

**MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA
RECHERCHE SCIENTIFIQUE**

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE



**Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du Diplôme de Master en
sciences financières et comptables**

Option : Comptabilité et Finance

Thème :

Evaluation de la qualité d'audit fiscal au sein d'une entreprise.

**Cas : ETTERKIB SPA, société de montage industriel du groupe
Sonelgaz**

Elaboré par :

LOUNADI Nour El Houda

Encadré par :

Dr. BELKACEMI Ali

Lieu de stage : ETTERKIB.SPA, société de montage industriel, filiale du groupe Sonelgaz

Période stage : du 18/04/2022 au 18/06/2022

Année universitaire : 2021/2022

**MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA
RECHERCHE SCIENTIFIQUE**

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE



**Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention d'un Diplôme de Master en
sciences financières et comptables**

Option : Comptabilité et Finance

Thème :

Evaluation de la qualité d'audit fiscal interne.

**Cas : ETTERKIB SPA, société de montage industriel du groupe
Sonelgaz**

Elaboré par :

LOUNADI Nour El Houda

Encadré par :

Dr. BELKACEMI Ali

Lieu de stage : ETTERKIB.SPA, société de montage industriel, filiale du groupe Sonelgaz

Période stage : du 18/04/2022 au 18/06/2022

Année universitaire : 2021/2022

REMERCIEMENTS

Je tiens à remercier en premier lieu DIEU, le tout puissant de m'avoir donné le courage et la volonté pour réaliser ce modeste travail.

Ma profonde gratitude et mes très sincères remerciements à mon encadreur, Mr BELKACMI Ali de m'avoir encadré, guidé et encouragé tout au long de ce travail.

Mes remerciements les plus reconnaissants s'adressent à l'équipe de l'entreprise ETTERKIB qui ont ménagé leurs connaissances, leurs conseils et leurs expériences à la réalisation de ce travail.

Un grand merci à toute l'équipe pédagogique de l'école supérieure de commerce et à l'ensemble de nos professeurs, pour m'avoir transmis leur savoir durant toutes ses années.

Un grand merci à mes chers parents pour leur affection, leur soutien continu et leur encouragement tout au long de mon cursus universitaire.

Enfin, je tiens à remercier infiniment tous ceux qui m'ont apporté de l'aide de près ou de loin pour la réalisation de ce travail.

Dédicaces

Avec fierté et gratitude je dédie ce modeste travail à mes parents, mes deux sœurs, et mes amis.

Sommaire

Remerciements

Dédicaces

Sommaire..... II

Liste des abréviations III

Liste des tableaux IV

Listes des figures V

Listes des annexes VI

Résumé VI

Introduction générale..... A

Chapitre 01 : L’audit interne et la qualité d’audit 1

 Introduction du chapitre..... 1

 Section 01 : Cadre conceptuel de l’audit interne. 2

 Section 02 : la qualité de l’audit et ses déterminants..... 13

Chapitre 02 : Démarche d’audit fiscal et l’évaluation de sa qualité par processus 20

 Introduction du chapitre : 21

 Section 01 : cadre conceptuel d’audit fiscal 22

 Section 02 : démarche d’audit fiscal et déterminant process 29

Chapitre 03 : Evaluation de la qualité de la mission d’audit fiscal au sein de ETTERKIB SPA.... 43

 Section 01 : présentation de l’entreprise 45

 Section 02 : évaluation de la mission d’audit fiscal au sien de l’entreprise ETTERKIB 53

Bibliographie 5

Annexes 91

Table de matières..... 98

Liste des abréviations

CPF	Central Processing Facility/ Centre de production et traitement des liquides.
GL(n)Z	Pipeline de transport du GPL
GPL	Gaz Pétrole Liquéfié.
IBS	Impôt sur le Bénéfice des Sociétés.
IFAC	Fédération internationale des comptables.
IRG	Impôt sur le Revenu Globale.
ISA	International Standards on Auditing.
ISO	International Organization for Standardization.
NAA	Normes Algériennes d'Audit.
SPA	Société Par Actions.
SP	Station de Pompage.
TAP	Taxe sur l'Activité Professionnelle.
TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée.

Liste des tableaux

Numéro	Intitulé	Page
01	Objectifs de l'audit	22
02	Différents référentiels de l'audit	23
03	Tableau explicatif sur l'ordre de mission	42
04	différents types d'informations nécessaire à la prise de connaissance générale.	32
05	Chiffres clés de l'entreprise	83

Listes des figures

Numéro	Intitulé	Page
01	Dates clés de l'entreprise ETTERKIB SPA	61

Listes des annexes

Numéro	Intitulé
01	Organigramme de l'entreprise ETTERKIB SPA
02	Questionnaire du contrôle fiscal interne ETTERKIB SPA
03	Guide d'entretien
04	Logigramme de gestion fiscale de l'entreprise ETTERKIB SPA

Résumé

Les auditeurs sont souvent mis en cause parce qu'ils ne contrôlent pas certains points importants et commettent des négligences qui diminuent la qualité de travail effectuée. En effet, il ne suffit plus seulement de disposer des fonctions d'audit interne au sein des organisations, nous supposons qu'il est central de développer en permanence des modèles d'évaluation de la qualité d'audit par les déterminant qualité du processus. C'est une sorte d'audit de l'audit, nous avons choisi comme un processus à évaluer « le processus de la mission d'audit fiscal ».

Dans cette perspective, notre recherche a été entreprise dans le but d'évaluer les pratiques d'audit fiscal, nous exposerons la démarche l'audit fiscal effectué au sein de l'entreprise ETTERKIB SPA ensuite nous passerons à la comparaison avec la démarche idéale préconisée de l'institut International de l'Audit interne, puis nous terminerons par le résultat et les recommandations. Les résultats de ce travail vont montrer par la suite que la négligence de la phase du contrôle interne fiscal rend le service d'audit interne incapable de maîtriser le volet fiscal.

Mots clés : qualité d'audit interne, processus d'audit fiscal, qualité d'audit fiscal.

الملخص

غالبا ما يتم استجواب المدققين لأنهم لا يتحكمون في نقاط مهمة معينة ويلتزمون بالإهمال مما يقلل من جودة العمل المنفذ. في الواقع لم بعد بكفي وجود وظائف تدقيق داخلي داخل المؤسسات نحن نفترض أيضا الزامية التطوير المستمر لنماذج لتقييم جودة التدقيق من خلال محددات جودة المهمة، انه نوع من التدقيق على التدقيق. لقد اخترنا كمهمة للتقييم " مهمة التدقيق الضريبي".

في هذا المنوال، هذا البحث يهدف لتقييم ممارسات التدقيق الضريبي، نحن نعرض خطوات التدقيق الضريبي داخل مؤسسة التركيب الصناعي ثم نقارنها مع ممارسات التدقيق الضريبي المعروفة لدى المعهد العالمي للتدقيق الداخلي، ثم نختم البحث بالنتائج والاقتراحات. نتائج هذا البحث تثبت ان اهمال مرحلة المراقبة الضريبية الداخلية تجعل مصلحة التدقيق الداخلي غير قادرة على اتقان الجانب الجبائي للمؤسسة.

الكلمات المفتاحية: جودة التدقيق الداخلي. عملية التدقيق الجبائي، جودة التدقيق الضريبي.

Introduction générale

Les récents scandales qui ont secoué la scène économique et financière telle que l'affaire Anderson-Enron ont soulevé de nombreuses questions en matière d'audit et plus particulièrement, la question de la « qualité de l'audit ».

De là, apparaît la nécessité d'une mise en œuvre d'un audit de qualité qui apporte aux parties prenantes la confiance dans l'information transmise, car il s'agit d'un regard extérieur sur la qualité de l'information collectée, traitée et transmise.

L'évaluation de la qualité de l'audit interne nécessite, encore plus de travaux et réflexions afin de construire un cadre susceptible de guider et de cadrer le mieux possible la mission de l'évaluation de l'audit. En 2014, le comité international des normes d'audit (IAASB) a publié un cadre conceptuel pour la qualité de l'audit décrivant les facteurs liés à cette qualité organisés en trois catégories, facteurs de production (inputs), processus et résultats (outputs).

En effet, il ne suffit plus seulement de disposer des fonctions d'audit interne au sein des organisations, nous supposons qu'il est central de développer en permanence des modèles d'évaluation de la qualité d'audit et ce, parallèlement aux fonctions de l'audit. C'est une sorte d'audit de l'audit

Les dimensions de l'aspect processus sont les parents pauvres de la recherche en audit, alors qu'on assiste à une saturation au niveau des recherches utilisant de façon répétitive et machinale les mêmes variables.

Compte tenu de ce qui précède, notre travail s'inscrit dans le courant de recherche s'intéressant à l'étude des dimensions impactant le processus d'audit, il sera évalué, conformément aux recherches antérieures, Le processus objet d'analyse est le processus de la mission d'audit fiscal.

En effet notre terrain de recherche l'entreprise ETTERKIB SPA a programmé plusieurs missions d'audit fiscal depuis l'année 2019 mais le résultat de ces missions restera toujours insuffisant, donc il apparaît nécessaire d'évaluer la qualité de la mission d'audit fiscal elle-même.

Ce qui on mène à poser la problématique suivante :

« Comment l'analyse du processus de la mission d'audit fiscal permet à l'entreprise ETTREKIB SPA d'évaluer et d'améliorer la qualité des résultats de cette mission ? »

De cette interrogation principale, un ensemble de questions secondaires en découle à savoir :

1. Comment évaluer la qualité d'audit interne de l'entreprise ETTERKIB SPA par l'analyse du processus ?
2. Quelle est la démarche idéale de l'audit fiscal effectuée par l'auditeur dans le cadre de sa mission d'audit interne qui doit être suivi par ETTERKIB SPA ?

Afin de répondre à cette problématique, nous prenons une hypothèse principale comme point de départ à notre recherche qui stipule que :

« Les déterminants d'évaluation du processus de la mission d'audit fiscal permettent à l'entreprise d'évaluer et d'améliorer la qualité de cette mission » Cette hypothèse peut être subdivisée en sous-hypothèses comme suit :

1. Les déterminants « process » permet d'évaluer la qualité d'une mission d'audit au sein de l'entreprise ETTERKIB SPA.
2. Pour optimiser sa mission d'audit fiscal, l'entreprise doit suivre la démarche universelle, en matière d'audit interne, préconisée de l'institut International de l'Audit interne.

Objectif de l'étude :

L'objectif de cette étude est de mettre en relief une évaluation de la qualité d'une mission d'audit pour aider à optimiser les résultats de cette dernière. Pour ce faire on a étudié un cas pratique portant sur l'évaluation d'une mission d'audit fiscal au sein de l'entreprise ETTERKIB SPA en analysant son processus.

Méthodologie de recherche

Afin de concrétiser notre étude et répondre à notre problématique et mettre en examen les hypothèses, nous avons opté la méthodologie mixte suivante :

Pour la partie théorique nous avons procédé par recherche bibliographique : ouvrages, articles et revues.

Pour la partie pratique, pour ce faire nous avons fait recours à des entretiens, que ce soit au niveau de département comptabilité ou au niveau de département finance, pour récolter les premières données et préparer un guide d'entretien, et puis un entretien principal semi-directif avec auditeurs et personnels opérant dans les deux départements pour comprendre le processus

de la mission d'audit fiscal, ça nous permet d'élaborer un questionnaire destiné au même personnel cité précédemment qui nous a permis d'avoir des réponses claires à nos questionnements.

Plan de recherche

Pour atteindre les objectifs de cette recherche, nous avons structuré notre travail en trois chapitres :

1. Le premier chapitre a pour titre : « **l'audit interne et la qualité d'audit** ». Dans la première section, nous aborderons la notion de l'audit interne en général et la deuxième section portera sur la qualité d'audit.
2. Le deuxième chapitre a pour titre : « **démarche d'audit fiscal et évaluation de sa qualité par processus** », Dans la première section, nous évoquerons le cadre conceptuel de l'audit fiscal la seconde section nous mettrons la lumière sur sa démarche et le déterminant process.
3. Le troisième chapitre intitulé : « **évaluation de la qualité de la mission d'audit fiscal au sein de ETTERKIB SPA** ». La première section, de ce présent chapitre, donnera une présentation générale sur l'organisme d'accueil et la seconde section présentera l'évaluation de la démarche de la mission d'audit.

**Chapitre 01 : l'audit interne et
la qualité d'audit**

Introduction de chapitre

L'objet de ce chapitre est de présenter une approche théorique de l'audit en général et de l'audit interne afin de mieux comprendre et assimiler sa démarche par la suite.

Pour ce faire, on va commencer par la présentation générale de l'audit, il est utile d'avoir en premier lieu une vision historique sur l'évolution de l'audit, sa définition, ses objectifs ainsi que les principales normes qui encadrent cette profession en second lieu il est question de la présentation de la notion de l'audit interne et ses spécificités.

Section 01 : cadre conceptuel de l'audit interne.

Pour comprendre la pratique actuelle de l'audit, il est utile, en premier temps, d'avoir une vision historique sur l'évolution de cette forme de contrôle, ensuite de connaître sa définition et sa typologie et enfin, une présentation de sa normalisation.

1. Notions générales sur l'audit

Dans cette première partie de la section, nous allons présenter le progrès de la notion de l'audit, sa définition et ses objectifs fondamentaux.

1.1. Le progrès de la notion d'audit

Depuis les âges les plus reculés, la comptabilité s'est élaborée et développée à mesure de l'évolution des besoins des hommes, il a toujours été indispensable de garder une trace des recettes et des dépenses, des stocks disponibles et des transactions opérées, avec la nécessité de tenir des comptes. Les anciens ont donc ressenti très tôt le besoin de contrôler les informations comptables.¹

L'audit a une histoire beaucoup plus courte et plus récente que celle de la comptabilité. Ses racines sont certes anciennes mais son renouveau est récent, une cinquantaine d'années seulement. Si la comptabilité est un instrument d'enregistrement, de classification, de recensement et de gestion, elle est également instrument essentiel de contrôle au premier niveau. La notion même de « contrôle du contrôle », qui est le fondement de l'audit, est récente. Il a naturellement existé des auditeurs bien avant le vingtième siècle, mais la filiation est lointaine ou indirecte et la crise de 1929 est l'origine réelle de la profession que nous connaissons aujourd'hui.

Après cette grande crise, « le terme d'audit connut progressivement un élargissement à la fois horizontal et vertical »², en raison de l'image de rigueur qu'il véhicule, des risques qu'il parvient à identifier, des politiques et des plans qu'il doit accompagner, des

¹RENARD.J, Théorie et pratique de l'audit interne, Edition d'organisations, Paris, 1994, p 41, cité par : KHELASSI.R, Précis d'audit fiscal de l'entreprise, Edition Berti, Alger, 2013, p 47.

² BERTIN.E, Audit interne : Enjeux et pratiques à l'international, Editions d'organisation, Paris, 2007, p 18.

économies qu'il permet de réaliser, de l'instabilité de l'environnement, de la complexité des paramètres de gestion et de contrôle qu'il doit maîtriser.

En effet, sur le plan vertical, le champ d'application ou les domaines d'intervention de l'audit ont été élargis. Aujourd'hui, l'audit a pénétré tous les domaines, toutes les fonctions, toutes les activités ou toutes les opérations de l'entreprise, tous les stades décisionnels. Certaines entreprises font même l'objet de plusieurs audits au cours d'un exercice ou d'une période. Sur le plan horizontal, la pratique de l'audit s'est étendue aux organisations publiques, aux associations et aux petites et moyennes entreprises. On parle ainsi d'audit dans les entreprises publiques, d'audit des associations, d'audit des PME/PMI, d'audit des filiales.³

Les crises traversées par le monde et le développement des techniques de gestion ont provoqué « un accroissement qualitatif et quantitatif de l'information générée par l'entreprise et l'information comptable a gagné en volume et en complexité »⁴, une première conséquence de cette évolution a été un profond renouvellement de la méthodologie utilisée en matière d'audit.

1.2. Définitions et objectifs de l'audit

1.2.1. Définitions de l'audit

Plusieurs définitions ont été proposées pour cerner au mieux une aussi vague notion. On va contenter dans le cadre de notre travail sur les définitions les plus manifestes :

L'audit peut être défini comme : « Le concept d'audit va évoquer en fait une méthodologie permettant une connaissance en profondeur de l'entreprise. L'audit en général constituera une manière de regarder l'entreprise ou l'organisation pour la comprendre afin de suivre une méthodologie structurée permettant d'apprécier, dans ce contexte de compréhension globale, ses comptes et ses états financiers au regard d'un référentiel. »⁵

L'audit est aussi défini comme « Fondamentalement, l'audit est un examen critique qui permet de vérifier informations données par l'entreprise et d'apprécier les opérations et les système mis en place pour les traduire. »⁶

³BERTIN.E, op-cit, p 41.

⁴ RAFFEGEAU.J et DUFLIS.P, **Audit financier**, Edition Presses universitaires de France (réédition numérique Feni XX), Paris, 1994, p 09.

⁵ LEJEUNE.G et EMMERICH.JP, **Audit et commissariat aux comptes**, Edition Gualino, Paris, 2007, p19

⁶ RAFFEGEAU.J et DUFLIS.P, idem, p 07.

L'audit est aussi : « L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité. »⁷

En terminant avec cette définition « L'audit est la procédure de contrôle de la conformité d'une tâche, d'une activité, d'un processus, d'une entreprise. »⁸

1.2.2. Objectifs de l'audit

Selon l'Ifac, « le but d'un audit est de renforcer le degré de confiance des utilisateurs présumés des états financiers. Celui-ci est atteint par l'expression par l'auditeur d'une opinion selon laquelle les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable. Pour la plupart des référentiels comptables à usage général, cette opinion porte sur le fait que les états financiers sont présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, ou donnent une image fidèle conformément à ce référentiel. »⁹

S'agissant que les objectifs de l'audit interne, il s'agit notamment pour l'auditeur d'évaluer la qualité du dispositif de contrôle interne et de formuler les recommandations nécessaires en vue de son amélioration.

Tableau N°01 : objectifs de l'audit

Régularité	<ul style="list-style-type: none">• Vérifier que l'ensemble des opérations sont conformes à la réglementation, aux principes comptables en vigueur, procédures internes de l'entité. → Les informations financières puissent être lues et comprises par tous sans confusion et de la même façon
------------	---

⁷MANDZILA.E, Audit Interne et Gouvernance d'Entreprise : Lectures Théoriques et Enjeux Pratiques, cahier de recherche n°17, Editions Euromed management, Marseille, 2007, p 03.

⁸ BENOIT.P, Audit et contrôle interne, Edition EMS, Caen, 2017, p 53.

⁹ MERLE.P et MAZARS, Memento audit et commissariat des comptes, Editions Francis Lefebvre, Levallois-Perret, 2020, p 546

Sincérité	<ul style="list-style-type: none"> L'objectivité et la bonne foi dans l'application des règles et procédures <ul style="list-style-type: none"> → Réduire l'asymétrie d'information entre les agents économique → Evaluation correcte des valeurs comptables → Une appréciation raisonnable des risques et des dépréciations
L'image fidèle	<ul style="list-style-type: none"> Vérifier que les états financiers reflètent la situation réelle de l'entreprise L'information financière doit contenir des informations quantifiables et non quantifiables <ul style="list-style-type: none"> → Les états financiers reflètent la situation réelle de l'entreprise
Pertinence	<ul style="list-style-type: none"> Les informations financières produites doivent répondre aux besoins des destinataires.¹⁰

Source : établi par nous-même sur la base de JONAUIERES.M et JORAS.M, **l'audit une même démarche intelligente pour tous**, EMS Editions, Cormelles-le-Royal, 2015, p24.

1.3. Référentiel de l'audit

L'application des normes par l'ensemble des auditeurs permet au lecteur de comparer l'information produite dans le temps et dans l'espace, elles lui permettent ainsi d'organiser sa mission et d'appliquer une méthodologie précise et rigoureuse.

Tableau N°02 : différents référentiels de l'audit

Normes internationales ISA	<ul style="list-style-type: none"> La fédération internationale des comptables (IFAC International Federation of Accountants) a édicté des normes internationales d'audit (ISA International Standards of Audit) appelées à s'imposer sur le plan mondial à l'audit des états financiers et à l'audit d'autres informations et aux services connexes. Les normes internationales d'audit ISA ont été rédigées par l'IAASB de l'IFAC. L'IFAC est l'organisme normalisateur pour l'audit reconnu mondialement. 	<ul style="list-style-type: none"> Norme Internationale De Contrôle Qualité Principes généraux et responsabilités Evaluation des risques et réponses aux risques évalués Éléments probants Utilisation des Travaux d'autre Professionnels Conclusions de l'audit et Rapport Domaines spécialisés
----------------------------	--	---

¹⁰JONAUIERES.M et JORAS.M, **l'audit une même démarche intelligente pour tous**, EMS Editions, Cormelles-le-Royal, 2015, p24.

<p>Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne</p>	<ul style="list-style-type: none"> • L'IIA (The Institute of Internal Auditors) a élaboré ces normes pour objet : <ol style="list-style-type: none"> 1. De guider l'application des dispositions obligatoires du Cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne ; 2. De fournir un cadre pour la réalisation et le développement d'un large éventail d'activités d'audit interne à valeur ajoutée ; 3. D'établir les critères d'évaluation de l'audit interne ; 4. De favoriser l'amélioration des processus et des opérations de l'organisation. 	
<p>Les normes algériennes d'audit NAA</p>	<p>Depuis mi-2011, les pouvoirs publics ont commencé à rédiger les normes algériennes d'audit (NAA), fortement inspirées des normes internationales d'audit ISA, algérianisant certaines dispositions tout en conservant l'essentiel pour maintenir son ancrage international sous forme de décisions de ministère des finances.¹¹ Ces normes ont pour objet :¹²</p> <ul style="list-style-type: none"> • La définition de la démarche d'audit de l'auditeur ; • L'organisation de ses travaux. 	<p>Les quatre premières NAA, furent publiées le 04 février 2016 :</p> <ul style="list-style-type: none"> -NAA 210 « accord sur les termes des missions d'Audit ». -NAA 505 « confirmations externes ». -NAA 560 « événements postérieurs à la clôture ». -NAA 580 « déclarations écrites ». <p>Les quatre 2ème NAA, publiées le 11 octobre 2016 :</p> <ul style="list-style-type: none"> -NAA 300 « Planification d'un audit d'états financiers ». -NAA 500 « Eléments probants ». -NAA 510 « Missions d'Audit initiales soldes d'ouvertures ». -NAA 700 « Fondements de l'opinion et rapport d'audit des états financiers ». <p>Les quatre 3eme NAA, publiées le 15 mars 2017 :</p> <ul style="list-style-type: none"> -NAA 520 « Procédures

¹¹ AYADIA, Le nouveau référentiel algérien d'audit (NAA) Enjeux d'application et perspectives, The journal of Economics and Finance, 2018, P49

¹² BENSALM.L, Les normes d'audit en Algérie : Un autre fruit de la réforme de la profession comptable, 03 Dec 2018, site : Group business services, consulté le 30-05-2022 à 22 :30.

		analytiques ». <ul style="list-style-type: none"> -NAA 570 « Continuité de l'exploitation ». -NAA 610 « Utilisation des travaux des auditeurs internes ». -NAA 620 « Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur ».
Le référentiel comptable utilisé	Le référentiel comptable de base pour l'audit des états financiers est constitué par les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS. Par ailleurs, les états financiers peuvent être établis pour répondre à d'autres objectifs dans des différents domaines ce qui implique l'application d'autre référentiel comptable, à savoir : <ul style="list-style-type: none"> -Les dispositions édictées par une autorité gouvernementale, représentée par le système Comptable et Financier SCF en Algérie. -Les référentiels utilisés par une entité pour établir ses déclarations fiscales (Système fiscal Algérien). 	

Source : établi par nous-même sur la base de : AYADI.A, op-cit. P49. ET BENSALÉM.L, op-cit.

1.4. Typologie de l'audit

On peut distinguer plusieurs types d'audit selon :

1.4.1. Selon l'obligation légale

- **L'audit légal**

L'intervention de l'auditeur pour contrôler les états financiers peut être exigée par la loi, c'est la forme la plus traditionnelle de l'audit qui est pratiquée sur les entreprises publiques, les SPA et les sociétés à responsabilité limitée qu'on nomme « l'audit légal ».

- **L'audit contractuel :**

C'est un audit réalisé à la demande de l'entreprise pour des fins qui sont déterminés dans le contrat, dans ce cas la relation entre le prescripteur et l'auditeur devient contractuelle

ou conventionnelle. Il est facultatif mais nécessaire pour assurer la qualité de l'information financière de l'entreprise.

1.4.2. Selon les limites dans le temps

- **L'audit continu**

Il s'agit d'un processus d'audit qui est effectué périodiquement tout au long de l'exercice et qui n'est pas limité à une période ou à un moment précis.

Un audit continu fournit une assurance régulière sur des processus et des contrôles de gestion spécifique et permet ainsi d'obtenir plus rapidement des informations sur les risques potentiels et les problèmes de contrôle. Il Fournit une base opportune pour mettre à la disposition de la direction les résultats sur l'efficacité et l'efficience des principaux contrôles relatifs aux opérations financières et non financières de l'entreprise.

- **L'audit final**

C'est un audit qui se déroule en fin de l'exercice comptable après la clôture des comptes pour assurer la régularité et la sincérité des états financiers, il est limité dans le temps.

1.4.3. Selon le champ d'investigation

- **L'audit exhaustif**

C'est un audit qui porte sur l'ensemble des opérations de l'entreprise et donc son champ d'investigation n'est pas limité.

- **L'audit partiel**

C'est un audit dont le champ d'investigation est limité, c'est-à-dire il porte sur un processus bien déterminé.

1.4.4. Selon la personne qui l'exerce

- **L'audit interne**

Le service d'audit interne a pour principale fonction de contrôler, d'améliorer et de fiabiliser les procédures de contrôle interne. Il est composé de salariés de l'entreprise dépendant hiérarchiquement des dirigeants¹³.

Le service d'audit interne exerce pleinement ses fonctions quand il est rattaché à un comité d'audit composé d'administrateurs externes à l'entreprise, un comité d'audit efficace est susceptible de renforcer le poids et l'efficacité de l'audit interne¹⁴.

- **L'audit externe**

Un audit externe est « un audit effectué pour des parties extérieures à l'audité et c'est à ces parties que l'auditeur rend compte de ses constatations ou conclusions »¹⁵. Des professionnels compétents et expérimentés, externe de l'entité auditée, effectuent ces audits conformément aux exigences définies par ou pour le compte des parties au profit desquelles l'audit est effectué.

Les audits externes les plus connus et les plus fréquents sont probablement les audits légaux des états financiers des entreprises et des entités du secteur public (c'est-à-dire les audits des états financiers) avec des démarches édictées dans un corpus de « droit dur » (droit commercial, droit des sociétés). On parle principalement d'audit légal au Commissariat des Comptes. L'audit externe peut avoir aussi une empreinte contractuelle dans une conduite de mission de conseil (audit fournisseur ou seconde partie). Il est souvent fourni par des cabinets d'audit et consultation comme (KPMG, PWC, Deloitte...)¹⁶. Il peut être aussi dans une optique de certification (audit de tierce partie)¹⁷.

2. La notion de l'audit interne :

Cette partie sera consacrée pour la présentation de l'évolution de notion d'audit interne, sa définition, ses objectifs et le statut de l'auditeur interne.

2.1. Définition de l'audit interne :

En faisant référence à l'Institut International des Auditeurs Internes, « l'audit interne est une activité d'assurance et de conseil indépendante et objective conçue pour ajouter de la valeur et

¹³ BENOIT.P, op-cit, p 69.

¹⁴ BERTIN.É et GODOWSKI.C, « **Le processus global d'audit : source de développement d'une gouvernance cognitive ?** », Association Francophone de Comptabilité, « Comptabilité Contrôle Audit »,2013, p 150.

¹⁵ BRENDA.P, « **Principles of external audit** »,4^{ème} édition, John Wiley and Sons, USA ,2012, p 07.

¹⁶JONQUIÈRES.M et JORAS.M, op-cit, p 20.

¹⁷ MADOUZ.JP et LAURENT.N, « **Les fondamentaux de l'audit qualité : version 2015 de la norme ISO 9000** », AFNOR, France, 2018, p 16.

améliorer les opérations d'une organisation. Il aide une organisation à atteindre ses objectifs en apportant une approche systématique et disciplinée pour évaluer et améliorer l'efficacité des processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance.»¹⁸

De cette définition, l'audit interne est censé être un outil qui permet deux choses importantes : l'évaluation des résultats de gestion et la formulation de conseils et recommandations pour améliorer en permanence lesdits résultats. En arrivant à cette finalité, l'audit interne devient une assurance sur les capitaux investis pour la direction et pour les actionnaires et une maîtrise de gestion pour la direction.

Parler de l'audit interne revient à parler du contrôle interne : « Les politiques, procédures (manuelles et automatisées) et activités qui font partie d'un cadre de contrôle, conçues et mises en œuvre pour garantir que les risques sont contenus au niveau qu'une organisation est prête à accepter. »¹⁹

Finalement, Il est important de signaler que la fonction d'audit interne est cadrée par un certain nombre d'éléments communs ou de normes professionnelles reconnues à l'échelle internationale. Il s'agit donc d'une profession partagée entre ce qui est propre à l'organisation (objectifs, secteur d'activité, types ou nature d'organisation, etc.) et de ce qui est fixés par les standards sur le plan international.

2.1.1. Rôle de l'audit interne :

Les décideurs ont créé des unités d'audit interne, et ce, pour garantir une meilleure gouvernance d'entreprise dans les organisations publiques et privées²⁰

- L'audit interne est un outil stratégique permettant l'ajustement permanent des modes de gouvernance d'entreprise ; des ajustements qui sont en fonction des aléas de l'économie, de la technologie, de la fiscalité, etc. En d'autres termes, l'audit interne permet des mises à jour continues à l'ensemble des fonctions de l'entreprise. Un autre point important, l'audit interne intervient de manière très précoce et permet une prise de décisions anticipée à toute situation de crise.

¹⁸ Site de the Institute of Internal Auditors : <https://www.theiia.org/en/standards/what-are-the-standards/definition-of-internal-audit/> ,consulté le 7/10/2022 à 11 :12.

¹⁹Site de the Institute of Internal Auditors : <https://www.theiia.org/en/standards/what-are-the-standards/definition-of-internal-audit/> ,consulté le 7/10/2022 à 11 :16.

²⁰AMIRI.I, **Déterminants de la qualité de l'audit interne : que dit la littérature académique et professionnelle**, Revue Française d'Economie et de Gestion, Volume 2 : Numéro 6, 2021, p222

- La fonction d'audit interne est transversale, sa raison d'exister est d'examiner en permanence les composantes fonctionnelles d'une organisation, afin d'évaluer l'efficacité des activités, de s'assurer du respect des règles et normes mis en place, et par conséquent de proposer les meilleures pratiques et recommandations susceptibles de maximiser les profits et bénéfices. La fonction d'audit interne ne se limite pas aux opérations de vérification, elle est devenue un outil de gouvernance important.

2.2. L'importance de la création des services d'audit interne :

L'activité d'audit interne est définie comme : « Un département, une division, une équipe de consultants ou d'autres praticiens qui fournissent des services d'assurance et de conseil indépendants et objectifs conçus pour ajouter de la valeur et améliorer les opérations d'une organisation. L'activité d'audit interne aide une organisation à atteindre ses objectifs en adoptant une approche systématique et disciplinée pour évaluer et améliorer l'efficacité des processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle. »²¹

Le service d'audit interne a pour rôle d'alimenter le conseil d'administration en information sur les faiblesses du système de contrôle interne ou sur les zones des risques sur les objectifs stratégiques, opérationnels, informationnels et de conformité.

Les dirigeants des grandes sociétés d'abord, les PME/PMI, ensuite ont été amenés à internaliser l'essentiel de leurs travaux d'audit légal grâce à la création des services d'audit interne. L'objectif recherché par les dirigeants et les commissaires aux comptes de transférer la réalisation des travaux de vérifications et de contrôle de conformité à des auditeurs internes a été clair : le recours aux auditeurs externes était générateurs de coûts élevés pour la firme. Pour les réduire, il est apparu bénéfique de recruter des auditeurs, salariés de l'entreprise, pour réaliser certaines activités d'audit.

- L'importance de le comité d'audit :

²¹Site de the Institute of Internal Auditors : <https://www.theiia.org/en/standards/what-are-the-standards/definition-of-internal-audit/> ,consulté le 7/10/2022 à 11 :25.

L'audit interne, rattaché au comité d'audit a un rôle fondamental à jouer au sein de la gouvernance de l'entreprise Le rattachement de l'audit interne au conseil d'administration et/ou au comité d'audit est une condition essentielle de la contribution de l'audit interne à la réduction des asymétries d'information dans un gouvernement d'entreprise et sa légitimation comme acteur majeur de la bonne gouvernance d'entreprise.

L'existence d'un comité d'audit, destinataire du rapport de l'auditeur interne, apparaît ainsi comme la courroie de transmission entre les auditeurs non seulement externes mais aussi internes et le conseil d'administration. Le rattachement de l'audit interne au conseil d'administration et/ou au comité d'audit est une condition essentielle de la contribution de l'audit interne à la réduction des asymétries d'information dans un gouvernement d'entreprise et sa légitimation comme acteur majeur de la bonne gouvernance d'entreprise.

2.3. Les missions généralement attribuées à l'auditeur interne :

L'évaluation par l'auditeur interne doit porter sur les aspects suivants : la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ; l'efficacité et l'efficience des opérations, la protection du patrimoine et le respect des lois et règlements

- Une mission d'audit opérationnel, plus tournée vers l'efficacité de l'organisation et le respect des procédures écrites mises en place. L'auditeur interne doit procéder à un examen systématique des activités ou des processus d'une entité, en vue d'évaluer l'organisation et ses réalisations et identifier les pratiques jugées non économiques, improductives et inefficaces, de proposer des solutions d'amélioration et de s'assurer de leur suivi ;
- une mission d'audit financier, orientée sur la fiabilité des informations financières et la protection des actifs matériels, humains et financiers. Ici, l'auditeur interne doit s'assurer, en relation avec les auditeurs externes, que les procédures de contrôle interne comptables sont fiables ; Il ne s'agit nullement ici, d'une mission de certification des comptes
- une mission d'audit de la stratégie. Ici, l'auditeur doit identifier les risques associés aux objectifs et aux grandes orientations stratégiques définies par l'organisation et évaluer la conformité ou la cohérence d'ensemble entre ce qui avait été dit et ce qui est fait dans le but d'apprécier la performance des réalisations

En définitive, les contrôles à réaliser par l'auditeur interne visent à s'assurer que toutes les opérations de l'entreprise sont maîtrisées et que l'entreprise est gérée efficacement et dans la transparence²²

Section 02 : la qualité de l'audit interne et ses déterminants

Dans cette section, il nous paraît incontournable de s'attarder sur la notion de la qualité de l'audit, un concept clé de notre étude.

1. La notion de la qualité d'audit

1.1 Définition de la qualité d'audit :

Le concept de qualité de l'audit fait probablement partie des concepts les plus débattus et les plus populaires dans la littérature en comptabilité, contrôle et audit. Apparu sous cet intitulé dans le célèbre article « auditor size et audit quality » de DeAngelo en 1981

En effet, DeAngelo décrit la qualité d'audit comme : « l'appréciation par le marché de la probabilité qu'un auditeur va conjointement détecter une anomalie ou irrégularité significative dans les comptes de l'entité auditée et la mentionner et publier dans son rapport »²³

La qualité de l'audit interne ou plus précisément la qualité des travaux des auditeurs internes demeure un concept insuffisamment défini et largement loin d'avoir une définition partagée et unique²⁴, elle n'a pas reçu une définition certaine de ses buts et une mesure de son efficacité.

Dans un monde en perpétuelles mutations, cette notion évoluera selon la même tendance.

Ainsi, par opposition aux professionnels ayant formulé une définition admise de la qualité d'audit, les chercheurs continuent toujours à en débattre²⁵.

²²EBONDO WA MANDZILA.E, **L'audit Interne et Gouvernance d'Entreprise : Lectures Théoriques et Enjeux Pratiques**, cahier de recherche, Euromed Management, N°17, 2007, P 04.

²³ DEANGELO.LA, **Auditor Size And Audit Quality**, Journal of Accounting and Economics, N°03,1981, p 186 Cité par : GADDOUR.I, Contribution à l'étude de la qualité de l'audit : une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs, thèse de doctorat Gestion et management. Université Paris sciences et lettres ; Institut des Hautes Etudes Commerciales (Carthage, Tunisie), 2016, p 43.

²⁴Institut Deloitte.

²⁵ POWER.M, **The Audit Society : Rituals of Verification**, 1997, cité par GADDOUR.I, Contribution à l'étude de la qualité de l'audit : une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs,

1.2 Evolution de la notion qualité d'audit :

En constatant que la recherche académique sur la qualité de l'audit débute avec le papier de De Angelo (1981) et que la multiplication des articles de recherche publiés sur ce thème s'accélère fortement à partir des années 2000, on peut considérer que le développement du champ de la recherche sur la qualité de l'audit est un phénomène relativement récent. De plus, la publication en 2014 du cadre conceptuel de l'IAASB remet la qualité de l'audit au cœur de l'actualité.

- 1981 -1995 : la qualité de l'audit est associée avec la taille du cabinet d'audit.

Ils s'intéressent principalement aux inputs (indépendance, compétence, honoraires d'audit) et dans une moindre mesure aux outputs (respect des normes professionnelles, contrôles qualité, opinion d'audit).

À partir du début des années 1980, en raison de la croissance rapide de la taille des sociétés clientes et de l'accroissement et de la globalisation de la concurrence à laquelle celles-ci ont dû faire face, les auditeurs ont dû adapter leur méthodologie et se préoccuper de réduire les coûts de l'audit. Ceci s'est notamment traduit par le développement de l'approche par les risques.

- 1996-2001 : L'âge d'or des cabinets comptables multi-services

Ils s'intéressent aux inputs et principalement à la taille et réputation des auditeurs (Big N), à l'effort d'audit et aux honoraires d'audit normaux et anormaux (l'effet des honoraires de non-audit sur la qualité de l'audit)

En revanche, la notion d'indépendance semble avoir été balayée et ne figure pas dans les recherches

Du côté des outputs, on remarque l'apparition de papiers qui étudient la qualité des états financiers (audités) publiés.

- 2002-2011 : Deux ans plus tard, le scandale Enron vient jeter un doute sérieux sur cet argument et marque la fin de l'auto-régulation de la profession comptable

La recherche sur le processus d'audit reste encore très sous représentée. Concernant les inputs, par ordre décroissant d'importance, apparaissent des recherches utilisant la taille et réputation des auditeurs, l'indépendance, les honoraires d'audit, la spécialisation sectorielle, la rotation des auditeurs. Concernant les outputs, il existe de nombreuses études sur la qualité des états financiers et, en particulier, un nombre important d'articles sur la gestion du résultat.

- 2012-2015 : une majorité de ces articles récents utilise les dimensions inputs de la qualité de l'audit. On trouve toujours de nombreuses recherches utilisant les honoraires d'audit (et non-audit) et la taille de l'auditeur (Big N) comme indicateurs de qualité. L'indépendance des auditeurs est également un facteur important. Pour les outputs, sans surprise, on trouve encore de nombreuses recherches qui utilisent la qualité des états financiers.

- **Les courants de recherches sur la qualité de l'audit :²⁶**

- Recherches expérimentales : Déterminer les causes des échecs de l'audit
- Recherches empiriques : Expliquer les échecs d'audit par les facteurs déterminant la qualité d'audit : Incompétence, pression budgétaire, Indépendance, manques d'expérience. = Focus sur les comportements dysfonctionnels
- Recherches critiques : Expliquer pourquoi il est impossible d'observer la qualité d'audit.

- **Synthèse de la recherche sur la qualité de l'audit :²⁷**

- Manita et Chemangui (2007) ont classifié les études traitant de la qualité de l'audit selon deux catégories. La première se focalise sur la qualité de l'auditeur. Ce facteur englobe, d'une part, des travaux appréhendant les substituts à la qualité d'audit (réputation du cabinet, honoraires d'audit, rotation des associés, expérience avec le client...), et d'autre part, des études déterminant la qualité de l'auditeur au travers de l'identification de ses comportements réducteurs de qualité. Quant à la deuxième catégorie, elle évalue la qualité à partir du processus d'audit.
- Francis (2011) distingue six catégories de recherches se rapportant à la mesure de la qualité d'audit. Il s'agit de se focaliser sur les inputs influençant à la fois la qualité, le processus, la firme et le marché de l'audit,

²⁶GADDOUR.I, op-cit, p16

²⁷Idem, p 47.

les institutions et leurs réglementations (AICPA, SEC...) ainsi que les conséquences économiques des outputs de l'audit susceptibles d'avoir un impact sur les décisions des clients et autres utilisateurs de l'information comptable auditée

- Chihi (2014) propose une taxinomie de la recherche sur la qualité de l'audit selon deux approches : directe et indirecte. L'approche directe renvoie à l'analyse du **processus** d'audit ou ce qu'on appelle communément « boîte noire ». Une telle approche a été mobilisée dans deux groupes d'études. Un premier s'intéresse au processus technique de l'audit (facteurs influant sur la démarche de l'auditeur, importance des attributs environnementaux du client en aval, au cours et en amont de la mission de l'audit...). Le deuxième se rapporte à différentes dimensions impactant le processus tels que les relations inter-équipe auditrice et les comportements des ainsi que la relation avec l'audité. Concernant l'approche indirecte, elle aborde la qualité de l'audit par le biais de ses inputs et outputs. Les inputs correspondent non seulement aux facteurs liés à l'auditeur tels que sa réputation (DeAngelo, 1981), les honoraires perçus, mais aussi à ceux se rapportant à l'audité comme l'existence de comité d'audit compétent et indépendant. Quant aux outputs de « la boîte noire », ils se manifestent par les réactions et interprétations du contenu du rapport d'audit ainsi que les faillites et les litiges des firmes d'audit.

2. Déterminent de qualité d'audit :

Cette partie a pour objectif d'explorer les éléments théoriques pouvant constituer les déterminants de la qualité de l'audit interne. Il s'agit d'explorer la littérature académique et professionnelle de l'audit interne afin de déterminer quels sont les facteurs qui déterminent au plus la qualité de l'audit interne.

La revue de littérature a montré que les déterminants clé de la qualité de l'audit interne en tant qu'une fonction d'assurance et de conseils axée et orientée sur la performance organisationnelle sont **l'indépendance, l'objectivité et la compétence** des personnes qui exercent la fonction de l'audit interne. Ce triple facteur est déterminé en grande partie par la

qualité de la personne de l'auditeur interne qui reste à son tour influencée par l'environnement de la fonction de l'audit en générale.²⁸

- **Les déterminants de mesure de la qualité de l'audit classiques :**

Selon la définition la plus connue de la qualité de l'audit, formulée par DeAngelo en 1981 : " La qualité de l'audit est définie comme l'appréciation par le marché de la probabilité jointe qu'un auditeur donné va simultanément découvrir une anomalie significative dans le système comptable de l'entreprise cliente et mentionner cette anomalie ". La probabilité de découverte d'une anomalie dépend de la technologie du cabinet d'audit et des procédures d'audit utilisées (choix des procédures et étendue de ces procédures), autrement dit de la compétence du cabinet d'audit. La probabilité conditionnelle que l'anomalie découverte soit mentionnée est une mesure du niveau d'indépendance de l'auditeur par rapport à son client.

Elle considère la compétence et l'indépendance de l'auditeur comme les deux qualités essentielles à l'assurance d'un audit de bonne qualité. Donc L'audit est qualifié de qualité via deux attributs : la compétence et l'indépendance.

- **La compétence de l'auditeur :**

Les auditeurs doivent posséder des connaissances, formations, expériences et qualifications suffisantes afin de mener à bien leur mission. Ces éléments contribuent conjointement à détecter les irrégularités.²⁹

- ✚ Les éléments de compétences :

1. Le rôle : de nature technique : le rôle de l'auditeur ici se manifeste dans la réalisation du travail d'audit et de contrôle des comptes
 - De nature social : Il s'agit à la fois de garder une apparence de professionnalisme et d'être responsable dans la gestion de terrain.
2. la dimension cognitive³⁰ : correspond au : savoir-faire (définition des problèmes, analyse du contenu et de la fiabilité des données, utilisation de divers processus à la résolution de problèmes et utilisation de la métacognition, communication efficace avec les professionnels apparentés au même secteur ou de secteurs d'activité

²⁸AMIRI.I, article « **Déterminants de la qualité de l'audit interne : que dit la littérature académique et professionnelle** », Revue Française d'Economie et de Gestion, 2021, p217.

²⁹ FLINT.D, **Philosophy and Principles of Auditing**, 1988, cité par GADDOUR.I, op-cit, p 43.

³⁰HUFFMAN.K, **Psychology in Action**, 1991, cité par, GADDOUR.I, op-cit, p 44.

différents) et au savoir apprendre : quoi et comment (l'acquisition des apprentissages), Dans certains cas, l'auditeur peut être amené à refuser une mission ou à cesser une mission quand il estime que les règles d'éthique sont mises en danger.

➤ **L'indépendance de l'auditeur** :³¹

L'indépendance suit trois niveaux déclinés comme suit :

- Indépendance dans la programmation des travaux d'audit requérant pour l'auditeur la décision unilatérale du programme d'audit à mettre en place.
- Indépendance d'investigation qui exige une liberté de collecte et d'évaluation de données jugées significatives par l'auditeur sans aucune interférence ou manipulation par d'agents externes.
- Indépendance dans le reporting stipulant une liberté dans la communication des résultats de travaux menés par l'auditeur et de son opinion

Les scandales financiers du début du nouveau millénaire et la crise financière de 2008 ont mis en lumière la défaillance des indicateurs de mesure traditionnels, plus particulièrement l'indépendance de l'auditeur. A la suite de l'implication du cabinet d'audit Arthur Andersen dans l'affaire d'Enron, l'éthique est revenue au cœur des débats³²

³¹ MAUTZ.R. K et SHARAF.H. A, **the philosophy of auditing**, 1961, cite par GADDOUR.I, Contribution à l'étude de la qualité de l'audit : une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs, thèse de doctorat Gestion et management. Université Paris sciences et lettres ; Institut des Hautes Etudes Commerciales (Carthage, Tunisie),2016, p 45.

³²CHAPLAIS et al,2016, cite par GADDOUR.I, Contribution à l'étude de la qualité de l'audit : une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs, thèse de doctorat Gestion et management. Université Paris sciences et lettres ; Institut des Hautes Etudes Commerciales (Carthage, Tunisie),2016, p 47.

Conclusion de chapitre :

L'objectif de ce premier chapitre était de présenter les notions de l'audit, l'audit interne ainsi que ses spécificités à adopter. Et notre concept clé la qualité de l'audit interne.

L'audit interne est un outil de la gouvernance de l'entreprise, l'évaluation de sa qualité est très importante et l'efficacité d'un déterminant d'évaluation par rapport à une autre va dépendre largement de sa capacité à résoudre les problèmes et les dysfonctionnements spécifiques existant au sein d'une entreprise donnée.

**Chapitre 02 : démarche d'audit
fiscal et l'évaluation de sa qualité
par processus**

Chapitre 2 : Démarche d'audit fiscal et évaluation de sa qualité par processus 21

Introduction du chapitre :

Après avoir présenté dans le premier chapitre l'approche théorique de l'audit interne et sa qualité, nous allons consacrer ce deuxième chapitre pour présenter le déterminant process et la démarche d'une mission d'audit fiscal.

L'évaluation des techniques et moyens de contrôle mis en place par les auditeurs permettront de détecter et d'expliquer les dysfonctionnements éventuellement existants au niveau de l'entreprise en se basant sur le déterminant process.

Section 01 : cadre conceptuel de la notion d'audit fiscal.

Dans cette section, nous allons aborder la définition de l'audit fiscal, son rôle, ses missions et la qualité de l'auditeur fiscal.

1. La notion de l'audit fiscal :

1.1 Définitions de l'audit fiscal :

Les différentes définitions données de l'audit fiscal font ressortir sa spécificité par rapport à un certain nombre de missions voisines, avec lesquelles il est parfois confondu, elles permettent également de comprendre son utilité pour la communauté d'audit.

L'audit fiscal est défini comme « un exercice qui a pour objet la validation de la charge d'impôt d'une société ainsi que l'identification et la qualification des risques fiscaux auxquels cette société peut se trouver exposée du fait de l'inobservation des règles fiscales, cet exercice s'inscrit en tout premier lieu parmi les diligences du commissaire aux comptes lorsqu'il intervient dans le cadre de sa mission annuelle de contrôle des comptes. Il s'agit alors pour lui de vérifier que les obligations fiscales de la société auditée ont été correctement remplies et, si ce n'est pas le cas, de s'assurer que les risques fiscaux encourus ont été correctement chiffrés et provisionnés dans les comptes. »³³

L'audit fiscal peut être définie comme : « L'audit fiscal à ne pas confondre avec la revue fiscale réalisée par un auditeur financier et comptable (légal ou non) dans le cadre de sa mission, a pour objectif d'identification des risques fiscaux de l'organisation cible dans le but de parvenir à une maîtrise de la situation fiscales d'ensemble et à l'optimisation fiscale de cette organisation. »³⁴

³³MARIR.H et PINARD.F, **Audit fiscal**, Edition Francis Lefebvre, Levallois, 2008, p 13.

³⁴ ISIDOR.F, **Guide des audits**, Édition Afnor, Paris, 2005, p 79. Cité dans mémoire Audit fiscal et gestion des risques fiscaux pour une entreprise, ABDELLIOUA.F et BAROUCHE.I,2016/2017, p12

Chapitre 2 : Démarche d'audit fiscal et évaluation de sa qualité par processus 23

À travers ces deux définitions on peut qualifier l'audit fiscal d'une expression d'opinion ou d'appréciation d'une conjoncture fiscale d'une entreprise. Aussi, l'audit fiscal permet de réaliser le diagnostic des obligations fiscales de l'entreprise et de faire le point sur la stratégie fiscale de l'entreprise et proposer le cas échéant des solutions de nature à rendre la gestion fiscale plus performante en diminuant la charge fiscale.

1.2 Rôle de l'audit fiscal :

L'audit fiscal poursuit deux principaux objectifs qui sont ³⁵:

- **Le contrôle de la régularité fiscale**

Il s'agit d'un contrôle ayant comme finalité de s'assurer de la fiabilité des informations à aspects fiscaux. Il permet aussi de repérer les anomalies, leurs origines et les risques fiscaux en vue de détecter les infractions fiscales éventuelles et se préparer pour le contrôle fiscal. La régularité fiscale constitue l'analyse du mode de traitement réservée aux problèmes fiscaux au sein de la société auditée, dans laquelle l'auditeur fiscal va s'interroger sur l'existence des spécialistes pour effectuer l'enregistrement comptable en conséquence fiscale et de connaître si l'entreprise consulte ou non des conseillers fiscaux.

- **Le contrôle de l'efficacité fiscale**

Il s'agit d'un contrôle ayant comme but, la mesure de la prédisposition de l'entreprise à profiter des avantages et des opportunités qu'offre la loi en matière fiscale. Ce contrôle repose sur deux types de choix : les premiers sont des choix tactiques liés à la gestion courante de l'entreprise. C'est à titre d'exemple : le mode d'amortissement, le régime d'option de la TVA, etc. Alors que les deuxièmes sont des choix stratégiques à titre occasionnel.

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

Alors que, pour le contrôle des choix stratégiques, l'audit permet de rapprocher la complexité fiscale du projet au niveau des compétences des personnes, qui ont traité des

³⁵ BELBACHIR.A, op-cit, p03.

Chapitre 2 : Démarche d'audit fiscal et évaluation de sa qualité par processus 24

problèmes fiscaux pour examiner s'il n'a pas un manque à gagner ou bien des risques encourus. De manière générale, l'audit à ce niveau va déterminer le degré de prise en compte de la question d'efficacité fiscale.

- **Les missions de l'audit fiscal**

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

- La mission d'audit fiscal peut porter sur une période plus au moins longue : L'étendue dans le temps de l'information dont on contrôle la régularité est variable d'une mission à l'autre. Elle est très influencée par le caractère ponctuel ou périodique que revêt l'intervention des auditeurs fiscaux.
- La mission d'audit fiscal peut porter sur l'ensemble de l'activité de l'entreprise ou une partie seulement : 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.
- La mission d'audit fiscal peut concerner la totalité des impôts payés par l'entreprise, ou uniquement un seul : Les préoccupations du prescripteur peuvent être centrées sur un impôt, ou un type d'impôt particulier. La diversité des missions d'audit fiscal se restreint à une simple alternative sur l'importance des divers objectifs de la mission.
- La mission d'audit fiscal obéit à des objectifs divers : d'une manière générale, nous pouvons assigner à l'audit fiscal les missions suivantes :
 - Mesurer l'évolution du risque fiscal qui varie avec l'activité de l'entreprise et ses objectifs.
 - Veiller à la conformité de l'entreprise, éviter les règles fiscales qui l'exposent à des sanctions et prendre en considération les missions et les types d'impôt audité.

Chapitre 2 : Démarche d'audit fiscal et évaluation de sa qualité par processus 25

1.3 Qualités et statut de l'auditeur fiscal

Dans l'intérêt des actionnaires et dans l'intérêt général, il fallait que le contrôle des sociétés soit assuré par des professionnels compétents dont le choix ne soit pas synonyme de complaisance voir de tranquillité pour les dirigeants des sociétés.³⁶

L'auditeur « doit Surveiller la pérennité »³⁷ de l'entité dans laquelle il exerce sa mission en ayant l'obligation éventuelle de déclencher la procédure d'alerte.

En effet, 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.

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

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

Il en résulte que l'auditeur fiscal doit être d'un niveau de compétence élevé exigeant à la fois un profil de spécialiste et également celui de généraliste polyvalent.³⁸

1.4 Préparation de la mission :

1.4.1 L'ordre de mission :

L'ordre de mission n'est pas une lettre mission, en effet la lettre de mission est un document contractuel échangé entre une entreprise et un intervenant extérieur (auditeur externe, consultant...) : cela ne concerne donc pas notre sujet. L'ordre de mission formalise le

³⁶LEJEUNE.G et EMMERICH.JP, **op-cit**, p18

³⁷**Idem**, p 21.

³⁸MOHAMED BEN HADJ.M, **l'audit fiscal dans les pme : proposition d'une démarche pour l'expert-comptable**, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, université de Sfax, 2009, p 53

Chapitre 2 : Démarche d’audit fiscal et évaluation de sa qualité par processus 26

mandat donné par la direction générale à l’audit interne³⁹. Notons qu’en la forme, l’ordre de mission peut fort bien ne pas être un document papier et se présenter sous format électronique.

Tableau N°03 : tableau explicatif du document ordre de mission

Ordre de mission	
Principes	Fonctions
<ul style="list-style-type: none"> • L’audit interne ne peut pas déclencher lui-même ses missions. • L’ordre de mission doit émaner d’une autorité compétente (la direction générale, le comité d’audit ou le conseil). • L’ordre de mission est adressé à l’audit interne et à tous ceux qui vont être concernés par la mission (audités). 	<p>À partir des trois principes, se dégagent donc deux fonctions essentielles :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Une fonction de mandat ; • Une fonction d’information.
Contenu	
Obligatoire	Facultative
<ul style="list-style-type: none"> • La désignation précise du mandant et sa signature. • Les noms des destinataires et du mandataire. • Champ d’application, objet de la mission. 	<ul style="list-style-type: none"> • Mentions non-obligatoires pour un ordre de mission court. • Présenter dans un ordre de mission long.
Types	
Long	Court
<ul style="list-style-type: none"> • Il indique non seulement les objectifs et le champ d’application. • Il indique les modalités de l’intervention, les dates, les lieux, les moyens à utiliser. • Il précise l’organisation logistique de la mission. 	<ul style="list-style-type: none"> • Présenter en quelques lignes pour définir les objectifs et le champ d’application. • Non-restrictif et laisse le champ libre aux auditeurs pour conduire leurs investigations comme ils l’entendent.

Source : établi par nous-même sur la base de RENARD.J, op-cit, p 212,213.

1.4.2 Outils de collecte d’information :

➤ Le questionnaire de prise de connaissance

Mobilisé dans la phase de planification de la mission d’audit, le questionnaire de prise de connaissance (QPC) récapitule les questions importantes dont la réponse doit être connue

³⁹ RENARD.J, **op-cit**, p 212.

Chapitre 2 : Démarche d'audit fiscal et évaluation de sa qualité par processus 27

si l'on veut avoir une bonne compréhension du contexte et domaine et à auditer. Outre le fait qu'il permet d'organiser la réflexion et les recherches, ce document est indispensable :⁴⁰

- Pour bien définir le champ d'application de sa mission ;
- Pour prévoir en conséquence l'organisation du travail et en particulier en mesurer l'importance ;
- Pour préparer l'élaboration des questionnaires de contrôle interne.

➤ **Le questionnaire volumes et types de transaction (VTT)**

Le questionnaire volumes et types de transaction recense les éléments statistiques de l'unité en volume ou en valeurs et vont permettre, au-delà de la simple photographie instantanée, de connaître les évolutions, de faire des comparaisons et d'anticipation des présomptions d'anomalies.⁴¹

➤ **Le tableau de risques**

Dans la phase de planification, une évaluation préliminaire des risques liés à l'activité soumise à l'audit doit être effectuée, et qui va se manifester dans un « tableau des risques » ou « Tableau d'identification des zones à risques » est parfois désigné « Tableau des forces et faiblesses apparentes » (TFFA), qui va faire apparaître les zones à risques, l'ensemble des risques envisagés, la gravité de ces risques (évaluation), et le dispositif de contrôle interne mis en place pour la prévention ses risques.⁴²

➤ **Les interviews et les entretiens**

L'interview est un outil d'audit menée entre auditeur et audité dans le cadre d'une mission dont l'objectif est pour évoquer les difficultés, les points faibles, les anomalies rencontrées et tirer des conclusions pertinentes dans une approche systémique dans laquelle l'auditeur doit fait preuve de son « savoir écouter ».

➤ **L'observation physique**

⁴⁰RENARD.J, **op-cit**, p 221.

⁴¹**Idem**, p 221.

⁴²**Idem**, p 232 et 233.

Chapitre 2 : Démarche d'audit fiscal et évaluation de sa qualité par processus 28

Un moyen d'audit qui nécessite d'aller « sur le terrain », elle peut consister de l'observation des processus, des biens et du matériel ou des documents.

➤ L'organigramme fonctionnel

L'organigramme a comme caractéristique de faire figurer des verbes désignant des fonctions. Combiner avec l'organigramme hiérarchique qui permet de déterminer les responsables, une analyse peut être effectuée :

- une même personne peut avoir plusieurs fonctions ;
- une même fonction peut être partagée entre plusieurs personnes ;
- une fonction peut n'être pas attribuée ;
- une personne peut se trouver sans fonction.

➤ La grille de l'analyse des tâches

Elle va véritablement relier l'organigramme fonctionnel à l'organigramme hiérarchique et justifier les analyses de poste. Tous ces documents reflétant une situation à une date donnée, il en est de même de la grille d'analyse des tâches, qui est la photographie à un instant T de la répartition du travail. Sa lecture va permettre de déceler sans erreur possible les manquements à la séparation des tâches et donc d'y porter remède. Elle permet également de faire le premier pas dans l'analyse des charges de travail de chacun.⁴³

➤ Le diagramme de circulation

Le diagramme de circulation, ou flow chart est un outil qui « permet de représenter la circulation des documents entre les différentes fonctions et centres de responsabilité, d'indiquer leur origine et leur destination et donc de donner une vision complète du cheminement des informations et de leurs supports »⁴⁴. Cette méthode de schématisation remplace une longue description et ses avantages l'emportent largement sur ses inconvénients.

⁴³RENARD.J, op-cit, p 349.

⁴⁴RENARD. J, op-cit, p 352.

Section 02 : la démarche d'audit fiscal et le déterminant process

Dans cette deuxième section, nous allons présenter dans un premier temps la démarche de l'audit fiscal qui a pour but d'évaluer le risque fiscal. Ainsi, après avoir compris cette démarche, il est important de mettre l'accent sur les déterminants de qualité « process ».

1. Démarche de l'audit fiscal

La mise en œuvre de la mission est une étape fondamentale dans la démarche d'audit, elle pourrait se baser sur 4 étapes fondamentales. Ces premiers travaux vont permettre de cerner l'étendue et la nature des travaux à engager dans un volume horaire limité. Pour cela, l'auditeur devra réaliser une prise de connaissance de l'entité contrôlée afin d'identifier les principales zones de risques.⁴⁵:

⁴⁵ LEJEUNE.G et EMMERICH.JP, **op-cit**, p 91

Chapitre 2 : Démarche d’audit fiscal et évaluation de sa qualité par processus 30

1.1 Prise de connaissance générale de l’entreprise

La prise de connaissance de l’entité et de son environnement est une des étapes indispensables de la planification. Elle doit permettre au l’auditeur de constituer un cadre de référence dans lequel il planifie son audit et exerce son jugement professionnel pour évaluer le risque d’anomalies significatives dans les comptes et y répondre tout au long de son audit⁴⁶.

Selon la norme ISA 315, l’auditeur doit acquérir une connaissance de l’entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne qui soit suffisante pour lui permettre d’identifier et d’évaluer le risque et de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d’audit complémentaires.

Tableau N°04 : différents types d’informations nécessaire à la prise de connaissance générale

1. Informations juridiques ⁴⁷	<ul style="list-style-type: none">• Statuts de la société• Capital social• Eventuels changements de formes Capital social• Principaux associés ou actionnaires• Changements intervenus dans le capital• Forme des titres et Mode de transmission• Objet social• Contrats relatifs à l’exercice de l’activité• Forme juridique de l’activité• Organes de gestion et de contrôle• Relations avec groupes
2. Informations fiscales	<ul style="list-style-type: none">• L’existence d’un service fiscal• Son organisation et sa position dans l’organigramme de l’entreprise• Niveau de qualification, rôles et attributions des personnes qui prennent en charge les problèmes fiscaux.• Examen du contenu de dossier fiscale qui contient : le dossier fiscal annuel, Le dossier

⁴⁶ **Idem**, p 95

⁴⁷ KHELASSI.R, op-cit, p 357.

Chapitre 2 : Démarche d'audit fiscal et évaluation de sa qualité par processus 31

	<p>fiscal permanent, Le dossier du contentieux fiscal.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Constitution du dossier fiscal permanent : • L'extrait des statuts à jour ; • La déclaration d'existence ; • La carte d'identification fiscale ; • La décharge de dépôt de logiciel comptable ; • La décharge de dépôt du logiciel de facturation, le cas échéant ; • Les livres comptables légaux ; • L'attestation de déclaration auprès de l'organisme accrédité ; • L'attestation d'achat en suspension de TVA, le cas échéant ; • Tout document relatif à un avantage fiscal ; • L'avis des modifications statutaires à l'administration fiscale.
3. Les informations comptables et financières ⁴⁸	Chiffre d'affaires, effectif, résultat net comptable, résultat fiscal
4. Les informations opérationnelles	La connaissance des différents processus opérationnels en matière d'approvisionnement, de stocks, de respect de la législation, de recrutement et du départ du personnel ou encore de transport de marchandises et de facturation aux clients et opérations intragroupes
5. Les informations sur les avantages fiscaux	L'auditeur devrait s'assurer que l'activité exercée par l'entreprise audité n'est pas exclue des avantages

⁴⁸ LEFEBVRE.F, op-cit, p 26.

Chapitre 2 : Démarche d'audit fiscal et évaluation de sa qualité par processus 32

6. Examen des rapports et autres documents ayant un impact fiscal	Passé fiscal, notifications de redressements, des rapports antérieurs d'audit fiscal (interne ou externe) et des observations de nature fiscale formulées par les commissaires aux comptes.
---	---

Source : établi par nous-même sur la base de LEFEBVRE.F, **op-cit**, p 26 et KHELASSI.R, op-cit, p 357.

1.2 Evaluation du contrôle interne fiscal

L'étude de la définition édictée par l'ancienne norme 2-301 de la CNCC montre que le contrôle interne comporte les principaux objectifs suivants :

- Sauvegarde des actifs : le contrôle interne mis en place par l'entité doit permettre de s'assurer de la protection du patrimoine de l'entreprise ;
- Prévention et détection des irrégularités et inexactitudes : le contrôle interne doit tenter de pallier le risque que des opérations de l'entité ne soient pas conformes aux dispositions légales et réglementaires ou que ces opérations ne soient pas correctement traitées ;
- Exactitude et exhaustivité des enregistrements comptables et des comptes annuels qui en découlent : le contrôle interne doit tenter de pallier le risque d'inexactitude et de non exhaustivité des enregistrements comptables de l'entité.⁴⁹

En effet, La prise de connaissance du contrôle interne va permettre d'apprécier l'existence des procédures de contrôle interne et leur niveau de formalisation.

• Evaluation du contrôle interne spécifique au domaine fiscal

Après avoir étudié le contrôle interne de l'entreprise en général, l'auditeur est amené à analyser en particulier le mode de traitement réservé aux problèmes fiscaux au sein de l'entreprise auditée.

L'auditeur doit recueillir les informations suivantes :

- ✓ L'existence d'une fonction fiscale. En l'absence d'une telle fonction il s'assurera de l'existence de personnes qualifiées chargées de la tenue du dossier fiscal et du traitement des problèmes fiscaux ;

⁴⁹ LEJEUNE.G et EMMERICH.JP, **op-cit**,p 102

Chapitre 2 : Démarche d'audit fiscal et évaluation de sa qualité par processus 33

- ✓ L'existence d'un système d'information fiable en matière de fiscalité. A cet effet, il s'intéresse aux flux d'informations à caractère fiscal formalisé ;
- ✓ L'existence d'une documentation fiscale (Lois, Code et doctrines) mise à jour ;
- ✓ La compétence des personnes chargées des problèmes fiscaux (Le niveau de maîtrise de la fiscalité et les autres dispositifs réglementaire...) ;
- ✓ L'existence d'une formation continue en matière fiscale pour le compte du personnel qui traite les opérations à caractère fiscale ;
- ✓ La répartition du temps de travail des personnes responsables des problèmes fiscaux (Un tel examen permet à l'auditeur d'évaluer la part du temps consacré aux travaux d'étude, de conseil ou de formation par rapport aux tâches déclaratives et contentieuses).

1.3 Phase de réalisation

Cette phase prend deux aspects, l'une spécifique à la régularité et l'autre à l'efficacité

1.3.1 Audit de la régularité fiscale

D'après, l'IFACI, le contrôle de régularité fiscale « est un contrôle qui permet d'une part, d'assurer la fiabilité des supports d'informations. Et d'autre part, de détecter les anomalies, leurs origines et les risques y déroulant, afin de réparer les éventuelles infractions fiscales et éviter l'exposition à un contrôle en la matière. »⁵⁰

Ainsi, lorsqu'il s'agit d'un contrôle de respect des règles fiscales dans le cadre de la régularité, l'auditeur fait explicitement recours aux techniques suivantes :

- La vérification comptable à vocation fiscale ;
- Le contrôle des déclarations portant sur le respect des règles de formes et de cohérence.

1.3.1.1 Vérification comptable à vocation fiscale

Dans cette étape, l'auditeur doit consacrer son travail à auditer les impôts que subit l'entreprise auditée, à savoir :

- i. La Taxe sur la Valeur Ajoutée TVA ;
- ii. L'Impôt sur le Bénéfice des Sociétés IBS ;

⁵⁰Site de l'institut français d'audit et de contrôle interne : <https://www.ifaci.com/audit-contrôle-interne/metiers-de-laudit-contrôle-interne/>, consulté le 25/05/2022 à 3h21.

Chapitre 2 : Démarche d'audit fiscal et évaluation de sa qualité par processus 34

- iii. La Taxe sur l'Activité Professionnelle TAP ;
- iv. L'Impôt sur le Revenu Global sur salaires IRG.

• Vérification de la TVA

À ce stade, l'auditeur doit s'assurer que le montant acquitté de la TVA correspond effectivement au solde débiteur dégagé entre le total de la TVA recueillie sur les opérations de ventes de biens et/ou services imposables et le total de la TVA lors des diverses opérations d'achat effectuées au cours du mois. Lorsque ce solde s'avère négatif, l'auditeur fiscal doit vérifier aussi qu'une déclaration négative (précompte) a été effectuée.⁵¹

Il est à noter aussi, que l'auditeur doit vérifier également que :

- ✓ L'entreprise porte sur les déclarations l'ensemble de ses droits à déduction. A cet effet, vérifier la centralisation de la TVA déductible en comptabilité.
- ✓ Les montants figurant en TVA déductible sont reportés dans les déclarations.
- ✓ L'entreprise déclare l'ensemble de son chiffre d'affaires taxable. A cet effet, vérifier la centralisation de la TVA collectée en comptabilité.
- ✓ La TVA à payer résultant de la différence entre la TVA déductible et la TVA collectée est bien versée au délai.
- ✓ Enfin, il doit rapprocher le montant de la TVA déclarée de l'exercice avec les 12 déclarations du même exercice audité.

• Vérification de l'IBS⁵²

Les travaux de l'auditeur fiscal consistent dans ce type de vérification, en un audit de l'assiette imposable et des taux appliqués.

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

Après la détermination de ce taux, l'auditeur fiscal est tenu d'examiner que le montant de l'impôt calculé a été fait sur la base du résultat fiscal obtenu comme suit⁵³:

Vérification de la TAP

⁵¹ BERREBIH.M, **Le rôle de l'audit fiscal dans l'optimisation de la gestion fiscale**, Mémoire présenté en vue de l'obtention d'un diplôme de Master en sciences commerciales et financières, Option Comptabilité et finance, Ecole supérieure de commerce, Alger, 2017, p 74.

⁵² Rachid Bouti, La Revue académique N° :17/2014, l'audit fiscale, Agadir, Ecole national de contrôle et de gestion, [En ligne]. Disponible sur : www.acadimica.com, p 55.

⁵³ COZIAN.M, précis de fiscalité des entreprises, Edition LexisNexis, Bourgogne, 2013, p142.

Chapitre 2 : Démarche d'audit fiscal et évaluation de sa qualité par processus 35

Dans cette vérification, l'auditeur fiscal doit :

- Contrôler le chiffre d'affaires déclaré à l'administration fiscale, et s'assurer qu'il représente bien les montants de la liste des clients ;
- Vérifier la déclaration mensuelle avec le chiffre d'affaires réalisé ;
- Vérifier si tous les montants déclarés est considérés comme chiffre d'affaires ;
- La vérification comptable de la TAP.

- **Vérification de l'IRG sur salaire**

À ce stade, l'auditeur fiscal doit :

- Vérifier, à l'aide des états des salaires, les montants portés chaque fin de mois, au crédit de ce compte ;
- S'assurer du versement mensuel de cet impôt dont l'entreprise ;
- Vérifier que le montant global des impôts sur traitements et salaires correspond à celui calculer sur la base de la masse salariale.

Enfin, l'auditeur doit s'assurer que le compte « Etat, impôts et taxes (compte 44) » enregistre tous les impôts dus à savoir l'IBS, l'IRG, les acomptes provisionnels, la TVA, ainsi que toutes les autres taxes ; et de même vérifier l'exactitude arithmétique du solde de chaque impôt dû en le rapprochant aux déclarations déposées.⁵⁴

1.3.1.2 Contrôle des déclarations fiscales :⁵⁵

La déclaration fiscale est « toute pièce ou tout document que le contribuable est tenu de déposer auprès du service des impôts en vue d'une disposition légale ou réglementaire et qui comporte des éléments servant à établir ou à liquider l'impôt ».

L'auditeur fiscal au cours de sa mission va accorder une place importante aux contrôles portants sur les délais, il va vérifier l'existence d'un calendrier fiscal, qui rassemble les obligations fiscales de l'entreprise.

Dans le contexte algérien, La plupart des taxes et des impôts sont établis à partir des déclarations périodiques, qui peuvent demander un audit fiscal et dont la nécessité de les contrôler s'impose à fin :

- De réduire le risque de redressement fiscal.

⁵⁴ BERRIBEH.M, **op-cit**, p 73.

⁵⁵ KHLEASSI.R, **op-cit**, p382

Chapitre 2 : Démarche d'audit fiscal et évaluation de sa qualité par processus 36

- De relever les éléments susceptibles d'ouvrir droit à des réductions d'impôt.

1.3.2 Audit d'efficacité fiscale

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

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

La réalisation d'une mission d'audit dans un cadre d'efficacité, porte sur l'évaluation et le contrôle de deux (02) types de choix ⁵⁶:

- ✓ Les choix tactiques liés à la gestion courante ;
- ✓ Les autres choix stratégiques opérés occasionnellement dont la fiscalité est l'un des critères de prise de décisions.

1.4 L'achèvement de la mission

Le travail de l'auditeur fiscal doit être achevé par l'élaboration d'un rapport de fin de mission. Ce document, dans lequel sont consignées les conclusions de ses travaux. ⁵⁷

• Contenu du rapport d'audit fiscal ⁵⁸

Le contenu du rapport d'audit fiscal, synthèse de la mission, est étroitement lié aux objectifs de la mission. Par ailleurs, les conclusions peuvent être communiquées au prescripteur de la mission sous deux formes distinctes :

- Le rapport qui présente la situation fiscale de l'entreprise : ce rapport contient les différentes irrégularités rencontrées et leurs conséquences fiscales sur l'entreprise, notamment, les majorations et les amendes encourues. C'est donc un inventaire des diverses anomalies rencontrées accompagnées d'un chiffrage de leur incidence fiscale éventuelle.

⁵⁶ ABDELLIOUA F et BAROUCHE I, **audit fiscal et gestion des risques fiscaux pour une entreprise**, mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention d'un Diplôme de Master en science commerciales et financières, Ecole supérieure de commerce, 2020/2021, p 22.

⁵⁷ BENAZZOU. L, **AUDIT FISCAL POUR UNE SÉRÉNITÉ FISCALE ASSURÉE FACE AUX RISQUES FISCAUX DE LA PME MAROCAINE**, Revue D'Etudes en Management et Finance D'Organisation N°2, Juin 2016, p 19.

⁵⁸ idem, p 20.

Chapitre 2 : Démarche d'audit fiscal et évaluation de sa qualité par processus 37

- Le rapport qui présente les recommandations préconisées : ce rapport permettra d'énoncer les différentes actions à entreprendre par l'entreprise afin de corriger les irrégularités fiscales rencontrées et encore de les prévenir pour qu'elles ne se reproduisent pas dans l'avenir.

➤ **Recommandations**

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 une double perspective.

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 constatées⁵⁹.

Il existe ainsi deux optiques selon lesquelles l'auditeur émet ses recommandations dont l'une est curative et l'autre est préventive :⁶⁰

- ❖ **Recommandations à titre curatif** : dont l'auditeur est amené à donner son avis sur les possibilités pour l'entreprise de corriger toute ou une partie des anomalies constatées, et des recommandations qui visent à rétablir la situation fiscale et comptable de l'entreprise.
- ❖ **Recommandations à titre préventif** : dont l'objectif de l'auditeur est de proposer des mesures destinées à éviter que les irrégularités décelées ne se répètent pas dans l'avenir.

2. Déterminant process :

Le processus d'audit est l'ensemble de diligences et procédures mise en œuvre par l'auditeur en vue de donner une opinion responsable et indépendante sur la fiabilité et la sincérité des états financiers⁶¹

⁵⁹ JAMAA.N, **Audit fiscal dans les entreprises touristiques au Maroc**, mémoire de fin d'études en vue d'obtention d'un master, institut supérieur internationale de tourisme Tanger, 2009/2010, p 22.

⁶⁰ ABDOU.Ch, **l'audit fiscal et la gestion des risques fiscaux**, mémoire de fin cycle en vue de l'obtention d'un diplôme master, Ecole supérieure de commerce, 2020/2021, p 41.

Chapitre 2 : Démarche d'audit fiscal et évaluation de sa qualité par processus 38

L'analyse par processus ne vise pas à valider la conformité de l'information, mais à mettre en évidence les zones de risque où il existe une probabilité significative que le résultat du processus ne soit pas conforme aux attentes des utilisateurs de l'information. Ces zones de risque résultent de facteurs liés à l'organisation interne du processus et des ressources mises en œuvre, et de facteurs externes liés à l'environnement de l'entreprise.

En effet, trois étapes au cours desquelles le comité d'audit pourrait intervenir : avant le processus d'audit (le choix de l'auditeur), pendant le processus (évaluation de la qualité de la prestation de l'auditeur) et après le processus (notamment la veille à la mise en œuvre des recommandations de l'auditeur). L'étude de Sutton (1993) qui a abouti à un fractionnement du processus d'audit en quatre phases : l'engagement de la mission, l'audit intérimaire, l'audit final et la gestion finale du dossier d'audit.⁶²

- **Les déterminants de qualité par étape du processus d'audits :**

- **Etape1 : évaluation du système de contrôle interne :**

- Procédures de contrôle :

- 1- Bonne compréhension de l'entreprise et de son système d'information
- 2- Bonne connaissance des spécificités de l'entreprise, de son secteur d'activité et des risques managériaux
- 3- Bonne compréhension des enjeux de la politique comptable de l'entreprise et des risques managériaux
- 4- Bonne connaissance des risques et zones sensibles de l'entreprise
- 5- Couverture des systèmes et processus significatifs et sensibles
- 6- Bonne exploitation des rapports interne (audit interne, reporting interne, rapports réalisés par des experts au profit de l'entreprise..) dans l'appréciation des risques et l'identification des zones sensibles
- 7- Pertinence des faiblesses et points sensibles dégagés et du rapport d'intérim
- 8- Qualité d'organisation de la mission et niveau de supervision des travaux par les managers ou l'associé en charge de la mission
- 9- Respect du plan de charge de la mission
- 10- Qualité des réunions d'information et de discussion avec le comité d'audit et les différents responsables de l'entreprise
- 11- Qualité de suivi des faiblesses et risques identifiés les années passées

⁶¹MANITA.R, Les déterminants de la qualité du processus d'audit : Une étude qualitative auprès des comités d'audit tunisiens, EURO-MEDITERRANEAN ECONOMICS AND FINANCE REVIEW, N° 3, 2009, p 166

⁶²SUTTON.S.G, " Toward an understanding of the factors affecting the quality of the audit process" cite dans MANITA.R, Les déterminants de la qualité du processus d'audit : Une étude qualitative auprès des comités d'audit tunisiens, EURO-MEDITERRANEAN ECONOMICS AND FINANCE REVIEW, N° 3, 2009, p 166.

Chapitre 2 : Démarche d'audit fiscal et évaluation de sa qualité par processus 39

12- Niveau d'expertise de l'équipe d'audit

13- Existence parmi l'équipe d'audit de spécialiste en informatique ou autres

Etape2 : audit des comptes

➤ Procédures de contrôle

1- Organisation du travail et niveau de supervision de la mission

2- Temps de présence et degrés d'implication de l'associé responsable de la mission

3- Respect du plan de charge de la mission

4- Taux de rotation des managers et responsables de la mission

5- Cohérence et vraisemblance des programmes d'audit avec les risques et faiblesses identifiés en phase d'intérim

6- Qualité de suivi et d'assistance à l'inventaire physique

7- Pertinence de la synthèse de la mission

8- Niveau d'expertise de l'équipe d'audit

9- Stabilité de l'équipe intervenante entre la phase d'intérim et la phase finale de la mission

10- Niveau d'indépendance de l'équipe et de l'associé responsable de la mission vis-à-vis de la direction

11- Qualité de la communication et niveau de collaboration de l'équipe d'audit avec les auditeurs interne et le comité d'audit

12- Bonne réalisation des tests prévus dans la note d'orientation ou de planification de la mission

13- Bonne estimation des risques liés aux comptes

14- Couverture par les programmes d'audit des événements et opérations exceptionnelles et non récurrents

• Nature de l'outil à développer au profit du comité d'audit :

Pour ce qui est de la nature de l'outil à développer et à mettre en place par les comités d'audit afin qu'il puisse réaliser leur rôle d'évaluateur de la qualité de la prestation de l'auditeur, l'analyse des réponses des participants nous a permis d'identifier les trois catégories d'outils suivants :

1. Un manuel ou guide de contrôle qualité, précisant les objectifs, les modalités et les moyens de contrôle de la qualité du processus d'audit ;

Chapitre 2 : Démarche d'audit fiscal et évaluation de sa qualité par processus 40

2. Un «checklist» ou questionnaire de contrôle qualité conçu par étape du processus d'audit et adapté aux spécificités de l'entreprise ;
3. Une grille d'évaluation de la stratégie d'audit, à faire remplir par l'auditeur, comportant les risques d'audit par module comptable et par assertion d'audit et qui fait renvoi aux programmes de travail et à l'étendu des travaux.

Conclusion de chapitre

La situation fiscale de l'entreprise qui est influencée par des décisions dont le contrôle échappe à celle-ci, ces décisions ne sont en réalité que la résultante d'obligations légales, auxquelles l'entreprise doit se conformer sous peine de s'exposer à des sanctions. Dans ce cas L'audit fiscal vise alors à vérifier que l'entreprise ne s'expose pas à des risques fiscaux imputables au non-respect de la loi fiscale. En effet, l'audit fiscal est un processus, il est normal d'être objet d'analyse et d'évaluation, cette évaluation vise alors à optimiser les résultats d'une telle mission.

**Chapitre 03 : évaluation de la qualité de la
mission d'audit fiscal au sein du ETTERKIB
SPA**

Introduction de chapitre :

Après avoir présenté le cadre théorique de l'audit fiscal et la qualité de l'audit, il est important d'entamer le cadre pratique

On a réalisé à l'aide des explications des employés du service fiscalité et d'audit une évaluation d'audit fiscale afin de détecter les erreurs qui peuvent commettre par l'entreprise ETTERKIB lors de la réalisation de cette mission , à cet effet, cette étude sera devisée en deux sections comme suit :

1. Présentation de l'entreprise.
2. Evaluation de la qualité de la mission d'audit fiscal ETTERKIB

L'objectif de cette étude empirique est d'illustrer l'étude théorique que on a présenté dans les deux premiers chapitres par une étude de cas.

Section 01 : Préparation de la mission

1. Présentation de l’entreprise

ETTERKIB est une Société du Groupe Sonelgaz qui assure la mission de montage et de maintenance des ouvrages et installations industriels depuis 1978, elle est présente pratiquement dans tous les secteurs économiques : Energie, hydrocarbures et la pétrochimie, agroalimentaire, sidérurgie, hydraulique.

1.1. Evolution d’ETTERKIB

Depuis sa création en 1978, ETTERKIB a connu plusieurs mutations et changements qui sont présentés dans le schéma dans la page suivante.



Figure N°01 : dates clés de l’entreprise ETTERKIB SPA

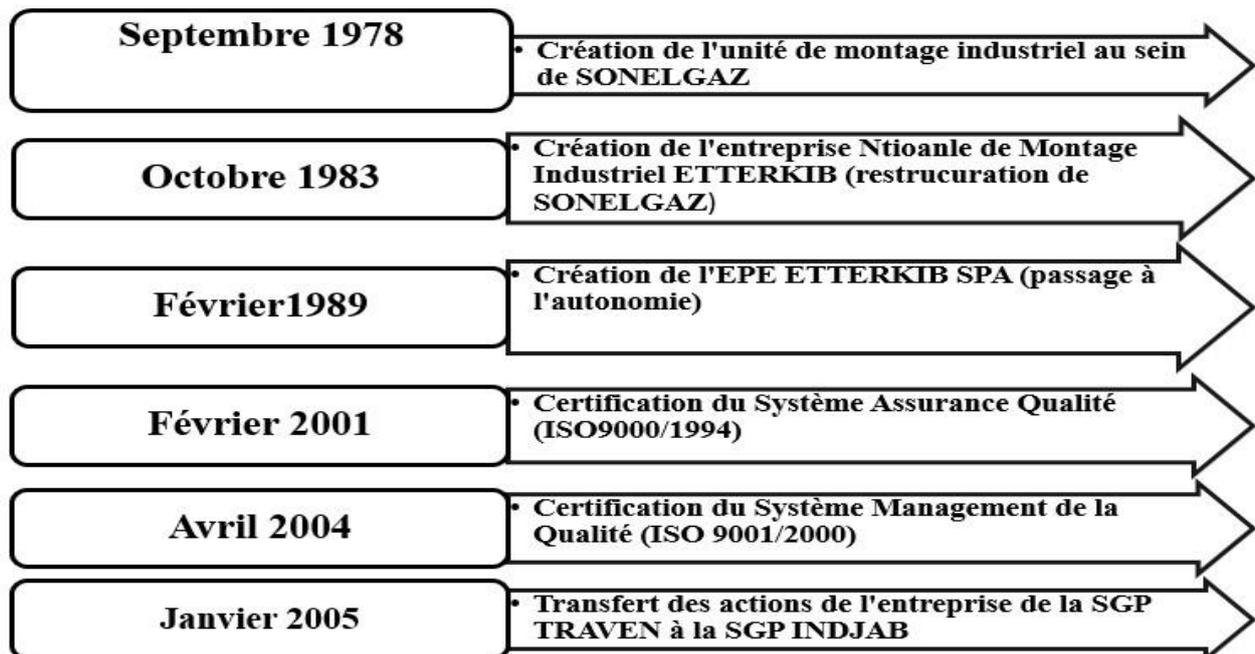


Figure N°01 : dates clés de l’entreprise ETTERKIB SPA

1.2. Activité et mission de l’entreprise

1.2.1. Activité de l’entreprise

ETTERKIB active dans les secteurs suivants : énergie, hydrocarbures et pétrolochimie, agroalimentaire, sidérurgie.

En effet, elle intervient dans le(s) :

- Le Montage et maintenance d’équipements électriques ;
- Les travaux d’instrumentation ;
- Les travaux de montage et de maintenance des équipements mécaniques ;
- Le montage et la maintenance d’équipements de chaudronneries ;
- Les travaux de tuyauterie et de soudage ;
- Le montage d’équipements de chauffage et de climatisation ;
- Les travaux d’isolation ;
- Le traitement d’huile de transformateurs.

ETTERKIB a enrichi davantage ses références professionnelles à travers la réalisation de projets de grande envergure. Parmi lesquels :

En énergie :

- Centrales à cycle combiné : 1200 MW de KoudietEddraouche et Terga, et de Skikda de 800 MW
- Centrales Turbine à Gaz de Larbaa, Ain Djasser, Relizane, Bir El Djir, Alger Port et Annaba Port.
- Centrale TG mobile Kabertene.
- Poste d'évacuation KoudietEddraouche et Terga.
- Poste blindé400 kv de Hassi Ameer.
- Poste 220/400 kv à Oued Athmania et El AFFROUN.

En Oil & Gas:

- CPF El Merk.
- CPF Menzel Ledjmet Est
- CPF Wellhead& water injection à : Hassi Berkine, Ohanet, Tiguentourine
- RGA, Hassi R'mel et Hassi Messaoud.
- Modernisation des deux raffineries d'Arzew et Skikda.
- Réhabilitation des complexes d'hydrocarbures : GL1Z, GL2Z, GL4Z, GP1Z, GP2Z, GL1K, RA1Z, RA1K, RA1G...
- Station de pompage SP4, SP2, SP1-bis.

En équipements et hydrauliques :

- Station de Pompage du barrage de Beni Haroun.
- Réhabilitation du complexe sidérurgique d'El Hadjar.

ETTERKIB société du Groupe Sonelgaz est membre adhérent à :

- L'union Arabe des producteurs, Transporteurs et Distributeurs de l'Electricité (UAPTDE) au club des Entreprises certifiées ISO9001/2008.
- Le Comité miroir au niveau de l'IANOR sur la norme ISO 26000.
- ETTERKIB est membre du Comité National Algérie de la Chambre de Commerce Internationale.

- **Sa mission**

ETTERKIB assure la mission de montage et de maintenance des ouvrages et installations industriels. Elle assure la fourniture de produits de qualité tout en tenant compte la satisfaction totale des clients.

1.2.2. Politique QHSE

ETTERKIB évolue dans un contexte fortement concurrentiel, sur un marché ouvert, dont les exigences des parties intéressées sont plus en plus accrues, ce qui nécessite l'adaptation, en continue de notre organisation.

Pour faire face aux enjeux externes et internes, ETTERKIB a décidé volontairement d'adapter un système de management intégré et s'appuie sur la créativité et l'engagement de chacun est de contribuer activement à la performance et la pérennité d'ETTERKIB, en s'appuyant sur l'amélioration continue et le développement durable.

- **Certification**

ETTERKIB conforme aux exigences de la norme ISO 9001/2015.

1.3. Organisation d'ETTERKIB

L'organisation de la structure d'entreprise ETTERKIB est présenté dans l'organigramme dans l'annexe N°01.

Depuis l'année 2005, ETTERKIB n'a pas connu une mise en place d'une nouvelle réorganisation de la société.

À cet effet, une nouvelle réflexion est lancée pour un réaménagement de la macrostructure et microstructure de la société afin de s'adapter aux nouveaux facteurs adoptés : nouvelle stratégie, nouveau contexte, nouvelle taille de la société et plan de charge diversifiée.

Chapitre 03 : Evaluation de la qualité de la mission d'audit fiscal au sein du ETTRKIB SPa

49

2. La prise en connaissance générale de l'entreprise

2.1. Chiffres clés

L'année 2019 a été clôturée par un résultat ordinaire avant impôts positif de 415 MDA, cette année est présentée essentiellement par ce tableau :

Tableau N°07 : chiffres clés de l'entreprise ETTRKIB 2019

Capital social		Actionnaire	Effectif		Participations	
180 000 000, 00 DA		SONELGAZ (100%)	Au 31/12/2019 : 3364 agents dont 86 % contractuels.		S.G.S Centre Ouest 0.935 % CA 2019 S.G.S : 1203 MDA R.net 2019 S.G.S : 80 MDA	
Effectifs			Moyens matériels			
Siege	Chantiers		Véhicules Légers	Véhicules lourds	Engins et matériels	Cabines
320 agents	3044		151	48	421	1260
3364 agents dont 86 % contractuels			Total société 1880			
Approvisionnements			Dépenses d'investissements			
Consommables et biens de fonctionnement	Biens d'investissement		Equipement + renouvellement			
185 MDA	148 MDA		148 MDA			
Eléments financiers						
Taux de marge sur CA	Production de l'exercice		Résultat ordinaire avant impôt	Valeur ajoutée d'exploitation		Excédent brut d'exploitation
6 %	6820 MDA		415 MDA	4897 MDA		475 MDA

Source : établi par nous-même

Ce tableau représente les chiffres clés de l'entreprise ETTRKIB en 2019, une filiale de groupe SONELGAZ, l'apporteur de 100% du capital social 180 000 000 DA, l'effectif de l'entreprise est caractérisé par des relations contractuelles 86 %. Les éléments financiers reflètent une performance financière de 6 % de profitabilité.

2.2. Contrôle interne de l'entreprise

2.2.1. Missions d'audit d'ETTERKIB

La société a connu en 2019 cinq Audits externes effectués par la société CASEG du groupe SONELGAZ dont les suivants :

- Retour Audite du processus promotions et avancement
 - Date de réalisation du 20 au 31 janvier 2019.
 - Rapport de mission d'audit établi et transmis par retour
- Audit gestion de la sous-traitance
 - Date de réalisation du 27 octobre au 7 novembre 2019
 - Rapport de mission d'audit établi et transmis par CASEG
- Audit régularisation des engagements de la période 2011-2017 :
 - Date de réalisation du 15 septembre au 3 octobre 2019.
 - Rapport de mission d'audit établi et transmis par CASEG.
- Audit gestion du contentieux :
 - Date de réalisation du 15 septembre au 3 octobre 2019.
 - Rapport de mission d'audit établi et transmis par CASEG.
- Audit des endommagements des équipements constatés 2018-2019
 - Date de réalisation du 13 au 31 octobre 2019.
 - Rapport de mission d'audit établi et transmis par

Un suivi particulier est consacré pour la mise en œuvre des cinq plans d'actions découlant de ces outils afin de lever les réserves émises par l'Audit SONELGAZ.

2.2.2. Contrôle interne d'ETTERKIB

Les différentes structures de la société ont réalisé de nombreuses opérations de contrôle interne avec un total de 80 en dehors des opérations effectuées par l'audit interne (soudure refaites au niveau de la centrale de Boutlilis de l'endommagement du IPB conducteurs au niveau de la centrale de Biskra) affichant une baisse de 53 % par rapport au nombre de contrôle réalisé l'exercice précédent (169 opérations).

Il faut signaler que le taux de réalisation des opérations par rapport au nombre d'opération programmé reste faible. Ce résultat trouve son origine dans la non réalisation des opérations

programmées par certaines structures dû à la charge de travail. Il est important de signaler que l'ensemble des contrôles internes effectués durant l'exercice 2019 ont fait l'objet d'une consolidation par l'activité DGE/Audit à travers un document intitulé « Bilan annuel du contrôle interne de l'exercice 2019 ».

Le document en question comporte les éléments suivants : structure ayant effectué le contrôle, action de contrôle, principaux constats de contrôle, plans d'actions, suivi des actions.

Il faut signaler aussi qu'il est demandé à chaque structure de mettre des plans d'actions de correction des anomalies constatées lors du contrôle ses plans d'actions doivent être suivi régulièrement jusqu'à leur correction.

2.3. Gestion fiscale de l'entreprise

- **Transmission des documents :**

La transmission des documents liés à la gestion fiscale de l'entreprise sont présentés dans un logigramme dans l'annexe n°02.

- **Obligations du département de la comptabilité :**

Le département de la comptabilité est tenu de transmettre le fichier fournisseurs au plus tard le 08 de tous les mois.

A noter que l'état TVA à récupérer générée des paiements des FDR ne fait pas ressortir toutes les informations nécessaires demandées par SONELGAZ il est recommandé de mettre à jour le fichier fournisseur TVA à récupérer.

Le département comptabilité doit envoyer au département des finances les copies des factures de TVA comptabilisées payée sur FDR, avec bordereau d'envoi signé par le chef du département comptabilité, pour pouvoir rajouter les informations complémentaires demandées par SONELGAZ.

- **Obligations du département des finances :**

La DCO est tenu de transmettre à la DFC, l'état des encaissements du mois en cours au plus tard le 05 du mois M+1, ainsi que les attestations en franchise en sa possession.

Après traitement, déclaration et paiement au niveau des impôts, le département Finances est tenu de communiquer les différents documents en sa détention (retour d’information) avec bordereau d’envoi signé par le chef du département finances, au département de la comptabilité aux fins d’enregistrement.

**Section 02 : Evaluation de la qualité d'audit fiscal au sein de l'entreprise
ETTERKIB SPA**

1. Appréciation de contrôle interne fiscal d'ETTERKIB SPA

1.1. Procédure de la déclaration fiscale à l'entreprise

Le service fiscalité s'occupe par la déclaration mensuelle en ligne de la G50 à travers le système d'information de l'administration fiscale « GYBAYA'TIC ».

La déclaration doit être souscrite dans les vingt premiers (20) jours du mois suivant le mois concerné, au receveur des impôts de la direction générale des grandes entreprises (DGE).

Les taxes objet de cette déclaration sont : la TVA, l'IBS, la TAP et l'IRG salaires.

- **La télé déclaration mensuelle**

Après que chaque unité établit sa G50 mensuelle, elle l'envoie au siège pour passer la télé déclaration. La déclaration G50 mensuelle de l'entreprise ETTERKIB SPA se fait au niveau de site web « GYBAYA'TIC » suivant un formulaire à remplir, il vient pour remplacer la procédure manuelle de déclaration fiscale mensuelle basée sur le formulaire G50, à travers cet espace informatisé la structure de fiscalité peut effectuer les opérations suivantes :

- ✓ Consulter les obligations fiscales (calendrier fiscal) ;
- ✓ Saisir le formulaire de déclaration ;
- ✓ Créer et modifier des ébauches de déclaration ;
- ✓ Consulter et imprimer des justificatifs « Avis à Payer » ;
- ✓ Visualiser la dette fiscale totale ;
- ✓ L'accès à ses données d'identification (raison sociale, adresse, coordonnées téléphoniques, etc....) ;
- ✓ Vérifier le précompte antérieur. Reportable ;
- ✓ Une traçabilité des échanges avec l'administration fiscale grâce à un suivi des déclarations envoyées ;
- ✓ Un tableau de bord sur les opérations effectuées ;

- ✓ La possibilité d'une saisie assistée d'une déclaration d'impôts, avec calcul automatique suivant les taux de la TVA 19% et 9%, et choix d'options sous forme de listes déroulantes ;
- ✓ Un dispositif de transmission des déclarations pour paiement pour chaque mois avec un suivi continu sur tout l'exercice.

L'examen de la conformité des procédures de déclaration G50 porte sur la conformité du système de déclaration, le respect des règlements et Lois notamment le CTCA, CIDTA, et le suivi des notes édictés par le service fiscalité.

1.2. Les principaux risques fiscaux liés à la TVA la TAP et L'IBS

Après la consultation de plusieurs référentiels et la prise de connaissance du domaine a audité nous avons pu relever les principaux risques liés à la TVA, la TAP et l'IBS.

En effet, l'analyse de la déclaration annuelle (12 déclarations mensuelles pour la TAP et la TVA) de ces trois prélèvements a mis en évidence quelques risques qui peuvent entacher les procédures et règles desdits impôts :

- a) Les risques liés aux erreurs de saisie ;
- b) Les insuffisances dans le système d'information ;
- c) Le blocage du JIBAYA'TIC ;
- d) Les risques liés au non-respect des conditions de déductions de la TVA sur achats ;
- e) Risque relatif au non-respect des conditions d'achat en franchise ;
- f) Le traitement des demandes fiscales dure longue parce que l'administration fiscale se caractérise par la complexité des procédures ;
- g) Le risque de non-respect de code des procédures fiscales ;
- h) Les unités d'ETTERKIB peuvent déclarent des faux montants de la TVA ;
- i) Les risques liés au non-respect des retraitements extracomptable lors du passage du résultat comptable au résultat fiscal.

1.3. Enquête sur le contrôle interne « domaine fiscal »

Le contrôle interne fiscal de « ETTERKIB » assure en premier lieu la fiabilité de l'information, l'optimisation et le pilotage fiscal de l'organisation. L'implantation d'un service qui s'occupe de la fiscalité a permis de maîtriser les changements de l'environnement

fiscal et de proposer des solutions pour actualiser les processus. Nous commencerons cette partie par la présentation de la méthodologie de l'enquête, puis on présente et analyse les informations collectées au cours de notre étude avec les cadres interviewés de l'entreprise ETTRKIB cette enquête aura pour but d'évaluer le contrôle interne fiscal.

Pour notre étude, nous avons réalisé un questionnaire et un entretien :

- ✓ Entretien à destination des chefs des départements finance, comptabilité et audit.
- ✓ Questionnaire à destination du personnel du service fiscalité

- **Cadre méthodologique du questionnaire**

Pour l'enquête qui va nous permettre d'apporter des réponses à nos questions, on a décidé d'effectuer un questionnaire. En effet, la méthode choisie pour cette recherche est qualitative basée sur la sélection du profil de nos interlocuteurs.

La population que nous avons choisie, elle est composée des cadres du service fiscalité de l'entreprise. Ces interlocuteurs disposent d' :

- ✓ Une bonne connaissance de l'entreprise ;
- ✓ Une expérience avérée dans le domaine de la comptabilité et de la fiscalité.

En effet, les réponses de ces cadres nous ont été une opportunité pour collecter d'informations riches et qualitatives, tel indiqué dans l'annexe 02.

- **Cadre méthodologique de l'entretien :**

Nous avons réalisé un entretien semi-directif qui contient une série de questions ouvertes, préalablement établi par un guide d'entretien tel indiqué dans l'annexe n°03, l'ordre des questions pourra être modifié pour suivre l'enchaînement logique du discours des interviewés.

- ✓ Le guide prévoit des questions principaux, complémentaires ou de clarification lorsque la réponse n'est pas satisfaisante.
- ✓ Les personnes interviewées sont :
 - Chef département finance ;
 - Chef département comptabilité ;
 - Inspecteurs financiers ;
 - Chef service audit.

2. Pratique de l'audit fiscal au sein de l'entreprise ETTERKIB SPA :

Il sera question pour nous dans cette section de présenter la pratique de l'audit fiscal effectuée par le service inspection de l'entreprise ETTERKIB et par la suite nous ferons une évaluation de ce processus.

2.1 Présentation de la pratique d'audit fiscal au sein de l'entreprise ETTERKIB SPA :

Le service inspection est un service lié au département finance, ayant compétence pour diligenter les missions d'inspection en finance, comptabilité et fiscalité, il est chargé aussi de procéder à des missions d'audit financier, comptable et fiscal.

De ce fait, dans la conduite d'une mission d'audit fiscal au sein du ETTERKIB, l'inspecteur utilise une démarche ainsi que des outils de collecte des données qui lui sont propres et parfois différentes de celles préconisées ou institués par les normes d'audit.

Pour mieux apprécier le processus d'audit fiscal ayant cours au sein de ce service, il est nécessaire que nous procédions par la restitution de la pratique de la mission d'audit effectuée en 2019 appliquant la loi de finances 2019 et les lois fiscales en vigueur.

La mission d'audit fiscal à ETTERKIB SPA commence par une réunion et s'achève par le rapport final d'audit. Elle se décompose comme suit :

2.1.1 Réception de la mission d'audit :

Le commencement de la mission d'audit fiscal est fait soit après un entretien entre le DG et l'inspecteur ou une réunion formelle ou informelle, la période sur laquelle porte l'audit est décidée d'accord-parties entre l'inspecteur et le DG.

Par la suite le DG convoque l'inspecteur pour une séance de travail et leur informe oralement des conditions de la mission. Il leur communique les informations suivantes :

- Le nom du responsable avec qui l'inspecteur sera en collaboration, pour notre cas l'inspecteur était en étroite collaboration avec le responsable du service fiscal.

- La date de début des travaux.
- Le délai de la mission qui est fixé selon le jugement du DG et qui généralement est trop court compte des travaux à effectuer et de ce fait ne peut être respecté.
- Les principaux axes de l'audit :

La mission consistait à :

- S'assurer du respect des obligations fiscales au titre de la période auditée ;
- Vérifier le respect des conditions générales de déductibilité en matière de comptabilisation des charges ;
- Examiner les incidences fiscales de l'ensemble des opérations de ventes, d'achats ou d'acquisition d'immobilisations de biens et services avec pour objectif de vérifier leur traitement fiscal notamment au regard des droits d'enregistrement ou leur déductibilité fiscale.

2.2.2 Déroulement de la mission d'audit :

Pendant la période de mission, après un entretien avec le responsable du service fiscal qui est leur principal interlocuteur, l'inspecteur demande des documents qu'il exploite sur place et, c'est le début de la collecte des données.

- ✓ L'exécution des travaux s'effectue comme suit :
- L'inspecteur analyse la déductibilité fiscale de chaque charge engagée par l'entreprise en vérifiant si les factures d'achat et de prestations de services comportent le nom du fournisseur, son numéro de contribuable, le mode de règlement pour les factures, il relève la valeur des charges non déductibles présente le risque lié à la comptabilisation de ces charges.
- L'inspecteur s'assure que le montant acquitté de la TVA correspond effectivement au solde débiteur dégagé entre le total de la TVA recueillie sur les opérations de ventes de biens et/ou services imposables et le total de la TVA lors des diverses opérations d'achat effectuées au cours du mois. Lorsque ce solde s'avère négatif, il vérifie aussi qu'une déclaration négative (précompte) a été effectuée, il rapproche le montant de la TVA déclarée de l'exercice avec les 12 déclarations du même exercice audité.
- Déterminer le résultat fiscal, et examiner que le montant de l'impôt d'IBS calculé a été fait sur la base de ce résultat
- Prendre connaissance des redressements affectant les comptes de l'exercice audité.

- Vérifier le chiffre d'affaires déclaré à l'administration fiscale, et s'assurer qu'il représente bien les montants de la liste des clients, et vérifier si tous les montants déclarés sont considérés comme chiffre d'affaires (vérification de la TAP).
- Vérifier à l'aide des états des salaires les montants portés chaque fin de mois au crédit de ce compte, et que le montant global des impôts sur traitements et salaires correspond à celui calculé sur la base de la masse salariale.

2.2.3 La rédaction du projet de rapport d'audit :

Elle se fait par l'inspecteur après la collecte des informations, ce rapport contient les éléments suivants :

- Présentation des faits tels qu'il les a relevés lors de la collecte des données.
- Présentation de l'ensemble des règles juridiques contenues dans la loi de finance en vigueur et qui sont en rapport avec le point qu'il aborde. L'inspecteur relève les risques liés au non-respect de ces règles, il énonce juste l'article sans toutefois chiffrer le risque fiscal.
- Propositions des solutions qui semblent appropriées pour la régularisation des impôts. Par exemple : ETTRKIB devrait le plus tôt possible faire une déclaration rectificative du précompte sur ventes qu'elle a omis de prélever avant un contrôle éventuel de l'Administration Fiscale.

Une fois le projet du rapport d'audit imprimé, il est transmis au DG pour consultation. Une réunion est alors organisée entre le DG et l'inspecteur afin que ceux-ci justifient les éléments contenus dans le projet de rapport et pour présenter verbalement aux responsables de l'entreprise et dans un langage moins technique les faits relevés, les risques qu'ils courent et les recommandations proposées pour réduire ces risques. Les responsables de ETTRKIB peuvent accepter de mettre en application ces recommandations ou pas. Lorsqu'ils acceptent les modifications qu'il estime nécessaire, ils proposent à ses services afin de veiller à la correcte application des dites recommandations.

3. Analyse critique et mise en évidence du problème posé par la pratique de l'audit fiscal :

L'objectif recherché par toute entreprise qui fait appel à un auditeur fiscal externe ou interne, c'est la mise à jour des risques qui pourraient peser sur l'entreprise lors d'un éventuel contrôle de l'administration fiscale. Contrôle qui pourrait causer des décaissements de fonds relatifs aux impôts non pris en compte dans le budget de trésorerie d'une part et d'autre part des amendes et pénalités fiscales non déductibles du résultat fiscal.

ETTRKIB SPA confie la conduite de ses missions d'audit fiscal à ses inspecteurs financiers. L'inexistence d'un guide d'audit fiscal au sein de l'entreprise rend la diligence d'audit fiscal ardue et son issue fonction de la compétence de l'inspecteur en charge de la mission.

Les divergences entre la démarche d'audit fiscal ainsi que les outils de collecte de données et ceux préconisés par les normes d'audit peuvent conduire l'inspecteur à négliger ou ignorer certains risques fiscaux. Ces risques fiscaux pouvant avoir des répercussions sur la trésorerie de l'entité.

- **Comparaison des démarches d'audit et celle des normes d'audit :**

En effectuant une comparaison entre la démarche de l'audit fiscal préconisée par les normes d'audit et celle ayant cours au sein de l'entreprise, on ressort les remarques suivantes :

- Phase préliminaire :
 - La mission d'audit fiscal est confiée à des inspecteurs financiers malgré qu'il y ait un service d'audit, car les inspecteurs sont jugés qu'ils sont plus compétant en matière de comptabilité et fiscalité que les auditeurs interne.
 - Aucune lettre de mission n'est établie par la direction.
 - La prise de connaissance générale :

Elle n'est pas faite, et n'est contenue dans aucun document ou dossier et par conséquent, si l'on change l'inspecteur, le prochain se trouvera dans l'obligation de reprendre cette étape pour avoir sa propre connaissance de l'entité. Donc les informations collectées dépendent du jugement de chaque inspecteur car il n'existe pas un guide d'audit qui recense les informations qui doivent être collectées.

- L'évaluation du contrôle interne :

La mission d'audit fiscal conduit par le service inspection n'inclut pas une évaluation du contrôle interne. L'évaluation du contrôle interne inclut l'analyse critique du travail effectué par les employés et ce pouvant conduire à des licenciements en cas de répétition d'erreurs. Cette étape de l'audit est négligée pouvant entraîner la multiplication sans cesse des répétitions d'erreurs de la part des employés du fait de leur incompétence.

Pour avoir la description du système ayant cours dans l'entreprise, un programme de travail est établi par l'auditeur afin qu'il obtienne toutes les informations dont il aura besoin, par contre dans notre cas l'inspecteur va chaque fois vers les personnes concernées afin d'avoir auprès d'elles les informations qu'il requiert, et cela engendre des pertes de temps et rend la mission d'audit lourde.

L'évaluation du contrôle interne n'étant pas fait, il est difficile pour l'entreprise d'établir les différentes responsabilités de ses employés sur les éventuels risques ainsi relevés lors du contrôle des opérations à caractère fiscal.

- **Comparaison des outils de collecte de données et ceux des normes d'audit :**

Il s'avère aussi nécessaire pour nous de présenter les divergences entre les outils de collecte d'informations utilisés par le service inspection et ceux préconisés par les normes d'audit :

- Questionnaire :
Au ETTRKIB SPA il n'existe aucun questionnaire préétabli, c'est chaque auditeur qui élabore son propre questionnaire en fonction des informations qu'il recherche.
- Les contrôles complémentaires et l'analyse documentaire :
Les contrôles effectués et les documents examinés dans l'entité auditée sont fonction des choix de l'auditeur et de sa capacité à mettre à jour les risques fiscaux
- Le Tableau des Forces et faiblesses Apparentes :
Ce tableau n'existe pas dans l'approche de l'audit.
- Tests de permanence :
L'évaluation du contrôle interne n'étant pas fait, le test de permanence par conséquent n'est pas fait.
- Feuille d'analyse des risques :

Dans le rapport d'audit cette feuille fait partie intégrante et porte les informations suivantes : faits, règles applicables, risques fiscaux et recommandations. On a constaté que ses éléments sont intégrés dans le rapport, mais ils ne sont pas dans la forme juste de cette feuille.

➤ Le rapport d'audit fiscal :

Il manque dans son contenu l'appréciation du contrôle interne et l'opinion de l'inspecteur.

4. Résultats et recommandations

L'étude empirique que on a effectuée dans la structure d'audit sur la TVA et la TAP a permis d'obtenir certains résultats malgré les limites qui ont entravé sa réalisation, nous avons obtenu des résultats sur l'évaluation de contrôle interne fiscal de la société et de système d'information fiscal utilisé pour les déclarations et le paiement des impôts et taxes.

4.1 Résultats

Sur la base des informations que nous disposons suite à l'analyse de la structure de la direction de fiscalité au sein de ETTERKIB on conclure que l'évaluation de contrôle interne fiscal de cette dernière s'appuie sur la vérification du respect effectif des obligations fiscales, cette étape est assurée par le département comptabilité et finance.

- **Résultats de l'évaluation du contrôle interne fiscal de l'entreprise**

Sur la base de questionnaires qu'on a élaborée et selon les connaissances sur l'organisation de structure de fiscalité dans l'entreprise nous avons obtenu les résultats suivants :

- ✓ La société dispose seulement un service de fiscalité pour assurer la gestion et le contrôle de ses différentes opérations fiscales.
- ✓ Les différentes transactions à caractère fiscal effectuées au sein de l'entreprise doivent être soumises à l'avis d'un expert (un conseiller fiscal par exemple) avant leur comptabilisation.
- ✓ Le système d'information JIBAYA'TIC n'assure que les opérations de déclarations fiscales et paiements G50.

- ✓ Les calculs des différents impôts se fait par une **Excel** ;
- ✓ L'implantation de progiciel de gestion intégré SAP reste un projet à réaliser ;
- ✓ La centralisation des déclarations G50 des différents impôts et taxes de l'entreprise se fait manuellement ce qui occasionne une perte de temps et gonfle les coûts.
- ✓ L'absence des procédures claires quant au contrôle préalable des pièces justificatives indispensables à la comptabilisation des opérations à caractère fiscal.
- ✓ Le service fiscalité s'occupe par la diffusion des notes sur les nouveaux textes fiscaux et l'explication des procédures d'application de ces textes ;
- ✓ La société ne dispose d'un référentiel interne spécifique pour traiter les sujets fiscaux et présenter les procédures en détails, elle se réfère aux Lois et règlements uniquement.
- ✓ **L'absence d'un service d'audit fiscal au sein de la société**, ne permet pas un bon contrôle des procédures existantes susceptibles d'induire une mauvaise gestion fiscale.
- ✓ Les procédures de télédéclaration peuvent rencontrer des difficultés de blocage du système jibaya'tic, ce qui oblige à recourir à la déclaration la G50 du mois manuellement.

4.2 Recommandation

Après cette étude empirique nous allons proposer une série de recommandations à la direction générale de l'entreprise.

Cette dernière partie comporte des recommandations préconisées à titre préventif : qui vise à mettre en place un plan d'amélioration.

❖ L'implantation d'un progiciel de gestion intégré SAP

Le progiciel de gestion intégré SAP permet aux fiscalistes d'avoir l'information exacte et en temps réel à travers la centralisation de toutes les fonctions de l'entreprise dans une seule base des données. Cet ERP facilite la communication entre la direction générale et les différentes directions, ainsi le contrôle des unités qui non pas indépendantes de siège, ces unités sont des ambassades de la direction générale, ils doivent appliquent des procédures fiscales fiables.

En matière des coûts, SAP va permettre de minimiser les charges et d'optimiser surtout les manques à gagner dans la déclaration des impôts et taxes, de récupérer le temps perdu dans des opérations manuelles et surtout de dématérialiser tous les documents.

❖ La création d'une structure d'audit fiscal

La direction générale de la SOCIETE dispose d'une structure d'audit interne et risque qui s'occupe par l'audit de fiabilité du système de contrôle interne mais de manière générale.

Vu l'importance des sujets fiscaux, le contrôle de ces taxes que ce soit à priori et à posteriori est nécessaires.

❖ Adapter l'organisation comptable aux besoins fiscaux

La définition des procédures efficaces de saisie et d'imputation, d'analyse et de justification comptable ainsi les rapprochements comptabilité-fiscalité s'avère nécessaire pour arriver à réduire les risques fiscaux d'origine comptable.

De plus, il faut adapter les principes du plan comptable aux besoins fiscaux pour définir le résultat fiscal avec exactitude.

❖ L'amélioration de la gestion fiscale de l'entreprise

Le recrutement des experts et spécialistes en fiscalité aide l'entreprise à s'améliorer et profiter des opportunités offertes par la législation en vigueur.

❖ La mise en place d'un référentiel fiscal spécifique

Si la société arrivera à mettre en place un manuel qui englobe le traitement fiscal de toutes les opérations, elle va gagner beaucoup en termes de coûts et temps.

❖ Création d'une cartographie des risques fiscaux

C'est à travers l'audit fiscal qu'on peut arriver à enchaîner les risques suivant leur degré de gravité et donc les prévenir au futur.

❖ Mettre en place un tableau de bord fiscal

La visualisation sous forme de graphique facilite la diffusion de l'information au sein de l'entreprise et constitue un outil d'aide à la décision pour le management

❖ Le recours aux services d'un conseil externe en matière fiscale

Le recours aux services des conseils externes aide l'entreprise à respecter leurs obligations fiscales, comprendre la complexité de la réglementation et éviter certaines erreurs pour finalité d'optimiser les choix fiscaux et l'aide à la prise de décision.

Conclusion du chapitre :

Ce dernier chapitre pratique qui portait sur le déroulement de la mission d'audit fiscal au sein de l'entreprise ETTRKIB SPA, nous a permis de prouver comment évaluer une mission d'audit interne.

En effet, lors de cette mission, nous avons procédé à un contrôle interne fiscale qui nous ont permis de relever les différents risques fiscaux encourus par l'entreprise et les corrections devant être effectuées pour minimiser ces risques et puis les recommandations devant être suivies pour optimiser sa gestion fiscale.

Au cours de notre mission nous avons pu constater que l'audit fiscal est un outil d'évaluation et d'identification des risques fiscaux ainsi que les recommandations proposées devraient permettre une meilleure maîtrise des risques fiscaux et par conséquent une optimisation de son processus est une optimisation de ses résultats.

Conclusion générale

Les entreprises algériennes sont appelées plus que jamais à renforcer leur dispositif de contrôle interne fiscal et ce par l'adoption d'une démarche d'audit fiscal afin de réduire les risques, à travers une meilleure optimisation fiscale et la lutte contre le fraude et l'évasion fiscale par les voies de coopération « audit fiscale – contrôle fiscale ».

Rappelons que l'objectif assigné à notre recherche était d'évaluer la qualité de la mission d'audit fiscal pour aider à optimiser les résultats de cette dernière et ce, en intervenant dans le cadre d'une mission d'audit interne selon la méthodologie de l'entreprise ETTERKIB SPA qui nous a accueilli et en mobilisant notre travail sur un axe principal qui est : **Comment l'analyse du processus de la mission d'audit fiscal permet à l'entreprise ETTREKIB SPA d'évaluer et d'améliorer la qualité des résultats de cette mission ?**

- **Retour sur la démarche adoptée et synthèse des principaux résultats**

Pour l'accomplissement de ce travail, nous avons concentré nos efforts sur des connaissances énoncées, dans la partie théorique, en évoquant dans le premier chapitre les concepts d'audit interne et la notion qualité d'audit. De ce travail, il ressort que l'audit interne est un outil de la gouvernance de l'entreprise, l'évaluation de sa qualité est très importante et l'efficacité d'un déterminant d'évaluation par rapport à une autre va dépendre largement de sa capacité à résoudre les problèmes et les dysfonctionnements spécifiques existant au sein d'une entreprise donnée.

Dans le deuxième chapitre, nous avons mis l'accent sur la démarche d'audit fiscal et l'évaluation de sa qualité par processus, en effet l'audit fiscal vise à vérifier que l'entreprise ne s'expose pas à des risques fiscaux imputables au non-respect de la loi fiscale, cette mission est un processus, elle doit être un objet d'analyse et d'évaluation pour optimiser les résultats d'une telle mission.

Sur le plan pratique, les informations recueillies lors de l'enquête au sein de l'entreprise X nous a permis d'une part d'acquérir une connaissance des techniques du déroulement d'une mission d'audit fiscal dans une entreprise, et d'autre part d'évaluer la qualité de cette mission par l'analyse du son processus.

- **Vérification des hypothèses et éléments de réponses**

Au regard des résultats formulés, nous sommes en mesure de se prononcer sur les réponses hypothétiques formulées au début de notre étude :

- ✓ **L'hypothèse principale** qui stipule que « les déterminants d'évaluation du processus de la mission d'audit fiscal permettent à l'entreprise d'évaluer et d'améliorer la qualité de cette mission » est **confirmée**.

Le développement de la partie pratique nous a servi de base pour confirmer cette hypothèse, en effet, lors de sa mission d'audit fiscal, l'auditeur collecte des présomptions et des éléments de preuve suffisants pour affirmer que la régularité reflète la situation fiscale de l'entreprise vis-à-vis de l'administration fiscale. Ainsi, ces différentes tâches élaborées par l'auditeur il peuvent être un sujet d'évaluation.

- ✓ **La première hypothèse secondaire** qui stipule que « les déterminants « process » permet d'évaluer la qualité d'une mission d'audit au sein de l'entreprise ETTERKIB SPA » est **confirmée**.

L'analyse du processus de la mission de l'audit fiscal effectué par le service inspection ne vise pas à valider la conformité de l'information résultante, mais à mettre en évidence les zones de risque où il existe une probabilité significative que le résultat du processus ne soit pas conforme aux attentes des utilisateurs de l'information, Ces zones de risque résultent de

facteurs liés à l'organisation interne du processus et des ressources mises en œuvre, et de facteurs externes liés à l'environnement de l'entreprise.

En effet, ETTERKIB SPA pour évaluer la qualité de cette mission elle peut intervenir avant le processus d'audit : le choix de l'auditeur, pendant le processus : évaluation de la qualité de la prestation de l'auditeur, et après le processus notamment la veille à la mise en œuvre des recommandations de l'auditeur .

✓ **La deuxième hypothèse secondaire** qui stipule que « pour optimiser sa mission d'audit fiscal, l'entreprise doit suivre la démarche universelle, en matière d'audit interne, préconisée de l'institut International de l'Audit interne » est **confirmée**.

La mission de l'audit fiscal suit une démarche proche à l'audit interne du fait de l'universalité de la démarche proposée par le normalisateur international, l'auditeur fiscal doit maîtriser non seulement la fiscalité, mais également les techniques d'audit, ce qui présuppose qu'il maîtrise la matière comptable, informatique, financière et juridique et d'une manière générale toute ce qui a trait au management des entreprises.

- **Suggestions :**

Les résultats de ce travail nous ont permis de formuler quelques suggestions principales que nous citons ci-dessous :

- Procéder à une formation des auditeurs de l'entreprise en matière d'audit financier, comptable et sur les normes internationales d'audit interne.
- Dans la réalisation d'une mission d'audit fiscal il faut coordonner entre les inspecteurs et les auditeurs dans la phase d'appréciation du contrôle interne.
- Porter les corrections nécessaires concernant les irrégularités détectées lors des missions d'audit.
- La nécessité de développer une nouvelle fonction audit indépendante et séparée d'autre départements.

- **Limites et perspectives de la recherche**

Nous tenons à signaler qu'il existe des obstacles et des limites relatives à la présente recherche. Cette étude est liée à l'audit et fiscalité et la qualité d'audit, trois domaines non seulement très vastes mais aussi complexes et en évolution permanentes. Cette recherche ne capte pas la réalité et la complexité de l'évaluation d'une mission d'audit. La contrainte du temps ne permet pas de forer dans les détails présentés dans le contexte algérien, l'étude ne porte que sur les orientations et les tendances générales de l'audit fiscal.

A cet effet, nous espérons que les connaissances et résultats obtenus feront l'objet d'une base de départ pour d'autres travaux complémentaires à l'avenir dans cette optique, nous ouvrons nos perspectives vers :

- Le rôle de la qualité d'audit dans l'optimisation de ces résultats ;
- La qualité d'audit interne dans les entreprises publiques algériennes ;
- L'étude de la coopération entre inspection et audit ;
- L'étude des déterminants de la qualité de l'audit fiscal dans la PME algérienne.

Bibliographie

Ouvrages

- BENOIT.P, **Audit et contrôle interne : de la conformité au jugement**, 4^{ème} édition, EMS édition, France, 2017.
- BENOIT.P, **Audit et contrôle interne**, Edition EMS, Caen, 2017.
- BERTIN.E, **Audit interne : Enjeux et pratiques à l'international**, Editions d'organisation, Paris, 2007.
- BERTIN.É et GODOWSKI.C, **Le processus global d'audit : source de développement d'une gouvernance cognitive ?** Association Francophone de Comptabilité, « Comptabilité Contrôle Audit », 2013.
- BRENDA.P, **principles of external audit**, 4^{ème} edition, John Wiley and Sons, USA, 2012.
- Christiane Schoenaur, **Droit fiscal principes et applications**, Paris, ESKA Editions, 1995.
- GOUTTEFARDE.P et ZIEGELMEYER.F et PEPE.E, **Comptabilité et audit**, Edition corroy, 2019.
- FLINT.D, **Philosophy and Principles of Auditing**, 1988
- HUFFMAN.K, **Psychology in Action**, 1991
- ISIDOR.F, **Guide des audits**, Édition Afnor, Paris, 2005.
- Jean-Pierre Madoz ; Laurent Note ; **Les fondamentaux de l'audit qualité : version 2015 de la norme ISO 9000** ; AFNOR ; France ; 2018.
- JONAUIERES.M et JORAS.M, **l'audit une même démarche intelligente pour tous**, EMS Editions, Cormelles-le-Royal, 2015.
- KHELASSI.R, **Précis d'audit fiscal de l'entreprise**, Edition Berti, Alger, 2013.
- LEJEUNE.G et EMMERICH.JP, **Audit et commissariat aux comptes**, Edition Gualino, Paris, 2007.
- MADOZ.JP et LAURENT.N, **Les fondamentaux de l'audit qualité : version 2015 de la norme ISO 9000** , AFNOR, France, 2018.
- MARIR.H et PINARD.F, **Audit fiscal**, Edition Francis Lefebvre, Levallois, 2008.
- Mayron. SCHLES et Mark. WOLFSON, **fiscalité et stratégie d'entreprise**, Editions PUF, 1996.
- MERLE.P et MAZARS, **Memento audit et commissariat des comptes**, Editions Francis Lefebvre, Levallois-Perret, 2020.
- OCDE, **Gestion du risque d'indiscipline fiscale : gérer et améliorer la discipline fiscale**, 2004.

-
- POWER.M, **The Audit Society** : Rituals of Verification, 1997
 - RAFFEGEAU.J et DUFLIS.P, **Audit financier**, Edition Presses universitaires de France (réédition numérique Feni XX), Paris, 1994.
 - RENARD Jacques, **Théorie et pratique de l'audit interne**, Edition Eyrolles, Paris, 2017.
 - RENARD.J, **Théorie et pratique de l'audit interne**, Edition d'organisations, Paris, 1994.
 - SCHOLLES, (M) et WOLFSON (M), **fiscalité et stratégie d'entreprise**, Editions PUF, 1996.

Articles

- AYADI.A, **Le nouveau référentiel algérien d'audit (NAA) Enjeux d'application et perspectives**, The journal of Economics and Finance, 2018.
- AMIRI.I, **Déterminants de la qualité de l'audit interne : que dit la littérature académique et professionnelle**, Revue Française d'Economie et de Gestion, 2021, p217.
- EBONDO WA MANDZILA.E, **L'audit Interne et Gouvernance d'Entreprise : Lectures Théoriques et Enjeux Pratiques, cahier de recherche**, Euromed Management, N°17, 2007.
- DEANGELO.LA, **Auditor Size And Audit Quality**, Journal of Accounting and Economics, N°03,1981
- BELBACHIR Abdelkader ; **l'Audit fiscal importance et enjeux : cas de l'Algérie**, International Journal of Management & Marketing Research (MMR), 2018.
- BENZAOU Lotfi ; **AUDIT FISCAL POUR UNE SÉRÉNITÉ FISCALE ASSURÉE FACE AUX RISQUES FISCAUX DE LA PME MAROCAINE** ; Revue D'Etudes en Management et Finance D'Organisation N°2, Juin, 2016, p 19.
- BENSALÉM.L, **Les normes d'audit en Algérie : Un autre fruit de la réforme de la profession comptable**, 03 Dec 2018.
- Élisabeth BERTIN, Christophe GODOWSKI ; **Le processus global d'audit: source de développement d'une gouvernance cognitive ?** ; Association Francophone de Comptabilité ; « Comptabilité Contrôle Audit » ; 2013.
- MANDZILA.E, **Audit Interne et Gouvernance d'Entreprise : Lectures Théoriques et Enjeux Pratiques**, cahier de recherche n°17, Editions Euromed management, Marseille, 2007
- Martial. CHADEFaux, **L'audit fiscal**, Edition Litec, 1987.

-
- Martial. CHADEFAX, **Performance fiscale de l'entreprise**, *revue du droit* 27 Juillet 2006 - n° 30-35.
 - Rachid Bouti, **l'audit fiscal**, Agadir, Ecole national de contrôle et de gestion, La Revue académique N° : 17/2014, p 55.
 - TAJ Tilila, **La problématique de gestion du risque fiscal dans les entreprises marocaines**, Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, Septembre 2018.

Thèses et mémoires

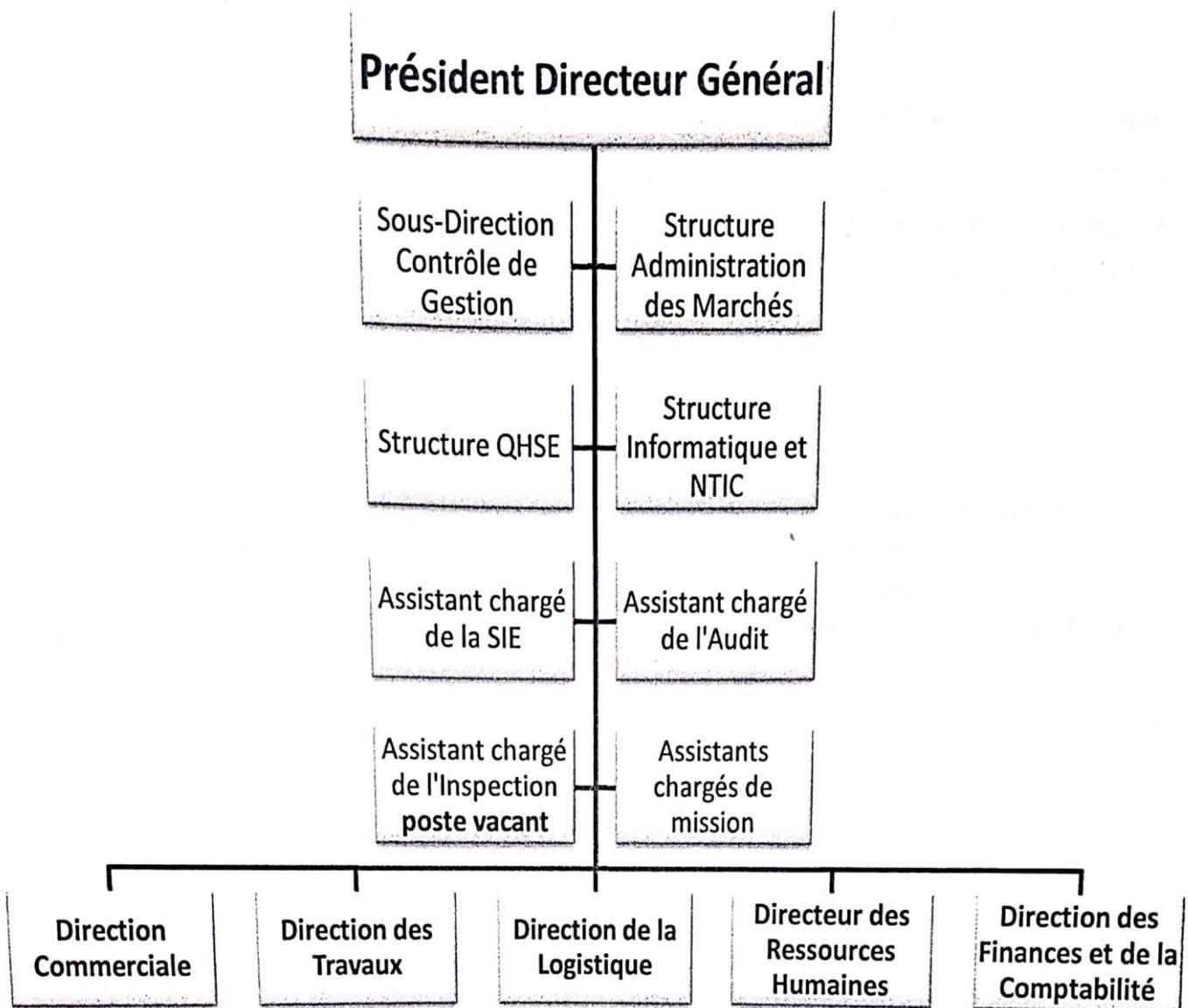
- BERREBIH.M, **La rôle de l'audit fiscal dans l'optimisation de la gestion fiscale**, Mémoire présenté en vue de l'obtention d'un diplôme de Master en sciences commerciales et financières, Option Comptabilité et finance, Ecole supérieure de commerce, Alger, 2017.
- GADDOUR.I, Contribution à l'étude de la qualité de l'audit : une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs, thèse de doctorat Gestion et management. Université Paris sciences et lettres ; Institut des Hautes Etudes Commerciales (Carthage, Tunisie), 2016
- GUEDRIB-BENABDERRAHMEN, **Impacts des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal : une étude menée dans le contexte tunisien**, Thèse en vue du titre de doctorat en sciences de gestion, université de Tunis El Manar, Juin 2013.
- MOHAMED BEN HADJ SAAD ; **L'AUDIT FISCAL DANS LES PME : PROPOSITION D'UNE DEMARCHE POUR L'EXPERT-COMPTABLE**, MEMOIRE POUR L'OBTENTION DU DIPLOME D'EXPERT-COMPTABLE, UNIVERSITE DE SFAX, M. MOHAMED BEN HADJ SAAD ; 2009.
- Najat JAMAA ; **Audit fiscal dans les entreprises touristiques au Maroc**, mémoire de fin d'études, institut supérieure internationale de tourisme Tanger, 2009/2010.
- Tarik. DRIS, **Management des risques fiscaux des entreprises exerçant dans un environnement fiscal algérien lié au cadre déclaratif**, Mémoire en vue de l'obtention du diplôme de Magister en sciences économiques, université Mouloud MAMMERI de Tizi ouzou.

Cite officiels :

- <https://www.ifaci.com/audit-controle-interne/metiers-de-laudit-controle-internes/>
- www.memoireonline.com
- <http://www.isgp.dz/>
- www.mfdgi.gov.dz
- <https://www.gbs-dz.pro/fr/home>

Annexes

Annexe N°01 : Organigramme de l'entreprise ETTERKIB SPA



Annexe N°02 : Questionnaire de contrôle interne fiscal ETTERKIB SPA

Contrôle	<u>OUI</u>	<u>NON</u>	<u>Observations</u>
Existe-t-il au sein de l'entreprise un service fiscal ?	✓		Service attaché au département comptabilité
Quelle est son organisation et quel est le profil des responsables de ce service ?	✓		C'est un service placé sous autorité d'un chef service et des chefs des départements.
Existe-t-il des procédures dans l'entreprise qui permettent de s'assurer que les rôles d'impôts reçus sont correctement établis par l'administration et correspondent à la charge réellement due par l'entreprise ?		✓	Les rôles d'impôts ne sont soumis à aucune vérification au niveau du service fiscalité qui déclare directement les impôts.
Existe-t-il des impôts et taxes spécifiques au secteur d'activité de la société ?		✓	Si oui justifié...
L'entreprise réalise telle des opérations spécifiques dont le traitement fiscal nécessite une compétence appropriée ?		✓	
Est-ce que toutes les questions d'ordre fiscal sont soumises à l'avis préalable d'un spécialiste fiscal avant leur comptabilisation ?		✓	La comptabilisation des opérations se passe directement dans les départements de la comptabilité.

<p>Est-ce que le service fiscal ou son équivalent dans l'entreprise est systématiquement informé de toutes les opérations et conventions à incidence fiscale ?</p>		✓	<p>L'information n'est pas centralisée</p>
<p>Existe-t-il au sein de la société des procédures permettant de s'assurer que les obligations fiscales édictées par l'administration fiscale sont respectées ?</p>	✓		<p>Le service fiscalité s'occupe de l'alerte des structures aux délais et respect des Lois.</p>
<p>Les comptes impôts et taxes sont-ils régulièrement analysés et rapprochés avec les déclarations fiscales ?</p>	✓		<p>Les procédures de paiements des taxes et les délais sont respectés par le service fiscalité.</p>
<p>L'entreprise a-t-elle payé au cours de l'exercice des amendes, pénalités et majorations de retard ?</p>		✓	<p>Non, jamais.</p>
<p>Existe-t-il des contrôles permettant de s'assurer que les pièces justificatives appuyant les écritures comptables respectent les conditions de forme prescrites par les lois fiscales ?</p>		✓	<p>Le contrôle de la cohérence entre la comptabilité et la fiscalité n'existe pas au niveau de notre structure.</p>
<p>Existe-t-il un service d'audit interne au sein de l'entreprise ?</p>	✓		<p>C'est la direction audit des risques qui s'occupe à vérifier le contrôle interne.</p>

Annexe N°03 : Le guide d’entretien

Guide d’entretien

« L’évaluation de la qualité d’audit fiscal au sein d’une entreprise »

PRÉSENTATION DE L’INTERVIEWEUR
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Etudiante en 3 -ème année du second cycle master en « comptabilité et finance » à l’école supérieure de commerce. <ul style="list-style-type: none"> ▪ Le présent entretien porte sur l’évaluation de la qualité d’audit fiscal au sein d’une entreprise, il s’inscrit dans le cadre d’un mémoire de fin d’études. ▪ La durée de cet entretien n’excédera pas 1 heure.

Questions principales	Questions secondaires	Questions des clarifications
<ul style="list-style-type: none"> ▪ La mission d’audit fiscal commence par la réception d’une lettre de mission ? ▪ L’entreprise réalise telle des opérations spécifiques dont le traitement fiscal nécessite une compétence appropriée ? ▪ Les anomalies détectées pendant la dernière mission d’audit fiscal sont-elles les mêmes trouvés dans les précédentes missions ? 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Donc, avez-vous pensez à l’évaluation de la qualité de cette mission ? 	<ul style="list-style-type: none"> ○ Pouvez-vous m’en dire un peu plus ? ○ Pouvez-vous m’en dire davantage ? ○ Pouvez-vous me donner des exemples ?
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Le service d’audit interne est-il directement rattaché à la direction générale ? ▪ Le service utilise-t-il des méthodes de travail appropriées (programmes de travail, dossiers bien tenus...) ? ▪ Le service d’audit interne peut-il avoir accès à tous les services, documents...qu’il souhaite ? ▪ Le responsable du service d’audit interne 	<p>Pour quelles raisons ?</p>	

<p>a-t-il une formation suffisante ?</p>		
<p>Clôture :</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Est-ce qu'il y a d'autres détails concernant la mission d'audit fiscal que nous n'avons pas abordés et qui vous semblent préoccupants ? <p>OU</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Avez-vous quelque chose d'autre à ajouter concernant les problèmes liés à la réalisation d'une telle mission ? 	/	/

Annexe N°04 : Logigramme de la gestion fiscale de l'entreprise ETTERKIB SPA

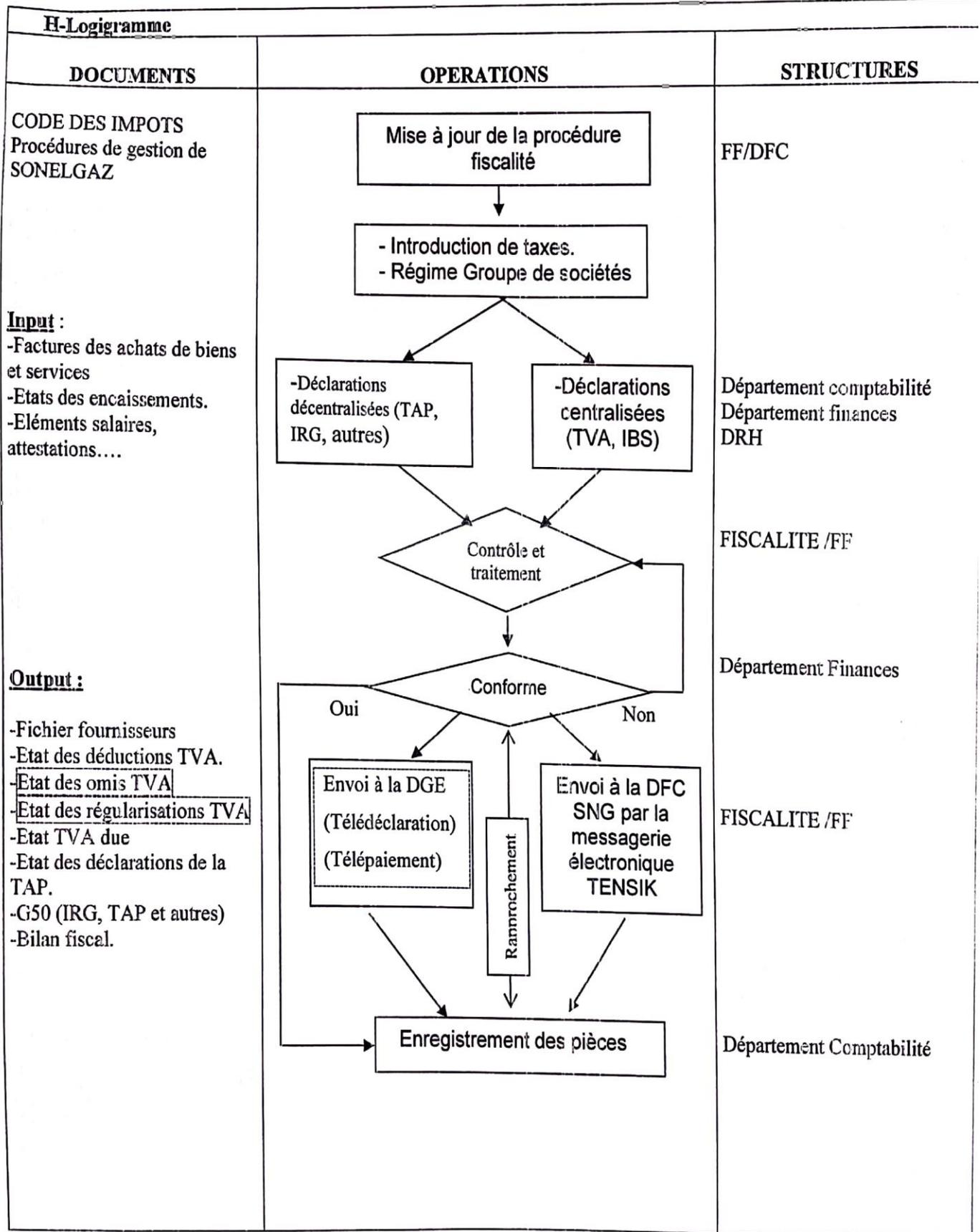


Table de matières

Table des matières

Remerciements	
Dédicaces	
Sommaire.....	II
Liste des abréviations	III
Liste des tableaux	IV
Listes des figures	V
Listes des annexes	VI
Résumé.....	VI
Introduction générale.....	A
Chapitre 01 : l’audit interne et la qualité d’audit.....	1
Introduction de chapitre	1
Section 01 : Cadre conceptuel de l’audit interne.	1
1. Notions générales sur l’audit	2
1.1. Le progrès de la notion d’audit.....	2
1.2. Définitions et objectifs de l’audit	3
1.2.1. Définitions de l’audit	3
1.2.2. Objectifs de l’audit.....	4
1.3. Référentiel de l’audit	5
1.4. Typologie de l’audit	7
1.4.1. Selon l’obligation légale	7
1.4.2. Selon les limites dans le temps	8
1.4.3. Selon le champ d’investigation	8
1.4.4. Selon la personne qui l’exerce	8
2. La notion de l’audit interne :	9
2.1. Définition de l’audit interne	9
2.2. L’importance de la création des services d’audit interne	10
2.3. Les missions généralement attribuées à l’auditeur interne.....	12
Section 02 : la qualité de l’audit interne et ses déterminants.....	13
1. La notion de la qualité d’audit	13
1.1 Définition de la qualité d’audit :	13

1.2 Evolution de la notion qualité d’audit	14
2. Déterminant de la qualité d’audit	16
 Chapitre 02 : démarche d’audit fiscal et l’évaluation de sa qualité par processus	37
Introduction du chapitre :.....	38
Section 01 : Cadre conceptuel de la notion d’audit fiscal	39
1. La notion de l’audit fiscal :.....	22
1.1. Définition de l’audit fiscal.....	39
1.2 Role de l’audit fiscal	40
1.3 Qualités et statut de l’auditeur fiscal	42
1.4 Préparation de la mission	42
Section 02 : la démarche d’audit fiscal et le déterminant process	46
1. Démarche de l’audit fiscal	46
1.1 Prise de connaissance générale de l’entreprise	46
1.2 Evaluation du contrôle interne fiscal.....	48
1.3 Phase de réalisation	49
1.3.1 Audit de la régularité fiscale	49
1.3.2 Audit d’efficacité fiscale	50
1.4 L’achèvement de la mission	52
2. Déterminant process	53
 Chapitre 03 : évaluation de la qualité de processus d’audit fiscal au sein de ETTERKIB SPA	60
Section 01 : Préparation de la mission.....	61
1. Présentation de l’entreprise.....	61
1.1. Evolution d’ETTERKIB.....	61
1.2. Activité et mission de l’entreprise.....	62
1.2.1. Activité de l’entreprise.....	62
1.2.2. Politique QHSE.....	64
1.3. Organisation d’ETTERKIB.....	64
2. La prise en connaissance générale de l’entreprise	65
2.1. Chiffres clés.....	65
2.2. Contrôle interne de l’entreprise	66

2.2.1. Missions d’audit d’ETTERKIB	66
2.2.2. Contrôle interne d’ETTERKIB	66
2.3. Gestion fiscale de l’entreprise	67
Section 02 : Evaluation de la qualité d’audit fiscal au sien de l’entreprise ETTERKIB	69
1. Appréciation de contrôle interne fiscal d’ETTERKIB SPA	69
1.1. Procédure de la déclaration fiscale à l’entreprise	69
1.2. Les principaux risques fiscaux liés à la TVA la TAP et L’IBS	70
1.3. Enquete sur le contrôle interne « domaine fiscal »	70
2. Pratique de l’audit fiscal au sein de l’entreprise ETTERKIB SPA	72
2.1. Présentation de la pratique d’audit fiscal au sein de l’entreprise ETTERKIB ...	72
3. Analyse critique et mise en évidence du problème posé par la pratique de l’audit fiscal	
75	
4.. Résultats et recommandations	77
4.1. Résultats	61
4.2. Recommandation	62
Bibliographie	5
Annexes	92
Table de matières	93