

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
Université Abderrahmane mira —Bejaïa
Faculté des sciences économique de gestion et commercial
Département de Gestion



Mémoire fin de cycle
En vue de l'obtention du **diplôme de Master**
En science de gestion
Option : **Comptabilité Contrôle et Audit**

Thème

Audit fiscal dans une entreprise de
production (**Cas : Général emballage**)

Réalisé par :

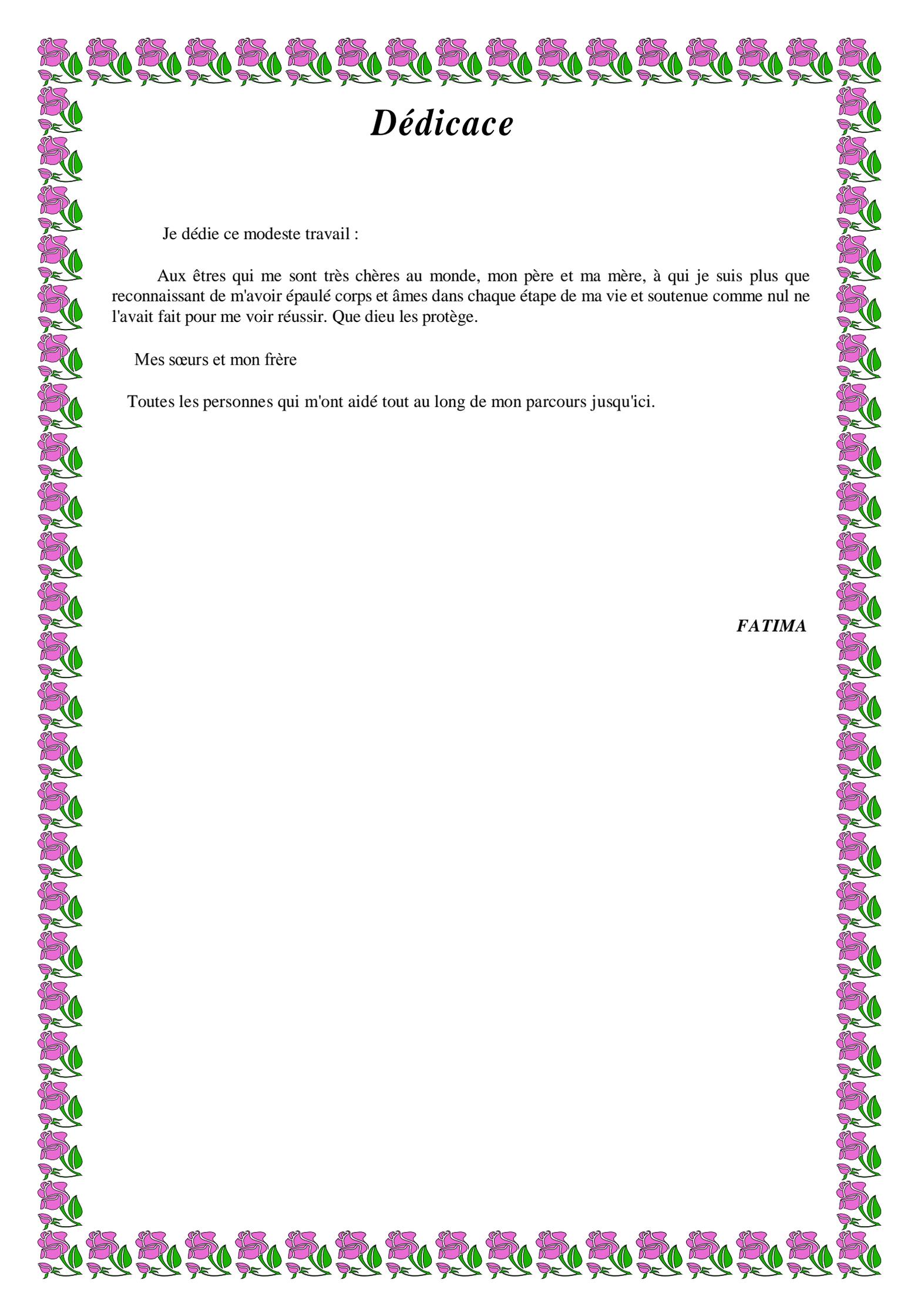
Melle BENTHARAOUTNE Saida

Melle ABDELHAK Fatima

Encadré par :

Mr TAKABAÏT DJAMAL

Promotion 2019



Dédicace

Je dédie ce modeste travail :

Aux êtres qui me sont très chères au monde, mon père et ma mère, à qui je suis plus que reconnaissant de m'avoir épaulé corps et âmes dans chaque étape de ma vie et soutenue comme nul ne l'avait fait pour me voir réussir. Que dieu les protège.

Mes sœurs et mon frère

Toutes les personnes qui m'ont aidé tout au long de mon parcours jusqu'ici.

FATIMA



Dédicace

Je dédie ce modeste travail à la mémoire de mon père disparu trop tôt j'espère que, du inonde qui est sien maintenant, il apprécie cet humble geste comme preuve de reconnaissance de la part d'une fille qui a toujours priée pour le salut de son âme. Puisse Dieu, le tout puissant, l'avoir en sa sainte miséricorde !

A ma chère maman qui m'a soutenu durant ces années d'études.

Qu'elle trouve ici le témoignage de ma profonde reconnaissance.

A mes frère, mes soeurs et ceux qui a partagé avec moi tous les moments d'émotion lors de la réalisation de ce travail. Ils m'ont chaleureusement supporté et encouragé au long de mon parcours.

A ma famille, mes proches et à ceux qui me donnent l'amour et de la vivacité.

A tous mes amis qui m'ont toujours encouragé, et à qui je souhaite succès

A tous ceux que j'aime

Merci !

SAIDA

Table des matières

Remerciement

Dédicace

Liste des abréviations

Liste des tableaux

Sommaire

Introduction générale	1
Chapitre 01 : Généralités sur l'audit fiscal	4
Introduction	4
Section 01 : Notion générale d'audit	4
1/ Evolution de l'audit	4
1.1 Approche historique	4
1.2 Progrès de la notion d'audit	6
2/ Définition de l'audit	7
2.1 Définition	7
2.2 Objectif de l'audit	9
2.3 Audit et notions voisines	9
2.3.1. Audit et contrôle	9
2.3.2. Audit et conseil	10
2.3.3. Audit et révision	10
Section 02 : Notion de l'audit fiscal	11
1/ Extension de l'audit fiscal	11
1.1 Relation comptabilité fiscalité	11
1.2 Entreprise et le droit fiscal	11

1.3	Entreprise et la gestion d'obligations fiscales	11
1.4	Eentreprise et la gestion des risques fiscaux	12
1.5	Insuffisance de l'audit comptable	12
2/	Définition et objectifs de l'audit fiscal	13
2.1	Définitions	13
2.2	Objectifs	14
2.2.1	Contrôle de régurgité	14
2.2.2	Contrôle d'efficacité	14
	Section 03 : Statut de l'auditeur fiscal.....	16
1/	Cadre réglementaire, déontologique, contractuel et comportemental de l'expert-comptable	16
1.1	Cadre réglementaire	16
1.1.1	Interdictions légales	17
1.1.2	Incompatibilités légales.....	17
1.2	Cadre contractuel	18
1.3	Cadre déontologique	19
1.3.1	Obligation de respect de la loi.....	20
1.3.2	Obligation de diligence	20
1.3.3	Devoir de conseil	21
1.3.4	Obligation de secret professionnel.....	21
1.4	Responsabilité de l'expert-comptable.....	23
1.4.1	Responsabilité civil de l'expert-comptable	23
1.4.2	Responsabilité pénale de l'expert-comptable	23
1.4.3	Responsabilité disciplinaire de l'expert-comptable.....	24
2/	Auditeur fiscal.....	24
2.1	Indépendance	25
2.1.1	Indépendance matérielle	25
2.1.1.1	Audit fiscal et audit financier légal	26
2.1.1.2	Audit fiscal et mission de tenue ou d'assistance Comptable	26

2.1.1.3 Audit fiscal et conseil fiscal.....	27
2.1.2 Indépendance morale	27
2.2 Compétence.....	28
Conclusion.....	28
Chapitre 02 : Evolution des risques fiscaux de l'entreprise et la gestion fiscale	29
Section 01 : Les risques fiscaux.....	29
Introduction.....	29
1/ Notion spécifique et nature des risques fiscaux	29
1.1 Notion spécifique	29
1.2 Nature des risques fiscaux.....	30
1.2.1 Pouvoir de contrôle	30
1.2.1.1 Vérification préliminaire	30
1.2.1.1.1 Contrôle formel	30
1.2.1.1.2 Contrôle sur pièce	31
1.2.1.1 Vérification approfondie.....	31
1.2.2. Pouvoir des sanctions et de redressement	32
1.2.2.1 Pouvoir de redressement.....	32
1.2.2.2 Pouvoir de sanction	32
2/ Originalité et types des risques fiscaux	33
2. Originalité des risques fiscaux.....	33
2.1.1 Risques d'origine interne.....	33
2.1.1 Risques d'origine externe	34
2.2. Types des risques fiscaux	35

2.2.1. Risques de transactions	35
2.2.2. Risques de situation	35
2.2.3. Risques opérationnels.....	36
2.2.4. Risques de complaisance.....	36
2.2.5. Risques comptables.....	37
2.2.6. Risques de management.....	37
2.2.7. Risques de réputation	37
2.2.8. Portefeuille de risque fiscal de l'entreprise.....	38
Section 2 : Appréciation de la gestion fiscale.....	38
1/ Audit de la gestion fiscal	39
1.1. Définition de la gestion fiscale	39
1.2. Buts de la gestion fiscale	39
1.3. Optimisation fiscale de la gestion fiscale.....	40
1.4. Planification fiscale	40
1.4.1. Effets de l'impôt sur les entreprises : manque de neutralité fiscale	42
1.4.2. Incidence de la fiscalité sur la concurrence	42
1.4.3. Incidence de la fiscalité sur la trésorerie de l'entreprise.....	42
2/ Appréciation de la performance fiscale	43
2.1. Maîtriser le facteur fiscal de l'entreprise : un défi permanent.....	43
2.1.1. Gestion des risques fiscaux ou optimalisation fiscale	44
2.1.2. Une gestion fiscale « saine et dynamique.....	45
2.2. Champs d'application du contrôle de l'efficacité fiscale	45
2.2.1. Audit fiscal et la gestion fiscale.....	46

2.2.2. Place de l'audit fiscal dans le cadre de la gestion fiscale	46
Conclusion.....	47
Chapitre 03: Démarche et technique de mission d'audit.....	49
Introduction	50
Section1 : Prise de connaissance générale et examen de système de contrôle interne.....	50
1/ Prise de connaissance générale de l'entreprise	50
1.1. Objectif de la prise de connaissance	51
1.2. Préparation des différents dossiers	51
1.2.1. Information générales	52
1.2.2. Caractéristique technique de l'entreprise	52
1.2.3. Caractéristiques commerciales de l'entreprise	52
1.2.4. Caractéristiques juridiques de l'entreprise	52
1.2.5. Approche comptable	52
1.2.6. Approche financière	53
1.3. Techniques utilisées.....	53
2/ Examen de système de contrôle interne	54
2.1. L'évaluation Générale du contrôle Interne	54
2.1.1. La description des procédures.....	55
2.1.1. Teste de conformité	55
2.1.3. Evaluation préliminaire de contrôle interne	55
2.1.4. Teste de permanence	56
2.1.5. Evaluation définitive de contrôle interne	56
2.2. Evaluation des spécificités fiscales.....	56

Section 2 : Audit de compliance et l'audit d'opportunité	58
1/ Audit de compliance	58
1.1. Audit de respect des obligations de forme	59
1.1.1. Contrôle de l'exhaustivité des déclarations	59
1.1.1.1. contrôle de la forme des déclarations	59
1.1.1.2. Contrôle des délais de déclaration.....	60
1.1.1.3. Contrôle basé sur le recours au questionnaire d'audit fiscal.....	60
1.1.1.4 Objectifs du contrôle questionnaire.....	60
1.1.3 La structure de questionnaire d'audit fiscal.....	60
1.2. Vérification comptable à vocation fiscale	60
1.2.1. Impôts directs : l'audit de l'impôt sur les bénéfices des sociétés.....	60
1.2.1.1. Audit des comptes de résultat	63
1.2.1.1.1. Audit des comptes de produits	63
1.2.1.1.2. Audit des comptes de charges.....	64
1.2.1.2. Audit de passage du résultat comptable au résultat fiscal	65
1.2.1.2.1. Charges déductibles	66
1.2.1.2.2. Les produits imposables	70
1.2.2. Impôts indirects : l'audit de la TVA	74
1.2.2.1. Contrôle du fait générateur de la TVA.....	75
1.2.2.2. Contrôle des taux appliqués.....	76
1.2.3. Audit de l'assiette de la TVA.....	77
1.2.2.4. Contrôle des déductions en matière de TVA.....	78

2/ Audit d'opportunité.....	79
2.1. Contrôle de cadre de l'efficacité fiscale	79
2.1.1. Examen de système d'information de l'entreprise.....	80
2.1.2. Examens de mode de traitement interne de l'information fiscale	80
2.2. Contrôle des choix fiscaux	81
2.2.1. Contrôle des choix tactique	81
2.2.2. Contrôle des choix stratégiques	83
2.2.2.1. Choix fiscal doit être financièrement adapté	84
2.2.2.2. Choix fiscal doit être un choix cohérent	84
2.2.2.3. Choix fiscal doit être sur.....	85
Section 03 : Finalités d'audit fiscal	85
1/ Rapport d'audit	85
1.1. Forme du rapport.....	86
1.2. Contenu du rapport.....	87
2/ Caractéristiques du rapport à l'initiative de l'auditeur	87
3/ Recommandations Curatives.....	88
4/ Recommandations Préventives	89
Conclusion	91
Chapitre 04 : Travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise	92
Introduction	92
Section 01 : présentation de général emballage SPA	92
1/ Raison sociale.....	92
2/ Localisation	92
3/ Identification de la société	93

4/ PRESENTATION DE MAGHREB PRIVATE EQUITY FUND	94
5/ Système de management de la qualité iso 9001	96
6/ Activités de l'entreprise	96
7/Prévisions du chiffre d'affaires	97
8/ Effectif.....	98
9/ Portefeuille clients.....	98
10/ convention avec l'université de Bejaia	98
11/ Général emballage une industrie verte	99
Section 2 : Audit fiscale au sein de la SPA Générale Emballage	100
1/ Audit des obligations comptable	100
2/ Audit des obligations déclaratives	101
2.1. Audit des déclarations mensuelles	102
2.2. Audit des déclarations annuelles	103
3/ Audit par type d'impôts	105
3.1. Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)	106
3.2. Taxe sur l'activité professionnelle (TAP)	107
3.3. Impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS).....	108
3.4. Impôt sur le revenu des capitaux mobiliers (IRCM)	110
3.5. Impôt sur le revenu global des salariés (IRG/salaire)	110
3.6. Droit du timbre.....	111
Conclusion	111
Conclusion générale.....	112
Bibliographie	

Annexe 01

Annexe 02

Annexe 03

Résumé

Sommaire

Introduction générale

Chapitre 1 : Généralité sur l'audit

Section 1 : Notions générales d'audit

Section 2 : Notions de l'audit fiscal

Section 3 : Statut de l'auditeur fiscal

Conclusion

Chapitre 2 : L'évolution des risques fiscaux de l'entreprise et la gestion fiscale

Section 1 : les risques fiscaux

Section 2 ; L'appréciation de la gestion fiscale

Conclusion

Chapitre 3 : Démarche et technique de mission d'audit fiscal

Section 1 : Prise de connaissance générale et examen de système de contrôle interne

Section 2 : L'audit de conformité et l'audit d'opportunité

Section 3 : Les finalités d'audit fiscal

Conclusion

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

Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil

Section 2 : Le travail d'audit au sein de l'entreprise

Conclusion

Conclusion générale

Bibliographie

Liste des tableaux

Annexes

Liste des abréviations

AICPA: American Institute of Certified Public Accountants

CA : Chiffre d'Affaire

CAC : Commissaire au Compte

CDPC : Code de Déontologie de la Profession Comptable

CDPF Code des droits et procédures fiscaux

CIDTA : code d'impôt direct et taxe assimilée

CSC : Code des sociétés commerciales

CSTO : Commission Spécial de Taxation d'Offre

DA : dinars Algérien

HT : hors taxe

IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board

IBS : Impôt sur le Bénéfice des Sociétés

IRG : Impôts sur le Revenu Global

ISA: International Standard on Auditing

OECT : Ordre des Experts Comptables de Tunisie

SPA : Société Par Action

TAP : Taxe sur l'Activité Professionnelle

TVA : Taxe sur la Valeur Ajoutée

INTRODUCTION

Introduction générale

La fiscalité est une préoccupation majeure pour les entreprises, elle occupe une place centrale dans leur vie économique, financière et managériale. En effet, toutes les décisions qu'elles prennent ne sont pas sans incidences fiscales qui se traduisent inéluctablement par des impacts sur leurs performances, leurs positions concurrentielles, leurs stratégies, leurs gouvernances, leurs gestions et leur survie. Dans le mode actuel de la gouvernance des entreprises, les actionnaires investissent massivement dans l'audit fiscal, pour mieux gérer les divers risques fiscaux, en particulier celui involontaire lié à la conformité, dont ses effets sont dévastateurs sur leurs entités.

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 constitue donc une contrainte avec laquelle toute entreprise doit composer, en se dotant d'un service externe d'audit spécialisé et/ou en lui créant une sorte de procédé managérial spécifique pour l'intégrer au sein de sa structure organisationnelle comme fonction à part entière, (comme c'est le cas de plusieurs entreprises en Algérie, qui ont des directions fiscales à l'instar de Lafarge), sous peine de s'exposer aux risques fiscaux involontaires liés à la conformité.

Entre autre, le système fiscal paraît comme la composante la plus difficile à manipuler puisqu'elle est quasi-permanente au point d'être jugée envahissante en toute action opérée par l'entreprise à savoir une nouvelle activité, un programme de recherche, une décision d'investissement, etc.

Cette influence régulière et envahissante exercée par la fiscalité sur l'entreprise par :

- l'incidence financière de la fiscalité (coût fiscal) ;
- Lien de la fiscalité avec la structure d'activité et la nature ;
- Existence des obligations fiscales ;

- Responsabilité au niveau de l'auditeur fiscal ;

De là ; apparait la nécessité d'une mise en œuvre d'une gestion fiscale au sein de l'entreprise pour mieux prévenir et maîtriser le risque fiscal.

Alors l'audit fiscal vise l'examen de la situation fiscale de l'entreprise, ou l'auditeur fiscal aura pour mission de voir de quelle façon est appréhendée la fiscalité et comment sont pris en considération les paramètres fiscaux.

Pour une bonne gestion fiscale, l'auditeur fiscal doit non seulement évaluer les forces et les faiblesses de l'entreprise en matière de fiscalité, mais aussi de la protéger contre un éventuel contrôle fiscal.

Dans ce contexte, le but de notre recherche est multiple :

- Exposer les concepts d'audit d'une manière générale et d'audit fiscal d'une manière Particulière.
- Mettre en lumière les notions du risque fiscal qui touche l'entreprise.
- Présenter la démarche d'une mission d'audit fiscal au sein de l'entreprise.

De ce qui précède, nous nous intéressons à résoudre la problématique suivante :

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

De Cette problématique, nous pouvons poser quelques interrogations :

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

Pour appréhender notre travail et répondre effectivement à nos interrogations de recherche nous avons formulé les hypothèses suivantes :

Hypothèse 1 : Dans le but de s'adapter avec son environnement, chaque entreprise a besoin d'un audit fiscal.

Hypothèse 2 : La mission d'audit fiscal atténue le risque fiscal.

Hypothèse 3 : démontrer l'importance d'un service d'audit fiscal au sein de l'entreprise.

Pour ramener ce travail à ces objectifs, nous adopterons une approche analytique qui utilise des données des états comptables et fiscales et de divers documents relatifs à notre étude.

Pour essayer de répondre à ces interrogations nous avons essayé de structurer notre étude autour de quatre chapitres relatifs à l'audit fiscal et les travaux d'audit au sein d'une entreprise.

Le premier chapitre représente des généralités sur l'audit qui s'articule autour de trois sections. Dans la première section nous 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 qui traite l'évolution des risques fiscaux 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 troisième 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 la finalité de la mission.

Le quatrième chapitre est consacré à l'aspect pratique de l'audit fiscal de la SPA Générale Emballage.

Chapitre 1

Généralité sur l'audit

Chapitre 01 : Généralités sur l'audit fiscal

Afin d'arriver à l'élaboration d'un bon contrôle fiscal on se doit de bien prendre connaissance des différentes notions s'y référants, à travers ce chapitre nous allons faire la lumière sur la notion de l'audit, le système fiscal algérien et le chemin retraçant l'évolution de l'audit au domaine fiscal

Section 01 : la notion générale d'audit

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

1/Evolution de l'audit

1-1 Approche historique

L'audit vient du latin **audire** qui signifie écouter (auditoire, auditorium, nerf auditif...), le verbe anglais « **to audit** » est traduit par « contrôler, vérifier, surveiller, inspecter ». On peut rappeler que **charlemagne** institua des **missi dominici**, (littéralement « envoyés du maître »), inspecteur chargé de surveiller la gestion des vassaux de l'empereur.

Mais, il est logique de penser que l'audit est apparu le jour où le propriétaire confie la gestion de son bien à un intendant, car il est de prudence universelle de contrôler celui à qui l'on a confié l'exploitation de son bien.

L'audit était, à l'origine, mené par le propriétaire lui-même et avait un double objectif ;

- D'une part, contrôler que l'intendant travaillait correctement
- D'autre part, contrôler qu'il traduisait fidèlement le résultat de son travail dans les comptes annuels.

Puis, soit parce qu'il n'a plus le temps, soit parce qu'il ne dispose plus des compétences nécessaires, le propriétaire est ensuite conduit à confier à un professionnel compétent le soin de contrôle ('inspecter, surveiller, vérifier).¹

De nos jours l'audit est une discipline transversale au centre des préoccupations des managers.

En ce sens, et face à une variété des besoins, l'audit s'élargissait à d'autres domaines qui se sont révélés nécessaires avec l'évolution et la généralisation de nouveaux moyens de traitements de l'information.

Aujourd'hui bien que le mot **audit** soit utilisé pour désigner des missions très différentes, elles ont néanmoins leurs objectifs selon leurs domaines, leurs entités et les intervenants.

¹ B. Colasse, « Encyclopédie de comptabilité : contrôle de gestion et audit », Edition Economica, 2000,p734.
Op.cit, p734

1.2 Le progrès de la notion d'audit

L'audit s'est limité autour de l'audit comptable du commissariat aux comptes avec pour objectif la certification des états financiers.

Mais, il s'est apparu rapidement que les missions d'audit peuvent être utiles à plusieurs utilisateurs des états financiers ; d'où le besoin à un recours à l'audit contractuel et à l'audit interne se fit ressentir.

L'intervention de l'auditeur pour contrôler les états financiers peut être imposée par la loi, c'est la forme la plus traditionnelle de l'audit qui est pratiquée par le commissaire aux comptes et qu'on la nomme « l'audit légal » ou « révision légale des comptes ».

Mais le contrôle de l'information peut être demandé par un tiers intéressé ou un membre de l'entreprise, et dans ce cas la relation entre le prescripteur et l'auditeur devient contractuelle ou conventionnelle. Tel est le cas d'un dirigeant qui souhaite connaître la qualité des états financiers produits par son entreprise, ou un futur actionnaire qui demande un audit comptable de l'entreprise avant d'acheter des actions ou des parts sociales.

Le caractère contractuel conféré ainsi à la mission d'audit en étend considérablement le domaine initial, et modifie le cadre des relations entre auditeur et prescripteur, ou auditeur et audité.

D'autre part, l'importance du volume d'informations comptables et financières fait augmenter le risque d'erreurs et d'omissions, et par conséquent un coût élevé d'un contrôle approfondi externe. D'où les entreprises ont progressivement mis en place des services internes, chargés d'effectuer des missions de contrôle comparables à celles qu'effectuent les auditeurs comptables externes.

« L'audit interne est la révision périodique des instruments dont dispose une entreprise pour contrôler et gérer une entreprise » ²

² -Définition de l'Institut Français des Auditeurs et Contrôleurs Internes (IFACI).

Avec le développement de l'audit interne, les entreprises perçoivent l'intérêt que présenterait pour elles l'expression d'une opinion sur des informations autres que l'information comptable et financière. Chaque fonction de l'entreprise, chaque type d'opérations et à la limite chaque information devient ainsi un objet potentiel d'audit. Citons par exemple, l'audit social, l'audit des achats, l'audit de la production, l'audit informatique, etc.

Cependant, les travaux dans les différents domaines d'audit sont très inégalement avancés. Certains recouvrent déjà une réalité pratique, comme l'audit social ; d'autres en revanche font figure de possibles développements.

En d'autres termes, le concept d'audit connaît aujourd'hui une grande fortune même si, globalement, la réflexion sur les extensions possibles de l'audit avance plus rapidement que les travaux en vue de la mise en œuvre de ces missions.

En matière d'audit comptable, les critères utilisés sont bien connus. L'opinion de l'auditeur doit être exprimée en termes de régularité et de sincérité des états financiers. Dans une perspective d'utilisation de l'audit à des fins de gestion, le critère « d'efficacité » fût récemment mis en évidence.

2/Définition de l'audit

2-1 Définition

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.

Selon C.H. Gary, l'audit est « un examen critique des informations fournies par l'entreprise ».³

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.

³ Dictionnaire d'économie et de sciences sociales. BERTI Editions, Alger, 2009, p 501

Ultérieurement, l'ATH énonce ce qui suit : « 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 »

D'après ce qui précède, l'audit est une appréciation d'un ensemble d'informations basée sur un critère de qualité qui est de nature à y accroître son utilité.

Une autre définition proposée par l'Encyclopédie Universalisa se présente ainsi: « l'audit est un travail d'investigation permettant d'évaluer les procédures comptables, administratives ou autres en vigueur dans une entreprise afin de garantir à un ou plusieurs groupes concernés, dirigeants, actionnaires, représentants du personnel, tiers (banques organismes publics) la régularité et la sincérité des informations mises à leur disposition et relatives à la marche de l'entreprise ». ⁴

Par conséquent, on constate que l'audit peut jauger différentes procédures dans une entreprise et ce en vue d'affirmer aux personnes intéressées la régularité et la sincérité de telles informations qui leurs ont été produites.

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

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» ⁵

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.

⁴ -Henri pinard-Fabro. Audit fiscal. Édition Francis lefebvre. 2008, P.30.

⁵ 9-Association qui regroupe plusieurs cabinets d'audit et expert-comptable pour améliorer leurs prestations.

2.2 Objectif de l'audit :

Les missions d'audit permettent notamment aux utilisateurs des états financiers, aux investisseurs, aux actionnaires, aux salariés, aux créanciers, aux autres partenaires de l'entreprise d'avoir une information fiable en se rapprochant de l'information des dirigeants. Elles ont ainsi la vocation de réduire l'asymétrie d'information entre agents économiques.

Selon le cadre conceptuel des missions d'audit de l'IAASB (repris par la norme ISA 200) :

« Une mission d'audit des états financiers a pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable identifié. Pour exprimer cette opinion, l'auditeur emploiera la formule « donne une image fidèle »⁶ ou « présente sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs», qui sont des expressions équivalentes. L'audit d'informations financières ou autres, établies selon des principes généralement reconnus, poursuit le même objectif.

Pour se forger une opinion, l'auditeur rassemble les éléments probants nécessaires pour tirer des conclusions sur lesquelles se fonde son opinion. L'opinion de l'auditeur renforce la crédibilité des états financiers, en fournissant une assurance élevée, mais non absolue. L'assurance absolue en audit ne peut exister, en raison de nombreux facteurs, tels que le recours au jugement, l'utilisation de la technique des sondages, les limites inhérentes à tout système comptable et de contrôle interne et le fait que la plupart des informations probantes à la disposition de l'auditeur conduisent, par nature, davantage à des déductions qu'à des certitudes »⁷

2-3 Audit et notions voisines

2-3-1 Audit et contrôle :

Le terme contrôle est fréquemment associé à celui d'audit. La différence entre les deux notions peut s'expliquer par référence à la théorie des ensembles puisque la mise en œuvre de l'audit implique de procéder à différents contrôles.

⁶ -Ath. Audit financier. Edition Dunod, paris, 1983, p.18.

⁷ -Robert Obert, comptabilité et audit, 2^{ème} édition, p.403.

L'audit englobe ainsi l'ensemble des procédures et techniques de contrôle constituant l'examen approfondi par un professionnel et reposant sur une méthodologie.

Le contrôle se présente donc comme un outil d'audit. Néanmoins, ce dernier comprend une opinion qui est le résultat des contrôles.

2-3-2 Audit et Conseil :

La distinction entre audit et conseil ne peut s'opérer que par une analyse préalable caractéristique de la mission qui est dévolue à l'auditeur, et du lien entre auditeur et audité

Si la mission est d'origine légale, telle que celle du CAC, l'audit ne peut pas en principe déboucher sur le conseil.

Le CAC ne peut en aucun cas devenir un conseiller permanent, ni recevoir des honoraires spécifiques pour ses avis et conseils.

Si en revanche le lien entre auditeur et audité est contractuel, l'audit peut déboucher sur le conseil.

Toute fois, l'audit ne peut pas être assimilé au conseil du fait que ce dernier n'est qu'un complément facultatif d'un travail préalable d'audit et dont l'aboutissement réside dans l'expression d'une opinion.

2-3-3 Audit et Révision :

La divergence entre audit et révision impose de revenir au domaine d'application le plus répandu de l'audit et de la comptabilité pour s'en rendre compte que la révision comptable est l'appellation ancienne de l'audit comptable.⁸

Certes que même si l'audit est largement synonyme de révision comptable, il se détache commodément du contexte comptable auquel la révision reste d'avantage lié.

⁸ -Robert Obert, comptabilité et audit, 2ème édition, p.403.

Section 2

Notions de l'audit fiscal

1- Extension de l'audit fiscal

1-1 Relation comptabilité fiscalité

La notion entre la comptabilité et la fiscalité est ancienne et complexe .L'indépendance entre les deux discipline est une évidence En choisissant de déterminer le revenu imposable en partant du résultat comptable, l'Algérie comme d'autre pays a établi une relation de principe entre la comptabilité et la fiscalité. Mais le lien ainsi établi ne pouvait être durablement stable, le développement du droit fiscal, d'une part, et du droit comptable d'autre part, autour de finalité fondamentalement divergentes ont mis à mal cette relation de principe.

La fracture entre les deux disciplines ne s'est pas réduite avec le temps, elle s'est au contraire amplifiée La motivation est double. D'une part le droit fiscal n'a reconnu que très partiellement l'autonomie du droit comptable et a maintenu dans sa législation un certain nombre de disposition totalement contradictoire a la réglementation comptable, d'autre part certains dispositions fiscaux, y compris parmi les plus récents, s'accompagnent de conditions de forme qui sont le plus souvent de nature comptable et contraires aux principes de règles comptables.

1-2 L'entreprise et le droit fiscal

Le droit fiscal est perçu comme une contrainte pour l'entreprise, qui lui impose le respect de dispositions importants en nombre, complexe et évoluant rapidement dans le temps

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

1-3 L'entreprise et la gestion d'obligations fiscales

« L'entreprise est chargée d'opérations d'assiette, de déclaration, de perception et de reversement de l'impôt. Elle supporte un cout qui lui est transféré par administration fiscal. Il s'agit d'un cout « subit » par l'entreprise auquel elle ne peut se dérober »⁹

Outre le prélèvement obligatoire que représente en lui-même l'impôt, la fonction de collecteur d'impôt assignée à l'entreprise est en elle-même génératrice d'un cout additionnel

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

1-4 L'entreprise et la gestion des risques fiscaux

La notion général de risque fiscal englobe en fait deux acception, le premier classique correspond au non respect, volontaire ou non ; des règles fiscales. Alors que la second, toutes aussi inefficente, se rapporte davantage à la méconnaissance d'une disposition favorable qui peut générer un manque à gagner important.

Ces risques fiscaux peuvent être générés par le non respect de l'entreprise des obligations comptable, ou la complexité spécifique à la forme et au délai législatifs des opérations auxquelles l'entreprise est soumise.

Par conséquent, la mesure de ce risque peut être un élément d'information pour les dirigeants puisque son incidence financière sur la gestion de l'entreprise est directement mesurable.

1-5 L'insuffisance de l'audit comptable

Traditionnellement, l'audit n'a pas fait l'objet exclusif au contrôle de la régularité fiscal, même si, dans cette mission on analyse certains aspects fiscaux. Mais cela reste limité à des travaux spécifiquement fiscaux, par contre l'audit fiscal à l'entreprise des travaux purement fiscaux elle touche à tout ce que la législation fiscal prévoit pour l'entreprise.

D'où, l'audit qui s'est généralisé en premier lieu, dans le domaine comptable devrait nécessairement avec son extension débouché sur la fiscalité qui devient de plus en plus présente et de manière de plus en plus influente sur la vie de l'entreprise, cette dernière a pris conscience, d'une part que les risques fiscaux peuvent se gérer, et d'autre part qu'il existe

⁹ 1 COLASSE, Bernard Encyclopédie de comptabilité & contrôle de gestion. Paris ECONOMICA. 2000. 792 P

dans la législation fiscal une marge de manœuvre quelle peut utiliser au mieux de leurs intérêts.¹⁰

2- Définitions et objectifs de l'audit fiscal

2-1 Définitions

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

- L'audit fiscal est un moyen de se prononcer sur l'ensemble des structures fiscales d'une entité et leur fonctionnement : c'est la fiscalité sous toutes ses formes qui est l'objet de l'audit¹¹

- C'est un examen critique de la situation fiscale d'une personne physique ou personne morale en vue de formuler une appréciation. En clair, il s'agit d'établir un diagnostic.

Cependant à travers ces deux définitions on peut qualifier l'audit fiscal d'une expression d'opinion ou d'appréciation d'une conjoncture fiscale d'une entreprise.

- L'audit fiscal permet de réaliser le diagnostic des obligations fiscales de l'entreprise ... de faire le point sur la stratégie fiscale de l'entreprise et proposer le cas échéant des solutions de nature à rendre la gestion fiscale plus performante en diminuant la charge fiscale

- L'audit fiscal permet d'établir un diagnostic des obligations fiscales de l'entreprise et de proposer des solutions propres à diminuer la charge fiscale

D'après ce qui précède, on constate que les définitions antérieurement présentées de l'audit fiscal ont évolué vers une approche plus concrétisée où l'audit fiscal se présente comme un outil de gestion et d'aide à la prise de décision.

¹⁰ 2 PERCHAN & KLEE. Structure économique et juridique de l'entreprise et la tva Revue française de comptabilité (en ligne). Disponible sur www.Sndl.dz publiée en 2011. 223 P. consultée le (4-04-2017) .

¹¹ H.KAOUMA et H.DHAMBRI, « l'audit fiscal », mémoire de fin d'étude pour l'obtention d'une maîtrise en science comptable, ISCAE, p17. "

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

2-2 Les Objectifs

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

- L'audit fiscal étudie et analyse les dispositions desquelles résultent des obligations légales auxquelles l'entreprise doit s'y conformer sous peine de sanctions, et ;
- Il oriente les décisions prises par l'entreprise vers des choix rationnels et cohérents fondés sur des avantages et/ou options fiscales qui sont de nature à lui procurer un gain en terme d'impôt.

Ainsi, on attribue à l'audit fiscal deux objectifs distincts :

- * Un objectif de régularité : contrôle de la régularité fiscale (a)
- * Un objectif stratégique : contrôle de l'efficacité (b)

a. Le Contrôle de Régularité

C'est un contrôle qui consiste à s'assurer de la fiabilité des supports d'informations. Il permet ainsi de détecter les anomalies, leurs origines et les risques y découlant afin de réparer les éventuelles infractions fiscales et éviter l'exposition à un contrôle en la matière.

b. Le Contrôle d'Efficacité

Il mesure la prédisposition de l'entreprise à exploiter les opportunités et les avantages fiscaux accordés par la loi ainsi que les maîtriser.

Ce contrôle porte sur deux types de choix :

- Les uns sont des choix tactiques liés à la gestion courante et qui peuvent porter par exemple sur l'adoption du régime d'option en matière de TVA, le mode d'amortissement...

- Les autres sont des choix stratégiques opérés occasionnellement, dont la fiscalité est l'un des critères de prise de décisions.

Ces choix sont déterminants des caractéristiques fiscales de l'entreprise. À titre d'exemple, on illustre le choix du mode d'imposition, le choix du régime fiscal pour certaines opérations spécifiques

Section 3 : 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.

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.

1.1 Cadre réglementaire

En application de l'article 2 de la loi n° 88-108 du 18 août 1988 portant refonte de la législation relative à la profession d'expert-comptable¹², 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 économique, juridique et financier ». C'est en effet grâce à ces dispositions légales, que l'on peut affirmer que l'audit fiscal fait partie intégrante des activités professionnelles de l'expert-comptable. ¹²

¹² Article 18 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.

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

Sous réserve des interdictions et incompatibilités légales, la profession d'expertise comptable est habilitée à mener toutes les missions à caractère fiscal au profit des entreprises telles les missions d'audit, de diagnostic et de conseil fiscal⁹⁷.

Toutefois, la mission de l'expert comptable dans le cadre d'une mission d'audit fiscal comprend deux limites :

1.1.1 Les interdictions légales :

L'article 11 de la loi n° 88-108 du 18 août 1988 portant refonte de la législation relative à la profession d'expert-comptable interdit aux personnes inscrites au tableau de l'OECT et à leurs salariés d'assumer une mission de représentation devant les tribunaux de l'ordre judiciaire ou administratif ou auprès des administrations et organismes publics.

Il en découle qu'il est interdit à l'expert-comptable de représenter le contribuable, ni à la phase précontentieuse, ni à la phase juridictionnelle du contentieux fiscal.

Néanmoins, il convient de remarquer que dans un arrêt n°35668 en date du 30 octobre 2006, le tribunal administratif a considéré que l'expert-comptable, qui représente son client devant la commission Spéciale de Taxation d'Office (CSTO), manque à ses obligations professionnelles et s'expose, de ce fait, à des sanctions disciplinaires qui s'insèrent dans la relation de l'expert-comptable avec son ordre professionnel sans qu'une telle représentation ne vicie la procédure.

1.1.2 Les incompatibilités légales :

Aux termes de l'article 23 de la loi n° 88-108 du 18 Août 1988 portant refonte de la législation relative à la profession d'expert comptable¹⁰⁰ et de l'article 174 et 262 du CSC¹⁰¹ ainsi que l'article 4 du décret n° 87-529 du 1er Avril 1987 fixant les conditions et les modalités de la révision des comptes des établissements publics à caractère industriel et commercial et des sociétés dont le capital est totalement détenu par l'Etat¹⁰², l'expert comptable

qui perçoit des honoraires en contrepartie d'une mission d'audit fiscal dans une société ne peut plus être désigné commissaire aux comptes, réviseur légal ou commissaire aux apports de cette société ou d'une autre société ayant des liens de capital avec elle.¹³

L'examen des législations comparées régissant la profession d'expert comptable dénote d'une certaine tolérance pour ce qui est des incompatibilités résultant des missions fiscales exercées parallèlement aux missions d'audit. Ainsi et malgré le durcissement des règles d'incompatibilités suite à l'affaire Enron, la faculté de mener les missions fiscales reste reconnue à l'auditeur dans plusieurs pays¹⁰³. Aux Etats-Unis, par exemple, les règles d'indépendance visées au Code de Conduite professionnelle de l'AICPA qui s'appliquent à toute prestation de services fournies par un expert comptable (CPA).

1.2. Cadre contractuel :

La mission d'audit se caractérise par différents éléments 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 agréée.

¹³ F.Choyakh, La gestion du contrôle fiscal et le rôle de l'expert comptable, mémoire pour l'obtention du diplôme national d'expert-comptable, faculté des sciences économiques et de gestion de Sfax, 2006, p.31.

F.Choyakh, "Les missions fiscales de l'expert comptable", Revue Financière et Comptable, n°76, printemps 2007, p.68.

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 ;
- 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.¹⁴

1.3. Cadre déontologique :

Le 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.

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 agréé, «l'expert comptable, le CAC, et le comptable agréé, doivent observer les prescriptions légales en vigueur régissant la comptabilité et les registres comptables ainsi que leur contrôle et exercer leurs professions en toute 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

¹⁴ 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.

Article 21 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.

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.

1.3.2. Obligation de diligence :

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

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

- Un devoir d'exécution de la mission confiée ;
- 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 ¹⁵l'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.

1.3.3. Le devoir de conseil :

¹⁵ M.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.

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 agréé, «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.

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 encontre ;
- Lorsqu'ils sont appelés à témoigner devant la chambre de conciliation, de discipline et d'arbitrage ;
- Par la volonté de leurs mandants ;

Les professionnels veilleront également à faire observer par leur personnel et leurs stagiaires l'obligation de secret professionnel»²⁵.

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.

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.

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 agréée «la responsabilité pénale de l'expert comptable' du commissaire aux comptes, et comptable agréée est engagée pour tout manquement à une obligation légale»²⁶.

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.¹⁶

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

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

¹⁶ 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 agréée, journal n°42, Alger, 2010.

audité, 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.

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.¹⁷

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 « son entière liberté d'agir et de penser »¹⁸. 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 d'audit fiscal avec d'autres missions ou d'autres types d'interventions chez l'audité.

¹⁷ Article 63 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.

¹⁸ 116 M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.156.

a- audit fiscal et audit financier légal

Lorsqu'il est désigné commissaire aux comptes ou réviseur d'une entreprise publique, l'expert-comptable ne peut plus assumer une autre mission autre que celle d'audit. Ainsi, lorsque l'expert-comptable perçoit des honoraires en contrepartie d'une mission fiscale dans une société, il ne peut plus être désigné commissaire aux comptes, réviseur légal ou commissaire aux apports de cette société ou d'une autre société ayant des liens de capital avec elle.

Ces limitations trouvent leur origine légale notamment dans loi n° 88-108 du 18 août 1988 portant refonte de la législation relative à la profession d'expert-comptable, le CSC et le décret n° 87-529 du 1^{er} avril 1987 fixant les conditions et les modalités de la révision des comptes des établissements publics à caractère industriel et commercial et des sociétés dont le capital est totalement détenu par l'Etat.

b- audit fiscal et missions de tenue ou d'assistance comptable

L'expert-comptable peut dans le cadre de ses travaux comptables ou d'audit prévenir son client sur les anomalies, erreurs ou omissions susceptibles de l'exposer à des risques fiscaux.

A cet égard, l'exposé des motifs de la norme n°1 de l'OECT relative à la participation de l'expert-comptable à l'établissement des états financiers a mis l'accent sur l'aspect préventif de l'intervention de l'expert-comptable et sur le lien direct qui existe entre l'assistance comptable et l'assistance fiscale en considérant que, dans les missions d'établissement des comptes annuels qui comprennent la tenue (au cycle analytique ou de centralisation) et la surveillance de comptabilité, la participation de l'expert-comptable à l'élaboration des comptes annuels s'inscrit dans un cadre préventif puisqu'elle permet notamment une sensibilisation du chef d'entreprise sur les insuffisances de tout ordre (organisation, juridique, fiscale, comptable).

Cette norme ajoute également que « **les missions d'élaboration des comptes comportent souvent des diligences ayant trait à la fiscalité** et au droit des affaires ».

Aussi, l'audit fiscal précède-il souvent une mission de travaux comptables classiques, à savoir la tenue de la comptabilité ou l'assistance comptable.

De même, le fait qu'un auditeur fiscal assure pour la même entreprise une mission de tenue ou d'assistance comptable ne paraît pas de nature à compromettre son indépendance dans la mesure où il sera tenu de faire preuve de la même impartialité et de la même objectivité dans le cadre des autres missions contractuelles qu'il conduit.

c- audit fiscal et conseil fiscal

Le cumul de la fonction d'auditeur fiscal avec celle de conseil peut soulever davantage de difficultés. En étant à la fois conseiller et auditeur, l'auditeur va être amené à émettre une opinion sur des décisions ou des opérations de l'entreprise auxquelles il a pu participé, en d'autres termes à auditer ses propres conseils.

L'extravagance de la situation pourrait conduire à formuler une incompatibilité de principe entre la fonction d'auditeur fiscal et celle de conseil. Toutefois, cette incompatibilité pourrait souffrir de quelques exceptions telle que par exemple, en matière de régularité fiscale, le conseil n'intervient généralement que sur des questions ponctuelles et que l'application de domaines entiers de la réglementation fiscale relève des seuls services de l'entreprise et peuvent, pour cette raison, être soumises au contrôle du conseil. De même, une mission d'audit fiscal ne porte pas nécessairement sur une situation passée et le conseil peut être appelé par l'entreprise pour auditer un projet ou un contrat dans la conception duquel il ne serait pas préalablement intervenu.

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.¹⁹

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.

¹⁹ M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.160.

Chapitre II

L'évolution des risques fiscaux

Chapitre 2 : 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.

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/La notion spécifique et nature des risques fiscaux :

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 inefficente se rapport 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.²¹

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

²¹ M.A. Coudert, D.Gibert, E. Kormprobst, Fiscalité d'entreprise, éd. DALLOZ, 1987, P 342

Chapitre 2 : L'évolution des risques fiscaux

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.

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 corolaire 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.

1.2.1. 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.²²

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

a) La vérification préliminaire :

L'article 37 du CDPF dispose que la vérification préliminaire des déclarations, actes et écrits détenus par l'administration fiscale s'effectue sur la base des éléments y figurant et tous documents et renseignements dont dispose l'administration.

²² M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.39.

Chapitre 2 : L'évolution des risques fiscaux

La vérification préliminaire n'est pas subordonnée à la notification d'un avis préalable et ne fait pas obstacle à la vérification approfondie de la situation 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 évidentes, elle est constituée par l'ensemble des travaux que l'administration effectue dans ses locaux et au cours desquels le service procède à l'examen critique des déclarations à l'aide des renseignements et documents dont il dispose¹³. Ainsi, la vérification préliminaire revêt deux formes de contrôles :

1) Le contrôle formel : qui vise à s'assurer que les déclarations ont bien été souscrites et qu'elles ne contiennent pas d'erreurs évidentes. Ce contrôle peut être quasiment informatisé¹⁴²³.

2) Le contrôle sur pièce : 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. Ce contrôle aussi peut être réalisé en grande partie par un système informatique¹⁵.

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. selon

²³ M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.43.

Chapitre 2 : L'évolution des risques fiscaux

la doctrine administrative, rien n'empêche que ces deux méthodes d'intervention puissent être mises en œuvre simultanément.

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.

Chapitre 2 : L'évolution des risques fiscaux

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.²⁴

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.

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.

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 défectueuses

²⁴ R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.19.

Chapitre 2 : L'évolution des risques fiscaux

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 efficace²⁵

- 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.

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 ;
- 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 ;

²⁵ 36 R. Yaich, Théories et principes fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2004, p. 314.

Chapitre 2 : L'évolution des risques fiscaux

- De la compétence fiscale des personnes intervenantes, et des procédures de ville fiscale (mise au courant les nouvelles législations, des règlementations, 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.

2.2. Les types des risques fiscaux :

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.

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,

Chapitre 2 : L'évolution des risques fiscaux

- 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.

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.²⁶

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.).

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

²⁶ K.Ayadi Loukil, La gestion du risque fiscal dans les PME: Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, Faculté des sciences économiques de gestion de Sfax, 2007-2008, p.23. 24Op. cit, page 23.

Chapitre 2 : L'évolution des risques fiscaux

- des procédures de veille fiscale (mise au courant des nouvelles législations, des réglementations, de la doctrine et des pratiques administratives fiscales).

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.).²⁷

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.

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.

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.

²⁷ K.Ayadi Loukil, La gestion du risque fiscal dans les PME: Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, Faculté des sciences économiques de gestion de Sfax, 2007-2008, p.23.

Chapitre 2 : L'évolution des risques fiscaux

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.

2.2.8. Le portefeuille de risque fiscal de l'entreprise :

Chaque domaine de risque fiscal doit être continuellement présent à l'esprit et pris en compte de façon isolée et agrégée avec les autres domaines de risque dans l'évaluation du profil de risque fiscal de l'entreprise.²⁸

Le portefeuille de risques fiscaux est constitué par l'agrégation de l'ensemble des risques fiscaux.

Après les traitements appropriés des risques, le risque résiduel résultant du portefeuille des risques fiscaux de l'entreprise est acceptable s'il se situe, au pire des cas, en dessous de notre seuil de tolérance global au risque en sachant qu'un risque peut être toléré :

- s'il n'est pas de nature à mettre en péril les performances d'une entreprise,
- et lorsque le coût pour le traiter dépasse les bénéfices que l'on peut tirer de sa gestion ou que son traitement est trop complexe et non aisé ou inopportun.

Section 2 : 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 performance. 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.²⁹

²⁸ R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.19. 28Op. cit, page 19.

²⁹ 29K.Ayadi Loukil, La gestion du risque fiscal dans les PME: Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert comptable, Faculté des sciences économiques et de gestion de Sfax, 2007-2008, p.25.

Chapitre 2 : L'évolution des risques fiscaux

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 personnes.³⁰

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.

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».

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.

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

³⁰ 30H.Schaud, "une réputation irréprochable est un bien inestimable", trends et solutions spécial, Février 2004, p.15.

Chapitre 2 : L'évolution des risques fiscaux

intervient en fiscalité comme dans toute la vie de l'entreprise. Par ailleurs il existe d'autres usages de la gestion fiscale notamment³¹:

- ✓ 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.

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 ». ³²

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 efficiente' inscrit dans une démarche plus large de planification fiscale.

1.4. La planification fiscale :

Selon M.SCHOLES 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 ». ³³

³¹ 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.

³² ESGIS, Audit comptable et financier.

Chapitre 2 : L'évolution des risques fiscaux

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.³⁴

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.

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.

³³ 71M. SCHOLLES et M. WOLFSON, fiscalité et stratégie d'entreprise, Editions PUF, 1996, P 9.

³⁴ 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.

Chapitre 2 : L'évolution des risques fiscaux

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 ».

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 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.

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 »³⁵. 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.

³⁵ M.SCHOLES et M. WOLFSON, Op. cit, P 24 .

Chapitre 2 : L'évolution des risques fiscaux

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.

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.

Chapitre 2 : L'évolution des risques fiscaux

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.

2.1.2. Une gestion fiscale « saine et dynamique » :

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

Chapitre 2 : L'évolution des risques fiscaux

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 juristes 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. 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.

Chapitre 2 : L'évolution des risques fiscaux

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.³⁶

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 fiscale.

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 identifiés
- 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. 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,

³⁶ Jacques DUHEN, Michel JEMMES, Audit et gestion fiscale de l'entreprise, ED. EFE, 1996, p. 205.

Chapitre 2 : L'évolution des risques fiscaux

on ne recherche pas la meilleure solution fiscale, on cherche à optimiser les retombées d'une solution fiscale donnée.

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 3

**Démarche et technique de
mission d'audit**

Chapitre3 :

Démarche et technique de mission d'audit

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.

L'importance de la méthodologie de la démarche dans les missions d'audit est capital. En effet, pour atteindre l'objectif fixe dans la lettre de mission, l'auditeur est amené à respecter certaines normes et règles du travail.

Le succès de la mission d'audit fiscal dépend essentiellement de la démarche adoptée par l'auditeur pour atteindre son objectif, à savoir, se prononcer sur la régularité et éventuellement sur la performance fiscale de l'entreprise.

Un contrôle sur la base des déclarations souscrites par le client ne peut pas permettre à l'auditeur de se prononcer sur la régularité des opérations effectuées par l'entreprise.

En effet, seul le contrôle de la comptabilité peut amener l'auditeur fiscal à atteindre le but qui lui était assigné dans le cadre de sa mission.

Ceci se justifie principalement par deux raisons :

- La plupart des bases imposables déclarées par l'entreprise (TVA, IBS, retenue à la source sur les salaires,.....etc.) sont déterminées sur la base de la comptabilité
- L'administration fiscale s'est elle-même ménagée le droit de contrôler la comptabilité de l'entreprise pour vérifier le respect des obligations fiscales à travers, notamment l'article 20 et 21 de CPF.

Il en résulte donc que seule une « vérification de la comptabilité » permettrait à l'auditeur fiscal de s'assurer de la bonne application des règles fiscales.

Cependant, sachant que la démarche de l'auditeur fiscal n'est pas encore normalisée, celui-ci emprunte à la démarche de l'audit financier quelques éléments de sa méthodologie du fait que les contrôles porteront sur la même matière.

Section1 : Prise de connaissance générale et examen de 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 ;

A 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 sont de étapes intéressantes dans la démarche de l'auditeur fiscal.

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, financiers, juridiques et comptable 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. »

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.

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.

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.

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. L'objectif de la prise de connaissance :

La phase de prise de connaissance générale est une phase commune à toute les mission d'audit. Elle a pour objectif de permettre ç l'auditeur fiscal de s'imprégner des spécificités fiscales de l'entreprise et de recueillir tous les éléments susceptibles de l'aider dans le cadre de l'orientation de ses travaux. Elle permet de repérer les zones de risques fiscaux liées aux spécificités de l'entreprise auditée et également la découverte de nouvelles caractéristiques susceptibles de commander une approche différente ou de conduire à la redéfinition de l'objet même de la mission.

Ainsi, dans le cadre de cette prise de connaissance générale, l'auditeur fiscal s'intéressera par exemple aux points suivants :

- Le passé fiscal de l'entreprise ;
- La situation financière de l'entreprise ;
- Le profit des dirigeants ;
- Les statuts procès verbaux de l'assemblée des actionnaires et du conseil d'administration ;
- Lecture des rapports des autres auditeurs ;

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.

On listera indicativement les dossiers suivants :

1.2.1 Information générales :

Ces informations constituent les premiers éléments d'un dossier permanent. Se sont des informations concernant l'histoire de l'entreprise, la dénomination sociale, son capital, son objet social, ses statuts et ses implantations.

1.2.2 Caractéristique technique de l'entreprise :

Se sont des informations concernant la présentation schématique de l'entreprise, les problèmes d'approvisionnements et les problèmes de stockage, étude de la capacité de production, les moyens mis en œuvre pour l'exploitation.

1.2.3 Caractéristiques commerciales de l'entreprise :

Elles comprennent un examen de la clientèle et de son évolution, de la concurrence et de la tarification.

1.2.4 Caractéristiques juridiques de l'entreprise :

On ne saurait trop insister sur l'importance du cadre juridique dans lequel se situe l'entreprise. Les contraintes qui en découlent, qu'elles aient un caractère générale ou particulier, légal ou contractuel, constituent une armature dans laquelle se déploie l'activité de l'entreprise.

Il est particulièrement important que l'auditeur ait une connaissance solide des principales sources de réglementation avant même de commencer son audit (loi sur les sociétés, droit du travail en particulier.)

1.2.5 Approche comptable :

Après avoir examiné la réglementation de la profession, notamment les plans et guides comptables qui s'appliquent à l'entreprise, l'auditeur prend connaissance :

- De l'organisation comptable de l'entreprise ;
- Du volume des opérations ;
- Des grandes options comptables retenues par l'entreprise ;

1.2.6 Approche financière :

Cette approche permet d'obtenir :

- Une compréhension de l'image extérieure de l'entreprise ;
- Des éléments de recoupement avec les différents documents de l'entreprise (plans de financement, prévisions de trésorerie.....etc.), pour apprécier la cohérence d'ensemble d'information.

Elle pourra comprendre, notamment, une appréciation de la rentabilité de l'entreprise et de son équilibre financier.

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.

2/ Examen de système de contrôle interne

L'évaluation de contrôle interne consiste à l'appréhension de la qualité organisationnelle de l'entreprise par un examen des principales procédures (achat, vente, stock, immobilisation, trésorerie.....) . C'est une évaluation générale de contrôle interne fait sur le plan comptable et sur le plan fiscal. L'évaluation des spécificités fiscales de l'entreprise peut être effectuée à l'aide de questionnaire de contrôle interne spécifique au domaine fiscal.

Les objectifs de l'évaluation de contrôle interne spécifique à la fonction fiscal dépendent de la nature de la mission, En effet, lors qu'il s'agira d'apprécier la régularité fiscal, l'auditeur s'intéressera à l'entreprise des sécurités mises en place par l'entreprise pour traiter les opérations fiscales, par contre dans la perspective d'un contrôle d'efficacité, l'auditeur s'intéressera à l'évaluation de l'effort et les moyens consacrés par le service fiscal à sa gestion.

Il s'agit, en effet, de la même démarche utilisée par l'auditeur comptable, mais qui est sur le traitement des spécificités fiscales.

2.1. L'évaluation Générale du contrôle Interne

Le contrôle interne a été défini comme l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise.

Il a pour but d'assurer :

- D'un coté, la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information (il s'agit d'aspects comptables de contrôle interne).
- De l'autre, l'application des instruments de la direction et de favoriser l'amélioration des performances (il s'agit d'aspects administratifs de contrôle interne).

Pour pouvoir donner un avis sur la régularité et la sincérité des comptes et apprécier l'image fidèle sur la patrimoine et la situation financière de l'entreprise, l'auditeur doit examiner ces dispositions de sécurité mises en place pour assurer un enregistrement convenable des opérations effectuées par l'entreprise.

Cet examen de contrôle interne va permettre à l'auditeur de déterminer le niveau de contrôle à effectuer.

L'évaluation de contrôle interne s'opère en cinq étapes :

2.1.1 La description des procédures :

L'auditeur recense tout d'abord les procédures utilisées pour obtenir les éléments comptables servant à l'établissement des documents financiers.

Il doit en acquérir une connaissance très précise et pour cela, il est conduit à formaliser ces procédures, soit en partant du manuel des procédures s'il en existe un, soit en lui faisant décrire par le personnel chargé de les mettre en œuvre.

2.1.2 Teste de conformité :

Une fois les procédures sont identifiées, l'auditeur doit vérifier que la description de système de contrôle interne est correcte et reflète la réalité de l'entreprise, c'est-à-dire que l'ensemble des sécurités identifiées est véritablement appliqué.

Il doit aussi s'assurer qu'il n'existe pas d'autres procédures informelles qui sont d'application et qu'elles n'ont pas été repérées.

2.1.3 L'évaluation préliminaire de contrôle interne :

Ayant obtenu une description fiable de l'organisation, l'auditeur peut alors procéder à une évaluation préliminaire du contrôle interne pour mettre en évidence les points forts et les faiblesses des procédures du système comptable.

Les points forts sont les dispositifs de contrôle qui garantissent une comptabilisation correcte des différentes données, alors que les faiblesses font naître un risque d'erreur ou de fraude.

2.1.4 Teste de permanence :

Ils ont pour objet de vérifier que les procédures constituant des points forts du système comptable font l'objet d'une application effective et constante.

Ces testes doivent revêtir une ampleur suffisante pour donner à l'auditeur la conviction que les procédures contrôlées sont appliquées d'une manière permanente et sans défaillance. Eventuellement, utilisation de techniques statistiques peut être envisagée.

2.1.5 L'évaluation définitive de contrôle interne :

Cette évaluation détermine l'étendue de la phase suivante, à savoir le contrôle des comptes.

Si elle dégage des faiblesses, l'auditeur va consacrer plus de temps et plus d'importance au contrôle approfondi des états financiers.

En plus, elle permet à l'entreprise d'améliorer son système de contrôle interne pour les exercices ultérieurs.

2.2 L'évaluation des spécificités fiscales

Suite à l'évaluation générale du contrôle interne, une nécessité d'une autre évaluation relative au domaine fiscal se fit ressentir.

L'auditeur fiscal analysera la façon par laquelle sont traités les problèmes fiscaux et s'interrogera par conséquent sur l'existence d'un service fiscal ainsi que sa position et son organisation au niveau de l'organigramme de l'entreprise ; le cas échéant sur ceux qui s'occupent de ces problèmes fiscaux et leurs fonctions.

Autre ce diagnostic préalable, l'auditeur aura à :

- Examiner si l'entreprise a recouru à un ou plusieurs conseillers extérieurs pour apporter des solutions ou des appuis à certains problèmes.
- Etudier les méthodes de traitement des questions fiscales.
- Observer les conditions d'établissement des différentes déclarations fiscales.
- Etudier les procédures de vérification et de contrôles utilisées par l'entreprise.

- S'assurer qu'il y ait eu un contrôle ultérieur à la préparation des déclarations par un supérieur hiérarchique tant en matière de respect des règles fiscales qu'au niveau de la vérification arithmétique.
- Analyser les procédures d'envoi des déclarations fiscales et par la suite ceux confirmant leur dépôt aux délais légaux.
- Contrôler les conditions dans lesquelles sont effectuées les versements au trésor : procédures d'autorisation de paiement, relations entre les responsables fiscaux et ceux de la trésorerie, concordance entre les sommes dues par l'entreprise et les montants effectivement acquittés^{42(*)}.

Cette évaluation spécifique du contrôle interne sur le plan fiscal conduit l'auditeur à mettre en évidence :

- Les faiblesses du système de contrôle interne desquelles s'engendrent les risques fiscaux.
- Les forces du système de contrôle interne auxquelles on peut soutenir pour améliorer l'efficacité de l'entreprise.

Section 2 : 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.

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.

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 fiscal 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.

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. 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.1) 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 délai.

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 fiscal.

Deux précisions doivent être apportées à ce stade. D'une part, il n'existe naturellement pas un questionnaire d'audit fiscal pour chaque entreprise audité. 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 approfondis.

37

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.

Cet examen aura pour objectif de vérifier :

³⁷ 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.

- 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.

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.).

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%**.³⁸

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.

³⁸ Art. 150 -1 du code des impôts directs et taxe assimilées, ministère des finances, Alger, 2018.

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.

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 excessif.

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'exploitation. 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 »

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.³⁹

- 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.
 - ❖ 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.

³⁹ Code des impôts directs et taxes assimilées, ministère des finances, Alger, 2018.

- ❖ 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), à 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, apparaît 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.⁴⁰

Remarque :

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'irrecouvrabilité 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.

⁴⁰ 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.

Remarque :

- 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.

- ❖ es 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.
- ❖ 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 suivantes :⁴¹

- 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.

⁴¹ Art 169-1 du code des impôts directs et taxes assimilées (CIDTA)

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 :

- 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'acquérir 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 traduits 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.

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 libéral⁴². 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

⁴² Guide pratique de la TVA, ministère des finances, directions des relations publiques et de communication, 2010, p9.

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.

- ✓ 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 :⁴³

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 suivantes :

- Pour les ventes et opérations assimilées : Par la livraison matérielle ou juridique de la marchandise.

- Pour les ventes réalisées dans le cadre de marchés publics : 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.

⁴³ Article 14 du Code des taxes sur le chiffre d'affaire (TCA), 2018.

- 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 : 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 à 55 :

- **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'exploitation⁴⁴ :

❖ 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 :

⁴⁴ Articles 21 et 23 du Code des taxes sur le chiffre d'affaire (TCA), 2018

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 bien immeubles acquis ou créés par les redevables suivis au régime du forfait.

- Les produit 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/ 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 la dépendance à des conditions propres aux faits examinés et au contexte particulier dans lequel se trouve l'entreprise auditée.

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.

2.1. Contrôle de cadre de l'efficacité fiscale⁴⁵:

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'autres termes, la façon d'utiliser l'audit juridique et fiscal lors de la fixation des choix fiscaux de l'entreprise.

⁴⁵ 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.

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.

2.1.2. 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. 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.

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.⁴⁶

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

⁴⁶ H. KAOUMA et H. DHAMBRI, « l'audit fiscal », mémoire de fin d'étude pour l'obtention d'une maîtrise en science comptable, ISCAET, 2010, p58.

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. Le contrôle des choix stratégiques :⁴⁷

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.

⁴⁷

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.

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. 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 cohérent⁴⁸ :

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

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.

⁴⁸ 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.

c) Le choix fiscal doit être sûr⁴⁹ :

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'option.

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

« 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 : Finalités d'audit fiscal

La finalité de la mission d'audit fiscal est une étape primordiale pour le prescripteur dans la mesure où elle permet à l'entreprise prescriptrice de l'audit d'améliorer les risques fiscaux détectés lors de la mission.

1/ Le rapport d'audit :

L'auditeur doit élaborer puis remettre au prescripteur le rapport d'audit. Ce document, dans le quel sont consignés les conclusions des travaux élaborés, concède à l'auditeur la possibilité de répondre aux préoccupations et aux attentes du prescripteur justifiant le recours à une mission contractuelle d'audit.

⁴⁹ 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.

Contrairement à ce qui est le cas en matière d'audit coupable et financier, il n'y a pas de rapport spécifique à l'audit fiscal. Ce qui laisse une grande liberté aux auditeurs et aux prescripteurs dans le choix des caractéristiques peuvent être déterminé soit à partir d'un accord entre les deux parties, soit à l'initiative de l'auditeur.

Caractéristiques du rapport d'audit à partir d'un accord entre les parties :

Lors de la définition de la mission, préalablement à la signature du contrat d'audit, le prescripteur et l'auditeur doivent arrêter les modalités selon les quelles ce dernier rendra compte de sa mission. Il importe en particulier que l'auditeur et le prescripteur s'accordent par avance aux différents points portant sur la forme et le contenu du rapport.

1.1. La forme du rapport :

Il n'existe pas de dispositions générales quant à la forme que doit revêtir un rapport d'audit fiscal. La latitude dont jouissent les parties est grande en la matière dans la mesure où ils peuvent aller jusqu'à arbitrer entre un rapport écrit ou un compte rendu verbal de la mission.

En réalité, la forme écrite est préférable car elle permet d'une part un recensement méthodique des constatations effectuées qui sont plus explicites qu'une simple communication orale, et peut d'autre part servir de référence en cas de litige ultérieur portant par exemple sur la qualité des travaux accomplis.

Cependant, l'auditeur peut compléter ce rapport écrit par un entretien avec le prescripteur afin de préciser la portée de certaines conclusions avancées, voire même de fournir quelques indications complémentaires qui n'ont pas pu être mentionnées par écrit pour des raisons de confidentialité par exemple.

On peut bien concevoir en effet que la gravité de certaines constatations imposés à l'auditeur d'interroger le prescripteur avant même la rédaction du rapport afin que ce dernier précise s'il souhaite voir de telles conclusions consignées par écrit ou non.

1.2. Le contenu du rapport :

Lors de l'élaboration du contrat d'audit, le prescripteur doit définir les domaines sur lesquels il souhaite que les travaux seront portés et par conséquent sur lesquels seront appuyés les conclusions.

Au-delà des domaines de travail, le prescripteur doit préciser à l'auditeur la nature des informations qu'il souhaite recueillir dans le rapport. Il peut en effet rechercher une opinion sur l'existence ou l'absence de risque fiscal majeur ; il peut encore chercher un constat sur la situation fiscale de l'entreprise, le rapport constitue alors un inventaire des différentes irrégularités rencontrées.

De ce fait, dès la confection du contrat d'audit, l'auditeur et le prescripteur sont en mesure de fixer par avance la structure générale du rapport qui conclura la mission. Certains points ne peuvent toutes fois être déterminés, ils seront en fonction du déroulement de la mission et ainsi laissés à l'initiative de l'audit.

2/ Caractéristiques du rapport à l'initiative de l'auditeur⁵⁰ :

Le rapport final de la mission doit comporter deux points essentiels dont la rédaction ne peut être laissée qu'à l'initiative de l'auditeur.

D'abord, ce dernier doit faire référence aux différents travaux qu'il a effectués dans le cadre de sa mission. Cette description est importante, notamment en cas de litige ultérieur entre les parties, afin de justifier le coût de la mission et d'apprécier la qualité des travaux effectués par l'auditeur ainsi déterminer si celui-ci a été diligent ou non en cas de mise en cause de sa responsabilité par le prescripteur.

Ensuite, il importe que le prescripteur ait bien conscience des conditions dans lesquelles l'auditeur a pu effectuer ses investigations et en particulier des difficultés rencontrées.

L'auditeur doit pour cela énoncer les contrôles auxquels il n'a pas pu procéder et les raisons pour lesquelles ces contrôles n'ont pas été effectués.

⁵⁰ M.CHADEFAUX, « l'audit fiscal », édition Lites, 1987p.209.

En somme l'auditeur présente dans son rapport les éléments essentiels faisant l'objet de la mission, les travaux effectués ou ceux qui n'ont pu l'être et enfin les conclusions auxquelles il est parvenu. Cela permet de rapprocher les conclusions des travaux, de les relativiser, de bien mettre en évidence les bases sur lesquelles les conclusions et le cas échéant les recommandations ont été formulées.

Pour finir l'auditeur doit procéder à des recommandations qui serviront à l'entreprise de s'améliorer sur le plan fiscal. Ces recommandations peuvent être de nature curatif ou préventif.

3/ Les Recommandations Curatives :

L'auditeur doit indiquer si les irrégularités relevées sont susceptibles d'être corrigées. La mission d'audit fiscal dans ce cadre varie selon la nature de l'erreur à rectifier. Il est à distinguer à ce niveau entre les erreurs purement fiscales et les erreurs commises dans l'application des règles communes à la comptabilité et à la fiscalité.

✓ Les Erreurs Purement Fiscales :

Ce sont les erreurs commises lors de l'établissement des déclarations fiscales.

Les modalités de régularisation diffèrent selon que les irrégularités proviennent du défaut ou du retard dans la production des déclarations, ou d'inexactitudes dans leur contenu.

A titre d'exemple, si le contrôle des déclarations fait apparaître des erreurs dans leur contenu, alors il suffit à l'entreprise de souscrire une nouvelle déclaration remplaçant simplement la précédente entachée d'erreurs si le délai initial imparti pour le dépôt de la déclaration n'est pas expiré. Par contre, si le délai de dépôt est dépassé, la rectification d'une erreur commise ne peut être réalisée que par voie de déclaration contentieuse adressée au service des impôts localement compétents.

✓ Les Erreurs Fiscales d'Origine Comptable :

L'intensité des liens entre la comptabilité et la fiscalité et le fait que le résultat

Comptable est la base de détermination du résultat fiscal constituent des éléments suffisants pour expliquer que des inexactitudes dans la détermination de l'assiette de l'impôt puissent avoir une origine comptable.

Ces erreurs entraînent le plus souvent une sous estimation ou une sur estimation de l'actif net et par conséquent du résultat imposable.

Ainsi, par exemple, le fait d'inscrire un bien immobilisé amortissable en charges de l'exercice, entraînera une double conséquence. D'une part, il fait minorer le résultat à concurrence du montant de l'actif. D'autre part, il fait majorer le résultat du montant de l'amortissement non comptabilisé.

La réparation des erreurs comptables s'opère en principe par voie de déclarations rectificatives ou de réclamations. La rectification spontanée est, toutefois, déconseillée pour les entreprises car elle entraîne le plus souvent une indemnité ou des intérêts de retard dans le cas d'insuffisance de déclarations dont la possibilité de déduction reste incertaine.

Le traitement de ces erreurs est donc complexe ce qui amène l'auditeur à être objectif. Il doit relever les irrégularités, évaluer le risque fiscal correspondant, puis si le prescripteur lui en fait la demande, indiquer les erreurs qui sont susceptibles de rectification tout en précisant les éventuelles conséquences.

4/Les Recommandations Préventives :

Les irrégularités qui peuvent survenir lors de l'établissement des états financiers constituent des sources potentielles de conflit avec l'administration en cas de contrôle fiscal.

A ce titre, l'auditeur doit attirer l'attention de la direction de l'entreprise auditée ou du prescripteur sur la nécessité de les mesurer et de justifier le cas échéant sa position sur ces différentes questions. Dans ce cadre, il doit émettre des recommandations pour prévenir ces anomalies. L'auditeur doit s'intéresser à l'origine des irrégularités mises en évidence et proposer le cas échéant la mise en place de nouvelles sécurités dans le traitement des questions fiscales. Il pourra être ainsi amené à suggérer l'instauration de nouvelles procédures de contrôle ou au moins préconiser des modifications ou des améliorations des procédures existantes.

Pour conclure, le rapport d'audit fiscal est le résumé des travaux effectués tant sur le plan de la régularité que sur celui de l'efficacité ; il doit ainsi comporter :

- le rappel du mode et de la date de sa nomination
- l'identification de l'entreprise auditée
- la période couverte par ses travaux
- l'identification des contrôles accomplis et des documents révisés
- son avis sur le contrôle interne de l'entreprise
- les irrégularités et inexactitudes relevées lors de l'examen de la régularité fiscale, le risque fiscal y découlant et son opinion en la matière
- consolidation ou critique des choix tactiques et stratégiques de l'entreprise
- des suggestions de modifications souhaitables pour le maintien ou l'amélioration du niveau d'efficacité fiscale.

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 4

**Étude du cas au sien de
l'SPA Général Emballage**

Chapitre 04 : Étude du cas au sien de l'SPA Général Emballage.

Section 01 : présentation de général emballage SPA

1. Raison sociale :

Général Emballage est une société par action au capital de deux (02) milliards de Dinars Algeriens. son activité principales est la fabrication et la transformation du carton ondulé. L'entreprise dispose actuellement d'un siège social et de deux unités de production implantées à Akbou, Oran Et Sétif.

2. Localisation :

La SPA Général Emballage est implantée au niveau de la Zone d'Activité de Taharacht, située à 2.5 kms au Nord-est du chef lieu de la commune d'Akbou. D'une superficie de 24Ha, elle est un véritable carrefour économique vue le nombre d'unités industrielles qui exercent dans défirent domaines.



Les installations de la société occupent une assiette foncière d'une superficie de 25 175,00 m² les limites de la société sont les suivantes :

- Au Nord : lot inoccupé.
- Au Sud : projet d'une unité industrielle.
- A l'Ouest : chemin de servitude interne de la zone.
- A l'Est : Oued Tifrit.

Le site est accessible à partir de la R.N 26 (pont d'Oued Tifrit) sur une longueur de 1,5 Km, en empruntant le C.W.141, menant vers Seddouk.

3. Identification de la société :

➤ historique :

En 2000, GENERAL EMBALLAGE a connu un grand tournant dans sa structure et son organisation avec l'entrée des BATOUCHE père et fils.

En 2002, la restructuration du management de l'entreprise s'est organisée autour de BATOUCHE Ramdane comme gérant de la société et BATOUCHE Mohand en tant qu'associé principal. Les deux associés ont apporté un apport en numéraire de 8 058 000 DA chacun.

La même année, GENERAL EMBALLAGE est entré en production avec un effectif de 83 employés.

L'assemblée générale des actionnaires tenue en date du 03 juin 2009, a décidé de transformer l'entreprise en société par actions (SPA) et d'augmenter le capital par l'intégration de deux nouveaux associés, MAGHREB PRIVATE EQUITY FUND II (CYPRUS II) et MAGHREB PRIVATE EQUITY FUND II (MAUSITIUS).

En 2009, le capital social de la SPA GENERAL EMBALLAGE a été porté à 2 000 000 000 DA

4. PRESENTATION DE MAGHREB PRIVATE EQUITY FUND

Maghreb Private Equity Fund (MPEF) est un fonds généraliste dédié à l'investissement en capital dans les entreprises en création, en développement ou en transmission. Il intervient au Maroc principalement, en Tunisie et en Algérie.

Ses principaux investisseurs sont la Société Financière Internationale, qui appartient au Groupe de la Banque Mondiale, la Banque Européenne d'Investissement, la Société Financière de Développement des Pays-Bas, le Fonds Suisse d'Investissement pour les Marchés Emergents, la Société Belge d'Investissement pour les Pays en Développement, le groupe français de la Caisse des Dépôts, la Société de Promotion et de Participation pour la Coopération Economique, Averroès Finance, et le groupe financier Tuninvest.

Chapitre 04 : étude du cas au sien de l'ASP Général Emballage.

Le fonds a pour objectif "d'intervenir en fonds propres dans les entreprises maghrébines du secteur privé et de les accompagner dans leur développement international". Il vise également à "intervenir dans le programme de privatisation des entreprises publiques de la région" et de jouer "un rôle de catalyseur dans la mobilisation de financement pour ces entreprises".

➤ Investissements corporels

La SPA GENERAL EMBALLAGE a eu à concrétiser durant les années 2010, 2011 et 2012 un bon nombre d'opérations d'investissements qui lui ont valu d'être propulsée à la 1^{ère} place sur le marché national des emballage en carton. Ces investissements consistent en :

Tableau N° 02 : les investissements de SPA

MACHINE	MARQUE	VALEUR MDA	SITE D'INSTALLATION
LIGNE ONDULEUSE	FOSBER	580	Akbou
2 AUTO-PLATINES	BOBST	272	Sétif
			Oran
MASTERFLEX	BOBST	268	Akbou
MASTERCUT	BOBST	162	Akbou
MARTIN 924	MARTIN	223	Sétif
MARTIN 618	MARTIN	175	Akbou
2 PRESSES BALLEES	FAES	25	Akbou
CHARGEUR AUTOMATIQUE LOADER	BOBST	19	Akbou

➤ événements marquants

Depuis sa création, GENERAL EMBALLAGE est passé par plusieurs étapes importantes dans

Son évolution les plus marquantes sont citées ci-dessous :

- **2000** → Création de la société par les BATOUCHE père et fils.

- **2002** → Entrée en production de l'usine d'Akbou avec un effectif de 83 employés.
- **2007** → Entrée en production de l'usine de Sétif.
→ Trophée de la production (Euro-Développement PME).
- **2008** → Début d'exportation vers la Tunisie.
→ Entrée en exploitation de l'unité d'Oran.
- **2009** → Augmentation du capital à 2 milliards de DA
→ Entrée de MAGHREB PRIVATE EQUITY FUND II (CYPRUS II et MARITIUS) avec une participation de 40%
→ Changement de raison social de Sarl a SPA.
- **2011** → Cotation COFACE (Compagnie française d'assurance pour le commerce extérieur)
- **2012** → Signature d'une convention cadre de partenariat avec l'Université de Bejaia.
→ Notation COFACE
→ Entrée en production de la nouvelle unité d'Akbou.
- **2013** → Certification ISO 9001 (version 2008)

5. le système de management de la qualité iso 9001

Le siège social et les trois sites de productions de GENERAL EMBALLAGE sont certifiés conformes a la norme de Management qualité ISO 9001 version 2008.

La norme ISO 9001 fait partie de la série des normes ISO 9000, relatives aux systèmes de management de la qualité. Elle définit des exigences concernant l'organisation d'un système de management de la qualité en tant que liste d'exigences, elle sert de base à la certification de conformité de l'organisme.

La version en vigueur de l'ISO 9001 est la version datée de 2008 (11/2008). Les exigences y sont relatives à quatre grands domaines :

- Responsabilité de la direction : exigences d'actes de la part de la direction en tant que premier acteur et permanent de la démarche.
- Système qualité : exigences administratives permettant la sauvegarde des acquis. Exigence de prise en compte de la notion de système.
- Processus : exigences relatives à l'identification et à la gestion des processus contribuant à la satisfaction des parties intéressées.

Chapitre 04 : étude du cas au sien de l'ASP Général Emballage.

- Amélioration continue : exigences de mesure et enregistrement de la performance à tous les niveaux utiles ainsi que d'engagement d'actions de progrès efficaces.

La certification ISO 9001 atteste d'une aptitude à fournir régulièrement un produit conforme aux exigences du client et aux réglementations en vigueur.

6. Activités de l'entreprise

GENERAL EMBALLAGE est spécialisée dans la fabrication et transformation de carton ondulé.

Avec 130 000 tonnes de capacités installées et une infrastructure industrielle déployée sur 3 sites, GENERAL EMBALLAGE est en progression croissante.

Tableau N° : 04 Chiffre d'affaires en %

DESIGNATION	CHIFFRE D'AFFAIRES KDA	%
Caisse	4 135 224	83,66%
Plaque	810 104	14,80%
Intercalaire	7 652	0,14%
Box	50	0,00%
Clichés	12 017	0,23%
Barquette	3 452	0,09%
Déchets	56 323	1,05%
Autres prestations de services	977	0,03%

7-prévisions du chiffre d'affaires

Le chiffre d'affaires de GENERAL EMBALLAGE est en évolution permanent.

Tableau N° : 05 le chiffre d'affaires prévisions

ANNEE	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
CA MDA/HT Akbou	3 526	4 343	5 411	6 693	7 847	8 174	9 701	10 456	11 474
CA MDA/HT Sétif	572	618	742	810	952	1 029	1 149	1 216	1 339
CA MDA/HT Oran	305	488	525	690	739	810	906	1 032	1 192
Total CA MDA/HT	4 403	5 449	6 678	8 193	9 538	10 013	11 756	12 704	14 005

1. l'effectif

Au 31/12/2012, La SPA GENERAL EMBALLAGE employait un effectif global de 830 agents contre 699 au 31/12/2011 ; soit une évolution de 15 %.

Tableau N° 06 : les effectifs moyens

ANNEE	2008	2009	2010	2011	2012
Effectif	479	585	630	699	829
Effectif moyen	-	532	607	664	764

2. portefeuille clients

Les domaines d'utilisation du carton ondulé étant quasiment illimités, GENERAL EMBALLAGE compte un grand nombre de clients, dont l'évolution est soulignée dans le tableau suivant :

Tableau N°07 : grand nombre de clients

ANNEE	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Clients	120	350	550	650	750	850	1000

3. convention avec l'université de Bejaia

En janvier 2013 GENERAL EMBALLAGE et l'université de Bejaia, ont signé au siège du rectorat une convention de partenariat visant à mutualiser les compétences des étudiants et les besoins de l'entreprise en cadres qualifiés.

15 étudiants en mastère 2 pour l'année en cours dans les disciplines électromécanique, automatisme industriel, finances et comptabilité ont été retenus dans ce cadre pour poursuivre une formation diplomate adaptée aux besoins de l'industrie du carton. Cette convention, une première en Algérie, signée par le recteur d'une part, et le directeur général de Général Emballage, d'autre part, a donné lieu à l'inauguration d'une salle informatique, installée au sein du bloc de recherche du campus Aboudaou, entièrement équipée par l'entreprise.

4. Général emballage une industrie verte

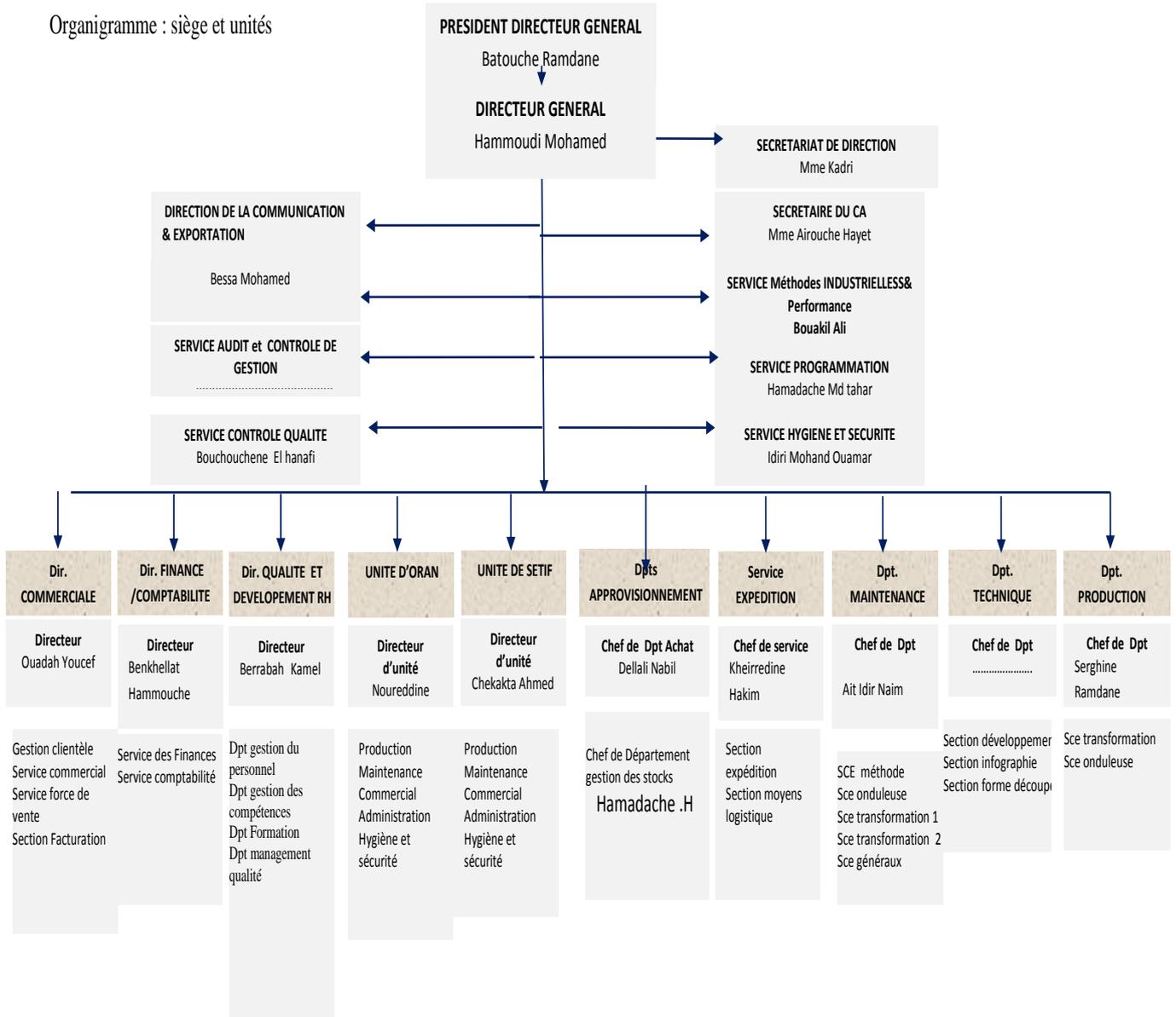
Fabriqué à partir de sous-produits forestiers renouvelables à l'infini, le carton ondulé est le matériau durable par excellence. GENERAL EMBALLAGE recherche constamment des solutions au moindre cout matière et est doté d'une infrastructure de collecte intégrale des déchets pour le recyclage.

Sa politique environnementale est fondée sur 3 principes :

- Recyclage de l'ensemble des déchets de production et des rejets industriels.
- Approvisionnement exclusif auprès d'industries respectant les principes du Développement durable.
- Contribution aux efforts visant la préservation de l'environnement et notamment aux actions de reforestation.

Chapitre 04 : étude du cas au sien de l'ASP Général Emballage.

Organigramme : siège et unités



Section 2 : Audit fiscale au sein de la SPA Générale Emballage

2.1 Audit des obligations comptable

En la forme, la comptabilité de SPA Générale Emballage 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 obligatoire 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 Générale Emballage 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 d'AKBOU ; régulièrement tenu et contient les écritures de 2010 à 2018.
- **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.
- **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.

La Spa Générale Emballage 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 Générale Emballage 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 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 Générale Emballage, les délais....etc.

Les déclarations mensuelles de Générale Emballage de l'exercice 2018 sont déposées dans les délais (avant le 20 de chaque mois) avec accusé de réception et remise des 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 2018 sont résumées dans le tableau suivant :

Tableau N°02 : Les déclarations mensuelles de l'exercice 2018

Mois	CA déclaré	Date de dépôt	Numéro de quittance	observation
Janvier	612 474 757	17/02/2018	/	Déposée dans les délais
Février	494 277 874	18/03/2018	/	Déposée dans les délais
Mars	444 312 828	17/04/2018	/	Déposée dans les délais
Avril	484 069 962	15/05/2018	/	Déposée dans les délais
Mai	295 492 208	19/06/2018	/	Déposée dans les délais
Juin	460 430 585	20/07/2018	/	Déposée dans les délais
Juillet	518 991 768	19/08/2018	/	Déposée dans les délais
Août	341 696 444	19/09/2018	/	Déposée dans les délais
Septembre	604 953 138	16/10/2018	/	Déposée dans les délais
Octobre	325 041 428	18/11/2018	/	Déposée dans les délais
Novembre	361 575 010	20/12/2018	/	Déposée dans les délais
Décembre	429 269 589	20/01/2019	/	Déposée dans les délais
total	5 372 585 591	/	/	/

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

D'après le tableau N°02, l'ensemble des déclarations mensuelles de SPA Générale Emballage 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.

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°03 : les déclarations mensuelles de Générale Emballage.

Exercice	CA déclaré	Bénéfice déclaré	Date de dépôt	observation
2016	3 223 551 354	400 678 014	30/04/2017	Déposée dans les délais
2017	3 760 809 913	462 404 086	30/04/218	Déposée dans les délais
2018	5 372 585 591	673 211 258	30/04/2019	Déposée dans les délais

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

D'après le tableau N°03, montre que Générale Emballage 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°04 : Respect de l'obligation de déclarations des employés (G29)

Exercice	G29	Date de dépôt	observation
2016	déposé	30/04/2017	Déposée dans les délais avec IRG acquitte
2017	déposé	30/04/218	Déposée dans les délais avec IRG acquitte
2018	déposé	30/04/2019	Déposée dans les délais avec IRG acquitte

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

Le tableau N°03, montre que Générale Emballage 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 Générale Emballage. Sur ce point, nous n'avons relevé aucune anomalie.

- L'état clients (104) :

L'Etat clients est un document obligatoire récapitulant l'ensemble des clients de Générale Emballage 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:

Chapitre 04 : étude du cas au sien de l'ASP Général Emballage.

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°05 : Respect de l'obligation de déclaration des clients

Exercice	Etat client (104)	Date de dépôt	observation
2016	déposé	30/04/2017	Déposée dans les délais et sans insuffisances
2017	déposé	30/04/218	Déposée dans les délais et sans insuffisances
2018	déposé	30/04/2019	Déposée dans les délais et sans insuffisances

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

Le tableau précédent montre que Générale Emballage 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 2018, nous avons relevé vingt cinq (25) 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).

Chapitre 04 : étude du cas au sien de l'ASP Général Emballage.

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

Calcul de risque en matière d'amendes fiscales :

Amendes fiscale = 25 * 1 000 = 25 000 DA.

N°	Exercice	Type d'impôts	Pièce	Nature de risque	Montant de risque	Recommandations
1	2018	Amendes	Etat client	Insuffisances dans l'état clients : Amendes	25 000 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 2018.

2.3 Audit par type d'impôts

a. la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

La Spa Générale Emballage 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 Générale Emballage m pourra récupérer. Le tableau suivant nous récapitule les déclarations mensuelles en matière de TVA pour l'exercice 2018.

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

Mois	CA déclaré	CA Imposable	TVA/ Vente	TVA/ déductible	TVA acquittée	précompte	Date de dépôt	Numéro de quittance
janvier	612 474 757	612 474 757	116 370 204	98 914 673	17 455 531		17/02/2018	/
février	494 277 874	494 277 874	93 912 796	98 608 436		- 4 695 640	18/03/2018	/
Mar	444 312 828	444 312 828	84 419 437	92 017 187		- 9 391 280	17/04/2018	/
Avril	484 069 962	484 069 962	91 973 293	86 454 895	5 518 398	- 3 872 882	15/05/2018	/
Mai	295 492 208	295 492 208	56 143 519	38 739 028	17 404 491		19/06/2018	/
Juin	460 430 585	460 430 585	87 481 811	77 858 812	9 622 999		20/07/2018	/
Juillet	518 991 768	518 991 768	98 608 436	104 524 942		- 5 916 506	19/08/2018	/
Août	341 696 444	341 696 444	64 922 324	74 660 673		- 15 654 855	19/09/2018	/
septem	604 953 138	604 953 138	114 941 096	112 642 274	2 298 822	- 13 356 033	16/10/2018	/
Octob	325 041 428	325 041 428	61 757 871	55 582 084	6 175 787	- 7 180 246	18/11/2018	/
Novem	361 575 010	361 575 010	68 699 252	72 821 207		- 11 302 201	20/12/2018	/
Décem	429 269 589	429 269 589	81 561 222	83 192 446		- 12 933 425	20/01/2019	/
total	5 372 585 591	5 372 585 591	1 020 791 262	996 016 658	58 476 027	-12 933 425	-	/

- La TVA sur vente :

La Spa Générale Emballage se livre à des opérations imposables au taux de 19% (pour l'exercice 2018) et non imposables à la TVA. Dans le premier cas, la Spa doit facturer la TVA. Le montant total facturé en 2018 est de 5 372 585 591 DA.

De la vérification des factures de la Spa Générale Emballage, 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.

- La TVA Déductible :

Les taxes déduites de la Spa Générale Emballage sont justifiée par les facteurs reçues des fournisseurs, les factures d'achats sont conforme au décret exécutif de décembre 2005 fixant les conditions et les modalités d'établissement de la facture.

D'une manière générale ;

Le tableau précédent montre que Générale Emballage s'acquittent régulièrement de la TVA sur ces opérations imposable suivant le fait générateur qui est la livraison juridique ou matérielle.

De ce qui précède, nous pouvons dire que, pour l'exercice 2018, la Spa Générale Emballage respecte les règles fiscales en matière de TVA édictées par code de TCA.

b. la taxe sur l'activité professionnelle (TAP)

La taxe est due à raison du chiffre d'affaires réalisé par la Spa Générale Emballage. 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 2018.

Tableau N° : Les déclarations mensuelles en matière de TAP pour l'exercice 2018.

Mois	CA déclaré	CA avec réfaction	CA Imposable	TAP acquittée	Date de dépôt	Numéro de quittance
janv	612 474 757	428 732 330	428 732 330	4 287 323	17/02/2018	
fevr	494 277 874	345 994 512	345 994 512	3 459 945	18/03/2018	
Mar	444 312 828	311 018 980	311 018 980	3 110 190	17/04/2018	
Avr	484 069 962	338 848 973	338 848 973	3 388 490	15/05/2018	
Mai	295 492 208	206 844 545	206 844 545	2 068 445	19/06/2018	
Jui	460 430 585	322 301 410	322 301 410	3 223 014	20/07/2018	
Juil	518 991 768	363 294 238	363 294 238	3 632 942	19/08/2018	
Aoû	341 696 444	239 187 511	239 187 511	2 391 875	19/09/2018	
Sep	604 953 138	423 467 196	423 467 196	4 234 672	16/10/2018	
Oct	325 041 428	227 529 000	227 529 000	2 275 290	18/11/2018	
Nov	361 575 010	253 102 507	253 102 507	2 531 025	20/12/2018	
Oct	429 269 589	300 488 712	300 488 712	3 004 887	20/01/2019	
total	5 372 585 591	3 760 809 914	3 760 809 914	37 608 099	-	

Puisque la Spa Générale Emballage 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 37 608 099DA pour l'exercice 2018 sur un chiffre d'affaire imposable de 3 760 809 914DA.

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.
- Générale Emballage n'est exposé à aucun risque fiscal en matière de TAP pour insuffisance et inexactitude des informations contenues dans son état clients.

De ce qui précède, nous pouvons dire que, pour l'exercice 2018, la Spa Générale Emballage respecte les règles fiscales en matière de TAP édictées par les articles 217 à 224 du code de CIDTA.

c. L'impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS)

C'est un impôt annuel sur l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par la Spa Générale Emballage. Le taux approprié pour l'activité de production d'emballage 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.

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 dot déduire de son résultat comptable.

Le tableau ci-dessus résume le calcul du résultat fiscal de la Spa Générale Emballage pour l'exercice 2018 :

Tableau n°7 : Détermination du résultat fiscal

Exercice	Bénéfice comptable	Réintégration de charges (1)	déduction de produit (2)	Bénéfice fiscale	Taux IBS appliqué
2018	557 935 110	673211258	14 702 525	673 211 258	19%

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

Résultat fiscal imposable = Résultat comptable + Réintégrations – Déductions

Résultat fiscal imposable = 673211258 + 673211258 – 14 702 525

Résultat fiscal imposable = 673 211 258DA

Calcul de risque fiscal en matière d'IBS :

Calcul de solde liquidation IBS :

Le tableau suivant détermine le solde de liquidation pour l'exercice 2018 qui est la différence entre l'IBS et les acomptes provisionnels acquittés.

Tableau n°6 : 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
2018	673 211 258	26 357 032	05/03/2018	26 357 032	07/06/2018	263 507 032	02/11/2018	48 839 040

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

Chapitre 04 : étude du cas au sien de l'ASP Général Emballage.

$$\text{IBS} = 673\,211\,258 * 19\%$$

$$\text{IBS} = 127\,910\,139 \text{ DA}$$

SL. IBS = IBS- la somme des AP acquittés

$$= 127\,910\,139 - 26\,357\,032 + 26\,357\,032 + 263\,507\,032$$

$$= 127\,910\,139 - 79\,071\,096$$

$$= 48\,839\,040$$

Commentaire

En ce qui concerne l'impôt sur le bénéfice des sociétés, on a constaté que la société Générale Emballage 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 2018, la Spa Générale Emballage respecte les règles fiscales en matière d'IBS et des AP édictées par les articles 135 à 151 du CIDTA.

d. L'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers (IRCM)

La Spa Générale Emballage a distribué en 2018 des dividendes, comme le montre le tableau suivant :

Tableau n°6 : Calcule de l'IRCM

Exercice	Date de tenue de la AGO	Distribution des dividendes	Date de distribution	Montant des dividendes distribués	Taux appliqué	Montant de l'IRCM	Date de la retenue l'IRCM
2018	30/06/2018	oui	30/06/2018	350 000 000	15%	52 500 000	20/07/2018

La société Générale Emballage a procédé au paiement de l'IRCM d'un montant de 52 500 000 DA.

e. 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 calcule de l'impôt sur le revenu global. Ce dernier est perçu par voie de retenue sur chaque paiement effectué par la Spa Générale Emballage, et ce suivant le barème IRG 2008.

Tableau n°6 : Calcule de l'IRG salaire

Mois	Base IRG (barème)	Base IRG (retenue de 10%)	IRG Acquitté (barème)	IRG Acquitté (10%)	Total IRG acquitté	Date de dépôt	Numéro de quittance
janv	37 720 734	-	3 056 000	-	3 056 000	17/02/2018	
fevr	38 090 999	-	5 332 740	-	5 332 740	18/03/2018	
Mar	37 026 487	-	5 183 708	-	5 183 708	17/04/2018	
Avr	42 117 629	3 790 587	5 896 468	379 059	6 275 527	15/05/2018	
Mai	43 737 538	-	6 123 255	-	6 123 255	19/06/2018	
Jui	36 980 204	-	5 177 229	-	5 177 229	20/07/2018	
Juil	37 489 318	-	5 248 505	-	5 248 505	19/08/2018	
Aoû	37 952 149	3 415 693	5 313 301	341 569	5 654 870	19/09/2018	
Sep	38 414 981	-	5 378 097	-	5 378 097	16/10/2018	
Oct	37 026 487	3 332 384	5 183 708	333 238	5 516 947	18/11/2018	
Nov	39 109 227	-	5 475 292	-	5 475 292	20/12/2018	
Dec	37 952 149	3 415 693	5 313 301	341 569	5 654 870	20/01/2019	
total	463 617 904	13 954 357	62 681 604	1 395 436	64 077 040	/	

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

De ce qui précède, nous pouvons dire que, pour l'exercice 2018, la Spa Générale Emballage respecte les règles fiscales en matière IRG salaire édictées par les articles 66 à 76 du CIDTA.

f. Droit du timbre

Dans le tableau suivant nous présentons les droits de timbre

Tableau n°6 : Calcule des droits de timbre

Mois	Base des droits de timbre	Droits de timbre acquitté	Date de dépôt	Numéro de quittance
Janvier	Neant	0	0	0
Février	Neant	0	0	0
Mars	Neant	0	0	0
Avril	Neant	0	0	0
Mai	Neant	0	0	0
Juin	Neant	0	0	0
Juillet	Neant	0	0	0
Août	Neant	0	0	0
Septembre	Neant	0	0	0
Octobre	Neant	0	0	0
Novembre	Neant	0	0	0
Décembre	Neant	0	0	0
Total	Neant	0	0	0

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

La Spa Générale Emballage règle ses factures par cheque et n'utilise pas l'espèce comme moyens de paiement. De ce fait les droits du timbre sont nuls.

Conclusion :

Ce quatrième chapitre nous a permis de faire une présentation générale de la société auditée ainsi que la démarche d'audit au niveau de la cellule d'audit et fiscalité rattachée au service comptabilité de l'SPA générale emballage.

Notre étude, à travers son analyse des dossiers de réclamations fiscale les (IBS, IRG, TVA, TAP), nous a permis de constater que la société SPA les taux respecte d'imposition, l'assiette....etc., et elle n'est exposés a aucun risque fiscal.

Conclusion générale

Conclusion générale

Au terme de notre étude, il ressort que bien gérer la fiscalité dans une entreprise n'est chose aisée vu le nombre important des impôts. Mais c'est une gestion qui est imposée aux entreprises par les lois et les règlements.

Pour une bonne gestion fiscale il faut connaître les textes fiscaux d'une part et d'autre part avoir la maîtrise de la comptabilité car ces deux disciplines sont indissociables de nos jours. En effet, le résultat comptable sert de base pour la détermination du résultat fiscal.

Nous ne prétendons guère être exhaustifs et complets dans ce mémoire étant donné la diversité des situations dans lesquels se trouvent les entreprises ainsi que le foisonnement des textes fiscaux.

En effet, l'audit fiscal est l'examen approfondi des traitements afférents aux questions fiscales de l'entreprise. On repère ainsi deux critères fondamentaux régissant cet examen à savoir la régularité et l'efficacité.

L'examen de la régularité fiscale est un moyen de vérification du respect des règles fiscale en vigueur auxquelles l'entreprise est soumise.

Quant à l'examen de l'efficacité fiscale, il mesure l'aptitude de l'entreprise à mobiliser les ressources du droit fiscal dans sa gestion afin de parvenir aux objectifs fixés.

L'audit fiscal permet ainsi de réaliser une synthèse sur tout ou partie de la fiscalité au sein de l'entreprise. Ce qui le différencie d'autres missions qui intègrent la fiscalité, comme l'audit comptable ou l'audit juridique, mais qui ne peuvent en aucun cas être l'occasion d'un examen approfondi de la fiscalité dans l'entreprise.

Pour mener à bien son investigation, l'auditeur fiscal procède par une démarche empruntée de l'audit comptable et financier, qui est une démarche rationnelle, structurée dans le but d'atteindre la finalité de sa mission qui est l'élaboration du rapport final dans lequel il exprime une opinion sur la situation fiscale de l'entreprise et suggère des recommandations.

Actuellement, l'audit fiscal reste pour beaucoup de pays, un métier pionnier, tout au moins tel est le cas de l'Algérie, où l'audit fiscal présenterait un marché encore inexploité.

L'audit fiscal n'est pas opéré comme étant une mission autonome, il constitue au contraire une partie intégrante de l'audit comptable ; il s'agit tout simplement, de l'audit de l'aspect fiscal de l'entreprise au sein de la mission d'audit comptable donc c'est seulement le contrôle de la régularité qui s'effectue et de façon non approfondie.

Ce travail a démontré l'importance d'une fonction d'audit fiscal au sein de l'entreprise et la démarche spécifique suivie par l'auditeur pour identifier les risques, pour déterminer les Problèmes et leur gravité, ces problèmes qui peuvent influencés sur la gestion fiscale de L'entreprise.

En conclusion, l'audit fiscal doit réconcilier l'entreprise avec sa fiscalité, il doit être un outil lui permettant de dominer sa fiscalité et non d'être dominée par elle, de parvenir à l'objectif le

plus ardu à savoir la performance et par la même améliorer sa gestion fiscale afin d'éviter toute intention et recours à la fraude.

L'audit fiscal ainsi présenté est entouré de multiples interrogations quant aux vigilances de l'auditeur fiscal et ce principalement sur la question de divulgation des infractions détectées.

Au demeurant, il nous semble intéressant que le champ de notre étude soit étendu pour examiner la perspective d'une normalisation internationale des techniques d'audit fiscal.

BIBLIOGRAPHIE

Bibliographie

Les ouvrages

Ath Audit financier. Edition Dunod, paris, 1983,

ATH Audit financier. Edition Dunod, paris,
1983, BENOT pigé, audit et contrôle interne,

Edition mémento, 2003,

B. Cotasse, « Encyclopédie de comptabilité contrôle de gestion et audit », Edition Economica, 2000

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

COLASSE, Bernard Encyclopédie de comptabilité & contrôle de gestion. Paris ECONOMICA. 2000.

ESGIS, Audit comptable et financier.

H.Schaud, "une réputation irréprochable est un bien inestimable", trends et solutions spécial, Février 2004,

-Henri pinard-Fabro. Audit fiscal. Édition Francis lefebre. 2008,

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

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

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

M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987,

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

Mr Mol(cledMastouri, Revue d'Entreprise N°2

Nov. /Déc. 1992, Mr ChokriMseddi, Revue

d'Entreprise N°10 Mars/Avril 1994

M. SCHOLES et M. WOLFSON, fiscalité et stratégie d'entreprise, Editions

KIF, 1996, M.SCHOLES et M. WOLFSON, Op. cit,

P. Bougon, Audit et Gestion Fiscal Tomei, Edition CLEF 1986,

PERCHAN & KLEE. Structure économique et juridique de l'entreprise et la tva Revue française de comptabilité (en ligne). Disponible sur [www,Sridl.clz](http://www.Sridl.clz) publiée en 2011.

R.Yaich, Théories et principes fiscaux, Les Editions Raoul Yaich, 2004,

Bibliographie

Bibliographie

R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf

Yaich, 2007, Robert Obert, comptabilité et audit, 2ème édition,

Bibliographie

Mémoires et thèses

F.Choyackh, La gestion du contrôle fiscal et le rôle de l'expert comptable, mémoire pour l'obtention du diplôme national d'expert-comptable, faculté des sciences économiques et de gestion de Sfax, 2006

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

K.Ayadi Loukil, La gestion du risque fiscal dans les PME: Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, Faculté des sciences économiques de gestion de Sfax, 2007-2008,

M.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

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

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

Site internet

www.tnawarid/document-3265.html,

Textes législatifs et réglementaires

Code de la TVA, ministère des finances, Alger, 1992.

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

Code des impôts directs et taxes assimilées (CID/TA), 5ème Edition, Alger, 2006.

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

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

Bibliographie

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

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.

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

ANNEXES

Annexe 1

QUEST

1. le droit de communication :

l'entreprise est-elle destinataire d'une demande de renseignement et/ou de communication des documents prévus par les article 45 a 61 du CPF ?

- Oui
- Non

Si oui, l'entreprise a-t-elle répondu dans les délais prévus par la la loi (30 jours) ?

- Oui
- Non

2. contrôle fiscal

L'entreprise a-t-elle subit un control fiscal dans ces dernière quatre années ?

- Oui
- Non

Dans le cas ou l'entreprise a subit un contrôle fiscale, indiquez le type de contrôle ?

- Vérification de comptabilité
- Contrôle sur pièce
- Contrôle ponctuel
- Autres

L'administration a-t-elle respecté la procédure contradictoire redressement édicté par l'article 42 du CPF ?

- Oui
- Non

L'administration fiscale a-t-elle envoyé la première notification de redressement (proposition de redressement) ?

- Oui
- Non

Le délai de 30 jours prévu par l'article 19 du CPF est- il respecté par l'administration fiscale ?

- Oui
- Non

L'administration fiscale a-t-elle envoyé la deuxième notification de redressement (notification de redressement définitive).

- Oui
- Non

Indiquez le montant de redressement ?

- Montant des droits.
- Montant des pénalités

2. La gestion du contentieux

L'entreprise a-t-elle introduit un recours ces 4 dernières années ?

- Oui
- Non

Si oui, qu'elle est le type de recours introduit ?

- Recours administratif
- Recours data
- Recours gracieux
- Recours judiciaire

L'entreprise a-t-elle eu le gain de cause ?

- Oui
- Non

Annexe 2

Contrôle	Oui	Non	Observation
1- Livres d'inventaire :			
<p>-Les livres d'inventaire (coté et paraphé) relatifs aux dix derniers exercices sont-ils correctement remplis.</p> <p>-Le journal centralisateur (coté et paraphé) relatif aux dix derniers exercices est-il correctement rempli.</p> <p>-Les états financiers relatifs aux dix derniers exercices sont-ils bien conservés.</p> <p>-Les journaux auxiliaires, le grand livre et les balances annuelles des dix derniers exercices sont-ils édités, classés et conservés dans des endroits sûrs.</p> <p>-Les livres d'inventaires comportent-il :</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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 :			
<p>-Le journal centralisateur relatif aux dix derniers exercices est-il correctement remplir (sans blanc, ni ratures ni surcharges) ?</p> <p>-Le journal centralisateur relatif aux dix derniers exercices comporte-il la centralisation de tous les journaux</p>			

Annexe 2

<p>auxiliaires ?</p> <p>-Le total de la centralisation des journaux auxiliaires est-il égal au total général du grand livre?</p> <p>-Les totaux des journaux auxiliaires portés sur le journal général coté et paraphé sont-ils conformes aux totaux des supports physiques ?</p>			
3-Edition comptable :			
<p>-Les états financiers relatifs aux dix demies exercices sont-ils bien conservés ?</p> <p>-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 ?</p> <p>-Les balances (générales et auxiliaires) des dix derniers exercices sont-elles éditées, classées et conservées dans des endroits sûrs?</p>			
4-Sauvegarde informatique :			
<p>-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 ?</p> <p>-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 ?</p>			

Annexe 2

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 : <ul style="list-style-type: none">• 1" acompte : du 15 février au 15 mai• Tr acompte : du 15 mai au 15 juin• 3"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			

Annexe 2

<p>délai légal (30 avril ou 30 juin selon le cas) ?</p> <p>-Toutes les informations devant être fournies figurent-elles sur les déclarations fiscales (mensuelles) ?</p> <p>-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 ?</p> <p>-L'entreprise dispose-t-elle des moyens nécessaires pour justifier le contenu des différentes déclarations souscrites ?</p> <p>-La déclaration d'employeur est-elle déposée dans le délai légal (30/04/N) ?</p> <p>-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)?</p> <p>-Toutes les informations devant être fournies figurent-elles sur les déclarations fiscales (mensuelles et autres)?</p> <p>-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?</p> <p>-Les infractions fiscales pénales en matière de déclaration et de paiement de l'impôt L'entreprise a-t-elle déposé, dans les délais ?</p>			
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	--	--

4-Le respect des obligations de communication

Contrôle	Oui	Non	Observation
<p>-L'entreprise a-t-elle manqué à l'obligation de communication prévu par les articles 45 et 47 du CPF ?</p> <p>-L'entreprise a-t-elle manqué à l'obligation de communiquer tout document ou toutes informations demandées par l'administration fiscale?</p>			

Annexe 3

Questionnaire du contrôle interne de la société Soummam computer système :

contrôle	oui	non	observations
acquérir ou louer un local ou un fonds de commerce sont I es formes d'exploitation de l'investissement ?			
Est-ce que les sociétés de personnes est la forme juridique de votre entreprise ?			
Est-ce que le droit d'enregistrement est les seuls frais de constitution de votre société ?			
Est-ce que vous avez entrepris les démarches et les formalités administratives ?			
Les livres d'inventaire 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 charges et produit opérationnels			
-Tableau des pertes de valeurs			
-Tableau de détermination de résultat fiscal			
-Tableau des participations			
-Taxe sur l'activité professionnelle			
Le journal centralisateur relatif aux dix derniers exercices est-il correctement rempli ?			
Le total de la centralisation des journaux auxiliaires est-il égale au total générale du grand livre ?			
Existe-il au sein de votre entreprise une fonction fiscale ?			Composé d'une comptable fiscaliste et d'une comptable Sous le département administratif et financier
Est-ce que le niveau du risque fiscal a augmenté pendant les dix dernières années ?			

Est-ce que les dirigeants sont entrain d'être informés sur les risques fiscaux ?			
Les comptes de la société sont-ils soumis a un contrôle externe ?			
Les déclarations mensuelles sont-elles déposées dans les délais légaux ?			
L'entreprise respecte—t-elle le délai de dépôt des acomptes provisionnels ?			
Les conditions de forme de présentation de cette déclaration sont-elles respecter ?			
La déclaration annuelle d'IBS est-elle déposée dans les délais légal ?			
Est-ce que l'entreprise est exonérée de l'IBS ?			
Est-ce que l'entreprise paye spontanément l'IBS par voie de rôle l'IBS ?			
Est-ce que l'entreprise a déjà payé des majorations et des pénalités : Pour paiement tardif des impôts? Pour le non-paiement de l'impôt ?			
Est-ce que le paiement de la cotisation minimale est effectué en un seul versement ?			
Est-ce que l'entreprise respecte le délai de versement de la cotisation minimale ?			
Existe-t-il des impôts et taxes spécifiques au secteur d'activité de la société ?			
L'entreprise réalise-t-elle des opérations spécifiques dont le traitement fiscal nécessite une compétence appropriée ?			
Existe-t-il un plan comptable professionnel spécifique à l'entreprise ?			
Existe-t-il des procédures écrites dans l'entreprise qui permettent de s'assurer que les rôles d'impôts reçus sont correctement établis par l'administration et correspondent à la charge réellement due par l'entreprise ?			

L'entreprise est-elle soumise à un régime particulier au regard de la TVA : convention signée avec l'administration ?			Vente des produits exonérés et produits taxables
Est-ce que toutes les questions d'ordre fiscal sont soumises à l'avis préalable d'un spécialiste fiscal avant leur comptabilisation ?			
Les comptes impôts et taxes sont-ils régulièrement analysés et rapprochés avec les déclarations fiscales ?			Malgré le rapprochement il subsiste des écarts.
L'entreprise a-t-elle payé au cours de l'exercice des amendes, pénalités et majorations de retard ?			Pour non paiement et retard de paiement
Existe-t-il un service d'audit interne au sein de l'entreprise ?			
Est-ce que les dirigeants sont en train d'être informés sur les risques fiscaux ?			
La déclaration d'employeur est-elle déposée dans le délai légal ?			

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 pérennité et entraîner sa disparition. L'audit fiscal sera l'outil qui attestera la régularité, la sincérité et l'image fidèle des opérations fiscale effectuées par l'entreprise.

Mot clé : audit, audit fiscal, auditeur fiscal, gestion de risque, image fidèle et gestion du risque fiscal.