

Ecole des hautes études commerciales



**Mémoire de fin de Cycle pour l'obtention du diplôme de Master
en Sciences Commerciales**

Option : Finance

THEME:

**LES APPORTS D'UNE MISSION D'AUDIT
FISCAL DANS UN CADRE CONTRACTUEL
ETUDE DE CAS : ERNEST & YOUNG**

Présenté par :

Mlle Falleh HAMMOUDI

Encadreur :

Mr. GUETTOUCHI Nacir

02^{ème} Promotion

Juin 2015



Ecole des hautes études commerciales



Mémoire de fin de Cycle pour l'obtention du diplôme de Master en Sciences Commerciales

Option : Finance

THEME:

**LES APPORTS D'UNE MISSION D'AUDIT
FISCAL DANS UN CADRE CONTRACTUEL
ETUDE DE CAS : ERNEST & YOUNG**

Présenté par :

Mlle HAMMOUDI Falleh

Encadreur :

Mr GUETTOUCH Nacir

02^{ème} Promotion

Juin 2015

Résumé :

A cause du changement et de l'instabilité de la réglementation fiscale dans notre pays, les entreprises algériennes se retrouvent de plus en plus dans une situation risquée, qui pourrait par la suite menacer leurs pérennités,

Donc les entreprises sont appelées d'être vigilantes par rapport au suivi du paramètre fiscal en vue de minimiser les éventuels risques, à travers l'application d'un ensemble des outils préventifs.

Faisant de l'Audit fiscal un outil de surveillance et de création de la valeur pour l'entreprise à travers ses missions d'évaluation, d'examen et de conseil.

Le but de ce travail de recherche est de démontrer cette contribution apportée par l'audit fiscal aux entreprises, d'abord à travers une recherche bibliographique basée sur des ouvrages, des articles des lois et textes réglementaires, puis par une enquête effectuée au sein d'un cabinet d'audit Ernst & Young.

Mots clés : Audit, Audit Fiscal, Auditeur fiscal, fiscalité, Contrôle fiscal, Mission d'audit fiscal, Risque fiscal, et Gestion du risque fiscal.

Abstract:

Because of change and instability of tax legislation in our country, Algerian companies find themselves increasingly in a risky situation, which could eventually threaten their sustainability, so companies are called to be vigilant in relation to the monitoring of fiscal parameter to minimize possible risks, through the application of a set of preventive tools. Making the tax audit, a tool for monitoring and creating value for the company, through its evaluation missions, review and advice.

The purpose of this research is to demonstrate the contribution of the tax audit companies, first through a bibliographical research based on books, articles of regulatory laws and texts and then by a survey within an audit firm Ernst & Young.

Keywords: Audit, Tax Audit, Tax Auditor, Tax, Tax audit, tax audit Mission, tax risk and tax risk management.

Dédicace:

Je dédie ce modeste travail à *mes chers Parents* qui ont toujours été à mes côtés, qui éclairent mon chemin et qui ont toujours veillée sur moi.

A mon cher mari *YOUCEF* qui n'a jamais renoncé à m'apporter tout l'aide et le support dont j'ai besoin.

A mes chères sœurs *IMEN, KAOUTHER* et ma petite *SALSABIL*

A mon petit frère *TAHA*.

A mes chers grands-mères, grand-père, mes tantes et mes oncles et a tous mes cousins et cousines.

A tous mes amis et surtout à tous ceux qui me sont chers.

Falleh HAMMOUDI

Remerciement:

Je remercie *Dieu* de m'avoir donné la force et la foi, que sans elles je n'aurais pas pu avancer dans mon travail.

J'adresse mes remerciements aux personnes qui m'ont aidé dans la réalisation de ce mémoire.

En premier lieu, je remercie Monsieur *GUETTOUCHI*, En tant que Directeur de mémoire, qui m'a guidé et orienté dans mon travail.

Je tiens à remercier Monsieur *BOUGEHEM* directeur du cabinet EY de m'avoir encadré en personne, orienté, aidé et surtout conseillé.

J'adresse mes sincères remerciements à Monsieur *LOUAHCHI* de m'avoir assuré une telle opportunité de stage.

A tous les professeurs, intervenants et toutes les personnes qui par leurs paroles, leurs écrits, leurs conseils et leurs critiques ont guidé mes réflexions et ont accepté à me rencontrer et répondre à mes questions durant mes recherches.

Je remercie également l'ensemble du personnel d'EY, et de l'hôtel de finances à Constantine,

En fin je tiens à remercier mes professeurs qui m'ont orienté durant mon parcours universitaire, que sans eux je ne serai pas arrivé là où je suis.

Falleh HAMMOUDI

Liste des tableaux :

N°	Désignation	Page
1	L'évolution de la notion d'audit	8
2	Tableau récapitulatif des éléments de la prise de connaissance général	38
3	La prise de connaissance de Z	63
4	Le régime fiscal de Z	64
5	Les avantages fiscaux de Z	65
6	Les anomalies constatées	79
7	Le calcul du résultat fiscal de Z	81

Liste des figures :

N°	Désignation	Page
1	Déroulement de la mission d'audit fiscal	31
2	Les obligations des deux parties contractantes	33

Liste des abréviations :

Abréviations	Références
AF	Audit fiscal
EY	Ernst & Young
CI	Contrôle interne
IBS	Impôts sur les bénéfices des sociétés
IRG	Impôts sur la revenue globale
SPA	Société par action
TAP	Taxe sur activité professionnel
TVA	Taxes sur valeur ajoutée
DG	Directeur général
DFC	Directeur finance et comptabilité
BS	Bon de sortie
BE	Bon d'entrée
CA	Chiffre d'affaire
TF	Taxe foncière
CB	Crédit-bail
HT	Hors taxe
TTC	Toute taxe compris

Sommaire :

<i>Introduction générale</i>	p01
Chapitre 01: Aspects généraux sur l’audit fiscal	p05
Section01: Généralité sur l’audit	p06
Section02: Les caractéristiques de l’audit fiscal.....	P19
Section03: Limites et défis de l’audit fiscal.....	p25
Chapitre 02:Démarche d’une mission d’audit fiscal	p30
Section01: La prise de connaissance générale	p 35
Section02: L’évaluation du contrôle interne.....	p41
Section03 : Le rapport d’audit fiscal.....	p46
Chapitre 03: Les apports d’une mission d’audit fiscal	p54
Section01: La présentation du cabinet ERNST & YOUNG.....	p55
Section02 : La mission d’audit fiscal.....	p61
Section03 : les apports et la finalité de la mission d’audit fiscal.....	p77
<i>Conclusion générale</i>	p83

Introduction Générale

*L'*économie mondiale connaît aujourd'hui des grandes mutations dans différents domaines, dont l'obligation de s'adapter s'avère difficile.

Et pour cela l'état algérien a intérêt d'actualiser son système économique, à travers des réformes annuelles dans plusieurs secteurs.

Et à causes de ses changements et de l'instabilité de la réglementation dans notre pays, les entreprises algériennes se trouvent de plus en plus dans une situation risquée, qui peut influencer directement sur la performance ainsi que sur la pérennité de celles-ci.

Étant donné que la fiscalité fait l'objet d'une réglementation complexe, elle subit aussi à des réformes permanentes, qui permettent d'augmenter les enjeux financiers de la fiscalité dans l'entreprise.

C'est pour cette raison que les gestionnaires ont intérêt d'opter pour des missions d'audit fiscal interne ou externe, pour qu'ils soient apte à gérer tous changements fiscaux, identifié les risques fiscaux auxquels s'exposent l'entreprise, et d'effectuer une évaluation de sa gestion fiscale.

A cet effet, nous nous sommes tracés pour objectif, de l'examen d'une mission d'audit fiscal appliqué notamment par le cabinet *Ernest & Young*, et cela dans un cadre d'une recherche en vue de l'obtention d'un diplôme de Master en Finance et Comptabilité.

Notre thème de recherche s'intitule donc : « **les apports d'une mission d'audit fiscal dans un cadre contractuel, Etude de cas : Ernest & Young** ».

Le choix de notre thème n'est pas fortuit, est un choix tout à fait personnel qui consiste à élargir nos connaissances en matière d'audit d'une part, et en se spécialisant dans la fiscalité d'autre part.

Ainsi que pour attirer l'attention des entreprises algériennes à l'importance de la pratique d'une telle mission dans l'amélioration du système de l'information fiscale ainsi que la gestion globale de l'entreprise elle-même.

C'est pourquoi nous nous sommes posé la problématique suivante : « **Quel est le rôle de l'audit fiscal dans la prévention et la détection fiscal ?** »

Pour cerner cette question et tenter d'y répondre, les questions subsidiaires suivantes permettront d'élaborer les principales hypothèses de travail:

- En quoi consiste l'audit fiscal ?
- Comment peut-il apporter de la valeur ajoutée pour l'entreprise ?
- Quelles sont les démarches et les techniques efficaces de l'audit fiscal utilisé par l'auditeur ?

Afin de répondre aux sous-questions posées ci-dessous, nous nous appuyons dans notre recherche sur des analyses en vue de vérifier les hypothèses suivantes :

- L'audit fiscal est un outil de détection du risque et d'amélioration de gestion
- Une démarche efficace influe directement sur les résultats de l'audit fiscal
- Une mission d'audit fiscal sert à la prévention des règles fiscales à travers des mesures correctrices suggérées par l'auditeur fiscal.

Afin de répondre à notre problématique et confirmer ou infirmer nos hypothèses, nous avons adapté une méthode descriptive analytique.

Pour bien mener notre étude, nous avons jugé utile de diviser notre travail en 3 chapitres fondamentaux qui sont présentés comme suit :

Le premier chapitre est consacré à la présentation du cadre conceptuel de l'audit fiscal, il s'agit en premier lieu de présenter l'audit à travers son évolution, ses définitions, et ses principaux objectifs.

En second lieu, de présenter l'apparition de l'audit fiscal, ses définitions, ses objectifs et enfin ses limites et critiques.

Dans le deuxième chapitre, nous allons présenter la démarche efficace d'une mission d'audit fiscal à travers ces différentes phases, ainsi que les outils adéquats utilisés dans chaque phase de la mission par l'auditeur fiscal.

Le troisième et le dernier chapitre fera l'objet d'une description analytique d'une vraie mission d'audit fiscal au sein du cabinet Ernest & Young, en vue de déduire ces éventuelles apports pour l'entreprise auditée.

***Chapitre 1 : Aspects généraux
sur l'audit fiscal***

Afin de cerner les aspects généraux de l'audit fiscal, ce chapitre portera sur les points suivants :

- Généralités sur l'audit,
- Les caractéristiques de l'audit fiscal,
- Limites et critiques de l'audit fiscal.

Section 1 : Généralités sur l'audit

Pour mieux comprendre la notion de l'audit, on doit connaître ces origines ainsi que son évolution dans le temps,

Dans cette première section, nous allons aborder l'apparition de l'audit, son évolution, sa tendance vers l'audit fiscal et ses caractéristiques, Ainsi nous exposerons dans une première partie : *des concepts théoriques sur l'évolution et le progrès de la notion d'audit.*

Dans une deuxième partie : *apparition, définition et principes de l'audit fiscal.*

Sous-section 1 : Audit, historique, définition et objectif.

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

- 1. Aspect historique :** Après avoir inventé les chiffres, et la création de l'unité monétaire comme unité de mesure, les sumériens (au début du moyen âge), ont ressenti une nécessité de contrôle de la comptabilité des agents¹, à partir d'une comparaison des informations qui sont parvenues de deux sources d'enregistrements indépendantes, ce qui a donné lieu à l'apparition de l'audit²,

¹VLAMINICK, (H), Histoires de la Comptabilité, Edition PRAGMOS 1979, p17.

² KHELASSI, (R), précis d'audit fiscal de l'entreprise, Berti Edition, Alger 2013, p45.

Mais le mot « audit » ne s'est apparu que sous l'empire romain à l'époque d'Aristote, et plus précisément dès le 3^{ème} siècle avant Jésus Christ³.

Les gouverneurs romains ont nommé des questeurs chargé de contrôler les comptabilités de toutes les provinces, d'où vient le terme « audit » qui est d'origine du mot « *Audir* », qui signifie « écouter », C'est à cette époque que remonte l'apparition progressive de l'audit sous la forme qu'il connaît actuellement.

Donc, le législateur a institué le contrôle et la vérification des comptes des sociétés par des agents externes (CAC), en raison du développement de l'industrie, le commerce...etc.

Et suite à la crise du 1929, qui est dû à une mauvaise divulgation des informations fiables, le besoin en matière d'audit s'est accru,

En Algérie, et en 1970 le contrôle et la surveillance des comptes publics, nés dès la nationalisation des sociétés étrangères,

Ces normes de contrôle et de surveillance sont alors introduits, organisés dans les sociétés nationales et dans les établissements publics à caractères industriel et commercial en vue d'assurer la régularité des comptes et d'analyser leurs situations actives et passive , mais ce système de contrôle a cessé de fonctionner en 1980, à cause de la création de la cour des comptes, qui a remis en cause le contrôle des entreprises publiques par le CAC, qui a été remis en cause elle-même par la loi de finances de 1985. Bien que, la loi 88-01 du 12 janvier 1988, impose dans son article 40 aux entreprises publiques et économiques (EPE) d'organiser et renforcer les structures internes « d'audit des entreprise », et d'améliorer d'une manière constante leurs procédés de fonctionnement⁴.

Les objectifs de l'audit se développés de la recherche des fraudes, à la recherche d'erreurs, et à la publication d'opinion sur la validité des états financiers et sur leurs régularisations et sincérités.

³ RAFFEGEAU (J), DUBOIS (F) et, DE MENOVILLE (D), L'audit opérationnel, Coll. Que sais-je ? PUF 1984, p7.

⁴ KHELASSI, (R), op.cit., p47.

Progressivement, le terme d'audit a connu un accroissement à la fois horizontal et vertical en raison de l'image de rigueur qu'il véhicule, des risques qu'il parvient à identifier, des économies qu'il permet de réaliser et de contrôle qu'il doit maîtriser⁵.

Sur le plan vertical :

- ✓ le champ d'application de l'audit s'est élargi.
- ✓ l'audit a pénétré toutes les fonctions et les opérations de l'entreprise ainsi que les stades décisionnels.

Sur le plan horizontal :

- ✓ la pratique de l'audit s'est étendue aux organisations publiques, aux associations et aux petites et moyennes entreprises...etc.

Mais cette extension du concept dans des domaines qui ne lui étaient pas familiers n'ont pas toujours contribué au renforcement de l'image de l'audit et à sa clarification. Toutefois, quelques critères permettent de mieux saisir la notion d'audit.

Tableau 1 : l'évolution de la notion d'audit

PERIODES	PRESCRIPTEURS DE L'AUDIT	AUDITEURS	OBJECTIFS DE L'AUDIT
2000 avant J.C	Rois, Empereurs.	Clercs ou Ecrivain.	Punir les voleurs pour détournement de fonds, protéger le patrimoine.
1700 à 1850	Etats, Tribunaux Commerciaux et Actionnaires.	Comptable.	Réprimer la fraude et punir les fraudeurs, protéger le patrimoine.
1850 à 1900	Etats, Actionnaires.	Professionnels de comptabilité ou juristes.	Eviter les fraudes et attester la fiabilité du bilan.

⁵BERTIN, Elisabeth, *Audit interne : enjeux et pratiques à l'international*, Groupe EYROLLES édition l'organisation, 2007, p 18.

1900 à 1940	Etats, Actionnaires.	Professionnels d'audit et comptabilité.	Eviter les fraudes et les erreurs et attester la fiabilité des états financiers historiques.
1940 à 1970	Etats, Banques et Actionnaires.	Professionnels d'audit et comptabilité.	Attester la sincérité et la régularité des états financiers historiques.
1970 à 1990	Etats, Tiers et Actionnaires.	Professionnels d'audit et comptabilité.	Attester la qualité du contrôle interne et le respect des normes d'audit.
A partir de 1990	Etats, Tiers et Actionnaires.	Professionnels d'audit et conseil.	Attester l'image fidèle des comptes et la qualité du contrôle interne dans le respect des normes. Aussi la protection contre la fraude internationale.

Source : COLLINS(L), et VALLINS (G), *Audit et contrôle interne*, édition Dalloz, 1986, p6.

Ainsi, la notion d'audit peut être appréhendée selon les critères statutaires, géographiques et selon l'objectif poursuivi qui évolue avec le temps.

2. Définition de l'audit :

Dans l'acceptation la plus courante le terme « audit » correspond aux concepts de contrôle, vérification et supervision, avec une finalité de tirer des conclusions globales qui permettent de faire une idée synthétique sur les qualités des objets audités.

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 de la matière ;

Selon C.H. Gary, l'audit est⁶ : « *Un examen critique des informations fournies par l'entreprise* ».

Cette définition qui s'avère restrictive présente l'audit comme étant un diagnostic de l'ensemble des données fournies par l'entreprise, ce qui laisse un point d'interrogation sur le reste des informations non fournies.

Ultérieurement, l'ATH énonce ce qui suit⁷ : « *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 évaluation des données basée sur des normes en vue d'y accroître la valeur de cette information.

Mr J.P. RAVALEC expose la définition suivante⁸ : « *il 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'écart 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* »

Par conséquent, on constate que l'audit peut :

- ✓ Mesurer les risques, en dégagant des écarts à partir d'une comparaison avec les normes,
- ✓ Déceler les failles,
- ✓ Et par la suite exprime des recommandations pour améliorer la situation de l'entreprise auditée.

⁶FABRO, (H), *Audit fiscal*, Edition FRANCIS LEFEBVRE, 2008.

⁷ATH, *Audit Financier*, Edition CLET, 1983, p18.

⁸RAVALEC, (JP), *Audit Social et Juridique*, Edition les guides Montchrestien 1986, p4.

3. *Les objectifs de l'audit :*

Les objectifs fondamentaux de l'audit peuvent être classés en 4 principaux axes :

3.1. **La régularité :**

La régularité se définit comme étant « *la qualité de ce qui est régulier, autrement dit la conformité à des règles ou lois* »⁹.

Donc c'est la conformité et le respect des entreprises aux règles et lois imposés par l'administration fiscale, il est important donc que les informations financières soient lisibles et comprises par tous, et sans ambiguïté

3.2. **La sincérité :**

La sincérité des comptes et des documents financiers est la responsabilité des professionnels, pratiquement il en résulte d'une parfaite maîtrise des règles et de leurs applications, de la situation de l'entreprise, et de la perception extérieure des comptes présentés.

3.3. **La pertinence :**

La pertinence est la combinaison entre la cohérence de la structure, et l'ensemble des objectifs et des moyens mis en œuvre par l'entreprise. Elle exprime aussi l'écart entre le résultat qu'on va réaliser et la capacité de l'entreprise à y parvenir.

3.4. **L'image fidèle :**

La transparence des faits et des comptes reflète fidèlement la situation réelle de l'entreprise.

Donc le contrôle de la fidélité des comptes par l'auditeur légal se porte sur l'exactitude et la pertinence des états financiers.

⁹ HOWARD. (F), SETETTLER, *audit : principe et méthodes générales*, Edition PUBLI-UNION, 1996, p 62.

Sous-section2 : Evolution et apparition de l'audit fiscal

Comme on a vu dans la section précédente, la notion d'audit connaît une ferveur croissante en plus, il s'est progressivement vu appliqué dans d'autres domaines, on parle ainsi d'audit marketing, d'audit social, ou fiscal.

1. L'apparition de l'audit fiscal :

En Algérie, le système fiscal évolue de plus en plus, par le biais des ajustements permanentes en vue de remplir les failles apparentes et de s'adapter à la réalité économique des entreprises et des individus.

La fiscalité constitue donc une variable importante, qui s'impose dans la vie quotidienne des entreprises, qui sont par la suite appelées de la manipuler, à cause des pressions exercées sur les opérateurs économiques,

Ses ajustements sont devenus l'une des préoccupations majeures de toutes les entreprises, car elles sont transformées en une source de risque qui menace la structure financière, la stabilité et même la pérennité de l'entreprise,

Et comme les contribuables ont droit de recevoir des informations adéquates, et pour que cette dernière atteigne sa cible, il faut que le système bénéficie d'une certaine stabilité et simplicité.

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, donc l'entreprise doit être vigilante au niveau du suivi de ce paramètre pour minimiser le risque fiscal.

Et pour mieux gérer ces risques, les entreprises ont besoin d'un professionnel d'audit spécialisé dans le domaine fiscal, d'où il vient le terme d'auditeur fiscal.

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

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

La politique fiscale de l'état a donc constitué également un autre facteur qui a contribué à l'évolution de la notion d'audit dans le temps, et comme l'audit fiscal est l'un des résultats de cette évolution, ou le terme audit a été récemment utilisé, qui a entraîné une émergence d'une activité bien définie.

Le point commun avec toute autre approche, c'est la vérification du respect des normes ou des critères bien définis, dont une démarche critique d'évaluation doit s'assurer de la correcte mise en œuvre.

La formule audit fiscal apparaît avec le développement de l'audit comptable et l'aptitude de la fiscalité à constituer l'objet d'un audit fiscal à ses propres définitions et portée qu'il se distingue des autres formes d'audits.

2. Définitions :

2.1 l'audit fiscal:

Plusieurs auteurs ont essayé d'expliquer la notion d'audit fiscal, dont voici quelques-unes :

- Au sein des différents cabinets d'audits et de conseil:¹⁰ « *L'audit fiscal est perçu comme l'aspect fiscal de la mission d'audit ou de provision comptable, ou encore à une mission à caractère contractuel dont l'examen de la situation fiscale internationale d'une entreprise ou d'un groupe d'entreprise* ».
A travers cette définition, on peut déduire que l'audit fiscal est l'un des domaines de l'audit, qui s'intéresse à la fiscalité en vue d'examiner une situation fiscale.
- L'audit fiscal selon J.F COSTA et A.MIKOL :¹¹ « *c'est un examen critique destiné à vérifier que l'activité de l'entreprise est fidèlement traduite dans les comptes annuels en respectant les règles fiscales* ».
- M.P.COLIN a défini l'audit comme suit :¹² « *l'audit fiscal est un contrôle du respect des règles fiscales* ».

¹⁰ REDHA KHELASSI, précis d'audit fiscal de l'entreprise, Berti édition, Alger, 2013, p94.

¹¹ J.F COSTA & A.MIKOL, vingt ans d'audit, de la récusation des comptes aux activités, 1999, p 107.

D'après ce qui précède, on peut conclure que l'audit fiscal est le contrôle et l'évaluation des comptes annuels des entreprises ainsi que le respect des règles fiscales.

- P. BONGON et VALLEE dans l'ouvrage *Audit et gestion fiscale*:¹³ «*l'audit fiscal mesure l'aptitude de l'entreprise à mobiliser les ressources du droit fiscal dans le cadre de sa gestion, afin de concourir à la réalisation des objectifs de la politique générale qu'elle s'est assignée* »

L'audit fiscal est perçu comme un outil qui contribue à la sécurité fiscal de l'entreprise, et à l'amélioration de sa gestion fiscal.

De tout cela, 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.

2.2 L'auditeur fiscal :

La définition des qualités requises et des compétences attendues d'un auditeur fiscal est extrêmement importante, car l'audit fiscal est un métier d'intérêt général, qui remplit un rôle stratégique pour l'entreprise auditée.

Et pour assurer la fiabilité des travaux, ainsi que la crédibilité de l'audit fiscal lui-même, l'auditeur fiscal doit avoir les qualités citées ci dessous :

- **L'indépendance :**

L'auditeur fiscal doit être objectif dans son jugement. Cette indépendance devrait s'apprécier aussi bien sur le plan matériel que sur le plan moral.

- *Sur le plan matérielle* : l'auditeur ne doit pas être dans une situation de dépendance, qui risque de compromettre son objectivité, tel que le fait d'avoir une relation ou un lien quelconque avec l'audité qui pourrait restreindre sa liberté.

¹² P.COLIN, la vérification fiscale, édition ECONOMICA, paris, 1985, p35.

¹³ P. BOUGON et M. VALLET, audit et gestion fiscale, édition Clef ATD, 1986, p53.

-
- *Sur le plan 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.

L'auditeur sera rattaché fonctionnellement à un comité de pilotage d'audit et administrativement à un directeur, dont l'autorité lui assure:

- La liberté de son opinion,
- Un large domaine d'investigation,
- Et une considération adéquate de ses recommandations.

- **La compétence :**

La définition de critères de compétences peut être un point de départ et que l'audit fiscal à ses propres exigences dont le respect contribue également à opérer une sélection et à tracer le cadre de la mission fiscale.

- *La formation* : l'auditeur doit avoir suffisamment de connaissances théoriques pour accomplir comme il se doit son métier, Il doit être à la fois un spécialiste dans le domaine et également un généraliste polyvalent.

En effet, les connaissances théoriques de l'auditeur fiscal doivent toucher les disciplines suivantes : fiscalité, droit, comptabilité, informatique, gestion des entreprises et la gestion financière¹⁴.

Donc, on ne saurait prétendre apprécier l'opportunité d'une décision fiscale sans des connaissances en matière de gestion des entreprises, notamment en matière de politique générale et de gestion financière.

- *L'expérience* : plus de la formation acquise, l'auditeur fiscal doit exercer durant une année au moins et dans les différents départements de l'entreprise une mission d'audit. Cela lui permet de bien connaître les rouages de toute l'entreprise et de détecter les problèmes en matière fiscale.

¹⁴ KHELASSI, (R), op.cit., page 343.

-
- *Le recyclage* : il est important aussi d'organiser, au profit des auditeurs fiscaux de l'entreprise des séminaires de formation pratique dans les différents domaines ayant trait à l'activité de leurs entreprises respectives.

- **Le secret professionnel :**

L'auditeur fiscal est amené tout au long de ses missions à prendre connaissance d'informations confidentielles ou de risques importants dont la divulgation pourrait causer des préjudices à l'entreprise auditée.

Il détient également toutes les conclusions relatives à la situation fiscale de l'entreprise, conclusion qui, si elles arrivent à tomber entre les mains de tierces personnes, pourraient être utilisées contre elle¹⁵.

3. *Principes de l'audit fiscal :*

L'audit fiscal s'articule sur 4 principes:

1) **Pour une sérénité fiscale assurée face aux contrôles :**

L'audit fiscal permet aux entreprises de se préparer à tous les risques liés aux contrôles fiscaux*, soit à la vérification préliminaire ou au contrôle approfondi.

- *La vérification préliminaire* : L'administration fiscale procède à l'examen critique des déclarations, sur la base des éléments et des renseignements dont il dispose. La vérification préliminaire revêt deux formes de contrôles :
 - ✓ 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 informatisé.
 - ✓ 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 informatique.

¹⁵ KHELASSI, (R), Op.cit., p346.

* « Le control fiscal : est la contrepartie d'un système ou le contribuable détermine lui-même le niveau des impôts à payer », le guide de contrôle sur pièces.

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

2) **L'audit fiscal est ponctuel :**

La contrainte fiscale qui impose à l'entreprise le respect des dispositions évoluant dans le temps, a une répercussion directe sur la gestion de l'entreprise.

La complexité du système rend son application plus difficile aussi bien pour l'administration elle-même que pour le contribuable, Cette complexité peut être mesurée à travers les deux critères suivants : le productivisme juridique ; les incertitudes des textes et l'insécurité juridique du contribuable.

- *Le productivisme juridique* : se traduit par la multitude de textes qui régissent la matière fiscale. Le droit fiscal est un droit volumineux, complexe et obscur. De ce fait, le contribuable se trouve dans une situation fragilisée, ne pouvant plus connaître avec certitude son régime fiscal. Il plongera alors directement dans une ignorance croissante, en conséquence, dans une insécurité totale, d'où l'importance de la pratique l'audit fiscal.
- *Les incertitudes des textes et insécurité juridique des contribuables* : L'insécurité juridique trouve sa source dans plusieurs phénomènes dont notamment l'instabilité et l'obscurité des textes fiscaux.

3) La prévention et la minimisation du risque : Toutes décisions prises par l'entreprise portent une incidence fiscale sur la gestion de celle-ci, d'où la nécessité de développer une nouvelle fonction qui assure une meilleure gestion des risques fiscaux, qui peuvent avoir l'objet de plusieurs origines,

➤ *Risques d'origine internes* : Les risques d'origine interne peuvent être regroupés en deux catégories :

○ Risques liés aux procédures : La prévention du risque fiscal passe systématiquement par l'adoption d'un ensemble de méthodes et de procédures fiscales.

Des procédures défaillantes ou non adoptées aux besoins fiscaux de l'entité favorisent le développement du risque, Il convient donc de prévoir des procédures fiscales et de vérifier leur efficacité par certaines méthodes de contrôle.

○ 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.

➤ *Les domaines de risques fiscaux* : Selon une approche inspirée des travaux de Price Waterhouse Cooper, les risques fiscaux peuvent être analysés et regroupés en sept domaines, dont l'ensemble combiné constitue le portefeuille de risque fiscal de l'entreprise¹⁶ :

Les risques de transactions ; Les risques de situation ; Les risques opérationnels ; Les risques de compliance ; Les risques comptables ; Les risques de management ; Les risques de réputation ; Le portefeuille de risque fiscal de l'entreprise.

4) L'audit fiscal, un outil au service de l'entreprise :

Pour réduire la charge fiscale avec la plus grande efficacité, et sans exposer l'entreprise à des risques fiscaux, un ensemble d'actions et de décisions doivent être

¹⁶YAICH, (R), *L'impôt sur les sociétés: maîtrise des risques fiscaux*, Les éditions: RAOUF YAICH, 2007, p.16.

mené de pair avec les autres fonctions de l'entreprise. Cette action ne peut être menée que dans le cadre de la gestion globale de l'entreprise.

Après la présentation des origines de l'audit ainsi que son évolution vers l'audit fiscal, nous allons aborder dans la présente section les caractéristiques de l'audit fiscal,

Section 2 : les caractéristiques de l'audit fiscal

Pour mieux appréhender le terme d'audit fiscal, on doit connaître ses principales caractéristiques.

Sous-section 1 : Objectifs et Missions de l'audit fiscal

D'être renseigné sur l'existence de risque fiscal et d'apprécier le cas échéant, l'étendue et l'importance de ce risque, sont les principaux objectifs de l'audit fiscal.

1. Les objectifs de l'audit fiscal :

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

1.1. Un objectif 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.

La notion de régularité fiscale est liée à la notion de risque fiscal, qui dépend de deux paramètres qui sont :

- **la probabilité d'existence d'erreurs fiscales au niveau des comptes de l'entreprise** : Cette probabilité est de plus en plus importante eu égard à la complexité de la matière fiscale, à la multitude des obligations mises à la charge de l'entreprise, à l'autonomie du droit comptable et également au niveau de

compétence des services fiscaux et financiers de l'entreprise et des consultants externes auxquels elle fait appel.

➤ **L'éventualité de mise en œuvre par l'administration du contrôle fiscal :**

Eventualité qui devient de plus en plus probable compte tenu du fait que celle-ci renforce de plus en plus sa fonction de contrôle notamment par la nouvelle réorganisation de l'administration fiscale, l'exercice des contrôles sur pièces qui montent en puissances et également la consolidation des moyens matériels et humains des services de contrôle.

1.2. Un objectif d'efficacité :

L'audit fiscal est ainsi un axe majeur de prévention du risque fiscal, il présente également des vertus pédagogiques en attirant l'attention des dirigeants sur les sources d'irrégularités ou sur les points susceptibles d'être relevés par l'administration lors d'un éventuel contrôle.

Autrement dit, qu'il permet de mesurer l'aptitude de l'entreprise à mobiliser les ressources du droit fiscale dans le cadre de sa gestion, afin d'optimiser ses charges fiscales.

Toutefois, il faut préciser que le droit fiscal ne doit pas être assimilé et limité à la seule notion de risque. En effet la législation fiscale comporte de nombreuses possibilités de choix, de nombreuses options qui permettent à l'entreprise, si elle a une bonne maîtrise et une parfaite connaissance des règles fiscales, de moduler l'importance de sa dette fiscale.

L'audit fiscal va ainsi contrôler l'aptitude de l'entreprise à utiliser la panoplie des décisions juridiques et fiscales à sa disposition. Il mesure l'écart existant entre l'efficacité fiscale potentielle et l'efficacité fiscale atteinte, C'est pourquoi le contrôle de l'efficacité constitue le deuxième objectif assigné à l'audit fiscal.

Donc les missions de l'AF se résument dans les deux points suivants:

- 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 termes d'impôt.

2. les missions de l'audit fiscal ¹⁷:

2.1. une mission porte sur une période plus ou moins longue :

La mission d'audit fiscal est très influencée par le caractère ponctuel ou périodique que revêt l'intention des auditeurs.

L'avantage d'une mission périodique est assez aisément perceptible, ainsi la périodicité permet de suivre la croissance de l'entreprise, en effet le risque est d'autant plus important pour l'entreprise que non seulement la matière fiscale évolue avec le temps, mais évolue également avec l'entreprise.

Dans l'hypothèse d'une intervention ponctuelle, en revanche, l'étendue dans le temps de l'information à auditer sera fonction des souhaits du prescripteur : si celui-ci a l'intention d'opérer dans l'entreprise une vérification fiscale simulée, le cabinet d'audit devra faire porter ses contrôles sur l'ensemble du délai de reprise dont dispose l'administration.

Une fois la période sur laquelle s'exercera la mission d'audit ait été déterminé, il importe de définir la nature ou le type d'information soumise au contrôle.

2.2. Une mission peut porter sur l'ensemble de l'activité de l'entreprise ou une partie seulement :

La possibilité qu'une mission d'audit fiscal d'être périodique, permet à l'auditeur de se concentrée sur un domaine bien précis, auquel il est convenu de mettre l'accent à chaque fois sur une activité déterminée de l'entreprise en cas de pluralité d'activité

¹⁷ KHELASSI, (R), op.cit., p102.

L'ampleur des missions d'audit fiscal peut ainsi varier considérablement selon l'importance de l'information soumise au contrôle. L'ampleur est également en fonction de la variété des impôts sur lesquels porte la mission qui permettent d'avoir une idée de ses propres faiblesses en matière fiscale et pressentir le besoin d'un contrôle approfondi sur un impôt donné.

3. Les intéressés par l'audit fiscal :

En effet, le résultat de l'audit intéresse plusieurs parties prenantes dans l'obtention de l'information fiscale et comptable et autre telle que :

3.1. Les personnes de l'interne de l'entreprise :

3.1.1. Les dirigeants de l'entreprise : qui tendent plus à s'assurer que les objectifs assignés sont atteints et par conséquent à savoir si le système de suivi et de restitution périodique des comptes, fournis des informations fiables et significatives et qui peuvent servir de base à la prise de décisions.

3.1.2. Les actionnaires : sont intéressés par les résultats de l'audit final afin de s'assurer de la capacité de gestion des dirigeants et de la bonne utilisation des fonds investis.

3.2. Les personnes de l'externe de l'entreprise :

3.2.1. Les organes de contrôle externe : le rapport d'audit fiscal intéresse le commissaire aux comptes, dans le cas d'une constatation des irrégularités non encore relevé par administrations fiscales, dans ce cas-là il s'envisage directement à l'application des sanctions.

3.2.2. Les futurs associés : les futurs associés sont intéressés par le prix de cession des actions, et pour la détermination de ce dernier il faut tenir compte du passif différé latent qui sera confirmé dans le rapport d'audit fiscal.

3.2.3. Les tiers : Ils représentent toutes autres parties externes à l'entreprise intéressés par le rapport de l'audit (le banquier, les bailleurs des fonds...etc.)¹⁸.

Sous-section 2 : Distinction entre l'audit fiscal et les notions voisines

Le terme d'audit est un terme polyvalent, et pour mieux le cerner il faut le distinguer par rapport aux d'autres notions d'audit.

Cette distinction citée par la suite entre l'audit fiscal et l'audit comptable, l'audit fiscal et la gestion fiscale...etc.

1. L'audit fiscal et l'audit comptable : ces deux formes d'audit ont de nombreuses similitudes au niveau de la méthodologie suivie par l'auditeur, et nécessitent toute les deux une approche globale des systèmes d'informations de l'entreprise.

Il s'agit donc de procéder au préalable, dans le cadre d'une approche globale, à l'évaluation du contrôle interne.¹⁹

Constituent des éléments d'un contrôle interne de qualité : la présence d'un personnel qualifié, des circuits de documents qui permettent de s'assurer de la réalité et du caractère exhaustif des informations transmises à la comptabilité ou encore, l'existence de procédures de contrôles destinés à rapprocher les déclarations fiscales de la comptabilité. La constatation d'éléments d'un contrôle interne satisfaisant permet de réduire le nombre de tests et de sondages aussi bien pour l'audit comptable que pour l'audit fiscal.

Cependant, il est bien évident que la qualité du contrôle interne doit être appréciée eu égard à la taille de l'entreprise et à la complexité de la comptabilité. Le parallélisme qui existe entre les démarches de l'auditeur comptable et de l'auditeur fiscal permet à ce dernier d'utiliser les travaux réalisés par le premier.

Pourtant, l'apport de l'auditeur comptable reste parfois limité. Si celui-ci est amené à examiner des problèmes fiscaux, principalement en vue d'en évaluer les incidences sur le résultat des options prises ou des erreurs commises par l'entreprise. Les préoccupations de formuler une appréciation fiscale approfondie. Cette dernière suppose une orientation spécifique et une spécialisation des travaux de révision.

¹⁹ LOWRANCE, (B), *la pratique de l'audit interne*, l'institut français de gestion, copyright, 1976 ;

2. L'audit fiscal et l'audit financier : ces deux types ont une relation de complémentarité comme :

La non maîtrise de la fiscalité peut causer des incidences majeurs dans la structure financière de l'entreprise, ce qui donne lieu à une collaboration entre l'audit financier et l'audit fiscal.

Aussi concernant la démarche de l'audit fiscal, l'auditeur fiscal peut emprunter quelques éléments de celle de l'auditeur financier, du fait que les contrôles porteront sur la même matière.

3. L'audit fiscal et autre notions :

3.1. Audit fiscal et conseil fiscal :

Ces deux fonctions comportent de nombreuses similitudes, toute comme le conseiller fiscal, l'auditeur propose des solutions aux problèmes soulevés.

La différence entre l'audit et le conseil fiscal réside principalement dans la démarche suivie. L'auditeur, par ses investigations, détecte les problèmes alors que le conseiller est généralement consulté par l'entreprise, après que celle-ci ait pris connaissance d'un problème.

3.2. Audit fiscal et vérification fiscale :

L'audit fiscal s'apparente souvent à une vérification approfondie de la situation fiscale de l'entreprise.

La seule différence résulte de l'existence des sanctions susceptibles lors de la pratique d'une vérification fiscale²⁰.

3.3. Audit fiscal et gestion fiscale :

L'audit permet de réaliser un diagnostic de la stratégie fiscale adopté par l'entreprise afin de rendre sa gestion fiscale plus performante,

L'audit est un moyen au profit des dirigeants, qui se chargera de l'appréciation de la qualité de la gestion du service fiscal, car cet instrument est autonome des autres services.

²⁰ BRURON, (J), *le contrôle fiscal*, édition EFE, 1991, p :25.

Après avoir conclure cette section, nous allons aborder les limites et les critiques de l'audit fiscal.

Section 3 : limites et les défis de l'audit fiscal

En réalité, si l'on veut admettre que rechercher la réalité fiscale est bien objectif de l'audit fiscal, force est de constater que l'auditeur doit surmonter différents obstacles et déficit et ainsi que la recherche de la vérité fiscale de l'entreprise à ses propres limites.

Sous -section1 : les limites de l'audit fiscal

Lors de la recherche de la vérité fiscale de l'entreprise, l'auditeur doit faire face à des obstacles et des difficultés qui apparaissent tant dans le déroulement de sa mission que dans ses résultats.

1. les limites liées au déroulement de la mission :

L'importance de la législation fiscale, ses multiples incidences, imposent de longs et de nombreux contrôles dans le cadre de la mission qui a pour objectif un contrôle global de la régularité fiscale.

1.1. Les limites liées au caractère ponctuel de la mission:

L'auditeur fiscal n'est pas présent en permanence dans l'entreprise lorsqu'il intervient, c'est pour une période de temps limitée selon un calendrier généralement préétabli avec l'entreprise²¹.

De même, l'intervention de l'auditeur est ainsi limitée dans le temps, ce qui corrélativement a pour effet de prescrire une revue exhaustive de tous les facteurs de risque.

1.2. Les limites liées à la délicate appréciation du risque fiscal :

L'irrégularité est beaucoup plus délicate à apprécier ce qui engendre nécessairement l'incertitude, on peut volontairement supposer d'ailleurs que si certaines entreprises auront recours à l'audit fiscal, c'est précisément pour recueillir l'avis des spécialistes

²¹KELASSI REDHA, op.cit., p:74.

indépendants sur la régularité de certaines opérations, qu'elles effectuent régulièrement et qu'elles ont du mal à caractériser l'incertitude dans la détermination du risque fiscal, qui est double, en premier lieu de caractériser l'existence du risque, et en second lieu, de déterminer l'importance des sanctions auxquelles s'expose l'entreprise.

2. Les limites liées aux résultats de la mission :

Il peut paraître paradoxal de prime abord d'avancer qu'un contrôle contractuel de la régularité fiscale puisse alimenter le risque fiscal, en effet, l'objectif est l'inverse, à partir du rapport d'audit, dans lequel sont consignées les irrégularités, et le cas échéant, les recommandations doivent adopter les mesures destinées à améliorer sa sécurité fiscale.

Cependant, il importe de replacer la mission dans le cadre plus large de l'entreprise, pour se remémorer que la régularité fiscale est une préoccupation partagée, elle est ainsi partie intégrante des contrôles opérés par les commissaires aux comptes et le centre d'intérêt exclusif de l'administration fiscale.

2.1. Les limites de l'audit fiscal par rapport à l'audit légal :

Dans l'hypothèse où un auditeur légal souhaiterait obtenir le rapport établi à l'issue d'une mission d'audit fiscal, les dirigeants de la société ne peuvent s'y refuser, l'intérêt pour l'auditeur légal de connaître le contenu de ce rapport est évident même s'il obéit par la suite à effectuer les contrôles nécessaires pour avoir sa propre opinion selon ses convictions .

Dans ce cas , la question est plus délicate , car en cas d'irrégularités relevées, il se doit mentionner dans son rapport, et le porter à la connaissance du procureur de la république, ce qui pose un problème pour l'auditeur fiscal ou l'apparition d'infractions pénales dans son rapport, serait fatale pour son client dont seul recours devant le commissaires aux comptes serait le refus de communication, lui-même pénalement répréhensible, il y a donc lieu de s'attendre en la matière à des rapports particulièrement évasifs ou parfaitement silencieux ou bénéfice de confidences orales.

2.2. Les limites de l'audit fiscal par rapport à l'administration fiscale :

Il serait superflu d'insister sur l'intérêt que peut présenter pour les agents de l'administration fiscale la connaissance du contenu d'un rapport antérieurement établi

par des spécialistes de la matière, et recensement les irrégularités décelées dans une entreprise.

Pour tenter d'arriver à cette fin, l'administration dispose en réalité de deux voies distinctes, elle peut, en effet, essayer d'obtenir le rapport en exerçant son droit de communication²², ou bien, de façon plus directe, en prenant connaissance dans le cadre même d'une vérification²³.

Sous -section 2 : Les défis de l'audit fiscal

L'audit fiscal, développé dans sa version moderniste , peut prendre aux yeux des dirigeants une place excessive, car il accumule à la longue une somme d'informations considérables et en quelque sorte universelle que jusqu' alors seuls ces dirigeants détiennent, sans y voir un risque de concurrence ou de contre-pouvoir, cela veut dire que lorsqu'il bénéficie de la stabilité et de la durée, ils devient en effet une véritable mémoire de l'entreprise dans la matière fiscale, de ses progrès comme de ses vicissitudes, cela consiste un point de repère non négligeable à une époque où les gens et les choses sont très mobiles.

Il en résulte que la tâche de l'audit fiscal est d'aider à clarifier les choses, à confirmer ce qui est présenté, à mesurer l'incidence des déviations et leurs conséquences au plan financier et au plan d'irrégularité légale devant l'administration fiscale et les tiers.

En outre l'audit est aussi un outil de diffuser les messages de la direction générale, cela est particulièrement vraie dans les entreprises multinationales, la présence des auditeurs fiscaux permet de transmettre à des filiales lointaines l'esprit et la lettre des politiques fiscales décidées au siège, en retour, l'auditeur enrichit le groupe avec les réalités du terrain et avec les sensibilités des filiales sur ces politiques et procédures, il y a un rôle d'interprète et d'interface.

Face à son avenir; l'auditeur fiscal est confronté à un double défis.

²² ART 310 CID.

²³ ART 190 CID.

Le premier est d'intégrer son rôle traditionnel d'informateur de la direction générale de la situation fiscale de l'entreprise et celui plus récent de consultant dans la matière fiscale.

Le second, c'est la conception globale du métier de l'auditeur fiscal qui est un enjeu, l'audit fiscal ici perd son prestige, l'auditeur qui n'a plus une vision d'ensemble des choses, perd peut être aussi son efficacité²⁴.

Donc, l'audit fiscal doit et devient un audit de la performance, cela ne se fera d'être en mesure de présenter nos approches souvent analytiques, afin d'être en mesure de présenter aux directions générales un bilan global, mettant le doigt sur les défaillances et anomalies opérationnelles et stratégiques les plus significatives, mais cela nécessitera un effort méthodologique qui nous conduira sans doute à changer nos façons de faire, sans compromettre la rigueur qui nous est propre.

Enfin , on peut constater que l'audit fiscal n'est évidemment qu'un moyen, et jamais une finalité tandis que l'audit fiscal n'est qu'un rouage parmi d'autres de la politique globale de contrôle de l'entreprise et n'est qu'un maillon d'une chaîne de progrès qui englobe la mise en œuvre des réformes, donc l'audit fiscal restera toujours marginal par rapport aux métiers de l'entreprise, mais grâce à ses contributions, il apparaîtra de plus en plus indispensable pour aider à prendre les bonnes décisions et à engager les actions profitables.

On conclusion de cet chapitre, l'audit fiscal est une notion qui doit être appliqué, pour mieux appréhender le risque fiscal car « mieux gérer sa fiscalité, mieux gérer ses finances »

L'exercice d'une mission d'audit suppose des objectifs préalablement défini et une démarche permettant d'atteindre cet objectif avec le maximum d'efficacité et en utilisant le minimum des moyens,

²⁴ETIENNE BARBIER, l'audit interne, performance et actualité, les éditions d'organisation 1995, P : 130.

Chapitre 2 : Démarche d'une mission d'audit fiscal

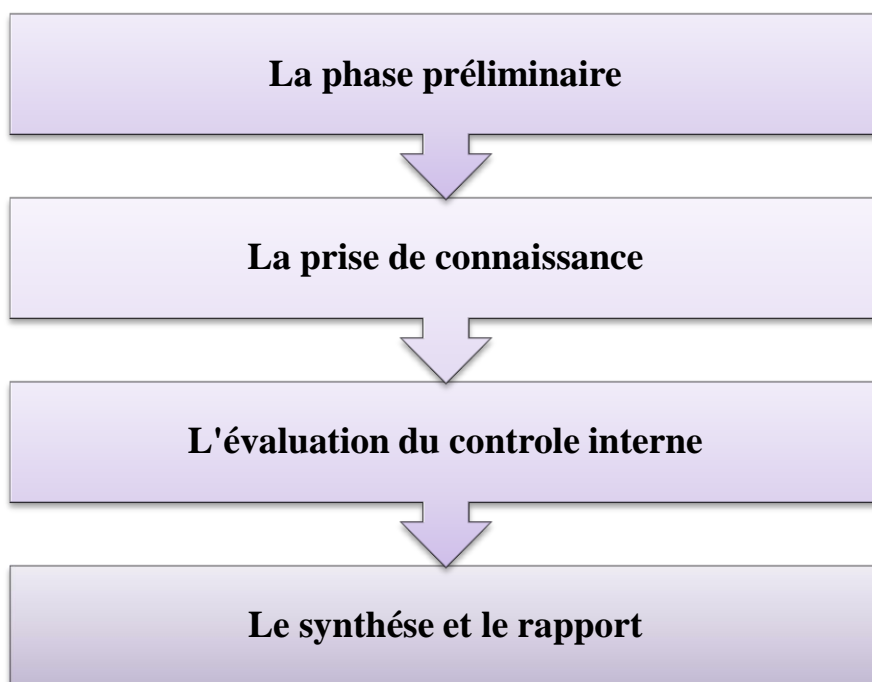
Toute mission d'audit, suit une démarche et une méthodologie permettant d'atteindre son objectif avec un maximum de sécurité en utilisant un ensemble des moyens d'une façon optimale.

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

Cependant, la nature des missions d'audit fiscal et la diversité de ses objectifs interdisent la définition d'une méthodologie standard applicable à toutes les missions d'audit fiscal,

Donc l'auditeur est censé a utilisé une démarche qui se base ainsi sur plusieurs étapes fondamentales qui sont représenté dans le schéma suivant :

Figure n°1 : déroulement de la mission d'audit fiscal



Source : élaborer par nos soins.

Donc, dans le présent chapitre, nous allons aborder les différentes démarches que l'auditeur fiscal suit pour la réalisation de sa mission.

1. La phase préliminaire :

Dans un souci d'efficacité, l'auditeur fiscal doit, dans le cadre de son travail, adopter une démarche rationnelle qui lui permet d'atteindre son but le plus rapidement possible en engageant le minimum de moyens.

1.1. Objectifs de cette phase :

Avant l'acceptation de la mission, l'auditeur fiscal effectue un diagnostic dans le but de déterminer les contraintes liées à la mission, et plus précisément savoir ce qu'il est apte à exécuter la mission demandée dans le délai et combien ça va lui coûter.

Cette phase comprendra la préparation du contrat autrement dit la lettre de mission qui résume les modalités d'investigation et le budget proposé pour la réalisation de la mission.

1.2. Préparation de la mission :

La préparation de la mission se fait par la réalisation et la confirmation de la lettre de mission, ensuite de définir la méthodologie à suivre tout au long de la mission.

1.2.1 Lettre de mission :

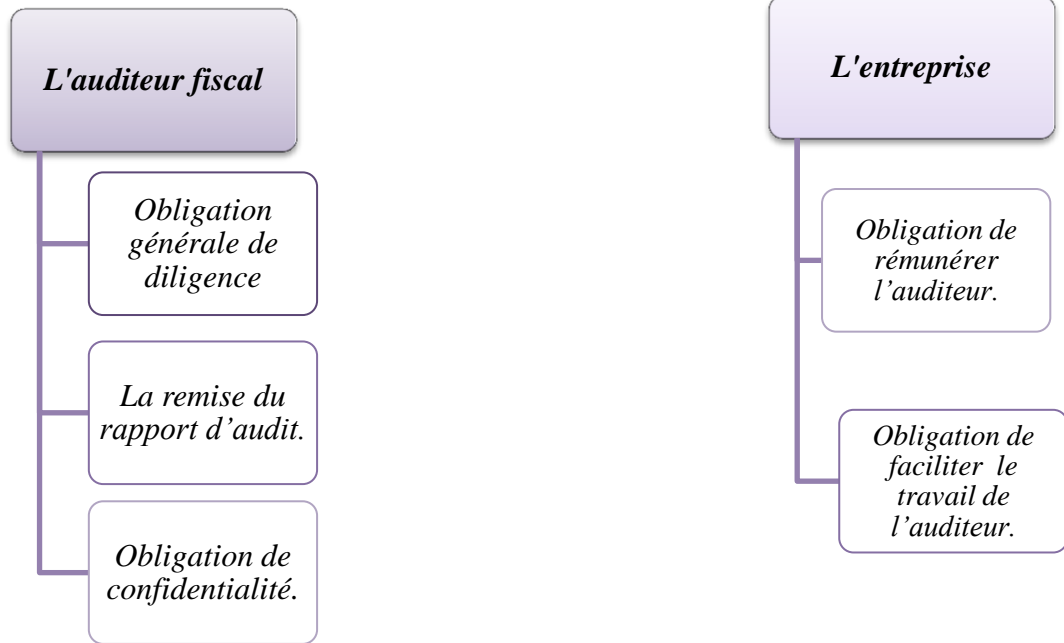
C'est un écrit sous forme d'un contrat qui formalise la relation entre l'auditeur fiscal et l'entité qui sera auditée par la suite, elle servira de preuve en cas de litige entre les deux parties.

La lettre de mission se caractérise par différents éléments dont les parties doivent prendre soin de préciser afin de bien délimiter le cadre de la mission.

Elle précise notamment :

- Les objectifs de la mission
- L'étendue des travaux à réaliser (exercices à auditer).
- Le délai d'exécution de la mission.
- Le montant de rémunération de la mission.
- Les obligations réciproques des parties (présenté dans le schéma suivant).

Figure n°2 : Les obligations des deux parties.



Sources : élaborer par nos soins.

1.2.2 Planification et préparation du plan de travail :

L'auditeur doit préparer un plan de travail détaillé de manière appropriée avant de commencer, pour assurer le bon fonctionnement de la mission.

La planification présente un outil indispensable pour l'auditeur, qui sert à tenir compte de ces deux contraintes.²⁵

- *La contrainte du temps* : le fait que la mission d'audit fiscal s'étale sur une période restreinte, l'auditeur est censé à l'accomplir dans la durée prescrite dans le contrat initial.
- *La contrainte du résultat* : est la contrainte la plus importante et la plus difficile, vu que l'auditeur doit dégager un bon résultat pour que sa mission ait de la valeur.

L'importance d'élaboration et de respect d'un tel calendrier est de:

- Réaliser des économies de temps.
- Minimiser le risque d'omission.

²⁵ KHELASSI, R, op.cit., p352.

-
- Assurer le contrôle de tous les éléments essentiels.
 - Facilite la répartition des tâches (les sections) aux collaborateurs.
 - Connaitre l'état d'avancement des travaux d'avancement de son équipe.

Dans le cadre d'une mission d'audit fiscal, le programme d'audit tiens compte du facteur temps, et surtout des dates butoirs comme celles : des déclarations, d'élaboration des états ; des inventaires...etc.

1.2.3 Les outils de la méthodologie :

Pour formuler des conclusions objectives, l'auditeur fiscal devra appliquer une méthodologie rigoureuse qui implique l'utilisation d'une démarche inductive, et d'un certain nombre d'outils comme :

- *Les questionnaires:* c'est une technique directe d'investigation²⁶, qui permet d'interroger de façon directive les individus, en vue d'identifier les sources de risques ainsi que les dispositifs fiscaux qui doivent a priori exister.
- *Les sondages:* ensemble de question destinées à vérifier l'exactitude des opérations fiscales.
- *Les diagrammes:* sont des techniques de description des procédures fiscales et de circulation des documents.
- *Les entretiens:* il s'agit d'une séance de questionnement adressée à une personne ou à plusieurs, dans le but confirmer les informations ainsi que d'appréhender les décisions prises par l'entreprise. C'est le moyen le plus efficace pour la confirmation ou l'infirmerie des informations.
- *Les analyses comparatives:* elle se base sur une comparaison de l'ensemble des informations fiscales significatives (impôts ; taxes...etc.).
- *Analyse des documents :* il s'agit d'une vérification de conformité entre les opérations effectuées et les documents existants dans l'entreprise, (les états financiers, les déclarations fiscales...etc.).

²⁶ CHABANI, (S), et OUACHRINE, (H), *Guide de méthodologie de la recherche en sciences sociales*, 2013, p 77.

Section 1 : prise de connaissance générale

Après avoir accepté la mission, l'auditeur commence à prendre connaissance de l'entreprise qu'il va auditer, et d'après l'ISA 310²⁷ :

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

Cette phase est commune à toutes les missions d'audit, du coup elle permet à 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.

Cette étape est d'autant plus importante quand il s'agit d'une première intervention.

Sous-section 1 : Les objectifs de la prise de connaissance générale

Cette étape permet à l'auditeur d'assimiler le contexte externe (juridique, environnement économique, environnement social ...etc.) et interne de l'entreprise (l'activité et l'organisation générale de l'entreprise).

Mais plus précisément, il s'agit de repérer les zones de risques fiscaux liés aux spécificités de l'entreprise audité ainsi que la découverte de nouvelles caractéristiques susceptibles de commander une approche différente ou de conduire à la redéfinition de l'objet même de la mission.

De même, lorsqu'elle est bien menée, elle pourra réduire sensiblement la durée d'intervention de l'auditeur fiscal du fait qu'elle va lui permettre de se placer dans les conditions les plus favorables pour optimiser son travail.

²⁷ www.isa.org, le 02/08/2015 à 15 :30.

Sous-section 2 : les éléments de la prise de connaissance

Les principaux éléments de la prise de connaissance de l'entreprise sont :

1. Prendre connaissance de l'entreprise et de son environnement :

L'auditeur doit avoir une idée sur l'historique de l'entreprise, la forme juridique, l'objet, la nature de l'activité à travers les statuts, l'identification de l'entreprise, l'immatriculation fiscale, l'immatriculation sociale, la composition des capitaux, le siège social, les différentes filiales et agences, les principaux clients et fournisseurs...etc.

Ces éléments de compréhension sont de nature à familiariser l'auditeur aux spécificités de l'entité pour qu'il puisse en tracer les ordres.

Après acceptation de la mission, l'auditeur réunit des informations complémentaires et plus détaillées dans la mesure du possible, il est préférable que l'auditeur dispose des connaissances au début de sa mission.

Tout au long du déroulement de l'audit, ces informations seront reconsidérées, réactualisées et de nouveaux éléments seront obtenus.

Lors de la prise de connaissance, l'auditeur a le choix entre plusieurs sources d'informations sur le secteur d'activité et l'entité, notamment :

- Expérience antérieure de l'entité et de son secteur d'activité ;
- Entretiens avec des employés de l'entité (administrateurs, cadres etc.)
- Entretiens avec le personnel d'audit interne et examen des rapports d'audit interne ;
- Entretiens avec d'autres auditeurs et avec des conseils ou autres qui ont travaillé pour le compte de l'entité ou dans son secteur d'activité ;
- Entretiens avec des personnes bien informées à l'extérieur de l'entité (économistes spécialistes du secteur, autorité de tutelle, clients, fournisseur.)
- Publications relatives au secteur d'activité (statistiques gouvernementales, études, textes, magazines professionnels, rapports élaborés par des banques et des courtiers, journaux financiers...);
- Textes législatifs et réglementaires ayant une incidence significative sur l'entité ;
- Visites des locaux et des installations de l'entité ;
- Documents établis par l'entité (procès-verbaux de réunions, documents adressés aux actionnaires ou aux autorités de tutelle, document promotionnels, rapports annuels et

financiers des exercices précédents, budgets, rapports internes de gestion, rapports financiers intercalaires, manuel de politique de gestion, manuel du système comptable et de contrôle interne, plan comptable, descriptions des postes, plans marketing et de ventes...).

2. La connaissance des documents juridiques, comptables et de gestion :

L'auditeur fiscal devrait obtenir la documentation juridique (statuts, les procès-verbaux des assemblées générales ordinaires et extraordinaires, les rapports des commissaires aux comptes présentés à l'entreprise), et comptable nécessaire (la comptabilité, les états financiers, les supports techniques tels que les logiciels, le niveau d'analyse financière pratiqué).

La collecte de ce type d'informations pourrait renseigner l'auditeur sur la possibilité d'existence des risques spécifiques fiscaux.

L'examen de la situation financière de l'entreprise est aussi nécessaire, car celle-ci peut influencer sur la détermination ou la recherche des erreurs ou des irrégularités commises.

Comme le cas de la détection d'anomalies dans les états financiers peut être suffisante pour emporter la conviction des agents quant à l'existence d'irrégularités.

3. Les options fiscales prises par l'entreprise :

Elles portent sur des options qu'utilise l'entreprise pour mieux gérer sa fiscalité comme :

- Le régime fiscal à suivre (réel ou forfaitaire).
- le mode d'amortissement utilisé (linéaire, dégressif...etc.).
- les engagements fiscaux (les déclarations annuelles, mensuelle...etc.).
- les incidences fiscales.
- Les principales conventions.

L'auditeur devrait s'assurer aussi que l'activité exercée par l'entreprise auditée n'est pas exclue des avantages fiscaux (les exonérations fiscales, franchise d'impôt...etc.).

4. Prendre connaissance du rapport de l'entreprise avec l'administration fiscal :

L'auditeur doit examiner les antécédents fiscaux de l'entreprise, pour mieux évaluer le risque de redressement futur ou de la réputation de l'entreprise chez l'administration fiscale, l'auditeur assure :

- L'examen des courriers adressés à l'entreprise par l'administration.
- Vérification du respect des dates butoirs des déclarations.
- Vérifier si l'administration adresse une demande d'information à l'entreprise au titre des exercices non prescrits ou en vue de se communiquer à propos de ses tiers.

Le tableau suivant résume les différents éléments nécessaires à la prise de connaissance générale :

Tableau n°2: tableau récapitulatif des éléments de la prise de connaissance en générale

CARACTERISTIQUES JURIDIQUES	
<i>Cadre juridique de l'entreprise</i>	
Forme de la société	Statuts de la société Changements de la forme intervenus
Capital social	Montant du capital Principaux associés Changement intervenus dans la structure du capital
Objet social	Nature de l'objet social Changements intervenus
Clauses essentielles des statuts	Formes des titres sociaux Mode de transmission Durée des exercices sociaux Modalité de répartition du bénéfice Modalités de liquidation
<i>Organe de gestion et de contrôle</i>	
Assemblées des associés	Compétence Mode de convocation Règles de majorités et de vote
Administration	Nature et pouvoir
Contrôle externe et interne	Commissariat aux comptes Auditeurs externe Service d'audit interne

Caractéristiques juridiques	
<i>cadre juridique de l'exploitation</i>	
Forme juridique de l'activité	Propriété du fonds de commerce Location gérance du fonds de commerce (résumé des clauses contractuelles). Concessions (résumé des clauses contractuelles).
Contrat relatifs à l'exercice	Locations et baux consentis à l'entreprise Baux accordés par l'entreprise Licences et franchises consenties à l'entreprise. Licences et franchises consenties par l'entreprise
<i>Relation avec groupes</i>	
Liens juridiques avec des groupes	Société mère : nature de relation Société filiales et sœur : nature de relation
Caractéristiques économique	
<i>Activité</i>	
Nature de l'activité	Branche d'activité ses caractéristiques (saisonnalité...etc.) et nature de la fiscalité pesant sur cette et/ou ces branches (hôtellerie, immobilier, enseignement...etc.)
Lieu d'activité	Lieux où s'exerce l'activité sociale : siège, agences, succursales Nature de l'activité exercée dans chacune des agences
Marché de l'entreprise	Marché locale Marché de l'exportation
<i>Relations économiques avec groupes</i>	
Liens économiques avec des groupes	Nature des liens économiques avec les sociétés du groupe Part de l'activité traitée avec le groupe
MOYENS D'EXPLOITATION	
<i>Moyens Matériels</i>	
Bâtiments utilisés	Liste des bâtiments utilisés (emplacement, importance, affectation, location ou propriété de l'entreprise)
Matériels et équipements utilisés	Liste du matériel utilisé en classant ce matériel par catégorie Nature du droit exercé sur ces biens (propriété ou crédit-bail)
<i>Moyen Humains</i>	
Effectif	Nombre de salariés

	Répartition par catégorie Nature des contrats de travail Recours à du personnel intérimaire
CARACTERISTIQUES DE L'EXPLOITATION	
<i>Approvisionnement</i>	
Fournisseurs	Sources d'approvisionnement (local, import) Nature de liens existant avec les fournisseurs
Conventions avec les fournisseurs et sous-traitants	Stocks appartenant à l'entreprise et déposés chez des tiers Contrat de sous-traitance
<i>Production</i>	
Nature de la production	Production faite exclusivement par l'entreprise ou sous-traitée Production destinée a la vente et part immobilisée
<i>Organisation comptable</i>	
Le département finance et comptable	L'effectif L'organisation des services
Importance du système d'information comptable	Existence d'une comptabilité analytique Existence d'une comptabilité budgétaire Existence des logiciels

Source adaptée : mémoire sur « l'audit fiscal des sociétés dans le contexte marocain »

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 factures de risque qui imposent une réorientation de la mission,
- Planifier le déroulement de sa mission compte tenu des éléments d'information réunis.
- Assurer le passage à la phase suivante.

Section 2 : Evaluation du contrôle interne

L'évaluation du 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 du CI faite sur le plan comptable et fiscal, il s'agit donc d'une évaluation approfondie spécifique au domaine fiscal.

Pour pouvoir donner un avis sur la régularité et la sincérité des comptes et d'apprécier l'image fidèle sur le patrimoine et la situation financière de l'entreprise, l'auditeur doit examiner les dispositifs de sécurité mis en place pour assurer un enregistrement convenable des opérations effectuées par l'entreprise, l'ensemble de ses sécurités que l'on dénomme «Contrôle Interne ».

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

L'étude du contrôle interne spécifique à la fonction fiscale constitue l'essentiel du travail de l'auditeur fiscal.

En effet, les études et les analyses, dans ce sens, vont lui permettre de se prononcer en fin de compte sur la situation fiscale, c'est à dire sur la fragilité ou la performance du corps fiscal de l'entreprise.

Elles permettent, ainsi, de conclure des indices pouvant se gérer dans le cadre de la gestion fiscale.

Sous-section1 : Objectif du contrôle interne

Il s'agit, ici, pour l'auditeur de procéder à une évaluation des procédures de traitement des questions fiscales à l'intérieur de l'entreprise.

Cette phase doit notamment comporter l'analyse des moyens humains et matériels dont dispose l'entreprise pour les questions fiscales : existence et organisation du service fiscal, qualification des membres, documentations...

Généralement, les objectifs de l'évaluation du contrôle interne spécifique à la fonction fiscale dépendent de la nature de la mission.

Dans une perspective de régularité, l'auditeur va s'intéresser aux sécurités fiscales mises en place pour traiter les opérations.

Dans une perspective d'efficacité,

- L'auditeur va s'intéresser à la répartition du temps de travail des fiscalistes de l'entreprise pour déterminer leur activité consacrée à la gestion fiscale.
- L'auditeur évaluera de même le régime et le système d'information fiscale de l'entreprise afin de s'assurer que celle-ci a la possibilité d'accéder à ce qui constitue la matière première de l'efficacité fiscale à savoir l'information juridique fiscale.
- Enfin, l'auditeur examinera les conditions dans lesquelles les dirigeants de l'entreprise consultent les responsables par des questions fiscales pour la prise de décision²⁸.

Sous-section 2 : Mise en œuvre de l'étude du système de contrôle interne Fiscal

Pour mieux étudier le système du contrôle interne de l'entreprise, l'auditeur doit suivre une méthodologie bien précise.

1) La méthodologie de l'étude de CI :

L'étude du Contrôle Interne s'opère en cinq étapes :

1.1 La Description des Procédures :

En fonction de la nature des opérations effectuées au sein de l'entreprise l'auditeur identifie et décrit les procédures de contrôle.

Il doit rechercher les sécurités mises en place pour la constatation des différentes opérations. Cette description est d'autant plus rapide quand il existe un manuel de procédures au sein de l'entité.

1.2 Les Tests de Conformité :

Une fois les procédures sont identifiées, l'auditeur doit vérifier que la description du 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 (exemple : une commande verbal)

²⁸ FABRO, (H), *Audit fiscal*, Edition FRANCIS LEFEBVRE, 2008

1.3 L'évaluation Préliminaire du contrôle interne :

C'est l'étape la plus importante au niveau de ce stade où l'auditeur dégage les forces et les faiblesses et formule un jugement sur la qualité du Contrôle interne.

1.4 Les Tests de Permanence :

Ces tests s'effectuent généralement par sondage. Ils visent à s'assurer que les procédures jugées fiables et correctes sont effectivement appliquées. Ils confirment ou infirment l'évaluation préliminaire du contrôle interne²⁹.

1.5 L'évaluation Définitive du 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) *Contrôle des opérations à caractère fiscal :*

Ainsi après avoir recensé dans la première phase de son intervention les caractéristiques fiscales de l'entreprise (régime d'imposition des résultats, régime d'imposition à la TVA, provisions réglementées ... etc.)

L'auditeur est amené à mettre en lumière des faiblesses inhérentes au mode de traitement des questions fiscales dans l'entreprise et qui constituent une source de risque fiscal.

A partir des constats, il peut déterminer l'orientation qu'il doit donner, par la suite, à ses travaux dans le cadre des contrôles de régularité proprement dits.

2.1 Les contrôles basés sur le questionnaire :

²⁹ HOWARD. (F), SETETTLER, *Audit : principe et méthodes générales*, Edition PUBLI-UNION, 1996

Le questionnaire de l'audit fiscal constitue un outil privilégié de contrôle de la conformité des opérations de l'entreprise aux dispositions de la loi fiscale.

S'agissant de la structure du questionnaire, celui-ci se présente généralement sous forme d'une série de questions fermées c'est-à-dire dont la réponse peut être faite par oui ou non et seulement l'une de ces deux réponses.

Toute réponse négative est censée alerter l'auditeur sur l'existence d'un risque fiscal. Mais toutes les questions ne trouvent pas nécessairement à s'appliquer dans chaque entreprise car le questionnaire est souvent préétabli au niveau du cabinet et ne peut donc être parfaitement adapté à chaque entreprise, c'est pourquoi on peut rajouter une mention "non applicable" à côté des réponses "oui" ou "non".

Dans le cadre d'un contrôle de la régularité fiscale, le questionnaire d'audit peut être structuré selon deux schémas possibles :

- En premier lieu, les questions peuvent être ordonnées en fonction de la présentation des documents comptables.
- En second lieu, le questionnaire d'audit fiscale peut être structuré par catégories d'impôts, ce qui conduit à distinguer trois grandes parties dans

Le questionnaire : l'impôt sur les résultats, la TVA, et enfin les autres impôts et taxes.

2.2 Les contrôles complémentaires :

Ces contrôles ont pour objectif de déceler des erreurs ou irrégularités qui peuvent être appréhendées à l'occasion du contrôle par questionnaire. Il s'agit de contrôles axés essentiellement sur la vérification des obligations de forme imposées dans le cadre de notre système fiscal qui est marqué par la prédominance du mode déclaratif.

En effet, l'examen du respect des obligations déclaratives imposera à l'auditeur fiscal 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 déposées 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'agira dans ce cas de porter un jugement sur la cohérence des différentes déclarations et informations comptables et sociales.

Section 3 : l'audit final des comptes fiscaux

Dans ce contexte, nous avons jugé préférable de subdiviser la présente section en deux parties :

Sous-section 01 : Analyse de comptes fiscaux.

Sous-section 02 : le rapport final.

Sous-section 1 : Analyse de comptes fiscaux

L'utilité d'un contrôle fiscal des documents comptables de l'entreprise est celle qui permettra de recueillir des informations sur la situation fiscale de l'entreprise à partir des documents comptables.

Cette analyse portera sur 3 grandes axes :

1. Audit des impôts et taxes :

L'audit de l'ensemble des impôts et taxes prescrites au code des impôts,

- L'impôt sur le revenu global: vérifier l'exactitude des comptes de charge et des produits.
- La taxe sur la valeur ajoutée : il convient de s'assurer que :
 - les factures d'achat sont bien contrôlées, notamment au niveau de la TVA.
 - les factures de vente sont aussi bien contrôlées.
- L'impôt sur le bénéfice des sociétés : s'assurer de l'exactitude du calcul du revenu,
- La taxe sur activité professionnel : s'assurer du CA généré.
- Taxe d'apprentissage et de la formation continue : vérifier l'application du taux correcte.
- Autres taxes : vérifier les,
 - Taxes sur véhicules,

-
- Taxes foncières,
 - Taxes d'assainissements.

2. Audit des comptes de résultats :

Cette étape est basée sur l'analyse des comptes des charges et des produits des éléments suivants :

2.1. Les charges :

- S'assurer que les loyers des locaux et matériels ne cachent pas des opérations particulières entre bailleurs et locataires ;
- S'assurer que l'entreprise distingue bien entre les dépenses et les investissements.
- Examiner les imprimés de remboursement des frais de déplacement.
- Vérifier que la bonne justification de frais de missions.
- rapprocher les données de la liasse fiscale de celles de la comptabilité ; examiner, d'une façon générale, le régime fiscal des sommes versées aux personnes qui quittent l'entreprise.
- vérifier que l'entreprise respecte les dispositions réglementaires en matière de tenue de registres relatifs au personnel et aux salariés.
- S'assurer que les avantages en nature ont bien été déclarés et veiller à ce qu'ils soient correctement évalués.
- Vérifier les calculs de régularisation des impôts et les taxes annuelle et les mentions portées sur la liasse fiscale.
- Vérifier que le montant de la créance d'impôt comptabilisée du titre du report des déficits, est justifié.
- Rapprocher les déclarations fiscales aux écritures comptables.
- Vérifier la conformité des mouvements de provisions avec les chiffres d'affaires.
- S'assurer que les amortissements sont calculés élément par élément.
- Vérifier la bonne application des conditions générales de déductibilité des amortissements et des provisions.
- Vérifier que les intérêts payés correspondant à des dettes de l'entreprise.
- Vérifier l'exactitude des intérêts déclarés en examinant les tableaux d'amortissements des emprunts et les contrats relatifs à ces derniers.

2.2. Les produits :

- Vérifier si l'entreprise a bien comptabilisé tous les produits issus de la vente des déchets.
- Vérifier l'exactitude des rabais, remises et ristournes hors factures à déclarer.
- Rapprocher le CA généré.
- S'assurer que toute facturation hors TVA est accompagnée d'un justificatif.
- Vérifier que le système de facturation de l'entreprise satisfait aux exigences de la réglementation en matière de TVA.
- Effectuer un rapprochement entre :
 - Les produits apparaissant au compte de résultat de la laisse fiscale.
 - Les produits apparaissant au compte résultat de la comptabilité.
- Voir si tous les produits résultant de l'activité sont bien enregistrés au compte de résultat.

3. Audit des stocks :

On peut vérifier dans ce compte,

- La TVA récupérable figurant sur les achats correspond bien à des achats réels.
- Que les factures d'achats sont bien contrôlées notamment au niveau de la TVA.
- Les marchandises et matières premières acquises à titre onéreux est valorisées lors de leurs entrées dans le patrimoine de l'entreprise à leur coût d'acquisition qui égale au prix d'achat ajoutée au frais accessoires d'achat.
- Vérifier que le montant d'acquisition n'est pas majoré par le montant des taxes récupérables ou par les rabais ou des remises et ristournes obtenues
- Vérifier la documentation sur les prix retenus.
- Vérification des méthodes de calculs des provisions,
- Vérifier que les provisions doivent être réajustées chaque année.

Sous-section 2 : le rapport final

Après avoir examiné le contrôle interne et les comptes fiscaux, l'auditeur fiscal s'envisage à préparer la synthèse et les recommandations sur l'ensemble de ses travaux.

Ces conclusions seront consignées dans son rapport d'audit qui sera transmis aux dirigeants de la société.

Quelles que soient les attentes du client, le rapport final de la mission d'audit fiscal doit comporter deux points dont la rédaction ne peut être laissée qu'à l'initiative de l'auditeur.

En premier lieu, celui-ci 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, et déterminer par la suite le constat de la situation fiscale de l'entreprise auditée³⁰.

Ensuite, il importe les recommandations et les suggestions qui devraient préconiser des actions en vue de prévenir les risques relevés.

1. La forme et le contenu du Rapport

1.1 La forme du rapport :

Contrairement à ce qui est le cas en matière d'audit comptable et financier, les instances professionnelles n'ont pas élaboré des normes de rapport spécifique à l'audit fiscal.

Ce qui a laissé une grande liberté aux auditeurs et aux prescripteurs dans le choix des caractéristiques du rapport ; ainsi ces caractéristiques peuvent être déterminées soit à partir d'un accord entre les deux parties soit à l'initiative de l'auditeur.

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 porter de certaines conclusions avancées, voire même de fournir quelques indications

³⁰ BEN HADJ Saad, m : mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable : l'audit fiscal dans les pme : proposition d'une démarche pour l'expert-comptable, Tunisie, 2009.

complémentaires qui n'ont pas pu être mentionnées par écrit pour des raisons de confidentialités par exemple³¹.

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.

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'auditeur.

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.

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

Au-delà du diagnostic, ces prescripteurs attendent de l'auditeur, spécialiste qui s'est livré à un examen approfondi de tout ou partie de la situation fiscale de l'entreprise, qu'il donne son avis sur la façon d'atténuer le risque fiscal ou d'éliminer les sources d'irrégularités.

En d'autres termes, le prescripteur ne se satisfait pas d'être informé sur ce qu'il ne fallait pas faire au plan fiscal, il souhaite savoir ce que l'entreprise doit faire.

Pour l'auditeur fiscal, il est amené à émettre des recommandations sans se substituer à l'entreprise pour décider de les appliquer ou non.

En effet, il est dans l'obligation de préserver son indépendance et de maintenir une frontière stricte entre audit et conseil.

En outre, les recommandations préconisées par l'auditeur doivent s'inscrire dans un double perspectif³².

³¹ KHELASSI, R, op.cit., p502.

2. les recommandations et les suggestions :

Tout d'abord, l'auditeur doit indiquer si les irrégularités relevées sont susceptibles d'être corrigées et donc s'il est possible d'adopter des mesures ayant des vertus essentiellement curatives.

Ensuite, il doit conférer un caractère préventif à sa mission en suggérant des recommandations qui sont de nature à éviter que l'entreprise ne renouvelle pas dans l'avenir les erreurs constatées

Il existe ainsi deux optiques selon lesquelles l'auditeur émet ses recommandations dont l'une est curative et l'autre est préventif.

2.1. Les Recommandations à Titre Curatif :

L'auditeur doit indiquer si les irrégularités relevées sont susceptibles d'être corrigées ou pas, cela dépend du cadre varie de la mission et 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.

2.2. Les Recommandations à Titre Préventif :

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.

En fin, on peut dire que pour que le prescripteur puisse retirer tout le profit souhaitable d'une mission d'audit fiscal, il importe qu'il confie la mission à des auditeurs qu'il satisfait aux exigences prédéfinies d'indépendance et de compétence, cette condition favorise la sélection des prétendants.

En effet, la fiabilité des résultats de la mission repose sur la parfaite maîtrise de cette mission par l'auditeur, or, maîtriser le paramètre fiscal, implique des compétences propres à la discipline.

Dès lors, aucune profession, comptable ou juridique, n'est en elle-même apte à garantir un tel niveau et une telle pluralité des compétences au sein d'une équipe d'audit fiscal.

Au même, la qualité de l'audit implique d'être en mesure d'examiner des questions ayant trait aussi bien à la fiscalité directe qu'indirecte, à la fiscalité nationale ou internationale, aux impôts locaux comme aux impôts sur les bénéfices³³.

³³ MARTIEL CHADEFAX, l'audit fiscal, op.cit., p : 166.

***Etude de cas : Les apports
d'une mission d'audit fiscal***

Afin de mettre la lumière sur les apports d'une mission d'audit fiscal, nous avons procédé à une étude au niveau du cabinet Ernst & Young.

Dans le présent chapitre, nous allons présenter le cabinet d'audit Ernst & Young dans un premier temps puis traiter, dans un deuxième temps, les apports de l'audit fiscal dans le cadre de la mission pratique à laquelle j'ai participé.

Section 1 : Présentation du cabinet Ernst & Young

Le cabinet Ernst & Young (EY) est l'un des grands cabinets d'audit dans le monde et en Algérie. Nous allons présenter, dans cette section, le cabinet EY à travers son historique, son organisation, ses principales missions.

Sous-section 1 : Présentation générale du cabinet

« La qualité par principe », signature d'Ernst & Young, témoigne de sa volonté d'inscrire la qualité dans tous ses travaux. Elle est l'affaire de tous les collaborateurs de l'entreprise, métiers du front et métiers de support.

La recherche permanente de la qualité n'est certes pas nouvelle mais l'évolution de l'environnement impose d'adapter l'exercice de ses métiers. Ainsi, le cabinet a décidé de mettre la qualité et la maîtrise des risques au cœur de sa stratégie et de les traiter comme des priorités opérationnelles.

Au niveau international, Ernst & Young a créé une direction mondiale de la qualité et de la gestion des risques. Située au plus haut niveau, cette direction couvre l'ensemble des métiers audit, juridique et fiscal, transaction et services conseil.

Au-delà des aspects organisationnels, la création de cette direction est significative d'un engagement de tous les collaborateurs de l'entreprise, sur les enjeux de la qualité et de sécurité, facteurs clés d'un succès durable auprès de nos clients et des marchés financiers.

➤ **Leurs valeurs :**

Une valeur est un principe auquel se réfèrent communément les membres d'une collectivité pour fonder leur jugement et diriger leur conduite : sans valeur, pas de repères ni de règles du jeu.

Identifier les valeurs qui les animent, comprendre ce qu'elles recouvrent et les traduire en comportements, c'est donner un sens à leurs actions et créer une cohésion autour d'un état d'esprit commun à tous.

Les valeurs constituent un cadre qui permet à chacun d'entre eux de prendre les initiatives et des responsabilités et qui les guident dans leurs actions. Leurs valeurs sont :

- Des hommes et des femmes dynamiques, passionnés et ayant un comportement de leader et de décideur.
- Des hommes et des femmes vivant l'intégrité, le respect et l'esprit d'équipe.
- Des hommes et des femmes sachant construire des relations justes et durables.

Pour répondre aux besoins des acteurs économiques, Ernst & Young allie proximité locale et dimension internationale. Leur organisation repose sur un réseau de 700 bureaux dans 140 pays et plus de 144 000 collaborateurs.

Pour leurs clients, ce réseau est l'assurance d'une synergie technique et géographique dans le respect des normes déontologiques qui s'appliquent à leurs activités ; il garantit également l'accès à des professionnels offrant un service adapté au contexte international, sans jamais négliger les paramètres de l'environnement local.

Depuis le 1^{er} juillet 2008, une nouvelle organisation regroupe l'ensemble de leurs activités en Europe, en Afrique, en Inde et au Moyen-Orient et fédère 62.700 collaborateurs, au service de leurs clients.

Cette organisation, gage d'une même excellence de service partout dans le monde, permet à Ernst & Young d'aider ses clients à réaliser leurs potentiels : préserver la confiance des investisseurs, maîtriser les risques, renforcer les contrôles, concrétiser le potentiel de développement.

La taille de l'expérience de leurs équipes, ainsi que leur présence dans de nombreux pays, leurs équipes, ainsi que leur présence dans de nombreux pays, leurs permettent à la disposition de ses clients des ressources dont les compétences satisfont les exigences imposées par leurs demande.

Ils fondent leur qualité sur la complémentarité de leurs compétences. Leur impératif ne se limite pas à la mise à disposition d'une somme de compétences : c'est la qualité de leur combinaison et de leur animation qui fait leur différence.

➤ **Ernst & Young : Une approche sectorielle**

Leur approche sectorielle les a conduits à constituer un pôle exclusivement dédié au secteur bancaire et financier, permettant ainsi la capitalisation des savoirs et le partage des connaissances de ce secteur.

Une attention toute particulière est portée aux banques centrales et aux acteurs bancaires du secteur public.

La combinaison de ses expertises sectorielles et métiers leur permet d'offrir à leurs clients un service pragmatique.

La combinaison de ses expertises sectorielles et métiers leur permet d'offrir à leurs clients un service pragmatique et proactif qui répond aux réalités de leur environnement.

L'activité de maîtrise des risques « FSRisk » a acquis une expérience reconnue en réalisant de nombreuses missions dans des banques internationales et nationales de premier plan pour améliorer l'efficacité par rapport aux nouvelles exigences réglementaires du secteur.

➤ **Ernst & Young : une approche multi-métiers**

Ernst & Young est convaincu que la multi-compétence est indispensable pour apporter les meilleures réponses à la complexité du pilotage de l'entreprise, notamment dans ses composantes financières, juridiques et organisationnelles.

Pour répondre à la diversité des besoins de ses clients, ils ont structuré Ernst & Young en trois grands métiers :

-
- Ernst & Young advisory pour conseiller et répondre aux enjeux de leurs clients quel que soient leurs besoins ou leur secteur d'activité.
 - Ernst & Young transactions advisory, pour accompagner leurs clients lors d'une fusion, acquisition, cession, reprise ou restructuration d'entreprise.
 - Ernst & Young Audit pour certifier la régularité et la sincérité des comptes.
 - Ernst & Young société d'avocats pour la mise en œuvre juridique et fiscale de tous les projets de développement.
- **Ernst & Young en chiffre :**

A l'international en 2013 :

- 25 US\$ milliards de chiffre d'affaire.
- 144 000 collaborateurs.
- 700 bureaux sur 140 pays.

Sous-section 2: Ernst & Young Algérie

Fort d'une expérience de plus de 25 ans en Algérie, Ernst & Young bénéficie d'une connaissance particulière du contexte local :

- L'économie algérienne.
- Les particularités juridiques, fiscales et financières.
- Les secteurs d'activité clés : banque et assurance, énergie, hydrocarbures, télécommunications.
- Les enjeux spécifiques du secteur public.

Le cabinet a mené des projets de conseil aussi bien auprès des institutions et entreprises publiques et privées que des entreprises étrangères implantées sur le territoire.

Leur présence sur le territoire algérien est assurée à partir de leur bureau d'Alger qui délivre des missions effectuées sur tout le territoire.

Ils disposent ainsi d'interlocuteurs qui – formés aux méthodologies d'Ernst & Young – sont des spécialistes de vos différents domaines d'activité.

Leur bureau est composé d'une cinquantaine de collaborateurs qui travaillent en coordination permanente avec l'ensemble des entités.

Leur bureau est composé d'une cinquantaine de collaborateurs qui travaillent en coordination permanente avec l'ensemble des entités Ernst & Young.

Ils peuvent ainsi mobiliser à tout moment les compétences spécifiques qui sont nécessaires à leurs clients.

L'équipe Advisory du bureau d'Alger qui dispose d'une forte connaissance du contexte locale, a mené des missions de réorganisation de grande ampleur en Algérie et réunit des profils stratégie-marketing, organisation, supply-chain, finances et système d'information ;

- ✓ Des experts du bureau de Paris et du Luxembourg apportent aussi leur support et leur savoir-faire.
- ✓ Le bureau d'Alger a effectué des missions dans des secteurs divers :
 - Hydrocarbures
 - Agroalimentaire
 - Immobilier
 - Automobile
 - Banques et assurances

➤ **Ernst & Young en chiffre :**

Zone Framalux : France, Algérie, Maroc, Tunisie, Luxembourg.

En 2013 :

- 837 US\$ millions de chiffre d'affaire.
- 320 associés.
- 5400 collaborateurs.

Sous-section3 : Présentation du département juridique et fiscal

Le département juridique et fiscal d'Ernest & Young a pour mission primordiale de conseiller chacun de ses clients dans l'accomplissement de tous projets concernant la législation algérienne.

Le département juridique et fiscal comme atout essentiel d'atelier le conseil, l'assistance et la négociation dans toute prestation exécutée. La mission de conseil du département juridique et fiscal s'illustre à travers les spécialités suivantes :

Doit fiscal :

Fiscalité des sociétés, fiscalité des personnes, procédure fiscale, revue fiscale, fiscalité des expatriés et fiscalité internationale (conventions internationales).

Droit commercial et des sociétés :

Sociétés commerciales, groupements, consortiums, joint-ventures, droit de la concurrence, consommation, activités réglementées,...etc.

Due diligences juridique et fiscale : qui constitue à la revue des risques juridiques et fiscaux inhérents à l'acquisition ou la prise de participation dans une entreprise.

Création de structures : l'assistance des entreprises étrangères lors des projets d'implantations en Algérie en le conseil sur les différentes structures (filiale, groupement, bureau de liaison, société...).

Droit social : le conseil des entreprises, dans le domaine du droit du travail et du droit de la sécurité sociale

Section 2 : la mission d'audit fiscal

Dans le cadre de mon stage, j'ai participé à une mission d'audit fiscal dans une entreprise « dénommée Z » pour des raisons de confidentialité. J'ai été intégré avec une équipe dynamique composée principalement de trois personnes (Un manager, Un senior et un assistant expérimenté).

Pour réaliser la mission, le chef de mission (manager) a adopté une démarche en quatre étapes :

- Prendre connaissance de l'entreprise Z.
- Evaluation et contrôle interne des comptes fiscaux.
- Audit final des comptes fiscaux.
- Elaboration du rapport et des recommandations.

Sous-section 1 : la préparation de la mission

Durant cette phase, le partenaire négocie avec le client les différentes clauses relatives à la mission, cette phase sera résumée dans une « lettre de mission ».

La lettre de mission est établit par le cabinet, en vue de définir l'ensemble des droits et des obligations des deux parties (le cabinet et l'entreprise « Z »).

La lettre de mission envoyée au client Z comprend les éléments suivants :

1. L'objet :

Objet principal de la mission d'audit fiscal pour l'entreprise Z :

- S'assurer le respect des règles fiscales.
- Améliorer sa gestion fiscale.

2. L'étendue de la mission :

La définition du cadre de l'audit fiscal ainsi que le détail de ces 3 phases, plus de, la détermination des limites du travail : le rapport final de la mission ne comprend que des recommandations relatives à l'amélioration de la situation fiscale de l'entreprise.

3. Organisation de la mission :

La démarche d'audit fiscal nécessite une bonne communication entre la direction de l'entreprise et le cabinet.

L'intervention se déroulera selon les deux phases suivantes :

- Revue et appréciation du contrôle interne spécifique au domaine fiscal.
- Audit fiscal proprement dit.

4. Les honoraires :

Les honoraires et les modalités de paiements sont déterminés à partir des négociations entre les deux parties (Ernst & Young et le client).

L'entreprise Z doit payer un montant de 30% des honoraires fixés dès la réception du rapport de contrôle interne, et le reste du montant (70%) sera reporter jusqu'à la date de la remise du rapport d'audit fiscal.

5. Confirmation d'indépendance :

Avant de débiter toute mission, le manager doit s'assurer de l'indépendance des membres de l'équipe. Chaque membre de l'équipe transmet au Manager une déclaration d'indépendance formalisée.

Sous-section 2: la prise de connaissance de l'entreprise

Dans cette étape, l'équipe va prendre connaissance de l'entreprise, s'agissant d'une petite structure, seule le chef de la mission se déplace au niveau de la société pour l'accomplissement de cette étape

Voici la liste des documents mis à la disposition de l'équipe :

- ✓ Le certificat d'existence.
- ✓ La carte fiscale.
- ✓ Les déclarations G50 des deux derniers exercices.
- ✓ Les déclarations 301 bis.
- ✓ Livre de paie des deux derniers exercices.
- ✓ La déclaration IBS des deux derniers exercices
- ✓ Les déclarations G4.

- ✓ les états financiers, les pièces comptables (la balance générale, le journal, le grand livre, l'analyse des comptes),

Pour bien mener cette étape, l'auditeur suit l'enchaînement des étapes suivantes :

1. Prendre connaissance générale de l'environnement de l'entreprise :

Sur la base des documents envoyés, les auditeurs commencent à connaître les principaux axes de l'entreprise :

Tableau 3° : la prise de connaissance de Z

<i>Documents</i>	<i>L'information tirée</i>
Le statut	La forme juridique : SPA Crée en : 04 / 01/ 2010 Capital social : 10 000 000 DZD
Registre de commerce	Nature de l'activité : production et distribution des produits de plastics Lieu d'activité : OUED EL SEMAR, ALGER
Les états financiers et les documents comptables	Le détail des comptes fiscaux
L'immatriculation fiscale	L'identifiant fiscal
Les conventions CASNOS, CNAS	l'effectif de Z est de 13 salariés.
Les principaux fournisseurs	P- MATERIEL : fournisseur des matières premières. PAPER'S : fournisseur des fournitures bureautiques. ARAB BANK : fournisseur du service bancaire.
Les principaux des clients	COSMO GRO-VENTE
Contrat crédit-bail	Crédit-bail d'un montant de 5 000 000 sur une durée de 10 ans, taux d'intérêt de 12% et un loyer annuelle de 560 000 DZD.

Subventions	Le 7/5/2014 Z a reçu une subvention d'investissement pour l'achat d'une machine amortissable sur 5ans.
--------------------	--

2. Prendre connaissance du régime fiscal de l'entreprise et des principales taxes applicables :

Dans cette étape, l'auditeur doit collecter un maximum d'informations sur :

- Le régime fiscal de l'entreprise.
- Les impôts et taxes directs et indirects auxquels l'entreprise est soumise.
- les avantages fiscaux accordés.

2.1. le régime fiscal applicable :

D'après l'entretien avec les responsables de l'entreprise, l'auditeur a pu avoir les informations nécessaire pour déterminer le régime fiscal de Z,

Ensuite il le confirme avec les déclarations d'existence, d'où la mention du régime applicable, qui est le « réel » figure.

2.2. Les impôts et taxes applicables de Z :

Le tableau suivant, résume la situation fiscale de Z,

Tableau N°4 : le régime fiscal de Z.

TVA :	- Taux : 17%
TAP :	- taux 2%
IBS :	- taux de : 23%
Taxe d'apprentissage et de la formation continue :	- taux : 2%
Les déclarations sont:	- Mensuelle - Annuelle
Les pénalités :	02 pénalités

L'entreprise applique les taux en vigueur pour l'ensemble des impôts.

2.3. Les régimes fiscaux accordés :

Tableau N°5: les avantages fiscaux de Z.

Les avantages fiscaux : En matière de - réinvestissement du bénéfice - zones géographiques - d'activité de l'entreprise	- Non applicable
--	------------------

Nous constatons que l'entreprise ne bénéficie d'aucun avantage fiscal.

Sous-section2 : Vérification du contrôle interne

Après la phase de la prise de connaissance de l'entreprise, les auditeurs ont :

- pris connaissance des procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information fiscale ainsi que de la documentation existante ;
- pris connaissance des travaux ayant permis d'élaborer ces informations et de la documentation existante;
- et détermine les déficiences majeures du contrôle interne relatif à l'élaboration et au traitement de l'information.

1. Validation du control interne :

La prise de connaissance de l'entreprise Z, permet au chef de la mission de cibler les principaux process (key control) ayant un impact sur les déclarations fiscales, et de demander la documentation adéquate.

Dans le cadre de notre mission, nous avons identifié trois process clés à savoir :

- Process d'achat,

-
- Process de vente,
 - Process de déclaration.

Le senior de la mission sélectionne un échantillon de chaque process à l'aide d'un logiciel appelé « EY RANDOM ».

Les assistants procèdent au teste des échantillons prédéfinis. Si, ils constatent des anomalies ils opèrent à un élargissement de l'échantillon. Si l'erreur persiste, ils concluent que le contrôle n'est pas fiable.

Dans le cadre de mon stage, on m'a confié certain testes sous la supervision du chef de la mission.

1.1 Process « achat / stock » :

.1.1. Objectif :

L'analyse du cycle fournisseur est importante, car les risques principaux résident dans l'exhaustivité des dettes et le bon rattachement des charges à l'exercice adéquat pour s'assurer que Z paye le bon montant de l'impôt. (Comptabilisation d'une dette et donc une charge afférente dans un exercice alors que la livraison physique du produit n'a pas eu lieu dans le même exercice ; ou bien une livraison qui a eu lieu dans l'exercice mais qui n'a pas été comptabilisée, dans les deux cas le résultat va être touché).

.1.2. Analyse de la procédure achat :

L'équipe intervient, dans le cadre d'une mission contractuel pour le compte de Z.

Le chef de mission a effectué un entretien, avec Monsieur le Pilote du processus Achat, et il a pu tirer les informations suivantes :

1.2.1. Les différents intervenants dans l'acte d'achat :

- l'ingénieur de production du service production.
- le directeur du service approvisionnement.
- Le comptable, et le DFC.
- Le magasinier.

1.2.2. *Les types d'achat :*

- Achat de matière première (3 différents types.)
- Achat de prestation de service (service bancaire, location, transport...)

1.2.3. *L'acheminement des achats : (que les contrôles clés)*

- *Expression du besoin :*

- Achats Matières :

Un document interne, qui est la liste des achats nécessaires est établi par l'ingénieur de production et validée par lui-même, elle sera envoyée par la suite au pilote processus Achat.

- Achat prestation du service :

Un document interne, est établit et approuvé par le DFC et le DG.

- *Etablissement et envoi du Bon de Commande :*

Une fois que l'offre est approuvée, un Bon de Commande est établi par le pilote du processus d'achat, il sera validé par le DG, après une prévision des quantités à acheter établit par le chef de production.

- *La facturation :* Le fournisseur envoi la marchandise avec une facture,
- *La réception :* Le magasinier réceptionne la marchandise, élabore un bon de réception, ensuite il envoie une copie à la DFC et au service production.
- *Le décaissement :* suit à la réception de la facture un chèque est établit par le comptable, signer par le DFC et envoyer par lui-même.
- *Le stockage :* le magasinier reçoit la marchandise pour la stocker.

.1.3. **Contrôle / Risque identifié :**

Après l'examen du process Achat-Fournisseur, nous pouvons relever les risques suivants :

- Demande d'achat faite par des personnes non habilitées
- Demande d'achat établit et validée par la même personne.
- le bon de commande n'est pas transmis au service approvisionnement ni au service financier.
- L'entreprise n'a pas appliqué un inventaire des stocks valorisé.

1.2 Process « vente » :

1.2.1 **Objectif** : L'objectif consiste de passer en revue l'ensemble du cycle des ventes, afin d'identifier les principaux risques qui résident dans la détermination du CA, du résultat ainsi que les différents impôts et taxes.

1.2.2 Analyse du process vente :

Le senior a effectué un entretien avec monsieur le responsable du service commercial, il en reçoit les informations suivantes :

1.2.2.1 *Les intervenants* : les intervenants du process vente sont :

- Le responsable du service commercial
- Le magasinier
- comptable

1.2.2.2 *Les types des produits vendus* : l'entreprise commercialise :

- Les bouchons
- Et les bouteilles

1.2.2.3 *L'acheminement des ventes* :

- *Processus commercial* : Un devis est envoyé au client pour proposition de vente validé par le DG et le directeur des approvisionnements.

Dès la réception du bon de commande, le service commercial envoie une copie au service d'approvisionnement pour la validation, qui envisage par la suite les formalités de livraison suivante :

- Le magasinier prépare la quantité commandée.
- Etablit un BS dès la sortie de la marchandise.
- Envoi une copie de BS au service approvisionnement.

- *Facturation* :

La facturation se fait au moment de la livraison des produits vendus par le comptable.

- *Encaissement* :

Le client envoie un chèque à 50% du montant total des ventes au service financier, qui sera remise à l'encaissement directement au niveau de la banque.

- Règlement des créances :

Le règlement des créances clients se fait selon les clauses contractuelles.

50 % du reste de créances ne doit pas dépasser les 30 jours à partir de la date de réception de la facture. Le directeur financier fait une extraction de l'état des créances pour le suivi des créances clients.

- Comptabilisation :

La comptabilisation de la vente sur le système se fait automatiquement dès l'établissement de la facture par le comptable.

1.2.3 Contrôle / Risque identifié: les risques suivants ont été identifiés :

- Z ne traite pas les créances douteuses.
- Elle ne constate pas des provisions sur clients douteux.

1.3 Process déclaration :

Lors de l'analyse de ce process, nous nous sommes intéressés aux points suivants :

1.3.1. Analyse des déclarations: à partir des documents relatifs au contrôle interne de Z, l'auditeur a pu connaître ce qui suit :

1.3.1.1. Les différents intervenants dans le processus déclarations : les intervenants de ce processus sont :

- Le DFC.
- Le comptable.

1.3.1.2. Les différents services concernés: les déclarations sont préparées au niveau du :

- Service financier.

1.3.1.3. L'acheminement des déclarations :

Il se concentre qu'a sur les contrôles clés :

- Le DFC a établi un calendrier des déclarations fiscales qui est supposé d'être respecté par les personnes concernées.
- Le comptable calcule la TVA, IRG et la TAP chaque mois, contrairement à l'IBS qui se calcule annuellement,
- La préparation de G 50 : Le comptable de Z prépare la G50, puis la transmet directement au DFC pour la signer.
- Après le DFC va établir et signer un chèque du montant de la déclaration, et l'envoie au comptable après vérification.
- Ensuite la G50 et le chèque correspondant sont transmis par le comptable à la recette fiscale.
- La G50 et son paiement sont comptabilisés.

1.3.2. Contrôle / Risque identifié: les risques suivants ont été relevés:

- Il n'y a pas de vérification des montants déclarés.
- L'inexistence d'un fichier des suivies des pénalités.
- Le non-respect du calendrier.

2. Rapport du control interne :

Sur la base des travaux et des observations effectués, l'équipe a noté des recommandations sur les procédures de contrôle interne de la société relatives à l'élaboration et au traitement de l'information fiscale :

- ***Process achats / stocks :***

- La société doit établir un inventaire pour déterminer la valorisation du stock disponible.
- La demande d'achat ne doit pas être établit et validé par la même personne.
- La demande d'achat doit être faite par des personnes habilitées.
- Le bon de commande et tous autres spécimens doivent être transmis aux services concernés.

- ***Process ventes :***

- Revue des clients douteux : Les auditeurs ont constatés qu'il n'existe pas de fichier des clients douteux. Le format de fichier client douteux doit indiquer :
 - ✓ Le numéro d'identification du client.
 - ✓ Le nom du client.
 - ✓ La cause.
- Une balance âgée doit être établit.
- Les créances doivent être classées par antériorité, ce qui permet à Z d'appréhender le risque de règlement et d'en informer le commercial pour anticiper le recouvrement.

- ***Process déclaration :***

- Le comptable doit respecter le calendrier fixé.
- Le DFC doit vérifier le calcul des montants déclarés.
- Le comptable doit créer un fichier de suivi des pénalités.

Sous-section 3 : Audit fiscal des comptes :

Le but final du contrôle interne est la fixation des seuils, par lesquels l'auditeur va l'utiliser lors de l'exécution de cette phase,

Ensuite, le groupe envisage ainsi l'audit fiscal de l'entreprise Z, en se basant sur les comptes qui ont une incidence fiscale sur le résultat et sur la gestion fiscale de l'entreprise.

Tout montant figurant dans les états financiers, ayant un lien avec les montants déclarés doit être justifié et rapproché aux déclarations effectuées par l'entreprise.

1. Analyse des comptes : l'entreprise s'est intéressée aux comptes suivants :

1. Section « impôts et taxes » :

1.1. En matière de TAP :

- S'assurer qu'il s'agit du vrai montant (qu'il est bien calculé).
- Comparer le montant de la TAP comptabilisé en charge avec celui qui a été déclaré au niveau de l'administration fiscale.
- Comparer le CA déclaré avec les ventes constatées.
- Rapprocher entre le CA qui se dégage du compte de résultat annuel et le total des CA déclarés mensuellement.
- S'assurer du respect du principe de la séparation des exercices.

1.2. En matière de TVA :

- TVA déductible « Cycle d'achat » :
 - Vérifier que les montants des achats sont conformes avec celles mentionnées dans les factures des fournisseurs.
 - Vérifier si le fournisseur est exonéré de TVA ou pas.
 - Vérifier si Z a calculé la TVA à l'encaissement ou dès la facturation.
 - Vérifier le non-déduction de la TVA sur les acquisitions à usage personnel, le cas des véhicules de tourisme **Art 41 du CTCA**.

-
- En cas de cession, de vol ou de destruction d'une immobilisation, une régularisation en matière TVA s'impose par le reversement de la taxe proportionnellement au nombre d'années restant à courir (sachant que la règle de conservation fiscale est de 5 ans **Art 38 du CTCA**).

 - TVA collecté « Cycle de vente » :
 - Vérifier les remises et les rabais offerts ainsi que leurs conditions.
 - Confirmer le CA dégagé avec les factures clients.
 - Aussi le rapprocher le CA déclaré mensuellement.
 - Rapprocher la quantité vendue avec celle qui a été sortie du stock.
 - Vérifier les clients exonérés du TVA.
 - S'assurer que les encaissements sont conformes avec ceux mentionnés dans le relevé bancaire.
 - S'assurer que la TVA déclarés concerne uniquement les clients non exonérés de TVA, et pour le CA exonéré de TVA, il faut s'assurer que l'entreprise dispose des attestations en franchise de TVA remises par ces clients exonérés.
 - Vérifier si Z a facturé la TVA pour la totalité des factures.

1.3. En matière d'IRG :

- S'assurer que les calculs sont justes.
- Vérifier que l'IRG des salariés est conforme avec le montant déclaré dans la G50.
- Vérifier le montant avec le livre de paie des salariés.
- Vérifier que Z applique le taux de 10% lorsqu'il s'agit des rémunérations ayant une périodicité autre que mensuelle.
- Rapprocher le livre de paie avec les déclarations de l'IRG.

1.4. En matière IBS :

- vérifier le calcul du montant de l'IBS.
- Assurer qu'il s'agit du bon résultat.
- Vérifier les montants des acomptes versés durant l'année.
- S'assurer qui ne s'agit pas d'exonération.

1.5. *Taxe d'apprentissage et de la formation continue :*

- Vérifier que l'entreprise à respecter les conditions du paiement de la taxe.
- Confirmer le nombre de salarié engagés avec ceux déclare auprès de la CNAS.
- vérifier le calcul de la masse salariale.

1.6. *La taxe foncière :*

- Vérifier s'il s'agit des exonérations en matière de TF.
- s'assurer de l'application du taux qu'il convient (propriété bâtie et non bâtie).

1.7. *La taxe d'assainissement :*

- Rapprocher les montants en charge avec la quittance de paiement.

2. **Section « résultat » :**

2.1. *Les charges :*

2.1.1. *Les charges déductibles :* vérifier si les :

- les loyers du crédit-bail ont été déduit et non pas l'amortissement.
- les charges personnelles.
- les frais de transport et de déplacement ont été déduits.
- Frais d'entretiens et de réparation ont justifiés.
- Honoraires et frais financiers existent (le notaire, lors de l'enregistrement du logiciel).
- Les frais bancaires.
- Primes d'assurances sont justifiés.
- les couts des réévaluations.
- les frais de recherche du logiciel ont été enregistrés comme charge dans la bonne période.
- Les charges sociales sont bien calculées et justifiés.
- le logiciel ainsi que ses frais de développement ont été enregistrés comme immobilisation dans la bonne période.
- La déductibilité des impôts et taxes TF TA TAP est faites.
- Les amendes et les pénalités sont payées.

-
- Les amortissements :
 - *Les immobilisations corporelles :*
 - Vérifier que les modes d'amortissement choisis, les durées d'utilités des biens appliqués.
 - Assurer que les amortissements comptabilisés par Z sont calculés sur la base des montants justifiés et qui boucle avec dans le tableau des immobilisations déclaré.
 - Vérification des amortissements pratiqués sur les véhicules de tourisme et s'assurer que le montant déductible correspond au montant fiscal plafonné à 200.000 DA. Tout excédent doit être réintégré.
 - Examiner le compte du « crédit-bail », et confirmer le calcul des loyers annuels, les amortissements, la durée du CB, et les options utilisés en se basant sur le contrat.
 - L'auditeur s'assure que les annuités d'amortissement sont réajustées.
 - Vérifier s'il s'agit d'un seul mode d'amortissement utilisée pour la totalité.
 - *les subventions :*
 - vérifier qu'il s'agit des subventions.
 - S'assurer que les subventions d'investissement reçu sont correctement amorties.
 - Les provisions : *D'une* manière générale, s'assurer que les provisions constituées remplissent les conditions de fond et de forme.
 - Provisions pour dépréciation des stocks :
 - Ce type de provision doit être justifié par un document du PV d'inventaire.
 - Provisions pour dépréciation des créances :
 - Il faut évaluer le montant provisionné avec le montant du risque.
 - Les provisions des clients douteux sont constatées correctement.
 - Si la perte constatée n'est pas réalisé, l'entreprise Z doit faire une reprise
 - Provisions pour congés :
 - Tester le calcul des congés payés.
 - 2.1.2. *Les charges non-déductibles :* Assurer du non déductibilité des charges suivantes :

-
- l'IBS.
 - La taxe d'apprentissage et de la formation professionnelle.
 - Amendes et pénalité fiscales ou autre.
 - Les charges hors cycle d'exploitation de l'entreprise.
 - cadeaux et frais de réception excédentaires.
 - Autres frais de gestion : les cadeaux, les frais préliminaires

2.2. *Les produits :*

- Comparer le montant de recettes comptabilisées avec leurs pièces justificatives

2.3. *Le calcul du résultat :* Examen du compte résultat pour s'assurer que,

- les montants qui ont contribué au calcul du résultat sont justifiés
- Le calcul du montant est juste.
- le montant comptabilisé est identique avec celui déclaré.
- Les charges déduites concernent uniquement l'exercice 2014.
- Les produits concernent uniquement l'exercice 2014.
- l'entreprise Z a pris le montant mentionné dans le compte de résultat pour le calcul l'IBS.
- Le montant de l'imposition des plus-values constaté.

3. *La section des « stock » :*

- Les montants des produits stockés sont comptabilisés en HT ou en TTC.
- Comparer la production stockée mentionnée dans la fiche de stock avec celle déclarée dans le compte de résultat.
- Vérifier si des achats des matières premières sont conformes aux quantités écrites dans la fiche de stock et au prix mentionné dans la facture du fournisseur.
- Veiller à une séparation correcte entre les exercices (le Cut-off).
- Vérifier la possibilité de constituer des provisions (MP) pour hausse ou pour baisse de prix (PF).

Section 3 : Les apports et la finalité de la mission d'audit fiscal

Dans cette section, nous allons focaliser sur les apports de la présente mission, et son impact sur l'entreprise Z.

En traitant en premier lieu les faits relevés, et en second lieu les recommandations et les corrections nécessaires.

Sous-Section I: Faits Relevés

Après l'examen des rubriques de la section fiscale à partir des états financiers de Z et des déclarations annuelles d'impôts (liasse fiscale) pour 2014, notamment les déductions et les réintégrations.

Les auditeurs ont pu noter quelques observations relatives à la détermination du revenu imposable.

Les observations concernant les points suivants:

- Erreur relevées dans la liasse fiscale.
- Taxe de formation continue payée par erreur (le nombre d'employés est égal à 13): elle n'est pas applicable qu'à partir de 20 salariés.
- Non déductibilité des amortissements liés aux matériels subvenus

Le tableau ci-dessous détaille les anomalies constatées,

Tableau N°6: les anomalies constatées

<i>Rubriques</i>	<i>Traitement appliqué par l'entreprise Z</i>	<i>Règle fiscale et/ou réglementaire</i>
<i>Autre fournitures non stockée</i>	Un montant de 100 000 a été déduit qui n'est pas liées directement à l'exploitation.	<i>Article 169 paragraphe 1 du CIDTA³⁴ :</i> Ne sont pas déductible pour la détermination du bénéfice net fiscal : les dépenses, charges et loyers de toutes natures afférents aux

³⁴ Code des impôts directs et taxes assimilées, direction des impôts, 2010.

		immeubles qui ne sont pas directement affectés à l'exploitation
<i>Fournitures et produits d'entretien</i>	Un montant de 357 500 a été déduit. Ces charges ne sont pas justifiées.	Dans la mesure où les charges d'exploitation ne sont pas justifiées, elles doivent faire l'objet d'une réintégration immédiate dans le résultat fiscal.
<i>Frais de challenge produits</i>	Z a réintégré un montant 1 053 700 de son résultat fiscal.	Ces frais sont considérés comme des primes de rendement offertes aux commerciaux sur la base du résultat de leurs ventes, donc ils sont déductibles après la justification.
<i>Taxe apprentissage formation professionnelle</i>	Appliqué un taux de 2%, ce qui a induit la comptabilisation d'un montant 174 30,4 DZD	La législation algérienne exonère les entreprises qui ont un nombre d'employé inférieur à 20 de la taxe de la formation continue, donc l'entreprise n'est soumise qu'à la taxe d'apprentissage.
<i>Le CA</i>	Le montant du CA pris dans le compte de résultat est de 120 032 007 DZD, ne correspond pas au cumul mensuel du CA déclaré, qui est de 120 032 007 DZD. (due à une erreur de frappe en mois de novembre)	Le montant du CA dégagé dans le compte de résultat doit être égale au CA déclarés mensuellement.
<i>La TAP</i>	Un montant 2 400 640,14 DZD est comptabilisé sur la base du CA figurant dans le CR.	Le montant de la TAP est calculé comme suit : 2% du CA

<i>Le crédit-bail</i>	Z a déduit les amortissements y compris les intérêts relatifs au crédit-bail d'un montant de 560 000 DZD.	Les amortissements et les intérêts du crédit-bail ne sont pas déductibles, contrairement aux loyers.
<i>Les sorties des stocks Du : 30-12-14 au 30-1-2015</i>	Sortie de stock d'un montant de 8 688 249 DZD qui n'a été comptabilisé qu'en 2014.	Respect du principe de séparation de l'exercice
<i>Subventions pour investissements</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Subventions reçue d'un montant de 10 000 000 DZD pour l'achat d'un matériel amortissable sur 5ans. - Z n'a pas amortie le matériel qui a été subvenue par l'état. 	Les subventions sont amortissables sur la durée.

Après l'analyse des comptes fiscaux de Z, l'équipe a constaté des anomalies qui feront l'objet de constat et de recommandation dans le rapport final.

Sous-section2 : Propositions et Recommandations

Suites aux anomalies citées, l'auditeur propose les rectifications suivantes :

- le montant 100 000 DZD qui correspond aux autres fournitures non stockées, et en vertu de la réglementation fiscale algérienne, doit être réintégré pour la détermination du bénéfice fiscal.
- Les montants des fournitures et des produits d'entretien sont déductible uniquement s'ils sont justifiés, dans le cas en l'espèce, les charges de 357 500 DZD devront faire l'objet d'une réintégration puisque ils ne sont pas documentés.
- La provision de 10 000 000 DZD, qui concerne des honoraires du cabinet non payées à la fin de l'exercice doivent être réintégrer.
- Les frais de challenge représentent des primes, donc sont des dépenses du personnel dont la déduction en principe est permise dès lors qu'elles sont justifiées ou directement liées à l'exploitation de l'entreprise.
Le montant de 1 053 700 DZD peut être déduit du résultat fiscal, car Z arrive à prouver que ces primes sont justifiées et qui ont relation direct avec activité.
- Le cumul du CA déclaré mensuellement sur G50 est supérieur à celui déclaré sur le compte de résultat, L'écart issu du rapprochement des deux CA déclarés s'élèvent à 268 400 DZD, s'explique par une erreur dans la déclaration du mois de Novembre sur le G50 qui a minoré le CA du montant précité.
Il y'a lieu de faire une déclaration rectificative du mois de novembre pour régulariser la situation.
 - Du coup un montant de 5 368 doit être versé et déduit pour la régularisation de la TAP.
 - Un précompte de TVA d'un montant de 28 628DZD.

- Réintégration de l'amortissement y compris les intérêts du crédit-bail d'un montant total de 560 000 DZD, et déduction d'un montant du loyer annuel qui s'élève à 500 000 DZD.
- Déductions les amortissements pour les subventions d'investissements d'un montant de 13 333 334 DZD.
Due à une erreur de comptabilisation d'une partie du CA de janvier 2015 en décembre 2014, et conformément au principe de séparation des exercices une :
 - Régularisation et réintégration de la TAP d'un montant de 2 000 DZD.
 - Et régularisation d'un précompte de TVA d'un montant de 17 000 DZD.
- L'entreprise doit constater une provision pour créances clients d'un montant de 230 000 DZD.

Le tableau suivant met en évidence le calcul du résultat fiscal après les rectifications ;

Tableau N°7 : calcul du résultat fiscal

<i>Rubrique</i>	<i>Montants</i>
Résultat Comptable	456 789
Réintégrations :	
Autres fournitures non stockée*	100 000
Fournitures et produits d'entretien*	357 500
Cadeaux	650
Location usage habitation, frais agences immobilières et frais d'actes et de contentieux	100 000
Dotations aux amortissements crédit-bail*	560 000
Amandes et pénalités	12 000
Réceptions : frais d'hébergement	500 000
IBS	5000
Taxe activité professionnelle*	2 397 272
Provision pour honoraires du cabinet (non payés)*	10 000 000

Déductions :	
Frais de challenge produits as*	1 053 700
La taxe d'apprentissage et de la formation continue*	8 715,2
Taxes sur les véhicules automobiles	300 000
Provision pour dépréciation des créances clients*	230 000
Loyer crédit-bail*	500 000
Amortissement des subventions d'investissement*	13 333 334
Déficit de l'année 2011	32 444
Déficit de l'année 2012	5 668
Déficit de l'année 2013	65 009
Résultat Fiscal	-927 823
Impôt à payer	10 000

On conclure cette partie par des recommandations qui vont permettre d'améliorer de cadre fiscal de Z :

- Intégrer la fiscalité dans le système d'information de l'entreprise et notamment le système d'information comptable.
- La veille fiscale (stay awake).

* Les comptes qui ont subies à des modifications.

Conclusion :

De nos jours, l'audit fiscal constitue l'un des moyens de la survie des entreprises, vu les risques qui marquent le marché national et international, C'est pourquoi nous nous sommes attachés à mettre en évidence l'apport de l'audit fiscal pour l'entreprise.

Pour atteindre cet objectif, et répondre aux problématiques posées en confirmant ou en infirmant les hypothèses énoncées, nous avons commencé par l'exploration des différents aspects théoriques de l'audit et de la fiscalité de l'entreprise et les liens existants entre ces deux volets.

Puis nous avons mené une mission dans le cabinet Ernest & Young, afin de démontrer l'apport d'une mission d'audit fiscal.

A l'issue de cette mission, et après l'analyse des démarches et des outils mis en œuvre, nous avons pu confirmer les 03 hypothèses :

- Nous avons confirmé la première hypothèse, du fait que l'audit fiscal est un outil de détection des risques et des erreurs, qui assure une progression dans la gestion des entreprises.
- Les informations recueillies au cours de notre mission, prouvent qu'une démarche efficace influence directement les résultats de l'audit fiscal.
- La troisième hypothèse est confirmée, une mission d'audit fiscal sert à la prévention des règles fiscales à travers des mesures correctrices suggérées par l'auditeur fiscal.

En effet, les résultats de l'enquête nous démontrent que la structure d'audit de gestion d'EY contribue réellement à l'amélioration de la gestion de l'entreprise auditée, cela en termes de transparence et de qualité d'information, de maîtrise des risques et des opérations.

Cet apport est concrétisé par l'ensemble des recommandations et de conseil précité dans le 3^{ème} chapitre.

Finalement on peut dire que les recherches que nous avons effectuées à travers notre mémoire de fin de cycle peuvent à l'avenir être une base de départ pour d'autres travaux complémentaires.

Bibliographie

Bibliographie :

1. Les ouvrages:

- ATH, *Audit Financier*, Edition CLET, 1983.
- BERTIN, Élisabeth, *Audit interne : enjeux et pratiques à l'international*, Groupe VLAMINICK, (H), *Histoires de la Comptabilité*, Edition PRAGMOS 1979.
- COLLINS(L), et VALLINS (G), *Audit et contrôle interne*, édition Dalloz, 1986
- FABRO, (H), *Audit fiscal*, Edition FRANCIS LEFEBVRE, 2008.
- J.F COSTA& A.MIKOL, vingt ans d'audit, de la récusions des comptes aux activités, 1999,
- HOWARD. (F), SETETTLER, *Audit : principe et méthodes générales*, Edition PUBLI-UNION, 1996
- KHELASSI, (Rédha) : *précis de l'audit fiscal de l'entreprise*, BERTI Edition, Alger 2013.
- MAURICE, (C) et FLORENCE, (D) : *précis de la fiscalité des entreprises*, LITEC Edition, Paris, 2011.
- P.BOUGON et M.VALLET, *audit et gestion fiscale*, édition Clef ATD, 1986, p53
- RAVALEC, (JP), *Audit Social et Juridique*, Edition les guides Montchrestien 1986.
- RAFFEGEAU (J), DUBOIS (F) et, DE MENOVILLE (D), *L'audit opérationnel*, Coll. *Que sais-je ?*, PUF, 1984.
- VLAMINICK, (H), *Histoires de la Comptabilité*, Edition PRAGMOS 1979.
- YAICH, (R), *L'impôt sur les sociétés: maîtrise des risques fiscaux*, Les éditions: RAOUF YAICH, 2007, p.16.

Travaux universitaires :

- KARTOUT, (S) : audit fiscal, mémoire d'obtention d'un PGS, Chambre algérienne de commerce et l'industrie, Alger, 2010.
- Youssef, (H), Réflexion sur la stratégie d'audit financier à la lumière des nouvelles méthodologies, Mémoire d'expertise comptable.
- HIMRANE, (M), audit fiscal et les réformes comptable algérien, PGS, IEDF, Alger, 2007.

1. Web graphie:

- www.impots-dz.org .
- www.mf.gov.dz
- www.ifaci.com

2. Autre Documents :

- Code des impôts directs algériens.
- Code des impôts indirects algériens.
- Code des procédures fiscales.
- Code des taxes sur chiffre d'affaire.
- SCF.

- P.COLIN, la vérification fiscale, édition ECONOMICA, paris, 1985, p35.
- Lois de finance 2014.
- Autres documents internes du cabinet Ernst &Young.

Annexes

Liste des annexes :

N°	Désignation
1	Le tableau de calcul du résultat fiscal de Z avant modification
2	Avis à payer du rôle individuel
3	C4
4	Liasse fiscale
5	G 50
6	E&Y Conseil
7	E&Y Algérie

Annexe1 : Le tableau de calcul du résultat fiscal de Z avant régularisation

<i>Rubrique</i>	<i>EY</i>
Résultat Comptable	456 789
Réintégrations :	
Cadeaux	650
Taxe activité professionnelle	17 430,4
Location usage habitation, frais agences immobilières et frais d'actes et de contentieux	100 000
Amandes et pénalités	12 000
Réceptions : frais d'hébergement	500 000
IBS	5 000
La TAP	2 400 640,14
Déductions :	
Taxes sur les véhicules automobiles	300 000
Déficit antérieurs :	
Déficit de l'année 2011	32 444
Déficit de l'année 2012	5 668
Déficit de l'année 2013	65 009
Total déficitaire	103 121
Résultat Fiscal	688 748
Impôt à payer (IBS)	158412,132

Table des matières

Dédicaces

Remerciement

Liste des tableaux

Liste des figures

Sommaire

Introduction générale.....01

Chapitre 01: Aspects généraux sur l'audit fiscal.....p05

Section01: Généralité sur l'auditp06

Sous-section 01 : Audit, historique, définition et objectifs.....p6

Sous-section 02 : évaluation, et apparition de l'audit.....p12

Section02: Les caractéristiques de l'audit fiscal..... P19

Sous-section 01 : Objectifs et missions de l'audit fiscal.....p19

Sous-section 02 : Distinction entre l'audit et les autres notions.....P23

SECTION03: Limites et défis de l'audit fiscal.....p25

Sous-section 01 : Les limites de l'audit fiscal.....p25

Sous-section 02 : et les défis de l'audit fiscal.....P28

Chapitre02 : Démarche d'une mission d'audit fiscal.....P30

SECTION01: La prise de connaissance générale.....35

Sous-section 1 : les éléments de la prise de connaissance.....

1. prendre connaissance de l'entreprise et de son environnement :	36
2. La connaissance des documents juridique, comptables et de gestion :.....	37
3 les options fiscales prises par l'entreprise :	37
4 prendre connaissance du rapport de l'entreprise avec l'administration fiscal.....	38
Section02 : évaluation du contrôle interne	41
Sous-section1 : objectif du contrôle interne	41
Sous-section 2 : mise en œuvre de l'étude du système de contrôle interne fiscale	42
1. la méthodologie de l'étude de CI.	42
1.2 Les tests de conformités :.....	43
1.3 L'évaluation préliminaire du contrôle interne	43
1-4 Les tests de permanence :	43
1-5 l'évaluation définitive du contrôle interne :.....	43
2 contrôle des opération a caractère fiscale :.....	43
2-1 les contrôles bases sur le questionnaire :	44
2-2 les contrôles complémentaires :	45
Section3 : l'audit final des comptes fiscaux	45
Sous-section 1 : analyse de comptes fiscaux.....	42
1. audit des impôts et taxes.....	46
2. Audit des comptes de résultat.....	46
3. Audit des stocks.....	48
Sous-section 2 : le rapport final.....	48
1. La forme du rapport	P49
1.1 la forme du rapport.....	P48
1.2 le contenu du rapport.....	P49

2. les recommandations et les suggestions.....	P50
2.1 Les recommandations à titre curatif	P50
2.2 Les recommandations à titre préventif.....	P51

Chapitre 03: Les apports d'une mission d'audit fiscal.....p54

Section01: La présentation du cabinet ERNST & YOUNG.....	p55
Sous-section 01 : présentation général du cabinet Ernst & Young.....	P55
Sous-section 02 : Ernst & Young En Algérie.....	P58
Sous-section 03 : Présentation du département juridique et fiscal.....	P60
Section02 : La mission d'audit fiscal.....	p61
Sous-section 01 : la préparation de la mission.....	p61
Sous-section 02 : Vérification du contrôle interne.....	P65
Section03 : les apports et la finalité de la mission d'audit fiscal.....	p77
Sous-section 01 : Faits relevés.....	P77
Sous-section 02 : Propositions et recommandations.....	P80

Conclusion générale..... p83