

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

POLE UNIVERSITAIRE DE KOLEA

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

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

Option : Finance et Comptabilité

THEME :

L'audit fiscal et la gestion des risques fiscaux.

KPMG Algérie SPA, Tax & Legal

Elaboré par :

ABDOU Chourouk

Encadré par :

Pr IHADDADEN Atmane

Lieu de stage : KPMG Algérie SPA, Tax & Legal.

Période de stage : du 16/05/2021 au 15/07/2021

Année universitaire

2020/2021

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

POLE UNIVERSITAIRE DE KOLEA

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

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

Option : Comptabilité et Finance

THEME :

L'audit fiscal et la gestion des risques fiscaux.

KPMG Algérie SPA, Tax & Legal

Elaboré par :

ABDOU Chourouk

Encadré par :

Pr IHADDADEN Atmane

Lieu de stage : KPMG Algérie SPA, Tax & Legal.

Période de stage : du 16/05/2021 au 15/07/2021

Année universitaire

2020/2021

Remerciements

Je tiens à remercier

DIEU Pour m'avoir guidé pour atteindre ce stade

Je tiens à remercier mon encadreur **Pr IHADDADEN ATMANE**, tout d'abord pour ces efforts tout au long de notre cursus universitaire au niveau de l'Ecole supérieure de commerce, il était l'idéal enseignant qu'un étudiant puisse avoir, et pour ses orientations et ses précieux conseils et formation qui m'ont permis de réaliser ce travail.

Mes remerciements vont également à tout le personnel de KPMG Algérie pour leurs accueils et leurs aides. En particulier **Mr ALLOUM ANIS** pour l'aide et les conseils qu'il m'a apportés.

Je tiens à exprimer mes remerciements à **Mr OUADAH YACINE** pour son soutien, son exigence, sa disponibilité et ses conseils qui m'ont permis de persévérer dans mes efforts, Qu'il trouve dans ce travail le témoignage de mon profond respect et de ma sincère gratitude.

Je tiens à exprimer ma gratitude à **Mr TARHLISSIA AMINE** pour son aide et à tous les enseignants et au corps pédagogique de l'Ecole supérieure de commerce.

Je remercie également les membres du jury pour l'honneur qu'ils m'ont fait en acceptant de juger ce travail.

Dédicaces

Je dédie ce travail de recherche à :

Ma très chère mère

A qui je dois la réussite, pour m'avoir tant donné sans jamais demander, pour ton amour, ton affection et tes prières. Je ne pourrais jamais exprimer ma grande affection et ma profonde reconnaissance. J'espère ne jamais te décevoir.

Mon très cher père

En témoignage de brut d'années de sacrifices, de sollicitudes, d'amour, d'encouragement et de prières tout au long de ma vie. Pourriez-vous trouver dans ce travail modeste le fruit de tous vos sacrifices.

Aucune dédicace ne saurait exprimer mes respects, ma reconnaissance et mon profond amour pour vous, Que Dieu vous préserve et vous donne santé et bonheur.

A mes adorables sœurs Roua et Dounia et mon cher frère Ahmed

Aucune dédicace ne peut exprimer la profondeur des sentiments d'amour et d'attachement que j'éprouve à votre égard. Je vous dédie ce travail en témoignage de ma profonde affection et appréciation.

J'implore dieu qu'il vous apporte santé, bonheur et réussite.

A toutes ma famille et mes amis et collègues pour les bons moments qu'on s'est partagé.

A tous ceux que j'aime.

Sommaire

Remerciements

Dédicaces

Liste des abréviations	II
Liste des tableaux	III
Liste des figures	IV
Liste des annexes	V
Résumé :.....	VI
Introduction générale :.....	A-B-C
Chapitre 1 : Cadre conceptuel de l'audit fiscal	1
Section 1 : Généralités sur l'audit.....	2
Section 2 : La notion de l'audit fiscal	15
Section 3 : La démarche d'une mission d'audit fiscal	31
Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux	45
Section 1 : Le système fiscal algérien.....	46
Section 2 : Notion du risque fiscal.....	69
Section 3 : contribution de l'audit fiscal à la performance fiscale de l'entreprise	76
Chapitre 3 : déroulement de la mission d'audit fiscal au sein de l'entreprise X.....	87
Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil, KPMG Algérie SPA	88
Section 2 : Mise en œuvre de la mission d'audit fiscal.....	90
Conclusion générale	
Bibliographie	
Annexes	
Tables des matières	

Liste des abréviations

CIDTA	Code des Impôts Directs et Taxes Assimilés.
CPF	Code des Procédures Fiscales.
CTCA	Code des Taxes sur le Chiffre d'Affaires.
DGI	Direction Générale des Impôts.
LF	Loi de Finance.
SPA	Société Par Action.
SARL	Société A Responsabilité Limitée.
EURL	Entreprise Unipersonnelle A Responsabilité Limitée.
SNC	Société en Nom Collectif.
ANDI	Agence Nationale de Développement des Investissements.
CNI	Centre National de l'Investissement.
ANSEJ	Agence Nationale de Soutien à l'Emploi des Jeunes.
ANGEM	Agence Nationale de gestion des micros crédits.
CNAC	Caisse Nationale d'Assurance Chômage.
FSDRS	Fond Spécial de Développement des Régions de Sud.
CDI	Centre Des Impôts.
CPI	Centre de proximité des Impôts.
IFAC	Fédération Internationale des Comptables.
ISA	International Standards of Auditing.
NAA	Normes Algériennes d'Audit.
TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée.
TAP	Taxe sur l'Activité Professionnelle.
IRG	Impôt sur le Revenu Global.
IBS	Impôt sur le Bénéfice des Sociétés.
TAF	Taxe d'Apprentissage et de Formation.
IFU	Impôt Forfaitaire Unique.
CNAS	Caisse Nationale des Assurances Sociales.
CA	Chiffre d'affaires.

Liste des tableaux

N°	Intitulé	Page
01	Taux des retenues à la source de l'IBS.	53
02	Déclaration annuelle de l'IBS.	54
03	Barème progressif annuel de l'IRG.	60
04	Tableau récapitulatif des sources du risque fiscal.	71
05	Les domaines d'intervention de KPMG.	89
06	Rapprochement entre le CA déclaré et le CA réalisé.	91
07	Détermination du risque en matière de la TAP.	93
08	Détermination du risque en matière de la TVA.	94
09	Détermination du risque en matière d'IRG sur salaire (barème).	96
10	Détermination du risque en matière d'IRG (10%).	96
11	Détermination du risque en matière de cotisations sociales CNAS.	98
12	Détails des réintégrations.	99
13	Détermination du risque en matière d'IBS.	100

Liste des figures

N°	Intitulé	Page
01	La détermination du résultat fiscal.	26
02	La démarche de l'audit fiscal.	31
03	Organigramme de KPMG.	86

Liste des annexes

N°	Intitulé
01	Exemplaire d'une déclaration G50

Résumé :

L'environnement fiscal présente un caractère particulièrement contraignant difficile à maîtriser. Son évolution régulier rend difficile sa compréhension et son suivi par les entreprises. Cette situation est source d'erreurs en cas de non-respect des obligations fiscales envers l'état, ce qui expose les entreprises aux risques de redressements et de sanctions fiscales en cas d'émergence d'une procédure de contrôle fiscal.

D'où la nécessité pour les entreprises de faire appel à un audit fiscal. Dans cette perspective, nous avons mené cette recherche dans le but d'étudier la contribution de l'audit fiscal dans la gestion des risques fiscaux d'une entreprise. Pour le faire nous avons étudié le processus de mis en place de l'audit fiscal au sein d'une société.

Les résultats de ce travail montreront comment l'audit fiscal permet effectivement de mesurer le risque fiscal d'une entreprise et d'évaluer la régularité et la sincérité fiscale des opérations fiscales effectuées par l'entreprise. Ainsi l'audit fiscal présente un outil de gestion du risque fiscal.

Mots clés : Audit, fiscalité, Audit fiscal, risque fiscal, gestion des risques fiscaux.

Abstract:

The fiscal environment is particularly restrictive and difficult to control. Its regular evolution makes it difficult for companies to understand and follow it up. This situation is a source of errors in case of non-compliance with tax obligations, which exposes companies to the risk of tax adjustments and sanctions in case of the emergence of a tax audit procedure.

Hence the need for companies to use a tax audit, in this perspective, we conducted this research in order to study the contribution of tax audit in the management of tax risks of a company. To do this, we have put in place the tax audit procedures within a company.

The results of this work will show how the tax audit can effectively measure the tax risk of a company and assess the regularity and sincerity of tax transactions carried out by the company. Thus tax audit presents a tax risk management tool.

Keywords: Audit, taxation, tax audit, tax risk, tax risk management.



Introduction générale

Introduction générale :

La fiscalité étant l'objet d'une réglementation complexe dont la mise en œuvre étant à la fois source de contrôle et de sanctions de la part de l'administration fiscale, les enjeux financiers de la fiscalité dans l'entreprise sont vite apparus. Par conséquent, l'attention des gestionnaires et dirigeants des entreprises est principalement orienté vers la détermination et la gestion des risques fiscaux.

De ce fait, la fiscalité s'implique dans les décisions de gestion de l'entreprise et affecte sa compétitivité et décide de sa légitimité. C'est pour cette raison que les entreprises ne se contentent plus de remplir leurs obligations fiscales pour éviter les pénalités et sanctions fiscales, mais elles passent d'une gestion passive à une gestion proactive des risques fiscaux en cherchant à optimiser sa fiscalité plutôt que la subir.

Cette optimisation porte sur deux volets, le premier, porte sur la maîtrise de la matière fiscale en restant conforme avec les lois et la réglementation fiscale en vigueur, c'est la régularité fiscale, le deuxième volet porte sur la capacité et l'aptitude de l'entreprise à profiter des avantages fiscaux qui lui sont offerts par le législateur, autrement dit l'efficacité fiscale.

Cependant, garantir cette performance fiscale au niveau d'une entreprise n'est pas une tâche facile à réaliser. C'est pour cela qu'il est nécessaire de faire appel à l'audit fiscal qui est un outil de la gestion fiscale. Son rôle est d'assurer la détection et l'évaluation des risques fiscaux en contrôlant la charge fiscale et sa conformité à l'évolution de la législation fiscale en vigueur, l'audit fiscal cherche aussi à améliorer l'efficacité fiscale des entreprises par les mesures correctrices qu'il peut suggérer.

Dans le cas des entreprises algériennes, la question fiscale demeure encore subie, la gestion proactive de la charge fiscale n'est que le résultat d'un bon audit fiscal qui conduira l'entreprise à maîtriser sa fiscalité ainsi qu'à améliorer sa situation financière.

Ainsi, et pour souligner les différents aspects et recoins de cette introduction, il nous convient de formuler la problématique de la manière suivante :

« Quelle est la contribution de l'audit fiscal dans la gestion des risques fiscaux des entreprises ? »

Afin d'apporter des éléments de réponse à notre problématique principale, nous avons posé les sous questions suivantes :

- **En quoi consiste la notion du risque fiscal ?**
- **Quelle est la démarche suivie lors d'une mission d'audit fiscal ?**
- **Quel est l'apport de l'audit fiscal en matière de minimisation des risques fiscaux ?**

Pour répondre à nos interrogations de recherche, nous proposons l'hypothèse principale et suivante :

« L'audit fiscal permet de s'assurer du respect de régularité et de l'optimisation fiscale».

De cette hypothèse principale découlent les hypothèses secondaires suivantes :

H1 : L'audit fiscal permet de s'assurer du respect de la réglementation fiscale en vue de minimiser les risques de redressement fiscaux.

H2 : l'audit fiscal permet d'orienter l'entreprise pour profiter des avantages fiscaux en vue de réduire la charge fiscale.

Objectif de recherche :

L'objectif de cette étude est de montrer le rôle de l'audit fiscal dans la détection et la mesures des risques fiscaux au sein d'une entreprise, et donc mettre en lumière son importance dans la gestion des risques fiscaux. A cette fin, nous allons étudier un cas pratique portant sur une mission d'audit fiscal effectuée par KPMG Algérie au sein d'une entreprise Algérienne.

Méthodologie de recherche :

Afin de concrétiser notre étude et répondre à notre problématique et tester les hypothèses, nous nous sommes appuyés sur la méthodologie de cas.

Pour la partie théorique et afin de mettre en évidence les notions de bases traitant notre sujet de recherche, nous avons procédé par la recherche bibliographique, en se basant sur les ouvrages et la réglementation en vigueur.

Pour la partie pratique et après le recueil des informations nécessaires et des données chiffrées auprès du cabinet qui nous a accueilli pour la mise en œuvre de la mission, nous avons procédé à l'analyse statistique des données, à travers le recoupement des informations récoltées sous forme de tableaux statistiques, cela permet l'analyse et la présentation des résultats.

Plan de recherche :

Notre travail de recherche sera organisé en trois (03) chapitres, deux (02) chapitres concernant les notions théoriques nécessaires pour la maîtrise du sujet, le troisième chapitre porte sur notre étude de cas :

1. Le premier chapitre intitulé « Cadre conceptuel de l'audit fiscal » :

La première section du chapitre porte sur la notion de l'audit en général, la deuxième section traite l'audit fiscal et la troisième section aborde la démarche de l'audit fiscal.

2. Le deuxième chapitre intitulé « L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux » :

Dans la première section nous présentons le système fiscal Algérien, la deuxième section traite la notion du risque fiscal et la troisième section portera sur la contribution de l'audit fiscal dans la gestion des risques fiscaux.

3. Le troisième chapitre intitulé « Déroulement de la mission d'audit fiscal au sein de l'entreprise X » :

La première section est consacrée à la présentation de l'organisme d'accueil auquel nous avons effectué notre stage pratique, la deuxième section portera sur la mise en œuvre de la mission d'audit fiscal au sein de l'entreprise X.

*Chapitre 1 : Le Cadre
conceptuel de l'audit
fiscal*

Introduction du chapitre :

La fiscalité a vécu une évolution très importante où une grande attention est portée aux questions touchant à la sécurité juridique et financière des opérations et des transactions de l'entreprise. La fiscalité étant l'objet d'une réglementation complexe et évolutive dont la mise en place et son application représente une source de contrôle mais de sanction aussi de la part de l'administration fiscale.

La prévention des risques fiscaux suppose le recours à certaines mesures dont notamment l'audit fiscal qui est considéré comme un outil de détection des risques fiscaux et d'amélioration de la gestion des risques par les mesures correctrices qu'il peut suggérer.

Il importe en conséquence, dans un premier temps de définir la notion de l'audit, puis l'audit fiscal et ses objectifs qui permettent de justifier le cadre conceptuel de l'audit fiscal et sa démarche. Et en dernier lieu, il est indispensable de s'interroger si tels objectifs ne se retrouvent pas dans d'autres missions d'audit, comme l'audit financier ou l'audit juridique, en d'autre terme c'est l'étude de l'autonomie de l'audit fiscal.

L'audit fiscal présente une notion assez vaste qui intègre plusieurs notions et pratiques stipulant la nécessité de les mettre en évidence dans le présent chapitre.

Section 1 : Généralités sur l'audit

Afin de pouvoir comprendre la notion de l'audit fiscal, il est indispensable d'avoir tout d'abord une vision exhaustive sur l'audit, son évolution à travers le temps et ses aspects théoriques.

1.1 Aspects historiques :

Au début du moyen âge, les sumériens jugeaient nécessaire de contrôler la comptabilité des agents¹, car ils ont compris l'utilité d'établir une information objective entre partenaires économiques.

Ce système de vérification comprend la comparaison des Informations provenant de deux sources d'enregistrements indépendantes.

Ainsi, le fameux code d'Hammourabi le plus ancien texte de droit civil et commercial est apparu, il définit non seulement le droit commercial et social général, mais mentionne également et explicitement l'obligation d'utiliser un plan comptable et de se conformer aux normes de présentation pour établir un support de communication financière fiable.

Plus tard, dès le 3ème siècle avant Jésus Christ (J.C), les gouverneurs romains ont désigné des questeurs chargés de contrôler les comptabilités de toutes les provinces.

C'est de cette époque que découle l'origine du terme « audit », dérivé du latin audire qui veut dire « écouter ». Les questeurs rendaient en effet compte de leur mission devant une assemblée constituée d'auditeurs² qui approuvait par la suite les comptes.

Ultérieurement, la pratique de contrôle des comptes s'est développée suite à l'évolution générale des structures économiques, commerciales et administratives ainsi qu'aux efforts des anglais pour la détection des fraudes et des erreurs afin d'exprimer une opinion sur la validité des états financiers.

¹ H.VLAMINICK, Histoire de la comptabilité, Edition pragmos, 1979, P17.

² J.RAFFEGEAU, F.DUBOIS, D.MENOVILLE, L'audit opérationnel, 1984.

Chapitre 1 : Le Cadre conceptuel de l'audit fiscal

Cependant, ce n'est qu'à partir du 19^{ème} siècle que ces pratiques se sont développées ce qui remonte l'apparition progressive de l'audit sous la forme qu'il connaît actuellement.

Le développement de la notion d'audit s'est déroulé selon trois phases³ :

- Jusqu'à la fin du 19^{ème} siècle, la finalité de l'audit était principalement la détection de la fraude et des erreurs, ainsi les modes de contrôle étaient donc orientés vers la vérification détaillée et exhaustive des comptes.
- Au début du 20^{ème} siècle et dû à la forte croissance de la taille des entreprises, des méthodes de sondage sur les pièces comptables ont apparu remplaçant la vérification exhaustive qui a augmenté le coût des audits.
- Après le milieu du 20^{ème} siècle, l'audit est désormais une mission d'expression d'opinion sur la validité, régularité et sincérité des comptes annuels.

En effet, à cause du développement accéléré des entreprises durant le 20^{ème} siècle qui a découlé d'une augmentation en volume et en complexité des informations comptables d'une part, et une mauvaise divulgation de l'information fiable d'autre part, les crises économiques ont commencé à émerger et donc le besoin du monde des affaires en audit s'est accru.

L'audit répond à un besoin de contrôle que l'on peut difficilement séparer de l'activité économique. Depuis son existence, les domaines d'application de l'audit ne font que s'élargir, initialement il s'identifiait au contrôle externe des comptes et des pièces comptables.

1.2 Présentation de l'audit :

1.2.1 Définition de l'audit :

L'audit est une notion assez vaste, pour la cerner au mieux on peut citer plusieurs définitions :

Un audit peut se définir comme l'émission d'une opinion motivée sur la correspondance entre un existant et un référentiel.

Il peut être défini comme une démarche d'observation et d'analyse des faits, situations et informations par rapport à des référentiels destinée à porter un jugement et une évaluation

³ CAEPENTER, DIRSMITH, 1993.

Chapitre 1 : Le Cadre conceptuel de l'audit fiscal

du fonctionnement d'un système. Dans le domaine financier et comptable la notion d'audit est associée à la notion de preuve et de certification des comptes⁴.

Une autre définition de l'audit : « Procédure consistant à s'assurer du caractère complet, sincère et régulier des comptes d'une entreprise, à s'en porter garant auprès des divers partenaires intéressés de la firme et plus généralement, à porter un jugement sur la qualité et la rigueur de sa gestion »⁵.

Donc l'audit est une appréciation des informations basée sur des critères spécifiques (Référentiels internes ou externes) afin d'évaluer le fonctionnement et la situation de l'entreprise et présenter finalement dans un rapport des avis et des recommandations pour améliorer son fonctionnement.

1.2.2 Référentiel de l'audit :

La réalisation de toute mission d'audit, quels qu'en soient les objectifs, implique l'existence au préalable des règles précises, formalisées, connues et acceptées des émetteurs et des récepteurs de l'information soumise à l'audit.

1.2.2.1 Les normes internationales d'audit ISA :

La Fédération internationale des comptables (IFAC International Federation of Accountants) a édictée les normes internationales d'audit (ISA International Standards of Audit) désignées à s'imposer sur le plan mondial à l'audit des états financiers et à l'audit d'autres informations et services connexes.

Pour bien mener une mission d'audit quel que soit son type, l'auditeur doit se référer à ces normes (ISA) qui forment un référentiel de normes internationales adopté pour la certification des comptes annuels des entreprises, afin de rattacher une crédibilité à l'opinion exprimée sur la régularité et la validité des états financiers de l'entité auditée.

Les normes internationales d'audit ISA ont été rédigées par l'IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) de l'IFAC.

⁴MAHE Henri, Dictionnaire de gestion, Paris, 1998.

⁵ T. RANANJASON RALASA, M. ROSIER, G. SABY, Comptabilité et audit, Edition Groupes eyroll, Paris. 2015, p181.

Chapitre 1 : Le Cadre conceptuel de l'audit fiscal

1.2.2.2 Les normes algériennes d'audit NAA :

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.⁶

Dans ce cadre, les quatre premières NAA, furent publiées le 04 février 2016 :

- 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».

Les quatre 2^{ème} NAA, publiées le 11 Octobre 2016:

- NAA 300 «Planification d'un audit d'états financiers ».
- NAA 500 «Eléments probants ».
- NAA 510 «Missions d'Audit initiales soldes d'ouverture».
- NAA 700 «Fondements de l'opinion et rapport d'audit sur Des états financiers ».

Les quatre 3^{ème} NAA, publiées le 15 Mars 2017 :

- NAA 520 «Procédures analytiques ».
- 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».

Les NAA des états financiers concernent toutes les formes des missions d'audit qu'elles soient légales ou contractuelles. Elles établissent ainsi avec les «normes de rapports du commissaire aux comptes» parues en 2013 le premier jalon d'un processus de mise en place d'un référentiel national d'audit financier⁷.

⁶Abdelkader AYADI, Le nouveau référentiel algérien d'audit (NAA) Enjeux d'application et perspectives, The journal of Economics and Finance, 2018, P49.

⁷Abdelkader AYADI. Op.cit. P50.

Chapitre 1 : Le Cadre conceptuel de l'audit fiscal

1.2.2.3 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 :

- 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).

1.2.3 Les Objectifs de l'audit :

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

« Une mission d'audit des états financiers a pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable identifié. Pour exprimer cette opinion, l'auditeur emploiera la formule « donne une image fidèle » ou « présente, sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs »⁸.

On constate alors que l'auditeur doit vérifier lors d'une mission d'audit, que les états financiers établis par l'entreprise répondent aux exigences suivantes :

1.2.3.1 L'image fidèle :

L'auditeur est amené à vérifier que les états financiers reflètent la situation réelle de l'entreprise. L'information financière doit contenir à la fois des informations quantifiables provenant du bilan, compte de résultat, etc, mais doit comprendre aussi des informations non quantifiables découlant des annexes qui accompagnent les états financiers et permettent de les assimiler au mieux. En outre, les documents fournis aux associés et aux tiers comprennent des rapports de gestion sur le marché de l'entreprise et ses perspectives.

1.2.3.2 La régularité :

L'auditeur a pour objectif de vérifier que l'ensemble des opérations accomplies par l'entité sont enregistrées conformément à la réglementation et aux principes comptables en

⁸ L'IAASB, norme ISA200.

Chapitre 1 : Le Cadre conceptuel de l'audit fiscal

vigueur ainsi qu'aux procédures et principes qui peuvent être internes ou externes à l'entité émettrice de l'information. Par ici, La régularité est primordiale pour atteindre cet objectif d'image fidèle des comptes tel que les informations financières fournies par les états financiers seront lues et comprises par tous sans confusion et de la même façon.

1.2.3.3 La sincérité :

La sincérité (ou fidélité) s'exprime par l'objectivité et la bonne foi dans l'application des règles et procédures, l'auditeur doit certifier donc la sincérité des états financiers.

- On constate que les missions d'audit certifie à la fois la régularité et la sincérité des comptes ce qui permettent aux différents utilisateurs des états financiers d'accéder à une image fidèle de l'exercice écoulé et de la situation financière et patrimoniale de l'entreprise audité. Elles ont ainsi la vocation de réduire l'asymétrie d'information entre les agents économiques.

1.3 Le progrès de la notion d'audit :

De nos jours l'audit est une discipline transversale au centre des préoccupations des managers⁹.Auparavant l'audit s'est limité autour de l'audit comptable du commissariat aux comptes avec pour objectif la certification des états financiers.

En ce sens, et face à une diversité des besoins, l'audit a été étendu à l'ensemble des activités de l'entreprise ainsi qu'à d'autres domaines qui ont devenus essentiels avec l'évolution et la généralisation de nouvelles méthodes de traitement de l'information.

1.3.1 Typologie d'audit :

On peut distinguer plusieurs types d'audit selon :

1.3.1.1 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 limitée¹⁰ 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

⁹Stéphanie THIERY-DUBUISSON, L'audit, Edition La découverte, P3.

¹⁰ Article 682 du code de commerce.

Chapitre 1 : Le Cadre conceptuel de l'audit fiscal

l'auditeur devient contractuelle ou conventionnelle. Il est facultatif mais nécessaire pour assurer la qualité de l'information financière de l'entreprise¹¹.

1.3.1.2 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 spécifiques 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.

1.3.1.3 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.

1.3.1.4 Selon la personne qui l'exerce :

-**L'audit interne** : Selon l'institut des auditeurs internes (IIA), 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 des conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée »¹².

C'est un audit exercé à l'intérieur de l'organisation par un ou plusieurs fonctionnaires de l'entreprise qui permet d'améliorer le fonctionnement et la performance de l'entreprise en évaluant en plus des fonctions de l'entreprise ses processus de management des risques, de

¹¹ Article 558 du code de commerce.

¹² Définition de l'Institut des auditeurs internes IIA.

Chapitre 1 : Le Cadre conceptuel de l'audit fiscal

contrôle et de gouvernement d'entreprise¹³ et en proposant des suggestions pour renforcer leur efficacité.

L'audit interne donc est plus orienté vers les procédures, l'organisation, le dispositif du contrôle interne, les tableaux de bord...etc. Ainsi il s'assure de l'efficacité du système de contrôle interne, ainsi que la correction des dysfonctionnements, c'est en cela qu'il se différencie de l'audit externe qui généralement se focalise sur l'expression d'une opinion sur la fiabilité des états financiers.

- **L'audit externe** : Est un examen indépendant et formel de la situation financière d'un organisme ainsi que de la nature et des résultats de ses activités, mis en œuvre par un ou plusieurs professionnels indépendants de l'entreprise, à fin de certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et des états financiers¹⁴.

L'auditeur externe peut se voir confié deux types de missions au sein de son cabinet :

Des missions d'audit légal, comme c'est le cas de la mission du commissaire aux comptes prévue par la loi sur les sociétés. Ou des missions de type contractuel ou ponctuel dans ce cas l'entreprise fait appel à un cabinet afin d'accomplir une mission déterminée dans le cadre d'un contrat¹⁵.

De ce fait, on constate que la différence de statut entre l'auditeur interne et l'auditeur externe le premier étant un employé de l'entreprise et le second est indépendant, ne devrait pas affecter la nature des travaux, tel que leurs approches sont différentes car elles répondent à des préoccupations différentes. Vu que l'auditeur interne s'intéresse à l'efficacité de la gestion et l'application des décisions prises par la direction alors que l'auditeur externe doit certifier les comptes annuels des entités et s'assurer que ceux-ci donnent une image fidèle sur la situation financière ce qui nécessite une approche plus vaste.

1.3.2 Les principaux domaines d'audit :

Pour la détermination des différents domaines de l'audit, on se base essentiellement sur les objectifs attendus de ce dernier.

On peut distinguer principalement les domaines suivants :

¹³ J.RENARD, Théorie et pratique de l'audit interne, Paris, Edition Eyrolles, 2010.

¹⁴ J.RENARD, op.cit, P79.

¹⁵ Stéphanie THIERY-DUBUISSON, op.cit, P20.

Chapitre 1 : Le Cadre conceptuel de l'audit fiscal

1.3.2.1 L'audit comptable et financier :

L'audit financier est le domaine classique de l'audit, c'est un examen critique des informations comptables, effectué par un professionnel indépendant et compétent en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des états financiers d'une entité.

Il importe de distinguer entre deux missions différentes :

- La mission d'un audit financier contractuel, réalisé à la demande d'une entité ou d'un individu, pour des fins qui sont définies dans la convention avec l'auditeur. Cet audit vise souvent la certification des comptes aux tiers au moment par exemple d'une introduction en bourse ou d'un appel public à l'épargne.

- La mission du commissariat aux comptes (L'audit légal), prescrite par la loi sur les sociétés, qui est constitué de deux éléments distincts :

- une mission d'audit financier externe.
- un ensemble d'obligations spécifiques mises à la charge du commissaire aux comptes par des dispositions légales et réglementaires.

L'audit financier peut être effectué par un professionnel interne à l'entreprise, mais dans ce cas il ne peut garantir la régularité et la sincérité des informations comptables que pour le profit de la direction générale. Sa position interne ne lui permet pas de certifier les comptes de l'entreprise à des tiers.

1.3.2.2 L'audit opérationnel :

L'audit opérationnel est l'examen et l'évaluation constructive et structurée des dispositifs organisationnels, des procédures et des méthodes de gestion, auquel procède un professionnel externe et indépendant¹⁶. Il consiste à l'étude de tous les différents processus constituant l'activité de l'entreprise en vue de s'assurer que les managers exploitent d'une manière rationnelle et économique les ressources de l'entreprise, pour achever aux meilleurs résultats et améliorer la productivité au sein de l'entreprise.

L'audit opérationnel est une des formes d'audit global d'une organisation. Il peut couvrir l'ensemble des activités et des fonctions d'une entreprise. Mais également il peut être

¹⁶ P.LAURENT et P.TCHERKAWSKY, Pratique de l'audit opérationnel, Les Editions d'organisation, 1992.

Chapitre 1 : Le Cadre conceptuel de l'audit fiscal

restreint à l'une des entités composant l'organisation, telle qu'une direction d'un grand ministère ou bien une division d'une entreprise importante à titre d'exemple.

1.3.2.3 Audit de conformité :

L'audit de conformité est une évaluation indépendante utilisée pour déterminer si un sujet donné (social, fiscal, juridique, économique, etc.) est conforme aux normes et réglementation en vigueur. Cela se fait en évaluant si les activités, les transactions financières et les informations sont conformes, à tous égards significatifs, aux autorités qui régissent l'entité faisant l'objet de vérification.

1.3.2.4 L'audit de performance :

C'est un audit qui intègre l'audit comptable et financier et l'audit opérationnel, en évaluant les performances globales de l'entreprise. Par l'appréciation de l'efficacité, l'efficience, la pertinence et l'économie d'une fonction ou d'une organisation.

1.3.2.4.1 Notion d'efficacité :

L'efficacité est définie comme la mesure dans laquelle un programme atteint ses objectifs prévus ou d'autres effets souhaités. Par exemple, pour augmenter les revenus dans un domaine spécifique, un programme peut être conçu pour créer des emplois¹⁷.

1.3.2.4.2 Notion d'efficience :

Par efficience on entend la relation entre les biens et les services produits, d'une part, et les ressources usées pour les produire d'autre part. Dans une approche basée sur l'efficience, pour tout ensemble de ressources utilisées le produit obtenu est minimum, c'est-à-dire les moyens utilisés sont minimaux pour toute qualité et quantité données de produit ou de services¹⁸.

1.3.2.4.3 Notion de pertinence :

La pertinence est la compatibilité des moyens et des procédures mis en œuvre pour atteindre un objectif spécifique. En d'autres termes, être pertinent c'est atteindre efficacement et d'une manière efficiente l'objectif fixé¹⁹.

¹⁷ OBERT Robert, *Audit et commissariat aux comptes*, 2000, P73.

¹⁸ KHELASSI Rédha, *Précis d'audit fiscal de l'entreprise*, Edition Berti, Alger, 2013, P64.

¹⁹ Idem.

Chapitre 1 : Le Cadre conceptuel de l'audit fiscal

1.3.2.4.4 Notion de d'économie :

Cette notion implique l'économie dans l'acquisition des ressources humaines et matérielles mises en œuvre dans un projet ou une opération. Autrement dit l'acquisition de ressources doit être faite d'une qualité acceptable et au coût le plus bas possible.

1.3.3 Relations entre les différents domaines d'audit :

Pour déterminer les relations qui existent entre les différents domaines d'audit, on utilise deux critères :

- L'objectif recherché par l'auditeur.
- La position de l'auditeur par rapport à l'entreprise auditée, c'est-à-dire est ce qu'il fait partie du personnel de l'entreprise ou bien il est indépendant.

Ces deux critères sont liés parce que les objectifs de l'auditeur déterminent souvent son champ de travail (sa position).

1.3.4 Les risques liés à une mission d'audit :

Le risque d'audit correspond à la possibilité pour l'auditeur de formuler une opinion inappropriée sur les états financiers, et donc certifier sans réserve des états financiers qui comprennent des erreurs significatives.

Le risque d'audit peut être analysé en trois composantes :

- Le risque inhérent (ou de l'entreprise).
- Le risque de contrôle.
- Le risque de non-détection.

1.3.4.1 Le risque inhérent :

C'est la possibilité que le solde d'un compte comporte des inexactitudes du fait :

- De la nature de l'activité de l'entreprise, tels que la taille de l'entreprise, son environnement et les réglementations qui lui sont applicables, le marché, l'organisation et la structure de l'entreprise...etc.

- Des risques liés aux différents systèmes d'information de l'entreprise (Système comptable, informatique, de gestion..).

Chapitre 1 : Le Cadre conceptuel de l'audit fiscal

1.3.4.2 Le risque de contrôle :

Le risque de contrôle est le risque que le système de contrôle interne (CI) de l'entreprise ne peut prévenir ou détecter les erreurs figurants dans les comptes et les opérations de l'entreprise.

Ce risque lié au contrôle doit être estimé dans la phase de l'évaluation du contrôle interne, il est fonction de l'efficacité du contrôle interne de l'entreprise. Si le système de contrôle interne est performant, le risque de contrôle est par conséquent réduit.

Une bonne connaissance du contrôle interne de l'entreprise permet à l'auditeur :

- D'identifier les types d'erreurs potentielles par les lacunes du système de CI ce qui permet de déterminer la nature et l'étendue des vérifications à effectuer.
- De déceler les insuffisances du CI à fin de mesurer le risque de contrôle et éventuellement suggérer des améliorations.

1.3.4.3 Le risque de non-détection :

C'est le risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur ne lui permettent pas de déceler les inexactitudes et erreurs significatives. Ce risque est lié à l'efficacité des procédures de vérification de l'auditeur.

- Le risque global d'une mission d'audit peut se mesurer ainsi comme suit :

Risque d'audit = Risque de l'entreprise + Risque de contrôle + Risque de non-détection

L'auditeur se fixe un risque d'audit acceptable en évaluant le risque inhérent et le risque de contrôle pour déterminer le degré du risque de détection nécessaire pour minimiser le risque global de la mission.

1.3.5 L'audit et notions voisines:

1.3.5.1 Audit et contrôle :

Le terme audit est fréquemment associé à celui du contrôle, la différence entre eux s'explique par référence à la théorie des ensembles²⁰ car la mise en œuvre de l'audit implique de procéder à différents types de contrôles, ce qui rend le contrôle un outil de l'audit.

²⁰CHILL Ralph, Logique et théorie des ensembles, 2008.

Chapitre 1 : Le Cadre conceptuel de l'audit fiscal

Ainsi, l'audit comme étant un examen professionnel qui repose sur une méthodologie qui intègre un ensemble des procédures de contrôles lui permettant l'expression d'une opinion considérée comme résultat des contrôles effectués auparavant.

L'audit alors conduit à l'utilisation des contrôles, mais tout contrôle n'est pas un audit.

1.3.5.2 Audit et conseil :

La distinction entre audit et conseil ne peut s'opérer que par une détermination du caractère de la mission de l'auditeur et de la nature du lien entre l'auditeur et l'audité.

Si la mission est légale telle que celle du commissaire aux comptes (CAC), l'audit ne peut en principe conduire à des conseils. Mais si d'autre part le lien entre auditeur et audité est contractuel, l'audit peut déboucher sur les conseils, avis et suggestions proposées.

Toutefois, le conseil ne peut pas être substituable à l'audit du fait que le premier n'est qu'un supplément facultatif d'un travail d'audit et dont l'aboutissement réside dans l'expression d'une opinion contractuelle.

1.3.5.3 Audit et révision :

La distinction entre audit et révision impose de revenir au domaine d'application le plus courant de l'audit, la comptabilité, car la révision comptable est l'appellation ancienne de l'audit comptable. Cependant, même si la notion d'audit était assez proche à la notion de révision comptable, elle se détache du contexte comptable auquel la révision reste liée à raison de son approfondissement et de ses extensions.

Selon M.VIDAL le professionnel réalisant l'audit s'effectue un contrôle légal ou une révision légale qui résulte à la mise en œuvre des techniques éprouvées et édictées par l'audit. Par conséquent, la portée du terme audit est beaucoup plus large que celle de révision ce qui caractérise le périmètre actuel des domaines d'audit, une discipline dont le développement est constant même si elle est pratiquée depuis longtemps dans le domaine de la comptabilité²¹.

²¹ D.VIDAL, Le Commissaire aux comptes dans la société anonyme, 1985.

Section 2 : La notion de l'audit fiscal

2.1 Extension de l'audit au domaine fiscal :

Conscientes de l'importance de leur environnement technologique, juridique, social, fiscal, etc, ainsi que ses différentes composantes. Les entreprises doivent y tenir compte en effectuant des audits qui touchent l'ensemble de leurs fonctions.

La fiscalité est l'une de ces fonctions qui forment un concept large qui doit être compris et contrôlé pour améliorer l'efficacité et la régularité fiscale des entreprises. Vu qu'elle est devenue l'une des préoccupations majeures de toute entreprise à cause de sa multiplicité, complexité et l'instabilité de ses textes dont la maîtrise est difficile, voire même impossible dans la mesure où toute décision est porteuse d'incidences fiscales qui génère de plus en plus des risques.

Ainsi, les approches sur lesquelles se basent les différents types d'audits apparaissent comme suffisamment variées et donc l'audit fiscal paraît comme étant la notion qui réplique au mieux aux préoccupations fiscales de l'entreprise et ce pour diverses raisons :

- L'importance et la complexité de la matière fiscale constitue une contrainte pour l'entreprise qui l'oblige à respecter les dispositions diverses et complexes du droit fiscal.
- L'incidence du droit fiscal sur la gestion d'une entreprise est largement ressentie en raison de l'impact financier attaché au non-respect de la règle fiscale.
- L'intensité des liens que la fiscalité entretient avec la comptabilité.

En outre le prélèvement obligatoire représenté par l'impôt lui-même et la fonction de collecteur d'impôt assignée à l'entreprise génère elle-même un surcoût. Tel que l'entreprise est chargée d'opération d'assiette, de déclaration, de perception et de reversement de l'impôt. Elle supporte un coût qui lui est transféré par l'administration fiscale. Il s'agit d'un coût subi par l'entreprise auquel elle ne peut se dérober.

On constate que l'intérêt de la mise en place d'un audit fiscal permet de recueillir des informations sur la nature de l'étendu du risque fiscal encouru par l'entreprise, ainsi qu'à son aptitude d'utiliser la fiscalité aux mieux de ses intérêts. Voir même la proposition des recommandations et des conseils qui contribuent à la sérénité fiscale de l'entreprise et donc l'amélioration de sa gestion fiscale.

2.2 Définition et objectifs de l'audit fiscal :

2.2.1 Définition de l'audit fiscal

Pour cerner au mieux la notion de l'audit fiscal, nous allons aborder plusieurs définitions présentées par des différents auteurs :

Les professeurs P.BONGON et M.VALLEE ont défini l'audit fiscal comme : « un instrument qui mesure l'aptitude de l'entreprise à mobiliser les ressources du droit fiscal dans le cadre de sa gestion, afin de concourir à la réalisation des objectifs de la politique générale qu'elle s'est assignée »²².

Selon J.F.COSTA et A.MIKOL: « C'est un examen critique destiné à vérifier que l'activité de l'entreprise est fidèlement traduite dans les comptes annuels en respectant les règles fiscales »²³.

Aussi, l'audit fiscal selon M. LAHYANI: «se résume en un ensemble d'actions et de décisions prises par l'entreprise pour maîtriser et réduire la charge fiscale avec la plus grande efficacité et sans l'exposer à des risques fiscaux »²⁴.

D'après toutes ses définitions nous pouvons définir l'audit fiscal comme :

Un diagnostic de la situation fiscale d'une entreprise permettant d'évaluer le respect des règles fiscales en vigueur et l'aptitude de l'entreprise à mobiliser les ressources du droit fiscal dans le cadre de sa gestion pour y atteindre ses objectifs.

Ainsi, Un audit fiscal est l'ensemble des processus de contrôle, de recoupements et de vérification réalisés par un auditeur interne ou externe à l'entreprise.

En effet, bien que l'approche de l'audit fiscal ne se diffère pas de l'approche d'audit financier qui est le domaine classique et le plus connu de l'audit, les deux n'ont pas le même objectif. Il s'agit pour l'audit fiscal de :

- Développer le cadre fiscal propre à l'entreprise.
- Détecter les anomalies et les insuffisances pouvant conduire à un redressement fiscal lors d'un contrôle fiscal.

²² P.BOUGON, J.M.VALLEE, Audit et gestion fiscal, Edition Clef Atd, P53.

²³ J.F.COSTA, A.MIKOL, Vingt ans d'audit, de la récusions des comptes aux activités, 1999, P107.

²⁴ M.LAHYANI, L'audit guide de contrôle, Edition Audit & analyse, 2011, P27.

Chapitre 1 : Le Cadre conceptuel de l'audit fiscal

- Détecter les procédures et les opérations qui entraînent des paiements indus d'impôts et taxes.
- Savoir si l'entreprise exploite les opportunités et les avantages offerts par la législation fiscale.
- Mesurer le risque fiscal encouru par l'entreprise, ainsi que le manque à gagner due à l'ignorance des avantages fiscaux que l'entreprise peut en bénéficier.
- Proposer des améliorations procédurales pour assurer le respect des réglementations fiscales ainsi que la bonne circulation des informations.
- Se garantir que la direction de l'entreprise intègre la fiscalité parmi les critères de prise de décision par son intégration dans le système d'information de l'entreprise et le système d'information comptable.

2.2.2 Les principaux objectifs de l'audit fiscal :

Quel que soit le type d'audit dont nous parlons il a des objectifs spécifiques. Quant à l'audit fiscal il a pour objectif d'analyser la situation fiscale d'une société et la manière dont elle exploite la réglementation fiscale afin de maîtriser son risque fiscal, ainsi que son aptitude à utiliser adéquatement l'ensemble des dispositions fiscales en faveur des entreprises.

D'où on peut distinguer qu'un audit fiscal dispos de deux objectifs primordiaux :

- Un objectif de régularité qui sert à contrôler la régularité fiscale de l'entreprise.
- Un objectif stratégique qui évalue l'efficacité fiscale de l'entreprise.

2.2.2.1 Objectif de régularité fiscale :

Il s'agit d'assurer que l'entreprise honore effectivement les obligations légales auxquelles elle est soumise. Donc le contrôle de régularité est un contrôle qui consiste à s'assurer de la fiabilité et la conformité des supports d'informations aux lois et réglementations en vigueur à fin de détecter les anomalies, omissions et inexactitudes, leurs origines et les risques y découlant ce qui permet de réparer les éventuelles violations fiscales et donc éviter l'exposition à des redressements fiscaux.

Le contrôle de régularité va permettre à l'entreprise de connaître non seulement ses erreurs mais aussi les risques fiscaux engendrés par ces erreurs. En se basant sur :

- Les contrôles de conformité de l'entreprise avec ses obligations fiscales (Selon le régime fiscale dont l'entreprise est soumise).

Chapitre 1 : Le Cadre conceptuel de l'audit fiscal

- Les contrôles en faisant appel aux questionnaires de l'audit fiscal.
- Les contrôles de forme et de délais (Concernant les pièces comptables et les déclarations législatives).
- La vérification des conditions de traitement des questions d'ordre fiscal, afin de mettre en évidence les pratiques de l'entreprise qui sont susceptibles de la rendre vulnérable et incompétente sur le plan fiscal.
- Evaluation du contrôle spécifique à la fonction fiscale.

2.2.2.2 Objectif de l'efficacité fiscale :

Un contrôle de l'efficacité fiscale implique l'évaluation de la capacité de l'entreprise à exploiter au mieux de ses intérêts, les possibilités que lui offre la législation fiscale, et donc l'appréciation de son efficacité dans la gestion du risque fiscal. Autrement dit c'est l'appréciation de l'usage intelligent de la fiscalité, d'où la nécessité pour une entreprise de soumettre à un spécialiste de la discipline pour voir si elle fait preuve d'efficacité en la matière ou pas.

Ainsi, un contrôle d'efficacité mesure la tendance de l'entreprise à exploiter les opportunités et les avantages fiscaux accordés par la loi ainsi que les maîtriser, c'est ce qu'on appelle l'efficacité des choix fiscaux. L'auditeur fiscal aura donc à se prononcer sur l'efficacité de l'entreprise tant sur les choix tactiques que sur les choix stratégiques. Tel que :

- Les choix tactiques sont liés à la gestion courante dont le contrôle est simple c'est-à-dire en faisant appel aux outils traditionnels de l'audit tel que les questionnaires, les examens directes des comptes et des documents comptables. Ce contrôle examine les principaux choix fiscaux et les facteurs de risque associés à ces choix. Il met en évidence les dispositions omises et ignorées.
- Les choix stratégiques sont réalisés par contre occasionnellement, ils désignent des choix qui déterminent les caractéristiques fiscales de l'entreprise (Régime fiscal, mode d'imposition,...), l'audit à ce niveau va déterminer le degré de prise en compte de la question d'efficacité fiscale au niveau de l'entreprise (Existence des manques à gagner ou bien des risques), ainsi que le degré d'intégration de la matière fiscale dans les critères de choix et de prise de décisions.

2.3 Statut et qualités de l'auditeur fiscal :

La profession d'auditeur comptable est structurée par un ensemble de normes et de règlements qui normalise et organise sa mission, par contre l'auditeur fiscal endure l'absence de cette réglementation. Néanmoins et en se référant à l'organisation de la mission d'auditeur comptable on peut déterminer le statut et les qualités ainsi que la méthodologie d'exécution de la mission d'un auditeur fiscal.

2.3.1 L'auditeur fiscal :

L'audit fiscal est généralement effectué dans le cadre des opérations de fusions-acquisitions, de transmissions, de rachats et de restrictions d'entreprise. Il peut également intervenir dans la perspective de la gestion fiscale du groupe dont le but est notamment de l'améliorer.

2.3.2 Statut de l'auditeur fiscal :

Dans le cadre de l'article 18 de la loi n°10/01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, du CAC et de comptable agréé²⁵, et comme l'audit fiscal fait partie des missions que peut assurer l'expert-comptable, il obéit donc à un cadre réglementaire précis, à un cadre contractuel marqué par l'exigence professionnelle d'établissement d'une lettre de mission et à un cadre déontologique et comportemental strict. L'expert-comptable doit alors honorer ses obligations légales et contractuelles pour ne pas subir les sanctions pénales qui en résultent s'il ne le fait pas.

2.3.2.1 Le cadre réglementaire :

L'audit fiscal fait partie intégrante des activités professionnelles d'un expert-comptable, représentés par les articles 18 et 19 de la loi n°10/01 du 29 juin 2010 en ce qui suit :

L'auditeur est qualifié à : «analyser, par les procédés de la technique comptable, la situation et le fonctionnement des entreprises sous leurs différents aspects économiques, sociaux, juridiques et financiers»²⁶, ainsi qu'à «tenir, centraliser, ouvrir, arrêter, surveiller et

²⁵ Art18, Loi n°10/01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, du CAC et de comptable agréé.

²⁶ Article 18 de la loi n°10/01 de 29/06/2010 relative aux professions du CAC, de l'expert-comptable et comptable agréé, journal n°42, Alger, 2010.

Chapitre 1 : Le Cadre conceptuel de l'audit fiscal

consolider la comptabilité des entreprises et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail»²⁷.

Il est autorisé à conseiller les entreprises et les organismes en matière financière, sociale et économique²⁸.

2.3.2.2 Le cadre contractuel :

L'audit fiscal peut être encadré dans une mission contractuelle concrétisée par une convention d'audit qui définit les différents éléments qui précisent et démarquent sa démarche, ainsi qu'une lettre de mission qui spécifie le contenu et la nature du contrôle, considérant que la mission des auditeurs fiscaux peut être de caractère ponctuel ou périodique si il s'agit d'un contrôle annuel de la régularité fiscale. Les parties prenantes doivent également s'accorder sur les critères de contrôle retenus pour déterminer si le prescripteur souhaite effectuer un contrôle de régularité seulement ou un contrôle de régularité suivi d'un contrôle d'efficacité fiscale.

On constate que les auditeurs fiscaux assure leurs missions d'audit fiscal en se basant sur le contenu de :

- La convention d'audit.
- La lettre de mission.

• La convention d'audit :

Une convention d'audit fixe l'ensemble des modalités qui démarquent le contrat entre l'auditeur et ses clients, elle doit comporter ce qui suit :

- La nature et le volume des travaux à exécuter.
- La périodicité ou la durée de la mission.
- Le montant total des honoraires.
- Le montant des avances sur honoraires.
- Le mode de règlement.
- Les dates de remise des rapports et la date de fin de mission.
- Les conditions générales de collaboration entre les parties.

²⁷ Idem.

²⁸ Article 19 de la loi n°10 /01 de 29/06/2010 relative aux professions du CAC, de l'expert-comptable et comptable agréé, journal n°42, Alger, 2010.

Chapitre 1 : Le Cadre conceptuel de l'audit fiscal

• La lettre de mission :

Selon l'article 21 de la loi n°10/01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, du CAC, et de comptable agréée. La lettre de mission précise notamment :

- La détermination précise de la mission à accomplir.
- La périodicité ou bien la durée de la mission.
- Le montant des honoraires et les modalités du paiement.
- Le champ d'intervention.
- Les moyens à mettre en œuvre et les conditions de délivrance du rapport.
- La lettre de mission interpelle également les informations que doit apporter le dirigeant à son personnel et qui sont essentielles à l'accomplissement de la mission.

2.3.2.3 Le cadre déontologique :

L'auditeur fiscal doit respecter une déontologie rigoureuse, qui contient l'ensemble de règles permettant l'exercice correct de la profession, ses devoirs et ses droits.

Ainsi et de manière générale, l'auditeur doit veiller au respect de la loi, il doit mettre en œuvre les diligences nécessaires lui permettant de bien conseiller son client. Il est également tenu au respect du secret professionnel.

• L'obligation de respect de la loi :

Le Code de Déontologie de la Profession Comptable (CDPC), oblige l'expert-comptable de respecter la législation fiscale pour les missions qui ont un rapport avec les obligations fiscales de l'entreprise.

Le professionnel est tenu de se conformer aux dispositions en vigueur et d'inviter le client à les respecter. Et donc dans une mission d'audit fiscale, l'auditeur surveillera dans le cadre de la légalité à la gestion proactive et efficace du risque fiscal.

• Obligation de diligence :

L'obligation de diligence signifie qu'un auditeur s'engage à réaliser un certain nombre de prestations lors de l'acceptation d'une mission de quelque nature que ce soit. Cette obligation est définie dans l'article 04 du décret exécutif n°96-136 du 15 avril 1996 portant code de déontologie de la profession comptable «le professionnel doit exécuter avec

Chapitre 1 : Le Cadre conceptuel de l'audit fiscal

diligence, conformément aux normes professionnelles, tous les travaux nécessaires en observant l'impartialité, la sincérité et la légalité requise ainsi que les règles d'éthiques professionnelles»²⁹.

• L'obligation de secret professionnel :

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

2.3.3 Les qualités de l'auditeur fiscal :

Pour bien mener un audit fiscal l'auditeur doit disposer d'un ensemble de qualités qui lui permettent de porter un jugement sur la qualité d'informations qu'il audite, ce qui signifie qu'il travaille sur un domaine qui lui est non seulement familier mais qu'il maîtrise et domine, il ne peut être à la fois juge et partie, autrement dit qu'il ne soit pas responsable du contenu de l'information auditée.

L'indépendance et la compétence sont ainsi les qualités principales que l'on attend d'un auditeur fiscal, ainsi que d'autres caractéristiques aidant à la réalisation de sa mission de façon optimale, Parmi ces caractéristiques on trouve :

2.3.3.1 L'intégrité :

L'intégrité des auditeurs fiscaux est basée sur la confiance et la crédibilité accordées à leur jugement, ce qui implique que les auditeurs fiscaux doivent accomplir leurs missions avec honnêteté, diligence et responsabilité, ils doivent respecter la loi et les règles de profession ainsi que les objectifs éthiques et légitimes de leur organisation.

Et donc selon OBERT Robert « L'auditeur exerce sa profession avec honnêteté et droiture. Il s'abstient, en toutes circonstances, de tout agissement contraire à l'honneur et à la probité »³⁰.

2.3.3.2 L'objectivité :

L'objectivité professionnelle de l'auditeur fiscal se manifeste par son collecte, évaluation équitable des éléments pertinents et communication des informations relatives à l'activité du processus audité.

²⁹ Code de déontologie de la profession comptable, Journal n°24. Alger. 1996.

³⁰ OBERT Robert. Comptabilité et audit. Editions DUNOD. Paris. 2009. P573.

Chapitre 1 : Le Cadre conceptuel de l'audit fiscal

Pour assurer une objectivité professionnelle durant une mission d'audit fiscal, les auditeurs fiscaux ne doivent ni prendre part aux activités ni établir des relations pouvant risquer la neutralité de leur jugement professionnel, toutefois tous les faits ayant un impact sur le rapport des activités examinées et dont l'auditeur a conscience doivent être divulgués.

Ils doivent révéler tous les faits matériels dont ils ont connaissance et qui s'ils n'étaient pas révélés auraient pour conséquences de fausser et impacter le rapport sur les activités examinées.

2.3.3.3 L'indépendance :

A l'issu des qualités précédemment mentionnées un auditeur fiscal est amené à exprimer une opinion sur une information par rapport à des critères de régularité et d'efficacité, c'est pourquoi il est indispensable qu'il fasse preuve d'une neutralité dans son jugement. Et donc, il ne peut se permettre de donner un avis sur une information dont il fait partie directement ou indirectement en tout ou partiellement.

Cette indépendance devrait s'apprécier sur le plan matériel et sur le plan moral. Tel que l'indépendance matérielle exige que l'auditeur ne soit pas dans une situation de dépendance qui risque de compromettre son objectivité que ce soit avec le client lui-même ou à travers des liens qui pourrait restreindre sa liberté. Par contre, l'indépendance morale permettra de se garantir que l'auditeur fiscal fait preuve d'honnêteté et d'intégrité dans son comportement en excluant toute possibilité de pressions externes qui le conduirait à modifier son jugement.

2.3.3.4 La compétence :

Le critère de compétence dans une mission fiscal est plus difficile à satisfaire par rapport aux autres missions d'audit vu que la matière fiscale touche à tous les disciplines qu'elles soient techniques ou juridiques, donc l'auditeur fiscal doit maîtriser non seulement la fiscalité, mais également les techniques de l'audit à savoir la matière comptable, informatique, financière et juridique. En revanche ce critère est d'une grande importance pour l'audit fiscal car il va conditionner le développement et le succès de ce type de mission auprès des entreprises.

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

Chapitre 1 : Le Cadre conceptuel de l'audit fiscal

2.3.3.5 La confidentialité :

Les auditeurs fiscaux respectent la valeur et la propriété des informations qu'ils reçoivent durant l'exécution de leur mission, ils ne divulguent ces informations qu'avec les autorisations requises, à moins qu'une obligation d'ordre légal ou professionnel ne les oblige à faire. En conséquent :

- Ces informations ne doivent pas être utilisées à des fins personnelles.
- Ils doivent utiliser les informations fiscales recueillies lors d'une mission avec prudence.

2.4 L'autonomie de l'audit fiscal :

La fiscalité est une matière dont la maîtrise nécessite l'intégration de plusieurs autres disciplines comptables, financières et juridiques, il paraît donc logique d'en conclure que l'audit financier et comptable ne peut ignorer les questions fiscales. De même, l'audit juridique tient compte ainsi du droit fiscal.

De là, nous concluons l'existence d'une interdépendance entre les différentes disciplines, tel que l'audit fiscal serait partagé entre la forme initiale de l'audit, l'audit financier, et un autre type d'audit qui est l'audit juridique.

L'inclusion de l'audit fiscal dans des formes préexistantes d'audit permet en outre de diminuer la multitude des missions d'audit qui ont en effet nombreux point communs.

Cependant nous devons démarquer l'autonomie de l'audit fiscal par rapport aux d'autres formes d'audit précédemment citées pour montrer la complémentarité entre eux et mettre en lumière les spécificités et les apports de la mission fiscale par rapport aux autres missions.

2.4.1 L'autonomie de l'audit fiscal par rapport à l'audit financier :

« Toute la fiscalité des entreprises repose sur la comptabilité, puisque le résultat imposable n'est autre que le résultat comptable corrigé »³¹ cette citation illustre l'interdépendance entre la comptabilité et la fiscalité.

Contrôler la régularité des états financiers conduit à la vérification du montant de la dette fiscale portée au bilan de l'entreprise et la conformité de la charge fiscale effectivement calculée avec la législation fiscale. Ce qui nous laisse interroger sur le point de savoir si le

³¹ M.Coizian, Précis de la fiscalité des entreprises, Editions Litec, 2000.

Chapitre 1 : Le Cadre conceptuel de l'audit fiscal

contrôle de régularité qui est considéré comme un objectif de l'audit fiscal est en fait qu'un élément de l'audit financier ou bien c'est une partie prenante de l'audit financier qui ne répond pas aux spécificités et exigences de l'audit fiscal et donc il ne peut jamais le substituer³².

2.4.1.1 L'audit financier et le contrôle de la régularité fiscale :

Les liens entre la comptabilité et la fiscalité sont tels qu'ils en résultent une interdépendance entre les deux disciplines. De fait, la fiscalité impact fortement la présentation des états financiers, vu qu'il est impossible de se prononcer sur la régularité des états financiers de l'entreprise sans assurer la régularité fiscale. Ainsi le lien entre la comptabilité et la fiscalité se résume par une interdépendance entre le contrôle de la régularité des états financiers et le contrôle de la régularité fiscale et par une similitude dans la méthodologie adoptée par l'auditeur fiscal ou l'auditeur financier.

En effet, parmi les diligences d'un CAC ou d'un expert-comptable dans une mission d'audit financier est de valider la charge d'impôt, vérifier que les obligations fiscales de la société auditée ont été correctement remplies et s'assurer que les risques fiscaux encourus ont été correctement chiffrés et provisionnés dans les comptes. D'ailleurs, il est difficile d'envisager l'établissement d'une mission comptable en dehors de tout aspect fiscal parce que toute opération a des incidences fiscales.

A cet égard, l'information financière objet d'appréciation pour l'auditeur s'apprécie au regard des règles et textes fixés par la loi, il doit identifier les situations et les risques fiscaux qui peuvent affecter d'une quelconque façon la formation et l'expression de son opinion, ou l'exercice de sa mission, ainsi la régularité fiscale fait partie intégrante de la régularité des états financiers.

Cependant, les missions d'audit financier et comptable et de certification comptables poursuivent des objectifs plus généraux qui ne correspondent pas nécessairement aux besoins et aux attentes des dirigeants ou des parties prenantes en matière de régularité et sécurité fiscale. Donc les missions d'audit financier ne peuvent pas substituer les missions d'audit fiscal.

³²Scinapse, 2013.

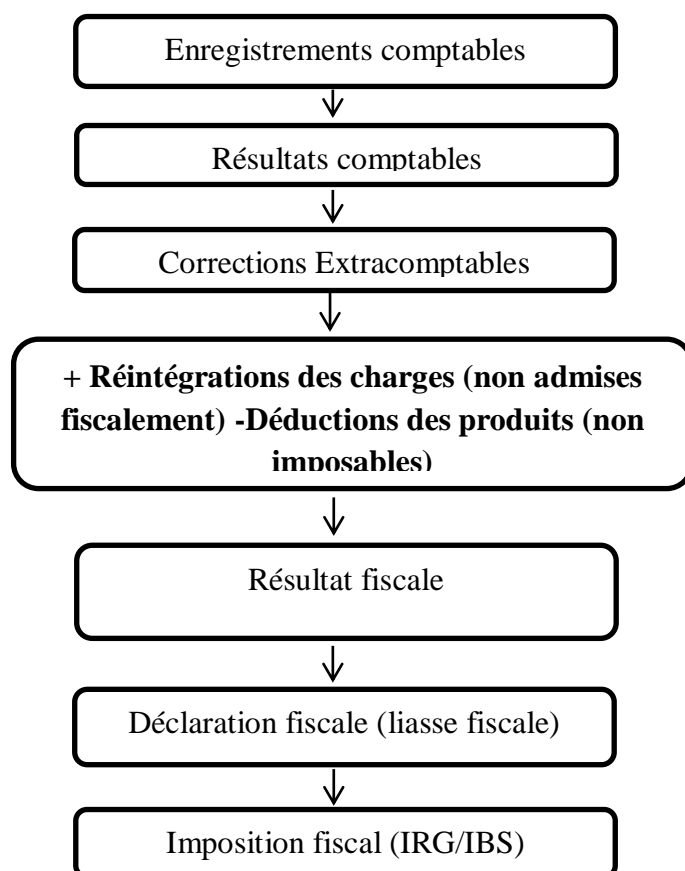
Chapitre 1 : Le Cadre conceptuel de l'audit fiscal

2.4.1.2 L'interdépendance entre comptabilité et fiscalité :

Il existe une interdépendance entre la fiscalité et la comptabilité. De ce fait, l'élaboration des états financiers ne peut se faire sans l'influence de la fiscalité, vu que le résultat comptable ne peut être déterminé sans tenir compte de la fiscalité, et réciproquement la détermination du résultat fiscal repose sur les données comptables.

Le résultat comptable n'est pas forcément le résultat soumis à l'impôt sur le résultat (Soit l'IRG dans la catégorie des bénéficiaires professionnels pour les entreprises individuelles et personnes physiques, soit l'IBS pour les personnes morales c'est-à-dire les sociétés de capitaux et assimilés). De fait le résultat comptable issu du processus d'enregistrement des opérations en comptabilité plus les réintégrations (charges non déductibles) moins les déductions (produits non imposables) nous donne le résultat fiscal ou bien le résultat imposable.

Figure N°01 : La détermination du résultat fiscal.



Source : Rédha KHELASSI, Précis d'audit fiscal de l'entreprise, BERTI édition, Alger, 2013, P119.

2.4.1.3 L'audit financier ne se substitue pas à l'audit fiscal :

Si, à travers un contrôle de régularité, des points de convergence entre l'audit financier et l'audit fiscal émergent. Mais les raisons qui justifient cette distinction et autonomie entre eux se résument comme suit :

1) L'audit financier n'a pas pour mission la réalisation d'un contrôle approfondie de régularité fiscale :

Les vérifications exercées par un auditeur lors d'une mission d'audit financier n'ont pas pour objectif exclusif la régularité fiscale elles traquent des objectifs plus généraux, ce qui implique que le contrôle de la régularité fiscal ne représente qu'un sous ensemble du contrôle global de la régularité et sincérité visée par un audit financier.

Dans le cadre d'une mission d'audit financier et quel que soit les objectifs figurant dans la lettre de mission, la régularité fiscale ne constitue pas un objectifs principale de la mission étant donné que les objectifs d'une telle mission sont plus large, elle est plutôt une partie du contrôle de la régularité globale de l'entreprise objet de vérification.

De même, l'issue d'une mission d'audit légal est l'expression d'une opinion sur la régularité et la sincérité et l'image fidèle des états financiers d'une entreprise. Mais dans le cadre de la mission de d'audit fiscal, le client cherche plus qu'une expression d'une opinion sur la conformité ou non de l'entreprise aux dispositions fiscales auxquelles elle est soumise, il souhaite l'informer de la nature et l'étendue des irrégularités décelées, ainsi que la proposition des moyens à mettre en œuvre à fin de réduire dans le futur les éventuelles irrégularités potentielles³³.

2) L'audit financier n'a pas pour mission la réalisation des travaux spécifiquement fiscaux :

L'audit fiscal nécessite de procéder à des travaux spécifiquement fiscaux qui échappent à la mission d'audit financier, ces travaux exige de procéder à des contrôles de régularité et d'efficacité fiscale qui impliquent la mise en œuvre de contrôles et investigations comptables et extracomptables, ce qu'on retrouve que partiellement dans l'audit financier.

³³ M.CHADEFAUX. L'audit fiscal. Editions Litec. 1987. P127.

Chapitre 1 : Le Cadre conceptuel de l'audit fiscal

Ainsi, le traitement des questions fiscales par l'auditeur financier n'aboutit pas à une évaluation claire des problèmes fiscaux³⁴.

3) L'audit financier n'a pas pour mission de contrôler l'efficacité fiscale de l'entreprise :

Une mission d'audit financier ne procède pas à des contrôles d'efficacité fiscale car l'objectif d'une telle mission est l'expression d'une opinion sur la qualité des états financiers, or ce contrôle est primordiale lors d'une mission d'audit fiscal pour apprécier l'opportunité des choix fiscaux de l'entreprise et son aptitude à gérer ses risques fiscaux et ses ressources de droit fiscal (Objectifs de l'audit fiscal).

L'émission d'une opinion sur les états financiers, qui caractérise la mission d'audit financier va se réaliser par rapport aux critères de régularité et de sincérité. L'opinion se formule systématiquement en termes de ces deux critères d'une façon indissociable.

Mais quant à l'audit fiscal seul le critère de régularité se retrouve ainsi que l'efficacité qui ne se retrouve pas dans l'audit financier. En matière d'audit fiscal, les critères sont séparables, il peut porter sur la régularité fiscale et l'efficacité ou sur la régularité fiscale uniquement.

2.4.2 L'autonomie de l'audit fiscal par rapport à l'audit juridique :

L'audit juridique peut se définir comme étant : «un contrôle de la régularité des procédures juridiques et de l'efficacité des choix de nature juridique. L'auditeur s'efforce d'identifier les risques juridiques issus d'une mauvaise application voire d'une ignorance de la règle de droit. Il doit également rechercher si les choix effectués sont les plus efficaces et les moins coûteux, en égard aux exigences de la stratégie de l'entreprise »³⁵.

A partir de cette définition on peut tirer les objectifs d'un audit juridique qui sont d'une part la vérification du respect de la règle du droit et d'autre part l'appréciation de l'efficacité des choix juridiques de l'entreprise. On retrouve sur ce point les objectifs de l'audit fiscal (La régularité et l'efficacité fiscale).

L'audit juridique se présente comme une somme d'audits, il ne correspond pas à une mission unique et basée sur une méthodologie éprouvée mais un ensemble de missions qui

³⁴Petite-entreprise.net, 2013, <https://www.petite-entreprise.net/P-2911-88-G1-presentation-de-l-audit-fiscal.html>, 07/05/2021 à 23h03.

³⁵ M.CHADEFAUX. L'audit fiscal. Editions Litec. 1987. P139.

Chapitre 1 : Le Cadre conceptuel de l'audit fiscal

peuvent porter sur des domaines absolument différents et dotés de leurs propres spécificités. Car selon M.CHADEFAUX « nul homme aujourd'hui, même en droit privé, n'est capable d'embrasser la totalité de cette discipline. Il pourra donc pratiquer l'audit du droit des sociétés ou l'audit fiscal ou l'audit du droit de la concurrence et de la consommation ou l'audit social mais certainement pas la totalité des différentes catégories d'audit juridique »³⁶.

Malgré ce qui a été mentionné, mais l'audit fiscal paraît pouvoir être largement dissocié de l'audit juridique.

2.4.2.1 Les spécificités de la mission d'audit appliquée au domaine fiscal :

Que ce soit pour un audit juridique ou fiscal, l'entreprise auditée et l'auditeur déterminent le contenu et les objectifs de la mission envisagée.

En fait la mission fiscale possède des objectifs et une méthodologie spécifique.

1) La spécificité des objectifs de l'audit fiscal :

L'autonomie des objectifs de la mission fiscale se manifeste lorsqu'une entreprise estime qu'elle est vulnérable au plan fiscal à cause de l'organisation interne, son secteur d'activité ou des opérations réalisés et considérés comme fiscalement risqués, elle commande alors un examen approfondi de la situation fiscale à travers une mission d'audit fiscal sans qu'il ait besoin d'examiner les autres aspects de la situation juridique de l'entreprise.

2) La spécificité de la méthodologie de l'audit fiscal :

En matière d'audit juridique, les méthodes mises en œuvre sont souvent des questionnaires destinés à l'audit de chaque branche du droit de l'entreprise. Alors que la démarche de l'audit fiscal se ressemble à celle d'un audit financier dans certains éléments de sa méthodologie vu que les deux portent sur le sujet de la comptabilité, mais la spécificité de la méthodologie de l'audit fiscal intervient par le particularisme et la place que tient le droit fiscal par rapport aux autres branches du droit.

2.4.2.2 Particularisme du droit fiscal :

L'autonomie de l'audit fiscal provient aussi du particularisme et la place que tient le droit fiscal par rapport aux autres branches du droit au niveau de l'entreprise.

³⁶Idem.

Chapitre 1 : Le Cadre conceptuel de l'audit fiscal

- Le droit fiscal présente cette particularité d'être présent pratiquement dans chaque décision de l'entreprise parce que chaque opération réalisée est porteuse d'incidence fiscale, Par contre les autres domaines du droit ont une application plus occasionnelle.
- La fiscalité a une incidence financière directement mesurable qui influence la détermination du résultat de l'entreprise.
- Le domaine fiscal présente une préoccupation majeure pour les entreprises par rapport à d'autres branches du droit, puisque une irrégularité fiscale présente non seulement un coût pour l'entreprise mais provoque des sanctions.
- L'incidence financière du droit fiscal et la permanence des risques fiscaux incite les entreprises à focaliser sur la situation fiscale et satisfaire des besoins spécifiques d'audit en la matière.

2.4.3 L'autonomie de l'audit fiscal par rapport au contrôle fiscal :

La fiscalité étant l'objet d'une réglementation complexe dont la mise en œuvre est source de contrôle mais également de sanction de la part de l'administration fiscale, par voie de conséquence, l'attention des dirigeants a porté prioritairement sur la détermination et la gestion du risque fiscal. De là on prélève les deux notions d'audit fiscal et du contrôle fiscal.

Le contrôle fiscal constitue la contrepartie du système fiscal essentiellement déclaratif. Il comporte les différentes procédures qui permettent à l'administration fiscale de contrôler l'exactitude et la cohérence des déclarations souscrites de la part des contribuables, de réparer les omissions, les insuffisances et les erreurs d'imposition, qui résultent éventuellement à la sanction des entreprises.

Cette éventualité est perçue comme une menace redoutable si l'entreprise ne connaît pas suffisamment ses droits et obligations, ou si elle ne se met pas en mesure de faire face à un éventuel contrôle fiscal. L'audit fiscal permet aux entreprises de se préparer au mieux aux contrôles fiscaux.

Un audit fiscal permet de s'assurer que l'entreprise respecte effectivement les obligations auxquelles elle est soumise et qu'elle se conforme à la règle fiscale. Il vise alors à assurer que l'entreprise ne s'expose pas en cas de contrôle fiscal à des risques fiscaux dû au non-respect de la loi et réglementation fiscale.

Section 3 : La démarche d'une mission d'audit fiscal :

Après avoir défini l'audit fiscal, ses objectifs et apprécié son autonomie, il est indispensable de savoir les conditions de mise en œuvre d'une mission de cette nature, ainsi que la démarche professionnelle de la réalisation d'un audit fiscal.

Le succès de la mission d'audit fiscal dépend essentiellement d'une démarche et une méthodologie adoptée par l'auditeur fiscal permettant d'atteindre ses objectifs avec le maximum de sécurité et en utilisant les moyens nécessaires de façon optimale. Les objectifs principaux d'un auditeur fiscal sont :

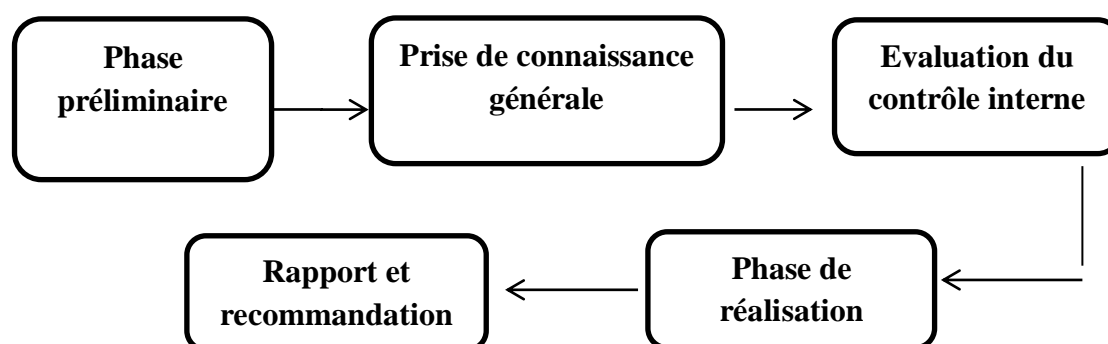
- Identification du risque fiscal.
- Mesurer et définir les limites du risque fiscal.
- Informer le client des risques relevés et des améliorations proposées.
- surveiller et gérer les risques fiscaux.

La démarche générale de l'audit fiscal peut être présentée de la manière suivante :

- Prise de connaissance générale de l'entreprise.
- Evaluation du contrôle interne et du système d'information.
- Phase de réalisation de la mission.
- Achèvement de la mission et le rapport de l'audit fiscal.

On peut schématiser cette démarche comme suit :

Figure N°02 : La démarche de l'audit fiscal



Source : Etablit par nous-même.

Chapitre 1 : Le Cadre conceptuel de l'audit fiscal

- **La phase préliminaire :**

Cette phase s'intervient préalablement à l'acceptation de la mission d'audit fiscal, l'auditeur lors de cette phase est amené à réaliser un diagnostic qui vise à savoir si la mission est possible est dans quel délai et coût elle peut être réalisée. Par la suite, une lettre de mission est établie lors de l'acceptation de la mission.

3.1 Prise de connaissance générale de l'entreprise :

La phase de prise de connaissance générale constitue le volet principal et initial de la démarche d'un audit fiscal. Elle est considérée comme une phase indispensable et commune à toutes les missions d'audit quel qu'en soit l'objectif³⁷. L'auditeur doit avoir une connaissance suffisante de l'entreprise, ses activités et ses pratiques financières pour identifier et comprendre son cadre fiscal à fin d'évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers.

Cette phase a pour objectif de permettre à l'auditeur fiscal de se familiariser avec les caractéristiques fiscales de l'entreprise et de collecter tous les éléments susceptibles de l'aider dans le cadre de son travail.

3.1.1 Prise de connaissance générale :

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

Selon la norme ISA 315 : « L'auditeur doit avoir une connaissance suffisante des activités de l'entreprise afin d'identifier et de comprendre les événements, opérations et pratiques de l'entreprise qui, d'après son jugement peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers, sur son examen ou sur le rapport d'audit »³⁸.

Selon cette norme l'auditeur doit avoir une compréhension suffisante de l'entreprise et de son environnement, ainsi que son contrôle interne, afin d'identifier et d'estimer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers, qu'ils soient dus à la fraude, à l'erreur ou à des éventuelles omissions, et donc déterminer l'étendue des vérifications³⁹.

La prise de connaissance permet ainsi à l'auditeur d'avoir une vue et une compréhension d'ensemble suffisante pour orienter sa mission en fonction des spécificités de

³⁷GERAD& JEAN P. Audit interne : enjeux et pratique. Edition d'organisation. P39.

³⁸ ISA 315, Norme internationale d'audit élaborée par l'IAASB (révisée en 2019).

³⁹ HAMZAOUI. Gestion des risques de l'entreprise et contrôle interne. Edition d'organisation. 2008. P44.

Chapitre 1 : Le Cadre conceptuel de l'audit fiscal

l'entreprise (contexte juridique, environnement économique, social, externe,...), ce qui permet par conséquent de préparer le dossier fiscal permanent de l'entreprise.

L'identification des aspects significatifs au regard de la fiscalité qui caractérise les activités de l'entreprise nécessite le traitement des domaines suivants :

- La Situation juridique de l'entreprise et son appartenance.
- Nature d'activité, lieux et mode d'exercice.
- Règlementation fiscale.
- Principaux contrats structurant les activités de l'entreprise.
- Mode de l'organisation générale.
- Le passé fiscal de l'entreprise.
- La situation fiscale de l'entreprise.
- La lecture des rapports des autres auditeurs.
- Le profit des dirigeants.

3.1.2 Le cadre fiscal de l'entreprise :

La détermination du cadre fiscal de l'entreprise nécessite l'étude de son régime fiscal et des opérations spécifiques qu'elle réalise.

3.1.2.1 L'étude du régime fiscal de l'entreprise :

Pour définir le régime fiscal de l'entreprise l'auditeur fait recours au dossier fiscal permanent s'il existe, sinon l'auditeur devra recommander au niveau de son plan d'amélioration la mise en place d'un dossier permanent.

La détermination du régime fiscal de l'entreprise permet de préciser les obligations fiscales en termes des impôts et taxes auxquelles l'entreprise est soumise, ainsi que la politique d'optimisation fiscale exercée par le biais de l'appréciation des choix fiscaux de l'entreprise (la gestion fiscale).

1) Les obligations fiscales :

La définition des obligations fiscales de l'entreprise consiste à préciser :

- L'ensemble des impôts et taxes dont l'entreprise est redevable ainsi que les modalités de leurs paiement, tout en précisant (l'assiette, le taux, le fait générateur, les exonérations,...).

Chapitre 1 : Le Cadre conceptuel de l'audit fiscal

- Les modalités de déclaration en précisant : la périodicité, formulaires à utiliser, documents à joindre et les documents à garder pour justifier les montants déclarés.
- Les obligations de fond et de forme que l'entreprise doit respecter en vertu des dispositions fiscales en vigueur.

2) La gestion fiscale :

La politique d'optimisation fiscale exercée par le biais de l'appréciation des choix fiscaux de l'entreprise permet à l'entreprise de supporter le minimum d'impôt en toute légalité c'est-à-dire la minimisation des montants d'impôts payés n'implique pas une tentative d'évasion fiscale ou de fraude, il s'agit par contre d'une gestion saine de l'entreprise et d'habileté et métrise fiscale.

En effet la mission de l'auditeur fiscal demande à la fois une connaissance exhaustive de la réglementation fiscale en vigueur et de l'aptitude à gérer les différentes alternatives offertes à l'entreprise en vue de lui faire bénéficier des opportunités et avantages potentiels.

3.1.2.2 Les opérations spécifiques :

L'auditeur doit étudier le régime fiscal de l'entreprise pour comprendre et analyser opérations exceptionnelles qu'elle réalise, à travers la consultation de la documentation interne. Il procède au rapprochement de la complexité fiscale de ces opérations avec le niveau de compétence des personnes traitant ces questions afin d'examiner s'il existe un écart remarquable, ce qui rend le risque double, un risque d'irrégularité et d'inefficacité fiscale⁴⁰.

3.2 Evaluation du système de contrôle interne et du système d'information :

Le contrôle interne fiscal est destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation et à l'amélioration des opérations, la fiabilité des informations financières et la conformité à la réglementation en vigueur.

La mise en place d'un système de contrôle interne fiscal efficace consiste à le considérer comme un moyen de vérification et un moyen de maîtrise de l'activité. Il est susceptible de :

- Garantir l'exhaustivité, la réalité et la bonne justification des opérations ainsi que leur évaluation correcte et leur rattachement à l'exercice concerné.

⁴⁰ M.CHADEFAUX. L'audit fiscal. Edition Litec. 1987. P253.

Chapitre 1 : Le Cadre conceptuel de l'audit fiscal

- Se conformer aux règles et obligations fiscales majeures.

L'auditeur fiscal doit étudier et examiner les procédures de contrôle interne pour détecter les insuffisances fiscales qu'elles contiennent et proposer des instructions additionnelles pour tenir compte du paramètre fiscal.

Cet examen des processus généraux de contrôle interne peut être fait par le recueil des informations sur :

- L'organisation de l'entreprise et ses départements, à savoir la structure de comptabilité et de fiscalité si elle existe.
- Les documents de l'entreprise (le manuel de procédures qualité, dispositif du contrôle interne, fiche technique de l'entreprise, ...) ⁴¹.
- Le degré d'intégration de l'entreprise dans la formation continue de son personnel.
- Le personnel chargé de la matière fiscale et son niveau de maîtrise.
- Les systèmes d'informations de l'entreprise (SI comptable, fiscale,..).

3.2.1 L'évaluation du contrôle Interne Spécifique à la régularité et l'efficacité fiscale :

L'évaluation générale du contrôle interne ne prend pas en compte les spécificités de la matière fiscale et reste insuffisante dans le cadre d'une mission d'audit fiscal. Ce qui fait que l'auditeur est amené à centrer ses contrôles sur la fonction fiscale.

Les Objectifs de l'évaluation du contrôle interne spécifique à la fonction fiscale dépendent de la nature de la mission. En effet, lorsqu'il s'agira d'apprécier la régularité fiscale, l'auditeur se focalise à l'ensemble des procédures mises en place par l'entreprise pour traiter les opérations de caractères fiscal. Par contre s'il s'agit d'un contrôle d'efficacité fiscale l'auditeur s'intéressera à l'évaluation de l'effort et des moyens consacrés par le service fiscal à sa gestion.

3.2.1.1 Evaluation des procédures liées à la régularité fiscale :

L'auditeur est amené à étudier notamment le mode de traitement réservé aux problèmes fiscaux au sein de l'entreprise auditée, en s'interrogeant d'abord sur l'existence d'un service fiscal, son organisation et sa position dans l'organigramme de l'entreprise et il

⁴¹K.AYADI LOUKIL, La gestion du risque fiscal dans les PME: Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal, Mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de Sfax, 2008, P88.

Chapitre 1 : Le Cadre conceptuel de l'audit fiscal

doit savoir si l'entreprise recoure à des conseillers externes. Dans le cadre de l'évaluation du contrôle interne de régularité fiscale l'auditeur doit :

- Observer les conditions d'établissement des différentes déclarations fiscales auxquelles l'entreprise est soumise, en s'assurant qu'elles sont revues par une personne autre que celle qui les a établies.
- Etudier les procédures d'envoi des déclarations fiscales et le respect des échéances prévus par la loi.
- Etudier les procédures de vérifications et contrôles utilisés par l'entreprise et son conformité aux règles fiscales.
- Contrôler les conditions dans lesquelles sont effectués les versements.
- Etudier les relations entre les responsables fiscaux et les responsables de la trésorerie contrôlée.

3.2.1.2 Evaluation des procédures liées à l'efficacité fiscale :

Ce type d'évaluation ne peut intervenir qu'après une appréciation du contrôle interne spécifique à la régularité fiscale de l'entreprise, car à l'issue de ce contrôle l'auditeur peut capter l'information fiscale et puis examiner le mode de traitement de cette information. Cette démarche est centrée sur :

- L'analyse des conditions et du mode de traitement de la question fiscale à l'intérieur de l'entreprise.
- le niveau de compétence des responsables des questions fiscales dans les différentes disciplines de gestion.
- L'existence ou l'absence de définition et séparation de tâches fixées au service fiscal ou à défaut aux personnes chargées des questions fiscales.
- L'évaluation de la répartition du temps de travail des personnes rattachés aux problèmes fiscaux ,afin de déterminer la part réellement consacrée au travaux d'études, de conseil ou de formation, par rapport aux tâches déclaratives contentieuses ou autres.

3.2.2 Evaluation du système d'information fiscal :

Un système d'information est un ensemble d'éléments (humains, matériels, logiciels) permettant de créer, de traiter et de communiquer des informations. Selon M.CHADEFAUX et J.L.ROSSIGNOL :« le système d'information fiscale se situe dans cette perspective au cœur

Chapitre 1 : Le Cadre conceptuel de l'audit fiscal

de quatre préoccupations: le respect des règles fiscales, le fonctionnement de l'organisation fiscale interne à l'entreprise, l'informatique et finalement l'activité humaine relative à la création et à l'utilisation de l'information fiscale⁴²».

Le système d'information fiscale constitue une composante du système d'information global de l'entreprise avec lequel il se doit de communiquer et s'assurer de la qualité et la bonne interprétation de l'information fiscale implique nécessairement le respect des règles fiscales mais aussi une organisation qui répond aux exigences de contrôle et de vérification. Ainsi l'évaluation du système d'information fiscale exige :

- L'analyser du processus fiscal au sein de l'organisation en associant l'ensemble des acteurs externes et internes du système.
- L'évaluation de l'alliance entre la fonction fiscale et les décisions de la direction de l'entreprise.
- L'existence d'une communication externe entre l'entreprise et l'administration fiscale qui impact efficacement le processus de création ou de modification de l'information fiscale.
- Vérifier l'existence d'un système de tax-reporting susceptible de surligner les éventuelles faiblesses pour une meilleure prise de décision fiscale et générale.

3.3 Phase de réalisation :

L'évaluation du contrôle interne va permettre à l'auditeur de déterminer la nature et l'étendue des vérifications à opérer. La mission d'audit fiscal effectuer vise essentiellement deux objectifs complémentaires :

- Un audit de conformité et de régularité fiscale dont l'objectif est de s'assurer du respect par l'entreprise des réglementations fiscales applicables⁴³.
- L'audit d'efficacité fiscale, permettant de s'assurer que la gestion fiscale est optimisée en vérifiant que l'entreprise audité a su profiter de toutes les opportunités et choix offerts par la législation fiscale.

3.3.1 Audit de la régularité fiscal :

L'IFACI définit l'audit de la régularité fiscale comme étant : « un contrôle qui permet d'une part d'assurer la fiabilité des supports d'information, et d'autre part de déceler les

⁴²M.CHADEFAUX, J.L.ROSSIGNOL, La performance fiscale des entreprises, Revue de Droit Fiscal n°30-35-27 juillet 2006, P1452.

⁴³ R.YAICH, L'impôt sur les sociétés 2007: Maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, P24.

Chapitre 1 : Le Cadre conceptuel de l'audit fiscal

anomalies, leurs origines et les risques y déroulant, afin de réparer les éventuelles infractions fiscales et éviter l'exposition à un contrôle en la matière⁴⁴ ». Ainsi par audit de régularité, on entend:

- L'examen du respect par l'entité de toutes ses obligations fiscales de forme et de délais.
- La vérification comptable à vocation fiscale, qui présente les principaux thèmes sur lesquels l'auditeur doit se focaliser en matière d'impôts et taxes auxquelles l'entreprise est soumise.

3.3.1.1 L'audit du respect des obligations de forme et de délais :

Dans un système fiscal déclaratif, les problèmes liés à la forme et aux délais occupent une place importante. De ce fait, et dans de nombreux cas, les redressements sont opérés en raison du non-respect ces règles sans qu'il y ait insuffisance en matière d'assiette⁴⁵, ces insuffisances peuvent être financièrement lourdes, ce qui nécessite un examen des risques liés à la forme et aux délais prévus par la loi.

1) Le contrôle des règles relatives à la forme:

L'auditeur dans le cadre de contrôle des règles relatives à la forme est amené à :

- Assurer que l'entité souscrit effectivement les différentes déclarations requises et qu'elle utilise pour cela les imprimés et relevés appropriés.
- Vérifier que les déclarations de l'entreprise sont convenablement remplies et ne présentent pas d'incohérences arithmétiques.
- Constater que les différents documents sont adressés aux services fiscaux compétents et ce, dans les délais prescrits.
- Rechercher les liens avec les informations comptables pour s'assurer de la capacité de l'entreprise à justifier les montants portés sur les déclarations déposées.
- S'interroger sur l'existence et la fréquence des déclarations rectificatives destinées à l'administration fiscale, qui peuvent alimenter les risques fiscaux (en cas de fréquence élevée) en donnant l'impression à l'administration fiscale de l'incertitude dans le traitement des questions fiscales au niveau de l'entreprise.

⁴⁴ Institut français de l'audit et de contrôle interne. Définition générale de l'audit et contrôle interne, <https://www.ifaci.com/audit-contrôle-interne/metiers-delaudit-contrôle-internes>, consulté le 09/07/2021 à 17h28.

⁴⁵ R.YAICH, L'impôt sur les sociétés 2007: Maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, P59.

Chapitre 1 : Le Cadre conceptuel de l'audit fiscal

2) Le contrôle des règles relatives aux délais :

Les contrôles qui portent sur les délais occupent une place importante dans les travaux de l'auditeur fiscal dans la mesure où les pénalités de retard ou de défaut de déclaration et paiement des impôts dus peuvent être financièrement lourdes.

Une entreprise peut assurer une bonne gestion des déclarations fiscales à travers la mise en place d'un échéancier fiscal qui enregistre l'ensemble des obligations fiscales de l'entreprise, les dates de dépôt des déclarations et les dates de paiement des différents impôts et taxes. L'auditeur doit donc vérifier :

- L'existence d'un échéancier fiscal, puis sa qualité, est ce qu'il est complet, actualisé et qu'il fait objet d'une diffusion auprès des personnes concernées, et finalement son utilisation effective par l'entreprise auditée.
- L'existence des pénalités de retard de dépôt et ses motifs (difficultés à émettre les déclarations dans le temps, mauvaise coordination entre services, négligences⁴⁶).
- L'auditeur peut procéder à un rapprochement des différentes déclarations mensuelles et des déclarations annuelles à fin de vérifier leur cohérence.

3.3.1.2 Les vérifications comptables à vocation fiscale :

Les vérifications comptables à vocation fiscale ont pour objet la validation de la charge de l'impôt de l'entreprise auditée ainsi que l'identification et la quantification des risques fiscaux auxquels cette entité peut se trouver exposée du fait de l'inexécution des règles fiscales⁴⁷. Elle porte sur une analyse détaillée des différents impôts et taxes auxquelles l'entreprise est soumise.

3.3.2 Audit d'efficacité fiscale :

Le contrôle d'efficacité détecte les oublis commis par l'entreprise particulièrement pour les régimes de faveur dont elle aurait pu bénéficier, il permet de cerner les opérations que l'entreprise pourrait ou aurait pu traiter fiscalement de façon plus opportune.

L'efficacité fiscale est une notion assez fluctuante et relative car elle dépend des spécificités fiscales et juridiques de chaque entreprise.

⁴⁶ M.CHADEFAUX, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, P204.

⁴⁷ M.H.PINARD-FABRO, Audit fiscal, Editions Francis Lefebvre, 2008, P13.

Chapitre 1 : Le Cadre conceptuel de l'audit fiscal

La réalisation de l'audit d'efficacité repose sur :

- Le contrôle de l'intégration des aspects fiscaux dans la prise de décision.
- Le contrôle des choix fiscaux dans l'entreprise.

3.3.2.1 Le contrôle de l'intégration des aspects fiscaux dans la prise de décision :

En s'appuyant sur les outils traditionnels de l'audit (les entretiens, questionnaires ou les contrôles directs sur documents) l'auditeur s'intéresse au fonctionnement du service fiscal.

L'auditeur commence donc par la vérification de l'existence ou l'absence d'un service fiscal et de quelle façon s'opère le contrôle fiscal des choix de l'entreprise, ainsi il doit :

- Vérifier si le fiscaliste assure le suivi de la mise en œuvre du projet retenu ou du contrat signé.
- Vérifier si l'entreprise assure le respect des règles et réunit les conditions d'accès à un régime de faveur.
- Vérifier si le service fiscal émet des informations fiscales périodiques à destinations des autres services et de la direction générale.
- Chercher l'existence des documents retraçant les performances fiscales de l'entreprise ou du groupe d'entreprises.

3.3.2.2 Contrôle des choix fiscaux de l'entreprise :

L'efficacité résulte « d'un usage intelligent de la fiscalité »⁴⁸, c'est pour cela que l'entreprise doit être en mesure d'adopter un comportement plus dynamique à propos de la fiscalité en exerçant des choix fiscaux plus ou moins judicieux pour moduler la charge fiscale qu'elle supporte⁴⁹. Ce contrôle porte sur l'évaluation des choix stratégiques et tactiques de l'entreprise.

3.4 Achèvement de la mission et le rapport de l'audit fiscal :

L'auditeur pour aboutir à sa finalité il exerce un travail lourd, qui se base sur la réalisation des objectifs bien déterminés. Il s'agit d'une analyse et une étude générale d'une part, et précise et approfondie d'autre part.

Le travail de l'auditeur se termine par l'établissement d'un rapport dans lequel seront consignées la synthèse, les conclusions des travaux de l'auditeur et les éventuelles

⁴⁸N.H AJJI, Place de la fiscalité dans la stratégie de l'entreprise, 1992.

⁴⁹R.FOURATI, La fiscalité au cœur de l'expertise comptable, 1992.

Chapitre 1 : Le Cadre conceptuel de l'audit fiscal

recommandations. Il y'a lieu de mettre en évidence qu'en matière d'audit comptable le rapport fait l'objet d'une normalisation, tel que le rapport doit respecter un certain nombre des règles, par contre dans le cadre de l'audit fiscal de telles normes n'existent pas, donc les caractéristiques du rapport sont laissées à l'initiative de l'auditeur en fonction des constatations effectuées durant sa mission et d'autres en revanche sont prédéterminées d'un commun accord entre les parties.

3.4.1 Le contenu d'un rapport d'audit fiscal :

Le rapport final de la mission d'audit quel que soit son objectif comporter deux points essentiels, en premier lieu, l'auditeur doit citer les différents travaux qu'il a effectués dans le cadre de sa mission afin de justifier le coût de la mission et d'apprécier la qualité des travaux effectués par l'auditeur. Ensuite il doit mentionner les conditions dans lesquelles il a pu effectuer ses investigations, les difficultés qu'il rencontre, les contrôles auxquels il n'a pu procéder et les raisons pour lesquelles ces contrôles n'ont pu être effectués.

Dans son rapport l'auditeur doit présenter les éléments suivants :

- **Le régime fiscal de l'entreprise auditée :** l'auditeur expose (même à titre de rappel) le régime fiscal de la société auditée qui a été préalablement défini au début de la mission car la majorité des anomalies et insuffisances qui seront soulevées dans le rapport sont dues à une déviation par rapport au régime fiscal applicable à l'entreprise, d'où la nécessité de rappeler les contours du système fiscal pour déterminer l'insuffisance par rapport à l'obligation.

- **Une évaluation du risque fiscal global :** en présentant les déviations rencontrées avec les conséquences financières et non financières.

- **Des recommandations :** pour corriger les anomalies constatées ou réduire les risques fiscaux, ces recommandations comportent :

- **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.

Chapitre 1 : Le Cadre conceptuel de l'audit fiscal

- recommandations pour bénéficier des avantages fiscaux et pour améliorer l'efficacité fiscale de l'entreprise.
- les modalités de mise en application de ces recommandations.

3.4.2 Les limites d'une mission d'audit fiscal :

En tenant compte de la complexité et l'instabilité de la matière fiscale et le caractère ponctuel de la mission d'audit fiscal, il est quasi impossible d'effectuer tous les contrôles nécessaires. De même, dans certains cas, l'appréciation des irrégularités diffère d'un individu à l'autre, ce qui rend difficile la détermination de l'étendue des risques et des sanctions auxquels l'entreprise est exposée.

3.4.2.1 Le caractère ponctuel de la mission de l'audit fiscal :

Lors de l'exécution de la mission de l'audit fiscal, l'auditeur mène les investigations nécessaires pendant une période limitée, selon un calendrier prédéterminé avec l'entreprise auditée, ce qui ne lui permet pas de vérifier tous les facteurs divers du risque fiscal.

En effet, les contractants et les personnes intéressées par l'audit fiscal doivent être formellement conscientes de cet aspect, en indiquant dans la lettre de mission que l'auditeur s'est engagé sur les moyens et non sur le résultat en raison de l'impossibilité d'effectuer des contrôles exhaustifs sauf pour quelques particularités.

De ce fait la mission d'audit fiscal ne peut être considérée comme une assurance en cas de contrôle fiscal ultérieur. L'entreprise donc ne peut s'appuyer uniquement sur les conclusions de l'audit fiscal en remettant en cause la responsabilité systématique du comptable s'il existe une contradiction entre les irrégularités et anomalies découvertes par le contrôleur fiscal et celles mentionnées dans le cadre de l'audit fiscal précité, s'il apparaît que l'auditeur a effectué toutes les procédures nécessaires à l'accomplissement de sa mission.

3.4.2.2 Le caractère délicat de l'appréciation du risque fiscal :

L'évolution continue de la législation fiscale la rend extrêmement complexe et la généralité de certains textes légaux rend difficile la définition des critères objectifs permettant de caractériser l'irrégularité ou son absence.

Ainsi, le caractère régulier ou irrégulier de la transaction ou du fait audité est en grande partie fonction de l'appréciation de l'auditeur ou du vérificateur fiscal.

Chapitre 1 : Le Cadre conceptuel de l'audit fiscal

Lorsque l'auditeur détecte une opération ayant un caractère particulier et dont l'interprétation peut varier d'un individu à l'autre et les textes y afférents sont complexes et manquent d'éclaircissements, l'auditeur doit soulever l'existence d'un risque et donc il doit attirer l'attention de l'entreprise auditée sur l'existence d'une source possible de redressement.

Chapitre 1 : Le Cadre conceptuel de l'audit fiscal

Conclusion du chapitre :

L'audit fiscal est devenu une pièce maîtresse dans l'élaboration du diagnostic fiscal de l'entreprise. Il permet d'apporter des jugements sur la régularité et l'efficacité fiscales de l'entreprise, il informe sur la gravité du risque encouru financièrement d'une part et les défaillances de l'organisation de l'entreprise d'autre part.

L'audit fiscal est considéré comme une mission ayant pour objet non seulement d'apprécier les forces et les faiblesses de l'entreprise en matière fiscale, mais également de la protéger des éventuels contrôles fiscaux suivies par des redressements ou majorations impactant la situation fiscale et financière de l'entreprise.

Il s'agit ainsi d'une démarche suivie par l'auditeur fiscal pour identifier, évaluer, traiter et contrôler les risques fiscaux, ce qui permet une meilleure maîtrise et gestion de ces risques.

*Chapitre 2 : L'audit fiscal,
outil d'optimisation et de
gestion des risques fiscaux*

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

Introduction du chapitre :

Dans ce présent chapitre nous allons présenter le système fiscal algérien appliqué aux entreprises ainsi que la notion du risque fiscal et de la gestion des risques fiscaux. Pour ce faire, nous allons présenter le système fiscal Algérien dans la première section, suivie par l'exposition de la notion du risque fiscal dans la deuxième section et finalement on établit la relation entre les deux par la mise en évidence de la contribution de l'audit fiscal dans la gestion des risques fiscaux.

Le risque fiscal trouve naturellement son origine dans la complexité des règles fiscales applicables mais bien évidemment aussi dans la façon dont l'entreprise appréhende et profite ces règles dans le cadre de sa politique fiscale.

L'optimisation peut ainsi trouver sa place dans la gestion du risque fiscal. Une entreprise ne peut en effet chercher à améliorer la dimension fiscale de ses opérations sans maîtriser au préalable les risques fiscaux, vu qu'il est inutile de rechercher des économies d'impôt importantes si, en même temps, il existe des irrégularités importantes qui affectent le traitement fiscal des opérations quotidiennes de l'entité.

L'audit fiscal donc constitue un outil primordial pour les entreprises dans la gestion des risques fiscaux, qui porte sur deux volets, la régularité et l'efficacité fiscale, il peut mettre en évidence les forces et les faiblesses de l'entreprise en matière fiscale et il constitue aussi un moyen de prévenir le risque fiscal.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

Section 1 : Le système fiscal algérien

La fiscalité est un ensemble de règles juridiques concernant l'évaluation (l'assiette), le règlement et la perception des impôts.

Le système fiscal algérien est un système déclaratif. Il prévoit la possibilité de contrôles fiscaux tant pour les personnes physiques que pour les personnes morales. Des recours gracieux et contentieux existent également.

Afin d'apprécier le système fiscal algérien, il est nécessaire de présenter les notions de bases de la fiscalité pour bien appréhender le sujet.

1 Présentation générale et notions de bases⁵⁰ :

1.1 Définition de l'impôt :

L'impôt peut être défini comme un prélèvement obligatoire et sans contrepartie, perçu par une collectivité publique, il sert à financer les dépenses publiques et il peut constituer un moyen de régulation de l'activité économique.

1.2 Caractéristiques de l'impôt :

On peut résumer les caractéristiques générales de l'impôt en ce qui suit :

- **L'impôt est un prélèvement pécuniaire définitif:** il est définitif mais le remboursement peut intervenir dans des conditions strictement prévues par la loi.
- **L'impôt ne comporte pas de contrepartie :** le paiement de l'impôt sert à couvrir les charges budgétaires de l'Etat, sans aucune contrepartie directe, elle est plutôt indirecte et immédiate c'est le sacrifice de l'individu au profit de tout le monde.
- **Il est obligatoire :** les contribuables ont l'obligation de payer leurs impôts avec des pénalités en cas de retard, fraude, omission ou dissimulation.

1.3 Classifications des impôts :

Il existe plusieurs classifications des impôts selon la loi, on a retenu ce qui suit :

⁵⁰ Site de la direction générale des impôts, 2021, https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/brochures_fiscales/Le_systeme_fiscal_algerien_2021_fr.pdf, consulté le 24/07/2021 à 15h03.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

- Classification selon la nature de l'impôt.
- Classification selon le champ d'application.
- Classification économique de l'impôt.

1.3.1 Classification selon la nature de l'impôt :

1.3.1.1 Les impôts directs et indirects :

L'impôt direct : est un impôt qui touche directement le revenu, la propriété et la profession. Il est supporté et payé au trésor public par la même personne sans intervention d'une tierce personne (le contribuable et le redevable de l'impôt direct sont la même personne). Exemple : IRG, IBS,...

L'impôt indirect : est un impôt de consommation, c'est-à-dire le fait générateur de ce type d'impôt est la consommation du revenu. Il est acquitté par une personne différente de celle qui en supporte le coût, ce qui fait le contribuable et le redevable sont deux personnes distinctes. Exemple : la TVA.

1.3.1.2 Impôt et taxe :

Il est essentiel de saisir la différence entre un impôt et une taxe, en définissant les deux : un impôt est un prélèvement obligatoire sans contrepartie directe. Par contre, la taxe est un prélèvement effectué en contrepartie d'un service rendu.

1.3.1.3 L'impôt et la taxe parafiscale :

La taxe parafiscale est une contribution qui vise à assurer le travail des organismes publics qui fournissent des services en retour. Exemple : TPF au profit de la chambre de commerce.

1.3.2 Classification selon le champ d'application :

1.3.2.1 Impôt réel et impôt personnel :

Impôt personnel : C'est un impôt qui tient compte de la situation personnelle du contribuable. A titre d'exemple l'IRG prend en considération le niveau du salaire de chaque personne et sa situation personnelle.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

Impôt réel : C'est un impôt établi exclusivement sur la valeur ou la quantité de la matière imposable sans tenir compte de la situation personnelle des contribuables.

1.3.2.2 Impôt général et impôt spécial :

Impôt général : l'impôt général frappe l'ensemble des revenus du contribuable.

Impôt spécial : l'impôt spécial frappe une seule catégorie de revenu. Exemple : La taxe intérieure de consommation (TIC) applicable dans le secteur du tabac.

1.3.3 Classification économique de l'impôt :

Cette classification prend en compte trois types d'impôt :

Impôt sur le revenu : Le revenu est engendré d'une activité exercée à un titre ordinaire par le contribuable, il est déterminé annuellement chaque fin d'exercice après déduction des charges d'exploitation.

Impôt sur le capital : Le capital est défini comme l'ensemble des biens possédés par les contribuables, acquis à la suite d'un effort d'épargne, succession ou donation.

L'impôt sur la consommation : L'impôt est supporté par le consommateur final (redevable réel). Le commerçant quant à lui (redevable légal) ne fait que collecter l'impôt pour le compte du trésor public.

2 Présentation du système fiscal Algérien :

L'audit fiscal a pour objectif l'examen de la situation fiscale d'une entreprise et le contrôle de sa régularité fiscale. Il s'agit en fait de voir de quelle façon l'entreprise maîtrise la fiscalité et intègre le paramètre fiscal dans sa gestion.

Afin d'apprécier ces éléments et d'assurer le respect des règles fiscales pour minimiser voir même éliminer les risques fiscaux, l'auditeur fiscal doit maîtriser les règles fiscales codifiées ainsi que la littérature rattachée aux différents types d'impôts.

Par suite, il est nécessaire de présenter le mécanisme des impôts ainsi que les différents types d'impôts prévus par le système fiscal Algérien.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

2.1 Mécanisme de l'impôt :

2.1.1 Champ d'application :

Le champ d'application d'un impôt détermine les personnes, les opérations et les revenus imposables. Il peut même définir les règles de territorialité (Le champ territorial que couvre cette imposition).

2.1.2 L'assiette :

L'assiette consiste à la base à partir de laquelle est calculé le montant de l'impôt. Il s'agit par exemple du bénéfice imposable en ce qui concerne l'IBS, prix d'achat en matière de TVA,...

2.1.3 Le fait générateur :

Le fait générateur est l'évènement qui donne naissance aux conditions fiscales légales nécessaires à l'exigibilité de l'impôt⁵¹. Il déclenche la créance du redevable envers le trésor.

2.1.4 L'exigibilité de l'impôt :

L'exigibilité est le droit que peut réclamer le trésor auprès du redevable à partir d'une période donnée pour exiger le paiement de l'impôt. Elle donne naissance à la dette du redevable envers l'Etat.

2.1.5 Recouvrement de l'impôt :

Ce qui signifie les modalités de recouvrement spécifiant quand et comment doit se faire le paiement. Dans le cadre de la législation fiscale appliquée en Algérie, il existe deux modes de recouvrement des différents impôts, taxes et droits, le mode de recouvrement amiable et le mode de recouvrement obligatoire.

2.1.5.1 Le mode de recouvrement amiable :

Le législateur fiscal algérien permet aux contribuables d'utiliser ce mode pour s'acquitter de ses dettes envers le trésor public sans les exigences par l'administration fiscale.

Il existe deux types de recouvrement dans ce mode :

- le recouvrement spontané, qui se fait généralement par le biais d'une déclaration accompagné d'un « bordereau avis de versement » des impôts et

⁵¹ Hervé KRUGER, les principes généraux de la fiscalité, ellips édition marketing S.A, 2000, P13.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

taxes perçus au comptant ou par voie de retenue à la source. Tel que la G50 pour le paiement de la TVA⁵², TAP, IRG, et G51 quant aux revenus locatifs⁵³.

- Paiement des impôts et taxes mis à la charge du contribuable dans les délais précisés à la demande de l'administration fiscale, il s'agit des impôts émis par voie de rôles généraux, rôles individuels ou collectifs⁵⁴.

2.1.5.2 Le mode de recouvrement obligatoire :

Ce mode de recouvrement intervient après l'expiration de la date d'exigibilité de l'impôt ou la taxe. A ce stade, les receveurs des impôts sont responsables du recouvrement des impôts et taxes directs dont ils ont pris les rôles en charge et tenus de justifier de leur entière réalisation dans les conditions fixées par la législation en vigueur en matière de recouvrement⁵⁵.

2.2 Les différents types d'impôts et taxes :

Il existe en Algérie deux régimes fiscaux le régime forfaitaire qui porte sur les personnes physiques et les professions libérales dont les recettes professionnelles annuelles n'excèdent pas 15.000.000 DA (Impôt forfaitaire unique IFU) et le régime du réel.

Dans le cadre de notre mémoire, on se limitera au traitement du régime du réel puisque c'est le régime régissant les entreprises, il concerne :

- Les personnes morales (les entreprises) quel que soit le montant de leurs chiffre d'affaires.
- Les personnes physiques et professions libérales dont le chiffre d'affaires dépasse les 15.000.000 DA.
- Les personnes physiques et professions libérales dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas les 15.000.000 DA mais qui ont opté pour le régime du réel.

Nous allons traiter les impôts et taxes suivantes :

- L'IBS impôt sur le bénéfice des sociétés.
- L'IRG impôt sur le revenu global.
- La TVA taxe sur la valeur ajoutée.

⁵² Article 76 du code des taxes sur le chiffre d'affaire, 2020.

⁵³ Article 359 du code des impôts directs et taxes assimilées, 2021.

⁵⁴ Article 144 du code des procédures fiscales 2021.

⁵⁵ Article 406 du code des impôts directs taxes assimilées, 2021.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

- La TAP taxe sur l'activité professionnelle.
- La TAF taxe d'apprentissage et de formation continue.

2.2.1 L'IBS Impôt sur le bénéfice des sociétés :

Comme son nom l'indique, l'IBS est un impôt direct qui touche l'ensemble des bénéfices annuels réalisés par les sociétés.

I. Champ d'application⁵⁶ :

Sont soumises à l'IBS :

- Les Sociétés de capitaux (SPA, SARL, Sociétés en commandite par actions, etc.)
 - Les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée (EURL).
 - Les sociétés de personnes et sociétés en participation au sens du code de commerce ayant opté pour leur imposition à l'IBS.
 - Les sociétés civiles ayant opté pour l'assujettissement à l'IBS. La demande d'option doit être annexée à la déclaration prévue à l'article 151 du CIDTA. Elle est irrévocable pour la durée de vie de la société.
 - Les établissements et organismes publics à caractère industriel et commercial (EPIC).
 - Les sociétés qui réalisent les opérations et produits mentionnés dans l'article 12 du CIDTA.
 - Les sociétés coopératives et leurs unions à l'exclusion de celles visées à l'article 138 - 1 du CIDTA.
- **Les sociétés exclues du champ d'application de l'IBS sont:**
- Les sociétés de personnes et les sociétés en participation n'ayant pas opté pour l'imposition à l'IBS.
 - Les sociétés civiles qui ne sont pas constituées sous la forme de sociétés par actions (SPA).
 - Les Organismes de Placement Collectif en Valeurs Mobilières (OPCVM).
 - Le fonds de soutien à l'investissement pour l'emploi (FSIE).

⁵⁶Site de la direction générale des impôts, 2021, P 11, https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/brochures_fiscales/Le_systeme_fiscal_algerien_2021_fr.pdf, consulté le 25/07/2021 à 17h11.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

II. La Base imposable :

La base imposable est égale au bénéfice net résultant de la différence entre :

- Les produits perçus par l'entreprise (le chiffre d'affaires comme la vente de marchandise, des produits financiers,..).
- Et les charges supportées dans le cadre de l'exercice de l'activité de l'entreprise (les achats de marchandises, de matières première, les salaires,..).

III. Taux d'imposition :

Le taux d'imposition pour l'IBS est fixé à⁵⁷ :

- **19%** pour les activités de production de biens.
- **23%** pour les activités de bâtiment, de travaux publics et d'hydraulique (BTPH), les activités touristiques et thermales à l'exclusion des agences de voyages.
- **26%** pour les autres activités.

- **Remarque :**

- a. Les entreprises assujetties à l'IBS et qui exercent plusieurs activités, doivent tenir une comptabilité séparée pour chaque activité afin de déterminer la quote-part des bénéfices réalisés dans chaque domaine et donc appliqué le taux de l'IBS approprié. Le non-respect de cette mesure implique l'application systématique d'un taux de **26%**⁵⁸.
- b. Les activités de production des biens comprennent les activités d'extraction, de fabrication, de moulage ou de transformation de produits, à l'exclusion des activités d'emballage ou de présentation commerciale pour la revente ainsi que les activités minières et d'hydrocarbures.
- c. Pour les activités de BTPH soumises au taux de 23%, elles donnent lieu au paiement des cotisations sociales spécifiques au secteur, à savoir la cotisation à l'OPREBAT et les cotisations à la CACOBATPH (Caisse Nationale des Congés Payés et du chômage-Intempéries des Secteurs du Bâtiment, des Travaux Publics et de l'Hydraulique)⁵⁹.

⁵⁷ Ibid.

⁵⁸ Article 150 du code des impôts directs et taxes assimilées CIDTA 2021.

⁵⁹ Les cotisations en Algérie, CLEISS [site Web], <https://www.cleiss.fr/docs/cotisations/algerie.html>, consulté le 25/07/2021 à 18 :20.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

- Taux des retenues à la source de l'IBS⁶⁰ :

Tableau N° 01 : Taux des retenues à la source de l'IBS

Revenus des créances, dépôts et cautionnement	10 % (crédit d'impôt)
Revenus provenant des bons de caisses anonymes	40 % (libératoire)
Revenus perçus dans le cadre d'un contrat de management	20% (libératoire)
Revenus des entreprises étrangères n'ayant pas d'installation permanente en Algérie réalisés dans le cadre de marchés de prestations de services	30 %
Les sommes payées en rémunération de prestations de toute nature fournies ou utilisées en Algérie	30 %
Les produits versés à des inventeurs situés à l'étranger au titre, soit de la concession de licence de l'exploitation de leurs brevets, soit de la cession ou concession de marque de fabrique, procédé ou formule de fabrication	30 %
Revenus des entreprises étrangères de transport maritime lorsque leurs pays imposent les entreprises algériennes de transport maritime. la règle de réciprocité s'applique lorsque lesdits pays appliquent un taux supérieur ou inférieur	10%
Produits des actions ou parts sociales ainsi que les revenus assimilés, visés aux articles 45 à 48 du CIDTA, réalisés par les personnes morales n'ayant pas d'installation professionnelle permanente en Algérie	15%, libératoires
plus-values de cession d'actions, de parts sociales ou titres assimilés réalisées par les sociétés n'ayant pas d'installation professionnelle permanente en Algérie.	20 %
Bénéfices transférés à une société étrangère non résidente par sa succursale établie en Algérie ou toute autre installation professionnelle au sens fiscal	15%

Source : site de la direction générale des impôts :

[https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/brochures_fiscales/Le système fiscal algerien 2021_fr.pdf](https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/brochures_fiscales/Le_système_fiscal_algerien_2021_fr.pdf), Système fiscal Algérien 2021, consulté le 25/07/2021 à 20h30.

⁶⁰ Ministère des finances, mfdgi.gov.dz, PDF, Alger.2021, P 12.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

IV. Déclaration et paiement de l'IBS :

Déclaration de l'IBS :

Tableau N° 02 : Déclaration annuelle de l'impôt sur les bénéfices des sociétés

Nature de l'impôt	impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS)
Lieu de dépôt de la déclaration	-Inspection des impôts, centre des impôts (CDI) du lieu d'implantation du siège social ou de l'établissement principal ⁶¹ . -Au niveau de la DGE pour les contribuables relevant de cette structure
Date limite de dépôt de la déclaration	Au plus tard le 30 avril de chaque année ⁶² .
Imprimé à utiliser	-Série G n° 4 Ter pour les contribuables relevant du CDI. -Série G n° 4 Bis pour les contribuables relevant de la DGE
Personnes devant souscrire la déclaration	-Toute personne morale soumise à l'IBS -Les sociétés ayant opté pour le régime d'imposition à l'IBS

Source : Etabli par nous-même sur la base du calendrier fiscal 2021, https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/guides_fiscaux/Le_Calendarier_fiscal_2021.pdf, consulté le 25/07/2021 à 23h10.

- Selon l'article 16 de la loi de finance 2021, les contribuables soumis au régime du réel sont dans l'obligation de produire et transmettre au plus tard le 20 mai de chaque année, par voie de télé-déclaration Jibayaticun état récapitulatif annuel (ERA) comportant des informations devant être extraites de la déclaration annuelle des résultats et des états annexes⁶³.

Paiement de l'IBS :

L'IBS est calculé comme suit :

Résultat fiscal = Résultats comptable + les réintégrations – les déductions – les déficits antérieurs

L'IBS = Résultat fiscal*taux de l'IBS%

⁶¹ Article 151 du code des impôts directs et taxes assimilés CIDTA, 2021.

⁶²Ibid.

⁶³Article 16 de la loi de finance 2021.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

Le paiement de l'IBS s'effectue selon deux modalités⁶⁴ :

- Système des paiements spontanés (acomptes provisionnels).
- Système des retenues à la source.

1. Le paiement spontané :

Le système des paiements spontanés comporte trois acomptes provisionnels qui doivent être versés au cours de l'exercice lui-même ainsi qu'un solde de liquidation qui est la différence entre l'IBS réel et les acomptes provisionnels.

Le paiement spontané veut dire que l'entreprise doit payer un IBS provisionnel basé sur l'IBS réel de l'année précédente, il est composé de 3 acomptes provisionnels calculés selon la formule : **Acompte provisionnel = (IBS de l'année précédente * Taux IBS) * 30%**

Les délais de versement des acomptes sont comme suit :

- 1er acompte : du 20 février au 20 mars de l'année N.
- 2ème acompte : du 20 mai au 20 juin de l'année N.
- 3ème acompte : du 20 octobre au 20 novembre de l'année N.
- Le solde de liquidation : au plus tard le 20 mai de l'année N+1.

Le solde de liquidation qui est la différence entre l'IBS réel et l'IBS provisionnel ainsi :

- Si le solde de liquidation est négatif c'est-à-dire les acomptes payés sont supérieurs à l'IBS dû de l'exercice, l'excédent peut être imputé sur les prochains acomptes ou sollicité, le cas échéant, en remboursement⁶⁵.
- Si le solde de liquidation est positif, la différence devra être payée.
- Si le solde de liquidation est nul, aucun paiement ni remboursement ne seront fait.
- La déclaration des acomptes provisionnels et du solde de liquidation se fait à travers le dépôt du formulaire **Série G N°50** auprès du receveur des impôts du lieu d'implantation du siège de la société⁶⁶.

⁶⁴Site de la Direction générale des impôts, Impôt sur les bénéfices des sociétés, <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/vous-etes-un-professionnel/134-vos-impots/517-impot-sur-les-benefices-des-societes-suite>, consulté le 26/07/2021 à 23 :36.

⁶⁵ Article 29 de la loi de finance 2021 modifiant l'article 356 du CIDTA.

⁶⁶Site de la DGI, Calendrier fiscal 2021, P 37, https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/guides_fiscaux/Le_Calendarier_fiscal_2021.pdf, consulté le 26/07/2021 à 14h47.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

2. Système des retenues à la source :

Ce système concerne un certain nombre de revenus imposés à une retenue à la source de l'IBS et mentionnés précédemment.

Le montant de la retenue à la source IBS doit être versé à la caisse du receveur des impôts du siège ou domicile des personnes, sociétés, organismes ou associations qui effectuent les paiements des sommes imposables dans les 20 premiers jours du mois suivant celui de la réalisation de l'opération ayant donné lieu à la retenue⁶⁷.

V. Les exonérations accordées en matière d'IBS⁶⁸ :

A. Les exonérations permanentes : bénéficient d'une exonération permanente de l'IBS :

1. Le secteur agricole :

- Les caisses de mutualité agricole au titre des opérations de banques et d'assurances réalisées exclusivement avec leurs sociétaires.
- Les coopératives agricoles d'approvisionnement et d'achat ainsi que leurs unions, bénéficiant d'un agrément délivré par les services habilités, sauf pour les opérations réalisées avec des usagers non sociétaires.
- Les revenus issus des activités portant sur le lait cru, destiné à la consommation en l'état.
- Les sociétés coopératives de production, transformation, conservation et ventes de produits agricoles et leurs unions agréées.

2. Le secteur social :

- Les coopératives de consommation des entreprises et organismes publics.
- Les entreprises relevant des associations de personnes handicapées agréées, ainsi que les structures qui en dépendent.

3. Les opérations génératrices de devises :

Les opérations d'exportations des biens et celles liées aux services et qui génèrent des devises, bénéficient d'une exonération permanente de l'IBS accordée au prorata du chiffre d'affaire réalisé en devise. Afin de bénéficier de cette exonération, l'intéressé doit présenter aux services fiscaux compétents un document attestant du versement de ces recettes auprès d'une banque domiciliée en Algérie.

⁶⁷Article 151 du code des impôts directs et taxes assimilées.

⁶⁸Site de la direction générale des impôts, 2021, P 13,

https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/brochures_fiscales/Le_systeme_fiscal_algerien_2021_fr.pdf, consulté le 26/07/2021 à 15h1.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

Sont exclus de cette exonération : les transports terrestres, maritimes, aériens, les réassurances, les banques, les opérateurs de téléphonie mobile, les titulaires d'autorisation d'établissement et d'exploitation de service de transfert de la voix sur IP (internet) et les entreprises intervenant en amont ou en aval dans le secteur minier dans le cadre des opérations d'exportation de produits miniers en l'état brut ou après transformation.

- 4. le secteur culturel :** Le montant des recettes réalisées par les troupes et les organismes exerçant une activité théâtrale.
- 5. Les sociétés de groupe :** Les dividendes perçus par les sociétés au titre de leur participation dans le capital d'autres sociétés du même groupe sont exonérés de l'IBS.
- 6. Les ouvrages de défense :** Les activités portant sur les moyens majeurs et les ouvrages de défense sont exemptées de l'IBS⁶⁹.

B. Les exonérations temporaires :

1. Les investissements régis par le dispositif ANDI :(art 74 LF 2015)

Les investisseurs éligibles au dispositif ANDI bénéficient d'une exonération temporaire en matière d'IBS qui varie en fonction de la nature de l'activité et la création d'emplois.

2. Les activités éligibles aux dispositifs d'aide à l'emploi : ANSEJ, CNAC et ANGEM :

Les jeunes promoteurs d'investissement bénéficiant des dispositifs ANSEJ « Fonds national de soutien à l'emploi des jeunes », CNAC « caisse nationale d'assurance-chômage » et ANGEM « Fonds national de soutien au microcrédit » et à compter de la date de mise en exploitation de leurs activités, bénéficient d'une exonération totale de l'IBS pendant trois (03) années.

Si ces activités sont exercées dans une zone à promouvoir la durée d'exonération est prolongée à six (06) années à compter de la date de mise en exploitation.

Cette période est prorogée de deux (02) années lorsque les promoteurs d'investissements s'engagent à recruter au moins trois (03) employés à durée indéterminée. Cependant le non-respect de ces engagements entraîne le retrait de l'agrément et le rappel des droits et taxes qui auraient dû être acquittés.

⁶⁹ Article 48 de la Loi de finance 2010.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

Lorsque les activités exercées par les jeunes promoteurs d'investissements bénéficient des dispositifs de l'ANSEJ, CNAC et ANGEM, se situent dans une zone bénéficiant de l'aide du Fonds spécial de développement des régions du Sud (FSDRS), la période de l'exonération est portée à dix (10) années à compter de la mise en exploitation.

3. Marché boursier :

- Exonération des produits et des plus-values de cession des actions et titres assimilés réalisés dans le cadre d'une opération d'introduction à la bourse.
- Exonération des produits et plus-values de cession des actions et titres assimilés cotés en bourse ainsi que les produits et les plus-values de cession des actions ou parts d'organismes de placement collectifs en valeurs mobilières (OPCVM) pour une période de cinq (05) ans, à compter du 1er janvier 2013⁷⁰.
- Une exonération de 5ans est accordée également aux produits et plus de cession des obligations, titres assimilés et obligations assimilées du trésor cotés en bourse ou négocié sur un marché organisé.
- Réduction de l'IBS égale au taux d'ouverture de son capital social en bourse pour une période de trois (3) ans, à compter du premier janvier 2021, les sociétés dont les actions ordinaires sont cotées en Bourse.

4. Secteur touristique :

- Les entreprises touristiques créées par les promoteurs nationaux ou étrangers, profitent d'une exonération de dix (10) ans, à l'exclusion des agences de voyages, de tourisme, ainsi que les sociétés d'économie mixte exerçant dans le secteur du tourisme.
- les agences de tourisme et de voyage ainsi que les établissements hôteliers, ont le droit d'une exonération d'une durée de trois (03) années à compter du début d'exercice de l'activité, sur le chiffre d'affaires réalisé en devises.

5. Les sociétés de capital à risque : Les sociétés de capital à risque bénéficient de 5 ans d'exonération en matière de l'IBS à compter du début d'exercice de l'activité.

6. Les Startups et les incubateurs :

⁷⁰Article 73 de la loi de finance 2015.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

- les entreprises disposant du label start-up bénéficient d'une exonération d'IBS pendant quatre (4) ans, à compter de la date d'obtention du label startup, avec une année supplémentaire, en cas de renouvellement⁷¹.
- les entreprises disposant du label incubateur bénéficient d'une exonération d'IBS pendant 2 ans, à compter de la date d'obtention du label incubateur.

2.2.2 L'impôt sur le revenu global IRG :

L'impôt sur le revenu global (IRG), est un impôt annuel et déclaratif qui frappe les revenus des personnes physiques. Cet impôt s'applique au revenu net global des contribuables⁷².

I. Champ d'application :

Il existe en Algérie six (6) catégories de revenus imposables à l'IRG⁷³ :

- Les bénéficiaires professionnels (BP).
- Les revenus agricoles.
- Les revenus fonciers provenant des propriétés bâties et non bâties.
- Les revenus des capitaux mobiliers (RCM).
- Les Traitements, salaires, pensions et rentes viagères.
- Les plus-values de cession à titre onéreux des immeubles bâties ou non bâties et des droits réels immobiliers, ainsi que celles résultant de la cession d'actions, de parts sociales ou de titres assimilés.

II. Base imposable :

L'IRG est imposable aux revenus ou bénéfices que le contribuable réalise ou dont il dispose au cours de chaque année⁷⁴.

Le bénéfice imposable est constitué par le produit brut excédentaire effectivement réalisé, y compris le montant des bénéfices et avantages dont bénéficie le contribuable en nature, sur les dépenses engagées pour l'acquisition et la rétention des revenus⁷⁵.

⁷¹Article 86 de la loi de finance 2021 modifiant l'article 33 de la loi de finance complémentaire 2020.

⁷² Article 1 du CIDTA, 2021.

⁷³ Article 2 du CIDTA, 2021.

⁷⁴ Article 9 du CIDTA, 2021.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

Le revenu net global annuel soumis à l'IRG est déterminé en totalisant les bénéfices ou revenus nets catégoriels, à l'exclusion des revenus relevant d'une imposition au taux libératoire et des charges déductibles suivantes⁷⁶ :

- Les intérêts des emprunts et dettes contractés à titre professionnel ainsi que ceux contractés au titre de l'acquisition ou de la construction de logements, à la charge du contribuable.
- les cotisations d'assurances vieillesse et d'assurances sociales versées par le contribuable à titre personnel.
- les pensions alimentaires.
- La police d'assurance contractée par le propriétaire bailleur.

Le revenu net de chaque catégorie de revenu est déterminé suivant les règles propres à lui et distinctement des autres revenus réalisés par le contribuable.

III. Taux d'imposition de l'IRG :

Un barème progressif est appliqué au revenu net global comme suit :

Tableau N°03 : Barème progressif annuel de l'IRG

Fraction du revenu imposable	Taux %
N'excédant pas 120 000	0%
120 001 à 360 000	20%
360 001 à 1 440 000	30%
Supérieure à 1 440 000	35%

Source : Site de la Direction générale des impôts, Système fiscal Algérien 2021, https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/brochures_fiscales/Le_systeme_fiscal_algerien_2021_fr.pdf, consulté le 29/07/2021 à 15h44.

⁷⁵ Article 10 du CIDTA, 2021.

⁷⁶ Article 85 du CIDTA, 2021.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

IV. Les revenus catégoriels :

Dans le cadre de notre mémoire, on va s'intéresser à l'IRG sur les traitements et salaires :

1. Traitements, salaires, pensions et rentes viagères⁷⁷ :

Il s'agit des rémunérations que l'employeur verse à l'employé. Le calcul de l'IRG se fait sur la base du salaire imposable suivant le barème progressif de l'IRG.

- Les revenus mensuels⁷⁸ :

La retenue à la source de l'IRG est calculée par mensualisation des revenus, sur la base du barème progressif de l'IRG. Ces revenus bénéficient d'un abattement proportionnel de 40%, toutefois il doit être compris entre 1000 et 1500 DA/mois, avec un abattement supplémentaire pour Les revenus supérieurs à 30.000 et inférieurs à 35.000 dinars, tel que L'IRG dû est déterminé comme suit : **IRG = IRG (selon le premier abattement) * (8/3) – (20 000/3).**

les revenus supérieurs à 30.000 et inférieurs à 42.500 dinars des travailleurs handicapés moteurs, mentaux, non-voyants ou sourds-muets, ainsi que les travailleurs retraités du régime général, bénéficient d'un abattement supplémentaire, tel que L'IRG dû est déterminé comme suit : **IRG = IRG (selon le premier abattement) * (5/3) – (12 500/3).**

- Les revenus d'une périodicité autre que mensuelle:

Les rémunérations, indemnités, primes et allocations, ainsi que les rappels y afférents, sont considérées comme une mensualité distincte et soumises à la retenue à la source de l'impôt sur le revenu global au taux de **10%**.

▪ Les revenus tirés des activités occasionnelles à caractère intellectuel :

Les activités de recherche et d'enseignement, de surveillance ou d'assistantat à titre vacataire donnent lieu à une retenue à la source de **10% libératoire d'impôt.**

Les rémunérations provenant de toutes autres activités occasionnelles à caractère intellectuel, le taux de la retenue est fixé à **15% libératoire d'impôt.**

⁷⁸ Article 104 du CIDTA, 2021.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

- Remarque :

L'IRG constitue une retenue à la source par l'employeur donc c'est un impôt libératoire qui libère le contribuable d'une déclaration ultérieure Série G N°01 (la déclaration annuelle des revenus).

2.2.3 La taxe sur l'activité professionnelle TAP :

I. Champ d'application :

La TAP est une taxe appliquée sur le chiffre d'affaires hors taxe ou sur les recettes professionnelles brutes réalisées en Algérie par des contribuables soumis au régime du réel. Les contribuables qui relèvent du régime forfaitaire ne sont pas imposés à la TAP.

II. La base imposable⁷⁹ :

Pour les assujettis à la TVA : le chiffre d'affaires hors TVA.

Pour les non assujettis à la TVA : Chiffre d'affaires TVA comprise.

III. Taux d'imposition :

Le taux de la TAP est fixé à **2%**, cependant il est ramené à :

- **1%** sans réfaction pour les activités de production des biens.
- **2%** avec réfaction de **25%** pour les activités de BTPH.
- **3%** pour l'activité de transport par canalisation des hydrocarbures.

Bénéficiaire d'une réfaction de **30%** :

- Le montant des opérations de vente en gros.
- Le montant des opérations de vente au détail portant sur les produits dont le prix de vente au détail comporte plus de 50 % de droits indirects.

Bénéficiaire d'une réfaction de **50%** :

- Le montant des opérations de vente en gros portant sur les produits dont le prix de vente au détail comporte plus de 50 % de droits indirects.

⁷⁹ Article 219 du CIDTA, 2021.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

- Le montant des opérations de ventes au détail portant sur le médicament à la double condition d'être classé bien stratégique tel que défini par le décret exécutif n°96-31 du 15 janvier 1996, et que la marge de vente au détail soit située entre 10 et 30 %.

Bénéficient d'une réfaction de 75 % : le montant des opérations de vente au détail de l'essence super, normale, sans plomb, le gas-oil, GPL/C et GNC.

IV. Le fait générateur⁸⁰ :

Le fait générateur est l'évènement qui donne lieu au paiement de l'impôt, pour la TAP les faits générateurs sont les suivants :

- **Pour les ventes :** La livraison matérielle ou juridique.
- **Vente de l'eau potable par les organismes distributeurs :** l'encaissement total ou partiel du prix.
- **Ventes réalisées dans les marchés publics :** l'encaissement total ou partiel du prix. A défaut d'encaissement, la TAP devient exigible au-delà du délai d'un (1) an à compter de la date de livraison juridique ou matérielle de la marchandise.
- **Pour les travaux immobiliers et les prestations de services :** l'encaissement total ou partiel du prix.
- **les travaux immobiliers réalisés par les promoteurs immobiliers :** la livraison juridique ou matérielle.
- **Les entreprises étrangères réalisant des travaux :** l'encaissement total ou partiel du prix.
- **Pour les spectacles, jeux et divertissements de toute nature :** à défaut d'encaissement, la délivrance du billet.

⁸⁰ Article 221bis du CIDTA, 2021.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

V. Déclaration de la TAP :

- 1) **Déclaration mensuelle** : déposé avant le 20 du mois suivant l'encaissement ou la livraison juridique ou matérielle du CA par voie de **Série G N°50** pour les contribuables soumis à au régime du réel.
- 2) **Déclaration annuelle** : déposé avant le 30 avril de l'année qui suit l'exercice, par voie de **Série G N°11** pour les contribuables soumis à l'IRG (régime du réel) et **Série G N°04** pour les contribuables soumis à l'IBS.

2.2.4 La taxe sur la valeur ajoutée TVA :

I. Champ d'application :

La TVA s'applique quels que soient le statut juridique des personnes qui interviennent pour la réalisation des opérations imposables et quels que soient la forme ou la nature de leur intervention⁸¹.

Les opérations soumises à la TVA peuvent être obligatoirement imposable, ou imposables par option⁸².

▪ Les opérations obligatoirement imposables :

- Opérations relevant d'une activité industrielle, commerciale ou artisanale effectuées par un assujetti.
- Opérations de banque et d'assurance.
- Opérations réalisées dans l'exercice d'une profession libérale.
- Opérations de vente portant sur les alcools spiritueux, les vins et autres boissons assimilées.
- Les opérations relatives aux travaux immobiliers
- Les opérations de ventes faites dans les conditions de gros
- Les opérations de ventes par les grandes surfaces, les activités de commerce multiple (commerce d'achat-revente dans les conditions de détail) et le commerce de détail, à l'exclusion des opérations réalisées par des contribuables relevant du régime de l'IFU.
- Les opérations de location, les prestations de services, les travaux d'études et de recherches.
- Les spectacles, jeux et divertissements de toute nature organisés par toute personne.

⁸¹ Article 1 du code des taxes sur le chiffre d'affaires CTCA, 2021.

⁸² Article 2 et 3 du CTCA, 2021.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

- Les opérations de vente réalisées par voie électronique.
 - **Les opérations imposables par option :**
- Affaires faites à l'exportation.
- Opérations réalisées à destination:
 - Des sociétés pétrolières.
 - d'autres redevables de la taxe.
 - des entreprises bénéficiant du régime des achats en franchise.
- **Les opérations exonérées de la TVA :**

Sont exonérés de la TVA les opérations définies par l'article 8 jusqu'à l'article 12 du CTCA, elles sont énumérées selon trois types d'opérations, à savoir :

- Les opérations faites à l'intérieur.
- Les opérations faites à l'importation.
- Les opérations faites à l'exportation.

II. Le fait générateur de la TVA :

Le fait générateur de la TVA et la TAP (précédemment mentionné) est identique, rajoutant le fait générateur :

- **Pour les livraisons à soi-même des biens meubles fabriqués et de travaux immobiliers :** par la livraison.
- **pour les importations :** par l'introduction de la marchandise en douane.
- **pour les exportations :** par la présentation des produits imposables en douane.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

III. Base imposable :

La base imposable à la TVA consiste au prix de marchandises, travaux ou services, tous frais, droits et taxe inclus à l'exclusion de la TVA elle-même⁸³.

IV. Taux de la taxe :

- La taxe sur la valeur ajoutée est perçue au taux normal de 19 %⁸⁴.
- Le taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée est fixé à 9 %, appliqué aux produits, biens, travaux, opérations et services cités par l'article 23 du CTCA⁸⁵.

V. Déductibilité de la TVA :

La TVA est basée sur le régime des déductions. C'est-à-dire que la TVA sur une opération d'achat est déduite de la TVA collectée sur une opération de vente. La différence entre les deux engendre soit une TVA à payer (lorsque la TVA déductible est inférieure à la TVA collecter), soit un précompte de TVA qui sera reporté sur le mois suivant.

Cependant, le dernier délai de récupération de la TVA est le 20 décembre de l'année qui suit celle de l'omission⁸⁶.

▪ Droit de déduction :

La TVA grevant les matières, produits, ou services n'est déductible que si ces derniers sont utilisés dans une opération effectivement soumise à cette taxe⁸⁷. Toutefois, ouvrent droit à déduction⁸⁸:

- Les opérations d'exportation.
- Les opérations de livraison de biens et services à un secteur exonéré ou bénéficiant du régime des achats en franchise de taxe.
- Les opérations de ventes de produits et de services exonérés dont les prix ou marges sont réglementées.

⁸³ Site de la Direction générale des impôts, P25, https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/brochures_fiscales/Le_systeme_fiscal_algerien_2021_fr.pdf, consulté le 02/08/2021 à 18h21.

⁸⁴ Article 21 du CTCA, 2021.

⁸⁵ Article 23 du CTCA, 2021.

⁸⁶ Article 30 du CTCA, 2021.

⁸⁷ Site de la DGI, <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/2-non-categorise/163-v-regime-des-deductions>, consulté le 10/08/2021 à 19h58.

⁸⁸ Article 32 du CTCA, 2021.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

Est exclue du droit à déduction, la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé⁸⁹ :

- les biens, services, matières, immeubles et locaux non utilisés pour les besoins de l'exploitation d'une activité imposable à cette taxe.
- les véhicules de tourisme et de transport de personnes qui ne constituent pas l'outil principal d'exploitation de l'entreprise assujettie à la TVA.
- les produits et services offerts à titre de dons et libéralités.
- les services, pièces détachées et fournitures utilisés à la réparation de biens exclus du droit à déduction.
- les marchands de biens et assimilés.
- les adjudicataires de marchés.
- les commissionnaires et courtiers.
- les exploitants de taxis.
- les représentations théâtrales et de ballets, les concerts, cirques, spectacles de variétés, jeux, spectacles et divertissements de toute nature.
- les réunions sportives de toutes natures.
- les acquisitions de biens meubles ou immeubles effectuées par les banques et les établissements financiers, destinés à être vendus dans le cadre du contrat «Mourabaha».

VI. Reversement de la TVA⁹⁰ :

La taxe déduite doit être reversée :

- lorsque les marchandises ont disparu, sauf dans les cas de force majeure dûment établis.
- lorsque l'opération n'est pas effectivement soumise à l'impôt.
- lorsque l'opération est définitivement considérée comme impayée.

⁸⁹ Article 41 du CTCA, 2021.

⁹⁰ Article 35 du CTCA, 2021.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

VII. Remboursement de la TVA⁹¹ :

Lorsque la TVA déductible ne peut être entièrement imputée sur la TVA due, le crédit de TVA restant est remboursable, dans les cas suivants :

1) D'opérations exonérées :

- les opérations d'exportation.
- les opérations de commercialisation de marchandises, de biens et services expressément exonérés de la TVA, ouvrant droit à déduction.
- les opérations de livraison de marchandises, de travaux, de biens et services à un secteur exonéré ou bénéficiant du régime de l'autorisation d'achat en franchise de taxe.

2) En cas de cessation d'activité : toutefois le remboursement du crédit de la TVA est déterminé après régularisation de la situation globale du contribuable, notamment en matière de reversement des déductions initiales.

3) différence de taux de la TVA : résultant de l'application du taux normal sur l'acquisition des matières, marchandises, biens amortissables et services et du taux réduit sur les affaires taxables.

VIII. Déclaration et paiement de la TVA :

Le paiement et la déclaration de la TVA se fait chaque mois à travers la **Série G N°50**, avant le 20 du mois qui suit l'encaissement du CA auprès de la recette des impôts du lieu de l'exercice de l'activité.

2.2.5 La taxe d'apprentissage et de la formation professionnelle continue TAF :

1) La taxe de formation professionnelle continue :

Elle vise essentiellement à assurer la mise à niveau des employés et assurer d'adapter leurs capacités à l'évolution de la technologie et des métiers.

La taxe de formation professionnelle continue est de **1% de la masse salariale annuelle** au maximum, elle est appliquée sur les employeurs quels que soient la forme

⁹¹ Article 50 du CTCA, 2021.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

juridique et la nature d'activité de l'entreprise, qui emploient 20 salariés ou plus et qui ne consacrent pas un montant égal au moins à 1% de la masse salariale⁹².

2) La taxe d'apprentissage :

La taxe d'apprentissage est fixée à 1% de la masse salariale annuelle au maximum, elle est payée par les employeurs quels que soient la forme juridique et la nature d'activité de l'entreprise, qui n'ont pas destiné un montant égal au moins à 1% de la masse salariale annuelle à l'apprentissage⁹³.

Section 2 : Notion du risque fiscal

1 Définition du risque fiscal :

1.1 Définition :

Il n'existe pas une définition du risque fiscal communément adoptée par les chercheurs, ainsi, ce risque se définit par l'OCDE comme : «le risque lié au non-respect par le contribuable des obligations suivantes : l'enregistrement dans le système, la production en temps utile de déclarations et de renseignements, l'établissement d'informations complètes et exactes et le paiement ponctuel de l'impôt dû »⁹⁴.

Selon ROSSIGNOL, le risque fiscal englobe deux acceptions : « la première, correspond au non-respect volontaire ou non des mesures fiscales, alors que la seconde, se rapporte davantage à la méconnaissance d'une disposition favorable qui peut générer un manque à gagner important »⁹⁵.

Ainsi, le risque fiscal est lié au non-respect de la réglementation fiscale en vigueur et au non bénéfice des avantages fiscaux proposés par la loi, ce qui oblige l'entreprise à subir une charge supplémentaire qui impactera sa performance et sa réputation.

⁹² Article 79 de la loi de finance 2007.

⁹³ Article 80 de la loi de finance 2007.

⁹⁴ OCDE, Gestion du risque d'indiscipline fiscale : gérer et améliorer la discipline fiscale, 2004, P. 9.

⁹⁵ ROSSIGNOL, fiscalité et responsabilité globale de l'entreprise, 2010, P175.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

1.2 Caractéristiques du risque fiscal :

D'après la définition du risque fiscal, on peut dégager plusieurs caractéristiques dont les principales sont :

La difficulté de détection et d'évaluation des risques fiscaux, qui revient au fait que l'appréciation du comportement de l'entreprise face au respect de la réglementation fiscale (le niveau de régularité) est souvent difficile à faire.

Le risque fiscal est un risque permanent, non seulement ponctuel, c'est-à-dire qu'il n'est pas nécessairement lié à l'année en cours, mais il peut affecter les années suivantes.

Le risque fiscal peut être volontaire ou involontaire, le risque dû au non-respect des règles fiscales peut intervenir par une volonté délibérée du contribuable, comme il peut être involontaire. Dans ce sens il est indispensable de souligner la notion de fraude fiscale et celle d'erreur :

- **Risque fiscal involontaire** : ce risque peut résulter d'une erreur dans l'application des textes fiscaux en vigueur dû à la complexité de ces derniers, ou d'une méconnaissance des dispositions fiscales favorables qui peut avoir comme cause l'incompétence du personnel fiscal de l'entreprise ou le changement fréquent du droit fiscal. L'élément qui fait la différence dans ce cas c'est l'intention et la bonne foi du contribuable.
- **Risque fiscal volontaire** : Ce risque intervient soit du non-respect intentionnel de la réglementation fiscale afin d'échapper à la loi (fraude fiscale), soit d'un non-bénéfice voulu des avantages fiscaux dont le but est peut-être de ne pas attirer l'attention de l'administration fiscale sur certains actes ou opérations.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

2 Sources et typologies du risque fiscal :

2.1 Les sources du risque fiscal :

Il existe 3 types de sources des risques fiscaux :

2.1.1 Les lois et réglementations fiscales :

La nature complexe des textes fiscaux augmente la possibilité pour les contribuables d'émettre des erreurs ou des comportements non souhaitables par le législateur. Cependant, même si la loi en précise clairement l'objet et l'application, les contribuables peuvent y échapper ou essayer d'ajuster les données, lorsqu'ils estiment que c'est trop onéreux et ça va impacté la viabilité de l'entreprise.

Le risque fiscal provient également des modifications régulières des lois fiscales et de ses interprétations par les autorités et les responsables fiscaux qui n'ont pas mis à jour leurs connaissances en la matière, et donc risquer de ne pas se conformer à ces réglementations et d'encourir des pénalités fiscales.

2.1.2 L'organisation de l'entreprise :

L'organisation et la structure de l'entreprise ainsi que ses activités et son personnel présentent une source importante du risque fiscal.

La réglementation régissant certaines opérations telles que la fusion, acquisitions et les opérations entre les actionnaires et l'entrepris en 'est pas claire et peut engendrer des risques fiscaux plus élevés que ceux associés aux opérations quotidiennes de l'entreprise. Ainsi, le manque de personnel fiscal compétent au niveau des entreprises a un effet sur leur capacité à se conformer aux obligations fiscales ce qui nécessite le recrutement des personnes qualifiées ainsi qu'une formation continue au profit des employés assurant la maitrise et la mise à jour de la matière fiscale.

L'internationalisation des entreprises est également source de risque fiscal, elles sont confrontées à de nombreuses et différentes règles fiscales qu'il faut maîtriser et respecter.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

2.1.3 L'organisation de l'administration fiscale :

Afin d'examiner l'influence de l'organisation de l'administration fiscale sur le risque fiscal de l'entreprise, il est nécessaire d'introduire les facteurs pouvant engendrer ce risque.

En effet, l'administration fiscale qui ne dispose pas de ressources financières suffisantes et des technologies de l'information essentielles à l'utilisation des informations massives et diversifiées des contribuables, peuvent ne pas être au courant des infractions fiscales de certains d'entre eux, ce qui peut augmenter le risque de ces derniers.

De plus, le manque de compétences, de formation continue et de maîtrise des outils informatiques par le personnel de l'administration fiscale, augmente le risque de non détection des risques fiscaux des contribuables lors d'un contrôle fiscal surtout en cas d'adoption par ces derniers d'outils informatiques sophistiqués et peut accroître ainsi les cas d'indiscipline fiscale⁹⁶.

⁹⁶ M.G BEN ABDERRAHMEN, 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, P 31.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

- Les sources du risque fiscal peuvent être résumées dans le tableau suivant :

Tableau N°04 : Tableau récapitulatif des sources du risque fiscal

Lois et réglementations fiscales	Organisation de l'entreprise	Organisation de l'administration fiscale
<ul style="list-style-type: none">- Complexité de la réglementation fiscale.- Lourdeur des dispositions fiscales.- Changements de la réglementation fiscale et des interprétations faites par les autorités fiscales et les responsables fiscaux.- Méconnaissance des avantages fiscaux.	<ul style="list-style-type: none">- Des opérations spécifiques dont les règles fiscales ne sont pas très claires.- L'internationalisation des entreprises.- Système de génération des informations comptables.- Manque de personnel fiscal compétent.- Manque de ressources financières pour faire appel à un conseil externe ou pour recruter un personnel fiscal compétent dans l'entreprise.- un système de gouvernance inefficace.	<ul style="list-style-type: none">- Manque de ressources financières et de technologies d'informations pour l'administration fiscale.- Manque de compétence, de formation continue et de maîtrise de l'outil informatique par le personnel de l'administration fiscale.

Source : GUEDRIB BEN ABDERRAHMEN, Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal, Thèse en vue de l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion, Université de Franche-Comté, 2013.

2.2 Typologie du risque fiscal :

- I. Selon J.ROSSIGNOL on peut avoir deux principaux types du risque fiscal au niveau d'une entreprise :

2.2.1 Un risque d'opportunité :

C'est un risque lié à la stratégie fiscale adoptée par l'entreprise, dans le cadre du respect des règles fiscales. En fait l'administration fiscale ne peut remettre en cause les décisions de gestion prises par une entreprise tant qu'elles sont conformes aux dispositions fiscales en vigueur. Une bonne gestion ou optimisation fiscale, ne peut se faire sans maîtriser tout d'abord les risques résultant d'irrégularités relatives au traitement fiscal des opérations régulières de l'entreprise.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

2.2.2 Risque lié à la conformité :

Les risques liés à la conformité peuvent être (comme déjà mentionné dans les caractéristiques) :

- **Des risques fiscaux volontaires :**

Qui résulte selon ROSSIGNOL : « soit du non-respect intentionnel de la réglementation fiscale, soit d'un non bénéfice voulu des avantages fiscaux ».

Le non-respect volontaire des règles fiscales se traduit par une volonté délibérée d'échapper à la loi par des procédés illégaux, c'est ce qu'on appelle une fraude fiscale. Selon ROSSIGNOL la fraude fiscale est l'action qui consiste à se soustraire ou à tenter de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel de l'impôt. Cette action constitue un crime fondé sur une intention délibérée⁹⁷.

L'article 303 du CIDTA définit la fraude fiscale comme : « Quiconque, en employant des manœuvres frauduleuses s'est soustrait ou a tenté de se soustraire, en totalité ou en partie, à l'assiette ou à la liquidation de tout impôt, droit ou taxe est indépendamment des sanctions fiscales applicables, passible d'une amende ou d'emprisonnement, selon le montant des droits éludés⁹⁸.

- **Des risques fiscaux involontaires :**

Il s'agit dans ce cas d'une simple erreur dans l'application des dispositions fiscales ou d'une ignorance de dispositions fiscales favorables pour l'entreprise.

II. Une autre typologie inspirée des travaux de Price Waterhouse Cooper, classe les risques fiscaux en deux catégories :

2.2.3 Les risques spécifiques : qui englobent

- **Les risques de transaction :** C'est le risque associé à la réalisation d'une transaction inhabituelle par l'entreprise (fusion, acquisition, restructuration...).
- **Le risque opérationnel :** le risque lié à l'application des règles fiscales, aux opérations habituelles de l'entreprise.

⁹⁷ ROSSIGNOL, fiscalité et responsabilité globale de l'entreprise, 2010.

⁹⁸ Article 303 du CIDTA, 2021.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

- **Le risque de comptabilité financière** : lié au processus d'élaboration des états financiers et au système de contrôle interne lié à ce processus.
- **Le risque de non-conformité** : lié au degré de respect de la réglementation en vigueur, il dépend de la qualité des procédures de gestion, de la fiabilité du système d'information, des procédures de la veille fiscale,...etc.

2.2.4 Les risques génériques : qui comportent

- **Les risques de portefeuille** : c'est le risque qui englobe l'ensemble des risques de transaction, opérationnel et de non-conformité.
- **Les risques de gestion** : liés à la mauvaise gestion des risques fiscaux.
- **Les risques de réputation** : liés à l'habitude de l'entreprise à subir des redressements fiscaux qui portent une mauvaise influence sur la réputation de l'entreprise.

2.3 Sanctions du risque fiscal :

L'existence des risques fiscaux au niveau des entreprises peut avoir des conséquences, ainsi, deux types de sanctions engendrent :

2.3.1 Sanction fiscale :

C'est une mesure pécuniaire prononcée par l'administration fiscale à l'encontre des contribuables, elle dépend souvent des opérations de contrôle fiscal menées pour vérifier l'application conforme des dispositions fiscales, et stipulent les sanctions éventuelles en cas de non-respect de ces dispositions. Ainsi, l'administration fiscale a un pouvoir de contrôle et de sanction.

2.3.2 Sanction générale :

Ce type de sanction sort du domaine fiscal, il signifie que la présence d'un risque fiscal peut avoir des effets autres que fiscaux sur l'entreprise. A titre d'exemple, il peut avoir des conséquences sur la trésorerie de l'entreprise si elle ne profite pas des dispositions fiscales favorables et donc elle s'expose à payer une charge supplémentaire.

Aussi, les choix fiscaux de l'entreprise peuvent impacter sa politique et donc sa performance globale, ce qui nécessite la considération du volet fiscal et économique dans la détermination des stratégies fiscales.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

Les redressements et pénalités fiscales que subit l'entreprise présentent également un risque qui pourrait nuire à la réputation de l'entreprise et à sa situation financière, ce qui affectera sa viabilité.

Section 3 : contribution de l'audit fiscal à la performance fiscale de l'entreprise

1 La gestion des risques fiscaux :

La gestion des risques fiscaux cherche à identifier, évaluer et mesurer le risque fiscal et développer ensuite des contre-mesures pour le traiter, elle fait partie intégrante de la gestion des risques de l'entreprise.

Ainsi, la gestion du risque fiscal conduit l'entreprise à identifier les risques fiscaux et à mettre en place des méthodologies afin d'éliminer ou de réduire significativement ces risques, dont l'objectif est de réduire l'incidence fiscale sans subir des pénalités de la part de l'administration fiscale.

La gestion des risques fiscaux peut prendre deux formes :

1.1 La gestion passive du risque fiscal :

Dans ce mode de gestion, le professionnel aide l'entreprise à réagir à une menace ou alléger et minimiser les répercussions négatives des risques qui peuvent survenir.

1.2 La gestion proactive du risque fiscal :

Selon YAICH gérer un risque, c'est agir sur deux domaines essentiels qui sont la prévention et l'intervention. Dans ce mode de gestion, non seulement l'entreprise se donne les moyens d'éviter et de prévenir les dangers mais elle cherche également à profiter des opportunités qui les accompagnent⁹⁹.

En effet, la gestion proactive des risques se traduit par la mise en place d'un processus permettant de détecter le risque et de tirer profit des opportunités qui l'accompagnent. Ce processus contient 4 étapes :

⁹⁹ Raouf YAICH, La culture du risque, Editions Raouf YAICH, 2007.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

1.2.1 L'identification des risques :

Pour qu'un professionnel gère les risques fiscaux d'une entreprise d'une manière efficace, il doit commencer par une prise de connaissance de tous les secteurs d'activité de l'entreprise afin de déterminer les risques potentiels auxquels elle peut être exposée.

Ces risques ne se limitent pas au service de fiscalité de l'entreprise, mais sont générés en grande partie, par la possibilité de conflits entre les services de l'administration fiscale et l'entreprise lors d'un contrôle de la situation fiscale de l'entreprise, ce qui conduit à des redressements en la matière imposable et dont les répercussions pèsent lourdement sur la situation économique et financière de l'entreprise.

Pour parvenir à détecter d'éventuels facteurs de risque, les professionnels doivent mettre en œuvre les diligences adéquates dont notamment :

- **L'examen du contrôle interne de l'entreprise :** pour la détection de ses points faibles susceptibles de produire des risques fiscaux.
- **L'audit fiscal :** qui est un outil pour les entreprises pour mettre en évidence les forces et les faiblesses de l'entreprise en matière fiscale, il constitue un moyen de prévenir le risque fiscal.

Cette identification peut être suivie par la présentation d'une cartographie des risques de l'entreprise, afin de définir par la suite les actions de traitement adaptées à chaque type de risque.

1.2.2 L'évaluation des risques fiscaux :

Il s'agit de préciser dans quelle mesure les événements potentiels sont susceptibles d'avoir un impact sur la réalisation des objectifs de l'entreprise et ce en évaluant la probabilité d'occurrence et l'impact de ces risques. Cette évaluation permet d'hierarchiser les risques selon leur degré d'importance, ce qui nécessitent une gestion à priori.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

1.2.3 Traitement des risques :

Il s'agit d'apporter des solutions appropriées aux risques identifiés selon leur seuil de tolérance (niveau de risque auquel l'entreprise ne peut plus supporter de risques fiscaux supplémentaires), qui permet de déterminer ceux qui sont gérables et ceux qui ne le sont pas et de saisir toutes les opportunités fiscales qui peuvent accompagner les risques¹⁰⁰. Le traitement des risques peut prendre deux formes :

- **La réduction du risque** : lorsque le risque identifié est d'un niveau élevé ou inacceptable, donc non gérable. C'est-à-dire le seuil de tolérance au risque fiscal est déjà atteint. Elle consiste à essayer d'éviter le risque ou de réduire ses répercussions.
- **La gestion du risque** : lorsque le risque est faible et l'entreprise juge qu'elle maîtrisera les coûts en cas de survenance (le seuil de tolérance n'est pas dépassé). Dans ce cas l'entreprise choisit d'encourir le risque et de saisir toutes les avantages fiscaux qui l'accompagnent.

1.2.4 Pilotage et contrôle des risques :

Il s'agit de mettre en place des procédures pour assurer la bonne application des mesures de traitement des risques. La fonction de pilotage doit apprécier si le risque résiduel après traitement est acceptable au regard de l'atteinte des objectifs.

2 Les outils d'analyse de l'audit fiscal dans le cadre de la gestion des risques fiscaux :

Étant une diligence adéquate pour la gestion des risques, l'audit fiscal utilise plusieurs outils d'analyse à savoir : Le diagnostic fiscal, le degré de conformité, la veille fiscale et le rapport d'audit.

2.1 Le diagnostic fiscal :

C'est un outil qui consiste à identifier la situation fiscale, financière et celle des opérations effectuées par l'entreprise dans le cadre de son activité afin de ressortir les éventuelles insuffisances, erreurs et omissions. Le diagnostic fiscal s'articule autour de trois aspects :

¹⁰⁰Site web WikiMemoires La culture du risque et la gestion des risques fiscaux, <https://wikimemoires.net/2012/10/la-culture-du-risque-et-la-gestion-des-risques-fiscaux/>, consulté le 04/08/2021 à 22 :04.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

2.1.1 L'aspect juridico-fiscal :

Il s'agit de faire une analyse critique des :

- **Obligations fiscales de l'entreprise** : en collectant les informations portant sur le statut juridique de l'entreprise, la nature de son activité et les opérations qu'elle réalise. Cette analyse permet de déterminer le régime fiscal applicable à l'entreprise.

- **Obligations déclaratives de l'entreprise** : la détermination du régime fiscal conduit à la détermination des obligations déclaratives de l'entreprise. Ainsi, l'analyse de la situation déclarative consiste à collecter les informations sur ses déclarations annuelles et mensuelles ainsi que ses pièces justificatives (Factures d'achats, relevés bancaires, quittance de paiement, attestation de franchises s'il y a lieu, décision d'exploitation ENSEJ, CNAC, Ou ANDI si il y a lieu, etc.). Cette analyse détermine le respect de l'entreprise de ses obligations fiscales, au point de vue des délais, faits générateurs, justifications, etc.

- **Etude de la régularité de la situation fiscale** : Cette étude comporte :

Le rapprochement entre les règles fiscales déclaratives dont l'entreprise est éligible et ses déclarations, afin d'identifier les erreurs arithmétiques potentielles en matière de calcul des différents types d'impôts.

Identification des erreurs dans le cadre du respect des règles du fait générateur et exigibilité des impôts et taxes.

En effet, cette étude consiste à effectuer les contrôles nécessaires en matière de fonds, formes et délais.

2.1.2 L'aspect comptable et financier de l'entreprise :

Il s'agit de l'identification de la manière à travers laquelle l'entreprise a tenu sa comptabilité et les incidences fiscales que celle-ci avait provoquées. Ca consiste à vérifier si la comptabilité est probante, la disposition de tous les livres légaux, le respect des normes comptables, etc.

2.1.3 L'aspect stratégique, opérationnel et organisationnel de l'activité de l'entreprise :

C'est une analyse qui porte sur les processus de formulation des décisions stratégique de l'entité, et sur les opérations entrant dans le cadre de l'activité de l'entreprise.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

2.2 Le degré de conformité :

C'est un outil d'appréciation de la nature de la régularité de l'entreprise en matière fiscale lors du diagnostic, et ce, pour pouvoir anticiper à travers la vieillesse fiscale un scénario de redressement le plus probable. Par conséquent, le degré de conformité est utilisé pour déterminer la nature des risques fiscaux affectant l'entreprise et l'effet que cela a sur sa survie et ses performances.

2.3 La veille fiscale :

Dans le cadre de l'audit fiscal et donc la gestion proactive du risque fiscal lié à la conformité, la veille fiscale est un outil qui peut anticiper un événement de contrôle fiscal, de régularisation et de redressement. C'est un outil qui peut être considéré d'une part comme outil accompagnant le diagnostic et le degré de conformité, et d'autre part, c'est un outil d'analyse indépendant qui peut prévenir les scénarios probables de redressement et leur impact sur la performance et la viabilité de l'entreprise.

2.4 Le rapport d'audit :

Le rapport d'audit consiste à retracer toute la mission en question, les objectifs fixés, la méthode utilisée en justifiant les choix, les informations recherchées, l'analyse des données, les anomalies ressorties ainsi que les scénarios de redressements probables et leur impact sur l'entreprise et enfin donner les recommandations et suggestions possibles pour corriger ces anomalies afin d'affaiblir les répercussions négatives du risque fiscal qu'elles génèrent.

3 Impact de l'audit fiscal sur la performance de l'entreprise :

A titre de rappel, l'audit fiscal a pour mission d'assurer le respect de deux principes fondamentaux à savoir la régularité et l'efficacité fiscale. Ainsi, il nous est primordial d'expliquer l'impact de ces deux notions sur la performance de l'entreprise.

3.1 L'impact de la régularité et l'efficacité fiscale sur la performance financière de l'entreprise :

3.1.1 La régularité fiscale et la performance financière :

La régularité implique l'obligation du respect des règles fiscales de fond et de forme dans l'établissement des déclarations fiscales, des délais octroyés et du respect des strictes obligations comptables et fiscales décrétées par la loi, et ce, dans la réalisation de toutes les opérations habituelles ou exceptionnelles de l'entreprise.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

Dans ce sens, le contribuable se trouve face à un ensemble d'amendes et de pénalités fiscales en cas de non-respect des dispositions fiscales en vigueur, présentant ainsi des sanctions financières non déductibles au plan fiscal qui impactera négativement la situation de l'entreprise et nuisent directement à la performance financière de l'entreprise.

Parmi les pénalités que le contribuable peut subir et donc impacter sa situation financière :

1) Les pénalités de retard de paiement¹⁰¹ : le retard de paiement des impôts et taxes (IRG, IBS, TVA¹⁰², TAP) engendre l'application de :

- Une **pénalité fiscale de 10 %**, des droits dus lorsque le paiement est effectué après 15 jours à compter de la date d'exigibilité.
- lorsque le retard dépasse 30 jours, **une astreinte de 3%** par mois ou fraction de mois de retard sans dépasser 25% (y compris la pénalité de recouvrement de 10%).

2) Pénalités de défaut ou insuffisance de versement : lorsque le chiffre d'affaires ou les bénéfices annuels réalisés sont insuffisamment ou faussement déclarés, une pénalité de

- **10%**, si les droits dus sont inférieurs à 50.000 DA.
- **15%**, si les droits dus sont compris entre 50.000 et 200.000 DA.
- **25%**, lorsque les droits dus sont supérieur à 200.000 DA.

Dans le cas de manœuvres frauduleuses, une amende de 100 % est applicable sur l'intégralité des droits¹⁰³.

3) Les pénalités sur acomptes provisionnels :

En cas de retard ou défaut de versement des acomptes provisionnels, **une pénalité de 10%** est appliquée aux sommes non réglées dans les échéances prévues¹⁰⁴.

- L'audit fiscal permet ainsi l'appréciation de la régularité fiscale et de la mesure du risque fiscal encouru par l'entreprise.

¹⁰¹ Article 402 du CIDTA, 2021.

¹⁰² Article 140 du CTCA, 2021.

¹⁰³ Article 116 du CTCA, 2021.

¹⁰⁴ Articles 355 et 356 du CIDTA, 2021.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

3.1.2 L'efficacité fiscale et la performance financière :

L'efficacité fiscale vise à contrôler la capacité de l'entreprise à mobiliser les avantages et les opportunités fiscales offertes par le législateur afin d'optimiser sa situation financière et assurer sa pérennité. L'efficacité implique la recherche de l'entreprise à optimiser ses choix stratégiques à travers des leviers fiscaux qui permettraient de dégager les meilleurs profits.

3.2 L'audit fiscal permet d'apprécier la performance fiscale de l'entreprise :

Une entreprise qui arrive à honorer ses obligations fiscales sans subir des pénalités, amendes ou redressements, réalise déjà une performance. Cependant les entreprises ont la possibilité de prévoir l'impôt et d'utiliser au maximum les moyens fournis par le législateur qui offre des choix multiples¹⁰⁵, cette possibilité d'avoir des mesures plus ou moins opportunes au plan fiscal justifie l'intérêt pour l'entreprise de soumettre à un spécialiste ses orientations fiscales et choix fiscaux, afin de voir si, en la matière, elle fait preuve d'efficacité ou non.

Ainsi, l'audit fiscal participera à améliorer l'efficacité fiscale qui sera intégré dans le cadre de sa gestion fiscale, en mettant en évidence l'étendue des situations dans lesquelles l'entreprise peut être plus ou moins efficace au plan fiscal.

3.2.1 L'audit fiscal repose sur une classification des choix fiscaux :

La performance fiscale de l'entreprise est la résultante de décisions fiscales et choix fiscaux, ou d'implications fiscales de décisions juridiques qui contribuent chacune à l'efficacité fiscale. Le domaine de l'audit fiscal porte cependant sur un des éléments clefs dans la gestion fiscale de l'entreprise qui est l'exercice des choix fiscaux et le contrôle de l'utilisation de ces choix. On peut différencier les choix fiscaux en fonction de leur portée :

3.2.1.1 Choix stratégiques :

C'est des choix dont la portée fiscale est importante, ils correspondent au choix des orientations fiscales majeures qui déterminent les caractéristiques fiscales de l'entreprise. Prenons à titre d'exemple le choix du régime d'imposition ou le choix d'implantation d'une entreprise dans une zone de développement régional pour bénéficier des avantages accordés.

¹⁰⁵ CHADEFAX, L'audit fiscal, 1987, P66.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

Le choix stratégique produit des effets au-delà du domaine fiscal (implications juridiques, économiques, financières, etc.).

3.2.1.2 Choix tactiques :

C'est des choix de la gestion courante procurant à l'entreprise des avantages financiers et dont la portée fiscale est limitée, ils ne déterminent pas les caractéristiques fiscales de l'entreprise. Généralement, ces choix découlent de l'exercice d'options explicitement contenues dans la loi fiscale. C'est le législateur qui, en pleine connaissance de cause, offre une possibilité d'option aux entreprises¹⁰⁶. Dans d'autres cas, l'option offerte ne relève pas d'une disposition légale mais d'une tolérance de l'administration fiscale permettant un assouplissement de l'application de certains dispositifs.

- Finalement, la maîtrise des choix stratégiques dont l'enjeu est particulièrement important et des choix tactiques nombreux présente une difficulté que l'entreprise peut la surmonter en faisant appel à l'audit fiscal qui assure le contrôle de ces choix afin de s'assurer de l'opportunité des décisions fiscales de l'entreprise et donc sa performance fiscale.

3.2.2 Contrôle des choix fiscaux :

Comme le contrôle de la régularité a des vertus préventives, le contrôle de l'efficacité contribue à renforcer de l'efficacité fiscale de l'entreprise. L'audit fiscal doit ainsi sensibiliser l'entreprise à l'importance de l'écart existant entre l'efficacité fiscale potentielle et l'efficacité fiscale atteinte¹⁰⁷, en mettant en évidence les lacunes résultant de l'ignorance des dispositions qu'offre la législation fiscale à l'entreprise ou en signalant les erreurs liées à des choix a priori exercés en connaissance de cause.

Donc, le contrôle des choix fiscaux contribue non seulement à la vérification de l'aptitude de l'entreprise à exercer le bon choix fiscal, mais aussi en mettant en évidence ses choix méconnus. Ainsi, l'audit enrichit l'éventail des possibilités offertes aux entreprises, augmentant ainsi le potentiel d'efficacité fiscale. Ce qui fait, la maîtrise des choix fiscaux reflète une efficacité et performance fiscale.

Par voie de conséquence, l'entreprise doit adopter des mesures qui lui permettront d'aller vers l'amélioration de ses choix fiscaux et l'optimisation de son efficacité fiscale par

¹⁰⁶ J.L.ROSSIGNOL, La gestion fiscale de l'entreprise, 2008.

¹⁰⁷ Ibid.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

son capacité à mettre à profit le potentiel juridique et fiscal dont elle dispose (utiliser efficacement la matière fiscale) en tenant compte de l'orientation et la politique générale de l'entreprise. Ce qui offre l'audit fiscal.

En finalité, une mission d'audit fiscal contribue largement dans la gestion des risques fiscaux des entreprises, elle assure une approche permettant la maîtrise des risques et des avantages fiscaux qui les accompagnent.

Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux

Conclusion du chapitre :

Comme mentionné précédemment, la nécessité vitale de faire face aux effets dévastateurs des risques fiscaux sur les entreprises a favorisé l'émergence de la gestion fiscale qui existe sous forme de fonction et structure organisationnelle dans les grandes entreprises pilotée par des tax managers et auditeurs fiscaux, elle existe aussi comme une profession libérale des conseillers fiscaux et un domaine d'activité stratégique dans l'industrie du consulting pratiqué par les grandes multinationales.

En effet, l'audit fiscal est devenu un outil indispensable pour l'entreprise et sa prise de décision stratégique, constituant un outil de la gestion fiscale il a pour rôle dans un premier lieu de faire un examen de la situation fiscale d'une entreprise en mesurant ses risques fiscaux, dans un second lieu il peut offrir des opportunités provenant de l'environnement fiscal de l'entreprise et donc construire des avantages concurrentiels via des outils d'optimisation fiscale.

Chapitre 03 :
*Déroulement et apport
de la mission d'audit
fiscal au sein de
l'entreprise X*

Chapitre 3: Déroulement et apport de la mission d'audit fiscal au sein de l'entreprise X

Introduction :

Après avoir présenté tous les aspects théoriques qui contournent la démarche de l'audit fiscal et la notion des risques fiscaux, il y a lieu de mettre en pratique nos connaissances théorique afin d'apporter des éléments de réponse à notre problématique.

A cet effet, ce troisième chapitre sera consacré aux travaux que nous avons réalisé au cours de notre stage pratique de deux (02) mois au sein de KPMG Algérie SPA.

La première section porte sur la présentation de l'entreprise, ses activités et son organisation interne.

Une deuxième section sera consacrée à la présentation de la démarche et les travaux d'audit fiscal que nous avons effectué, ainsi qu'aux recommandations éventuelles.

Chapitre 3: Déroulement et apport de la mission d'audit fiscal au sein de l'entreprise X

Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil, KPMG Algérie SPA

Dans le cadre de cette section nous allons présenter l'entreprise où nous avons effectué notre stage pratique, son organisation actuelle ainsi que les activités qu'elle réalise.

1 Présentation et organisation de l'entreprise :

KPMG est un des réseaux globaux d'audit et de conseil les plus étendus, Les cabinets membres sont affiliés à KPMG International, société de droit anglais. Ils sont légalement distincts et indépendants les uns des autres.

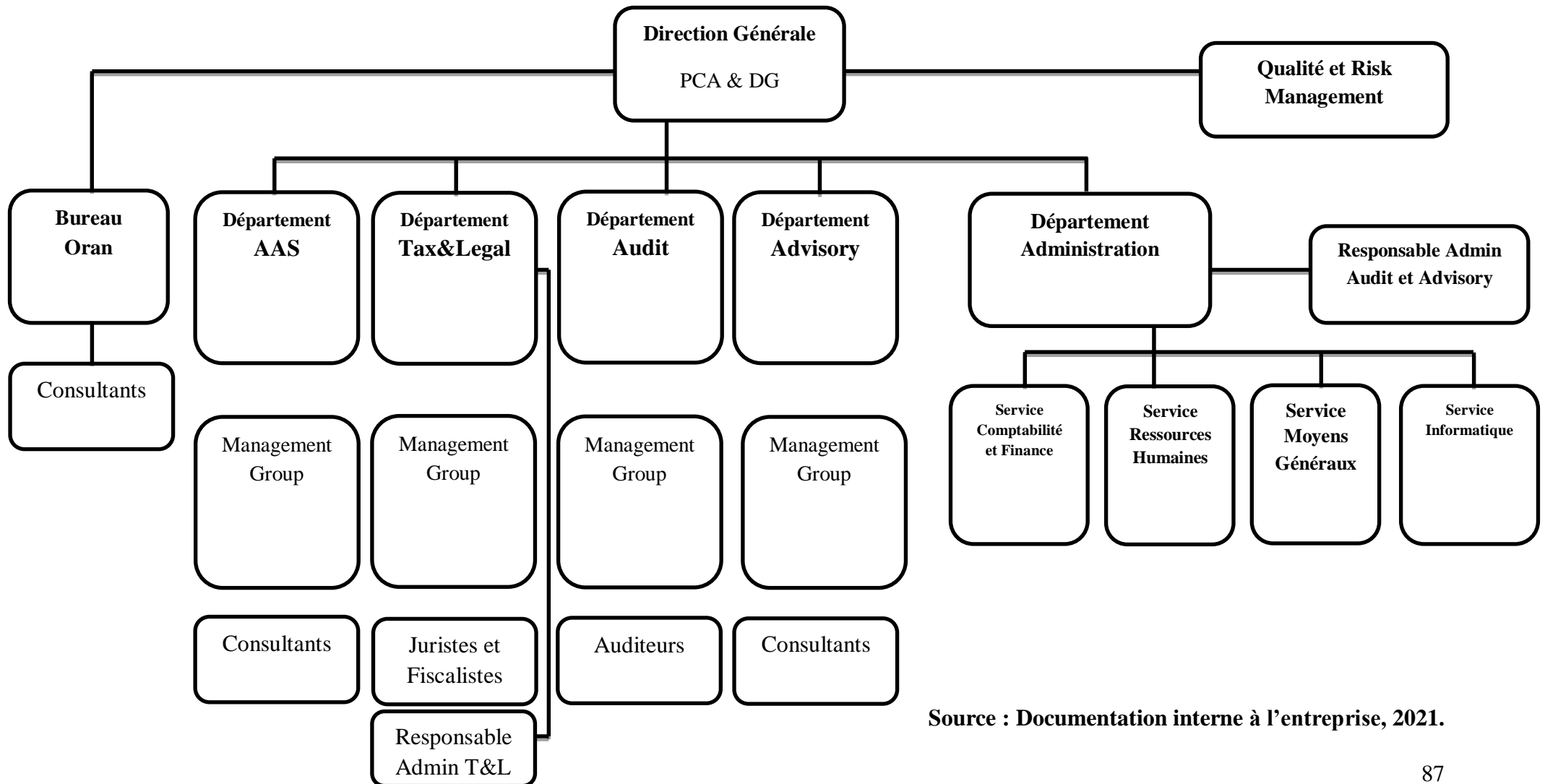
Présent dans 147 pays, KPMG Algérie existe sous la forme d'une SPA depuis 2002 présentant le premier cabinet d'audit et de conseil implanté en Algérie et l'un des principaux prestataires de services auprès des sociétés multinationales et locales dans tous les secteurs d'activités.

Grâce à la valeur ajoutée apportée aux clients, le cabinet s'est bien évolué avec plus de cent cinquante (150) experts formés aux normes universelles du label KPMG, couvrant la finance, le conseil, l'audit, les systèmes d'information et le droit des entreprises, Ce qui en fait un leader sur le marché algérien.

1.1 Organisation de KPMG Algérie :

Le cabinet est organisé en cinq (05) départements présentés selon l'organigramme suivant et dont notamment figure le département Tax&Legal auquel nous avons effectué notre stage pratique :

Figure N°03 : Organigramme de KPMG



Source : Documentation interne à l'entreprise, 2021.

Chapitre 3: Déroulement et apport de la mission d'audit fiscal au sein de l'entreprise X

1.2 Les activités de KPMG Algérie :

1.2.1 L'audit contractuel :

KPMG apporte à ses clients une révision intègre et objective de la situation financière de leurs entreprises, ce qui leur permet d'améliorer l'efficacité de leurs activités.

1.2.2 Tax and Legal :

KPMG propose un éventail complet de services personnalisés permettent de déterminer les problèmes juridiques et fiscaux spécifiques à certains secteurs d'activité afin d'apporter les solutions.

- **Prestations fiscales :**

- Audit fiscal.
- Revue des déclarations fiscales.
- Revue fiscale dans le cadre de l'exécution des contrats.
- Assistance à la mise en place de procédures de conformité.
- Due diligence.

- **Prestations juridiques :**

- Création de sociétés.
- Études sur les formes d'implantation et la réalisation d'une opération.
- Revue juridique de conformité.
- Assistance en matière contractuelle.
- Secrétariat juridique.

1.2.3 Advisory :

Les différents domaines d'intervention consistent en :

- **Management Consulting :**

KPMG accompagne ses clients dans la définition et la conduite de leurs projets de transformation et d'amélioration de la performance dans les domaines opérationnels, l'organisation, la fonction finance et les systèmes d'information.

- **Deal Advisory :**

KPMG accompagne ses clients dans le cadre de leurs transactions en mettant à leur disposition des équipes spécialisées qui permettent de maximiser la valeur ajoutée créée pendant ces transactions.

Chapitre 3: Déroulement et apport de la mission d’audit fiscal au sein de l’entreprise X

- **Risk Consulting :**

KPMG apporte des solutions pour évaluer et optimiser le dispositif de contrôle interne et de management des risques en conformité avec les orientations stratégiques et les obligations légales et réglementaires.

- **Les différents domaines d’intervention :**

Tableau N°05 : Les domaines d’intervention de KPMG

Transaction Services :	Accounting Advisory Services	Business Performance Services	IT Advisory Services
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Assistance à l’identification et l’évaluation des risques dans les opérations de fusion/cession/rapprochement d’entreprises. ▪ Due diligence à l’achat/vente. Assistance data room. ▪ Identification des risques. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Conversion aux normes IFRS/ US GAAP. ▪ Élaboration des liasses fiscales et sociales. ▪ Reporting. ▪ États financier. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Élaboration de stratégie. ▪ Business Plan. ▪ Optimisation de l’organisation et des processus. ▪ Conduite du changement ▪ Contrôle interne. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Audit des systèmes d’information. ▪ Cahier des charges et choix de solutions. ▪ Accompagnement dans la mise en œuvre. ▪ Cyber sécurité.

Source : Documentation interne à l’entreprise, 2021.

1.3 Domaines d’activités de KPMG Algérie :

- Services financiers.
- Energie et ressources naturelles.
- Communication &Télécom.
- Infrastructures, transport et construction.
- Gouvernement et secteur public.
- Projets financés parles bailleurs de fonds.
- Industries.
- Marché de consommation et négoce.
- Agroalimentaire.

Chapitre 3: Déroulement et apport de la mission d'audit fiscal au sein de l'entreprise X

Section 2 : Mise en œuvre de la mission d'audit fiscal

Dans la présente section, nous allons exposer les différentes démarches suivies dans le cadre d'une mission d'audit fiscal réalisée afin d'identifier les zones de risques fiscaux éventuels.

Il est indispensable de signaler que les travaux d'audit fiscal au sein de KPMG notamment au niveau du département Tax and Legal suivent la méthodologie de l'administration fiscale, c'est-à-dire après la prise de connaissance de l'entreprise (qui ne sera présenté dans notre cas pour des raisons de confidentialité et de secret professionnel) ils procèdent directement aux travaux de vérification sans passer par la phase d'évaluation du contrôle interne. De ce fait, on va présenter directement les travaux effectués au sein de l'entreprise X.

Ainsi, et pour des raisons de confidentialité, nous n'allons pas évoquer le nom de l'entreprise objet de cette étude, qui consiste à une entreprise soumise au régime du réel et qui exerce une activité à la fois commerciale (revente en l'état) et de production de biens.

1 Travaux de vérification :

Nos travaux d'audit se limitent au contrôle de la régularité fiscale de l'entreprise X, portant sur les exercices 2015, 2016, 2017 et 2018. Il est à signaler que l'entreprise a commencer la production des biens au cour de l'exercice 2017.

Pour la réalisation de ces travaux un ensemble de documents a été mis à notre disposition, à savoir :

- Les balances générales.
- Les relevés des comptes.
- Les déclarations G50.
- Les déclarations CNAS.
- Les journaux de paie.

Les impôts et taxes couverts par la mission qui nous a été fourni et auxquels l'entreprise est soumise, sont les suivants :

- La taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Chapitre 3: Déroulement et apport de la mission d'audit fiscal au sein de l'entreprise X

- La taxe sur l'activité professionnelle (TAP).
- L'impôt sur le revenu global (IRG sur salaire).
- Les cotisations sociales CNAS.
- La taxe sur la formation professionnelle et d'apprentissage (TAF).
- L'impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS).

1.1 Contrôle du CA annuel :

Cette étape vise à s'assurer que le CA déclaré (G50) est égal à celui comptabilisé. Tout écart permet de déceler les infractions des droits en matière de TAP et TVA.

Tableau N°06 : Rapprochement entre le CA déclaré et le CA réalisé

Synthèse du rapprochement entre chiffre d'affaires déclaré G50 et réalisé (DZD)				
Désignation	2015	2016	2017	2018
Chiffre d'affaires réalisé	126 848 267	340 354 475	771 688 267	455 744 959
Chiffre d'affaire déclaré	112 193 472	209 007 509	687 704 388	376 569 524
Différence Totale	14 654 795	148 037 862	83 983 879	79 175 435

Source : Elaboré par nos soins à partir des G50 et les balances générales 2015, 2016, 2017 et 2018.

La différence = CA réel (réalisé) - CA déclaré.

Prenons l'exercice 2015, l'écart dégagé est de 14 654 795 DA calculé comme suit :

$$126\ 848\ 267 - 112\ 193\ 472 = 14\ 654\ 795\ \text{DA.}$$

Les écarts dégagés du rapprochement entre le chiffre d'affaires déclaré et celui reconstitué des exercices 2015, 2016, 2017 et 2018, à partir des états financiers de l'entreprise, seront rappelés en matière de TVA et TAP avec des pénalités de 10%, 15% ou 25% selon le montant des droits rappelés, prescrites par l'article 193 du CIDTA pour insuffisance de déclaration.

1.2 La taxe sur l'activité professionnelle TAP :

- **Règlementation en vigueur :**
 - Selon l'article 217 du CIDTA, un taux de 2% en matière de TAP est appliqué sur le chiffre d'affaires hors taxes (CA_{HT}) généré par une activité dont les profits relèvent de l'IBS.

Chapitre 3: Déroulement et apport de la mission d'audit fiscal au sein de l'entreprise X

- L'article 219 du CIDTA, précise que le CH_{HT} des opérations de vente en gros bénéficie d'une réfaction de 30% en matière de TAP.
- Selon l'article 221bis du CIDTA Le fait générateur de la TAP pour les ventes est par la livraison juridique ou matérielle.
- La TAP est déclarée mensuellement par voie de G50 avant le 20 du mois suivant l'encaissement du CA.

▪ **Travaux effectués :**

Afin de s'assurer de la régularité de l'entreprise dans l'établissement de la TAP, nous avons effectué les tests suivants :

➤ Contrôle des taux appliqués et de l'éligibilité en réfaction :

Ces vérifications permettent de s'assurer de l'application des taux appropriés de la TAP dans le cas d'exercice d'activités différentes, et de l'éligibilité en réductions accordés. L'entreprise X prouve son conformité à cet égard :

- Le chiffre d'affaires de l'entreprise X est soumis à la TAP au taux de 2% sans réduction.
 - L'entreprise ouvre droit à une réduction de 30% sur les opérations de vente en gros.
 - En 2017 l'entreprise a commencé la production des biens ce qui implique l'application d'un taux de 1% sans réduction sur le CA qui en découle.
- Le fait générateur pour les opérations de vente de l'entreprise est respecté, à savoir la livraison matérielle ou juridique.
 - Lors du rapprochement entre le CA déclaré à la TAP (G50) et celui comptabilisé issue de la balance générale, il apparaît qu'il existe des insuffisances de déclaration du chiffre d'affaire réalisé.
 - La déclaration de TAP a été effectuée mensuellement par voie de G50 dans les délais prévus ce qui évite à l'entreprise de subir une pénalité de retard.

▪ **Risques identifiés :**

En cas de contrôle fiscal, l'écart dégagé entre le CA déclaré et celui reconstitué sera rappelé et majoré d'une pénalité de 25%, Ce qui est démontré dans le tableau suivant :

Chapitre 3: Déroulement et apport de la mission d'audit fiscal au sein de l'entreprise X

Tableau N°07 : Détermination du risque en matière de TAP

Synthèse du rapprochement Chiffre d'affaires G50 et Balances Générales				
Désignation	2015	2016	2017	2018
CA réalisé	126 848 267	340 354 475	771 688 267	455 744 959
CA déclaré	112 193 472	209 007 509	687 704 388	376 569 524
Différence Totale	14 654 795	148 037 862	83 983 879	79 175 435
Différence Chiffre d'affaires revente en l'état	14 654 795	148 037 862	83 983 879	79 175 435
Différence Chiffre d'affaires production	-	-	-	-
TAP (2%)	293 096	2 960 757	1 679 678	1 583 509
TAP (1%)	-	-	-	-
Pénalité (25%)	73 274	740 189	419 919	395877
Total risques encourus	366 370	3 700 947	2 099 597	1 979 386

Source : Etablie par nos soins à partir de la G50 et les balances générales 2015, 2016, 2017 et 2018.

Le risque total encouru se calcule de la manière suivante :

Les droits rappelés = Différence CA revente en l'état*2% + Différence CA production*1%.

Pénalité pour insuffisance de déclaration = Les droits rappelés*25%

Risque total encouru en matière de TAP = Les droits rappelés + La pénalité.

1.3 La taxe sur la valeur ajoutée TVA :

▪ Règlements en vigueur :

- Les entreprises soumises à la TVA sont tenues de facturer, collecter et verser la TVA sur leurs ventes de biens et services.
- Le calcul de la TVA prend pour base imposable, et au même titre que la TAP, le CA_{HT}. Le taux normal appliqué avant la loi de finance 2017 était de 17% et le taux réduit était de 7%, à partir du 01/01/2017 et suivant l'article 26 de la LF 2017 le taux normal est porté à 19% et le taux réduit applicable à une liste déterminée de produits et services est de 9%.
- La TVA est basée sur le régime des déductions, c'est-à-dire la TVA sur achats doit être déduite de celle collectée sur les opérations de ventes.

Chapitre 3: Déroulement et apport de la mission d'audit fiscal au sein de l'entreprise X

- L'article 29 du CTCA précise les informations qui doivent être incluses dans un état joint à la G50 pour que la taxe soit admise en déduction.
- Conformément à l'article 14 du CTCA, le fait générateur de la TVA pour les ventes est par la livraison juridique ou matérielle de la marchandise.
- Le paiement et la déclaration de la TVA se fait mensuellement par voie de G50 avant le 20 du mois qui suit l'encaissement du CA.
- **Travaux effectués :**
 - Après analyse de la G50, nous avons pu constater ce qui suit :
 - Les opérations de l'entreprise sont bien soumises aux taux normal en vigueur, à savoir 17% pour les exercices 2015, 2016 et 19% à partir de l'exercice 2017.
 - La déclaration de la TVA a été effectuée mensuellement par voie de G50 dans les délais prévus.
 - La TVA déduite sur les déclarations G50 ne donne pas lieu à un reversement suite à la production des informations nécessaires et exigés dans les états de déduction.
 - L'entreprise assure la déclaration et le règlement mensuel de la TVA conformément aux échéances établies par l'administration fiscale.
 - Le rapprochement du CA déclaré en matière de TVA, et celui reconstitué fait apparaitre qu'il existe un écart significatif sur les 4ans.

- **Risques identifiés :**

L'examen de la situation de la TVA nous a permis de constater que l'entreprise a commis une insuffisance de déclaration en matière de TVA durant toute la période vérifiée. Cette insuffisance est liée à la différence constatée entre le CA réalisé et celui déclaré.

En cas de contrôle fiscal, ces écarts seront rappelés avec une pénalité de 25%, détaillé en ce qui suit :

Chapitre 3: Déroulement et apport de la mission d'audit fiscal au sein de l'entreprise X

Tableau N° 08 : Détermination du risque en matière de TVA

Synthèse du rapprochement Chiffre d'affaires G50 et Balances Générales (DZD)				
Désignation	2015	2016	2017	2018
CA réalisé	126 848 267	340 354 475	771 688 267	455 744 959
CA déclaré	112 193 472	209 007 509	687 704 388	376 569 524
Différence Totale	14 654 795	148 037 862	83 983 879	79 175 435
TVA (17% et 19%)	2 491 315	25 166 437	15 659 937	15 043 333
Pénalité (25%)	622 829	6 291 609	3 989 234	3 760 833
Total risques encourus	3 114 144	31 458 046	19 946 171	18 804 166

Source : Etablie par nos soins à partir de la G50 et les balances générales 2015, 2016, 2017 et 2018.

Prenons l'exercice 2015, le risque encouru par la société en matière de TVA est de **3 114 144 DA**, calculé comme suit :

La différence totale = 14 654 795 = 126 848 267 - 112 193 472

TVA rappelée = 2 491 315 = 14 654 795 * 17%

Pénalité pour insuffisance de déclaration = 622 829 = 2 491 315 * 25%

Risque total = 3 114 144 = 2 491 315 + 622 829.

1.4 L'IRG sur les traitements et salaires :

▪ Règlementation en vigueur :

- Le calcul de l'IRG se fait sur la base du salaire imposable suivant le barème progressif de l'IRG.
- Conformément à l'article 104 du CIDTA, les rémunérations autres que mensuelles (versées à titres exceptionnels) sont imposées à une retenue à la source de l'IRG au taux de 10%.

▪ Travaux effectués :

- Le traitement des éléments de revenus en s'assurant qu'ils sont bien soumis aux taux en vigueur à savoir :
 - Le barème progressif pour les rémunérations versées de manière régulière.
 - Pour les rémunérations versées à titre exceptionnel et soumises au taux fixe d'IRG de 10%, nous avons trouvé certaines primes à savoir :

Chapitre 3: Déroulement et apport de la mission d'audit fiscal au sein de l'entreprise X

- La prime de mouton, c'est une prime que l'entreprise octroie à l'occasion de l'Aïd El-Adha, elle a un caractère de périodicité non mensuelle donc, elle est soumise au taux de l'IRG de 10% et non au barème.
 - La prime de 13^{ème} mois.
 - La prime d'intéressement, versée par l'entreprise aux salariés à titre exceptionnel et proportionnellement aux résultats de l'entreprise.
- Les déclarations et les règlements de l'IRG se fait par l'entreprise mensuellement par voie de G50 et en conformité avec les échéances établies par l'administration fiscale.
- Le rapprochement entre les bases déclarées à l'IRG sur salaire et les bases reconstituées à partir du traitement des différentes rubriques des salaires issues de la paie de l'entreprise, nous a permet de :
- Dégager des écarts significatifs qui touchent à la fois les rémunérations soumises au barème de l'IRG et au taux fixe de 10%.
- **Risques identifiés :**

En cas de contrôle fiscal, l'administration fiscale risque de :

- reconstituer la base soumise au barème et imposer la différence à un taux fixe de 20% avec l'application d'une pénalité de 25%, représenté ci-dessous:

Tableau N°09 : Détermination du risque en matière de l'IRG sur salaires (barème)

Impôt sur le revenu global (IRG barème)				
Désignation	2015	2016	2017	2018
Base IRG reconstituées (barème)	39 323 811	48 753 611	46 040 550	56 497 802
Base IRG déclarées (barème)	39 323 811	48 438 117	45 488 784	46 283 492
La différence	-	315 494	551 766	10 214 309
IRG (20%)	-	63 099	110 353	2 042 862
Pénalité (25%)	-	15 775	27 588	510 715
Risque encouru	-	78 874	137 942	2 553 577

Source : Etablie par nos soins à partir des Récapitulatifs de paies et G50 2015,2016,2017 et 2018

- reconstituer la base soumise à l'IRG au taux de 10% et imposer la différence à un taux fixe de 20% avec l'application d'une pénalité de 25%, comme détaillé dans le tableau suivant :

Chapitre 3: Déroulement et apport de la mission d'audit fiscal au sein de l'entreprise X

Tableau N°10 : Détermination du risque en matière de l'IRG (10%)

Impôt sur le revenu global (IRG 10%)				
Désignation	2015	2016	2017	2018
Base IRG reconstituées (barème)	8 062 570	12 540 573	13 306 243	19 941 062
Base IRG déclarées (barème)	8 062 570	11 958 561	13 145 285	16 749 795
La différence	-	582 012	160 958	3 191 267
IRG (20%)	-	116 402	32 192	638 253
Pénalité (25%)	-	29 101	8 048	159 563
Risque encouru	-	145 503	40 239	797 817

Source : Etablie par nos soins à partir des Récapitulatifs de paies et G50 2015,2016, 2017 et 2018

1.5 Les cotisations sociales (CNAS) :

▪ Règlementation en vigueur :

- L'assiette des cotisations de sécurité sociale est constituée de l'ensemble des éléments du salaire, à l'exclusion :
 - des prestations à caractère familial.
 - des remboursements de frais.
 - des primes à caractères exceptionnel.
 - des indemnités pour conditions de vie particulières.
- Les cotisations de sécurité sociales (SS) sont calculées par application d'un taux global de 35%, dont 26% sont à la charge de l'employeur et 9% à la charge de l'employé (une retenue à la source).
- L'employeur est tenu de déclarer et de verser les cotisations de sécurité sociale de ses salariés dans les trente (30) jours qui suivent l'échéance de chaque mois, s'il occupe plus de neuf (09) salariés.
- A défaut de versement, une pénalité de 5% est applicable au montant des cotisations dues, majorée de 1% par mois de retard supplémentaire pour les cotisations principales.

Chapitre 3: Déroulement et apport de la mission d'audit fiscal au sein de l'entreprise X

▪ Travaux effectués :

- Après analyse de la G50 et le traitement des différentes rubriques des salaires afin de déterminer la base cotisable, et suite au rapprochement entre les bases cotisables déclarées et celles reconstituées on a pu constater des écarts significatifs en la matière.

▪ Risques identifiés :

Les écarts dégagés non soumis à la cotisation peuvent faire l'objet d'un éventuel rappel, et donc être soumis à la cotisation au taux de 35%, majorée des pénalités de retard de paiement à savoir :

- 5% pour le premier mois de retard.
- 1% pour chaque mois de retard (à partir du deuxième mois).

Ainsi, le risque par rapport aux cotisations de sécurité sociales (CNAS) est détaillé dans le tableau suivant :

Tableau N°11 : Détermination du risque en matière de cotisations sociales (CNAS)

Sécurité sociales (CNAS)				
Désignation	2015	2016	2017	2018
Base SS reconstituées (1)	47 953 345	56 323 226	59 718 137	82 790 640
Base SS déclarée (2)	47 691 216	56 076 372	59 342 119	73 419 433
Différence (1) - (2)	262 130	246 853	376 017	9 371 208
CNAS 35%	91 745	86 399	131 606	3 279 923
Pénalités 5%	4 587	4 320	6 580	163 996
Risque encouru	96 333	90 719	138 186	3 443 919

Source : Etablie par nos soins à partir Récapitulatifs de paies et Déclaration CNAS 2015, 2016, 2017 et 2018.

1.6 La taxe d'apprentissage et de formation TAF :

▪ Règlementation en vigueur :

- Selon les dispositions de la loi de finance 1998 modifiées par les articles 79 et 80 de la loi de finance 2007, le législateur fait obligation pour chaque entreprise de consacrer 2% de la masse salariale annuelle à des actions de formation professionnelle (1%) et d'apprentissage (1%).

Chapitre 3: Déroulement et apport de la mission d'audit fiscal au sein de l'entreprise X

- Les entreprises n'ayant pas engagés des efforts en la matière et/ou n'ayant aucune attestation au titre de la formation, sont assujettis au versement de la TAF constituée par la différence entre le taux légal de 1% et le taux réel consenti aux actions de formation et d'apprentissage.
- La déclaration de la TAF se fait mensuellement par voie de G50, au plus tard le 20 du mois qui suit la fin de chaque semestre.

▪ **Travaux effectués :**

Lors de l'audit effectué au niveau de l'entreprise, il apparait que l'entreprise X s'est conformée à la réglementation en matière de la TAF pour les exercices 2015, 2016, 2017 et 2018, en consacrant 2% de sa masse salariale à des actions de formation et d'apprentissage.

L'entreprise dispose aussi des attestations justifiant son effort de formation et d'apprentissage.

Ainsi, Concernant la taxe d'apprentissage et de formation, l'entreprise ne sera pas exposée à risque de redressement en cas de contrôle fiscal.

1.7 L'impôt sur les bénéfices des sociétés IBS :

▪ **Règlementation en vigueur :**

- Le taux d'imposition pour l'IBS est fixé à:
 - **19%** pour les activités de production de biens et **26%** pour les autres activités (commerce et prestation de services).
- Conformément à l'article 150 du CIDTA, les entreprises assujetties à l'IBS et qui exercent plusieurs activités, doivent tenir une comptabilité séparée pour déterminer le taux de l'IBS approprié à chaque activité. Le non-respect de cette mesure implique l'application systématique d'un taux de 26%.
- L'IBS donne lieu au paiement de 3 acomptes provisionnels avec les échéances de paiement suivant :
 - du 20/02 au 20/03.
 - du 20/05 au 20/06.
 - du 20/10 au 20/11.

Chapitre 3: Déroulement et apport de la mission d’audit fiscal au sein de l’entreprise X

▪ **Travaux effectués :**

➤ Après avoir reconstitué le résultat fiscal de l’entreprise on a constaté que :

Certaines charges non déductibles sur le plan fiscal n’ont pas été réintégrées lors du calcul de l’IBS, résumées dans le tableau suivant :

Tableau N° 12 : Détail des réintégrations

Synthèse de la détermination des charges non déductibles				
Désignation	2015	2016	2017	2018
Charges non déductibles	20 481 614	21 324 149	27 266 889	80 680 203
Amortissements non déductibles	1 502 560	1 077 693	987 547	1 614 166
Provisions non déductibles	258 382 301	273 768 477	297 587 713	348 035 762
Total réintégrations reconstituées	280 366 475	296 170 319	325 842 148	430 330 131
Total réintégrations de l’entreprise	277 833 675	260 127 931	318 819 424	312 597 132
Total réintégrations supplémentaires	2 532 800	36 042 388	7 022 724	117 732 999

Source : Etablie par nos soins à partir des Balances générales 2015,2016,2017 et 2018.

➤ L’entreprise X n’opte pas pour la tenue d’une comptabilité séparée pour ces activités, ainsi elle est obligatoirement soumise à un taux d’IBS de 26%.

▪ **Risques identifiés :**

Les réintégrations additionnelles relevées lors des vérifications donnent lieu à une différence dans la base soumise à l’IBS, à savoir le résultat fiscal.

Le risque encouru serait l’imposition de l’écart dans la base à l’IBS, majorée d’une pénalité de 25%, détaillé en ce qui suit :

Tableau N°13 : Détermination du risque en matière de l’IBS

Impôt sur les bénéfices des sociétés				
Désignation	2015	2016	2017	2018
Selon l’entreprise X				
Résultat comptable	58 884 866	113 579 173	171 663 491	164 975 769
Déductions	93 275 467	210 884 301	174 080 151	251 357 752
Réintégrations	277 833 675	260 127 931	318 819 424	312 597 132
Résultat fiscal (a)	243 443 074	162 822 803	316 402 764	226 215 149
Selon les travaux d’audit				

Chapitre 3: Déroulement et apport de la mission d'audit fiscal au sein de l'entreprise X

Résultat comptable	58 884 866	113 579 173	171 663 491	265 140 751
Déductions	93 275 467	210 884 301	174 080 151	251 357 752
Réintégrations	280 366 475	296 170 319	325 842 148	430 330 131
Résultat fiscal (b)	245 975 874	198 865 191	323 425 489	444 113 130
La différence (b-a)	2 532 800	36 042 388	7 022 724	217 897 981
IBS (26%)	658 528	9 371 021	1 825 908	56 653 475
Pénalité (25%)	164 632	2 342 755	456 477	14 163 369
Total risques encourus	823 160	11 713 776	2 282 385	70 816 844

Source : Etablie par nos soins à partir des balances générales et Liasse fiscales 2015,2016,2017 et 2018.

Pour rappel : **Le résultat fiscal = Résultat comptable – déductions + réintégrations.**

Ainsi, l'entreprise peut faire face à un risque de 2 282 385 DA en matière de l'IBS pour l'exercice 2016, il est calculé comme suit :

La différence = Résultat fiscal(a) - Résultat fiscal(b)=**323 425 489 - 316 402 764 = 7 022 724**

7 022 724 DA représente l'écart dans la base imposable à l'IBS, ainsi il est imposé au taux en vigueur à savoir 26% : **7 022 724*26%=1 825 908.**

Pénalité = 25%*1 825 908=456 477.

Ainsi, Le risque total encouru en matière de l'IBS pour l'exercice 2017 est de :**1 825 908+456 477= 2 282 385 DA.**

2 Rapport et Synthèse :

Après avoir établie les différents travaux de vérifications permettant d'identifier les zones de risques éventuels, il y'a lieu de communiquer les constats sur la fiscalité de l'entreprise, ainsi que les recommandations et suggestions permettant la régularisation des insuffisances détectées.

A l'issue de cet audit, nous tenons à apporter certaines recommandations afin d'assurer une meilleure prise en charge du volet fiscal de l'entreprise.

Chapitre 3: Déroulement et apport de la mission d'audit fiscal au sein de l'entreprise X

Compte tenu des irrégularités relevées pendant toute la période de vérification, et portant sur les différents impôts et taxes, il apparaît que l'entreprise se trouve toujours dans une situation de risques fiscaux dont l'origine relève d'une insuffisance de déclaration liée à des défauts dans les bases déclarées, concernant les chiffres d'affaire déclarés au titre de la TVA et la TAP et les bases salariales déclarée au titre de la retenue à la source de l'IRG et des retenues des cotisations sociales.

Ainsi, nous proposons la nécessité de la mise en place des procédures efficaces de saisie et d'imputation, d'analyse et de justifications comptables et de rapprochement scountabilité-fiscalité à travers une procédure permettant un rapprochement systématique de la comptabilité avec les bases imposables déclarées.

Pour les irrégularités relevées lors du traitement du résultat fiscal de l'entreprise et concernant notamment les charges non déductibles, nous recommandons l'adaptation du plan comptable de l'entreprise aux besoins fiscaux via la création de certains sous comptes comptables consacrés à loger les opérations ayant une incidence sur le résultat fiscal ce qui facilite le recensement des retraitements opérés lors de la détermination de la base imposable à l'IBS.

Aussi, des telles irrégularités indiquent la nécessité de procéder à une formation des agents responsables du traitement des questions fiscales au sein de l'entreprise. Les personnes chargées de la fiscalité doivent développer et mettre à jour leurs connaissances afin d'assurer une régularité fiscales et de suivre l'évolution constante de la législation fiscale.

Pour conclure, et afin de minimiser ses risques fiscaux, la société doit prendre en considération l'ensemble des remarques et observations formulés dans ce rapport, et consacrer une grande partie de ses efforts à l'amélioration de la matière fiscale et du personnel qui en est responsable.

Chapitre 3: Déroulement et apport de la mission d'audit fiscal au sein de l'entreprise X

Conclusion du chapitre :

Ce dernier chapitre qui portait sur le déroulement de la mission d'audit fiscal au sein de l'entreprise X, nous a permis de prouver le rôle de l'audit fiscal dans la gestion des risques fiscaux au sein d'une entreprise.

En effet, et à travers les divers travaux de vérifications, nous avons pu constater que l'audit fiscal se présente comme un outil qui a pour mission d'identifier, de mesurer et de traiter les risques fiscaux encourus par une société.

Les résultats de notre étude nous permettent de relever les défaillances de la société en matière fiscale, qui doivent être traitées pour améliorer les procédures de la gestion fiscale. Les recommandations proposées devraient permettre une meilleure maîtrise des risques fiscaux.

*Conclusion
générale*

Conclusion générale

Conclusion générale :

Dans le cadre de notre mémoire et afin de répondre à notre problématique principale constituant l'objectif de notre recherche et qui est : **Quelle est la contribution de l'audit fiscal dans la gestion des risques fiscaux ?**

Nous avons consacré **le premier chapitre** à la présentation des concepts de bases portant sur l'audit en général, l'audit fiscal et la démarche de l'audit fiscal. Ce chapitre a permis de constater que l'audit fiscal est un examen critique suivant une démarche précise qui joue un rôle primordial dans la gestion des risques fiscaux.

Dans **le deuxième chapitre**, nous avons présenté le système fiscal Algérien régissant les entreprises, permettant ainsi de ressortir les diverses obligations fiscales qu'elles doivent respecter. Aussi, nous avons mis l'accent sur la notion du risque fiscal et sur la contribution de l'audit fiscal à la performance fiscale de l'entreprise.

Dans le cadre de notre **cas pratique**, nous avons pu traiter une mission d'audit fiscal réalisé lors de l'intervention du cabinet d'audit et de conseil qui nous a accueillis au sein d'une entreprise X. Les résultats dégagés lors de cette mission prouvent l'importance de l'audit fiscal dans l'amélioration de la gestion des risques fiscaux de la société à travers l'identification, la mesure et l'analyse et le traitement des risques encourus générés par les irrégularités fiscales commises par l'entreprise objet de vérification.

➤ **Les recommandations :**

L'ensemble des suggestions que nous avons proposées sont issues des principaux résultats dégagés lors du traitement de notre cas pratique, nous citons en ce qui suit les principales recommandations :

- La nécessité de la mise en place d'une procédure permettant le rapprochement systématique de la comptabilité et les bases imposables déclarées.
- L'adaptation du plan comptable de l'entreprise aux besoins fiscaux à travers la création des sous-comptes comptables consacrés à loger les opérations ayant une incidence sur le résultat fiscal pour faciliter le recensement des éléments entrant dans le calcul de ce résultat.

Conclusion générale

- la nécessité de procéder à une formation des agents responsables du traitement des questions fiscales au sein de l'entreprise pour mettre à jour leurs connaissances en matière fiscale.

➤ **Vérification des hypothèses :**

Compte tenu des résultats aboutis, nous pouvons se prononcer sur les réponses hypothétiques formulées au début de l'étude :

- **L'hypothèse principale** qui stipule que :

« **L'audit fiscal permet de s'assurer du respect de régularité et de l'optimisation fiscale** » est confirmée.

Les travaux effectués dans la partie pratique et le développement de la partie théorique ont permis d'affirmer que l'audit fiscal est indispensable dans la gestion des risques fiscaux, à travers :

- Le diagnostic de la situation fiscale de l'entreprise afin de déterminer les obligations fiscales et déclaratives de l'entreprise.
- La veille fiscale qui rentre dans le cadre de la gestion proactive des risques fiscaux, elle sert à anticiper une situation de contrôle fiscal.
- Les travaux de vérification des différents impôts et taxes en assurant leur établissement en conformité avec les règles de fond forme et délais, à défaut, ils mesurent la charge fiscale qui en résulte et qui impact la situation financière de l'entreprise.
- Un rapport d'audit fiscal qui permet d'évaluer le risque global encouru et de résumer les principaux constats relevés sur la situation fiscale de l'entreprise afin de proposer des recommandations et suggestions permettant l'amélioration de la gestion des risques fiscaux au sein de l'entreprise.

- **L'hypothèse secondaire N°01** qui stipule que :

« L'audit fiscal permet de s'assurer du respect de la réglementation fiscale en vue de minimiser les risques de redressement fiscaux. » est confirmée.

Il existe une autonomie entre l'audit fiscal et l'audit financier, cependant, à l'issu du manque de la normalisation de la démarche de l'audit fiscal, ce dernier suit celle de l'audit

Conclusion générale

financier vu qu'il existe une interdépendance entre la comptabilité et la fiscalité qui sont fortement liés.

- **L'hypothèse secondaire N°02** qui stipule que :

« L'audit fiscal permet d'orienter l'entreprise pour profiter des avantages fiscaux en vue de réduire la charge fiscale » est confirmée.

Le développement de notre cas pratique a permis de mesurer le risque fiscal de l'entreprise audité. Ce risque issu des irrégularités liées au non-respect de la réglementation en vigueur, est traduit par le risque qui peut naître d'un éventuel contrôle fiscal dont il résulte des redressements et des pénalités fiscal à l'encontre de l'entreprise.

➤ **Limites et perspectives de recherche :**

Il nous paraît important de signaler certaines difficultés que nous avons rencontrées lors de la mise en œuvre de la mission d'audit fiscal, se rapportant :

- Au secret professionnel et aux informations internes de l'entreprise audité, auxquels on n'a pas pu accéder afin d'élaborer un contrôle et une vérification plus étendue et plus approfondie, notamment à l'évaluation des procédures de contrôle interne de l'entreprise X.

Aussi, la recherche est graduelle et ne peut être arrêtée à un certain niveau ou limitée à l'approche du sujet dont fait l'objet ce mémoire de master. C'est pour cela que nous ouvrons nos perspectives aux étudiants s'intéressant au présent sujet vers :

- Le rôle de l'audit fiscal dans l'amélioration de la performance financière de l'entreprise.
- L'audit fiscal comme outil de prévention des redressements fiscaux.

Bibliographie

Bibliographie

I. Ouvrage :

1. BOUGON.P, VALLEE J.M, **Audit et gestion fiscal**, Edition Clet, paris, 1993.
2. COLLINS,VALIN, **Audit et contrôle interne**. Edition Dalloz, 1997.
3. CHADEFAX.M, **L'audit fiscal**, Edition Litec, Paris, 1987.
4. CHADEFAX.M, ROSSIGNOLJ.L, **Le Taux Effectif d'Imposition**. Edition RFC, 2006.
5. COZIAN.M, **Précis de la fiscalité des entreprises**. Edition Litec, 2000.
6. COSTAJ.F,MIKOL.A, **Vingt ans d'audit, de la récusions des comptes aux activités**, 1999.
7. DUBOIS.F,RAFFEGEAU.J, MENOVILLE.D, **L'audit opérationnel**, 1984.
8. ERLE, **Tax Risk Management and Board Responsibility**,2008.
9. GERAD.P & JEAN, **Audit interne : enjeux et pratique**, Edition d'organisation, 2007.
10. HAMZAOUI, **Gestion des risques de l'entreprise et controle interne**, Edition d'organisation, 2008.
11. KHELASSI.Rédha. **Précis d'audit fiscal de l'entreprise**. Edition Berti, Alger, 2013.
12. KRUGER.Herve, **Les principes généraux de la fiscalité**. edition Ellips, 2000.
13. LAURENT.P, TCHERKAWSKY.P, **Pratique de l'audit opérationnel**. Les Editions d'organisation, 1992.
14. MAHE.Henri, **Dictionnaire de gestion**, Edition Economica, paris, 1998.
15. OBERT.R, **Comptabilité et audit**. Edition Dunod, 2009.
16. OBERT.R, **Audit et commissariat aux comptes**, 2000.
17. PINARD-FABRO M.H. **Audit fiscal**, Editions Francis Lefebvre, 2008.
18. ROSSIGNOLJ.L, **La gestion fiscal de l'entreprise**. 2008.
19. RENARD.J, **Théorie et pratique de l'audit interne**, Edition Eyrolles, Paris, 2010.
20. ROSSIGNOL, **fiscalité et responsabilité globale de l'entreprise**. 2010.
21. RANANJASON RALASA.T, ROSIER.M, SABY.G, **Comptabilité et audit**, Groupe eyroll,Paris, 2015.

Bibliographie

22. THIERY-DUBUISSON, **L'audit**, Edition La découverte, Paris, 2009.
23. VALMINICK.H, **Histoire de la comptabilité**, Edition pragmos. 1979.
24. VIDAL.Dominique, **Le Commissaire aux comptes dans la société anonyme évolution du controle légal aspects théoriques et pratiques**. 1985.
25. YAICH.R, **L'impôt sur les sociétés : Maîtrise des risques fiscaux**. Editions Raouf Yaich, 2007.
26. YAICH Raouf. **La culture du risque**. Editions Raouf YAICH, 2004.

II. Articles :

1. AYADI Abdelkader, **Le nouveau référentiel algérien d'audit (NAA) Enjeux d'application et prespectives**, The journal of Economics and Finance (JEF), 2018.
2. LEHERISSEL.H, **Dossier transparence en droit des affaires**, Journal des sociétés n°29, 2006.

III. Textes légaux :

1. Article 79 et 80 de la loi de finance 2007.
2. Article 48 de la Loi de finance 2010.
3. Article 73 et 75 de la loi de finance 2015.
4. Article 76 du code des taxes sur le chiffre d'affaire 2020.
5. Article 86 de la loi de finance 2021 modifiant l'article 33 de la loi de finance complémentaire 2020.
6. Article 4, 12, 16 et 87 de la loi de finance 2021.
7. Article 144 du code des procédures fiscales 2021.
8. Code des impôt directs et taxes assimilées, Article 1, 7, 10, 11, 13, 35, 55, 85, 104, 116, 140, 219, 221bis, 303, 402 et 406, 2021.
9. Calendrier fiscal 2021.
10. Code des taxes sur le chiffre d'affaires, Article 1, 2, 3, 21, 23, 30 et 35, 2021.
11. Code de déontologie de la profession comptable, Alger, 1996.

IV. Thèses et mémoires :

1. ABDERRAHMEN, BEN M.G, **Impacts des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal**, Thèse en vue du titre de doctorat en sciences de gestion, Université de Franche-Comté, 2013.

Bibliographie

2. GUEDRIB BEN ABDERRAHMEN.M, **Impact des mécanismes internes de gouvernances sur le risque fiscal**, Thèse en vue de l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion, Université de Franche-Comté, 2013.
3. HEMAR.Y, TARABET.R, **L'audit fiscal importance et enjeux pour une entreprise industrielle**, Mémoire de fin de cycle En vue de l'obtention du diplôme de Master sciences Financière et comptabilité, Université Mouloud Mammeri De TiziOuzou, 2019.
4. SAAD, HADJ.M.B, **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.

V. Sites web :

1. Site web Alternatives Economiques, <https://www.alternatives-economiques.fr/controlor-auditor/00033067>.
2. Site web CLEISS, <https://www.cleiss.fr/docs/cotisations/algerie.html>
3. Site de la Direction Générale des Impôts, Dispositif de l'Agence Nationale de Développement de l'Investissement (ANDI), <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/2-non-categorise/1435-andi>.
4. Site de la Direction Générale des Impôts, Impot sur le bénéfice des Sociétés (IBS), <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/vous-etes-un-professionnel/134-vos-impots/517-impot-sur-les-benefices-des-societes-suite>.
5. Site de l'IFACI, <http://www.ifaci.fr/>.

Annexes

Table des matières

Tables des matières :

Remerciements

Dédicaces

Sommaire I

Liste des abréviations II

Liste des tableaux III

Liste des figures IV

Liste des annexes V

Résumé : VI

Introduction générale : A-B-C

Chapitre 1 : Cadre conceptuel de l'audit fiscal

Introduction du chapitre 2

Section 1 : Généralités sur l'audit 2

1 Aspects historiques : 2

2 Présentation de l'audit : 3

2.1 Définition de l'audit : 3

2.2 Référentiel de l'audit : 4

2.3 Les Objectifs de l'audit : 6

3 Le progrès de la notion d'audit : 7

3.1 Typologie d'audit : 7

3.2 Les principaux domaines d'audit : 9

3.3 Relations entre les différents domaines d'audit : 12

3.4 Les risques liés à une mission d'audit : 12

3.5 L'audit et notions voisines: 13

Section 2 : La notion de l'audit fiscal 15

1 Extension de l'audit au domaine fiscal : 15

2 Définition et objectifs de l'audit fiscal : 16

2.1 Définition de l'audit fiscal 16

2.2 Les principaux objectifs de l'audit fiscal : 17

3 Statut et qualités de l'auditeur fiscal : 19

3.1 L'auditeur fiscal : 19

3.2 Statut de l'auditeur fiscal : 19

3.3 Les qualités de l'auditeur fiscal : 22

Table des matières

4	L'autonomie de l'audit fiscal :	24
4.1	L'autonomie de l'audit fiscal par rapport à l'audit financier :	24
4.2	L'autonomie de l'audit fiscal par rapport à l'audit juridique :	28
4.3	L'autonomie de l'audit fiscal par rapport au contrôle fiscal :	30
Section 3 : La démarche d'une mission d'audit fiscal :		31
1	Prise de connaissance générale de l'entreprise :	32
1.1	Prise de connaissance générale :	32
1.2	Le cadre fiscal de l'entreprise :	33
2	Evaluation du système de contrôle interne et du système d'information :	34
2.1	L'évaluation du contrôle Interne Spécifique à la régularité et l'efficacité fiscale	
2.2	Evaluation du système d'information fiscal :	36
3	Phase de réalisation :	37
3.1	Audit de la régularité fiscal :	37
3.2	Audit d'efficacité fiscale :	39
4	Achèvement de la mission et le rapport de l'audit fiscal :	40
4.1	Le contenu d'un rapport d'audit fiscal :	41
4.2	Les limites d'une mission d'audit fiscal :	42
Conclusion du chapitre		44
Chapitre 2 : L'audit fiscal, outil d'optimisation et de gestion des risques fiscaux		
Introduction du chapitre		46
Section 1 : Le système fiscal algérien		46
1Présentation générale et notions de bases :		46
1.1	Définition de l'impôt :	46
1.2	Caractéristiques de l'impôt :	46
1.3	Classifications des impôts :	46
2Présentation du système fiscal Algérien :		48
2.1	Mécanisme de l'impôt :	49
2.2	Les différents types d'impôts et taxes :	50
Section 2 : Notion du risque fiscal		69
1Définition du risque fiscal :		69
1.1	Définition :	69
1.2	Caractéristiques du risque fiscal :	70
2Sources et typologies du risque fiscal :		71

Table des matières

2.1 Les sources du risque fiscal :	71
2.2 Typologie du risque fiscal :	73
3 Sanctions du risque fiscal :	75
3.1 Sanction fiscale :	75
3.2 Sanction générale :	75
Section 3 : contribution de l'audit fiscal à la performance fiscale de l'entreprise	76
1 La gestion des risques fiscaux :	76
1.1 La gestion passive du risque fiscal :	76
1.2 La gestion proactive du risque fiscal :	76
2 Les outils d'analyse de l'audit fiscal dans le cadre de la gestion des risques fiscaux : ...	78
2.1 Le diagnostic fiscal :	78
2.2 Le degré de conformité :	80
2.3 La veille fiscale :	80
2.4 Le rapport d'audit :	80
3 Impact de l'audit fiscal sur la performance de l'entreprise :	80
3.1 L'impact de la régularité et l'efficacité fiscale sur la performance financière de l'entreprise :	80
3.2 L'audit fiscal permet d'apprécier la performance fiscale de l'entreprise :	82
Conclusion du chapitre	84
Chapitre 3 : déroulement de la mission d'audit fiscal au sein de l'entreprise X	
Introduction du chapitre	86
Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil, KPMG Algérie SPA	88
1 Présentation et organisation de l'entreprise :	88
1.1 Organisation de KPMG Algérie :	88
1.2 Les activités de KPMG Algérie :	88
1.3 Domaines d'activités de KPMG Algérie :	89
Section 2 : Mise en œuvre de la mission d'audit fiscal	90
1 Travaux de vérification :	90
1.1 Contrôle du CA annuel :	91
1.2 La taxe sur l'activité professionnelle TAP :	91
1.3 La taxe sur la valeur ajoutée TVA :	93
1.4 L'IRG sur les traitements et salaires :	95
1.5 Les cotisations sociales (CNAS) :	97

Table des matières

1.6 La taxe d'apprentissage et de formation TAF :.....	98
1.7 L'impôt sur les bénéfices des sociétés IBS :.....	99
2Rapport et Synthèse :	101
Conclusion du chapitre.....	102
Conclusion générale	103
Bibliographie	
Annexe	
Tables des matières	