieu s'assurer que ces procédures permettent d'atteindre les objectifs de contrôle interne. Pour les déterminer l'auditeur peut distinguer entre ceux qui sont vitaux car ils conditionnent le fonctionnement de l'entreprise et ceux qui sont secondaires car ils n'ont pour objectif que de détecter ou d'éviter des erreurs non primordiales.

En second lieu, l'auditeur doit s'assurer que les procédures adoptés par l'entreprise utilisent des moyens recensés pour chaque objectif, il récapitule des différents procédures qui sont liées et doit estimer si globalement l'objectif du contrôle est ou non atteint.

³⁶ PIGE Benoit, audit et contrôle interne, les éditions litec, 1997.P.56.

³⁷ COLINS LIONEL & VALIN GERARD,

Enfin, l'auditeur afin de faciliter les forces et les faiblesses du contrôle interne doit utiliser le questionnaire de l'audit interne (QCI) qui doit correspondre à une grille d'analyse dont la finalité est de permettre à l'auditeur d'apprécier le niveau et d'apporter le diagnostic sur le dispositif du contrôle interne de l'entité ou de la fonction auditée.³⁸

L'utilisation du QCI comprend un ensemble de questions relatives aux différents moyens d'atteindre l'objectif. Chaque question porte sur l'existence ou non d'une procédure de contrôle interne. Trois situations peuvent se présenter :

- Si la réponse est oui, il s'agit d'une force pour l'entreprise ;
- Si la réponse est non, il s'agit d'une faiblesse pour l'entreprise ;
- Si la procédure est non applicable, celle-ci n'a pas de raison de s'appliquer à l'entreprise en raison de son secteur d'activité ou sa structure organisationnelle qui ne s'y prête pas.

1.2.1.3. Les tests du bon fonctionnement du système et de ses contrôles :

L'auditeur doit s'assurer que les forces relevées dans l'analyse du système de contrôle interne sont permanentes et que les contrôles prévus sont effectivement et correctement appliqués. Il va réaliser des tests de conformité sur l'application des procédures de contrôle interne constituant une force pour l'entreprise afin de vérifier la permanence des procédures.

En d'autres termes, ces tests de conformité permettent de valider ou d'infirmer les forces relevées dans la description des procédures de contrôle interne. L'auditeur pourra s'appuyer sur les procédures concourant à l'obtention d'un objectif de contrôle quand les tests de conformité auraient relevé que ces procédures sont correctement et régulièrement appliquées. A l'inverse, si les tests de conformité sont défavorables, l'auditeur ne pourra pas s'appuyer sur les procédures de contrôle interne et il devra exercer un contrôle approfondi du produit.³⁹

En somme, à l'issue de cette évaluation, d'une part les points forts du contrôle interne relevés devront faire si nécessaire l'objet d'un examen complémentaire pour s'assurer qu'ils sont réellement appliqués d'une manière constante, d'autre part, les points faibles relevés pourront, suivant leur importance, faire l'objet d'investigations approfondies.⁴⁰

³⁸ GAS ABDELHAMID, cours d'audit, présenté à l'IDEF, 2005, p.04.

³⁹ PIGE BENOIT, op cit, p. 70-71.

⁴⁰ SARDI ANTOINE, audit et inspection bancaire, tome01 : l'audit interne, édition Afges, 1993.

1.2.2. L'évaluation du contrôle interne spécifique au domaine fiscal :

Dans cette phase l'auditeur va concentrer ses efforts sur la fonction fiscale, et sera amené à analyser le mode de traitement réservé aux problèmes fiscaux au sein de l'entreprise auditée. Ces investigations le conduiront à mettre en évidence les failles existantes dans l'organisation fiscale de l'entreprise génératrice de risques fiscaux.

De ce fait, l'auditeur fiscal doit évaluer le contrôle interne spécifique à la régularité fiscale ainsi que celui de l'efficacité fiscale.

1.2.2.1. L'évaluation du contrôle interne spécifique à la régularité fiscale :

Ces contrôles sont principalement axés sur le respect des règles fiscales, pour émettre une opinion sur la conformité et le respect de l'entreprise aux règles fiscales, l'auditeur doit s'attacher au contrôle de respect des règles de fond ainsi que des règles de forme et de délais.

a) Le contrôle des règles de fond:

Le respect d'un nombre important de dispositions fiscales relatives au fond, peut être vérifié à l'aide de l'outil traditionnel de l'audit qui est le questionnaire.

A travers la structure de ce questionnaire, l'auditeur fiscal a la possibilité de choisir dans ses investigations l'une des approches suivantes:

- Le contrôle de la régularité fiscale en procédant par poste de bilan et de compte de résultat;
- Le contrôle effectué par catégorie d'impôt.

Pour un fiscaliste, il est préférable de faire l'audit par catégorie d'impôt. Et ce, pour deux raisons:

- Distinguer l'audit fiscal de l'audit comptable;
- Suivre la classification de la législation fiscale algérienne.

Ainsi, la mise en œuvre du contrôle de la régularité concerne les différents impôts et taxes (l'impôt sur les sociétés, la retenue à la source, les droits de consommations et la TVA).

b) Contrôle des règles de forme:

Dans un système déclaratif, comme le système algérien, les problèmes liés à la forme occupent une place primordiale. En effet, l'auditeur fiscal doit s'assurer du respect des obligations de formes par l'entreprise se rapportant aux différents impôts et taxes, car le défaut de l'une de ces obligations peut générer des pénalités et parfois des pertes lourdes pour l'entreprise.

b.1) Contrôle des obligations d'ordre fiscal:

L'auditeur doit veiller à ce que la forme des procédures fiscales soit tenue correctement et dans les termes édictés par la loi fiscale.

- Les obligations relatives aux facteurs et aux titres de mouvement;
- Les obligations relatives à la retenue à la source;
- Les obligations relatives au respect des règles de communications.

b.2) Contrôle des obligations d'ordre comptable:

La comptabilité a pour objectif de traduire, sous une forme normalisée et codifiée, des faits économiques et des actes juridiques qui engendrent des flux de biens et de services et des flux monétaires.

Ainsi, il en découle que la comptabilité devrait traduire la réalité des différentes opérations et transactions survenues en une période donnée dans une entreprise.

Cette réalité suppose donc la conformité de constatations de ces actions en vertu des normes et règles comptables en vigueur.

L'examen de cette dernière consiste à apprécier la régularité en la forme des documents comptable.

b.3) L'audit des règles relatives aux délais des déclarations fiscale et des paiements :

Avant de procéder à énumérer les différentes déclarations de l'auditeur doit vérifier, il convient de définir que la déclaration fiscale est tout pièce ou tout document que le contribuable est tenu de déposer auprès du service des impôts, en vertu d'une disposition légale ou réglementaire: et qui comporte des éléments servant à établir ou liquider l'impôt.

C'est l'acte par lequel le contribuable, ou par fois un tiers, fait connaître à l'administration fiscale les éléments nécessaires au calcul de l'impôt.

Le non-respect des règles relatives aux délais et de déclarations fiscales peut engendrer des pénalités et indemnités financières lourde, dues aux défauts ou au retard dans la production des déclarations et dans le payement des impôts.

Ainsi l'auditeur fiscal au cours de sa mission va accorder une place importante au contrôle portant sur les délais, c'est-à-dire vérifier l'existence d'un échéancier fiscal, ou dit encore le calendrier fiscal, qui rassemble les obligations fiscales de l'entreprise (les dates des déclarations ou encore les dates de paiement des différents impôts et taxes).

Il doit aussi étudier si l'entreprise est en mesure de justifier postérieurement les indications mentionnées dans les déclarations déposer tout en vérifiant si elle utilise des tableaux de concordance entre les différents livres et documents comptables et déclarations fiscales.

1.2.2.2. L'évaluation du contrôle interne spécifique à l'efficacité fiscale:

Cette évaluation ne peut intervenir qu'après une évaluation du contrôle interne spécifique à la régularité fiscale.

Ainsi, l'auditeur doit se fonder sur les différents travaux réalisés lors du contrôle de la régularité pour analyser les moyens mis en place au sein de l'entreprise pour capter l'information fiscale, puis inspecter le mode de traitement de cette information.

Cet aspect de la démarche est centré sur l'analyse des conditions et du mode de traitement des questions fiscales à l'intérieur de l'entreprise. Reste tout fois, que les contrôles prennent ici une coloration plus marquée sur les aspects de la gestion fiscale.

Pour capter l'information fiscale spécifique à l'efficacité, l'auditeur doit collecter des informations sur l'exercice ou l'absence du service fiscale, sur des différentes personnes chargées des programmes fiscaux à l'intérieur comme à l'extérieur ou encore sur la documentation utilisée.

Donc, dans le cadre de l'efficacité, l'auditeur doit s'interroger sur le niveau de compétence des responsables des questions fiscales dans les différentes disciplines de gestion ainsi que sur leur propre conception de la gestion fiscale.

L'auditeur fiscal évalue à travers les outils traditionnels de l'audit, l'existence ou l'absence de définition des tâches, des objectifs de travaux fixés au service fiscal ou à défaut aux personnes chargées des questions fiscales.

Il aura de même intérêt à évaluer la répartition du travail des personnes responsables des problèmes fiscaux, afin de déterminer la part réellement consacrée aux travaux d'étude, de conseil ou de formation, par opposition aux tâches déclaratives contentieuses ou autres.

Ainsi, si une entreprise décide de précéder à un audit fiscal d'un projet qu'elle envisage de mettre en œuvre, l'auditeur pourra rapprocher la complexité fiscale du projet du niveau des compétences des personnes ayant traité des problèmes fiscaux afin d'examiner s'il n'y a pas de disproportions marquée et en conséquence de risque de mauvais problèmes.

Dans cette dernière hypothèse, le risque est double, puisqu'il s'agit à la fois d'un risque d'inefficacité fiscale et également d'irrégularité.

L'auditeur déterminé, surtout le degré de prise en compte des questions d'efficacité fiscale.

Section 02: L'audit de compliance et l'audit d'opportunité:

L'audit fiscal vise deux objectifs complémentaires:

- L'audit de compliance ou de conformité qui permet de s'assurer du respect par l'entreprise des réglementations fiscales applicables. Il permet, aussi, de souligner les principales causes de défaillance de l'entreprise en matière de régularité fiscale et d'adopter, en conséquence, les mesures destinées à pallier les carences constatées en niveau conséquence, les mesures destinées à pallier les carences constatées aux niveaux des procédures, ou encore au plan de l'organisation et du fonctionnement du service fiscal. En cela, l'audit fiscal assure une mission de détection et de prévention; il œuvre dans le sens d'une plus grande sécurité fiscale de l'entreprise et contribue à l'amélioration du niveau de maturité de la gestion fiscale.

- L'audit d'opportunité qui permet de s'assurer que la gestion fiscale est optimisée en vérifiant, notamment que l'entreprise audité a su profiter de toutes les opportunités et de tous les avantages offerts par la législation fiscale. Le rôle de l'expert-comptable dans la mission d'audit fiscal est précisément de mettre en évidence les carences qui résultent d'un comportement passif ou de signaler les erreurs liées à des choix a priori exercé en

connaissance de cause. L'audit d'efficacité fiscale doit ainsi permettre de sensibiliser l'entreprise à l'importance de l'écart existant entre l'efficacité fiscale potentielle et l'efficacité fiscale atteinte.

De cette façon, l'entreprise doit adopter des mesures qui doivent lui permettre de tendre vers l'optimisation de ses choix fiscaux, d'améliorer graduellement son efficacité fiscale.

2.1. Audit de compliance:

Par audit de compliance, on entend:

- L'examen du respect par la société de toutes ses obligations fiscales de forme.
- Du fait que la comptabilité constitue la principale base de contrôle fiscal, et par conséquent, de découverte de défaillances fiscales, la démarche la plus rationnelle semble celle qui consiste à procéder à des vérifications comptables à vocation fiscale.

2.1.1. L'audit de respect des obligations de forme:

Il s'agit d'un contrôle axé essentiellement sur la vérification des obligations de forme imposées dans le cadre de notre système discal qui est marqué par la prédominance de mode déclaratif.

En effet, l'examen de respect des obligations déclaratives imposera à l'auditeur fiscal de s'intéresser à la vérification de deux aspects liés à la forme.

- S'assurer que l'entreprise souscrit effectivement les déclarations requises en utilisant les supports adéquats.
- S'assurer que les déclarations ont été signalées dans les délais prescrits.

Il y a lieu également de s'assurer de la concordance des contenus des différentes déclarations souscrites avec les informations comptables et avec les différentes déclarations sociales déposées par l'entreprise. Il s'agit dans ce cas de porter un jugement sur la cohérence des différentes déclarations et informations comptables et sociales.

2.1.1.1. Contrôle de l'exhaustivité des déclarations:

L'auditeur doit nécessairement procéder à l'examen des risques liés à la forme et aux délais compte tenu de l'importance que revêtent ces questions dans le domaine fiscal.

a) Contrôle de la forme des déclarations :

Il s'agit dans ce cas pour l'auditeur, de vérifier dans quelle mesure l'entreprise s'acquitte correctement des différentes déclarations requises en portant une attention particulière sur les points suivants:

- ✓ l'entreprise a-elle souscrit les déclarations obligatoires ?
- ✓ utilise-t-elle les imprimés requis ?
- ✓ dépose-t-elle les déclarations auprès des services compétents ?
- ✓ conserve-t-elle les justificatifs de dépôt des déclarations ?
- ✓ les déclarations sont-elles correctement servies ?
- ✓ l'entreprise dispose-t-elles des moyens nécessaires pour justifier le contrôle des différentes déclarations souscrites ?

b) Contrôle des délais de déclaration :

Le non-respect des délais peut coûter cher à l'entreprise, c'est pour cette raison là que l'auditeur est amené à examiner l'agenda fiscale de l'entreprise en vérifiant si les déclarations ont été déposées dans les délais et dans le cas contraire, apprécier l'incidence fiscale de ces infractions en terme d'amendes, pénalités et majorations de retard ou encore en terme de privation de certains avantages dont l'octroi est conditionné par le dépôt de déclarations ou demandes dans les délais.

c) Contrôle basé sur le recours au questionnaire d'audit fiscal :

Le contrôle de la régularité fiscale repose en grande partie sur les résultats de l'exploitation de questionnaire d'audit fiscal, étape essentielle dans la démarche de l'auditeur, le questionnaire doit renseigner sur l'aptitude de l'entreprise à se conformer aux dispositions de fond mais aussi de forme et de délai auxquelles elle est soumise (annexe n°02). Pour atteindre un tel objectif, il importe, cependant, que la conception du questionnaire soit la plus rationnelle possible afin de permettre à l'auditeur de passer en revue les différents facteurs du risque.

c) Les objectifs du contrôle par questionnaire :

Le questionnaire d'audit fiscal est une technique qui favorise un contrôle systématique des diverses règles fiscales. Dans la plupart des cas, les questionnaires d'audit fiscal sont axés sur le respect des conditions de forme et de délai⁴¹.

Le questionnaire d'audit doit également être l'occasion d'opérer la synthèse fiscale sur certaines questions.

c.2) La structure de questionnaire d'audit fiscal :

Afin de permettre aux différents auditeurs de remplir un questionnaire d'audit fiscal dans les meilleurs délais, celui-ci se présente généralement sous la forme d'un questionnaire dit « fermé » c'est-à-dire n'appelant que deux réponses possibles, oui ou non. En principe, le questionnaire est conçu de façon à ce que toute réponse négative alerte l'auditeur sur l'existence d'un risque fiscal⁴². (Annexe n°03).

Deux précisions doivent être apportées à ce stade. D'une part, il n'existe naturellement pas un questionnaire d'audit fiscal pour chaque entreprise auditée. Les questionnaires sont préétablis au niveau du cabinet d'audit.

Dès lors, toutes les questions ne trouvent pas nécessairement à s'appliquer dans chaque entreprise; pour cette raison, il est usuellement prévu une mention « non applicable » à côté des réponses « oui » ou « non » qui sont proposées. D'autre part, sur certains points, les questionnaires laissent la possibilité à l'auditeur de pratiquer des renvois en annexe afin de noter des observations particulières sur un problème donné ou de mentionner la nécessité de pratiquer des contrôles plus approfondis⁴³.

2.1.1.2. Contrôle de la cohérence des déclarations :

La cohérence des déclarations est très importante, car elle constitue le premier élément sur lequel reposera l'inspecteur fiscal pour opérer des redressements ou encore pour programmer un contrôle fiscal.

Ainsi, il y a lieu de constater que les contrôles opérés jusque-là ne seront pas suffisants pour se prononcer sur la régularité fiscale des déclarations dans son ensemble. Seule une revue de la cohérence des déclarations souscrites avec les informations comptables, sociales, financiers ou non va permettre à l'auditeur d'acquiescer l'assurance que la situation fiscale de l'entreprise est régulière.

⁴¹ R. SeddikSeghir « L'audit fiscal des sociétés dans le contexte marocain : Aspect méthodologique et pratique », mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert comptable, ASCAEM, p 44.

⁴²Op.cit, p45.

⁴³Op.cit, p45.

Cet examen aura pour objectif de vérifier :

- Que les déclarations sont cohérentes compte tenu de la connaissance générale qu'il a de l'entreprise, de son secteur d'activité et du contexte économique.
- Que les déclarations souscrites sont cohérentes entre elles et qu'il n'existe pas de contradiction flagrante entre ces déclarations.
- Que ces déclarations s'accordent avec les données de la comptabilité.
- Que les déclarations sont servies conformément aux prescriptions de la loi.
- Que toute information nécessaire à la préparation des déclarations est conservée en vue de reprendre, à posteriori, à toute demande de justification.

2.1.2. Vérification comptable à vocation fiscale :

Les vérifications comptables à vocation fiscale ont pour objet la validation de la charge de l'impôt de l'entité auditée ainsi que l'identification et la quantification des risques fiscaux auxquels cette entité peut se trouver exposée du fait de l'inobservation des règles fiscales.

Le respect d'un nombre important de dispositions fiscales relatives au fond, peut être vérifié à l'aide de l'outil traditionnel de l'audit qui est le questionnaire.

A travers la structure de ce questionnaire, l'auditeur fiscal a la possibilité de choisir dans ses investigations l'une des approches suivantes:

- Le contrôle de la régularité fiscale en procédant par poste du bilan et de compte de résultat;
- Le contrôle effectué par catégorie d'impôt;

Pour un fiscaliste, il est préférable de faire l'audit par catégorie d'impôt et ce pour deux raisons :

- ✓ Distinguer l'audit fiscal de l'audit comptable ;
- ✓ Suivre la classification de la législation fiscale ;

Ainsi, la mise en œuvre du contrôle de la régularité concerne les différents impôts et taxes (impôt sur les sociétés, la retenu à la source, TVA.....etc.).

2.1.2.1. Les impôts directs : l'audit de l'impôt sur les bénéfices des sociétés :

Ce sont les impôts qui frappent directement les revenus des personnes physiques ou morales au cours de la période donnée.

Cette imposition directe instituant l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRG) et l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS).

L'IBS est un impôt annuel établi sur l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par les sociétés et autres personnes morales au titre de l'exercice précédent.

La période dont les résultats servent de base à l'impôt est constituée en principe, par l'exercice comptable de l'entreprise.

Les travaux de l'auditeur fiscal consistent en un audit de l'assiette imposable et des taux appliqués.

Si le contrôle des taux de l'impôt est assez classique, vu qu'il y a lieu de chercher si la société est soumise à un taux de **19%**, **23%** ou de **26%**⁴⁴.

L'audit de la détermination de la base imposable à l'impôt sur les bénéfices des sociétés nécessite un travail très minutieux de la part de l'auditeur fiscal.

C'est en effet, en partant du résultat comptable que l'auditeur procède aux différents ajustements permettant de passer du résultat comptable au résultat fiscal.

a) L'audit des comptes de résultat :

Au moment de l'exercice de sa mission, l'auditeur est tenu d'effectuer des vérifications au niveau des comptes de produits d'une part, et au niveau des comptes de charges d'autres part.

a.1) L'audit des comptes de produits :

L'audit des comptes de produits constitue l'étape la plus importante est la plus décisive dans les travaux de l'auditeur fiscal.

En effet, l'auditeur doit, en premier lieu, s'assurer que le chiffre d'affaire reflète bien la réalité par les techniques de reconstitution de ce dernier. A titre d'illustration, l'auditeur doit vérifier la régularité de l'enregistrement des factures de ventes sur les journaux comptables et leurs évaluations, la justification d'une interruption des séries de factures de ventes.....etc.

Ainsi, l'auditeur est appelé à vérifier que tout projet exceptionnel résultant d'une plus-value sur cession d'immobilisation et que la fraction d'amortissement calculée entre la date du dernier inventaire et celle de cession ou titres ou de toute autre opération exceptionnelle a été incluse dans le résultat imposable.

⁴⁴Art. 150 -1 du code des impôts directs et taxe assimilées, ministère des finances, Alger, 2018.

En ce qui concerne les autres produits, l'audit de cette rubrique regroupe le contrôle des productions immobilisées, des produits financiers et des produits divers ordinaires.

Enfin, la vérification des stocks constitue l'une des tâches les plus difficiles dans les travaux de l'auditeur, en effet, le contrôle des stocks nécessite des connaissances et un examen détaillé des entrées et des sorties de marchandises ou de la production du magasin.

L'auditeur doit surtout vérifier que les stocks d'ouverture soient conformes aux stocks de clôture de l'exercice et qu'ils ont été pris en compte au niveau des stocks, ainsi que de la non prise en charge des premières réceptions de l'exercice.

Pour le calcul des couts, il vérifie que les éléments non fongibles, leur cout est déterminé par le cout réel d'entrée de chaque élément, et les éléments fongibles, leur cout est déterminé par des méthodes suivantes :

- ✓ PEPS = FIFO (première entrée, première sortie) ;
- ✓ CUMP (cout unitaire moyen pondéré) ;

a.2) L'audit des comptes de charges :

Pour être admis en déduction, les frais et les charges doivent satisfaire aux conditions suivantes :

- Etre exposé dans l'intérêt direct de l'exploitation ou se rattacher à la gestion normale de l'entreprise ;
- Correspondre à une charge effective et être appuyé de justifications suffisantes ;
- Se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise ;
- Etre compris dans les charges de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés.

A titre d'illustration, l'auditeur doit s'assurer de rattachement de la charge locative à l'exploitation de l'entreprise et que cette charge n'est pas excessive.

En outre, l'auditeur doit vérifier que les loyers pris en charge se rattachent à l'exercice et que tous les contrats de locations sont enregistrés.

Concernant les charges diverses ordinaires, l'auditeur fiscal doit s'assurer que les frais de mission et de déplacement soient rattachés à l'exploitation et ne soient pas excessifs.

De même, pour les charges de personnel, les charges financières, les impôts, taxes et versements assimilés, les amortissements et les provisions, l'auditeur fiscal doit s'assurer que l'entreprise respecte les dispositions légales et réglementaires d'ordre fiscal et vérifier les conditions de déduction prévues par les codes fiscaux.

b) L'audit de passage du résultat comptable au résultat fiscal :

Le résultat fiscal est déterminé dans le cadre de régime réel à partir du bénéfice imposable.

Le bénéfice imposable est le bénéfice net, égal à la différence entre les produits perçus par l'entreprise et les charges supportées par elle.

Le bénéfice net est déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par l'entreprise, y compris les cessions d'éléments quelconque de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation⁴⁵.

Les opérations réalisées peuvent concerner l'objet même de l'entreprise ou n'avoir aucun lien direct avec son activité. Elles peuvent être exercées à titre principal ou accessoires.

Il est également défini comme étant « 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, diminués des suppléments d'apports et augmentés des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés »⁴⁶.

Le bénéfice imposable est déterminé à partir du résultat comptable de l'entreprise. Mais, pour l'assiette de l'impôt, il convient d'apporter au résultat comptable des corrections extra-comptable pour tenir compte des règles fiscales spécifiques, le résultat comptable est affecté de réintégrations (corrections positives) et de déductions (corrections négatives).

Ces corrections apparaissent dans le tableau de " détermination du résultat fiscal " qui doit être joint à la déclaration annuelle des résultats, elles peuvent être positives ou négatives.

Résultat comptable = produits comptabilisés - charges comptabilisés

Résultat fiscal = produits imposables - charges imposables

Le résultat fiscal constitue la base de calcul de l'impôt sur les bénéfices des sociétés.

En cas de déficit fiscal, la société n'est pas imposée, le déficit est imputable sur d'autres bénéfices fiscaux (futurs ou passés).

Selon le modèle présenté pour la détermination du résultat fiscal par l'administration des impôts, l'auditeur fiscal doit s'assurer de la déduction de certaines charges, ainsi que les produits à retenir prévus par la législation fiscale pour le calcul des bénéfices imposables.

b.1) Charges déductibles:

Ses charges sont⁴⁷ :

- Les frais généraux de toute nature, ceux-ci comprennent notamment :
 - ❖ Les achats de matières ou de marchandises comptabilisés pour leurs coûts réels, augmentés des frais accessoires d'achat tels que frais de transports, assurances, droits de douanes et éventuellement diminués des remises octroyées par les fournisseurs.

⁴⁵ Code des impôts directs et taxes assimilées, ministère des finances, Alger, 2018.

⁴⁶ Op. cit.

⁴⁷ Op. cit.

- ❖ Les charges de personnels : rémunération de toute nature directe ou indirecte, y compris des indemnités, allocations, avantages en nature et remboursement forfaitaire de frais d'emplois. Le salaire du conjoint de l'exploitant d'une entreprise individuelle, d'un associé ou tout détenteur de part sociale dans une société servi au titre de sa participation effective et exhaustive à l'exercice de profession, n'est pas déductible de bénéfice imposable qu'à concurrence de la rémunération servie à un agent ayant la même qualification professionnelle ou occupant le même poste de travail et sous réserve de versement des cotisations prévues pour les allocations familiales et autres prélèvements sociaux en vigueur.
- ❖ Charges sociales : Les cotisations aux divers régimes de prévoyances sociales (assurances, maladies, chômage, accident du travail, allocations familiales) sont déductibles de bénéfice imposable.
- ❖ Les charges financières : intérêt, agios, honoraires, frais d'assistance technique, frais de siège, redevances pour brevets, licence de marque de fabrication et autres frais financiers relatifs à des emprunts contractés hors d'Algérie.

Remarque :

Pour les intérêts, agios et autres frais financier, relatifs à des emprunts contractés hors d'Algérie ainsi que pour les redevances exigibles pour brevets, licences, marque de fabrique, les frais d'assistance technique et les honoraires payables en monnaie autre que la monnaie nationale, leur déductibilité est pour les entreprises qui en effectuent les paiements, subordonnée à l'agrément de transfert délivré par les autorités financière compétentes.

Pour ces mêmes entreprises, les frais de siège sont déductibles dans les limites de **1%** du chiffre d'affaire au cours de l'exercice correspondant à leur engagement.

- ❖ Loyers et charges locatives (les loyers des locaux professionnels et matériels): cette déduction est effectuée au titre de l'exercice au cours duquel les loyers échus ou courus sans considération de leur date de paiement, la déductibilité des loyers s'applique également pour les contrats de crédit-bail (leasing).
- ❖ Prime d'assurance : sont déductibles lorsqu'elles garantissent les actifs de l'entreprise ou des pertes d'exploitation.
- ❖ Frais d'entretien et de réparation.
- ❖ Mission, frais de transports et déplacement.
- ❖ Frais divers de gestion, frais de bureau, publicité.....etc.
- ❖ Les dépenses de parrainage, patronage et de sponsoring engagées dans le cadre des activités sportives et de la promotion des initiatives des jeunes ainsi que les activités à

vocation culturelle sont admises en déduction sous réserve d'être dûment justifiées à hauteur de 10% du chiffre d'affaire de l'exercice des personnes morale ou physique et dans la limite d'un plafond de dix millions (10.000.000 DA) à trente millions de dinars (30.000.000).

- ❖ Les frais préliminaires inscrits en comptabilité, antérieurement à l'entrée en vigueur du système comptable financier, sont déductibles du résultat fiscal suivant le plan de résorption initial.
- ❖ Les charges relatives à la recherche scientifique : les dépenses de fonctionnement des opérations de recherches scientifiques ou techniques, les dépenses engagées dans le cadre de la recherche de développement au sein de l'entreprise sont déductibles de bénéfice imposable jusqu'à concurrence de 10% du montant de ce revenu ou bénéfice, dans la limite d'un plafond de cent million dinars (100.000.000 DA), a condition que le montant admis en déduction soit réinvesti dans le cadre de cette recherche.
- Les provisions : les provisions sont des déductions opérées sur le résultat d'un exercice en vue de faire face ultérieurement à des charges et des pertes de valeurs sur compte de stocks et de tiers nettement précisé et dont la réalisation incertaine, apparait probable en raison d'événements survenus au cours de l'exercice et qui existe toujours à la clôture de l'exercice. La déduction d'une provision ne présente qu'un caractère provisoire et son sort définitif est lié à la réalisation de la perte ou de la charge qu'elle est destinée à couvrir.

Remarque⁴⁸ :

Le non cumule des provisions destinées à faire face aux risques particuliers afférents aux opérateurs des crédits à moyen terme ou à long terme avec d'autres formes de provision (pour créance douteux et provision forfaitaire pour risque client).

Il s'agit de ne pas cumuler un double avantage fiscal pour le même risque correspondant à l'irrécouvrabilité des créances.

- Les amortissements : ils représentent la constatation de la dépréciation des investissements permettant de reconstituer les fonds investis. la déduction de ses investissements obéit aux conditions suivantes :

-Ils doivent porter sur les éléments de l'actif immobilisé soumis à dépréciation du fait de l'usage de temps, de changement technique ou de toute autre chose.

⁴⁸ Loi n°09-09 portant « loi de finance pour 2010 », JORA n°78, Alger, décembre 2009.

- Ils doivent correspondre en principe à la dépréciation effective subie par les éléments à amortir (écriture comptable). Les amortissements sont calculés chaque année de telle sorte que leur montant cumulé permette de reconstituer le prix de revient de l'immobilisation amortissable à l'expiration de la durée normale d'utilisation.

Remarque⁴⁹ :

- La base de calcul des années d'amortissement déductibles pour les véhicules de tourisme est limitée à une valeur d'acquisition unitaire de **1.000.000** da. Ce plafond ne s'applique pas lorsque le véhicule constitue l'outil principal de l'activité de l'entreprise.

- Les éléments de faible valeur dont le montant hors taxe n'excède pas **30 000.00** da peuvent être constatés comme charges déductibles de l'exercice de leur attachement.

- Les biens acquis à titre gratuit sont inscrits à l'actif pour leur valeur vénale.

- Impôts et taxes : Les impôts, droits ou taxes supportés par l'entreprise, ouvre droit à la déduction, à l'expiration de l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Ces impôts doivent être déduits des résultats de l'exercice au cours duquel ils ont été mis en recouvrement ou sont devenus exigible (taxe foncière, TAP, versement forfaitaire, taxe d'assainissement).
- Report déficitaire : Le déficit subit pendant un exercice est considéré comme charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice. Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent de déficit est reporté successivement sur les exercices suivants jusqu'au quatrième (04) exercice qui suit l'exercice déficitaire au-delà, il est perdu.

En cas de coexistence de plusieurs déficits successifs, les déficits les plus anciens doivent être reportés, le rapport s'effectue déficit par déficit et non pas en concédant en bloc l'ensemble des déficits afin de faire apparaître les déficits qui se trouveraient atteints par le délai de report.

- Les bonis revenant des opérations faites avec les associés et distribués à ces derniers au prorata de la commande de chacun d'eux en ce qui concerne les sociétés coopératives de consommation.
- La part des bénéfices nets qui est distribuée aux travailleurs dans les conditions prévus par la réglementation en vigueur en ce qui concerne les sociétés coopératives ouvrières de production.

⁴⁹ Loi n°09-09 portant « loi de finance pour 2010 », JORA n°78, Alger, décembre 2009.

- Les sommes versées en remboursements des avances de l'état en ce qui concerne les banques.

Ainsi, ne sont pas admises en déduction pour la détermination du bénéfice net fiscal, les charges suivantes⁵⁰ :

- Les dépenses, charges et loyers de toutes natures afférentes aux immeubles qui ne sont pas directement affectés à l'exploitation.
- Les cadeaux de toute autre nature à l'exclusion de ceux ayant un caractère publicitaire lorsque leur valeur unitaire ne dépasse pas les cinq cents dinars 500,00 da.
- Les subventions : les libéralités et les dons à l'exception de ceux consentis en espèces ou en nature au profit des établissements et associations à vocation humanitaires lorsqu'ils ne dépassent pas un montant annuel de deux cent dinars 200,00 da.
- Les frais de réception, y compris les frais de restaurant, d'hôtel et de spectacle à l'exception de ceux dont les montants engagés sont dûment justifiés et liés directement à l'exploitation de l'entreprise.
- Les transactions, amendes, confiscation et pénalités de toute nature.

b.2) Les produits imposables :

Les produits à retenir pour le calcul des bénéfices imposables comprennent principalement les produits d'exploitation et les produits exceptionnels⁵¹.

➤ **Les produits d'exploitations :**

Ils comprennent notamment :

- Les travaux, ventes et prestations de services :

Ils sont constitués par le prix des marchandises vendues, des travaux effectués ou des services fournis par l'entreprise. Le fait générateur de la créance acquise et la livraison pour les ventes, l'achèvement des prestations pour les fournitures de services.

Les produits à retenir à ce titre pour chaque période d'imposition sont ceux qui rapportent aux opérations ayant données naissance au cours de la période à une créance acquise.

- Les subventions :

Les subventions reçues entraînent une augmentation de l'actif net, elles constituent un élément de bénéfice imposable.

Le régime de rattachement de ces produits au bénéfice imposable diffère selon la nature des subventions :

⁵⁰ Art 169-1 du code des impôts directs et taxes assimilées (CIDTA)

⁵¹ Code des impôts directs et taxes assimilées, ministère des finances, Alger, 2018.

- Les subventions d'exploitation : qui consistent en une aide financière accordée par l'Etat, les collectivités publiques ou des tiers, qui sont soit définitivement acquises soit susceptible d'être remboursées, sont en principe imposables au titre de l'exercice au cours duquel leur action est certaine.
- Les subventions d'équipements : elles sont des subventions dont bénéficie l'entreprise en vue d'acquiescer ou de créer des valeurs immobilisées.

Elles ne sont pas entreprises dans le résultat de l'exercice en cours, à la date de leur versement, elles sont rapportées par fonctions égales, aux bénéfices imposables de chacun des cinq (05) exercices suivants.

En cas de cession des immobilisations acquises par lesdites subventions, la fraction de la subvention non encore rapportée aux bases de l'impôt est retranchée de la valeur comptable de ces immobilisations pour la détermination de la plus-value imposable ou de la moins-value.

○ Produits divers :

Parmi les produits imposables, il y a lieu de citer notamment :

- ✓ Les remises de dette consentie par les créanciers de l'entreprise.
- ✓ Les dégrèvements accordés au titre d'impôt antérieurement admis dans les charges déductibles et dont le montant doit être compris dans les recettes de l'exercice au cours duquel le bénéficiaire est avisé de leur ordonnancement.
- ✓ Les bénéfices de change traduit par les écarts de conversion des devises, et qui sont déterminés à la clôture de chaque exercice en fonction du dernier cours de change.
- ✓ Les indemnités diverses telles que les indemnités d'assurance allouées à la suite d'un vol de tout ou une partie d'un stock de marchandise.

Toutefois ne constitue pas une recette imposable, l'indemnité d'assurance perçue par une entreprise à titre de compensation d'une partie ou d'une charge qui n'est pas par nature déductible telles que les pénalités d'assiettes.

➤ **Les produits exceptionnels (Plus-value professionnelle) :**

Les plus-values provenant de la cession de bien faisant partie de l'actif immobilisé sont imposées différemment selon qu'elles sont à court terme ou à long terme.

Les plus-values à court terme proviennent de la cession d'éléments acquis ou créés depuis trois ans (03) au moins.

Les plus-values à long terme sont celles qui proviennent de la cession d'éléments acquis ou créés depuis plus de trois ans (03), sont assimilées à des immobilisations, Les acquisitions d'actions ou de parts ayant pour effet d'assurer à l'exploitation la pleine propriété de **10%** au moins du capital d'une tierce entreprise.

Sont considérées comme faisant partie de l'actif immobilisé, les valeurs constituant le portefeuille des entrées dans le patrimoine de l'entreprise depuis deux ans (02) au moins avant la date de la cession.

Le montant des plus-values provenant de la cession partielles ou totales des éléments de l'actif immobilisé dans le cadre d'une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou dans l'exercice d'une activité professionnelle, à rattacher au bénéfice imposable est déterminé en fonction de la nature des plus-values.

- S'il s'agit de plus-value à court terme, leur montant est compté dans le bénéfice imposable, pour **70 %**.
- S'il s'agit de plus-value à long terme, leur montant est compté pour **35 %**.

Les plus-values provenant de la cession en cours d'exploitation des éléments de l'actif immobilisé, ne sont pas comprises dans le bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel elles ont été réalisées, si le contribuable prend l'engagement de réinvestir en immobilisations dans son entreprise avant l'expiration d'un délai de trois (03) ans.

A partir de la clôture de cet exercice, une somme égale au montant de ses plus-values ajouté au prix de revient des éléments cédés.

Cet engagement de réinvestir doit être annexé à la déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel les plus-values ont été réalisées. Si leur emploi est effectué dans le délai prévu ci-dessus, les plus-values distraites du bénéfice imposable sont considérées comme affectées à l'amortissement des nouvelles immobilisations et viennent en déduction du prix de revient pour le calcul des amortissements et des plus-values réalisées ultérieurement. Dans le cas contraire, elles sont rapportées au bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel a expiré le délai ci-dessus.

Ainsi, ne sont pas comprises dans le bénéfice soumis à l'impôt :

- Les plus-values réalisées entre des sociétés d'un même groupe, telles que définies à l'article **138** bis du CIDTA, ne sont pas comprises dans les bénéfices soumis à l'impôt.

- ✓ Les plus-values réalisées lors de la cession d'un élément d'actif par le crédit preneur au crédit bailleur dans son contrat de crédit-bail de type lease back, ne sont pas comprises dans le bénéfice soumis à l'impôt.
- ✓ Les plus-values réalisées lors de la rétrocession d'un élément d'actif par le crédit bailleur au profit du crédit preneur au titre de transfert de propriété à ce dernier ne sont pas comprises dans le bénéfice soumis à l'impôt.

En résumé, pour déterminer l'impôt sur les bénéfices des sociétés, on part du résultat comptable auquel on réintègre les charges non déductibles fiscalement, et on déduit les produits non imposables pour obtenir un premier résultat fiscal duquel nous allons appliquer un taux de **19 %** pour les activités de productions de biens, **23%** pour le bâtiments, les travaux publics ainsi que les activités touristiques ou un taux de **26 %** pour autres activités.

2.1.2.2. Les impôts indirects : l'audit de la TVA :

Ces impôts ne touchent pas directement les revenus, mais ils sont perçus sur les produits, les biens et les services commercialisés.

Ces fondamentalement la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

La TVA est une taxe générale de consommation qui s'applique aux opérations revêtant un caractère industriel, commercial, artisanal ou libéral⁵².

C'est une taxe entièrement supportée par le consommateur. Elle est néanmoins régulièrement perçue chaque fois qu'une transaction imposable est effectuée.

La taxe sur la valeur ajoutée présente les caractéristiques suivantes⁵³ :

- ❖ C'est un impôt réel : Elle frappe l'utilisation des revenus, c'est-à-dire la dépense ou la consommation finale des biens et services.
- ❖ C'est un impôt indirect : Elle est payée au trésor, non pas directement par le consommateur final qui est le redevable réel, mais par l'entreprise, qui est le redevable légal qui assure la production et la distribution des biens et services.
- ❖ C'est un impôt ad valorem : Elle est perçue en proportion de la valeur des produits et non en référence à la qualité physique de production (volume ou quantité).
- ❖ C'est un impôt établi suivant le mécanisme des paiements : En effet à chaque stade de distribution, la TVA frappe seulement la valeur ajoutée conférée au produit de telle sorte qu'à la fin du cycle suivi par ce produit, la charge fiscale globale correspond à la taxe calculée sur le prix de vente au consommateur.

⁵² Guide pratique de la TVA, ministère des finances, directions des relations publiques et de communication, 2010, p9.

⁵³ Op. cit, p10.

- ❖ C'est un impôt qui repose sur le mécanisme de déductions : Ace titre le redevable doit, aux divers stades du circuit économiques :
 - Calculer la taxe exigible sur les ventes ou prestations de services ;
 - Déduire de cet impôt, la taxe qui a grevé les éléments constitutifs de son prix de revient ;
 - Verser au trésor la différence entre la taxe collectée et la taxe déductible ;
- ❖ C'est un impôt neutre : En effet, la TVA est neutre sur le résultat des redevables légaux car elle est supportée par le consommateur final.

a)Le contrôle du fait générateur de la TVA :

Le fait générateur d'un impôt est l'événement qui donne naissance à la créance du redevable envers le trésor.

Ainsi, l'auditeur fiscal doit distinguer entre le fait générateur et l'exigibilité de chacune des opérations suivantes⁵⁴ :

- Pour les ventes et opérations assimilées :

Par la livraison matérielle ou juridique de la marchandise.

- Pour les ventes réalisées dans le cadre de marchés publiques :

Par l'encaissement total ou partiel du prix. A défaut d'encaissement, la TVA devient exigible au-delà d'un (01) an où à compter de la date de livraison juridique ou matérielle.

- Pour les travaux immobiliers :

Par l'encaissement total ou partiel du prix. Il faut entendre par encaissement, toutes sommes perçues au titre d'un marché de travaux quel qu'en soit le titre (avances, acomptes, règlements pour soldes).

Concernant les travaux immobiliers réalisés par les promoteurs immobiliers dans le cadre exclusif de leur activité, le fait générateur est constitué par livraison juridique ou matérielle du bien aux bénéficiaires.

- Pour les livraisons à soi-même :

*En ce qui concerne les biens meubles taxables, par la livraison, entendue comme étant la première utilisation du bien ou la première mise en service ;

*En ce qui concerne les biens immeubles taxables, par la première utilisation des biens ou occupation ;

- Pour les prestations de services :

⁵⁴Article 14 du Code des taxes sur le chiffre d'affaire (TCA), 2018.

Par l'encaissement total ou partiel du prix. En ce qui concerne les spectacles, jeux et divertissements de toute nature, la TVA est exigible, à défaut d'encaissement, lors de la délivrance du billet. Toutefois, les entrepreneurs de travaux et les prestations de services peuvent être autorisés à se libérer d'après les débits, auxquels le fait générateur est constitué par le débit lui-même.

- Pour les importations :

Le fait générateur est constitué par le dédouanement des marchandises. Le débiteur de la taxe est la déclaration en douane.

- Pour les exportations :

Le fait générateur des produits taxables destinés à l'exportation est constitué par leur prestation en douane. Le débiteur de cette taxe est le déclarant en douane.

b) Le contrôle des taux appliqués :

Les taux de la TVA sont actuellement fixés à⁵⁵ :

- **09 %** (taux réduit) pour les biens et services qui représentent un intérêt particulier sur le plan économique, social ou culturel.
- **19 %** (taux normal) pour les opérations, services et biens qui ne sont pas expressément soumis au taux réduit.

L'existence de deux taux, taux normal de **19 %** et le taux réduit de **09 %** applicables à la TVA, rend le contrôle de la conformité de ces taux indispensable.

L'auditeur fiscal doit s'assurer de l'exactitude des taux appliqués et s'il constate des erreurs, il doit procéder à la correction de ces erreurs, par les taux appliqués et ceci avant l'expiration de la période de prescription tout en procédant à l'envoi d'une facture de rectification aux clients concernés.

c) L'audit de l'assiette de la TVA :

L'assiette imposable de la TVA est le montant sur lequel on applique le taux d'imposition pour obtenir l'impôt dû.

En effet, l'auditeur fiscal doit s'assurer que l'entreprise distingue dans la détermination de la base imposable entre le régime intérieur et le régime d'importation et d'exploitation⁵⁶ :

⁵⁵ Articles 21 et 23 du Code des taxes sur le chiffre d'affaire (TCA), 2018

⁵⁶ Code des taxes sur le chiffre d'affaire (TCA), 2018.

***A l'intérieur :**

La base d'imposition est tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur du bien ou par le prestataire de service, de la part de celui à qui le bien et le service est fourni.

Aussi, pour la détermination du chiffre d'affaire imposable, il y a lieu d'ajouter à la valeur des marchandises certains éléments et d'en déduire d'autres :

Eléments à incorporer à la base imposable à la TVA :

- Tous les frais.
- Les droits et taxes en vigueur à l'exclusion de la TVA.
- Les recettes accessoires.

Eléments exclus de la base imposable à la TVA, lorsqu'ils sont facturés au client :

- Les rabais, remises, ristournes accordés et escomptés de caisse.
- Les droits de timbres fiscaux.
- Le montant de la consignation des emballages devant être restitués au vendeur contre remboursement de cette consignation.
- Les débours correspondant au transport effectué par le redevable lui-même pour la livraison de marchandise taxables.

***A l'importation :**

La base imposable à la TVA constitué par les valeurs en douane de la marchandise, majorée de tous les droits et taxes de douane à l'exclusion de la TVA elle-même.

***A l'exportation :**

La base imposable à la TVA pour les produits taxables est constitué par la valeur des marchandises au montant de l'exportation, majorée de tous les droits et taxes de douane à l'exclusion de la TVA elle-même.

d) Le contrôle des déductions en matière de TVA :

En effet, l'auditeur fiscal doit s'assurer que les conditions de déduction de la TVA soient remplies à savoir :

- La TVA déduite par l'entreprise doit porter sur des éléments nécessaires à l'exploitation et elle doit être appuyée par des pièces justificatives régulières et probantes.
- Les TVA ne doit pas concerner un bien exclu de droit à déduction.
- Les achats doivent être effectués auprès d'un assujetti.
- Les immobilisations dont la TVA est déductible, doivent être comptabilisées en HT.

En outre, l'auditeur fiscal doit s'assurer que l'entreprise auditée ne procède pas à la déduction de la TVA pour les éléments suivant :

- Les biens, services, matières, immeubles et locaux non utilisés pour les besoins de l'exploitation d'une activité imposable à cette taxe.
- Les véhicules de tourisme et de transport de personnes qui ne constituent pas l'outil principal d'exploitation de l'entreprise assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée.
- Les biens et services livrés par les assujettis placés sous le régime du forfait.
- Les biens immeubles acquis ou créés par les redevables suivis au régime du forfait.
- Les produits et services offerts à titre de dons et libéralités.
- Les services, pièces détachés et fournitures utilisés à la réparation de bien exclus du droit à déduction.

2.2. Audit d'opportunité :

En matière de contrôle de régularité, l'audit fiscal permet d'apprécier la conformité ou non à la règle fiscale des opérations ou décisions examinées, et donc une revue des failles d'irrégularités existantes.

En revanche, pour le contrôle d'efficacité fiscale, l'approche est plus complexe du fait que l'auditeur fiscal devra révéler les oublis commis par l'entreprise particulièrement pour les régimes de faveur dont elle aurait pu bénéficier.

De même, ce second volet de la mission d'audit fiscal doit mettre en exergue les opérations que l'entreprise pourrait ou aurait pu traiter fiscalement de façon plus opportune.

Ainsi, cette appréciation est nécessairement relative en raison de telle dépendance à des conditions propres aux faits examinés et au contexte particulier dans lequel se trouve l'entreprise auditée.

L'efficacité fiscale paraît comme une notion assez fluctuante, résultant d'un dosage entre les ressources juridiques et fiscales de chaque entreprise.

L'auditeur effectuera dans un premier temps le contrôle du cadre de l'efficacité fiscale, puis dans un second temps le contrôle des choix fiscaux.

2.2.1. Contrôle du cadre de l'efficacité fiscale⁵⁷ :

⁵⁷ H. KAOUMA et H. DHAMBRI, « l'audit fiscal », mémoire de fin d'étude pour l'obtention d'une maîtrise en science comptable, ISCAET, 2010, p56.

L'objectif de cette étape de la mission est d'examiner le dispositif fiscal de l'entreprise permettant de concourir à l'efficacité fiscale.

La vérification du cadre de l'efficacité fiscale repose essentiellement sur deux aspects divergents:

- L'étude de la performance du système d'information : à travers cette étude, l'auditeur repose ses travaux sur l'exploitation des ressources juridiques et fiscales et la façon avec laquelle son système d'information lui permet d'accéder à l'efficacité fiscale.
- L'étude du mode de traitement des informations fiscales : il évalue le ressort de telle information fiscale lors de la prise de décision, en d'autre terme, la façon d'utiliser l'audit juridique et fiscal lors de la fixation des choix fiscaux de l'entreprise.

2.2.1.1. L'examen de système d'information de l'entreprise :

Tout en s'appuyant sur les travaux qu'il a effectué lors de l'évaluation du contrôle interne spécifique au domaine fiscal, l'auditeur fiscal doit collecter des informations sur l'existence de service fiscal, sur les différentes personnes chargées des problèmes fiscaux à l'intérieur notamment et à l'extérieur de l'entreprise ou encore sur la documentation utilisée.

Systématiquement, il ne s'agit pas de déceler des failles ou des irrégularités relatives à un tel système d'information mais plutôt d'évaluer le niveau de compétence des responsables des questions fiscales dans les différentes disciplines de gestion ainsi que sur leur propre conception de la question fiscale.

En recourant aux entretiens, analyse de documents...etc. l'auditeur obtient en conséquence des indicateurs sur l'existence ou non de définitions des tâches, des directives de travail, des objectifs afin d'évaluer le répartition du temps de travail entre les travaux d'études, de conseil ou de formation, par opposition aux tâches déclaratives, contentieuses ou autres.

L'auditeur aura aussi l'intérêt de déterminer si l'entreprise utilise des services de conseils extérieurs, le cas échéant, les motifs de recours et le critère de sélection. Il se fera communiquer par la suite les différents rapports des consultations effectuées.

Une fois que l'auditeur fiscal a étudié le système d'information fiscal de l'entreprise, il doit s'interroger sur la façon dont l'entreprise cherche l'efficacité fiscale.

2.2.1.2. Examens de mode de traitement interne de l'information fiscale :

Cet examen porte sur l'analyse des questions suivantes :

- Quel est le comportement de l'entreprise en matière fiscale ?
- Quelles sont ses habitudes en gestion fiscale ?
- Comment ce concept est traduit en réalité vers la recherche d'efficacité fiscale ?

Pour rétorquer ces questions, l'auditeur utilise les outils basiques d'audit à savoir les entretiens, les questionnaires ou les contrôles documentaires directs et détecte par la suite le fonctionnement du service fiscal et ses potentielles relations avec les autres services notamment avec la direction.

Il peut se faire expliquer qui consulte le service fiscal et de quelle façon s'opèrent telles consultations. A titre d'exemple, l'auditeur peut chercher à savoir la matière dont les fiscalistes de l'entreprise traitent un projet ou négocient des contrats, puis assurent le suivi de la solution adoptée et du contrôle signé.

L'auditeur fiscal doit aussi observer si le service fiscal émet périodiquement à l'intérieur de l'entreprise une information fiscale à destination des autres services, entre autres la direction financière, la direction générale...etc.

Si tel est le cas, il procédera par sondage pour apprécier la qualité des documents émis. Ainsi, il peut vérifier l'existence de document (information sur le taux global d'imposition, la proportion des frais fiscaux dans le total des charges) retraçant les performances fiscales de l'entreprise à divers niveaux. En fait, c'est le tableau de bord de la gestion fiscale.

Par le biais de cette étape, l'auditeur peut suggérer des conclusions et des recommandations qui sont de nature à améliorer pour l'avenir les conditions d'efficacité fiscale et bien avant les travaux consacrés au contrôle des choix fiscaux.

2.2.2. Contrôle des choix fiscaux :

L'efficacité résulte « d'un usage intelligent de la fiscalité, raison pour laquelle l'entreprise doit être en mesure d'adopter un comportement plus dynamique à l'égard du paramètre fiscal en exerçant des choix fiscaux plus au moins judicieux et par voie de conséquence moduler la charge fiscale qu'elle supporte⁵⁸ ».

C'est ainsi que se justifie l'intérêt pour l'entreprise de soumettre à un spécialiste de la discipline, ses orientations fiscales et ces choix, afin de voir si en la matière elle fait preuve d'efficacité ou non.

L'auditeur fiscal aura donc à se prononcer sur l'efficacité de l'entreprise tant sur les choix tactiques que sur les choix stratégiques.

⁵⁸H. KAOUMA et H. DHAMBRI, « l'audit fiscal », mémoire de fin d'étude pour l'obtention d'une maîtrise en science comptable, ISCAET, 2010, p58.

2.2.2.1. Contrôle des choix tactique :

Après avoir procédé antérieurement à la prise de connaissance générale de l'entreprise, l'auditeur dispose de toutes les informations nécessaires; le cas échéant, procède par des questions complémentaires et établit en conséquence une liste exhaustive des régimes d'incitation ou de faveur dont elle peut théoriquement bénéficier. Comparés à la réalité, il met en lumière les dispositions omises ou ignorées; C'est ainsi que l'apport de l'audit fiscal est de sensibiliser l'entreprise à l'importance de l'écart existant entre l'efficacité fiscale potentielle et l'efficacité fiscale atteinte.

Quand au contrôle des options, l'auditeur peut reprendre la même approche systématique utilisée lors de l'évaluation des régimes de faveur et dégager en conséquence un rapprochement. Il apprécie le bien fondé des options exercées.

Autrement dit, il cherche si elles sont exercées selon des critères pertinents et convenables. De même, il détermine les options négligées et évalue par la suite le manque à gagner.

Le contrôle des choix tactiques est un contrôle simple qui fait appel aux outils traditionnels de l'audit notamment les questionnaires, les entretiens, l'examen direct des comptes et des documents de l'entreprise.

Le contrôle des choix tactiques ne se limite pas au seul examen de la pertinence des choix ou options exercés et à la détection des éventuels choix négligés. Mais encore faut-il évaluer le risque associé à ce choix?

Il ne faut pas perdre de vue que les questions de choix ou options fiscaux sont associées à l'accomplissement de certaines conditions, ce qui fait que le champ d'action de l'entreprise est limité. C'est dans ce cadre qu'une utilisation inadéquate de ces choix et options ne contribuent plus à l'efficacité fiscale, mais à développer le risque dans le domaine fiscal ainsi que dans d'autres domaines extra-fiscaux et plus particulièrement la comptabilité.

Les choix et options fiscaux sont subordonnés au respect de conditions et limites relatives au bénéfice imposable, à la nature de l'activité, au dépôt d'une déclaration d'investissement, au délai...etc.

L'auditeur est tenu de vérifier que l'entreprise a respecté ces conditions, faute de quoi il doit mesurer le risque qui en découle.

S'il s'avère que l'entreprise ne remplit pas les conditions exigées ou cesse de les satisfaire, elle encourt la déchéance de l'option et s'expose à des redressements et éventuellement des amendes.

L'audit fiscal a non seulement pour mission de contrôler le bien fondé des choix exercés, mais a de même un rôle de surveillance des options ou choix effectués, il assure que l'efficacité fiscale n'est pas elle-même source de risque fiscal. La compétence pluridisciplinaire de l'auditeur fiscal doit en outre lui permettre de ne pas se cantonner dans la mise en évidence des risques fiscaux, mais de la même façon de mettre en lumière les choix fiscaux dont l'exercice est susceptible d'engendrer un risque dans le domaine comptable⁵⁹.

L'auditeur fiscal est tenu d'apprécier que les choix exercés ne sont pas en contradiction avec les règles et les méthodes comptables, et que la recherche de l'optimum fiscal se fait en concordance avec la sincérité et la fiabilité de l'information financière.

A l'issue de l'examen des choix tactiques, l'auditeur est en mesure d'émettre un avis sur l'aptitude de l'entreprise à utiliser les options et choix fiscaux dont elle dispose mais surtout de proposer à l'entreprise auditée des recommandations qui lui permette d'améliorer son niveau d'efficacité fiscale.

Sur ce point, l'audit ne doit pas se borner à énumérer ce que l'entreprise aurait pu faire et par voie de conséquence les avantages qu'elle aurait pu retirer. Une telle approche est en effet nécessairement limitée. En revanche, l'audit doit mettre en lumière les raisons qui ont provoqué les omissions constatées et préconiser les mesures destinées à éviter leur renouvellement dans le futur.

2.2.2.2. Le contrôle des choix stratégiques :

En matière des choix stratégiques, on retrouve une opposition entre le contrôle des choix fiscaux passés et celui des choix fiscaux envisagés.

Ainsi, le contrôle opéré serait à posteriori pour les choix passés où l'auditeur n'est pas appelé à constater seulement les insuffisances passées mais aussi à présenter des modifications susceptibles d'améliorer le niveau d'efficacité fiscale de l'entreprise.

Un contrôle à priori serait assignés aux choix envisagés ou future pour apprécier si les solutions fiscales sont les mieux adaptées et vérifier qu'il n'y a pas d'autres alternatives fiscales plus adéquates.

Pour exercer ces contrôles, l'auditeur doit analyser l'objectif global de l'entreprise, ses sous objectifs, sa politique générale...etc. Etant donné que les modalités techniques des choix stratégiques sont fonction de ces objectifs.

Quand à l'étude des choix stratégiques, l'auditeur ne peut que s'assurer de la validité de la démarche suivie par l'entreprise pour opérer le choix en question.

⁵⁹ M. BENHADJ SAAD «audit fiscal dans les PME : proposition d'une démarche par l'expert comptable », mémoire de l'obtention du diplôme d'expert comptable, FSEGF, 2009, p128.

L'auditeur fiscal vise à contrôler la juste appréciation des avantages et des contraintes liés au choix exercé ou envisagé.

Les avantages et les inconvénients s'apprécient en fonction des critères de l'efficacité fiscale à savoir notamment le critère financier, mais également l'auditeur peut contrôler la cohérence du choix, ainsi que sa sincérité.

a) Le choix fiscal doit être financièrement adapté :

L'auditeur fiscal doit s'assurer que l'entité auditée a procédé à une analyse convenable des conséquences fiscales du choix objet du contrôle. En d'autres termes, l'auditeur doit vérifier que l'entreprise a su tirer les avantages fiscaux escomptés tout en tenant compte des coûts induits par le choix fiscal.

L'auditeur fiscal doit vérifier d'une part, si les avantages escomptés ont un support légal et que l'entité auditée satisfait aux conditions lui permettant de bénéficier des avantages des choix exercés. D'autre part, l'auditeur doit apprécier la portée de l'avantage non plus dans l'absolu, mais rapportée à la situation de l'entité afin de mesurer les coûts induits par le choix fiscal.

b) Le choix fiscal doit être un choix cohérent :

Le choix fiscal doit être un choix cohérent par rapport aux objectifs et à la stratégie de l'entreprise⁶⁰.

A cet effet, à force de vouloir réduire l'imposition par le recours au dégrèvement financier, certaines entreprises ont vu se disperser leurs ressources, elles se sont laissées éloigner de leur stratégie globale (la spécialisation par exemple) et ont dû payer un coût d'apprentissage des nouveaux métiers à un coût des fois plus élevé que l'impôt.

c) Le choix fiscal doit être sûr :

Certes que l'efficacité fiscale ne peut en aucun cas résulter d'une esquive de l'impôt mais en revanche peut être à travers les jeux d'option⁶¹.

Si le droit est reconnu aux entreprises d'utiliser les ressources juridiques et fiscales à leur disposition pour minimiser l'impôt, en revanche, il interdit d'éluder l'impôt, l'habilité fiscale est permise mais sans excès.

⁶⁰ M. BENHADJ SAAD « audit fiscal dans les PME : proposition d'une démarche pour l'expert comptable », mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert comptable, FSEGS, 2009, p131.

⁶¹ H. KAOUMA et H. DHAMBRI « l'audit fiscal », mémoire de fin d'étude pour l'obtention d'une maîtrise en science comptable, ISCAET, 2010, p62.

« Le jeu des options n'est ni un jeu aisé ni un jeu sans risque⁶² ». Montre combien l'exercice des choix est pénible et justifier donc l'intérêt de tel contrôle dans le cadre d'une mission d'audit fiscal.

Le contrôle de ses risques nous permet d'identifier les éventuels facteurs du risque : l'audit d'efficacité commande d'en revenir au contrôle de la régularité.

En pratique, s'agissant de choix stratégiques, la recherche du risque va s'orienter principalement vers la détermination des cas d'abus de droit.

Le rôle de l'auditeur dans cette étape se synthétise au niveau de l'examen approfondi des montages juridiques auxquels l'entreprise a reconnu afin de se prononcer sur le risque de la remise en cause ultérieure par l'administration fiscale.

Section 03 : Le rapport d'audit fiscal.

Comme on l'a observé, l'auditeur pour aboutir à sa finalité exerce un travail lourd, qui se base sur la réalisation des objectifs bien déterminés. Il s'agit d'une étude et une analyse générale d'une part, et précise et approfondie d'autre part. Le travail de l'auditeur se termine par l'établissement d'un rapport sous forme de document dans lequel seront consignées la synthèse et les conclusions des travaux de l'auditeur. Compte tenu du fait que la mission d'audit fiscal n'obéit pas à des normes prédéterminées, les parties disposent d'une marge de liberté pour fixer la forme et le contenu du rapport⁶³.

En matière d'audit comptable, le rapport a fait l'objet d'une normalisation de la part des organisations professionnelles. Ce rapport doit respecter, pour son établissement, des règles bien précises. Au niveau de l'audit fiscal, les conclusions peuvent être communiquées au client sous deux formes.

3.1. Forme et contenu du rapport dressant un constat sur la situation fiscale de l'entreprise :

3.1.1. Forme du rapport d'un constat sur la situation fiscale de l'entreprise :

La lettre de mission devrait normalement préciser les modalités selon lesquelles l'auditeur devrait communiquer les conclusions de son travail. Ces modalités peuvent être

⁶² Op. cit, p62.

⁶³ COURS D_AUDIT FISCAL (destiné pour Master1) Présenté par M^R TAKABAIT DJAMAL, p31.

librement définies par les parties. Elles porteront, entre autres, sur le nombre de rapports, les délais de remise et les destinataires du rapport....etc⁶⁴.

A ce stade, l'urgence de la situation peut édicter le recours à une communication partielle et périodique des résultats du contrôle, au fur et à mesure de l'avancement des travaux de l'auditeur fiscal. Ceci permettra à l'entreprise d'engager immédiatement les actions nécessaires pour redresser sa situation.

Remarquons à ce stade qu'en vue de prévenir les litiges ultérieurs portant sur la qualité du travail de l'auditeur fiscal, il est fortement recommandé d'opter pour la forme écrite. Cependant, la forme écrite peut présenter un risque pour le client qui souhaite, compte tenu de l'importance de certaines irrégularités relevées, assurer une confidentialité aux conclusions du rapport d'audit fiscal. En effet, les conclusions de l'auditeur fiscal, peuvent générer des risques importants pour l'entité, notamment lorsque ce rapport est consulté éventuellement par l'inspecteur des impôts ou par des tiers qui peuvent en tirer des conclusions pouvant hypothéquer l'image de marque de l'entreprise.

3.1.2. Contenu du rapport :

Le contenu de rapport est défini principalement dans la lettre de mission et éventuellement à l'occasion des avenants établis ultérieurement à l'occasion d'une redéfinition des objectifs de la mission. Les conclusions communiquées au client peuvent donc revêtir plusieurs formes⁶⁵ :

- Un inventaire des différentes irrégularités rencontrées
- Un inventaire des différentes irrégularités rencontrées accompagnées d'un chiffrage de l'incidence fiscale correspondante tenant compte éventuellement des majorations et amendes encourues.

Lorsque le contrat d'audit fiscal prévoit la formulation de recommandations sur les actions à engager pour redresser les irrégularités constatées, l'auditeur fiscal est amené dans ce cas à émettre un rapport de recommandations qu'il est fortement indiqué de dissocier du rapport comportant un constat sur la situation fiscale de l'entreprise.

Notons également que compte tenu du fait que le contrat d'audit fiscal comporte une obligation de moyens imposant à l'auditeur d'être diligent dans le cadre de l'accomplissement

⁶⁴ R. SeddikSeghir, «L'audit fiscal des sociétés dans le contexte marocain : Aspect méthodologique et pratique », mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert comptable, ASCAEM, p114.

⁶⁵ COURS D_AUDIT FISCAL, Présenté par M^r TAKABAÏT DJAMAL, p32.

de sa mission, ce dernier devrait impérativement veiller à inclure dans son rapport des indications concernant les différents travaux qu'il a entrepris et souligner également ceux des contrôles auxquels il n'a pas pu procéder en raison des difficultés et limitations rencontrées. Ces indications pourraient être énoncées dans un paragraphe intitulé « Objectifs et démarche de la mission » lequel paragraphe permettra de relativiser les conclusions et recommandations émises par rapport aux travaux effectués.

3.2. Forme et contenu du rapport de recommandations :

Dans le cadre d'une mission contractuelle d'audit fiscal, les dirigeants de l'entreprise souhaitent utiliser les conclusions de la mission pour tenter de réduire l'ampleur du risque fiscal.

Ces conclusions peuvent être communiquées au client sous deux formes distinctes⁶⁶ :

- ✓ Le rapport de recommandation qui consiste à redresser et prévenir les irrégularités fiscales de l'entreprise.
- ✓ Le rapport de recommandation pour bénéficier des avantages fiscaux, ce rapport qui est facultatif dans le cadre d'une mission d'audit comptable devrait logiquement constituer un élément important de la mission. En effet, compte tenu de la nature de mission d'audit fiscal, l'ultime préoccupation devrait normalement consister à disposer des moyens et actions nécessaires à réduire le risque fiscal.

3.2.1. Les recommandations consistant à redresser et prévenir les irrégularités fiscales⁶⁷ :

Au plan du contenu, ce rapport de recommandation constitue un élément important du fait qu'il va énoncer des actions à entreprendre en vue de redresser les irrégularités qu'il est toujours possible de corriger et également de prévenir à ce que ces irrégularités ne se reproduisent plus dans l'avenir.

3.2.1.1. Les recommandations consistant à redresser les irrégularités fiscales :

Dans le cadre des recommandations consistant à redresser une situation irrégulière, deux cas sont possibles :

- Irrégularités purement fiscales afférentes soit à un défaut de déclaration, soit à des déclarations inexactes ou incomplètes.

⁶⁶ R. SeddikSeghir, «L'audit fiscal des sociétés dans le contexte marocain : Aspect méthodologique et pratique », mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert comptable, ASCAEM, p114.

⁶⁷ T. ABDELLI et K. BOUDENE « Audit fiscal », mémoire de fin d'étude pour l'obtention de MASTER en finance et comptabilité, 2011, p58.

- Irrégularités comptables ayant une incidence fiscale qui se justifient notamment par le fait que le résultat comptable est la base de départ pour le calcul du résultat fiscal.

Notons que dans le cadre de la définition des critères de compétence de l'Auditeur fiscal, nous avons insisté sur le fait que l'auditeur fiscal doit parfaitement maîtriser les techniques comptables. En effet, le traitement des irrégularités comptables ayant une incidence fiscale exigera de l'auditeur fiscal un haut degré de compétence compte tenu du fait que le redressement de la situation reposera à la fois sur une combinaison entre droit comptable et droit fiscal.

3.2.1.2. Les recommandations consistant à prévenir les irrégularités fiscales :

Dans le cadre de cette catégorie l'auditeur fiscal serait amené à préconiser des actions à titre préventif consistant notamment :

- A rapporter à l'entreprise certaines situations relevées qui peuvent être à l'origine d'un conflit d'interprétation entre l'Administration et l'entreprise. Face à cette situation, l'auditeur recommandera à l'entreprise de s'entourer de toutes les précautions nécessaires pour pouvoir justifier sa position et préparer sa défense dans l'éventualité d'un contrôle fiscal.
- A signaler à l'entreprise les sources de risque qu'il a pu relever lors des phases de prise de connaissance générale et celle de l'étude du contrôle interne spécifique au domaine fiscal. Dans ce cadre, l'accent sera mis sur l'amélioration des procédures et l'instauration de points de contrôle clés destinés à s'assurer que l'entreprise s'acquitte correctement de toutes ses obligations fiscales.

3.2.2. Les recommandations pour bénéficier des avantages fiscaux :

L'auditeur est amené dans le cadre du contrôle d'efficacité, à émettre son rapport en tenant compte des objectifs qui lui ont été fixé dans le cadre de la lettre de mission.

Comme nous l'avons bien souligné au niveau des objectifs de l'audit de l'efficacité fiscale de l'entreprise, l'auditeur serait amené à se prononcer :

- Soit sur la validation de la pertinence des choix fiscaux en projet et auquel cas, son jugement pourrait avoir un impact sur la situation fiscale de l'entreprise du fait que son rapport alertera l'entreprise sur les erreurs de conception et d'appréciation.
- Soit sur l'appréciation de la pertinence des choix déjà mise en œuvre par l'entreprise. Dans ce cas le jugement de l'auditeur fiscal ne pourra que dresser un constat de la situation en signalant à l'entreprise des inconvénients de choix entrepris et éventuellement recommander à l'entreprise des actions visant à rectifier ces choix.

Conclusion

L'audit suit une démarche inductive conçue sur une adjonction d'informations, d'observations, d'analyses et de vérifications des faits et d'apparitions.

L'évaluation de la mission d'audit fiscal sert à mesurer les résultats favorables dus à l'application satisfaisante de ses recommandations qui constitue un rapport essentiel.

De manière générale, l'audit fiscal sera le guide de l'entreprise. Mais son succès est tributaire du degré du professionnalisme et de la qualité des travaux effectués dans ce contexte.

Chapitre 03 : L'évolution des risques fiscaux de l'entreprise et la gestion fiscale

Chapitre III : L'évolution des risques fiscaux de l'entreprise et la gestion fiscale

L'objectif d'un audit fiscal dans une entreprise est d'établir un diagnostic, l'aboutissement de l'audit fiscal est l'expression d'une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des comptes en matière fiscale.⁶⁸

Ainsi, l'audit fiscal permet d'évaluer le risque fiscal de l'entreprise. Elle doit bien gérer son paramètre fiscal et mesurer le risque qui peut naître d'un éventuel contrôle fiscal.

Section 01 : Les risques fiscaux

L'auditeur fiscal doit formuler des suggestions tendant à l'optimisation de la gestion Fiscale de l'entreprise. Il permet de détecter les erreurs, les actes anormaux de gestion et de pouvoir les frais rectifier si possible par un auditeur fiscal. Mieux encore, à travers l'audit fiscal, la société en question identifier les risques fiscaux existants et permet aussi de se constituer des provisions.

1.1.La notion spécifique et nature des risques fiscaux :

1.1.1. Notion spécifique :

La notion générale du risque fiscal englobe en fait deux acceptations : la première, classique, correspond au non-respect, volontaire au non, des règles fiscales, alors que la seconde, tant aussi inefficace se rapporte davantage à la méconnaissance d'une disposition favorable qui peut générer un manque à gagner important. Se conjuguer ainsi un risque sanction à un risque perte d'opportunité.

Ce risque fiscal trouve naturellement son origine dans la complexité des règles applicables parfois même instables mais bien évidemment aussi dans la façon qu'a l'entreprise les appréhendés dans le cadre de sa politique fiscale.

L'entreprise peut ainsi être amenée à déplorer un manque de cohérence et de transparence évident de la réglementation applicable.

Le législateur en matière d'imposition des flux financiers (intérêt, dividende des redevances...etc.) Et à cet égard d'une grande importance, au regard de la retenue à la source qui peut venir à s'appliquer en droit interne au bien en droit conventionnel.

Si la régularité fiscale qui va de pair avec une gestion du risque fiscal, se présente à l'évidence comme un pré requis par rapport à l'élaboration d'une politique fiscale de l'entreprise.

⁶⁸M.A. Coudert, D.Gibert, E. Kormprobst, Fiscalité d'entreprise, éd. DALLOZ, 1987, P 342.

1.1.2. La nature des risques fiscaux :

Le contrôle fiscal se définit comme le pouvoir reconnu à l'administration fiscale de réparer les omissions, les insuffisances ou les erreurs d'imposition commises par les contribuables. Il est le corollaire logique et indispensable de tout système déclaratif. En effet, le fait pour une entreprise de ne pas se conformer à la règle fiscale l'expose à des sanctions en cas de contrôle.

Ce risque de contrôle retient d'autant plus l'attention de l'entreprise que l'administration assorti du pouvoir de contrôle, dispose d'un pouvoir de redressement et de sanction.

1.1.2.1. Le pouvoir de contrôle :

La contre partie du système déclaratif, réside dans la possibilité octroyée à l'administration fiscale de contrôler l'exactitude des déclarations déposées par le contribuable, il faut, en effet, rappeler que les impôts collectés représentent un volume important des recettes publiques, dont il est nécessaire pour l'Etat de mettre en œuvre des moyens permettant de contrôler le versement de ces prélèvements.

Afin de veiller au respect de la réglementation fiscale, le législateur a doté l'administration de méthodes variées de contrôle.

a) La vérification préliminaire :

La vérification préliminaire s'effectue sur la base des éléments figurant sur les bureaux de l'administration fiscale.

La vérification préliminaire est formelle, elle s'effectue dans les bureaux de l'administration fiscale et sur la base de pièces détenues par l'administration, elle recouvre l'ensemble des interventions des services de l'administration fiscale ayant trait à la rectification des erreurs ou omissions.

La vérification préliminaire revêt deux formes de contrôles fiscaux, les contrôles sommaires (contrôle formel), qui visent à s'assurer que les déclarations ont bien été souscrites et qu'elles ne contiennent pas d'erreurs évidentes et le contrôle sur pièces qui consiste à procéder à une vérification analytique par un examen, une analyse critique globale et le contrôle de cohérence des déclarations, sur la base des éléments figurant dans le dossier et tous les documents dont dispose l'administration.

b) La vérification approfondie :

La vérification approfondie porte aussi bien sur les obligations fiscales que sur le montant des différents impôts mis, par la loi, à la charge du contribuable.

Deux formes de vérification approfondie sont prévues: la première est basée sur la comptabilité et ne concerne donc que les contribuables soumis à l'obligation de tenir une comptabilité, elle permet à l'administration fiscale de contrôler le chiffre d'affaires et les bénéfices déterminés par la tenue d'une comptabilité; la seconde est basée sur les renseignements et documents dont dispose l'administration fiscale ainsi que sur les présomptions de fait ou de droit, elle concerne tous les contribuables, y compris ceux qui sont soumis à l'obligation de tenir une comptabilité, elle permet à l'administration de s'assurer que le total des revenus ou bénéfices déclarés correspond aux revenus ou bénéfices réalisés.

1.1.2.2. Le pouvoir des sanctions et de redressement :

L'administration ayant non seulement un pouvoir de redressement qui lui permet de mettre en recouvrement l'impôt éludé, mais également un pouvoir de sanction.

a) Le pouvoir de redressement :

Ayant mis en évidence les irrégularités commises par l'entreprise, l'administration va réclamer à celle-ci l'impôt qui n'a pas été payé en temps voulu et qui correspond aux irrégularités constatées. Il s'agit par exemple de l'impôt lié à des charges qui ont été déduites à tort pour la détermination de la base imposable (non réintégration des amortissements non déductibles fiscalement: amortissement du fonds de commerce, des voitures de tourisme d'une puissance supérieure à neuf chevaux, etc.); à des dépenses ayant le caractère d'immobilisations ou de stocks et qui ont été comptabilisées parmi les charges (erreur de qualification).

Ces redressements peuvent être fort importants, notamment lorsqu'ils correspondent à l'agrégation d'irrégularités détectées par l'administration sur l'ensemble des exercices contenus dans la période vérifiée.

b) Le pouvoir de sanction :

L'administration ne se contente pas de ramener à son juste niveau le montant de la dette fiscale de l'entreprise. Elle va sanctionner cette dernière pour les irrégularités commises. Ces sanctions s'appliquent non seulement en cas d'insuffisance mais aussi en cas de défaut ou de retard dans la production des déclarations. Elles ont pour objectif, soit de percevoir une sorte de pénalités de retard auprès de l'entreprise pour réparer le préjudice subi par le trésor, soit de sanctionner plus nettement la faute même de l'entreprise.

On distingue deux grandes catégories de sanctions:

- Les sanctions fiscales administratives (pénalités de retard et de recouvrement, amendes fiscales relatives à la retenue à la source et les pénalités pour défaut ou insuffisance de droit de timbre);

- Les sanctions fiscales pénales (infractions passibles de sanctions pénales comportant une amende et un emprisonnement ou l'une des deux sanctions). L'éventail de sanctions, pénales ou non, dont dispose l'administration apparaît fort important suffisamment puissant pour altérer le cas échéant de façon durable la situation financière d'une entreprise. Cette perspective est de nature à favoriser le développement d'une préoccupation d'ordre fiscal dans l'entreprise. Cette préoccupation traduit l'incertitude des membres et, partenaires de l'entreprise quant à l'existence d'un risque fiscal, à son ampleur et au danger potentiel qu'il représente pour l'entreprise. C'est pourquoi, la volonté de mieux cerner ce risque peut justifier le recours à l'audit fiscal.

1.2.L'originalité et types des risques fiscaux :

L'audit fiscal est l'outil le plus efficace permettant d'obtenir des indications sur l'ampleur du risque fiscal encouru par une entreprise.

1.2.1. L'originalité des risques fiscaux :

La distinction entre l'origine externe et interne des risques n'exclut pas leur interaction. Généralement, les risques d'origine externe sont aggravés par les faiblesses internes.

1.2.1.1.Les risques d'origine interne :

Les risques d'origine interne peuvent être regroupés en deux catégories: risques liés aux procédures et risques liés aux personnes.

- Risques liés aux procédures : La prévention du risque fiscal passe systématiquement par l'adoption d'un ensemble de méthodes et de procédures fiscales. Des procédures défaillantes ou non adoptées aux besoins fiscaux de l'entité favorisent le développement du risque. Il convient donc de prévoir des procédures fiscales (procédures de préparation des déclarations fiscales, procédures ayant trait à la retenue à la source, etc.) et de vérifier leur efficacité par certaines méthodes de contrôle.

Les procédures fiscales ont pour objectif la diminution de la probabilité et de l'impact du risque inhérent.

L'absence de telles procédures amènent le risque résiduel à un niveau élevé.

De ce fait, le risque résiduel devrait être mesuré pour évaluer l'efficacité du processus de gestion des risques. Plus ce risque est jugé minime, plus le processus de management des risques mis en place est jugé efficace.

- Risques liés aux personnes : les personnes peuvent présenter un risque de négligence, d'ignorance ou d'incompétence ou de manque de collaboration et d'esprit collectif. Les membres du personnel devraient avoir un comportement favorisant le respect volontaire de la loi fiscale. Il convient de leur expliquer que le risque fiscal et sa gestion proactive sont au cœur des valeurs de l'entreprise. Garantir les compétences fiscales et les qualités personnelles exige non seulement que l'entreprise recrute des collaborateurs qualifiés, mais encore qu'elle veille à leur formation initiale et continue.

1.2.1.2. Les risques d'origine externe :

En peut citer les éléments suivants :

- Rareté des ressources humaines compétentes ;
- Changement de doctrine ou de pratique administrative ;
- Changement législatif ou réglementaires ;
- Complexité, ambiguïté, inadaptation et incertitude des textes fiscaux ;
- Apparition d'une nouvelle jurisprudence fiscale ;
- Mauvaise interprétation de la pratique de l'entreprise par l'administration ;
- Pratiques du secteur non adapté aux besoins de la gestion fiscale ;
- De la qualité des procédures de gestion et de synthèse des données comptables et fiscales et leur révision (audit interne et audit externe)
- De la fiabilité du système d'information ;
- De la compétence fiscale des personnes intervenantes, et des procédures de ville fiscale (mise au courant les nouvelles législations, des réglementations, de la doctrine et des pratiques administratives fiscales)

Une bonne technique fiscale consiste à se tenir au courant et à tenir compte de la doctrine administrative ou, encore mieux, à obtenir l'agrément ou l'accord de l'administration fiscale sur l'approche retenue pour la résolution d'une difficulté fiscale.

1.2.2. Les types des risques fiscaux :

1.2.2.1. Les risques de transactions :

Chaque transaction rencontre l'impôt. Plus la transaction est complexe, non courante ou non routinière, plus elle peut générer des incertitudes fiscales et, par conséquent, des risques fiscaux.

L'entreprise s'expose davantage aux risques de transaction dans certaines circonstances telles que:

- La non implication, en temps opportun, de compétences fiscales dans la transaction ;
- L'absence d'un cadre de politique générale qui départage ce qui est acceptable de ce qui ne l'est pas ;
- La méconnaissance des pratiques administratives ;
- L'absence de perception des risques associés à la transaction et à sa documentation légale.

Ces transactions sont risquées car les procédures mises en place par l'entreprise concernent généralement les opérations courantes (achat, vente, dépôt de déclaration, etc.). L'entreprise doit savoir que certaines opérations sont généralement suivies d'une vérification fiscale approfondie et doit par conséquent apprécier l'opportunité de les envisager.

1.2.2.2. Les risques de situation :

Le risque fiscal dépend de son impact et de sa probabilité de survenance. La probabilité de survenance dépend de l'action ou de la réaction de l'administration fiscale face à une situation. Ainsi, cette probabilité est plus élevée lorsque l'entreprise se trouve dans certaines situations génératrices en elles-mêmes d'un fort attrait du contrôle fiscal telles que:

- entreprise évoluant dans un secteur mal réputé ou entreprise ayant une mauvaise réputation,
- entreprise importante,
- entreprise générant un crédit chronique de TVA ou d'IBS notamment lors des premières demandes de restitution,
- entreprise agitée socialement,
- mésentente grave entre les associés générant de nombreux litiges,
- entreprise faisant l'objet de dénonciations (le plus souvent anonymes),
- entreprise déposant des déclarations qui révèlent des incohérences lors des contrôles sommaires.
- accroissement de patrimoine des associés et/ou dirigeants sans cohérence avec les revenus déclarés.

1.2.2.3. Les risques opérationnels :

Le risque fiscal opérationnel concerne les risques sous jacents à l'application des lois et règlements fiscaux régissant les opérations quotidiennes de l'entreprise. Ces opérations auront différents niveaux de risque fiscal, dont la gravité varie selon que la fonction fiscale est proche ou non du déroulement de ces opérations.

Les risques opérationnels impliquent tous les services et toutes les personnes concernées par la fiscalité et non pas uniquement la fonction fiscale de l'entreprise

(approvisionnement, transit, comptabilité des stocks, personnel, trésorerie et finances, commercial, facturation, livraison, transport, investissement, comptabilité, etc.).

1.2.2.4. Les risques de compliance :

C'est le risque associé au degré de respect des lois et règlements en vigueur. En effet, chaque entorse à la législation fiscale est source de risque fiscal.

Ce risque est ensuite fonction :

- de la qualité des procédures de gestion et de synthèse des données comptables et fiscales et de leur révision (audit interne et audit externe),
- de la fiabilité du système d'information,
- de la compétence fiscale des personnes intervenantes, et
- des procédures de veille fiscale (mise au courant des nouvelles législations, des réglementations, de la doctrine et des pratiques administratives fiscales).

1.2.2.5. Les risques comptables :

La comptabilité est un instrument de synthèse et de calcul de l'assiette fiscale. Elle constitue la principale base du contrôle fiscal et, par conséquent, de découverte de défaillances fiscales.

La comptabilité incarne aussi les options de la direction qui ont une conséquence fiscale (théorie de l'affectation, dégrèvement physique, choix des méthodes comptables, etc.).

La comptabilité apparaît donc à la fois comme étant la première source de menace fiscale mais aussi l'outil de formalisation des options jugées offrir une opportunité pour l'entreprise.

1.2.2.6. Les risques de management :

Peu d'entreprises documentent et formalisent leur gestion du risque fiscal. Dans ce cas, le principal risque réside dans le fait que la gestion du risque fiscal se trouve dans les têtes des personnes qui en sont chargées.

L'absence de formalisation et de communication de la politique de gestion du risque fiscal peut exposer l'entreprise à des difficultés, si les personnes qui l'appliquaient quittent l'entité sans préparer la relève.

1.2.2.7. Les risques de réputation :

Dans le domaine fiscal, une bonne réputation est le fruit du respect par l'entreprise des réglementations fiscales applicables. Elle constitue pour l'entreprise un signe sécurisant garantissant des préjugés favorables de la part de l'administration fiscale.

Nos attitudes sont toujours déterminées par la réputation de la personne ou de l'entreprise ou de l'organisation avec laquelle nous traitons. Il en est de même de l'administration fiscale, des fournisseurs, des clients et de toutes les parties qui traitent avec l'entreprise.

Section 02 : L'appréciation de la gestion fiscale

En tant qu'organisation pour suivant des objectifs dans un environnement économique, l'entreprise est le lieu de rencontre de toute une série d'intervenants intéressés par sa performance⁶⁹. L'étude de la performance fiscale a pour but de chercher une voie moins imposée, pour une efficacité de l'entreprise au plan fiscal, l'efficacité qui s'intègre dans le cadre de la gestion fiscale.

2.1. L'audit de la gestion fiscal :

C'est l'audit probablement le plus connu du grand public compte tenu des révélations qui le concluent. L'audit de la gestion a pour objectif soit d'apporter les preuves d'une fraude, d'une malversation ou d'un gâchis, soit de porter un jugement critique sur une opération de gestion ou les performances d'une personne ou d'un groupe de personnes⁷⁰.

La pertinence de l'audit fiscal en tant que contrôle visant à apprécier l'efficacité fiscale vient précisément dans un premier temps, s'inscrire dans le cadre de la gestion fiscale afin de l'améliorer.

2.1.1. Définition de la gestion fiscale :

Selon J.C PAROT, la gestion fiscale « consiste dans l'ensemble des actions et des décisions prises par l'entreprise pour maîtriser et réduire sa charge fiscale avec la plus grande efficacité et sans l'exposer à des risques supérieurs à l'économie qu'elle a pu réaliser »⁷¹.

Néanmoins, les choix les plus avantageux à l'entreprise sur le plan fiscal, doivent prendre en considération les limites d'opportunité relatives à la stratégie globale de l'entreprise et à ses capacités financières et techniques.

La notion de gestion fiscale suppose un certain calcul entre les aspects juridiques et financiers d'une situation et leurs conséquences fiscales, de façon à faire ressortir le meilleur résultat pour l'entreprise, c'est le cas lorsque plusieurs solutions se présentent pour un problème déterminé, il est évident que l'entreprise doit choisir la plus économique à tous égards et notamment du point de vue fiscal.

⁶⁹ Olivier HERRBACH, «Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : Approche par le contrat psychologique », thèse de doctorat en sciences de gestion, Université des sciences sociales-TOULOUS I.

⁷⁰ ESGIS, Audit comptable et financier.

⁷¹M. SCHOLÉS et M. WOLFSON, fiscalité et stratégie d'entreprise, Editions PUF, 1996, P 9.

2.1.2. Les buts de la gestion fiscale :

La question qui s'impose est, quel est le but de la gestion fiscale ? C'est de diminuer le montant de l'impôt ! C'est sans doute une motivation très importante, mais il ne s'agit pas seulement du seul but, car on peut évoquer le souci de différer le paiement de l'impôt et de récolter ainsi un effet bénéfique sur la trésorerie, c'est là qu'apparaît le facteur temps, qui intervient en fiscalité comme dans toute la vie de l'entreprise. Par ailleurs il existe d'autres usages de la gestion fiscale notamment⁷²:

- A la création de l'entreprise : le choix de la forme juridique a son incidence sur le traitement fiscal du résultat ;
- La gestion fiscale se trouve encore dans les opérations courantes avec leurs incidences sur la réception et le paiement de la TVA : application des différents taux, incidences des dates de recettes et des dépenses sur la gestion de la trésorerie ;
- Enfin le choix des méthodes de financement entre : autofinancement, augmentation des fonds propres, emprunts à moyen et long terme.

2.1.3. L'optimisation fiscale de la gestion fiscale⁷³ :

« L'optimisation fiscale, peut être définie comme l'emploi de procédés légaux, dans le but de minimiser la charge fiscale que le contribuable aurait normalement supporté ».

L'optimisation fiscale consiste à minimiser principalement l'impôt sur les bénéfices afin de maximiser le résultat net après impôt dans le contexte des contraintes économiques de l'entreprise. Il s'agit donc d'un ensemble de décisions, procédés et choix effectués permettant de minimiser principalement la charge fiscale afin de maximiser le résultat net après impôt tout en prenant en considération les paramètres de gestion et le contexte économique de l'entreprise.

A un niveau avancé, la recherche d'une optimisation fiscale efficace et efficiente⁷⁴ inscrit dans une démarche plus large de planification fiscale.

2.1.4. La planification fiscale :

Selon M.SCHLES et M.WOLFSON, « la planification fiscale consiste à viser la performance maximale en recherchant la minimisation de tous les coûts, aussi bien les coûts fiscaux que les coûts de transaction »⁷⁴.

⁷²M. SCHLES et M. WOLFSON, Op. Cit, P 9.

⁷³Y. AYACHE et R. BOURTOUCHE, « L'exercice de la mission d'audit fiscal au sein d'une entreprise : cas de la société les Grands Moulins de Sahel », mémoire de fin de cycle pour l'obtention du Master en sciences de gestion, Université de Bejaia. 2016.

⁷⁴M. SCHLES et M. WOLFSON, Op. Cit, P 22.

La planification fiscale ne signifie pas, uniquement, la minimisation de la charge fiscale.

En effet, dans les pays où les coûts de transaction sont élevés, la mise en place de stratégie visant à minimiser la charge fiscale, peut engendrer des coûts exorbitants au niveau des aspects autres que fiscaux de telle sorte qu'une stratégie de minimisation de l'impôt peut se montrer non efficiente.

Une planification fiscale efficace requiert de celui qui l'effectue en respectant les trois conditions suivantes :

- Toutes les conséquences fiscales d'une certaine transaction doivent être prises en compte du point de vue de toutes les parties concernées par la transaction.
- Les décisions de financement et d'investissement, doivent être considérés, non seulement les impôts explicites (c'est-à-dire ceux payés directement aux autorités fiscales), mais aussi les impôts implicites (c'est-à-dire ceux qui sont payés indirectement sous la forme de taux de rentabilité plus faible sur les investissements bénéficiant de bonification fiscale) ;
- Reconnaître que les impôts ne sont qu'un aspect des coûts, et que tous les coûts doivent être pris en compte. Certains montages fiscalement avantageux nécessitent une restructuration coûteuse de la société ou des coûts d'apprentissage assez élevés.

Notons que l'analyse des réponses au questionnaire fait ressortir que la majorité des personnes interrogées confirme l'importance élevée de la composante économique dans la prise des décisions stratégiques. Autrement dit, les conséquences fiscales ainsi que leur coût ne doivent pas constituer le critère de base dans la prise des décisions, l'objectif principal de la planification fiscale n'était pas la minimisation des impôts uniquement.

2.1.4.1. Les effets de l'impôt sur les entreprises : manque de neutralité fiscale :

La charge fiscale a une incidence directe sur la concurrence et sur la trésorerie de l'entreprise.

2.1.4.2. Incidence de la fiscalité sur la concurrence :

« Si deux actifs dégagent des cash-flows identiques, mais que l'un est taxé plus lourdement que l'autre, le prix de l'actif favorisé fiscalement sera supérieur à celui de l'actif plus fortement imposé »⁷⁵.

L'impôt est l'un des éléments qui composent le coût de revient pour l'entreprise. Par conséquent, il influence le prix de vente des produits commercialisés. En effet, une augmentation des taux de l'imposition de l'entreprise, par exemple, entraîne une

⁷⁵M.SCHOLES et M. WOLFSON, Op. cit, P 24.

augmentation du coût de revient impliquant la nécessité d'une augmentation des prix de vente pour préserver la marge bénéficiaire. Une telle augmentation aura probablement pour effet la réduction des ventes au profit des produits les moins fiscalisés, ce qui peut avoir une mauvaise répercussion sur le chiffre d'affaires de l'entreprise.

2.1.4.3. Incidence de la fiscalité sur la trésorerie de l'entreprise :

« La fiscalité de la firme est constituée par l'ensemble des prélèvements pécuniaires obligatoire qu'elle subit, effectués par les administrations publiques à titre définitif et sans contrepartie immédiate ou directe »⁷⁶. La charge fiscale a souvent un effet négatif sur la trésorerie de l'entreprise.

L'importance des prélèvements fiscaux est fonction de plusieurs variables telles que le volume d'activité de l'entreprise, le salaire versé...etc. La minimisation de la charge de l'impôt par l'utilisation des différentes techniques d'optimisation peut avoir un effet positif sur la trésorerie de l'entreprise et contribue indirectement à l'amélioration de ses performances.

2.2. L'appréciation de la performance fiscale :

L'audit fiscal contribue à améliorer l'efficacité fiscale de l'entreprise qui s'intègre dans le cadre de la gestion fiscale et qui permet de retirer des avantages plus substantiels de l'utilisation du gain fiscal maximum.

La situation fiscale évolue peu à peu dans un sens tout à fait favorable, cette évolution est liée soit à l'appartenance de certaines entreprises à des groupes internationaux ou des filiales des sociétés multinationales qui pratiquent la gestion fiscale, soit encore à la pression exercée par les conseils d'entreprises en vue de sensibiliser leurs responsables aux questions fiscales, et aux avantages qu'une judicieuse utilisation de la loi fiscale peut leur procurer.

Parfois la prise en compte du fait fiscal est plus occasionnelle, ainsi certaines entreprises peuvent de façon très ponctuelle mettre l'accent sur tel ou tel impôt, en particulier lorsque celui-ci leur apparaît trop important, la sensibilité d'adopter des mesures plus au moins opportunes au plan fiscal justifie ainsi pour l'entreprise de soumettre à un spécialiste de la discipline ses orientations fiscales et ses choix fiscaux, afin de voir si elle fait preuve d'efficacité ou non.

⁷⁶Op. cit, p 26.

2.2.1. Maîtriser le facteur fiscal de l'entreprise : un défi permanent :

Que l'on soit entrepreneur dirigeant une petite structure locale ou responsable au sein d'un groupe de sociétés sur le territoire de différents Etats, la fiscalité est un domaine qui ne laisse jamais indifférent et qui suscite des réactions parfois contrastées.

D'aucuns s'y intéressent avec l'énergie défensive d'un corps attaqué par un virus toujours en éveil, prêts aux efforts nécessaires pour sauvegarder la santé de l'entreprise face à ce coût récurrent qui est censé grever les bénéfices.

D'autres se bornent à concéder qu'ils n'y entendent pas grand-chose et à faire confiance à leur comptable ou conseiller fiscaliste (parfois peut être d'une manière trop passive, voir aveugle), on souhaite payer le moins possible d'impôts, le tout bien sûr sans enfreindre les obligations légales.

2.2.1.1. Gestion des risques fiscaux ou optimalisation fiscale :

La pratique quotidienne des experts fiscaux passe sans cesse de l'une à l'autre. En réalité, les deux se confondent et se joignent parfaitement : maîtriser les risques c'est aussi les optimiser, et l'on ne peut optimiser sans gérer les risques. Dès lors, l'optimalisation de la gestion de l'entreprise passe inévitablement par l'optimalisation de sa gestion fiscale.

Quels sont les obstacles à surmonter pour l'entrepreneur ou les dirigeants ?

- Tout d'abord. Il s'agit d'écarter toute réaction purement émotionnelle pour approcher le coût fiscal avec froideur, comme un simple élément de son prix de revient, comme une donnée purement technique aussi inévitable que la loi de la pesanteur qui s'impose à tout chacun.
- Ensuite, avoir l'intelligence de se placer dans une optique de joueur qui respecte les règles du jeu en supposant que l'adversaire soit aussi bien informé que lui-même, sur la réalité des faits, sur leurs motivations profondes et sur la complexité ou plus exactement l'expertise professionnelle nécessaire à la compréhension des transactions qu'effectue l'entreprise. Trop d'entreprises spéculent soit sur l'absence ou la rareté des contrôles (pas vue ; pas pris !), soit sur l'espoir hasardeux de l'inefficacité de ceux-ci. Or, les administrations fiscales ont évolué de manières qualitatives, disposent de techniciens de premier rang avec des formations actualisées. Comme dans le sport, il est important de ne jamais sous-estimer son adversaire !
- Troisièmement, il faut accepter que cette gestion du risque fiscal implique un minimum d'investissement : il est indispensable d'adapter la politique fiscale de l'entreprise à ses besoins et caractéristiques. Un entrepreneur isolé agissant en personne physique et effectuant des activités identiques depuis plusieurs années et

ayant été contrôlé son dommage à différentes reprises n'a pas les mêmes besoins qu'une société en croissance, ou une société avec des transactions diversifiées, active sur le territoire de différents Etats.

2.2.1.2. Une gestion fiscale « saine et dynamique » :

Quelques conseils de bon sens nous utiles pour illustrer les caractéristiques d'une gestion fiscale « saine et dynamique » :

La gestion fiscale ne sera de qualité que si les dirigeants ont une bonne vision de l'évolution de l'entreprise et qu'ils ont traduit cette vision dans des projections financières, régulièrement mise à jour.

Par principe, l'administration n'a pas à s'immiscer dans la gestion de l'entreprise, elle n'a pas à porter de jugement sur la qualité ou les résultats de la gestion financière ou commerciale.

Ainsi, la gestion de l'entreprise est une mission du chef de l'entreprise. D'ailleurs, il existe une bonne gestion fiscale de l'entreprise, comme il existe une bonne gestion financière ou une bonne gestion commerciale. Comme le bon père de famille de code civil ou comme le chef d'entreprise prudent et avisé du droit comptable. Le contribuable éclairé doit gérer sa fiscalité au mieux de ses intérêts. De ce fait, le contribuable possède une faculté des choix fiscaux afin de payer le moins d'impôt possible. Mais les juridictions sont souvent appelés à tracer la frontière entre la bonne gestion et la gestion aventureuse sous prétexte que la pratique a montré que le risque d'abuser de cette liberté existe.

En effet, une décision prise ou un acte réalisé quelle que soit la nature, dans un intérêt autre que celui de l'entreprise ou qu'il est engagé pour seul motif d'atténuer ou d'éviter la charge fiscale, est considérée par l'Administration comme un acte anormal de gestion ou un abus de droit.

Ces deux théories jurisprudentielles constituent deux exceptions au principe de la liberté de gestion des entreprises.

2.2.2. Champs d'application du contrôle de l'efficacité fiscale :

L'audit fiscal, en tant que contrôle de l'efficacité vient s'inscrire dans le cadre de la gestion puisque les entreprises parviennent à honorer leurs obligations fiscales en demeurant à l'abri des pénalités, amendes ou redressements et réalisent ainsi une performance, de même les dirigeants des entreprises qui réussissent à intégrer cette performance fiscale de façon plus directe dans leur gestion, ont le mérite de pratiquer la gestion fiscale.

Dans ce cadre, le domaine de l'audit fiscal est plus restreint il porte sur l'un des éléments clefs dans la gestion fiscale de l'entreprise, l'exercice des choix fiscaux et leur utilisation.

2.2.2.1. L'audit fiscal et la gestion fiscale :

L'audit en matière fiscale garantit le contrôle des obligations d'ordre liées encore aux obligations relatives aux factures et aux titres de circulation et celles relatives au respect des règles de déclaration, de tenue et de conservation de la comptabilité en régime réel ou en régime forfaitaire. L'audit permet de réaliser le diagnostic de l'audit fiscal de l'entreprise, il permet aussi de faire le point sur la stratégie fiscale de l'entreprise rendant la gestion fiscale plus performante, et diminuer par la suite la charge fiscale.

L'audit est en définitif un instrument au service de l'amélioration de la gestion fiscale. Il est aussi un moyen de faire prendre conscience aux dirigeants que l'impôt est un coût qu'il convient de gérer parmi leurs dépenses.

La gestion fiscale permet de bien gérer l'impôt au niveau de l'entreprise en terme de risques avec l'utilisation des méthodes et des choix propres à minimiser, en toute légalité la charge fiscale⁷⁷.

L'audit de cette dernière doit atteindre trois (03) objectifs :

- Vérifier que l'entreprise ne s'expose pas à des risques fiscaux qu'elle n'aurait pas identifié ;
- Vérifier que dans le contexte juridique, l'entreprise n'est pas surimposée ;
- Rechercher l'adaptation des structures permettant un allègement des impôts.

2.2.2.2. La place de l'audit fiscal dans le cadre de la gestion fiscale :

La gestion repose sur la maîtrise de deux (02) types de décisions :

- **Décisions juridiques ou fiscales :** sont des décisions basées sur des actions de nature juridique ou fiscale, et qui donnent la faculté d'exploiter la marge de manœuvre fiscale dont l'entreprise dispose dans sa gestion fiscale.
- **Décisions extra-juridiques ou extra-fiscales :** Elles sont consacrées à la gestion des incidences, des répercussions de l'impôt, mais pas à l'impôt lui-même. La mise en œuvre de telles décisions échappe totalement au domaine juridique ou fiscal. En d'autres termes, on ne recherche pas la meilleure solution fiscale, on cherche à optimiser les retombées d'une solution fiscale donnée.

⁷⁷Jacques DUHEN, Michel JEMMES, Audit et gestion fiscale de l'entreprise, ED. EFE, 1996, p. 205.

Il faut noter qu'il n'existe pas de frontières strictes entre deux décisions.

L'audit fiscal va chercher à apprécier l'utilisation que fait l'entreprise de l'outil juridique et fiscal dont elle dispose, en vérifiant que cette utilisation permet à l'entreprise de tenir la solution fiscale la plus appropriée. Celle qui permet de rechercher la voie la moins imposée.

L'audit fiscal peut relever une certaine inadéquation entre la solution de l'entreprise et sa structure juridique et fiscale, ou encore de proposer une mission de contrôle des choix fiscaux.

Le domaine de l'audit fiscal est le contrôle des décisions juridiques ou fiscales de l'entreprise. D'une autre manière, il apparaît comme le contrôle des choix fiscaux.

Conclusion :

L'audit fiscal se présente comme un outil d'aide à la décision de gestion, soit en fournissant des informations sur l'existence et sur l'ampleur d'un risque, soit en portant un jugement sur l'opportunité des décisions fiscales passées ou envisagées.

La gestion fiscale se résume en un ensemble d'actions, et de décisions prises par l'entreprise pour maîtriser et réduire la charge fiscale avec la plus grande efficacité et sans l'exposer à des risques fiscaux. Une telle gestion ne peut se concevoir abstraction faite des autres fonctions de l'entreprise, elle doit être intégrée au niveau de la gestion de l'entreprise.

Chapitre 4 : Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise

Chapitre IV : Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise : cas de l'entreprise les Moulins de la Soummam unité de Kherrata

Pour mieux illustrer la partie théorique surtout pour pouvoir répondre à notre problématique, nous avons effectué un stage d'une durée d'un mois au sein de l'entreprise les Moulins de la Soummam « unité de KHERRATA ».

Dans ce chapitre, nous allons essayer d'appliquer certains aspects de la démarche exposée au niveau du chapitre précédent, tout en insistant sur les risques potentiels qui peuvent se présenter au niveau des différents postes.

Comme nous l'avons évoqué au début, la réalisation d'une mission d'audit fiscal est une tâche qui n'est pas facile puisqu'elle requiert des travaux approfondis sur la comptabilité générale, l'accès facile à l'information comptable et fiscale et enfin une coopération totale du personnel de l'entreprise.

En raison de ces contraintes, nous nous sommes limités à l'analyse du contrôle de la régularité fiscale au niveau de l'IRG, TAP, IBS, IRCM et la TVA.

Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil

Après avoir présenté les notions de l'audit fiscal de ses caractéristiques et de la démarche générale de la mission d'audit fiscal, Cette section est consacrée à la présentation de l'entreprise " les Moulins de la Soummam" il s'agit d'abord de l'historique ainsi que la fiche technique de cette entreprise puis de la présentation des différents services existants dans cette entreprise selon son organigramme.

1.1.Présentation de la société ERIAD les Moulins de la Soummam :

La filiale " les moulins de la Soummam" est l'une des filiales du groupe ERIAD-Sétif. C'est une société par action (SPA) au capital de : 891.310.000 DA. La direction générale de cette filiale est implantée à la daïra de SIDI AICH est crée lors de la filiation des unités de production le 01 octobre 1997, à une distance de 45 km au nord-ouest de la wilaya de Bejaia. Elle constituée de deux unités à caractère industriel et commerciale, unité de SIDI AICH et unité de KHERRATA.

1.2. Historique de l'unité de KHERRATA¹ :

L'unité de KHERRATA est une unité de semoulerie parmi les plus anciennes semouleries de l'Algérie. Elle est de l'héritage de la période coloniale, elle a été constituée en 1890 par le colon HUGUNE DUSSAIX, elle a fait l'objet de quelques modifications techniques en 1927 par le même propriétaire. A l'indépendance elle a été déclarée comme un bien de l'Etat et intégrée au sien de la SN-SEMPAC le 25 mars 1965 société nationale, elle a bénéficié d'une rénovation par un changement radical de ses équipements de production démarque "MOLINO" fournisseur d'origine turque, travaux débutés en 1994, l'unité a pour tâche la trituration de blé dur pour en extraire de la semoule. Cette unité est implantée dans la partie nord de la ville de KHERRATA, au centre bas de la route nationale N° 9 reliant Bejaia et Sétif. Elle est à quelques mètres du barrage de KHERRATA, à 59 Kms de Bejaia et à 52 Kms de Sétif. Le site est verdoyant et l'eau abondant, il est caractérisé par un climat chaud en période estivale, froid et humide en période hivernale, sa superficie est de 15 689 m².

1.2.1. Fiche technique de l'unité KHERRATA :

❖ **Dénomination** : Unité de production semoulerie BOUSEKOURENE layachi, Kherrata

❖ **Nature d'activité** :

-Semoulerie ;

-Issues de meunerie.

❖ **Capacité de production** :

-1000Qx /jour (24 heures) ;

-Produit fabriqués : semoule et dérivés (son, sssf)

❖ **Capacité de stockage** :

-Matière première blé dur : 8000Qx (autonomie de trituration insuffisante) ;

-Produit finis : 3 500Qx (Semoule Extra 25kgs et 10kgs, Semoule Courante 25kgs) ;

-Sous-produits 1200Qx (sssf 25kgs, son gros 40kgs, Criblure et déchets).

¹Service personnel de ERIAD.

Chapitre IV: Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise : cas de l'entreprise les moulins de la Soummam unité de kherrata

❖ **Effectif de la filiale** : L'effectif au 31/12/2012 est structuré selon le tableau suivant :

Tableau N°01 : Effectif de la filiale

GROUPE	EFFECTIF
Exécution	21
Maîtrise	22
Cadres	06
Cadres supérieurs	01
TOTAL	50

1.2.2. Organigramme de l'unité de KHERRATA :

L'organigramme de l'unité de KHERRATA se présente comme suite

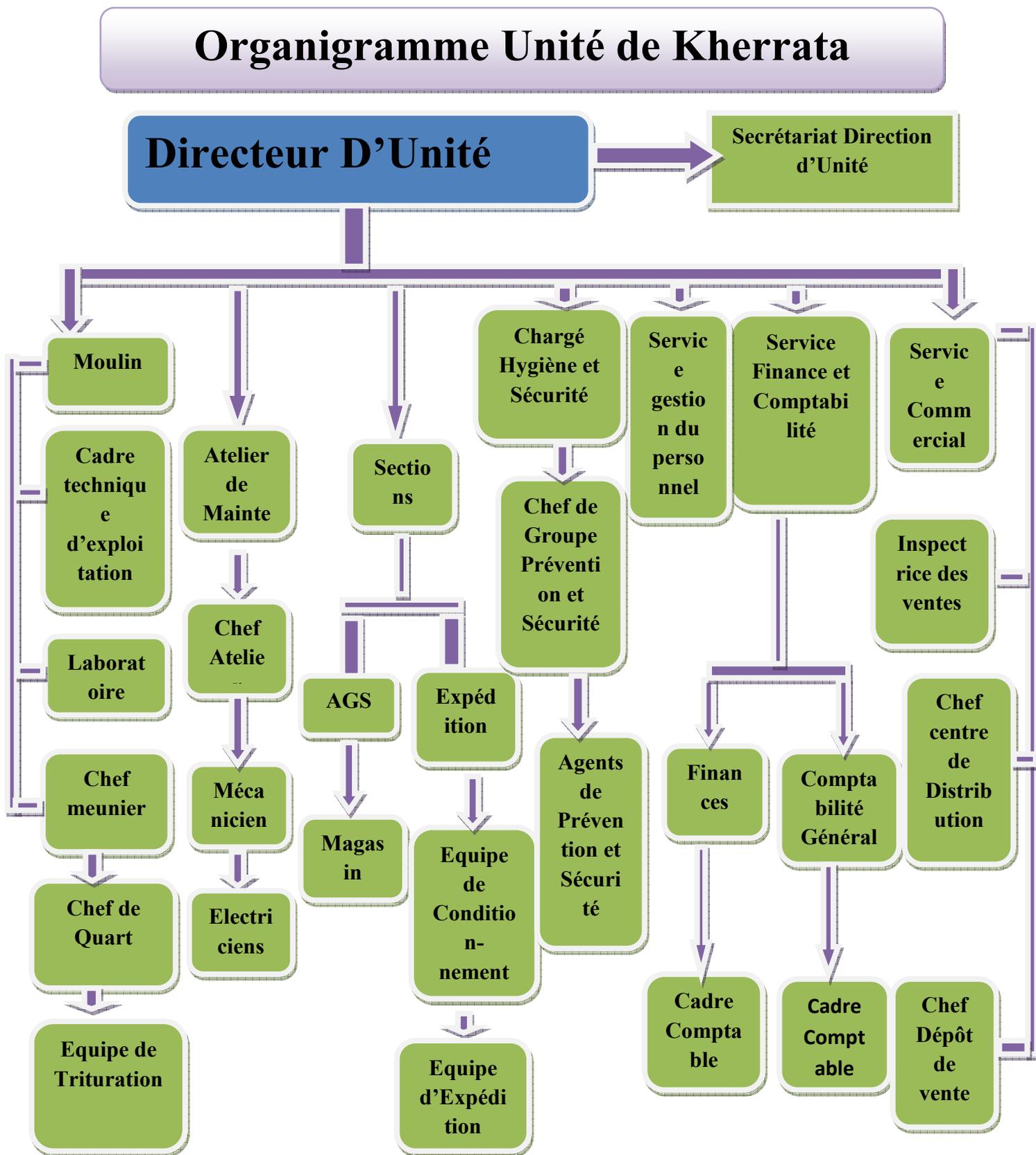


Figure N°02 : L'organigramme de l'unité de KHERRATA.

Source : L'entreprise d'accueil.

1.3. Les services de l'entreprise : on distingue plusieurs services

1.3.1. Direction :

La direction est représentée par le directeur qui se trouve au sommet de l'organigramme de l'unité. Le directeur est le premier responsable, il a un contact avec tous les services. Il supervise toutes les structures et toutes les fonctions de l'unité. Le directeur s'occupe de :

- Bonne organisation de l'unité ;
- Bonne synchronisation entre les services et leur bon contrôle ;
- Bon fonctionnement du moulin ;
- Bonne représentation de l'unité dans l'environnement extérieur ;
- La réalisation des prévisions et du plan annuel de l'unité ;
- L'assurance des bonnes conditions pour un climat social sain.

1.3.2. Secrétariat :

Le secrétariat représenté par une secrétaire qui a un contact direct avec la direction. Elle s'occupe de:

- L'enregistrement de tous les courriers administratifs envoyés ou reçus au niveau du secrétariat de la direction ;
- L'organisation des réceptions des responsables de services, des travailleurs et des partenaires de l'unité effectuées par le directeur.

1.3.3. Laboratoire :

Le laboratoire est représentée par une laborantine, responsable sur la qualité de la matière première, des produits finis pendant et après la production. Elle s'occupe des analyses et du contrôle de :

- L'humidité et de qualité des produits et de la matière première ;
- L'acidité des produits finis ;
- L'élaboration du bulletin d'analyse quotidien et périodique ou à la demande.

1.3.4. Service de comptabilité :

Ce service est responsable des fonctions financières et comptables, il a des relations avec tous les autres services. Il est représenté par un chef de service comptabilité et finances qui s'occupe de :

- La comptabilisation de toutes les opérations financières, des engagements et des flux quotidiens opérés par l'unité (ventes, achats, stocks, banques, caisse, paie et opérations diverses) après vérification de la conformité des pièces justificatives ;
- L'édition et de la vérification des journaux auxiliaires à s'avoir :

Immobilisations, Stocks, Achats, Ventes, Caisse régie, Banque exploitation, Banque recette, Opérations diverses, Cessions, Paie personnel, Ventes marchandises.

- L'édition et la vérification des balances comptables périodiques ;
- Paiement des fournisseurs et encaissement des recettes commerciales ;
- Suivi des mouvements de la caisse et des comptes bancaires avec la banque ;
- L'analyse périodique des comptes comptables ;
- Des rapprochements des travaux d'inventaires physiques stocks et immobilisations avec les comptes comptables en fin d'année ;
- L'élaboration des états financiers annuels (Actif, Passif, Comptes de résultats, Flux de trésorerie et variation des capitaux propres) de l'unité.

1.3.5. Service gestion du personnel :

Ce service est chargé de l'utilisation rationnelle des ressources humaines et :

- Assure les conditions d'un climat social de travail sain ;
- Assure la gestion des carrières avec d'autres structures de l'unité ;
- Dynamise la formation et l'apprentissage interne et externe de l'unité
- Etablir des rapports périodique des activités du service ;
- Participe à l'élaboration des plans prévisionnels des ressources humaines ;
- Assure la discipline générale du travail.

1.3.6. Service commercial :

Il est responsable sur la commercialisation des produits et représenté par un chef de service et d'autres collaborateurs (chef de centre facturation, responsable de transport et un chef de dépôt de ventes). Il a pour missions :

- Vente des produits ;
- Marketing ;
- L'accueil des clients ;
- La publicité pour les produits ;
- La recherche des clients.

1.3.7. Chef de centre de distribution :

Il est responsable sur la réception des bons de commande clients, les bons d'enlèvement, la préparation des factures pour les clients et les journaux de ventes.

1.3.8. Responsable de transport :

Il assure le bon déroulement du transport, d'approvisionnement en matières premières et la distribution des produits finis aux clients (dans ce cas, le transport et facturé). Il est aussi, responsable sur les chauffeurs et le parc transport (camions).

1.3.9. Chef de dépôt de ventes :

Le dépôt de ventes est le seul point où l'unité assure la vente des produits aux consommateurs.

1.3.10. Maintenance :

La maintenance est représentée par chef d'atelier assisté par un centre maître mécanique, un mécanicien et un électricien, ils assurent la réparation des pannes mécaniques et électriques (maintenance curative) ainsi que la maintenance préventive des équipements.

1.3.11. Hygiène et sécurité :

Cette fonction assure la protection de l'unité, des travailleurs et de l'environnement. Elle est représentée par un chef de section hygiène et sécurité assisté par quatre chefs de groupe et des agents de sécurité et hygiène. Cette section a plusieurs missions (contrôle, surveillance, vérification). Elle assure :

Chapitre IV: Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise : cas de l'entreprise les moulins de la Soummam unité de kherrata

- Le contrôle des mouvements (entrée et sortie) des biens de l'unité ;
- Le contrôle des entrées et sorties des personnes étrangères ;
- Le contrôle des entrées de matières et fournitures et des sorties des produits ;
- L'hygiène et les bonnes conditions de stockage des matières premières et des produits finis ;
- La propreté des locaux et de l'environnement de l'unité ;
- Le contrôle de la gestion des retours produits.

1.3.12. Approvisionnement et gestion des stocks :

Le service approvisionnement et gestion des stocks est responsable sur les achats et la gestion des stocks. Cette mission est représentée par un chef de section et un chauffeur démarcheur. Ils s'occupent

- Des achats des matières et fournitures (y compris les pièces de rechange) ;
- La satisfaction des besoins des autres structures en matières et fournitures ;
- La gestion des mouvements des stocks des produits finis et de la matière première et fournitures.

1.3.13. Service Exploitation :

L'exploitation est assurée par un cadre technique d'exploitation qui se charge du bon fonctionnement du moulin et des bonnes conditions de production. Il suit les différentes étapes de trituration, ensachage et expédition. Le cadre technique d'exploitation est assisté par :

- Un chef meunier qui assure :

- Le bon fonctionnement du moulin ;
- L'élaboration de la situation journalière de trituration ;
- Le bon fonctionnement de la mouture ;
- Le bon fonctionnement de la situation des équipements de mouture ;
- Le suivi de la situation des cellules de produits finis.

- Un chef de quart qui s'occupe de :

Chapitre IV: Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise : cas de l'entreprise les moulins de la Soummam unité de kherrata

- La vérification de l'aspiration des cellules et du renseignement du registre de quart ;
- La vérification de l'hygiène du moulin et des stocks de la matière et des produits finis.
- Un conducteur de cylindres qui s'occupe des appareils à cylindre et de leur bon fonctionnement.

L'ensachage est réalisé au niveau de la conditionneuse (magasin de stockage), il est représenté par des emballages qui s'occupent de :

- La qualité des produits mis en sacs ;
- L'ensachage du produit dans les sacs ;
- La conformité des sacs ;
- La vérification et le contrôle du poids des sacs ;
- La qualité d'emballage et le type utilisé ;
- La présentation et la conformité des étiquettes pour chaque type de produit ;
- L'hygiène des lieux.

Enfin, l'expédition des produits finis est représentée par un chef de section expédition. Après avoir reçu le bon d'enlèvement du client, il établit les bons de cession et les bons de sorties des produits finis. Cette section a une relation directe avec les clients et le centre de distribution.

Section 02 : Le travail d'audit au sein de l'entreprise

Après la présentation de l'organisme moulins de Soummam, nous allons procéder dans cette section un cas pratique de la démarche de l'audit fiscal qu'on a pu effectuer avec l'aide de l'auditeur interne de l'entreprise moulins de Soummam Unité de KHERRATA.

2.1. Prise de connaissance générale de l'entreprise :

La phase de prise de connaissance générale constitue le volet principal et initial de la démarche d'audit fiscal. Elle est considérée comme une phase nécessaire et commune à toutes les missions d'audit.

La filiale les Hauts Plateaux Sétif, complexe industriel et commercial Moulins de Soummam Unité de KHERRATA, a pour mission de fabrication et de vente de semoules et

Chapitre IV: Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise : cas de l'entreprise les moulins de la Soummam unité de kherrata

sous-produits comme activité principale et ventes d'autres produits alimentaire de base comme activité secondaire.

A partir des documents et des informations qu'on a communiquées par l'entreprise les Moulins de Soummam Unité de Kherrata, qui ont permis une connaissance générale sur l'activité de cette entreprise.

Au tour de notre mission nous cherchons à détecter les régimes fiscal de la société des moulins de Soummam Unité de Kherrata est à connaitre les zones de risque fiscal de la société afin d'orienter les travaux d'audit fiscal.

Le siège social de la société Moulins de Soummam Unité de Kherrata est situé à Sétif, le complexe à sidi-Aiche, Unité de Kherrata wilaya de Bejaia. Elle exerce son activité uniquement en Algérie.

Les autres informations de la prise de connaissance de la société moulins de Soummam Unité de Kherrata ont été présentées dans le tableau si dessous :

Chapitre IV: Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise : cas de l'entreprise les moulins de la Soummam unité de kherrata

Tableau N°02: prise de connaissance générale de la société auditée.

Forme de la société : Société Par Action (SPA)	Une copie des statuts de la société n'a pas pu être obtenue.
Capital social, montant du capital Principaux associé	891 310 000
Objet social	Entreprise industriel et commercial
Clauses essentielles des statuts	/
Assemblées des associés	/
Administration	Par le Conseil d'Administration (CA)
Contrôle externe /interne	-Commissaire aux comptes -Audite interne-Audite externe
Activité Lieu d'activité	-Nature : entreprise de fabrication et vente - Lieu d'exercice : Kherrata
Moyens de l'entreprise	
Effectif	-Nombre : 70 -Répartition : G1 (Catégorie 01à10) G2 (11à14) G3 (15à17) G4 (18 et plus) -Nature des contrats du travail : CDD-CDI
Fournisseurs/clients	Les clients et les fournisseurs sont tous locaux
Régimes spéciaux	Pas de régime fiscal spécial
Organisation comptable	La comptabilité est assurée par un service comptable interne à l'entreprise
Principale conventions	Aucune convention, juste avec l'OAIC Alger matière première, Blé dur

Source : établir par nos soins avec l'aide de l'auditeur à partir des documents de la société.

2.2. L'évaluation du contrôle interne relatif à la fonction fiscale de la société les Moulins de Soummam unité Kherrata :

Après avoir fait une prise de connaissance générale sur la société les moulins du Soummam, nous sommes passés à une autre étape qui est l'évaluation du contrôle interne relatif à la fonction fiscale de l'entreprise. Dans cette étape, nous essayons de procéder à des interrogations et des vérifications des documents comptables pour avoir des réponses sur la situation fiscale de l'entreprise, et de mettre en évidence les anomalies génératrices de risque fiscal. Afin de donner une orientation pratique à notre travail. De la réponse au questionnaire et la vérification des documents comptables, nous avons relevé ce qui suit :

2.2.1. Audit des obligations comptable :

En la forme, la comptabilité des Moulins de la Soummam Kherrata est régulière, elle est tenue au jour le jour. Les dispositions légales édictées par le code de commerce, le SCF et la législation fiscale sont respectées, à savoir :

- ❖ L'enregistrement de manière chronologique les mouvements affectant les comptes de l'entreprise (achat, ventes, opération bancaire et caisse...);
- ❖ L'existence du système de facturation et le respect des normes d'établissement de la facture (les mentions obligatoires sur les factures) conformément au décret exécutif de 2005;
- ❖ Réalisations des inventaires à la fin de chaque exercice pour contrôler physiquement l'existence et la valeur des actifs et des passifs de son patrimoine ;
- ❖ Conservation des documents comptables et les pièces justificatives pendant une durée de 10 ans ;

L'entreprise les Moulins de Soummam dispose des livres suivant :

- **Livre centralisateur :** Ce document donne la récapitulation de chaque journal sélectionné pour une période donnée. Il est Coté et paraphé le 26/05/2010 par le tribunal de KHARRATA; régulièrement tenu et contient les écritures de 2010 à 2016.
- **Livre d'inventaire :** Ce document mentionne obligatoirement l'ensemble des éléments actif et passif de l'entreprise. Il est détaillé et indique le nombre et la valeur comptable de chaque élément du bilan à une date précise. Il est Coté et paraphé par la justice le 26/05/2010 régulièrement tenu contient les écritures de 2016.

Chapitre IV: Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise : cas de l'entreprise les moulins de la Soummam unité de kherrata

➤ **Livre de paie** : C'est un document mensuel, coté et paraphé par la justice pour recevoir les écritures, il comporte des éléments suivants :

- Le mois correspondant, le nom et prénom de tous les employeurs,
- Nombre de jours de travail et salaires correspondant,
- Les primes accordés et les salaires bruts.

.Les moulins de Soummam kherrata tient les journaux suivants :

- ❖ **Journal d'achat** : ce document est tenu pour enregistrer les écritures d'achats de marchandises ou de matières premières de l'entreprise,
- ❖ **Journal vente** : Dans ce journal, le comptable de Moulins de la Soummam comptabilise chronologiquement toutes les factures de ventes établies par l'entreprise.
- ❖ **Journal banque** : Il est utilisé pour comptabiliser toutes les opérations liées à la banque.
- ❖ **Journal caisse** : Il est utilisé pour comptabiliser toutes les opérations liées à la caisse
- ❖ **Journal des opérations diverses** : Il est utilisé pour enregistré les opérations qui ne rentrent pas dans les trois (03) types de journaux précédents (achats, ventes, banque, caisse).

2.2.2. Audit des obligations déclaratives :

L'examen des obligations déclaratives est une étape importante dans l'audit, car ces dernières constituent l'unique relation entre l'entreprise et l'administration fiscale.

a) **Audit des déclarations mensuelles :**

Les déclarations mensuelles sont des documents obligatoires établis à la fin de chaque mois durant l'exercice comptable. Dans notre cas, ces déclarations sont de type G50. Ces dernières donnent une idée sur les montants des droits acquittés par l'entreprise les moulins de Soummam, les délais... etc.

Les déclarations mensuelles de la les Moulins de la Soummam de l'exercice 2016 sont déposées dans les délais (avant le 20 de chaque mois) avec accusé de réception et remise des

Chapitre IV: Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise : cas de l'entreprise les moulins de la Soummam unité de kherrata

quittances qui sont identifiées par un numéro qui indique le mois correspondant, la date de paiement, le nom de la société et le montant de chaque type d'impôt acquitté. Les déclarations mensuelles de l'exercice 2016 sont résumées dans le tableau suivant :

Tableau N°03 : Les déclarations mensuelles de l'exercice 2016.

Mois	CA Déclaré	Date de dépôt	Numéro de quittance	Observation
Janvier	23 284 094	19.02.2016	101 275	Déposée dans les délais
Février	23 635 399	17.03.2016	100 527	Déposée dans les délais
Mars	18 438 176	15.04.2016	100 703	Déposée dans les délais
Avril	10 167 634	08.05.2016	101 905	Déposée dans les délais
Mai	26 476 572	19.06.2016	102 327	Déposée dans les délais
Juin	25 824 996	20.07.2016	103 194	Déposée dans les délais
Juillet	16 845 646	19 .08.2016	103 347	Déposée dans les délais
Août	25 090 781	18.09.2016	102 819	Déposée dans les délais
Septembre	19 177 818	20.10.2016	103 768	Déposée dans les délais
Octobre	32 013 492	19.11.2016	104 061	Déposée dans les délais
Novembre	36 073 492	16.12.2016	103 976	Déposée dans les délais
Décembre	41 936 457	17.01.2017	100 173	Déposée dans les délais
Total	298 964 428	-	-	

Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de la société.

D'après le tableau N°03, l'ensemble des déclarations mensuelles de SPA les Moulins de la Soummam sont déposées. L'entreprise respecte ces obligations tant sur le plan déclaration (chiffre d'affaire déclaré et impôts acquittés), que dans les délais de dépôt et procédure (accusé réception, cachet et remise de quittances). De ce fait, nous n'avons relevé aucune anomalie.

Chapitre IV: Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise : cas de l'entreprise les moulins de la Soummam unité de kherrata

b) Audit des déclarations annuelles :

- Bilans :

Les Moulins de la Soummam établit des documents de synthèse, appelés états financiers tels que le bilan et le TCR. Les déclarations des trois derniers exercices sont résumées dans le tableau suivant.

Tableau N°04 : les déclarations annuelles des Moulins de la Soummam.

Exercice	CA déclaré	Bénéfice déclaré	Date de dépôt	observation
2014	217 959 097	12 992 664	25/04/2015	Déposée dans les délais
2015	220 782 229	11 490 206	17/04/2016	Déposée dans les délais
2016	298 964 428	15 324 135	21/01/2017	Déposée dans les délais

Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de la société.

D'après le tableau N°04, montre que les moulins de la Soummam a déposé ses déclarations annuelles (bilan) dans les délais avec accusé réception de l'administration fiscale, et ce avant le 30 avril de chaque année. Dans ce volet, nous n'avons relevé aucune anomalie.

- La déclaration des employés (G29) :

C'est une déclaration annuelle et obligatoire qui retrace tous les salaires annuels versés aux employés, avec la retenue IRG/salaire. Il est établi à la base de livre de paie, et ce avant le 30 avril de chaque année qui suit l'exercice comptable clos.

Tableau N°05: Respect de l'obligation de déclarations des employés (G29)

Exercice	G29	Date de dépôt	observation
2014	déposé	25/04/2015	Déposée dans les délais avec IRG acquitte
2015	déposé	17/04/2016	Déposée dans les délais avec IRG acquitte
2016	déposé	21/01/2017	Déposée dans les délais avec IRG acquitte

Chapitre IV: Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise : cas de l'entreprise les moulins de la Soummam unité de kherrata

Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de la société.

Le tableau N°03, montre que les moulins de la Soummam a déposé les déclarations des employés (G29) dans les délais requis par la réglementation (avant 30 avril de chaque exercice) avec accusé réception de l'administration. Cela confirme encore une fois, la maîtrise de la gestion des déclarations par la SPA Moulins de la Soummam. Sur ce point, nous n'avons relevé aucune anomalie.

- L'état clients (104) :

L'Etat clients est un document obligatoire récapitulatif l'ensemble des clients de la SPA Moulins de la Soummam qui est dans l'obligation de communiquer le chiffre d'affaire et le montant de la TVA facturée dans le cadre de l'état client:

Aux termes de la législation fiscale applicable au 31 décembre 2001, l'état client exigé pour le bénéfice de la réfaction accordée en matière de TAP et prévu par les dispositions de l'article 224-1 du code des impôts directs et taxes assimilées doit comporter les renseignements suivants:

- le numéro d'identification statistique;
- le numéro de l'article d'imposition;
- le nom et prénom ou dénomination sociale;
- l'adresse précise du client;
- le montant des opérations de vente effectuées (chiffre d'affaire par clients);
- le numéro d'inscription au registre de commerce.
- Montant de la TVA.

Tableau N°06 : Respect de l'obligation de déclaration des clients

Exercice	Etat client (104)	Date de dépôt	observation
2014	déposé	25/04/2015	Déposée dans les délais et sans insuffisances
2015	déposé	17/04/2016	Déposée dans les délais et sans insuffisances
2016	déposé	21/01/2017	Déposée dans les délais et sans insuffisances

Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de la société.

Chapitre IV: Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise : cas de l'entreprise les moulins de la Soummam unité de kherrata

Le tableau précédent montre que les Moulins de la Soummam a déposé ces états client (104) avec CD et accusé de réception dans les délais requis par la réglementation (avant 30 avril de chaque exercice).

De la consultation des copies des états clients déposés, nous avons relevé ce qui suit :

- Pour l'exercice 2016, nous avons relevé huit (08) insuffisances au niveau de certaines rubriques clients. cela donne lieu à l'application des amendes fiscales de 1000 à 10.000 DA, encourue autant de fois qu'il est relevé d'erreurs, d'omissions ou d'inexactitudes dans les renseignements prévues par l'article 228 du CID, et la perte de réfaction de 30% sur le chiffre d'affaire des lignes clients concernées (article 219 du CID).

- Evaluation du risque pou insuffisance et inexactitude des informations de l'état clients:

Calcule de risque en matière d'amendes fiscales :

Amendes fiscale = $17 * 1\ 000 = 17\ 000$ DA.

N°	Exercice	Type d'impôts	Pièce	Nature de risque	Montant de risque	Recommandations
1	2016	Amendes	Etat client	Insuffisances dans l'état clients : Amendes	17 000 DA	L'état clients doit être renseigné selon l'article 228 du CID

Pour le reste des exercices aucune anomalie n'a été relevée pour l'exercice 2016.

2.2.3 Audit par type d'impôts :

2.2.3.1. La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) :

La Spa les Moulins de la Soummam est assujettie à la TVA, elle déduit de la TVA qu'elle facture par ses fournisseurs et facture la TVA à ces clients si l'opération est imposable. Finalement, elle ne devra verser au Trésor que la différence entre la TVA perçue de ses clients et la TVA payée à ses fournisseurs. Si le montant de la taxe payée en amont est supérieur à celui de la TVA due, il y a un crédit d'impôt (un précompte) que la Spa les Moulins de la Soummam pourra récupérer. Le tableau suivant nous récapitule les déclarations mensuelles en matière de TVA pour l'exercice 2016.

Chapitre IV: Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise : cas de l'entreprise les moulins de la Soummam unité de kherrata

Tableau N°07 : Les déclarations mensuelles en matière de TVA pour l'exercice 2016.

Mois	CA déclaré	CA exonère	CA Imposable	TVA/ Vente	TVA/ déductible	TVA acquittée	précompte	Date de dépôt	Numéro de quittance
janvier	23 284 094	20 559 725	2 724 369	197 525	-	197 525	-	19.02.2016	101 275
février	23 635 399	19 712 246	3 923 153	282 580	-	282 580	-	17.03.2016	100 527
Mar	18 438 176	15 547 375	2 890 801	205 204	-	205 204	-	15.04.2016	100 703
Avril	10 167 634	9 115 800	1 051 834	74 999	-	74 999	-	08.05.2016	101 905
Mai	26 476 572	22 983 370	3 493 202	247 171	-	247 171	-	19.06.2016	102 327
Juin	25 824 996	21 252 655	4 572 341	322 342	-	322 342	-	20.07.2016	103 194
Juillet	16 845 646	14 374 900	2 470 746	177 412	-	177 412	-	19.08.2016	103 347
Août	25 090 781	21 244 525	3 846 256	277 003	-	277 003	-	18.09.2016	102 819
septem	19 177 818	16 550 125	2 627 693	187 904	-	187 904	-	20.10.2016	103 768
Octob	32 013 492	26 804 501	5 208 862	376 271	3730	372 541	-	19.11.2016	104 061
Novem	36 073 492	28 539 125	7 534 367	540 555	-	540 555	-	16.12.2016	103 976
Décem	41 936 457	34 412 646	7 523 811	543 783	64 600	479 183	-	17.01.2017	100 173
total	298 964 428	251 096 993	47 867 705	3 432 749	68 330	3 364 419	-	-	-

Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de la société.

- La TVA sur vente :

La Spa les Moulins de la Soummam se livre à des opérations imposables au taux de 17% (pour l'exercice 2016) et non imposables à la TVA. Dans le premier cas, la Spa doit facturer la TVA. Le montant total facturé en 2016 est de 298 964 428 DA dont 251 096 993 DA est exonéré. Ce qui donne un chiffre d'affaire imposable à la TVA de 47 867 705 DA.

De la vérification des factures de la Spa les Moulins de la Soummam, nous pouvons dire que le système de facturation est conforme et respecte les modalités d'établissement de la facture édictées par le décret exécutif de 20 décembre 2005 fixant les conditions et les modalités d'établissement de la facture. Néanmoins deux factures ne sont pas comptabilisées par omissions, d'ou le risque de redressement en matière de TVA par l'administration fiscales.

Il s'agit de :

- La facture N° 32 établie le 20 janvier 2016 pour un client. CA= 450 000 DA, TVA (17%) = 76 500 DA. Montant de la pénalité (15%)= 11 475 DA. Montant total de redressement = 87 975 DA.
- La facture N°425 établie le 01 mars 2016 pour un client. CA (17%) = 350 000 TVA (17%) = 59 500 DA. Montant de la pénalité (15%)= 13 196 DA. Montant total de redressement = 101 171 DA.

Chapitre IV: Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise : cas de l'entreprise les moulins de la Soummam unité de kherrata

- La TVA Déductible :

Les taxes déduites la Spa les Moulins de la Soummam sont justifiée par les facteurs reçus des fournisseurs, néanmoins une facture n'est pas conforme au décret exécutif de décembre 2005 fixant les conditions et les modalités d'établissement de la facture, d'où le risque de redressement en matière de TVA par l'administration fiscale.

Il s'agit de :

- la facture N° 45 établie le 20 mai 2016 par un prestataire de service (manque du numéro d'identification fiscale et de l'adresse de prestataire de service) : montant de la facture = 120 000 DA. TVA (17%) = 20 400 DA. Montant de la pénalité (10%)= 2 040 DA. Montant total de redressement = 22 442 DA.

Le tableau précédent montre que les Moulins de la Soummam s'acquittent régulièrement de la TVA sur ces opérations imposable suivant le fait générateur qui est la livraison juridique ou matérielle. Et elle n'est jamais en situation de précompte, ce qui réduit le risque du contrôle fiscal.

Evaluation du risque en matière de TVA :

N°	Exercice	Type d'impôts	Pièce	Nature de risque	Montant de risque	Recommandations
2	2016	TVA/V	facture de N°32 du 20/01/2016	Facture non comptabilisée	76 500 DA	la facture doit être comptabilisée.
3	2016	TVA/V	facture N° 425 du 01/03/2016	Facture non comptabilisée	59 500 DA	la facture doit être comptabilisée.
4	2016	TVA/D	Facture N° 45 du 20/05/2016	Facture non conforme	22 442 DA	la facture doit être conforme au décret de 2005 fixant les conditions et les modalités d'établissement de la facture

Chapitre IV: Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise : cas de l'entreprise les moulins de la Soummam unité de kherrata

De ce qui précède, et à l'exception de quelques anomalies en matière de facturation. Nous pouvons dire que, pour l'exercice 2016, la Spa les Moulins de la Soummam respecte les règles fiscales en matière de TVA édictées par code de TCA.

2.2.3.2. La taxe sur l'activité professionnelle (TAP) :

La taxe est due à raison du chiffre d'affaires réalisé par la Spa les Moulins de la Soummam. Elle est établie sur le total du montant des recettes professionnelles globales ou le chiffre d'affaires, hors TVA réalisés pendant l'année dans le cadre de son activité. Le tableau suivant nous récapitule l'ensemble des déclarations mensuelles en matière de TAP pour l'exercice 2016.

Tableau N°08 : Les déclarations mensuelles en matière de TAP pour l'exercice 2016.

Mois	CA déclaré	CA exonère	CA sans réfaction	CA Imposable	TAP acquittée	Date de dépôt	Numéro de quittance
janv	23 284 094	19 460 025	3 824 069	3 824 069	38 240	19.02.2016	101 275
fevr	23 635 399	18 577 620	5 057 779	5 057 779	50 578	17.03.2016	100 527
Mar	18 438 176	14 685 100	3 753 076	3 753 076	37 531	15.04.2016	100 703
Avr	10 167 634	8 661 150	1 506 484	1 506 484	15 065	08.05.2016	101 905
Mai	26 476 572	22 136 520	4 340 052	4 340 052	43 400	19.06.2016	102 327
Jui	25 824 996	20 033 055	5 791 941	5 791 941	57 920	20.07.2016	103 194
Juil	16 845 646	13 668 100	3 177 546	3 177 546	31 775	19.08.2016	103 347
Aoû	25 090 781	20 153 425	4 937 356	4 937 356	49 373	18.09.2016	102 819
Sep	19 177 818	15 679 175	3 498 643	3 498 643	34 986	20.10.2016	103 768
Oct	32 013 492	25 500 500	6 512 863	6 512 863	65 129	19.11.2016	104 061
Nov	36 073 492	26 834 525	9 238 967	9 238 967	92 389	16.12.2016	103 976
Oct	41 936 457	33 044 895	8 891 562	8 891 562	88 915	17.01.2017	100 173
total	298 964 428	238 534 090	60 503 308	60 530 338	605 301	-	-

Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de la société.

Puisque la Spa les Moulins de la Soummam exerce l'activité de production, le taux de la TAP appliqué est de 1%. Le fait générateur de la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) est constitué de la livraison juridique ou matérielle de la marchandise. Le montant total acquitté en matière de TAP est de 605 301 DA pour l'exercice 2016 sur un chiffre d'affaire imposable de 60 530 308 DA.

Evaluation du risque en matière de TAP :

- Etant donné que le taux de la taxe sur l'activité professionnelle est ramené à un pour cent (1%), sans bénéfice des réductions pour les activités de production de biens, la Spa les Moulins de la Soummam n'est exposé à aucun risque fiscal en matière de TAP pour

Chapitre IV: Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise : cas de l'entreprise les moulins de la Soummam unité de kherrata

insuffisance et inexactitude des informations contenues dans son état clients. puisque la réfaction n'a pas été appliquée.

- L'omission des deux factures citées précédemment expose l'entreprise à un risque de redressement en matière de TAP par l'administration fiscale.

Il s'agit de :

- La facture N° 32 établie le 20 janvier 2016 pour un client. CA= 450 000 DA, TAP (1%) = 4 500 DA. Montant de la pénalité (10%)= 4 50 DA. Montant total de redressement = 4 950 DA.
- La facture N°425 établie le 01 mars 2016 pour un client. CA (17%) = 350 000 TAP (1%) = 3 500 DA. Montant de la pénalité (10%)= 350 DA. Montant total de redressement = 3 850 DA.

N°	Exercice	Type d'impôts	Pièce	Nature de risque	Montant de risque	Recommandations
5	2016	TAP	facture de N°32 du 20/01/2016	Facture non comptabilisée	4 950 DA	la facture doit être comptabilisée.
6	2016	TAP	facture N° 425 du 01/03/2016	Facture non comptabilisée	3 850 DA	la facture doit être comptabilisée.

De ce qui précède, et à l'exception de quelques anomalies en matière de facturation. Nous pouvons dire que, pour l'exercice 2016, la Spa les Moulins de la Soummam respecte les règles fiscales en matière de TAP édictées par les articles 217 à 224 code de CIDTA.

2.2.3.3. L'impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS) :

C'est un impôt annuel sur l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par la Spa les Moulins de la Soummam. Le taux approprié pour l'activité de production de semoule est de 19% (article 150-1 du CIDTA).

▪ Détermination du résultat fiscal

Le résultat fiscal de chaque exercice comptable est égal au résultat comptable majoré des réintégrations fiscales et minoré des déductions fiscales.

Chapitre IV: Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise : cas de l'entreprise les moulins de la Soummam unité de kherrata

Les réintégrations concernent les charges dont la déduction n'est pas admise fiscalement. Il s'agit d'une part des charges se rapportant à l'activité de l'entreprise mais jugées fiscalement excédentaires et d'autre part des charges personnelles supportées par l'entreprise mais considérées non obligatoires et de ce fait leur déduction est limitée. Les déductions concernent les produits non imposables fiscalement que la Spa les Moulins de la Soummam doit déduire de son résultat comptable.

Le tableau ci-dessus résume le calcul du résultat fiscal de la Spa les Moulins de la Soummam pour l'exercice 2016 :

Tableau N°09 : Détermination du résultat fiscal

Exercice	Bénéfice comptable	Réintégration de charges (1)	déduction de produit (2)	Bénéfice fiscale	Taux IBS appliqué
2016	12 633 425	5 154 437	2 459 727	15 328 135	19%

Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de la société.

Résultat fiscal imposable = Résultat comptable + Réintégrations – Déductions

Résultat fiscal imposable = 12 633 425 + 5 154 437 – 2 459 727

Résultat fiscal imposable = 15 328 135 DA

Calcul de risque fiscal en matière d'IBS :

- L'omission des deux factures citées précédemment expose l'entreprise à un risque de redressement en matière d'IBS par l'administration fiscale.

Il s'agit de :

- La facture N° 32 établie le 20 janvier 2016 pour un client et non comptabilisée.
- La facture N°425 établie le 01 mars 2016 pour un client non comptabilisée.
- La facture d'achat N° 45 établie le 20 mai 2016 non conforme.

De ce fait, nous recalculons le résultat fiscal en tenant compte des trois factures déjà citées :

Résultat fiscal = 15 328 135 + 450 000 + 350 000 -120 000 = 16 008 235 DA

Nous allons évaluer le risque fiscal associé à l'omission des trois factures :

Bénéfice fiscal déclaré pour l'exercice 2016 : 15 328 135 DA.

Bénéfice fiscal rectifié pour l'exercice 2016 : 16 008 135 DA.

Chapitre IV: Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise : cas de l'entreprise les moulins de la Soummam unité de kherrata

Différence à rappeler en matière d'IBS= 16 008 135 – 15 328 135

Différence à rappeler en matière d'IBS= 680 000 DA.

Pénalité (25%)= 800 000 *0.25 = 170 000 DA.

Montant total de redressement= 680 000 + 170 000 = 850 000 DA

N°	Exercice	Type d'impôts	Pièce	Nature de risque	Montant de risque	Recommandations
7	2016	IBS	facture de N°32 du 20/01/2016	Facture non comptabilisée	76 500 DA	la facture doit être comptabilisée.
8	2016	IBS	facture N° 425 du 01/03/2016	Facture non comptabilisée	59 500 DA	la facture doit être comptabilisée.
9	2016	IBS	Facture N° 45 du 20/05/2016	Facture non conforme	22 442 DA	la facture doit être conforme au décret de 2005 fixant les conditions et les modalités d'établissement de la facture

Calcul de solde liquidation IBS :

Le tableau détermine le solde de liquidation pour l'exercice 2016 qui est la différence entre l'IBS et les acomptes provisionnels acquittés.

Tableau N°10 : Calcul des acomptes IBS et solde de liquidation

Exercice	Bénéfice fiscale	1 Acompte IBS	Date de paiement	2 Acompte IBS	Date de paiement	3 Acompte IBS	Date de paiement	Solde de liquidation IBS
2016	15 328 135	919 688	20.02.2017	919 688	20.06.2017	919 688	20.11.2017	153 282.

Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de la société.

$$\text{IBS} = 15\,328\,135 * 19\%$$

$$\text{IBS} = 2\,912\,345 \text{ DA}$$

Solde d'IBS = IBS- la somme des AP acquittés

$$= 2\,912\,345 - 919\,688 + 919\,688 + 919\,688$$

$$= 2\,912\,345 - 2\,759\,064 = 153\,282$$

Chapitre IV: Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise : cas de l'entreprise les moulins de la Soummam unité de kherrata

Commentaire

En ce qui concerne l'impôt sur le bénéfice des sociétés, on a constaté que la société les moulins de Soummam s'est acquittée de ses acomptes provisionnels et solde de liquidation IBS dans les délais.

De ce qui précède, et à l'exception de quelques anomalies en matière de facturation. Nous pouvons dire que, pour l'exercice 2016, la Spa les Moulins de la Soummam respecte les règles fiscales en matière d'IBS et AP édictées par les articles 135 à 151 du CIDTA.

2.2.3.4.L'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers (IRCM) :

La Spa les Moulins de la Soummam n'a pas distribué des dividendes, de ce fait aucun impôt à payer pour l'exercice 2016.

2.2.3.5.L'impôt sur le revenu global des salariés (IRG/salaire) :

Les traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions concourent à la formation du revenu global serve de base au calcul de l'impôt sur le revenu global. Ce dernier est perçu par voie de retenue sur chaque paiement effectué par la Spa les Moulins de la Soummam, et ce suivant le barème IRG 2008.

Tableau N°10 : Les déclarations mensuelles en matière d'IRG salaire pour l'exercice 2016.

Mois	Base IRG (barème)	Base IRG (retenue de 10%)	IRG Acquitté (barème)	IRG Acquitté (barème)	Total IRG acquitté	Date de dépôt	Numéro de quittance
janv	1 292 731	728 814	141 108	72 881	213 989	15.02.2016	100 321
fevr	1 386 241	-	161 064	-	161 064	17.03.2016	101 699
Mar	1 620 978	-	229 695	-	229 695	20.04.2016	109 943
Avr	4 004 193	1 148 543	889 177	114 854	1 004 031	19.05.2016	103 073
Mai	1 724 487	1 948 411	250 916	194 841	445 757	20.06.2016	103 313
Jui	1 917 561	9 660	274 215	966	275 181	20.07.2016	102 511
Juil	1 767 338	879 600	248 319	87 960	336 279	18.08.2016	102 693
Aoû	1 850 013	766 229	270 307	76 622	346 929	19.09.2016	103 779
Sep	1 758 418	155 505	247 849	15 550	263 399	20.10.2016	102 981
Oct	1 904 510	-	266 088	-	266 088	20.11.2016	104 309
Nov	1 987 327	494 982	290 968	49 498	340 466	18.12.2016	104 511
Dec	2 409 461	49 646	387 711	4 964	392 675	17.01.2017	101 107
total	23 623 258	6 131 390	3 657 417	618 136	4 275 553	-	-

Source : élaboré par nous-mêmes à partir des documents interne de la société.

Chapitre IV: Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise : cas de l'entreprise les moulins de la Soummam unité de kherrata

De ce qui précède, nous pouvons dire que, pour l'exercice 2016, la Spa les Moulins de la Soummam respecte les règles fiscales en matière IRG salaire édictées par les articles 66 à 76 du CIDTA.

2.3. Rédaction du rapport de l'Audit sur la Spa les Moulins de la Soummam :

L'auditeur pour aboutir à sa finalité exerce un travail lourd, qui se base sur la réalisation des objectifs bien déterminés. Il s'agit d'une étude et une analyse générale d'une part, et précise et approfondie d'autre part.

Notre travail sur l'audit fiscal au sein de Spa les Moulins de la Soummam se termine par l'établissement d'un petit rapport dans lequel seront consignées la synthèse et les conclusions des travaux de l'auditeur.

Dans cette étape nous contentant de reprendre les différents risques et de faire des recommandations.

Chapitre IV: Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise : cas de l'entreprise les moulins de la Soummam unité de kherrata

N°	Exercice	Type d'impôts	Pièce	Nature de risque	Montant de risque	Recommandations
1	2016	Amendes	Etat client	Insuffisances dans l'état clients : Amendes	17 000 DA	L'état clients doit être renseigné selon l'article 228 du CID
2	2016	TVA/V	facture de N°32 du 20/01/2016	Facture non comptabilisée	76 500 DA	la facture doit être comptabilisée.
3	2016	TVA/V	facture N° 425 du 01/03/2016	Facture non comptabilisée	59 500 DA	la facture doit être comptabilisée.
4	2016	TVA/D	Facture N° 45 du 20/05/2016	Facture non conforme	22 442 DA	la facture doit être conforme au décret de 2005 fixant les conditions et les modalités d'établissement de la facture
5	2016	TAP	facture de N°32 du 20/01/2016	Facture non comptabilisée	4 950 DA	la facture doit être comptabilisée.
6	2016	TAP	facture N° 425 du 01/03/2016	Facture non comptabilisée	3 850 DA	la facture doit être comptabilisée.
7	2016	IBS	facture de N°32 du 20/01/2016	Facture non comptabilisée	76 500 DA	la facture doit être comptabilisée.
8	2016	IBS	facture N° 425 du 01/03/2016	Facture non comptabilisée	59 500 DA	la facture doit être comptabilisée.
9	2016	IBS	Facture N° 45 du 20/05/2016	Facture non conforme	22 442 DA	la facture doit être conforme au décret de 2005 fixant les conditions et les modalités d'établissement de la facture
Total					342 684 DA	

Chapitre IV: Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise : cas de l'entreprise les moulins de la Soummam unité de kherrata

Suite Aux insuffisances détectées dans l'état clients, l'omission de comptabilisation deux factures de vente et une facture d'achat non conforme. La Spa les Moulins de la Soummam risque un redressement fiscal de 342 684 DA.

Recommandations :

La Spa les Moulins de la Soummam doit prêter attention à la comptabilisation des factures de vente. Quant aux facture d'achat, elle doit veiller à la conformité des ces dernières au décret exécutif de 20 décembre 2005 fixant les conditions et les modalités d'établissement de la facture.

Appréciation de la gestion fiscale de la Spa les Moulins de la Soummam

De ce qui précède, et à l'exception de quelques anomalies déjà citées. Nous pouvons dire que, pour l'exercice 2016, la Spa les Moulins de la Soummam respecte les règles fiscales. Elle est exposée à un risque minime par rapport au chiffre d'affaire ainsi que les bénéfices réalisés.

Conclusion :

Pour conclure ce chapitre, nous avons dressé les points suivants :

-Lors des phases de prise de connaissance générale et celle de l'étude de contrôle interne spécifique au domaine fiscal de la société les moulins de Soummam Kherrata, nous avons pu souligner que la société n'a pas un service fiscal bien défini, c'est le service de la comptabilité générale qui se charge de la fiscalité. Nous recommandons de mettre au point un service de fiscalité, qui sera responsable de toutes les opérations à caractère fiscal, et ce pour faciliter le travail et éviter les risque liés à la fiscalité voir même d'améliorer la gestion fiscale de la société.

-La fiscalité entretenue par la société les Moulins de la Soummam ne comporte aucune irrégularité. Les déclarations ont été faites dans les délais, les impôts dus par la société ont été acquittés.

Conclusion générale

Conclusion générale :

Dans le cadre de notre travail, nous avons essayé de démontrer l'importance d'une mission d'audit fiscal comme une procédure de contrôle interne spécifique à la matière fiscale.

En effet, de toute évidence, l'entreprise encourt toujours un risque fiscal, du fait que la majorité des décisions prises par l'entreprise peuvent être concernées par l'impôt, et que les textes fiscaux sont multiples et d'évolution continue. Il en est de même du non respect des prescriptions fiscales qui peut exposer l'entreprise au risque de contrôle fiscal, et qui peut mettre en évidence certaines irrégularités. Les conséquences financières devant une telle intervention peuvent être lourdes pour l'entreprise.

L'audit fiscal permet, d'une part, de détecter les zones de risque dans lesquelles l'entreprise peut effectuer des erreurs et des infractions qui peuvent engendrer des conséquences néfastes à l'encontre de cette dernière, et d'autre part, de se pencher sur des objectifs nouveaux en réalisant une synthèse de toutes les composantes de la fiscalité de l'entreprise, ce qui en fait constitue un pôle privilégié et un centre d'intérêt complémentaire.

Selon M.CHADEFAUX : « l'audit fiscal doit réconcilier l'entreprise avec sa fiscalité, il doit être un outil permettant à l'entreprise de maîtriser sa fiscalité et non d'être dominée par elle ». ⁷⁹

En pratique, l'audit fiscal n'est pas opéré comme étant une mission autonome, il constitue au contraire une partie intégrante de l'audit comptable. Le contrôle de la régularité fiscale, présente des points communs avec certains aspects de l'audit comptable. L'interdépendance entre le droit fiscal et le droit comptable se retrouve nécessairement au niveau du contrôle. L'auditeur comptable qui doit se prononcer sur la régularité des états financiers ne peut négliger l'aspect fiscal, même s'il poursuit des objectifs plus étendus ; à l'inverse, l'auditeur fiscal ne peut ignorer la comptabilité dans ses travaux. Dans le cadre d'un contrôle de la régularité fiscale, l'apport de l'audit comptable est essentiel, même si à l'évidence les spécificités de la mission fiscale imposent le recours à l'utilisation de techniques spécifiques.

⁷⁹M.CHADEFAUX, L'audit fiscal, Edition Litec, 1987, p273.

La démarche d'une mission d'audit fiscal permet d'identifier, d'évaluer et de gérer les risques fiscaux donc l'auditeur devra être au diapason des exigences nouvelles, c'est-à-dire être informé des nouvelles dispositions fiscales (loi de finance, réglementation fiscale, loi de finance complémentaire....).

Bibliographie

Les ouvrages

- ✓ ATH, Audit Financier, Edition Dunod, Paris, 1983.
- ✓ BENOT pigé, audit et contrôle interne, Edition mémento, 2003.
- ✓ Bernard GRAND, Bernard VARDALLE, « audit comptable et financier », Edition Economica, Paris, 2006.
- ✓ GAS ABDELHAMID, cours d'audit, présenté à l'IDEF, 2005.
- ✓ H. Vlamnick, Histoires de la comptabilité, Edition Pragmos 1979.
- ✓ Hamzaoui, gestion des risques de l'entreprise et contrôle interne, Edition d'organisation, 2008.
- ✓ Jacques DUHEN, Michel JEMMES, Audit et gestion fiscale de l'entreprise, ED. EFE, 1996.
- ✓ J.P. RAVALEC, Audit Social et Juridique, Edition les guides Montchrestien 1986.
- ✓ J.RENARD, «théorie et pratique de l'audit interne», édition d'organisation 7^{ème} édition, paris 2010.
- ✓ J.F COSTA et A.MIKOL, vingt ans d'audit, de la récusions des comptes aux activités, 1999.
- ✓ M.A. Coudert, Gibert, E. Kormprobst, Fiscalité d'entreprise, éd. DALLOZ, 1987.
- ✓ M.BELAIBOUD, «pratique de l'audit», édition berti, Alger 2005.
- ✓ M. SCHOLES et M. WOLFSON, fiscalité et stratégie d'entreprise, Editions PUF, 1996.
- ✓ P.BOUGON et J.M.VALLEE, audit et gestion fiscal, édition clef Atd.
- ✓ P.M.COLIN, la vérification fiscale, édition : economica, paris, 1985.
- ✓ S. THIERY-DUBUISSON, L'Audit, édition la Découverte.
- ✓ SARDI ANTOINE, audit et inspection bancaire, tome01 : l'audit interne, édition Afges, 1993.

Mémoires et thèses

- ✓ H. KAOUMA et H. DHAMBRI, « l'audit fiscal », mémoire de fin d'étude pour l'obtention d'une maîtrise en science comptable, ISCAET, 2010.
- ✓ M.BEN HADJ SAAD, l'audit fiscal dans les PME : proposition d'une démarche pour l'expert-comptable, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, université de SFAX.

Bibliographie

- ✓ Olivier HERRBACH, «Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : Approche par le contrat psychologique », thèse de doctorat en sciences de gestion, Université des sciences sociales-TOULOUS 1.
- ✓ R. ZEROUAL, S. ENNAFAA, Mémoire de fin d'étude «Audit fiscal, Cas d'une société de distribution», ISCAE, 2010.
- ✓ R. SeddikSeghir « L'audit fiscal des sociétés dans le contexte marocain : Aspect méthodologique et pratique », mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, ASCAEM.
- ✓ T. ABDELLI et K. BOUDENE « Audit fiscal », mémoire de fin d'étude pour l'obtention de MASTER en finance et comptabilité, 2011.
- ✓ Y. AYACHE et R. BOURTOUCHE, « L'exercice de la mission d'audit fiscal au sein d'une entreprise : cas de la société les Grands Moulins de Sahel », mémoire de fin de cycle pour l'obtention du Master en sciences de gestion, Université de Bejaia. 2016.

Dictionnaires

- ✓ Henri Mahé, dictionnaire de gestion, édition Economica, Paris, 1998.

Site internet

- ✓ <https://www.memoireonline.com/01/17/9560/Amélioration-de-la-démarche-daudit-fiscal-au-sein-dune-entreprise>.
- ✓ www.mawarid/document-3265.html.

Textes législatifs et réglementaires

- ✓ Code de commerce, Edition BERTI, Alger, 2008.
- ✓ Code de déontologie de la profession comptable, JORA N°24, Alger, 1996.
- ✓ Code des impôts directs et taxes assimilées (CID/TA), 3^{ème} Edition, Alger, 2006.
- ✓ Code des procédures fiscales, Edition BERTI, Alger, 2008.
- ✓ Code des impôts directs et taxe assimilées, ministère des finances, Alger, 2018.
- ✓ Code des taxes sur le chiffre d'affaire (TCA), 2018.
- ✓ Code de la taxe sur la valeur ajoutée (CTVA), 3^{ème} Edition, Alger, 2006.
- ✓ Guide de la vérification de la comptabilité, DGI, Edition, Alger, 2001.
- ✓ Guide pratique de la TVA, DGI, Alger 2010.
- ✓ Loi de finance 2006.
- ✓ Loi de finance 2007.

Bibliographie

- ✓ Loi de finance complémentaire 2008.
- ✓ Loi de finance 2009.
- ✓ Loi de finance complémentaire 2009.
- ✓ Loi de finance 2010.

Liste des tableaux

Les tableaux :

Tableau N°01 : Effectif de la filiale

Tableau N°02: prise de connaissance générale de la société audité

Tableau N°03 : Les déclarations mensuelles de l'exercice 2016

Tableau N°04 : les déclarations mensuelles de la SPA Moulins de la Soummam

Tableau N°05 : Respect de l'obligation de déclarations des employés (G29)

Tableau N°06 : Respect de l'obligation de déclaration des clients

Tableau N°07 : Les déclarations mensuelles en matière de TVA pour l'exercice 2016

Tableau N°08 : Les déclarations mensuelles en matière de TAP pour l'exercice 2016

Tableau N°09 : Détermination du résultat fiscal

Tableau N°10: Calcule des acomptes IBS et solde de liquidation

Tableau N°11 : Les déclarations mensuelles en matière d'IRG salaire pour l'exercice 2016

Liste de figures

Liste des figures

Les figures :

Figure n° 01 : Présentation schématique de l'audit fiscal

Figure n° 02 : L'organigramme de l'unité de KHERRATA

Annexes

Annexe n°01 : questionnaire du contrôle interne

Contrôle	Oui	Non	Observation
1- Livres d'inventaire :			
-Les livres d'inventaire (coté et paraphé) relatifs aux dix derniers exercices sont-ils correctement remplis.	×		
-Le journal centralisateur (coté et paraphé) relatif aux dix derniers exercices est-il correctement rempli.	×		
-Les états financiers relatifs aux dix derniers exercices sont-ils bien conservés.	×		
-Les journaux auxiliaires, le grand-livre et les balances annuelles des dix derniers exercices sont-ils édités, classés et conservés dans des endroits sûrs.	×		
-Les livres d'inventaires comportent-il :			
• Le bilan	×		
• Compte de résultat	×		
• Tableau des mouvements des stocks	×		
• Les charges de personnel, impôt, taxe, et versement assimilés et autres services	×		
• Autre charge et produit opérationnels	×		
• Tableau des pertes de valeurs	×		
• Tableau de détermination de résultat fiscal	×		
• Tableau des participations	×		
• Taxe sur l'activité professionnelle	×		
2-Journal centralisateur :			
-Le journal centralisateur relatif aux dix derniers exercices est-il correctement rempli (sans blanc, ni ratures ni surcharges) ?	×		
-Le total de la centralisation des journaux auxiliaires			

est-il égal au total général du grand livre ? -Les totaux des journaux auxiliaires portés sur le journal général coté et paraphé sont-ils conformes aux totaux des supports physiques?	×		
3-Edition comptable :			
-Les états financiers relatifs aux dix dernieres exercices sont-ils bien conservés ? -Les pièces justificatives, notamment les factures d'achat, sur lesquels s'exerce le droit de contrôle et d'enquête relatives aux dix derniers exercices sont ils bien conservés ? -Les balances (générales et auxiliaires) des dix derniers exercices sont-elles éditées, classées et conservées dans des endroits sûrs?	×	×	×
4-Sauvegarde informatique :			
-Les fichiers issus du logiciel informatique et permettant de restaurer la comptabilité, relatifs aux dix derniers exercices sont-ils annuellement gravé sur CD (ou autre support magnétique) et conservés dans des endroits sûrs ? -Les fichiers Word, Excel ou autres utilisés pour la préparation des états financiers sont-ils annuellement gravés sur CD (ou autre support magnétique) et conservés dans des endroits sûrs ?	×	×	

2-Formalité de dépôt

Contrôle	Oui	Non	Observation
La déclaration de logiciel comptable a-t-elle été déposée ?		×	
-Si les données figurant sur la déclaration ont chargé a-t-on procédé au dépôt d'une déclaration de mise à jour des données initiales ?		×	
-La déclaration du logiciel comptable a-t-elle été déposée ?		×	
-La déclaration d'imprimeur a-t-elle été déposée ?			
-Si la société imprime les factures de vente par ses propres moyens, le registre des factures est-t-il correctement tenues et rempli.		×	
		×	

3-Dépôt des déclarations

Contrôle	Oui	Non	
-Les déclarations sont-elles déposées auprès des services compétents ?	×		
- Les déclarations mensuelles sont-elles déposées dans les délais légaux (voir quittances) ?	×		
-Les déclarations sont-elles correctement services ?	×		
-Les déclarations d'acomptes provisionnels sont-elles déposées dans les délais légaux (voir quittances) à savoir :			
• 1 ^{er} acompte : du 15 février au 15 mai	×		
• 2 ^{er} acompte : du 15 mai au 15 juin	×		
• 3 ^{er} acompte : du 15 octobre au 15 novembre	×		
• Solde de liquidation : le 30 avril de l'année suivant, est en cas de force majeure le 30 juin.	×		
	×		
-La déclaration annuelle d'IBS est-elle déposée dans le			

délai légal (30 avril ou 30 juin selon le cas) ?	×		
-Toutes les informations devant être fournies figurent-elles sur les déclarations fiscales (mensuelles) ?			
-Si les factures d'avoir ont été émises durant un mois, l'état des affaires résiliées ou annulées est-il annexé à la déclaration mensuelle ?	×		
-L'entreprise dispose-t-elle des moyens nécessaires pour justifier le contenu des différents déclarations souscrites ?	×		
-La déclaration d'employeur est-elle déposée dans le délai légal (30/04/N) ?	×		
-Les conditions de forme de présentation de cette déclaration sont-elles respectées ? (identification des bénéficiaires des sommes débitées par l'entreprise : par identifiant, nom, montant brut, montant retenu et montant net)?	×		
-Toutes les informations devant être fournies figurent-elles sur les déclarations fiscales (mensuelles et autres)?	×		
-La société communique-t-elle à l'administration fiscale à la fin de chaque trimestre une copie des factures de vente en suspension de taxe?		×	
-Les infractions fiscales pénales en matière de déclaration et de paiement de l'impôt L'entreprise a-t-elle déposé, dans les délais ?	×		

4-Le respect des obligations de communication

Contrôle	Oui	Non	Observation
-L'entreprise a-t-elle manqué à l'obligation de communication prévu par les articles 45 et 47 du CPF ?		×	
-L'entreprise a-t-elle manqué à l'obligation de communiquer tout document ou toutes informations demandées par l'administration fiscale?		×	
<p>-Contrôle fiscal</p> <p>-L'entreprise a-t-elle subit un control fiscal dans ces dernière quatre années ?</p> <p>-Dans le cas ou l'entreprise a subit un contrôle fiscale, indiquez le type de contrôle ?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vérification de comptabilité • Contrôle sur pièce • Contrôle ponctuel • Autres <p>-L'administration a-t-elle respecté la procédure contradictoire redressement édicté par l'article 42 du CPF ?</p> <p>-L'administration fiscale a-t-elle envoyé la première notification de redressement (proposition de redressement) ?</p> <p>- Le délai de 30 jours prévu par l'article 19 du CPF est-il respecté par l'administration fiscale ?</p> <p>- L'administration fiscale a-t-elle envoyé la deuxième notification de redressement (notification de redressement définitive).</p> <p>- Indiquez le montant de redressement ?</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Montant des droits. <p>Montant des pénalités</p>	<p>×</p> <p>×</p> <p>×</p> <p>×</p> <p>×</p> <p>×</p> <p>×</p>	<p>×</p> <p>×</p>	

<p>-La gestion du contentieux</p> <p>-L'entreprise a-t-elle introduit un recours ces 4 dernières années ?</p> <p>Si oui, qu'elle est le type de recours introduit ?</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Recours administratif ○ Recours daïra ○ Recours gracieux ○ Recours judiciaire <p>-L'entreprise a-t-elle eu le gain de cause ?</p>		<p>×</p> <p>×</p>	
---	--	-------------------	--

Table de matière

Table de matière

Remerciement

Dédicaces

Liste des abréviations

Sommaire

Introduction Générale.....1

Chapitre I: Généralités sur l’audit.....4

Section 01 : Les notions générales d’audit4

1.1. L’historique de l’audit.....4

1.2. Les définitions de l’audit.....5

1.3. Typologie de l’audit.....6

1.3.1. L’audit interne et l’audit externe.....6

1.3.1.1. L’audit interne.....6

1.3.1.2. L’audit externe.....7

1.3.2. Les autres catégories d’audit.....8

Section 02 : Notion de l’audit fiscal.....8

2.1. Extension de l’audit au domaine fiscal.....8

2.1.1. Les opportunités d’apparition.....9

2.1.2. Tendance vers l’audit fiscal.....10

2.2. Définition et objectif de l’audit fiscal.....10

2.2.1. Définition de l’audit fiscal.....10

2.2.2. Objectifs de l’audit fiscal.....12

2.2.2.1. Le contrôle de la régularité fiscale.....12

2.2.2.2. Le contrôle de l’efficacité fiscale.....12

Table de matière

Section 03 : Statut de l'auditeur fiscal.....	13
3.1. Cadre réglementaire, déontologique, contractuel et comportemental de l'expert comptable.....	13
3.1.1. Cadre réglementaire.....	14
3.1.2. Cadre contractuel.....	14
3.1.3. Cadre déontologique.....	15
3.1.3.1. L'obligation de respect de la loi.....	15
3.1.3.2. Obligation de diligence.....	15
3.1.3.3. Le devoir de conseil.....	16
3.1.3.4. L'obligation de secret professionnel.....	16
3.1.4. Responsabilité de l'expert comptable.....	17
3.1.4.1. Responsabilité civile de l'expert comptable.....	17
3.1.4.2. Responsabilité pénale de l'expert comptable.....	17
3.1.4.3. Responsabilité disciplinaire de l'expert comptable.....	18
3.2. L'auditeur fiscal.....	18
3.2.1. L'indépendance.....	18
3.2.1.1. L'indépendance matérielle.....	19
3.2.1.2. L'indépendance morale.....	19
3.2.2. La compétence.....	19
Chapitre II: Démarche et techniques de mission d'audit fiscal.....	21
Section 01 : Prise de connaissance générale et Evaluation du système de contrôle interne	22
1.1. Prise de connaissance générale de l'entreprise.....	22
1.1.1. L'objectif de la prise de connaissance.....	23

Table de matière

1.1.1.1. Les éléments de compréhension.....	23
1.1.1.2. Les éléments de preuve.....	24
1.1.2. La préparation des différents dossiers.....	24
1.1.3. Les techniques utilisées.....	25
1.2. L'évaluation du système de contrôle interne.....	26
1.2.1. L'évaluation générale du contrôle interne spécifique au domaine comptable.....	26
1.2.1.1. Description des procédures du contrôle interne.....	27
1.2.1.2. Vérification de l'adéquation des procédures aux objectifs à atteindre.....	27
1.2.1.3. Les tests du bon fonctionnement du système et de ses contrôles.....	28
1.2.2. L'évaluation du contrôle interne spécifique au domaine fiscal.....	29
1.2.2.1. L'évaluation du contrôle interne spécifique à la régularité fiscale.....	29
1.2.2.2. L'évaluation du contrôle interne spécifique à l'efficacité fiscale.....	31
Section 02 : L'audit de compliance et l'audit d'opportunité.....	32
2.1. Audit de compliance.....	33
2.1.1. L'audit de respect des obligations de forme.....	33
2.1.1.1. Contrôle de l'exhaustivité des déclarations.....	33
2.1.1.2. Contrôle de cohérence des déclarations.....	35
2.1.2. Vérification comptable à vocation fiscale.....	36
2.1.2.1. Les impôts directs : l'audit de l'impôt sur les bénéfices des sociétés.....	36
2.1.2.2. Les impôts indirects : l'audit de la TVA.....	46
2.2. Audit d'opportunité.....	50
2.2.1. Contrôle de cadre de l'efficacité fiscale.....	50
2.2.1.1. L'examen de système d'information de l'entreprise.....	51

Table de matière

2.2.1.2. Examen de mode de traitement de l'information fiscale.....	51
2.2.2. Contrôle des choix fiscaux.....	52
2.2.2.1. Contrôle des choix tactiques.....	52
2.2.2.2. Contrôle des choix stratégiques.....	54
Section 03 : Le rapport d'audit fiscal.....	56
3.1. Forme et contenu de rapport dressant un constat sur la situation fiscale de l'entreprise.....	56
3.1.1. Forme de rapport d'un constat sur la situation fiscale de l'entreprise.....	56
3.1.2. Contenu de rapport.....	57
3.2. Forme et contenu du rapport de recommandations.....	57
3.2.1. Les recommandations consistent à redresser les irrégularités fiscales.....	58
3.2.1.1. Les recommandations consistant à redresser les irrégularités fiscales.....	58
3.2.1.2. Les recommandations consistant à prévenir les irrégularités fiscales.....	58
3.2.2. Les recommandations pour bénéficier des avantages fiscaux.....	59
Chapitre III: L'évolution des risques fiscaux de l'entreprise et la gestion fiscale.....	60
Section 01 : Les risques fiscaux.....	60
1.1. La notion spécifique et nature des risques fiscaux.....	60
1.1.1. Notion spécifique.....	60
1.1.2. La nature des risques fiscaux.....	61
1.1.2.1. Le pouvoir de contrôle.....	61
1.1.2.2. Le pouvoir des sanctions et de redressement.....	62
1.2. L'originalité et types des risques fiscaux.....	63
1.2.1. L'originalité des risques fiscaux.....	63

Table de matière

1.2.1.1. Les risques d'origine interne.....	63
1.2.1.2. Les risques d'origine externe.....	64
1.2.2. Les types des risques fiscaux.....	64
1.2.2.1. Les risques de transactions.....	64
1.2.2.2. Les risques de situation.....	65
1.2.2.3. Les risques opérationnels.....	65
1.2.2.4. Les risques de compliance.....	66
1.2.2.5. Les risques comptables.....	66
1.2.2.6. Les risques de management.....	66
1.2.2.7. Les risques de réputation.....	66
Section 02 :L'appréciation de la gestion fiscale.....	67
2.1. L'audit de la gestion fiscale.....	67
2.1.1. Définition de la gestion fiscale.....	67
2.1.2. Les buts de la gestion fiscale.....	68
2.1.3. L'optimisation fiscale de la gestion fiscale.....	68
2.1.4. La planification fiscale.....	68
2.1.4.1. Les effets de l'impôt sur les entreprises : manque de neutralité fiscale.....	69
2.1.4.2. Incidence de la fiscalité sur la concurrence.....	69
2.1.4.3. Incidence de la fiscalité sur la trésorerie de l'entreprise.....	70
2.2. L'appréciation de la performance fiscale.....	70
2.2.1. Maîtriser le facteur fiscal de l'entreprise : un défi permanent.....	71
2.2.1.1. Gestion des risques fiscaux ou optimalisation fiscale.....	71
2.2.1.2. Une gestion fiscale « saine et dynamique ».....	72

Table de matière

2.2.2. Champs d'application du contrôle de l'efficacité fiscale.....	72
2.2.2.1. L'audit fiscal et la gestion fiscale.....	73
2.2.2.2. La place de l'audit dans le cadre de la gestion fiscale.....	73
Chapitre VI: Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise (Cas de l'entreprise les Moulins de Soummam unité de Kherrata).....	75
Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil.....	75
1.1. Présentation de la société ERIAD les Moulins de la Soummam.....	75
1.2. Historique de l'unité de KHERRATA.....	76
1.2.1. Fiche technique de l'unité de KHERRATA.....	76
1.2.2. Organigramme de l'unité de KHERRATA.....	78
1.3. Les services de l'entreprise.....	79
1.3.1. Direction.....	79
1.3.2. Secrétariat.....	79
1.3.3. Laboratoire.....	79
1.3.4. Service de comptabilité.....	80
1.3.5. Service gestion du personnel.....	80
1.3.6. Service commercial.....	81
1.3.7. Chef de centre de distribution.....	81
1.3.8. Responsable de transport.....	81
1.3.9. Chef de dépôt de vente.....	81
1.3.10. Maintenance.....	81
1.3.11. Hygiène et sécurité.....	81
1.3.12. Approvisionnement et gestion des stocks.....	82

Table de matière

1.3.13. Service Exploitation.....	82
Section 02 : Le travail d’audit au sein de l’entreprise.....	83
2.1. Prise de connaissance générale de l’entreprise.....	83
2.2. L’évaluation du contrôle interne relatif à la fonction de la société les Moulins de Soummam Kherrata.....	86
2.2.1. Audit des obligations comptable.....	86
2.2.2. Audit des obligations déclaratives.....	87
2.2.3. Audit par type d’impôts.....	91
2.2.3.1. La taxe sur la valeur ajoutée(TVA).....	91
2.2.3.2. La taxe sur l’activité professionnelle(TAP).....	94
2.2.3.3. L’impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS).....	95
2.2.3.4. L’impôt sur des capitaux mobiliers (IRCM).....	98
2.2.3.5. L’impôt sur le revenu global des sociétés (IRG/Salaire).....	98
2.3. Rédaction du rapport de l’audit sur Spa les Moulins de la Soummam.....	99
Conclusion Générale.....	102
Bibliographie	
Liste des tableaux	
Liste des figures	
Annexes	
Table de matière	

Résumé :

En matière fiscale, l'entreprise doit s'assurer qu'elle respecte ses obligations fiscales et travaille dans la transparence absolue. Elle doit être vigilante par rapport au suivi du paramètre fiscal en vue de minimiser le risque fiscal, qui pèse énormément sur sa situation financière, mais qui pourrait menacer sa pérennité et entraîner sa disparition.

L'audit fiscal sera l'outil qui attestera la régularité, la sincérité et l'image fidèle des opérations fiscales effectuées par l'entreprise.

Mots clés : audit, audit fiscal, auditeur fiscal, gestion du risque, Impôts (TVA, TAP, IRG, IBS).

Abstract:

In tax matters, the company must ensure that it meets its tax obligations and working in absolute transparency. It must be vigilant with respect the parameter tax monitoring in order to minimize the tax risk, which weighs heavily on its financial position, but that, might threaten its survival and cause his death.

The tax audit is the tool which will prove regularity, sincerity and fair presentation of the tax operations performed by the company.

Keys words: audit, tax audit, tax auditors, risk management, Tax (VAT, TAP, IRG, IBS).