

**REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE**  
**MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA**  
**RECHERCHE SCIENTIFIQUE**  
**ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE**

**Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de**  
**Master en sciences de gestion, commerciales et financières**

**Option : Comptabilité et Finance**

**Thème**

**Le rôle de l'audit fiscal dans l'optimisation de la**  
**gestion fiscale**

**Cas pratique : Algérie télécom.**

**Elaboré par :**

**BERREBIH MOHAMMED EL AMINE**

**Encadré par :**

**Docteur. GHERASS NAHLA**

**Lieu de stage : Algérie Telecom, direction régionale d'Oran**

**Période de stage : du 08/04/2017 au 08/04/2017.**

**Année universitaire : 2016/2017**



**REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE**  
**MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA**  
**RECHERCHE SCIENTIFIQUE**  
**ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE**

**Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de**  
**Master en sciences de gestion, commerciales et financières**

**Option : Comptabilité et Finance**

**Thème**

**Le rôle de l'audit fiscal dans l'optimisation de la**  
**gestion fiscale**

**Cas pratique : Algérie télécom.**

**Elaboré par :**

**BERREBIH MOHAMMED EL AMINE**

**Encadré par :**

**Docteur. GHERASS NAHLA**

**Lieu de stage : Algérie Telecom, direction régionale d'Oran**

**Période de stage : du 08/04/2017 au 08/05/2017.**

**Année universitaire : 2016/2017**

# *Remerciements*

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

*Je remercie vivement mon encadreur Madame. GHERASS Nahla de m'avoir*

*pris en charge et de m'avoir suivi, orienté durant l'élaboration de ce travail.*

*Je remercie vivement l'auditeur d'Algérie Télécom*

*Mr. BEN MoKADDEM Redouan qui m'a aidé pour achever le cas pratique en me transmettant toute*

*les informations nécessaires.*

*Je présente également mes remerciements aux membres de jury qui m'ont fait l'honneur d'évaluer et juger mon modeste travail.*

*Sans oublier de remercier tous les enseignants de l'école supérieure de commerce (ESC).*

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

*DIEU les protège.*

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

# *Dédicaces.*

*Je dédie ce modeste travail à mes chers parents, mes frères et sœurs, et à toute la famille BERREBIH.*

*A mes amis d'enfance, actuels, et à tous mes amis de master académique Comptabilité et finance promotion 2014-2017.*

*A tous les profs qui m'ont enseigné à partir du primaire jusqu'à l'école supérieur de commerce.*

## Sommaire :

**Introduction général.....P 1**

### **I. Chapitre 01 : le cadre conceptuel de l’audit, de la fiscalité et de l’audit fiscal.**

1. **Section N°01** : le cadre conceptuel de l’audit.....P04
2. **Section N°02** :le cadre historique, juridique, et théorique de la fiscalité.....P16
3. **Section N°03** :la situation globale des finances publiques et Le régime fiscal appliqué aux sociétés exerçant en Algérie.....P30
4. **Section N°04** :le cadre conceptuel de l’audit fiscal..... P38

### **II. Chapitre N°02 :La démarche de l’audit fiscal.**

1. **Section N°01** : la préparation de la mission d’audit fiscal.....P51
2. **Section N°02** :l’Appréciation de contrôle fiscale interne & l’élaboration d’un plan de mission.....P62
3. **Section N°03** :la phase de réalisation.....P73
4. **Section N°04** : l’achèvement de la mission.....P79

### **III. Chapitre N°03 : l’application de la démarche proposée cas pratique (Algérie télécom : la direction régional d’Oran) .**

1. **Section N°01** :la préparation de la mission.....P84
2. **Section N°02** :l’Appréciation de contrôle fiscale interne & l’élaboration d’un plan de mission.....P102
3. **Section N°03** :la phase de réalisation.....P111
4. **Section N°04** : le rapport final de l’audit fiscal.....P127

**Conclusion général.....P135**

### Liste des abréviations :

<b>ACTEL</b>	Agence commerciale de télécommunication.
<b>ADMF</b>	L'administration fiscale.
<b>AT</b>	Algérie télécom.
<b>CAC</b>	Commissaire aux comptes.
<b>CDC</b>	Circuit de circulation des documents.
<b>CFI</b>	Le contrôle fiscal interne.
<b>CIDTA</b>	Code des impôts directs et des taxes assimilées.
<b>DCF</b>	Département de comptabilité et finance.
<b>DR</b>	Direction régionale
<b>EPE</b>	Entreprise publique à caractère économique.
<b>IBS</b>	L'impôt sur le bénéfice des sociétés.
<b>IDE</b>	Les Investissements directs étrange.
<b>IFACI</b>	Institut français de l'audit et de contrôles internes
<b>IIA</b>	The international internalauditors
<b>ISO</b>	International standaring organisation
<b>NIF</b>	. Numéro d'identification fiscal
<b>NIS</b>	Numéro d'identification statistique
<b>PIB</b>	Le Produit intérieure brut.
<b>TAP</b>	Les taxes sur l'activité professionnelles.
<b>TVA</b>	La taxe sur la valeur ajoutée.
<b>TVAC</b>	La taxe sur la valeur ajoutée collectée.
<b>TVAD</b>	La taxe sur la valeur ajoutée déductive.
<b>UEC</b>	The United european commission

## Liste des tableaux :

N°	Intitulé	Page
1	l'évolution des recettes fiscales par rapport aux recettes des hydrocarbures	31
2	le solde budgétaire réalisé en Algérie (2006-2016)	32
3	la contribution des recettes fiscale dans les recettes ordinaire et dans le PIB la période	33
4	Barème progressif annuel de l'IRG	36
5	les caractéristiques de l'audit fiscal	44
6	une synthèse de comparaison entre l'audit fiscal et l'audit comptable	45
7	Les caractéristiques juridiques de l'entité auditée	55
8	Les caractéristiques économiques de l'entité auditée	56
9	Les caractéristiques de l'exploitation	57
10	Les immobilisations et les bâtiments acquis par AT	95
11	L'effectifs d'AT par nature de poste	96
12	Les risques liés à la gestion de la TVA.	102
13	Les risques liés à la gestion de la TAP	103
14	Les risques liés à la gestion de l'IRG.	104
15	Les risques liés à la gestion de l'IBS.	105
16	informations fiscales et parafiscales.	112
17	Le tableau abrégé des encaissements	113
18	Tableau détaillé des encaissements pour l'exercice 2016.	114
19	état détaillé de la TVAD pour l'exercice 2016.	115
20	tableau récapitulatif des décaissements de l'exercice 2016.	116
21	tableau récapitulatif de la TVA à payer pour l'année 2016.	117
22	état détaillé de la TAP pour l'année 2016.	118
23	état 301 bis (année 2016).	119
24	état récapitulatif des salaires (journal paie) (année 2016).	120
25	support d'assistance pour le service de paie.	121
26	situation générale des déclarations G50.	122
27	la reconstitution de l'IRG déclarésdirecteurs opérationnels.	123
28	la reconstitution de l'IRG déclaré des employés nouvellement recrutés	124
29	Le compte de résultat.	127
30	la situation globale de la déclaration et du versement de l'IBS.	127
31	le solde comptabilisé de l'impôt différé.	128
32	le retraitement fiscal de la plus-value de cession réalisée.	128
33	la reconstitution de l'impôt différé passif	129

## Liste des figures :

N°	Intitulé	Page
01	Définition schématique de l'impôt	25
02	l'évolution des recettes fiscales par rapport aux recettes des hydrocarbures en Algérie.	31
03	le solde budgétaire réalisé en Algérie (2006-2016)	32
04	la part des recettes fiscales dans les recettes ordinaires	33
05	la contribution des recettes fiscales dans le PIB réalisé.	34
06	Exemple d'une séquence de questionnement d'ordre fiscal	60
07	Organigramme général d'AT	89
08	L'organigramme de la sous-direction commerciale	97
09	L'organigramme de la fonction support	98
10	diagramme des flux	106
11	Le diagramme de circulation des documents.	107

**Liste des annexes**

<b>N°</b>	<b>intitulé</b>
01	Exemplaire déclaration G50
02	Questionnaire de contrôle interne
03	Tableau T9
04	Extrait référentiel d'emplois

## **Résumé :**

En matière fiscale, l'entreprise doit s'assurer qu'elle respecte ses obligations fiscales et travaille dans la transparence absolue. Elle doit être vigilante par rapport au suivi du paramètre fiscal en vue de minimiser le risque fiscal, qui pèse énormément sur sa situation financière, mais qui pourrait menacer sa pérennité et entraîner sa disparition.

Dans cette perspective, la recherche actuelle a été entreprise pour étudier « le rôle de l'audit fiscal dans l'optimisation de la gestion fiscale », en d'autres termes, l'impact de la mise en œuvre d'une démarche d'audit fiscal axée sur les risques sur la gestion courante relative au traitement des opérations fiscales dans l'entreprise, et nous avons pris AT comme exemple.

Les résultats de ce travail vont montrer par la suite l'incapacité des pratiques et des procédures entrepris par AT à maîtriser son volet fiscal que ça soit en matière de régularité ou bien d'efficacité.

De ce fait, la démarche proposée dans le présent travail sera l'outil qui attestera la régularité, la sincérité et l'image fidèle des opérations fiscales effectuées par AT,

**Mots clés :** audit, audit fiscal, auditeur fiscal, gestion du risque, image fidèle et gestion du risque fiscal.

## المخلص:

في مجال الجباية، وجب على كل مؤسسة اقتصادية احترام التزاماتها والعمل في نطاق الشفافية المطلقة. كما وجب عليها أيضا وفي نفس السياق ان تتخذ كافة إجراءات اليقظة لمتابعة المتغيرات الجبائية بغية الحد والتقليل من المخاطر الناجمة عن تهميش هذه المتغيرات، مما قد يؤدي الى التأثير بل والى الحاق اضرار جسيمة بوضعيتها المالية مهددنا بذلك استمراريتها ووجودها في الوسط الاقتصادي.

دائما في ظل هذا المنظور، قد تم انتقاء البحث الحالي من اجل دراسة دور التدقيق الجبائي في تفعيل و تحقيق اكبر قدر ممكن من الامثلية في نظم وإجراءات التسيير الداخلي الخاص بكل مؤسسة، بصيغة أخرى ، اثر تطبيق منهجية التدقيق الجبائي المؤسسة على المخاطر في الرفع من جودة التسيير المعني بمعالجة مختلف العمليات ذات الاثر الجبائي.

كما وجب التنويه بان نتائج هذا العمل قد ابانت فيما بعد على عدم قدرت الاجراءات المعمول بها داخل المؤسسة محل التربص على استيعاب مجمل المخاطر الجبائية المحيطة بها مما يدفعنا الى القول بانها لا تتحكم بشقها الجبائي على أكمل وجه.

من خلال كل ما سبق ذكره فن التدقيق الجبائي يظهر بصفته الوسيلة الكفيلة لمعالجة هذه الوضعية وذلك من خلال ما يقدمه من احترام للمشروعية والمصادقية وإعطاء الصورة الواقعية للعمليات ذات الصبغة الجبائية التي تزاولها المؤسسة خلال نشاطها.

**الكلمات المفتاحية:** التدقيق، الجباية، التدقيق الجبائي، المدقق الجبائي، الصورة الحقيقية، تسيير المخاطر الجبائية.



Introduction générale :

## **Introduction général.**

La fiscalité a été pendant de nombreuses années considérée comme une dimension complexe et couteuse. Peu à peu, la perception de la fiscalité a évolué dans le sens d'une attention plus grande portée aux questions touchant à la sécurité juridique des opérations des entreprises, qui sont appelées, plus que jamais, à la manipuler au quotidien.

En effet, 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, nécessitant l'appréhension des différents régimes et mécanismes fiscaux régissant les taxes et les impôts.

En outre, l'accroissement des obligations juridiques à la charge de l'entreprise, la prolifération des règles et des lois pousse l'entreprise à maîtriser son environnement fiscal ainsi que sa propre fiscalité. D'où, la nécessité de développer une nouvelle fonction, vu l'impact de la fiscalité sur la vie de l'entreprise.

En Algérie, le système fiscal a connu une grande réforme (en 1992), qui impose à l'entreprise algérienne de nouvelles règles et contraintes fiscales dont les plus importantes peuvent être résumées dans les points suivants.

- Un système d'impositions basé dans la plupart des cas sur des déclarations spontanées du contribuable, chargé dans ce nouveau contexte d'établir lui-même ses déclarations et de verser l'impôt
- Des échéances fiscales, importantes en nombre, qu'il faudrait suivre continuellement à fin d'être en règle avec la loi
- La subordination du bénéfice de certains avantages fiscaux au respect d'obligations de forme et à l'accomplissement de certaines déclarations

Dans ce nouveau contexte, la fiscalité en Algérie constitue une matière dense et complexe nécessitant à la fois une mise à jour permanente et une intégration profonde par rapport aux réalités de l'entreprise et de son environnement immédiat et futur, il est aisé de constater que les responsables des entreprises sont rarement des fiscalistes.

Le secteur des télécommunications en Algérie qui connaît un développement sans précédent depuis quelques années n'échappe pas à cette réalité.

C'est dans cette dynamique que les sociétés de télécommunication se sont vues attribuées des licences d'exploitation et se sont lancées à la conquête du marché Algérien dans une situation de rude concurrence. Algérie Télécom est l'un des principaux opérateurs sur ce marché, Son système fiscal actuel bien qu'il soit déclaratif, continue de faire l'objet de vives critiques de la part de cette société, vue l'existence de règles hétérogènes et parfois contradictoires, d'où la nécessité de surveiller attentivement son environnement fiscal s'impose

Compte tenu de ce qui précède, nous pouvons affirmer que le terrain est aujourd'hui propice pour la mise en place d'un audit fiscal et qui pourrait parfaitement contribuer à aider Algérie Télécom à maîtriser et à gérer sa situation fiscale de l'entreprise

Ce qui nous mène à poser la problématique suivante :

**Quelle est la démarche d'audit permettant d'optimiser la gestion fiscale d'Algérie Télécom et d'éviter les éventuels redressements ?**

Cependant, la réflexion sur un thème aussi profond imposerait d'apporter au préalable des éléments de réponse aux questions suivantes :

- Existe-il une relation entre les différentes disciplines d'audit et l'audit fiscal ?;
- Quelle est la nature et les objectifs d'une mission d'audit fiscal ? ;
- Qui peut entreprendre une telle mission ? ;
- Quelle est la démarche et la méthodologie de travail adoptée par l'auditeur fiscal ?.

La problématique dégagée et les questions qui en découlent, ont mené à émettre un certain nombre d'hypothèses, qui sont :

**H 0 :** Les pratiques actuelles de la gestion fiscale d'AT sont incapables de minimiser l'ensemble des risques fiscaux internes et externes que subie l'entreprise.

**H 1 :** L'origine principale des anomalies et des insuffisances que recouvre la gestion fiscale d'AT est le non-paiement des impôts et des taxes conformément aux exigences législatives en vigueur.

**H 2 :** La position actuelle de la structure chargée du traitement des opérations de nature fiscale nécessite à la fois un perfectionnement et une restructuration immédiate pour une meilleure compréhension des problèmes fiscaux que face l'entreprise .

**H 3 :**La démarche d'audit fiscal axée sur les risques a permis d'optimiser la gestion fiscale au niveau d'Algérie Telecom.

**Objectif de l'étude :**

L'objectif de ce travail est de mettre en relief d'une part l'utilité de l'audit fiscal pour aider l'entreprise à améliorer la gestion de son risque fiscal, et proposer d'autre part une démarche d'audit fiscal axée sur les risques et adaptée au secteur de télécommunication et a ces spécificités.

nous a permis d'acquérir un ensemble de concepts primordiales tel que la notion du système fiscal, le contrôle de l'efficacité et de la régularité fiscale et pleins autres notions, qui vont enrichir nos connaissances et par la suite pourront être l'occasion de mettre en pratique

Ces connaissances théoriques afin de cerner les exigences fiscales imposées et la manière à travers laquelle AT gère ses risques fiscaux.

### **La méthodologie :**

Deux approches ont été utilisées afin de répondre à la problématique, une approche descriptive qui consiste à présenter une revue de littérature sur les concepts théoriques de l'audit, de la fiscalité, et une approche qualitative matérialisée par une étude documentaire, des questionnaires et des entretiens réalisée dans le but de s'informer sur les spécificités fiscales de l'entreprise et de détecter l'ensemble des insuffisances et des manœuvres fâcheuses que comporte sa gestion fiscale.

Notre travail sera structuré de la manière suivante

**La première partie** qui sera consacrée aux concepts théoriques de l'audit fiscal et qui sera divisée en deux chapitres théoriques

- Le premier chapitre met en relief les fondements théoriques de l'audit et les obligations fiscales soulevées de notre système fiscal, il comportera aussi les notions directrices de l'audit fiscal à savoir les définitions et les objectifs.
- Le deuxième chapitre est consacré à la description de la démarche d'audit fiscal.

**La deuxième partie** qui sera consacrée à la mise en place de la démarche de l'audit fiscal proposée. Elle est composée par un seul chapitre intitulé : l'application de la démarche de l'audit fiscal cas pratique : AT, la direction régionale d'Oran.



**PARTIE N°01 : LES CONCEPTS  
THEORIQUES DE L'AUDIT FISCAL  
: APPARITION ET DEMARCHE.**



# **Chapitre N°01 : LE CADRE CONCEPTUEL DE L'AUDIT, DE LA FISCALITE ET DE L 'AUDIT FISCAL.**

# I INTRODUCTION AU CHAPITRE N°01.

## **Introduction de chapitre :**

Dans le monde des affaires le terme audit est de plus en plus utilisé parfois à juste titre souvent à tort.

Il fait cependant l'objet d'une définition précise qui se diffère aussi selon son domaine d'application audit interne externe ..., sa finalité est d'exprimer une opinion motivée sur un ou plusieurs postes comptables en fonction d'un référentiel cible, mais ce terme n'a cessé d'évoluer et d'élargir vers d'autres domaines que la comptabilité comme la fiscalité.

Ainsi la fiscalité qui est considérée comme une préoccupation majeure de toute entreprise, par sa multiplicité, sa complexité et l'instabilité de ses textes, génère de plus en plus de risques.

De nos jours, toute décision est porteuse d'incidences fiscales et a un impact sur la marche de l'entreprise, d'où la nécessité de développer une nouvelle fonction permettant premièrement, d'aider l'entreprise à bien gérer le paramètre fiscal et deuxièmement, de mesurer le risque qui peut naître d'un éventuel contrôle fiscal vigilance fiscale.

Cependant, les spécificités de la fiscalité confèrent à l'entreprise l'identification de toutes les conséquences fiscales d'une opération, afin de réduire la charge fiscale avec la plus grande efficacité, et sans l'exposer à des risques fiscaux, c'est pour cela il faut procéder à un diagnostic fiscal mené dans le cadre de la gestion globale de l'entreprise, autrement dit à un Audit Fiscal.

## 1-Section N°01 : le cadre conceptuel de l'audit.

Pour comprendre la pratique actuelle de l'audit il est utile, en premier lieu d'avoir une vision historique sur l'évolution de cette forme de contrôle, et ensuite de connaître sa définition, et ses concepts théoriques sous-jacents.

### 1-1 S/section N° 01 : évolution de l'audit.

#### 1-1-1l'Approche historique de l'audit :

« L'Origine de l'audit est très lointaine, une fonction analogue existait dans des civilisations très anciennes et géographiquement dispersées » <sup>1</sup>

Depuis les âges les plus reculés, il a toujours été indispensable de garder une trace des recettes et des dépenses, des stocks disponibles et des transactions opérées, avec la nécessité tenir des comptes. Les anciens ont donc ressenti très tôt le besoin de contrôler l'information comptable.

Ainsi que l'apparition de la comptabilité grâce à l'invention des chiffres et le choix de l'unité monétaire comme un moyen d'évaluation (produit et services) nous a conduits directement à une autre apparition celle d'audit.

L'Audit a continué à se développer en fonction de l'évolution économique des nations ainsi que de leur système d'enregistrement. Dans ce contexte, le contrôle des comptes a été bénéfique pour la tenue des comptes. Ainsi la comptabilité à partie double naquit d'une nécessité d'autocontrôle.

De ce fait, l'audit s'identifie initialement au contrôle interne des comptes ; approuvant, l'audit a fait l'objet de plusieurs interventions à travers les cavillations et les nations suscitées :

#### A. Antiquité :

Trois milles ans avant notre ère, **les Egyptiens** ont eu la charge de surveiller l'ensemble des dépenses et des recettes publiques, y compris l'exactitude des comptes des importations et exportations de blé et le montant des récoltes, et des impôts et d'en rendre compte au pharaon.

Dans la cité **d'Athènes**, à l'époque d'Aristote, une commission de –logistes- vérifie les comptes de tous les magistrats et remet ses conclusions à l'assemblée qui tranche en dernier lieux.<sup>2</sup> Occupant une position impliquant la manipulation de fonds publics.

Etymologiquement, le mot audit vient du latin « audere » qui signifie écouter, sous l'empire romain, l'audit était pratiqué pour répondre à la nécessité de contrôler la comptabilité des agents de l'état des questeurs étaient chargés de ces missions, leurs conclusions étaient présenté oralement a un assemblé. Qui approuvait les rendus des comptes de ces fonctionnaires de trésorerie.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup>Gérard Valin, *Audit et Contrôle Interne*, 4<sup>ème</sup> Edition, Paris, Dalloz Editions, 1992, p 22.

<sup>2</sup>Rédhakhelassi. *Précis d'audit fiscal de l'entreprise*, Alger, Berti Editions, 2013, p 46.

<sup>3</sup> Jacques Duhem, *Audit et gestion fiscal de l'entreprise*, Paris, Economica Editions, 1999, p 20.

Il a fallu attendre le 3ème siècle après JC pour voir réapparaître les premiers ancêtres de nos auditeurs actuels. C'est ainsi que Charlemagne a créé le corps des « missi dominici » qui enquêtent sur les abus de pouvoir **en Rome**, les détournements de fonds s'informent sur la qualité de l'administration avant de rendre compte à L'empereur.

### **B. L'ère moderne :**

Aux Etats Unis, et suite à la crise de 1929, les sociétés cotées sont obligées de pratiqué l'audit par des membres de l'AICPA.

Les années soixante, vont marquer l'apparition des cabinets d'audit « les bigEight », ces derniers étaient fortement structurés au Royaume Unis, puis assez rapidement en Amérique du Nord, appliquaient avec compétence et indépendance une méthodologie et des techniques d'audit, et ont su rapidement se faire apprécier des entreprises et lancer la mode du mot « audit ». <sup>4</sup>

Entre 1980 et 1990, on assiste à une extension de son domaine d'intervention à de nouvelles fonctions : information, qualité, organisation, ressources humaines, marketing, fiscalité etc. Parallèlement, l'audit, initialement de conformité tend à se doubler de préoccupations d'efficacité.

Depuis 1990 l'instauration des comités d'audit : conseil d'administration version « anglo-saxonne », ou conseil de pilotage « version française » ne cesse d'augmenter à cause des nombreux scandales qui sont venus ébranler la confiance portée sur le système de contrôles interne et la moralité des dirigeants des grandes entreprises.

Tant au niveau national qu'international, la révision comptable, devenue audit, fait l'objet de travaux constants qui débouchés essentiellement sur les normes internationales d'audit « les ISA ».

« De nos jours l'audit est une discipline transversale au centre des préoccupations des managers. »<sup>5</sup>

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

### **1-1-2 Progrès de la notion d'audit :**

Avant même que l'audit soit une pratique d'envergure, il a d'abord touché au domaine de la comptabilité auquel il s'est attaché pendant très longue période et grâce auquel il s'est généralisé progressivement aux autres domaines. Car les entreprises perçurent l'intérêt que présentait pour elles l'expression d'une opinion sur des informations autres que l'information financière.

---

<sup>4</sup>Bernard Colasse, *Encyclopédie de comptabilité & contrôle de gestion*, Paris, Economica Editions, 2000, p 703.

<sup>5</sup>Stéphanie Thiery-Dubuisson, *L'Audit*. Paris, La Découverte Editions, 2007, p 03.

C'est pour cela l'audit ne cesse de prendre d'autres nouvelles formes vers des nouveaux objectifs (audit social, audit juridique, audit informatique, audit fiscal...), tout en ayant des normes propres et des outils spécifiques.

En plus, il s'est apparu rapidement que les états financiers (comptes sociaux), les documents, les structures auditées font un moyen de perception essentiel pour les différents utilisateurs. D'où le besoin à un audit contractuel et à l'audit interne se fait ressentir.

Aujourd'hui, l'existence de la fonction d'audit interne au sien de l'entreprise devrait permettre, dans une logique d'amélioration des performances, de veiller à la sincérité et la fiabilité des informations enregistrées dans les comptes, en définissant des procédures claires et les mesures correctives appropriées en cas de dérapage.

Par ailleurs, la sincérité et la fiabilité de l'information financière produite par l'entreprise, se trouve également renforcées par l'intervention des acteurs externe tels que, les experts comptable et les auditeurs.<sup>6</sup>

En d'autres termes, le concept d'audit connaît actuellement une extension révolutionnaire, concrétisée par l'élargissement de son champ d'intervention, et notamment par une multitude des techniques introduites les spécialistes du domaine.

➤ **En Algérie :**

Jusqu'à 1975, c'est le code de commerce français, reconduisant la législation existante en 1962 sauf dans ces dispositions contraires a la souveraineté national, qui régissent l'exercice du contrôle des comptes pour les entreprises commerciales.

En 1980, date de la création de la cour des comptes qui a tout naturellement remis en cause le contrôle des entreprises publiques par les commissaires aux comptes.

Après cinq années d'existence, la mission de la cour des comptes et à son tour, remise en cause par la loi des finances de 1985 qui réhabilite les commissaires aux comptes dont la désignations auprès des entreprises publiques économiques (E.P.E), n'a été effectuer qu'a partir 1988 .

➤ **Normes algériennes d'audit :**

Par définition, la notion de norme implique l'existence d'une autorité extérieure différente de celui qui est appelé à la respecter. Cette autorité définit le contenu et le domaine d'application des normes qu'elle édicte.

A travers la promulgation de la loi 07/11, relative au système comptable financier SCF, l'Algérie à adopter les normes comptable internationales, qui sont applicable à compter de premier janvier 2010.<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup>MarilaAdiko-Anke, L'information comptable, *La revue française de la comptabilité [en ligne]*,2008, volume 14.p3, Disponible sur : <www.sndl.dz>. (20/02/2017).

<sup>7</sup>MohamedZitouni, *La normalisation d'audit en Algérie*, Journal el watan, publie le (10/04/2010), p 06.

Cette convergence est une grande pas en manière de modernisation de mode de gestion des entités économiques algériennes, du fait elle a harmonisé le langage comptable avec les normes universelles, ce qu'il permet l'ouverture du l'économie nationale et stimule les investissements étrangères directs(I.D.E).

Mais l'équivoque pour les auditeurs, quelle est la crédibilité de l'audit effectuer actuellement par nos professionnels sur des états financiers élaborés selon le référentiel (IAS/IFRS), tout en s'inspirent des normes d'audit nationales non standardisées adoptées en 1991 suivant la loi 91/08.

Le 04 Février 2016 conformément à La décision n° 002 du ministère des finances, qui donne naissance aux premières Normes Algériennes d'Audit issues du référentiel international d'audit (ISA), élaboré par l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) de *International* Fédération of Accountants (IFAC). Il s'agit de la norme NAA210 qui traite les « Accord sur les termes des missions d'audit » et qui fait partie des 8 normes approuvées en 2017, dont l'objectif principale est d'organiser, de normaliser toute sorte de mission d'audit en Algérie, en fournissant les conditions, les outils, les processus, et les méthodes adéquates aux caractéristiques de chaque mission.

## **1-2 S/section N° 02 : Présentation de l'audit :**

### **1-2-1 Terminologie :**

Si l'on réfère à l'étymologie latine du terme audit, ce dernier (AUDITUS) signifie écouter. L'audit est une audition aboutissant à une appréciation au terme de laquelle l'auditeur formule une opinion motivée et sensée.

### **1-2-2 Définition de l'audit :**

« De la prévention du fraude en passant par la détection des erreurs comptables jusqu'au analyse actuelle sur l'efficacité et l'efficience, la notion d'audita considérablement évoluée.»<sup>8</sup>

Plusieurs définitions ont été proposées pour cerner au mieux une aussi vague notion. Nous allons nous contenter dans le cadre de notre travail de citer un ensemble de définitions les plus manifestes :

Un audit peut se définir comme l'émission d'une opinion motivée sur la correspondance entre un existant et un référentiel.<sup>9</sup>

Au plan européen, selon l'UEC :« L'objet de l'audit des comptes est d'exprimer une opinion sur le fait de savoir si ceux traduisent fidèlement la situation de la société à la date de clôture du bilan et de ses résultats pour l'exercice examiné, en tenant compte du droit et des usages du pays ou l'entreprise a son siège »

---

<sup>8</sup>RoberObret, *DCG4, comptabilité at audit*, Paris, Dunod Editions, 2009, p 401.

<sup>9</sup>Bernard Verdelle. *Audit comptable et financier*. Paris :Economica Editions.1999, p 09.

Selon la norme ISO 9000 : l'audit est un « processus méthodique, indépendant et documenté, permettant d'obtenir des preuves d'audit et de les évaluer de manière objective pour déterminer dans quelle mesure les critères d'audit sont satisfaits ». <sup>10</sup>

Afin de lever l'ambiguïté sur une telle notion, la norme ISO 8402 /95, a proposé la définition plus exhaustive, elle expose l'audit comme « Un examen professionnel d'informations fondé sur un référentiel et mené par une tierce personne, autre que celle qui les prépare ou les utilise, dans l'intention d'établir leur véracité, et de faire un rapport sur le résultat de cet examen avec le désir d'augmenter l'utilité de l'information pour l'utilisateur » <sup>11</sup>

Cette définition générale, qui reprend les principaux aspects de l'audit, appelle des précisions :

**A. L'audit est un examen professionnel :**

Le caractère professionnel de l'examen se manifeste par une méthode, des techniques et des outils à utiliser dans le cadre de cette méthode, il requiert une stratégie, une planification et des ajustements éventuels en cours de son déroulement.

**B. L'est une démarche d'examen et d'évaluation fondé sur un référentiel :**

« Mission d'audit = un référentiel + un champ d'application (sujet) ». <sup>12</sup>

Le référentiel ici est conçu comme étant un élément constitutif de la démarche d'audit, le référentiel ou le système de référence, a pour caractéristique principale d'être spécifique à chaque type de mission, qu'il soit prescrit, préétabli, élaboré au cours de la phase d'analyse et d'investigation, ou qu'il soit complété lors de la phase d'évaluation.

Le référentiel est variable d'une entreprise à une autre, d'une filiale à une autre dans un groupe ou même d'un atelier à un autre au sien d'une même division.

**C. L'audit porte sur des informations :**

La notion d'information est conçue de façon très extensive : il peut s'agir d'informations financières, de gestion, technique, historique, quantitative ou qualitative,

**D. L'expression d'une opinion responsable et indépendante :**

L'opinion indépendante formulée par l'auditeur l'engage de façon personnelle. Cette opinion peut se traduire, soit par un simple jugement sur l'information ayant fait l'objet de l'examen, soit encore être complétée par la formulation d'un certain nombre de recommandations ;

**E. La référence à des critères de qualité**

L'expression d'une opinion implique toujours la référence à un critère de qualité connu et accepté de l'émetteur, des récepteurs et de l'auditeur de l'information.

---

<sup>10</sup>ISO, ISO9000. *Système de management de qualité-principes essentiels et vocabulaire*, deuxième édition, 2000,p17.

<sup>11</sup> Jacques Renard, *Théorie et pratique de l'audit interne*. Paris, Eyrolles Editions.2010, p 37.

<sup>12</sup>Bernard Verdelle. Op.cit., p 10.

Parmi les critères de qualité les plus fréquemment utilisés, on trouvera la régularité, la sincérité, l'efficacité :

- a. **La régularité** : qui est la conformité à des règles, procédures et principes qui peuvent être internes ou externes à l'entité émettrice de l'information (on parle aussi d'audit de conformité). Ex règles comptables, droit fiscal, droit social, etc.
- b. **La sincérité (ou fidélité)** : avec laquelle les faits sont traduits dans l'information. C'est l'objectivité et la bonne foi dans l'application des règles et procédures.
- c. **L'efficacité** : il s'agit d'un ensemble de critères qui sont eux-mêmes susceptibles de se combiner avec les critères de régularité et de sincérité.

**F. L'accroissement de l'utilité de l'information :**

Le principal apport de l'audit est la crédibilité et la sécurité que l'on peut attacher à l'information auditée.

**G. L'audit... concluant, éventuellement sur des résultats (recommandations).**

Dans le cas où la mission confiée à l'auditeur le spécifie, il peut conduire à des recommandations quant aux solutions à apporter pour corriger les faiblesses, prévenir leur récurrence, empêcher les risques de se réaliser. Deux sortes de recommandations peuvent être envisagées :

- Orientation générale ;
- Conseil pratique, « on dit » quoi faire plus ou moins de détail.

Ces deux attitudes doivent, néanmoins, permettre d'émettre des conclusions à partir des constats, évaluations et diagnostics, qui seront destinée à corriger la situation et à lui apporter des améliorations qualitatives et quantitatives.

**I. L'audit est l'objet de confusion :**

- a. **L'audit n'est pas une étude** en vue d'en tirer des renseignements et des conclusions par tous les moyens adéquats.
- b. **L'audit n'est pas une enquête**, cette dernière est l'une des outils utilisés par les auditeurs, mais elle ne saurait suffire pour réaliser une mission d'audit qui comporte, en effet d'autres éléments tels que l'évaluation et le diagnostic.
- c. **L'audit n'est pas un contrôle**, en effet, L'audit englobe ainsi l'ensemble des procédures et techniques de contrôle constituant l'examen approfondi par un professionnel et reposant sur une méthodologie. Le contrôle se présente donc comme un outil d'audit. Néanmoins, ce dernier comprend une opinion qui est le résultat des contrôles.
- d. **L'audit n'est pas une inspection**, qui sous-entend toujours la recherche d'une responsabilité.
- e. **L'audit n'est pas un conseil**

« La mission de conseil ne se confond pas avec les recommandations des missions d'audit, lesquelles s'appuient sur des constats de dysfonctionnement. Ce sont des missions spécifiques, nommées comme telles et devant être si possible définies dans un accord écrit. ».<sup>13</sup>

La distinction entre audit et conseil donc, ne peut s'opérer que par une analyse préalable caractéristique de la mission qui est dévolue à l'auditeur, et du lien entre auditeur et audité ; Si la mission est d'origine légale, telle que celle du CAC (commissaire aux comptes), l'audit ne peut pas en principe déboucher sur le conseil.

**d. L'audit n'est pas une médiation :**

Il est assurément regrettable qu'une activité aussi sérieuse, fondée au demeurant sur une démarche ordonnée, rationnelle, et pour tout dit rigoureuse, soit traitée d'une façon aussi médiatique et approximative.<sup>14</sup>

**1-2-3 Les objectifs de l'audit :**

Les missions d'audit permettent notamment aux utilisateurs des états financiers, aux autres partenaires de l'entreprise d'avoir une information fiable se rapprochant de l'information des dirigeants. Elles ont ainsi vocation de réduire l'asymétrie d'information entre agents économiques.<sup>15</sup>

**1-2-4 Les utilisateurs de l'information comptable auditée :**

- les dirigeants de l'entreprise qui ont besoin d'informations pour prendre leurs décisions
- les actionnaires ou les associés pour qui les comptes annuels (bilan, compte de résultat, - annexe) représentent les seules informations dont ils disposent pour évaluer leur part de patrimoine affecté à l'entreprise ;
- le personnel de l'entreprise informé par l'intermédiaire de ses représentants ;
- les créanciers sociaux qui, faisant crédit à l'entreprise, courent un risque qu'ils veulent évaluer ;
- les pouvoirs publics, en particulier l'administration fiscale et les organismes d'analyse économique ;
- les clients, les organisations professionnelles à laquelle est rattachée l'entreprise, les intermédiaires de justice... etc.

**1-3 S/section N° 03 : Les formes d'audit.**

Le vocabulaire relatif au type d'audit est peu stabilisé, entraînant la confusion chez les audités. De multiples distinctions sont faites, des écoles naissent, preuve de la relative genèse de cette discipline. Dans ce travail on va procéder à la typologie suivante :

---

<sup>13</sup>Jacques Renard. Op.cit.,p 57.

<sup>14</sup>Pascal Simons, *Audit financier*, Paris, Les Organisations Editions.1987, p 11.

<sup>15</sup>Rober Obret. Op.cit., p 403.

### **1-3-1 Classification classique (fondé sur l'auditeur) :**

Nous jugeons utile de bien détaillé la recherche dans ce stade, car cette classification est réputée comme étant la classification la plus ancienne, et la plus célèbre dans le milieu des praticiens.

#### **A. L'audit externe :**

« L'audit externe est une fonction indépendante de l'entreprise, dont la mission est de certifier l'exactitude des comptes, résultats et états financiers, il assure que ces derniers traduisent bien les opérations réalisées dans leur intégralité et qui donnent pas une image sur l'entreprise contraire à la situation effective. Et qu'ils sont conformes au référentiel comptable utilisé ». <sup>16</sup>

Dans cette optique, l'audit externe Comme dans toutes pratiques d'audit, a ses propres objectifs consistant à vérifier la compatibilité et la cohérence entre les résultats obtenus et les résultats prévus. Il s'agit notamment de :

- vérifier que les procédures comptables ont été respectées ;
- détecter des dysfonctionnements éventuels, leurs causes et mettre en évidence les améliorations nécessaires ;
- comprendre, analyser un incident, un écart, un dysfonctionnement spécifique.

De plus, cette forme de contrôle peut être d'origine imposé ou au contraire sollicité d'où on synthèse trois formes d'intervention :

- L'inspection, assurée par l'organisme de tutelle exemple : cours des comptes, inspection de finance, inspection d'impôts.
- L'audit externe, imposé dans le domaine financier et comptable et assuré par les commissaires aux comptes dans les organismes privé, et par les inspecteurs dans les services du domaine public.
- L'audit externe sollicité ou contractuelle, ce type d'audit, classé audit des tierce parties, est mandaté par un responsable de l'entité à auditer, soit sous forme d'audit de situation soit sous celle d'audit de fonctionnement.

À l'issue de sa mission, l'auditeur externe (plus précisément le commissaire aux comptes) émet une opinion sur la situation financière de l'entreprise envisagée. Il peut émettre 3 opinions :

- une opinion sans réserve si aucune anomalie significative n'a été relevée ;
- une opinion avec réserve si des problèmes de gestion ont été constatés ;
- une opinion défavorable en cas de manquement grave.

#### **B. L'audit interne :**

---

<sup>16</sup>Jacques Renard. Op.cit., 80 p.

L'audit interne est considéré comme une fonction qui jouit d'une reconnaissance de plus en plus affirmée. La demande de talents, à tous les niveaux de cette fonction, excède nettement l'offre, et les responsables de l'audit interne appartiennent à la catégorie des cadres dirigeants de l'organisation. Dans un certain nombre de pays, notamment anglo-saxons, ces responsables sont directement rattachés au comité d'audit<sup>17</sup>

Notons que, L'évaluation des informations émises par l'entreprise n'a pas juste développé la méthodologie utilisée en matière de l'audit financier et comptable, mais elle a entraîné l'apparition de l'audit interne dans sa version moderne. H. F STETTLER dans son manuel « audit : principes et méthodes générales » déclare que l'apparition de l'audit interne est le résultat de « l'exécution des tâches de contrôle des entreprises employant des milliers de personnes, et ayant des établissements souvent éloignés les uns des autres ».

En juin 1999 l'I.I.A. A défini l'audit interne comme suit «L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité. »<sup>18</sup>

De ce fait , l'audit interne est une fonction qui répond à une définition bien précise, et mis en œuvre selon une méthodologie bien déterminée et s'exerce dans le respect d'un certain nombre de normes garantissant le déroulement objectif de la mission.

Eu égard à l'intérêt de l'audit dans l'entité, les directions générales ont tenté de développer des services d'audit interne. Qui fonctionne à l'intérieur d'une entreprise ou (d'un organisme), et qui devient avec le temps une activité indépendante d'appréciation de contrôle des opérations il est au service de l'entreprise c'est dans ce domaine, un contrôle qui a pour fonction d'estimer et d'évaluer l'efficacité des autres contrôles, ainsi la détection des pistes, des indices pouvant contribuer à les améliorer à un coût raisonnable.

Pour les professionnels internes (les auditeurs internes) à l'entreprise, leur mission est permanente et elle est confiée aux salariés de l'entreprise, ils interviennent mandatés par la direction pour aller examiner un point ou une activité de l'organisation, une filiale, une fonction, un processus, et établir un diagnostic attestant le plus ou le moins bon fonctionnement, un pronostic alertant les responsables de la direction, un thérapeutique visant la sécurité des actifs et la fiabilité des informations, et la compétitivité de l'organisation . Il s'agit donc, de veiller à ce que l'entité auditée respecte les 3 points suivant :

La conformité :a toute exigence à laquelle il se réfère (normatives, statutaires, réglementaires, autres...).

---

<sup>17</sup>Paul. J &Urton. L, *Manuel d'Audit interne*,Paris, Eyrolles Editions.2015, p 34.

<sup>18</sup> Idem,p 37.

L'efficacité : un système de qualité est efficace lorsqu'il permet de réaliser un produit conforme d'une manière régulière et d'accroître la satisfaction des clients.

L'aptitude du système qualité à constituer un outil d'aide incontournable pour atteindre les objectifs prédéfinis.

Actuellement l'audit interne est une exigence par la norme ISO 9001. (Également dans la version 2000). La nouvelle révision des normes étant largement la réalisation d'audits en introduisant l'audit interne comme étant une fonction universelle, « ce qualificatif doit être compris en double sens ; c'est une fonction universelle car elle s'applique à toute organisation, mais c'est aussi une fonction universelle car elle s'applique à toutes les fonctions là où elle s'exerce». <sup>19</sup>

**a. Les objectifs de l'audit interne :** les objectifs de l'audit interne sont :

1. **Les objectifs stratégiques :** ont trait aux choix opérés par le management en vue de créer de la valeur ajoutée pour les parties prenantes de l'organisation.
2. **les objectifs opérationnels :** concernent l'efficacité et l'efficience des activités d'une organisation, notamment les objectifs de rentabilité et de performance et la protection des actifs contre des pertes ;
3. **Les objectifs de reporting :** concernent la fiabilité du reporting interne comme externe et se rapportent à des informations financières et non financières ;
4. **Les objectifs de conformité :** concernent le respect des lois et des réglementations.

**b. Le concept de risque en audit interne :**

Le risque est la possibilité que se produise un événement susceptible d'avoir un impact sur la réalisation des objectifs, il n'y a de risque que par rapport à la réalisation des objectifs.

Ou, tout événement ou action qui peut empêcher une entreprise d'atteindre ses objectifs ou exécuter ses stratégies. En audit interne la notion de risque est associée :

- ✓ A l'incertitude et d'événements incertains.
- ✓ A ce que l'encourt si l'événement se réalise.

Ce qui concerne la fonction comptabilité et finance ce risque peut se matérialiser sous diverses formes tel que :

- ✓ le détournement des documents comptables ;
- ✓ organisation douteuse et imparfaite des documents comptables.

**c. La différence entre l'audit interne et audit externe :**

---

<sup>19</sup>Jacques Renard. Op.cit., p 42.

1. Quant au statut : l'auditeur interne appartient au personnel de l'entreprise, l'auditeur externe est dans la situation d'un prestataire de service juridiquement indépendant.
2. Quant au bénéfice de l'audit : l'auditeur interne travaille pour le bénéfice de l'entreprise, l'auditeur externe certifie les comptes à l'intention de tous ceux qui ont besoin.
3. Quant champs d'application de l'audit : l'audit externe intéresser par toute fraude, dès l'instant qu'elle a eu ou susceptible d'avoir, une incidence sur le résultat, en revanche une fraude touchant des dossiers personnel, concerne l'audit interne, mais non l'audit externe.
4. Quant à l'indépendance : l'indépendance de l'auditeur externe est celle du titulaire d'une prissions libérale, celle de l'auditeur externe est incomplète

**e. Relation audit interne audit externe :**

La relation entre les deux formes d'audit (interne et externe) est jugée comme étant une relation de complémentarité en double sens :

L'audit interne est un complément de l'audit externe puisque là où existe une fonction d'audit interne, l'auditeur externe est tout naturellement conduit à apprécier différemment les qualités de régularité, sincérité et image fidèle des comptes qui lui sont présentés. Il peut même être amené à se prévaloir de certains travaux de l'audit interne pour asseoir son jugement ou étayer sa démonstration.

L'audit externe est un complément de l'audit interne, un élément d'appréciation sur la maîtrise des affaires : là où un professionnel de talent exerce son activité, la maîtrise des affaires s'en trouve renforcée. L'auditeur prend donc en compte cet aspect des choses et peut être amené à se prévaloir de certains travaux de l'audit externe pour asseoir son jugement ou étayer sa démonstration.<sup>20</sup>

**1-3-2 Selon l'évolution des pratiques d'audit.**

**A. L'audit de régularité :**

L'auditeur travaille par rapport à un référentiel .cet audit peut également s'appeler « de conformité » c'est-à-dire que les dispositions, règles, procédures définie par l'entreprise, dans le cadre de cette fonction sont-elles respectées ?, (y compris les règles d'organisation et de fonctionnement.<sup>21</sup>

---

<sup>20</sup>Idem.p 83.

<sup>21</sup>Rédha, khelassi. Op.cit., p 59.

**B. L'audit d'efficacité :**

L'auditeur ne limite plus son contrôle à la forme, mais examine le bien fondé des règles mises en place.

**C. L'audit de management :**

C'est le type le plus récent. L'auditeur apprécie la qualité du management de l'entreprise au regard de la réalisation des objectifs fixés, il vérifie aussi la cohérence entre la politique et les moyens mis en œuvre.

**1.3.3 Selon son objet :** selon son objet, nous pouvons distinguer deux types d'audit :

**A. L'audit comptable et financier :**

Il a pour objet de vérifier l'image fidèle et la qualité des états financiers. La qualité porte entre autres sur la transparence des informations reprises dans les états financiers, sur la prudence avec laquelle les principes d'évaluation ont été appliqués.

**B. L'audit opérationnel (ou audit de gestion) :**

Il s'applique aux différentes fonctions de l'entreprise : production, marketing, communication, ressources humaines, etc. Il recouvre essentiellement l'évaluation d'une entreprise du point de vue des performances de son fonctionnement et de l'utilisation de ses moyens.

**1-3-4 Classification Selon l'obligation :** On peut distinguer les deux audits suivants :

**A. L'audit légal :**

il s'agit d'un audit obligatoire effectué par une personne qualifiée et indépendante de l'entreprise ; En Algérie, l'article 682 du code de commerce, stipule que toutes les entreprises publiques et cotées en bourses sont obligés de remettre leurs comptes à un examen assuré par un professionnel externe à l'entreprise, afin d'exprimer une opinion objective sur le degré de maîtrise et de sincérité de leurs comptes.

**B. L'audit contractuel :**

Ce type d'audit est aussi pratiqué par un professionnel externe à l'entreprise, sauf qu'il est facultatif, il se fait à la demande de la direction.

**1.3.5 Selon le champ d'investigation :** Selon ce critère, on énumère deux types :

---

**A. L'audit complet (exhaustif) :**

Le champ d'investigation de ce type d'audit n'est pas limité, il porte sur toutes les activités, toutes les fonctions et processus de l'entreprise.

**B. L'audit partiel :**

Contrairement à l'audit complet, le champ d'investigation de l'audit partiel est limité, soit dans une section (stocks, investissements, impôts,...), ou bien à l'audit d'un service (ressources humaines, comptabilité, achats, ventes, etc.), il s'agit d'un audit limité dans l'espace.

**2-Section N°02 : le cadre historique, juridique, et théorique de la fiscalité.**

Afin de financer les dépenses publiques, l'État se procure de fonds par le biais d'un processus régit par un dispositif juridique appelé « système fiscal », ce processus consiste à soumettre à l'impôt les personnes physiques et morales en raison des revenus, bénéfiques ou chiffres d'affaires qu'elles réalisent, des dépenses qu'elles effectuent et des biens qu'elles possèdent ou dont elles disposent.<sup>22</sup>

Dans cette section, Un bref rappel sur l'historique de la fiscalité en générale, ensuite sur celle du système fiscal Algérien nous a semblé utile à rappeler afin de bien situer le système fiscal dans lequel les entreprises sont soumises.

**2-1 S/section N°01 : fondement historique de la fiscalité.**

**2-1-1 Origine de la fiscalité.**

**A. Les sociétés sans impôts.**

Depuis longtemps, les sociétés primitives étaient des sociétés de disette. Les hommes parvenant tout juste à assurer leur subsistance. Ils ne pouvaient produire l'excédent nécessaire au paiement d'un impôt. Mais Marshall SAHLINS a montré que d'une part ces sociétés produisaient des surplus, utilisés sous forme d'offrandes aux divinités, et que d'autre part elle limitait volontairement leur production.

**B. L'apparition de l'impôt :**

On présente traditionnellement deux origines possibles à l'impôt. :

**a. L'origine politique :**

---

<sup>22</sup>Hadj Khelifa, *L'incidence fiscale sur l'autofinancement des entreprises*, Mémoire en vue d'obtention d'un Master, Comptabilité et finance, Oran : université d'Oran, 2011, p 03.

L'impôt serait né avec le développement de l'agriculture. L'existence de surplus de production aurait permis à certains groupes sociaux de se livrer au pillage, d'abord de façon épisodique puis de plus en plus régulièrement. L'impôt serait donc à l'origine de tribut, versé à une classe de guerrier qui en défendait le monopole, moins destructeur pour l'activité des paysans et artisans que les razzias qui l'avaient précédé.

**b. L'origine religieuse :**

La pratique du sacrifice, des offrandes faites aux dieux, est extrêmement répandue. Quand les prêtres, puis les souverains, se sont présentés comme les intermédiaires entre les dieux et les hommes, ils sont devenus tout naturellement les récipiendaires de ces dons.

**C. Antiquité :**

L'impôt a apparu avec les pratiques de réquisitions, corvées, esclavage, il reposait surtout sur l'impôt foncier et la capitation.

**a. En Égypte :** la fiscalité touchait lourdement les paysans, qui devaient apporter au Roi une proportion fixe de leur récolte. Ils étaient également soumis à des corvées destinées à entretenir les équipements publics, mais aussi de construire des pyramides.<sup>23</sup>

**b. En Grèce :** elle a introduit le système de la ferme dans certaines cités, Cypsélos introduit la dîme à Corinthe et Pisistrate à Athènes.

**c. À Rome :** l'impôt est utilisé pour financer les efforts de guerre.

**D. Moyen âge :**

Certaines des pratiques étaient considérées comme des impôts telles que ; la corvée est considérée comme un impôt en nature, où on devait travailler au seigneur. La dîme qu'on aussi devait à l'église, la gabelle impôt indirect payé sur un certain nombre de denrées comme le vin, le sel..., Au XIV siècle, apparaît l'impôt permanent, avec la gabelle et le fouage.

**E. L'époque contemporaine:**

Le développement de l'impôt sur le revenu entraîne un renforcement des contributions directes avec d'introduire la TVA en 1954.

**2-1-2 L'historique de système fiscal algérien après l'indépendance :**

---

<sup>23</sup>Mohamed el amine Hakka, *La fiscalité outil de gestion : cas HANKEL ENAD*, Algérie, Thèse de magistère, fiscalité d'entreprise, Oran : université d'Oran, 2004, p 05.

**A. de 1962 à 1976 :**

L'Algérie a retrouvé son indépendance officiellement le 03 juillet 1962 mais c'est la date du 05 juillet 1962 qui est fêtée et célébrée par les Algériens, pour faire pendant à la date du 05 juillet 1830, date du début de la colonisation.

Donc, Le système fiscal en vigueur au lendemain de l'indépendance n'était que le produit d'un système colonial qui se caractérisait par le poids écrasant des impôts indirects supportés par le consommateur qui représentaient 70% du total des recettes fiscales contre 30% aux impôts directs assis sur le revenu.

Afin d'éviter un vide juridique, une loi est intervenue le 31.12.1962 qui a prorogé la législation française dans la mesure où elle n'affectait pas la souveraineté algérienne.

C'est par application de cette loi que la législation antérieure et notamment la législation fiscale a été reconduite.

Une ordonnance du 05 juillet 1973 a décidé l'abrogation de cette législation mais à dater du 05 juillet 1975 pour permettre dans les délais impartis qui ne furent pas tous respectés, d'établir de nouveaux codes.

**B. de 1976 à 1992 :**

Mis à part le code des douanes, le système fiscal né de cette réforme était le suivant :

- le code des impôts directs prévu par ordonnance n° 76-101 du 09.12.1976, journal n° 102 du 22.12.1976.
- le code des taxes sur les chiffre d'affaires, prévu par ordonnance n° 76- 102, journal n°103 du 26.12. 1976.
- le code du timbre, prévu par ordonnance n° 76-103 jora du 15 mai 1977.
- le code des impôts indirects prévu par ordonnance n° 76- 104 du 09. 12.1976, journal n° 70 du 02.10.1977.
- le code de l'enregistrement prévu par l'ordonnance n°76-105 du 09 décembre 1976.

Indépendamment des codes précités, il faut se référer aux lois de finances qui paraissent annuellement ainsi qu'aux lois complémentaires.

**C. Système fiscale de 1979 :<sup>24</sup>**

Ce système fiscal était comme un héritage du système fiscal français, où la plupart des codes sont dérivés de la législation fiscale française. Mais ce dernier ne pouvait plus répondre aux préoccupations de l'état en général, et aux entreprises en particulier à cause de :

- La complexité au grand nombre d'impôts existants.

---

<sup>24</sup>HadjKhelifa.Op.cit.p 23.

- La multiplicité des codes imposés.
- Les aménagements successifs apportés par les lois de finance qui amenaient le système vers la complication plus en plus.

La complexité de l'ancien système fiscal a poussé les entreprises à choisir les voies possibles pour l'évasion du paiement de l'impôt à travers certaines activités clandestines ce qu'a créé un environnement caractérisé par la fraude fiscale.

En revanche, le volume d'exonérations important augmentait les revenus occultés. D'où apparaît le besoin à une réforme fiscale.

#### **D. La réforme fiscale de 1990.**

La structure du système fiscal Algérien a connu des mutations profondes au cours des dernières décennies à travers l'introduction de certaines réformes dont la plus importantes est celles de 1992.

Cette réforme fiscale engagée à partir de 1987 et parachevée en 1990 dont les dispositions ont été introduites dans la loi de finances pour 1991 et entrées en vigueur à partir de l'année 1992 a concerné principalement les dispositions législatives régissant les impôts directs et taxes assimilées et celles régissant les taxes sur le chiffre d'affaires.

##### **a. Les objectifs de la réforme.<sup>25</sup>**

Pour certains, cette réforme fiscale devrait permettre la transition vers la fin de la dépendance à la rente. Celle-ci comportera trois axes :

- ✓ des mesures pour augmenter le rendement des impôts et taxes existants, inclus la fin de la plupart des exonérations et niches fiscales actuelles, tout en réduisant le niveau moyen de pression fiscale ;
- ✓ la réforme de la fiscalité locale et l'introduction de nouveaux impôts (fonciers notamment) et sources de revenus locaux ;
- ✓ l'identification de recettes et d'économies budgétaires pour soutenir la transition fiscale. La politique budgétaire, pluriannuelle, sera réformée afin de réduire les dépenses de l'Etat et réduire les subventions et transferts indus, inefficaces ou qui alimentent la dépendance à la rente pétrolière.

##### **b. Les nouveautés de la réforme.**

A Cet effet, les principaux aménagements apportés au système fiscal à travers cette réforme consistaient à :

---

<sup>25</sup>Direction général d'impôt, *Bulletin d'information de la direction générale des impôts N°61/2012*, [En ligne], Disponible sur , <<http://www.mfdgi.gov.dz/>>, p 4. (Consulté le 04 /03/2017).

**1. L'introduction de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) :**

Cette taxe vient en remplacement des taxes sur le chiffre d'affaires, à savoir la taxe unique globale à la production (TUGP), la taxe unique globale sur les prestations de services (TUGPS).

**2. L'Impôt sur le Revenu Global (IRG) :**

Pour une imposition globale ou synthétique En matière d'impôts sur le revenu, il y a eu abandon du système cédulaire et l'adoption du système de la taxation unitaire qui s'est matérialisée par la création de l'Impôt sur le Revenu Global (IRG).

**3. L'introduction de l'Impôt sur les Bénéfices des Sociétés (IBS) :**

L'Impôt sur les Bénéfices des Sociétés constitue une autre nouveauté résultante de la réforme fiscale. Cet impôt était établi sur la base d'un taux proportionnel assis sur les bénéfices réalisés par les personnes morales.

**4. Refonte de la fiscalité immobilière :**

Consécutivement à la réforme ayant touché les impôts sur le revenu ou le bénéfice et les taxes sur le chiffre d'affaires, l'année 1994 a connu une refonte de la fiscalité immobilière, puisque la loi de finances pour 1994 a institué les taxes foncières sur les propriétés bâties et les propriétés non bâties et l'impôt sur le patrimoine.

**E. Modernisation du système fiscal.**

Faciliter les actes de la vie quotidienne, simplifier les démarches et les procédures administratives, améliorer la qualité réglementaire sont des objectifs essentiels de la modernisation de l'Administration fiscale. La rationalisation des procédures administratives a un impact décisif en termes d'économies et de qualité de service.

Pour ces raisons, l'administration fiscale se trouve dans l'obligation d'amélioration de toutes les procédures relatives au recouvrement de l'impôt. Cette volonté est exprimé par plusieurs tentatives de modernisation parmi les quelle on trouve :

**a. L'introduction L'impôt forfaitaire unique(IFU).**

Pour alléger le poids de l'impôt supporté par les petits contribuables, un réaménagement du système fiscal accompagné d'une restructuration organisationnelle s'avère nécessaire.<sup>26</sup>

En effet, Le législateur a repensé lesystème d'imposition forfaitaire enintroduisant, dans le cadre de la loi definances pour 2007, un impôt unique et simple à gérer dénommé l'ImpôtForfaitaire Unique (IFU). Ce nouvel impôt se substitue à l'ancien régime forfaitaire composé de l'IRG, de la TVA et de la TAP.

---

<sup>26</sup>Idem, 5 p. (Consulté le 04 /03/2017).

## **2-2 S/section N°02 : fondement théorique de la fiscalité.**

### **2-2-1 Définition de la fiscalité :**

Le grand Larousse définit la fiscalité comme étant le système de perception des impôts, l'ensemble des lois qui s'y rapportent et les moyens qui y conduisent. Branche du droit public, la fiscalité est constituée de l'ensemble des règles juridiques concernant les impôts. Elle organise la participation des sujets de droit, aussi bien personnes physiques que morales, à la vie financière de l'État. La fiscalité constitue aussi pour l'État un outil important de politique économique et sociale.

Prenons une définition plus simple, « La fiscalité est donc un ensemble des règles juridiques et administratives, qui organisent la perception des différents types d'impôts et taxes, au profit de l'état et des collectivités locales »<sup>27</sup>

### **2-2-2 Règles généraux d'une bonne fiscalité.**

Adam SMITH, lors de ses recherches pour des conditions générales d'un bon système fiscal, a proposé les règles qui visent à établir la relation entre l'Etat et le contribuable en fonction de l'assiette, de l'émission et le recouvrement de l'impôt. Qui sont<sup>28</sup> :

#### **A. Règle de la justice :**

Selon cette règle la contribution de chaque sujet doit être proportionnelle à ses facultés contributives ;

Ce principe doit être complété par le principe de l'universalité qui tend à éliminer les privilèges de certaines personnes et classes ;

Il doit être aussi complété également par le principe d'uniformité de l'impôt qui implique une contribution uniforme, les citoyens étant égaux devant les charges publiques.

#### **B. Règle de la fixité et de la certitude :**

La taxe imposée à chaque citoyen doit être certaine et non arbitraire, tout en identifiant :

- le temps du paiement ;
- le mode du paiement ;
- la quotité à payer.

Cette règle vise à éviter l'arbitraire de l'administration, et Elle tend également, à sauvegarder les intérêts du Trésor, en stabilisant les recettes fiscales ;

---

<sup>27</sup> Institut supérieur de gestion et de planification, communication : La réforme fiscale, [En ligne], Disponible sur : «<http://www.isgp.dz/>», p 2. (Consulté le 03/04/2017).

<sup>28</sup> Batiste Brachet, *Le système fiscal français*, Paris, L.G.D.J Editions, 1991, p91.

Elle a aussi pour objet d'éviter les changements fréquents de la législation pour ne pas perturber l'administration fiscale et le contribuable.

**C. Règle de commodité :**

Toute contribution doit être levée à l'époque et suivant le mode qui paraissent les plus convenables pour le contribuable et assurer au Trésor des rentrées tout en évitant au contribuable des charges et sacrifices démesurés.

**D. Règle d'économie :**

Toute contribution doit être établie de manière à faire sortir des bourses du peuple le moins possible au-delà de ce qu'elle fait entrer dans le trésor de l'Etat , L'administration fiscale doit adopter un système fiscal qui n'occasionne pas des dépenses supérieures à ce qu'il procure à l'Etat ; Limitation des frais de perception de l'impôt et de contrôle.

**E. Principe d'exclusion de toute double imposition :**

Tant du point de vue de l'efficacité que du point de vue de l'équité l'assiette de l'impôt doit être telle qu'il n'y ait pas de double imposition, ce qui exclut qu'un même revenu, ou une même propriété, soit taxé plusieurs fois.<sup>29</sup>

**2-2-3 Le Droit fiscal.**

On ne peut pas entamer la notion du système fiscal sans le recours à la notion du droit fiscal qui instaure, régisse et encadre ce système dans un payé.

« Le droit fiscal peut être défini comme l'ensemble des règles de droit public qui régissent les systèmes fiscaux, en ce qui concerne, aussi bien sa mise en œuvre, sa liquidation, son recouvrement, son contrôle que son contentieux ».<sup>30</sup>

**A. Les Source du droit fiscal : Sont au nombre de cinq.**

**a. La loi :**

Seule véritable source du droit fiscal, elle est consacrée comme telle par la constitution d'un payé.

**b. Les textes réglementaires :**

Constituent une source puisqu'ils précisent les modalités d'application des dispositions législatives ; Dans leur commentaire dans la rubrique des dispositions légales, ils abordent souvent des points non-traités par la loi.

---

<sup>29</sup> Morrice Allias, *Pour la réforme de la fiscalité*, Paris, Clément Juglar Editions, 1990, p 22.

<sup>30</sup> Omar Benmouhob, *Fiscalité d'entreprise*, Alger, Berti Editions, 2008, p 3.

**c. La jurisprudence :**

Dans le règlement du contentieux fiscal, le juge est amené à interpréter la loi fiscale. Ces interprétations en tant que telles font jurisprudence et sont source du droit fiscal.

En effet l'administration fiscale prend en compte le plus souvent au niveau de ses textes les interprétations données par le juge.

**d. La doctrine fiscale :**

C'est l'ensemble des opinions formulées, des commentaires, des directives, ou prise de position individuelles par les auteurs et commentateurs à propos des textes législatifs ou réglementaires et des décisions jurisprudentielles de ce fait elle constitue une source du droit fiscal en ce qu'elle influence l'orientation du législateur ou l'interprétation de l'administration fiscale et du juge.

**e. Les sources conventionnelles :**

Tel que les conventions internationales et les traités qui visent des dispositions afin d'éviter la double imposition et la fraude.<sup>31</sup>

**2-2-4 La Législation fiscale (le droit fiscal) algérienne.**

Ce droit justifie son existence en Algérie par une panoplie des textes ayant une nature législative, à savoir :

**A. Les Lois fiscales :**

Les lois fiscales sont prises à l'initiative de l'exécutif sous forme de projet de loi ou des députés sous forme de proposition de loi , et puis elles sont prises sous forme de codes, et promulguées par le Chef de l'Etat et publiées au Journal Officiel. Dans le contexte algérien sone au nombre de cinq codes:

- ✓ Code des impôts directs et taxes assimilées ;
- ✓ Code des impôts indirects ;
- ✓ Code des taxes sur le chiffre d'affaires ;
- ✓ Code d'enregistrement ;
- ✓ Code du timbre.

**B. Loi de finance :**

Elles sont prévues par l'article 2 de la loi n° 84-17 du 07 Juillet 1984 relative aux lois de finances. Comme suit :

**a. la loi de finances de l'année (initiale) :**

---

<sup>31</sup>Francis Grandguillot, *La fiscalité française*, Paris, Lextenso Edition, 2016, p34.

Le projet de loi de finances est élaboré par l'administration fiscale qui constitue le moyen juridique utilisé pour procéder à des modifications aux différents codes fiscaux ou instituer de nouveaux impôts et taxes au sein et en dehors des codes fiscaux. Le dépôt du projet de loi de finances par le Gouvernement auprès de l'APN doit intervenir au plus tard le 30 septembre de l'année précédant l'exercice en cause.

**b. La loi de finances complémentaire :**

Il est fait recours à ce support juridique généralement pour procéder à des réajustements budgétaires ou pour prendre des mesures urgentes.

**C. Décrets / arrêtés / instructions interministérielles :**

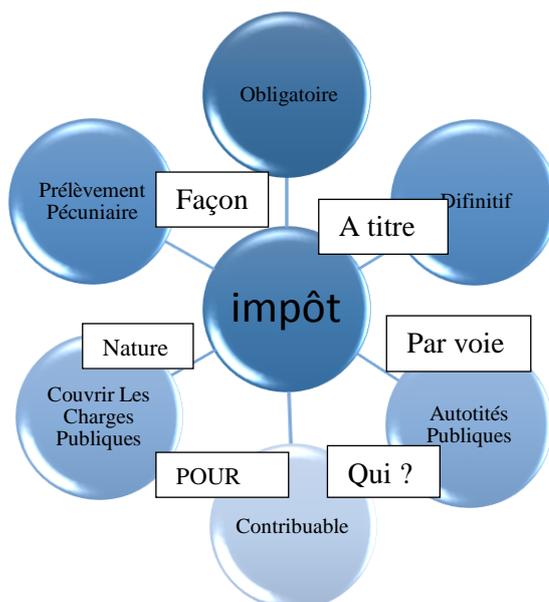
A cet égard on distingue le "décret", acte pris par le Président de la République et l'"arrêté" qui est pris par les ministres, les Préfets, les sous-préfets et par les maires en fonction des attributions que leur confèrent la Constitution et les Lois

**2-3 S/Section N°03 : la théorie générale de l'impôt.**

**2-3-1 Définition de l'impôt :**

En l'absence d'une définition législative, l'impôt peut être défini comme « des prestations pécuniaires mises à la charge des personnes physiques ou morales, en fonction de leurs capacités contributives et sans contrepartie en vue de la couverture des dépenses publiques et la réalisation des objectifs économiques et sociaux fixés par la puissance publique ». <sup>32</sup>

➤ **Figure N°01 : Définition schématique de l'impôt**



**Source :** Hadj, Khelifa. Op.cit. p 6.

---

<sup>32</sup>Jacques Saraf, DCG4 *Droit fiscal*, Paris, Dunod Editions, 2016, p 2.

L'impôt peut être défini aussi, à la suite de Gaston Jèze, comme « une prestation pécuniaire, requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques ». <sup>33</sup>

D'autres définitions ont été données par la doctrine et la jurisprudence. Toutes mettent en évidence les trois éléments (caractéristiques) stables contenus dans la définition de Jèze

### **2-3-2 Caractéristiques de l'impôt :**

#### **A. L'impôt est une prestation pécuniaire.**

Prestation pécuniaire, l'impôt s'acquitte en argent. Toutefois la possibilité de s'acquitter de l'impôt en nature n'a pas totalement disparu de notre droit positif. En effet, tout héritier, donataire ou légataire peut acquitter les droits de mutation à titre gratuit par la remise d'œuvres d'art, de livres, d'objets de collection ou de documents de haute valeur artistique ou historique, ou d'immeubles situés dans les zones d'intervention du Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres dont la situation ainsi que l'intérêt écologique ou paysager justifient la conservation à l'état naturel .

En espèces ou en nature, l'impôt diminue, de façon définitive, la richesse globale de son débiteur. De ce point de vue, l'impôt se distingue de l'emprunt qui, même devra un jour être remboursé par le Trésor.

#### **B. L'impôt est perçu par voie d'autorité.**

L'impôt, est perçu comme étant un acte de puissance publique, est un prélèvement obligatoire perçu par voie d'autorité. Ce pouvoir est limité :

Tout d'abord, le pouvoir d'imposer est de la compétence exclusive du législateur qui, seul, peut créer, modifier ou supprimer un impôt.

Ensuite, l'impôt est consenti par la nation au travers de ses représentants. Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen, art. 14 : « Tous les citoyens ont le droit de constater par eux-mêmes ou par leurs représentants la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement... ».

En vertu de ce principe, le peuple souverain consent collectivement et démocratiquement au prélèvement fiscal. Le consentement de l'impôt est une notion de droit à distinguer de la notion sociologique qu'est le consentement à l'impôt. Le citoyen-contribuable doit accepter individuellement de remplir son obligation fiscale... il peut y être contraint.

---

<sup>33</sup>Charles Aimé, *Droit fiscal 2016*, Paris ,Dunod Editions, 2016,p 7.

**C. Elle est prélevé à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques.**

L'impôt est un prélèvement à finalité collective. En premier lieu, l'impôt assure la couverture des charges publiques. Cette notion d'impôt-échange a été développée par Montesquieu, Proudhon, Mira-beau... Elle a été reprise par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'Homme : « Pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable... »

Il peut aussi être utilisé comme un instrument d'intervention économique et sociale. L'article 13 précité ajoute : (la contribution commune) « doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés contributives » (notion d'impôt solidarité).

Ayant une finalité collective, l'impôt ne saurait avoir de contrepartie déterminée pour le contribuable qui le paie. Chaque fois qu'il existe une corrélation précisément définie et dûment calculée entre la prestation du redevable et la valeur des services ou avantages que lui offrent les institutions publiques, on est en présence d'une taxe administrative ou d'une redevance, mais non d'un impôt

**2-3-3 Classification de l'impôt :**

Depuis des siècles, le débat sur l'unicité ou la multiplicité de l'impôt est ouvert, économistes, fiscalistes, hommes politiques ont souvent recherché l'impôt idéal confondant cette notion mythique avec la recherche d'un impôt unique, et de la définition de sa base : impôt exclusive sur le revenu, sur le capital, ou sur la dépense.<sup>34</sup>

Au-delà du débat théorique, on observe généralement aujourd'hui que tous les pays industrialisés ont opté pour un système d'impôt multiples, pour des considérations tenant à la fois à l'inertie des systèmes déjà mis en place et aux politiques économiques et fiscales des gouvernements, établis en fonction des objectifs qu'il poursuivent.

Cette diversité conduit à des classifications traduisant ces différentes approches, parmi lesquelles :

**A. Classification économique :**

On peut classer les impôts selon la nature de la matière imposable. On distingue :

**a. L'imposition du revenu :**

À savoir des gains ou sommes perçues par une personne, le revenu est ainsi constitué par les salaires, les bénéfices, les loyers, l'impôt sur le revenu est présenté comme un impôt plus équitable.

---

<sup>34</sup>Christiane Schoenaur, *Droit fiscal principes et applications*, Paris, ESKA Editions, 1995, p 37.

L'impôt sur le revenu est prélevé sur la richesse produite par le travail ou par le capital, il frappe cette richesse à l'occasion de son acquisition.

Donc cette forme d'imposition frappe le revenu au niveau de son utilisation.

**b. Imposition de la dépense :**

À savoir l'utilisation du revenu, l'imposition porte sur la consommation de biens et services se réalise par la TVA pour l'essentiel et des droits indirects pour les tabacs, alcools, produits pétroliers.

Ce mode d'imposition, qui frappe les consommateurs, apparaît moins équitable que l'imposition précédente, parce que ne tient pas en compte la différenciation des situations individuelles.

**c. L'imposition du capital :**

Ce type d'imposition peut avoir pour base soit le capital lui-même soit le revenu de capital « (RCM) revenu des capitaux mobiliers. Par exemple ».

Il peut être soit permanentant, comme l'impôt foncier, soit réclamé à l'occasion de certaines opérations réputées conduire à un enrichissement, comme pour l'imposition des plus-values ou imposition s mutation et des successions (droit d'enregistrement).

**B. Classification « administrative » fondé sur la nature d'impôt**

**a. Distinction impôt direct et impôt indirect :**

Un revenu perçu implique un prélèvement au titre de l'impôt sur le revenu, un achat induit le paiement d'une taxe sur la valeur ajoutée... le distinguo s'opéré alors selon que l'impôt est direct ou indirect.

**1. Les impôts directs :**

Les impôts directs touchent la propriété, la profession et le revenu. Ils sont assis directement sur les personnes, se perçoit en vertu de rôle nominatif et passe directement du contribuable a la caisse de trésor public.

**2. Les impôts indirects :**

Les impôts indirects touchent la consommation, l'utilisation du revenu. Ce sont des impôts sur la dépense. Ils reposent sur des objets de consommation ou des services et ne sont payés qu'indirectement à l'occasion par l'utilisateur au moment de consommer.

**b. Distinction impôt est taxe :**

L'impôt est un prélèvement d'ordre général et obligatoire qui n'est pas affecté à la couverture d'une dépense publique particulière. Tandis qu'une taxe est un prélèvement effectué pour un service rendu et perçu sur les usages ou les utilisateurs (taxes postales...), donc l'existence d'une contrepartie.

**c. Distinction taxe redevance :**

La redevance est versée en contrepartie d'un service utilisé par le payeur. Elle n'est par conséquent acquittée que par les usagers d'un service public.

Le critère généralement retenu pour distinguer la taxe de la redevance est celui de l'équivalence. En appliquant ce critère, on est en présence d'une taxe lorsque le montant dû n'est pas équivalent au service fourni ou qu'on aurait pu obtenir. En revanche, il s'agit de redevance lorsqu'il y a équivalence entre le montant du prélèvement et la prestation obtenue par l'usager.

**d. Distinction impôt taxe parafiscale :**

La parafiscalité est l'ensemble des taxes ou cotisations destinées à assurer le fonctionnement des services publics, elles sont prévues par la loi au même titre que l'impôt mais elles sont la contrepartie d'une prestation fournie, elles sont tantôt obligatoires (sécurité sociale), tantôt non (droit de stationnement à l'aéroport).

**2-3-4 Le mécanisme général de perception d'impôt :**

Pour l'établissement de l'impôt, l'Administration fiscale agit dans un cadre rigide qui prend en compte plusieurs principes :

**A. Champs d'application :** Il comprend :

- a. les personnes imposables :** personnes physiques ou personnes morales désignées comme contribuables ou assujetties par la loi ;
- b. les opérations imposables :** actes définissant si une opération ou un événement est soumis à l'impôt ou exonéré ;
- c. les règles de territorialité :** règles qui définissent le champ d'application de l'impôt au regard de la législation algérienne.

**B. Fait générateur :** Événement qui fait naître une créance au profit du Trésor. (encaissement, livraison, facturation...)<sup>35</sup>

---

<sup>35</sup>Francis, Grandguillot. Op.cit., 26 p.

- C. Exigibilité de l'impôt :** est la Date à partir de laquelle le Trésor est en droit de réclamer le montant de l'impôt ou de la taxe.
- D. L'assiette :** Elle représente la base d'imposition sur laquelle l'impôt sera calculé. La classification suivante est prévue par Administration fiscale :
- ✓ revenu imposable (salaires, revenus fonciers, revenus de capitaux ...)
  - ✓ bénéfice imposable ;
  - ✓ chiffre d'affaires (CA) ;
  - ✓ prix de vente (PV) ;
  - ✓ valeur du patrimoine...
- E. Liquidation de l'impôt :** Représente le calcul du montant exigible.
- F. Recouvrement de l'impôt :** Paiement effectif de l'impôt, soit :
- ✓ de manière spontanée ;
  - ✓ après réception d'un avis d'imposition (extrait du *rôle* d'imposition) ;
  - ✓ par une retenue à la source.

**2-3-5 Les fonctions de l'impôt :** les fonctions de l'impôt sont :

**A. La fonction économique.**

Sur le plan économique le prélèvement fiscal joue un rôle l'intervention et la régularisation économique puisqu'il joue aussi bien sur le revenu disponibles des ménages t des entreprise que sur le budget de l'état.

**B. La fonction financière.**

L'impôt consiste à procurer des recettes à l'Etat et aux collectivités locales, afin de leur permettre de couvrir leurs dépenses que ce soit liées à l'aspect économique ou administrative. Donc, la couverture des charges publiques est la raison essentielle de l'impôt, qu'est le seul procédé permettant de couvrir les charges des services publics qui ne peuvent être vendus. Mais il faut observer aussi que le financement par l'impôt ne concerne pas toutes les dépenses publiques, puisque certaines entre elles ne sont pas couvertes par des recettes fiscales.

**C. Fonction sociale**

L'impôt peut être la façon la plus pratique de traiter certaines situations sociales, dont il permet de faire l'équilibre entre les différentes parties de la population, Il est ainsi possible d'appauvrir une partie de la population, ce qui, par contraste, constitue un enrichissement relatif pour le reste de la population.

### 3-Section N° 3 : la situation globale des finances publiques et Le régime fiscal appliqué aux sociétés exerçant en Algérie :

Dans cette section de notre travail, on va analyser en premier lieu la situation globale des finances publiques marquée tout au long de la période étudiée (entre 2006 et 2016), en concentrant sur l'évolution des recettes fiscales par rapport aux autres agrégats macroéconomiques, afin de retirer les lignes directrices et les orientations actuelles futures de la politique fiscale en Algérie.

Puis une exposition théorique des impôts et taxes rentrants dans la partie pratique nous semble inévitable pour montrer l'environnement juridique imposé aux sociétés exerçant leurs activités dans notre pays.

#### 3-1 S/Section N°01 : L'analyse de la situation globale des finances publiques en Algérie.

Pour les pays producteur et exportateur des produits d'hydrocarbure ; le secteur pétrolier occupe une place importante dans la relance économique et contribue à l'alimentation du budget de l'état (98% des recettes d'exportation en Algérie).

Malheureusement, à la fin de l'année 2014, la chute de près de 40% du prix du baril de pétrole affecte l'économie nationale algérienne à travers la détérioration de plusieurs indicateurs qui sont en rouge : diminution des réserves de change, déficit de balance de paiement, dévaluation de dinar, la réalisation d'un solde budgétaire négatif...etc.

Avec cette crise, l'Etat se trouve dans l'obligation d'instaurer des nouvelles mesures d'austérité pour combler les déficits budgétaires et les handicaps financiers qu'elle réalise depuis cette dégradation des prix.

#### 3-1-1 L'analyse de l'évolution des recettes fiscales par rapport aux recettes des hydrocarbures.

A. **Tableau N°01** : l'évolution des recettes fiscales par rapport aux recettes des hydrocarbures.

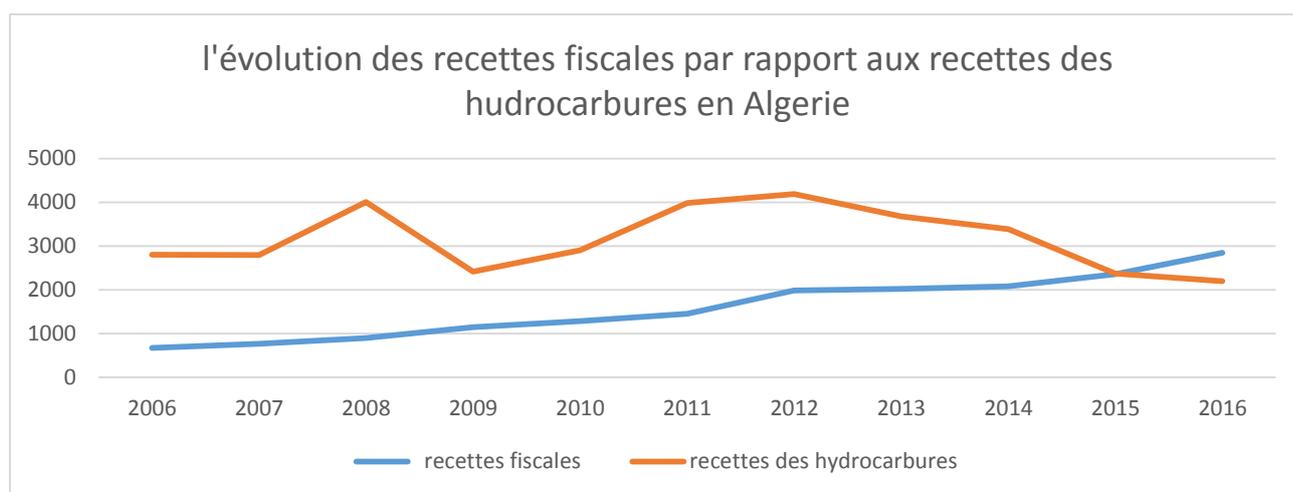
Année	Les recettes fiscales	la fiscalité pétrolière	La variation en (%) des recettes fiscales	La variation en (%) des recettes des hydrocarbures
2006	674,8	2799	/	/
2007	767,1	2796,8	13,7%	-0,1%
2008	895,4	4003,6	16,7%	43,1%
2009	1 144,50	2 412,70	27,8%	-39,7%
2010	1287,4	2905,7	12,5%	20,4%
2011	1 449,60	3 979,70	12,6%	37,0%
2012	1984,3	4184,3	36,9%	5,1%
2013	2018,4	3678,1	1,7%	-12,1%

2014	2078,9	3 388,30	3,0%	-7,9%
2015	2354,7	2 373,50	13,3%	-30,0%
2016	2845,3	2200,2	20,8%	-7,3%

Unité : milliard de dinars.

Source : la banque centrale d'Algérie, *Les rapports annuels 2006-2016*, [En ligne]. Disponible sur : « www.fce.dz/ », chapitre 05. (Consulté le 03/05/2017).

**B. Figure N°02 : l'évolution des recettes fiscales par rapport aux recettes des hydrocarbures en Algérie.**



**Interprétation 01** : le tableau et le schéma ci-dessus montrent l'évolution grandissante des recettes fiscale par apport aux recettes des hydrocarbures, cette évolution positive est expliquée par la volonté des autorités algériennes plus précisément l'administration fiscale sous la tutelle du ministère de finance à combler la dévaluation marquée dans les recettes des hydrocarbures afin de maintenir une certain stabilité au niveau macroéconomique du pays.**3-3-1-2 l'analyse de solde budgétaire algérien.**

**A. Tableau N°02 : le solde budgétaire réalisé en Algérie (2006-2016).**

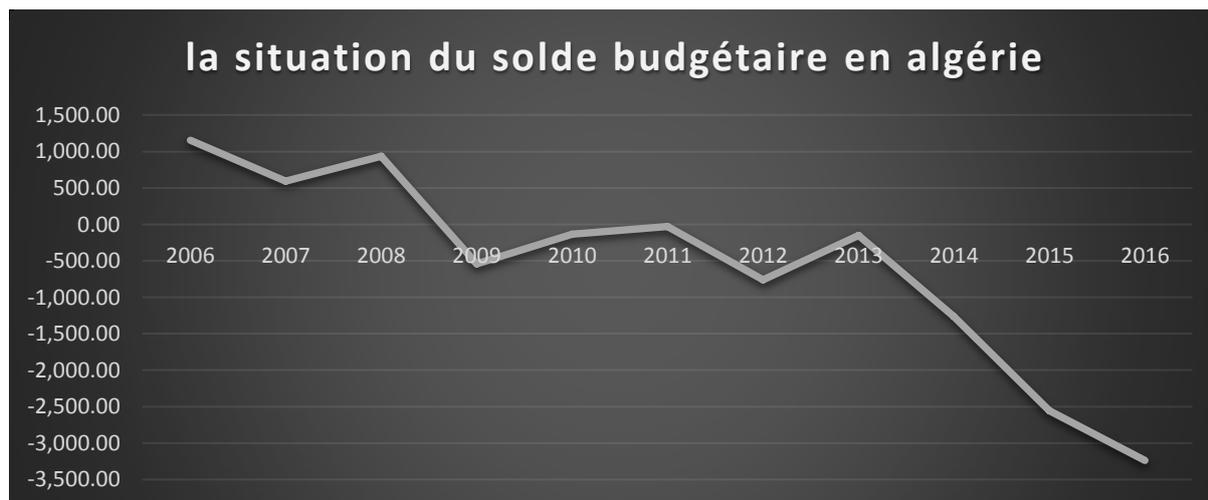
Année	Les recettes budgétaires	Les dépenses budgétaires	Le solde budgétaire
2006	3 582,30	2428,5	1 153,80
2007	3688,5	3092,7	595,80
2008	5111	4175,7	935,30
2009	3672,9	4 214,40	-541,50
2010	4379,6	4512,8	-133,20
2011	5703,4	5731,4	-28,00
2012	6411,3	7169,9	-758,60
2013	5940,9	6092,1	-151,20

2014	5719	6980,2	-1 261,20
2015	5103,1	7656,3	-2 553,20
2016	4747,4	7984,1	-3 236,70

Unité : milliard de dinars.

Source : la banque centrale d'Algérie, *Les rapports annuels 2006-2016*, [En ligne]. Disponible sur : « www.fce.dz/ », chapitre 05. (Consulté le 03/05/2017).

**B. Figure N°03 : la situation de solde budgétaire.**



**Interprétation 02 :** en 2009 le solde budgétaire algérien a connu une situation allégée (déficiaire), cela peut être traduit par l'augmentation massive au niveau de dépenses publiques destiné à financer les grands projets d'investissement menés par l'Etat, cette situation défavorable ne cesse d'empirer surtout dans les trois dernières années (2014-2016), influencée par les fluctuations inattendus des prix des hydrocarbures.

### 3-1-3 L'analyse de la contribution des recettes fiscales dans les recettes ordinaires et dans le PIB réalisé en Algérie.

**A. Tableau N°03 : la contribution des recettes fiscale dans les recettes ordinaire et dans le PIB la période.**

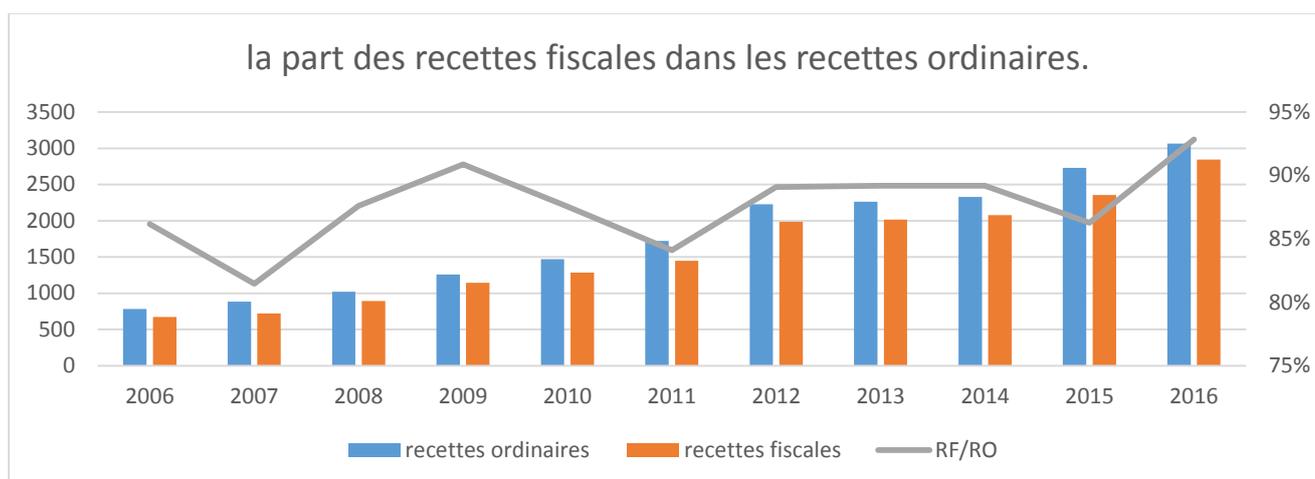
Année	Recettes hors hydrocarbures	Recettes fiscales	La part des recettes fiscales dans les recettes ordinaires	PIB	La contribution des recettes ordinaires dans le PIB de la période	La contribution des recettes fiscales dans le PIB de la période
2006	783	674,8	86%	8501,63	9,21%	7,94%
2007	883,8	720,1	81%	9352,88	9,45%	7,70%
2008	1022,1	895,4	88%	11043	9,26%	8,11%
2009	1259,4	1144,5	91%	9968,02	12,63%	11,48%
2010	1470,2	1287,4	88%	11991,53	12,26%	10,74%
2011	1723,7	1 449,60	84%	14588,53	11,82%	9,94%
2012	2227,2	1984,3	89%	16208,69	13,74%	12,24%

2013	2262,8	2018,4	89%	16650,18	13,59%	12,12%
2014	2330,6	2078,9	89%	17242,54	13,52%	12,06%
2015	2729,6	2354,7	86%	16591,87	16,45%	14,19%
2016	3064,8	2845,3	93%	15012,57	20,41%	18,95%

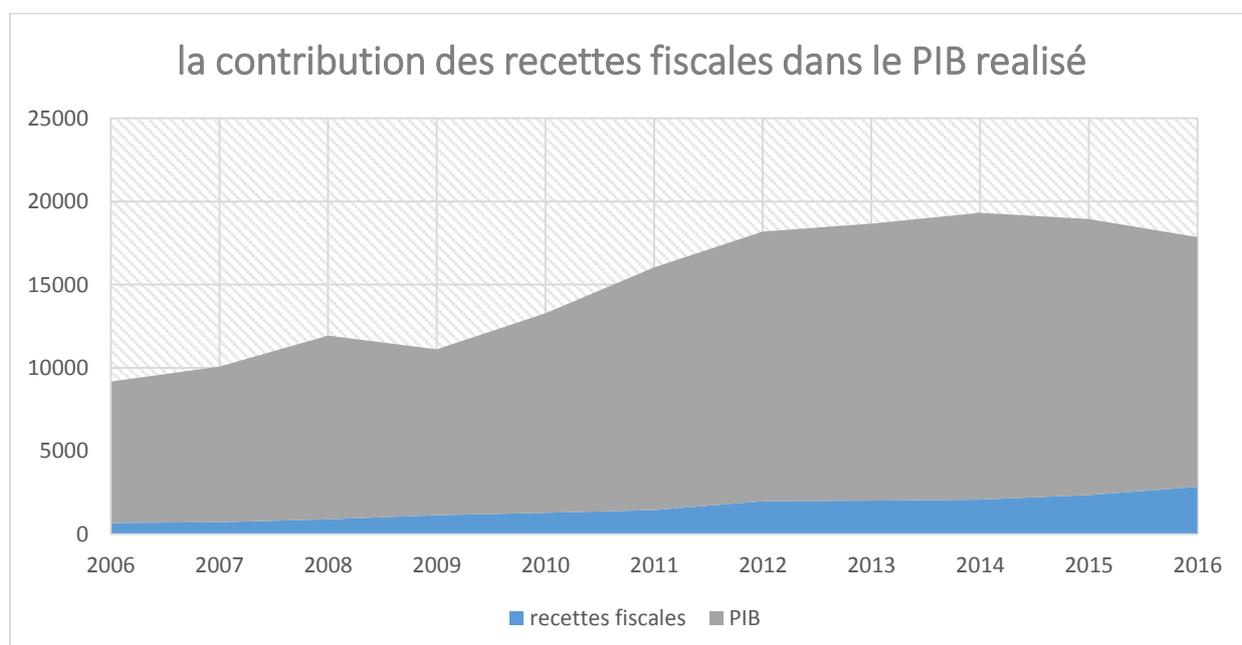
Unité : milliard de dinars

Source : l'office nationale des statistiques. *L'évolution du PIB en Algérie*. [En ligne] : Disponible sur : « [www.ons.dz/](http://www.ons.dz/) », p 1. (Consulté le 03/06/2017).

B. **Figure N°04** : la part des recettes fiscales dans les recettes ordinaires.



C. **Figure N° 05** : la contribution des recettes fiscales dans le PIB réalisé.



**Interprétation 03.** : Le tableau et les schémas ci-dessus mirent en relief les proportions relatives aux recettes fiscales par rapport à celle des recettes des hydrocarbures, ils montrent aussi une double évolution positive la premier est au niveau de l'attribution des recettes fiscale dans les recettes ordinaires.

Le second est au niveau de l'attribution des recettes fiscale dans le PIB réalisé durant la période étudiée, cette évolution est expliquée en premier lieu par l'inaptitude de l'économie nationale à trouver des sources de rentrées substituables telles que l'industrie l'agriculture...etc.

En second lieu par les politiques protectionnistes choisis qui favorisent le recours au recouvrement des droits fiscaux et le perfectionnement des procédures de contrôle sur la recherche des substitues permettant la stimulation de l'économie national tout en supportant un risque d'affaire tel que les risques liés à l'investissement étrangère.

Dans ce sens, Le perfectionnement de l'administration fiscale parait comme une orientation fatale pour compenser le recul des recettes pétrolière à travers le renforcement des procédures de contrôle des contribuables pour lutter contre la fraude fiscale, tout on partant du fait que tout contribuable et un fraudeur.

### **3-2 S/Section N°2 : Le régime fiscal appliqué aux sociétés exerçant en Algérie :**

La problématique de la fiscalité des entreprises a suscité un grand intérêt dans les différents pays, plus pressement, les pays fortement développés. Durant les deux dernières décennies. Tout au long de ces années, la plupart des pays occidentaux ont procédé à des réformes plus ou moins profondes de leur fiscalité, plus particulièrement de celle du capital.<sup>36</sup>

Dans le contexte algérien, Le droit fiscal réglemente l'assujettissement des personnes physiques et morales aux impôts directs et indirects. En spécifie les obligations fiscales que toutes entreprises est tenus de gérer. Comme retenue à la source ou comme autre obligation vis-à-vis l'état algérienne

Précisons que, La fiscalité appliquée aux société commerciales ou sociétés par actions résulte du fait que ces entreprises ont les caractéristiques suivantes :

- ✓ Elles mènent des activités commerciales qui lui font supportes des coûts tout en générant des recettes et par suite des bénéfices imposables par l'état.
- ✓ Elles emploient des travailleurs auxquels elles doivent retenir à la source des impôts sur salaires pour le compte d'état.
- ✓ Elles ont des clients aux quelles retiennent des taxes qu'elles gèrent sur achat et sur vente pour compte de l'état.

En effet, les entreprises qui remplissent les conditions précitées font le sujet d'un assujettissement à un ensemble d'impôt direct et indirect en fonction de la taille et de la nature d'activité.

#### **3-2-1 les impôts directs :**

##### **A. L'impôt sur le revenu global.**

###### **a. Définition :**

---

<sup>36</sup>Zarin-NajdanMilad,*L'entreprise et l'impôt*, Lausanne, Le Savoir Suisse Edition, 2004, p 9.

Introduit pour sa première foi en Algérie en 1992, L'impôt sur le revenu global est un impôt unitaire qui touche l'ensemble des revenus des personnes physique à un taux progressif, mais suivant des modalités qui permettent une large personnalisation de l'imposition

L'impôt sur le revenu global (I.R.G) s'applique au total net des revenus des personnes physiques, tirés des différentes catégories distinguées par la législation fiscal algérien en vigueur et auxquelles s'appliquent des règles d'évaluation propres, après déduction des charges de revenu global.<sup>37</sup>

**b. Champ d'application :**

« L'I.R.G est un impôt annuel unique qui s'applique sur le revenu net global des personnes physiques ». il concerne<sup>38</sup>.

- ✓ Les membres de sociétés de personnes
- ✓ Les associés de sociétés civiles professionnelles
- ✓ Les membres de sociétés en participation indéfiniment et solidairement
- ✓ Les responsables membres de sociétés civiles soumises au même régime que les sociétés en nom collectif.
- ✓ Les personnes physiques qui exercent une activité industrielle, commerciale, artisanale, non commerciale ou agricole.
- ✓ Les personnes physiques qui réalisent des revenus provenant de la location d'immeubles bâtis ou non bâtis, y compris les terrains agricoles ; ainsi que ceux provenant de la location à titre civil de biens immeubles à usage d'habitation.
- ✓ Les personnes bénéficiaires de certains revenus de capitaux mobiliers.
- ✓ Les salariés qui reçoivent des revenus salariaux ou non salariaux en sus de leur salaire principal, primes et indemnités y relatives à l'exception :
  - des salariés disposant d'un seul salaire ;
  - des personnes exerçant en sus de leur activité principale de salarié une activité d'enseignement ou de recherche à titre vacataire ou associé dans les établissements d'enseignement (art 99-1 du CIDTA).

**Remarque :** il est précisé que les personnes dont le domicile fiscal est situé hors d'Algérie sont passibles, également de l'I.R.G pour leurs revenus de source algérienne, sous réserve des dispositions conventionnelles.

**d. Base imposable :**

La base imposable est la Somme globale des revenus nets catégoriels à l'exclusion des plus-values de cession, des revenus locatifs, des dividendes distribués moins les charges déductibles suivantes :

- ✓ Intérêts des emprunts et des dettes contractées à titre professionnel ainsi que ceux contractés au titre de l'acquisition ou la construction de logement ;

---

<sup>37</sup>Mohamed Abbas Meherzi. Op.cit.,p 57.

<sup>38</sup>HadjKhelifa.Op.cit., p 27.

- ✓ Pensions alimentaires ;
- ✓ Cotisations d'assurances vieillesse et d'assurances sociales souscrites à titre personnel ;
- ✓ Police d'assurance contractée par le propriétaire bailleur.

**e. Taux d'imposition :**

**Tableau N° 04 :** 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 :** Direction général d'impôt, *Système fiscal algérien 2017*, [En ligne]. Disponible sur: «<http://www.mfdgi.gov.dz/>», p 4. (Consulté le 01/04/2017).

**f. Taux de retenues à la source (art 104 du CIDTA) :**

- ✓ **Les traitements et salaires** versés par les employeurs sont soumis au barème IRG mensualisé.
- ✓ **Les primes de rendement**, gratification ou autres, ainsi que les rappels y afférents, d'une périodicité autre que mensuelle servies par les employeurs : sont taxé à 10% sans application d'abattement.
- ✓ **Pour les revenus des capitaux mobiliers (art 104 et 106 du CIDTA) :**
  - Les revenus des valeurs mobilières : 15% (crédit d'impôt).
  - Les revenus distribués aux personnes physiques résidentes sont soumis à une retenue à la source libératoire de 10% ;
  - Les produits de bons de caisse anonyme sont soumis à une retenue à la source au taux de 50%. Cette retenue revêt un caractère libératoire.
  - Les revenus des créances, dépôts et cautionnements sont soumis à une retenue la source au taux de 10% ;
  - Les bénéfices répartis entre les personnes physiques et les personnes morales non résidentes en Algérie sont soumis à une retenue à la source au taux de 15 % libératoire d'impôt.
  - Les produit des titres anonymes et au porteur : 40% (libératoire d'impôt).
  - La somme inscrite sur les livrets ou comptes d'épargne des particuliers :
  - 1% (libératoire d'impôt) pour la fraction des intérêts inférieure ou égale à 200000 DA ;

- 10 % pour la fraction d'intérêts supérieure à 200000 DA.

✓ **Pour les plus-values de cession à titre onéreux d'immeubles bâtis et non bâtis (art 77 du CIDTA) :**

Revenus provenant de la cession d'immeubles bâtis ou non bâtis en dehors de l'activité professionnelle ainsi que ceux provenant des donations faites au parents au-delà du 2<sup>ème</sup> degré, et aux non parents : 15% (libératoire d'impôt).

**B. Impôt sur les bénéfices des sociétés IBS :**

La législation fiscal a prévu, pour les bénéfices réalisés par les sociétés ayant une personnalité morale, un impôt annuel dénommé l'Impôt sur les bénéfices des sociétés (I.B.S).

**a. Définition**

L'IBS est un impôt direct annuel établi sur « l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par les sociétés et autres personnes morales ». <sup>39</sup>

L'impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS) concerne tous les revenus réalisés en Algérie, même quand leur siège social est à l'étranger.

Pratiquement, c'est le bénéfice net soumis à l'impôt, d'après le code des impôts directs (art. 140) « le bénéfice net est constitué par la différence entre la valeur de l'actif net à la clôture de l'exercice et à la ouverture de la période dont le résultat doit servir de base à l'impôt, diminué les suppléments effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés.

**b. Champ d'application :** le champ d'application l'IBS est :<sup>40</sup>

- ✓ Les sociétés de capitaux (SPA, SARL, Sociétés en commandite par actions, etc.) ;
- ✓ Les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée ;
- ✓ 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 Code des Impôts directs et taxes assimilées. Elle est irrévocable pour la durée de vie de la société ;
- ✓ Les établissements et les organismes publics à caractère industriel et commercial

---

<sup>39</sup>Mohamed Abbas Meherzi. Op.cit.,p 86.

<sup>40</sup>Rédhakhelassi. Op.cit., p 8.

- ✓ Les sociétés qui réalisent les opérations et produits mentionnés à l'article « 12 » du CIDTA.
- ✓ Les sociétés coopératives et leurs unions à l'exclusion de celles visées à l'article « 138 - 1 » du CIDTA ;

**c. Base imposable :**

Bénéfice net résultant entre : Les produits réalisés par l'entreprise (vente, produits exceptionnels...) Moins les charges engagées dans le cadre de l'exercice de l'activité (frais généraux, frais financiers, amortissements, provisions, impôts et taxes professionnels...).<sup>41</sup>

**d. Taux d'imposition :**<sup>42</sup>

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

**Remarque :** le non-respect de la tenue d'une comptabilité séparée entraîne systématiquement l'application du taux de 26%.

**e. Les retenues à la source :**

Il existe un certain nombre de taux de retenue à la source de l'IBS, ainsi fixés :

- 10 % pour les revenus des créances, dépôts et cautionnements. La retenue relative constitue un crédit d'impôt qui s'impute sur l'imposition définitive.
- 20 % pour les sommes perçues par les entreprises dans le cadre d'un contrat de management dont l'imposition est opérée par voie de retenue à la source. La retenue revêt un caractère libératoire

**C. Taxe sur l'activité professionnelle :**

Le produit de la taxe sur l'activité professionnelle (T.A.P) constitue le principale ressource financière des collectivités territoriales aux quelles, elle est affectée intégralement.

**a. Définition**

La taxe sur l'activité professionnelle est un impôt assis sur le montant global du chiffre d'affaires ou des recettes brutes hors taxes. Pour les sociétés passibles de l'I.B.S, la T.A.P est donc due à raison du chiffre d'affaire réalisé en Algérie. Toutefois, lesdites opérations réalisées entre les unités d'une même entreprise sont exclues du champ d'application de la T.A.P.<sup>43</sup>

**b. Champ d'application :**

---

<sup>41</sup>HadjKhelifa.Op.cit.,p 27.

<sup>42</sup>Direction général d'impôt, *Système fiscal algérien 2017*.Op.cit.p 4. (Consulté le 01/04/2017).

<sup>43</sup>Mohamed Abbas Meherzi. Op.cit., 2010, p 86.

L'article N°219 du code des impôts directs, stipule que « Sous réserve des dispositions des articles 13, 138 - 1 et 221, la taxe est établie sur le total du montant des recettes professionnelles globales ou le chiffre d'affaires, hors T.V.A., lorsqu'il s'agit de redevables soumis à cette taxe, réalisés pendant l'année »<sup>44</sup>.

De ce fait, La taxe sur l'activité professionnelle (TAP) est due à raison du chiffre d'affaires réalisé en Algérie par les contribuables qui exercent une activité dont les profits relèvent de l'impôt sur le revenu global, dans la catégorie des bénéficiaires professionnels ou de l'impôt sur les bénéfices des sociétés.

Toutefois, sont exclus du champ d'application de la taxe, les revenus des personnes physiques provenant de l'exploitation de personnes morales ou sociétés, elles-mêmes soumises, en vertu du présent article, à la taxe.

**c. Base d'imposable :** la base imposable est :

- ✓ Pour les assujettis à la TVA : chiffre d'affaires hors TVA ;
- ✓ Pour les non assujettis à la TVA : chiffre d'affaires TVA comprise, pour la détermination de la base imposable, il y a lieu de tenir compte des réfractions de 30%, 50% et 75% prévues par la loi en faveur de certaines opérations.

**d. Taux d'imposition :**

- ✓ Le taux de la TAP est fixé à **2%**.
- ✓ Ce taux est ramené à **3%** en ce qui concerne le chiffre d'affaires issu de l'activité de transport par canalisations des hydrocarbures.
- ✓ Le taux de la taxe est ramené à un pour cent (**1%**), sans bénéfice des réfractions pour les activités de production de biens.

### **3-2-2 : Les impôts indirects :**

**A. Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) :**

**a. Définition :**

« La TVA est une taxe générale de consommation qui s'applique aux opérations revêtant un caractère industriel, commercial, artisanal ou libéral ».<sup>45</sup>

Depuis sa naissance en France, la TVA est définie comme un impôt indirect sur la consommation ou encore un impôt sur la dépense. C'est le consommateur final qui en supporte la charge définitive.<sup>46</sup>

Autrement dit, la TVA est un impôt dont le paiement est fractionné. Il est perçu par l'État, non pas au stade final de la consommation mais à *chaque étape* du circuit économique.

---

<sup>44</sup>Code des impôts directs et des taxes assimilées, article N°219, Berti Edition, 2016, p76.

<sup>45</sup> Direction générale d'impôt, *Guide pratique de la TVA 2017*, [En ligne]. Disponible sur : « [www.mfdgi.gov.dz/](http://www.mfdgi.gov.dz/) » , p 5. (Consulté le 01/04/2017).

<sup>46</sup>Francis Grandguillot. Op.cit., p 34.

**b. Le mécanisme général de la T.V.A :**

La TVA est collectée par l'intermédiaire de l'assujetti (personne physique ou morale exerçant une activité économique imposable) pour le fisc, à chaque étape du circuit économique.

La TVA n'est pas calculée directement sur la valeur ajoutée de chaque produit ou service vendu, mais s'applique globalement et pour une période donnée (mois ou trimestre)

**c. Champ d'application :**

**1. Les opérations obligatoirement imposables sont :**

- ✓ Les ventes et les livraisons faites par les producteurs et les distributeurs.
- ✓ Les travaux immobiliers.
- ✓ Les ventes d'immeubles ou de fonds de commerce.
- ✓ Les ventes faites par les grossistes.
- ✓ Les livraisons de biens que les assujettis se font à eux-mêmes.
- ✓ Les opérations de location.
- ✓ Les prestations de services, les travaux d'études et de recherche, ainsi que les opérations réalisées dans le cadre de l'exercice d'une profession libérale.

**2. Les opérations imposables par option :**

Cela concerne les opérations réalisées par des non redevables dans la mesure où ils facturent à l'exportation, aux sociétés pétrolières, à d'autres redevables ou à des entreprises bénéficiant du régime des achats en franchise.

**3. Base imposable :**

Chiffre d'affaires imposable : prix de marchandises, travaux ou services, ainsi que les frais et les taxes inclus à l'exclusion de la TVA elle-même.

**4. Taux d'imposition :<sup>47</sup>**

En ce qui concerne le calcul de l'impôt, trois taux d'imposition sont prévus par la loi de finance 2017 : l'un fixé à 19 % (taux normal), l'autre à 9 % (taux réduit) et le dernier à 0% pour certains produits tels que les médicaments.

Le taux réduit s'applique à certains biens, produits et matières ainsi qu'à un certain nombre d'opérations prévues expressément à l'article « 23 » du Code des taxes sur le chiffre d'affaires.

**4-Section N°04 : le cadre conceptuel de l'audit fiscal.**

Afin de bien cerner une telle notion assez vaste dans cette section, on va limiter notre étude en deux volets essentiels, le premier est un examen de la littérature spécifique à l'audit fiscal et le second traite la notion de l'auditeur fiscal et les limites inhérentes à cette forme d'audit.

---

<sup>47</sup> Direction général d'impôt, *Système fiscal algérien 2017*, Op.cit. p 8. (Consulté le 01/04/2017).

## 4-1 S/Section N°01 : Présentation théorique de l'audit fiscal.

### 4-1-1 Définition et portée de l'audit fiscal.

#### A. Définition :

Bien que la notion d'audit fiscal n'acquiert pas encore l'unanimité pour un tel type d'audit, plusieurs définitions ont tenté de l'expliquer, en voici quelques-unes :

L'audit fiscal peut être défini comme : un examen de la situation fiscale d'une entreprise en vue de formuler une appréciation. L'objectif est d'établir un diagnostic ». <sup>48</sup>

Ou autrement dit « l'audit fiscal consiste à se prononcer sur l'ensemble des structures fiscales d'une entité et leur fonctionnement, c'est la fiscalité dans l'entreprise sous toutes ses formes qui est l'objet de l'audit ».

« L'audit fiscal à ne pas confondre avec la revue fiscale réalisée par un auditeur financier et comptable (légale ou non) dans le cadre de sa mission, a pour objectif d'identification des risques fiscaux de l'organisation cible dans le but de parvenir à une maîtrise de la situation fiscale d'ensemble et à l'optimisation fiscale de cette organisation ». <sup>49</sup>

Ainsi, « L'audit fiscal a pour objectif l'examen de la situation fiscale de l'entreprise. Il s'agit en fait, en ayant recours à des spécialistes en la matière de voir de quelle façon l'entreprise appréhende la fiscalité et comment elle intègre le paramètre fiscal ». <sup>50</sup>.

Nous pouvons donc retenir les définitions suivantes :

« L'audit fiscal est un exercice qui a pour objet la validation de la charge d'impôt d'une société ainsi que l'identification et la quantification des risques fiscaux auxquels cette société peut se trouver exposée du fait de l'inobservation des risques fiscaux ». <sup>51</sup>.

Ou encore « l'audit fiscal rend l'entreprise apte à utiliser la fiscalité au mieux de ses intérêts, il contribue à la sécurité fiscale de l'entreprise (action de régularité). Il contribue à l'amélioration de sa gestion fiscale (action d'efficacité) ». <sup>52</sup>

En clair, il s'agit d'établir un diagnostic. Cependant à travers ces deux définitions on peut qualifier l'audit fiscal d'une expression d'opinion ou d'appréciation d'une conjoncture fiscale d'une entreprise. Aussi, l'audit fiscal permet de réaliser le diagnostic des obligations fiscales de l'entreprise ... de faire le point sur la stratégie fiscale de l'entreprise et proposer le cas

---

<sup>48</sup> Smail Boucedga, *Audit fiscal : rôle pour éviter d'éventuel redressement*, Mémoire en vue d'obtention d'un master, Contrôle Financier et Comptable, Oran : Université d'Oran 2 Mohamed BENAHMED, 2015, p 10.

<sup>49</sup> ISIDORFue Jo, *Guide des audits*, Paris, Afnor Editions, 2005, p 79.

<sup>50</sup> Mohamed Ben hadj saad, *L'audit fiscal dans les pme*, Thèse d'expertise comptable, Comptabilité, Sfax : Université de Sfax, 2009, p 12.

<sup>51</sup> Marie-Hélène & pinard-Fabro, *Audit Fiscal*, Paris, Francis et Taylor, 2008, p 631.

<sup>52</sup> Rédhakhelassi. *Op.cit.*, p 94.

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

Et pour comprendre l'utilité de l'audit fiscal, on peut croire que la mission d'audit fiscal apporte un état d'esprit à l'entreprise et l'aide à mieux intégrer les règles fiscales dans sa gestion quotidienne, ce qui veut certainement dire que l'audit fiscal dispose de ses propres spécificités que même les experts-comptables et les conseillers fiscaux n'arrivent pas à cerner la totalité de ces questions.

### **B. Portée de l'audit fiscal :<sup>53</sup>**

L'audit fiscal se présente comme une pièce maîtresse dans l'élaboration du diagnostic fiscal de l'entreprise<sup>14</sup>. En cela, il assure une mission de prévention, il œuvre dans le sens d'une plus grande sécurité fiscale de l'entreprise.

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

L'audit fiscal permet d'apprécier la performance fiscale de l'entreprise, il permet aussi de faire le point sur la stratégie fiscale de l'entreprise et de proposer des solutions de nature à rendre la gestion fiscale plus performante en diminuant la charge fiscale, contrôler la régularité fiscale et impose également de connaître et savoir interpréter les lois, décrets, instructions ... afin d'apprécier la transposabilité à l'entreprise vérifiée.

Il permet aussi d'une part d'aider l'entreprise à bien gérer ses impôts et d'autre part de mesurer le risque qui peut naître d'un éventuel contrôle fiscal. Ce travail est effectué en identifiant toutes les irrégularités commises et en les corrigeant tant que cela est possible.

En effet, la législation fiscale impose le respect des règles de fond, de forme et de délai. De ce fait, il est évident que les entreprises veillent sur les dispositions légales auxquelles elles sont soumises dont le non-respect est parfois lourdement sanctionné.

En contrepartie l'audit fiscal est un contrôle fiscal inverse qui permet d'assurer la vérification et la validité de l'ensemble des éléments d'assiette et de faire limiter les effets de la pression fiscale et enfin de gagner des points de rentabilité.

#### **4-1-2 Les caractéristiques de l'audit fiscal :**

Le tableau ci-dessous traite les caractéristiques propres à l'audit fiscal d'une façon abrégée :

---

<sup>53</sup>Idem. p 96.

**Tableau N°05** : les caractéristiques de l'audit fiscal

Facteurs	Nature de la mission
Nature des travaux	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Limitée : lorsque le client désire connaître les irrégularités fiscales et leur ampleur</li> <li>• Développée : lorsque le client souhaite connaître les moyens et actions nécessaires à l'élimination ou la réduction des irrégularités constatés</li> </ul>
Période couverte et fréquence	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Limitée : couvrant une période limitée dans le temps</li> <li>• Etendue : couvrant au moins les exercices non prescrits fiscalement</li> <li>• Ponctuelle : limitée à une seule intervention</li> <li>• Périodique : programmées régulièrement</li> </ul>
Nature de l'information soumise à l'audit fiscal	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Partielle couvrant uniquement une partie de l'activité de l'entreprise : Fiscalité des relations avec le groupe, fiscalité internationale...</li> <li>• Totale : couvrant toute l'activité de l'entreprise, c'est le cas lorsqu'on simule un contrôle fiscal.</li> </ul>
Nature des objectifs varient en fonction des besoins de l'entité soumise auditée.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Prévention et minimisation de risque.</li> <li>• Optimisation fiscale « réduction des charges fiscaux »...</li> </ul>
Nature des impôts et taxes soumis à l'audit fiscal	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Centrée : couvrant un seul impôt ou un type d'impôts</li> <li>• Générale : portant sur tous les impôts et taxes</li> </ul>

**Source** :Mohammed Lahyani, l'audit fiscal, Edition cabinet audit et analyse, Marseille, 2000, p 208.

#### 4-1-3 Les Objectifs de l'audit fiscal.

L'audit fiscal poursuit deux principaux objectifs qui sont :

**A. Le contrôle de la régularité fiscale :**

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

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

**B. Contrôle de l'efficacité fiscale :<sup>54</sup>**

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

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

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

**4-1-4 La distinction de l'audit fiscal des autres notions voisines.**

**A. Audit comptable et audit fiscal.**

Les deux formes d'audit nécessitent l'évaluation du contrôle interne, mais chaque une représente des spécificités bien à elle établis dans le tableau ci-dessous.

**Tableau N°06 :** une synthèse de comparaison entre l'audit fiscal et l'audit comptable.

Caractéristiques	Audit fiscal	Audit comptable
<i>La régularité fiscale</i>	Contrôle approfondi	Contrôle limité
<i>L'efficacité fiscale</i>	Préoccupation principale	Secondaire
<i>Objectifs</i>	Maximiser la sécurité fiscale	Emission d'une opinion sur la validité des états financiers
<i>Nature de mission</i>	L'audit fiscal propose un diagnostic d'efficacité et de régularité dont l'entreprise a de plus en plus besoin.	Audit comptable = Certification des comptes + émission d'opinion + redressement à élaborer.

<sup>54</sup>Robert Obert, *Pratique internationale de la comptabilité et de l'audit*. Paris, Dunod Editions. 1994, p 33.

<i>Conclusion de mission</i>	Les conclusions de l'audit fiscal représentent le corollaire de l'inquiétude et de l'expiration à une régularité fiscale	Les conclusions de l'auditeur tiennent compte du seuil de matérialité (erreur qui touche la situation de l'entreprise à travers les états financiers).
<i>Points communs</i>	<p>Les similitudes entre l'audit comptable et l'audit fiscal trouvent leur origine aussi dans la méthodologie suivie par les deux types d'audit.</p> <p>Si l'audit financier nécessite une approche globale des systèmes d'information de l'entreprise en vue d'évaluer le contrôle interne, il en est de même de l'audit fiscal. Le contrôle interne est une étape importante dans la démarche de l'auditeur.</p>	

**Source :** Henri Bouquin, *Audit & Contrôle de gestion*, édition PUF, Paris, 1988, p 98.

**a. Audit fiscal et audit comptable interne :**

L'audit fiscal est une mission spécifique de l'audit interne, ce dernier peut cependant dans certains cas être amené à formuler des remarques d'ordre fiscal, l'auditeur fiscal pourra donc se rapprocher de la démarche et des constatations d'auditeur interne.

**b. Audit fiscal et audit comptable externe :**

Les deux disciplines adoptent des techniques assez similaires avec des objectifs différents :

- ✓ L'auditeur fiscal interne a un but préventif contre des éventuels risques fiscaux pour l'entreprise.
- ✓ L'auditeur externe est assuré par le pouvoir de contrôle dotant de pouvoir de sanction.

**B. Audit fiscal et conseil fiscal <sup>55</sup>**

Ces deux fonctions comportent de nombreuses similitudes. Tout comme le conseiller fiscal, l'auditeur propose des solutions aux problèmes soulevés. La différence entre l'audit et le conseil fiscal réside principalement dans la démarche suivie. L'auditeur, par ses investigations, Détecte les problèmes alors que le conseiller est généralement consulté par l'entreprise, après que celle-ci ait pris connaissance d'un problème.

**C. Audit fiscal et vérification fiscale :**

Dans un contexte de plus en plus rigoureux sur le plan fiscal, les entreprises sont de plus en plus appelées à opter pour l'audit fiscal. Le contrôle fiscal introduit par la Loi fiscale dans le cadre du Code des Impôts est un signe avant-coureur que l'entreprise devrait être à jour dans ses différentes opérations comptables.

L'Administration fiscale devra désormais disposer d'un droit de constatation en vertu duquel elle peut demander aux contribuables, personnes physiques ou morales, de se faire présenter

<sup>55</sup>SmailBoucedga. Op.cit., p 15.

les factures ainsi que les livres, les registres et les documents professionnels se rapportant à des opérations ayant donné ou devant donner lieu à facturation.

La démarche de l'auditeur fiscal est différente de celle du vérificateur fiscal dans la mesure où le premier est au service de l'entreprise et le second au service de l'Etat. Mais toujours est-il que l'un et l'autre travaillent sur la même comptabilité et à partir des mêmes textes légaux.

**D. Audit fiscal et gestion fiscale :<sup>56</sup>**

La gestion fiscale se résume en un ensemble d'actions, et de décisions prises par l'entreprise pour maîtriser et réduire la charge fiscale avec la plus grande efficacité et sans l'exposer à des risques fiscaux

L'audit permet de réaliser le diagnostic des obligations fiscales de l'entreprise. Il permet aussi de faire le point sur la stratégie fiscale de l'entreprise et en rendant la gestion fiscale plus performante, et par conséquent diminuer la charge fiscale.

L'audit fiscal est donc instrument au service de la gestion fiscale, qui se chargera de l'appréciation de la performance,

**E. Audit fiscale et audit juridique :**

L'audit fiscal est une spécialisation la plus spécifique de l'audit juridique. Cependant, Si l'audit juridique est concevable en théorie, sa mise en œuvre dans le cadre d'une mission unique se heurte à un impératif financier immédiat. En outre, le droit étant omniprésent dans l'entreprise et sous des formes très diverses, il en résulte que l'auditeur juridique doit avoir des compétences dans les différentes branches du droit y compris la doctrine fiscale.

Selon cette optique, l'auditeur juridique examine tous les aspects juridiques de l'entreprise, à l'inverse, l'auditeur fiscal examine le droit fiscal dans le but préventif.

En effet l'audit fiscal est placé dans une situation, entre l'audit comptable et l'audit juridiques. Cette situation est d'autant plus marquée que l'audit fiscal est une mission à plusieurs dimensions certains aspects se rapprochent tantôt de l'audit comptable, tantôt de l'audit juridique.

**4-2S/Section N°02 : Les qualités requises à l'auditeur fiscal et les limites inhérentes à ce type d'audit.**

**4-2-1 L'auditeur fiscal :**

Le métier d'auditeur est un métier d'intérêt général, il a un rôle stratégique à remplir. L'auditeur est la «personne qui a la qualification pour exécuter une mission d'audit interne » et conserver toutes les preuves des formations théoriques et pratiques.<sup>57</sup>

---

<sup>56</sup>Patric Bougon, *Audit et Gestion fiscale*, Paris : CLET & ATOL Editions, 1986, p 17.

<sup>57</sup>Martial Chadeaux, *L'audit fiscal*, Paris, LIEC Editions. 1987, p 157.

L'audit fiscal est généralement réalisé dans le cadre des opérations de fusions acquisitions, de transmissions, de reprises, de rachats et de restrictions d'entreprise. Il peut également intervenir dans la perspective de la gestion fiscale de groupe en vue notamment de son optimisation.

ET Pour assurer la certification du produit audité, les auditeurs doivent être soit membres d'un cabinet d'audit externe à l'entreprise, soit des salariés.

- ✓ **Les cabinets d'audit :** sont des prestataires de services ayant une forte spécialisation et un contrôle interne renforcé, se traduisant par une structure formelle très hiérarchisée, afin de garantir la qualité de l'opinion portée sur le produit audité
- ✓ **Le service d'audit interne :** a pour principale fonction d'exercer pour le compte des dirigeants un meilleur contrôle de l'entreprise et de fiabiliser les procédures de contrôle interne. Il est composé des salariés de l'entreprise dépendant hiérarchiquement des dirigeants et assurant l'application des procédures internes.

#### **4-2-2 Les caractéristiques de l'auditeur fiscal :**

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

L'audit fiscal comme faisant partie des missions que peut assurer l'expert-comptable obéit à un cadre réglementaire, déontologique,

Il est attendu des auditeurs fiscaux qu'ils respectent et appliquent les principes fondamentaux de ce code déontologique (traduction du code of Ethics adapté par le conseil d'administration de l'IIA, le 17 juin 2000), Ces principes sont :

##### **A. L'intégrité :**

« 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 ». <sup>58</sup>

L'intégrité des auditeurs fiscaux et à la base de la confiance et de la crédibilité accordées à leur jugement, suit à cette logique les auditeurs fiscaux doivent :

- ✓ Accomplir leur mission avec honnête, diligence et responsabilité
- ✓ Respecter la loi et faire les révélations requises par la loi et les règles de profession.

---

<sup>58</sup>Robert.Obert, DCG4,Op.cit., 573 p.

- ✓ Respecter et contribuer aux objectifs éthiques et légitimes de leur organisation.

### **B. L'objectivité :<sup>59</sup>**

« Dans l'exercice de ses missions, l'auditeur conserve en toutes circonstances une attitude impartiale. Il fonde ses conclusions et ses jugements sur une analyse objective de l'ensemble des données dont il a connaissance, sans préjugé ni parti pris ».

« Il évite toute situation qui pourrait l'exposer à des influences susceptibles de porter atteinte à son impartialité.

Les auditeurs fiscaux montrent le plus haut degré d'objectivité professionnelle en collectant, évaluant et communiquant les informations relatives à l'activité de processus examiné.

L'objectivité professionnelle des auditeurs fiscaux est à la base de l'évaluation équitable de tous les éléments pertinents c'est pour ça les auditeurs fiscaux :

- ✓ Ne doivent pas prendre part à des activités ou établir des relations pourraient compromettre ou risquer de compromettre le caractère impartial de leur jugement. Ce principe vaut également pour les activités ou relations d'affaire qui pourraient entrer en conflit d'intérêt avec leur organisation.
- ✓ Ne doivent rien accepter qui pourraient compromettre ou risquer de compromettre leur jugement professionnel
- ✓ Doivent révéler tous les faits matériels dont ils ont connaissance et si ces derniers ne sont pas relevés n'étaient pas révélés, ils auraient pour conséquences de fausser le rapport sur les activités examinées.

### **C. La compétence :**

« L'auditeur doit posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l'exercice de ses missions. Il maintient en permanence un niveau élevé de compétence, notamment par la mise à jour régulière de ses connaissances et la participation à des actions de formation ».<sup>60</sup>

Le critère de compétence dans une mission fiscal est plus difficile à satisfaire par rapport aux autres missions d'audit parce que la matière fiscale touche à tous les domaines qu'ils soient techniques ou juridiques.

Pour cette raison Les auditeurs fiscaux utilisent et appliquent leurs compétences, leur savoir-faire et expériences requises, d'où les auditeurs fiscaux :

- ✓ Ne doivent pas s'engager que dans les travaux pour lesquels ils ont les connaissances, les savoir-faire et l'expérience nécessaires
- ✓ Doivent réaliser leurs travaux d'audit dans le respect des normes professionnelles.
- ✓ Doivent toujours s'efforcer d'améliorer leur compétence

---

<sup>59</sup> Institut français de l'audit et de contrôle interne, *Code de déontologie l'IFACI*. [En ligne], Disponible sur : <<http://www.ifaci.fr/>> , p 2. (Consulté le 05/04/2017).

<sup>60</sup>Idem. p 573.

**D. La confidentialité :**

Les auditeurs fiscaux respectent la valeur et la propriété des informations qu'ils reçoivent, ils ne divulguent ces informations qu'avec les autorisations requises, à moins qu'une obligation d'ordre légal ou professionnelle ne les oblige à le faire, donc ils :

- ✓ Doivent utiliser avec prudence et protéger les informations fiscales recueillies dans le cadre de leurs activités.
- ✓ Ne doivent pas utiliser ces informations pour en retirer un bénéfice personnel.

**4-2-3 Les limites de l'audit fiscal :**

Compte tenu des conditions du contrôle et du caractère ponctuel de la mission d'audit fiscal d'opérer tous les contrôles qui seraient nécessaires. De même, dans certains cas, l'irrégularité est beaucoup plus délicate à apprécier, ce qui rend difficile de déterminer l'ampleur du risque et des sanctions auxquelles s'expose l'entreprise en conséquence

**A. Les limites liées à la contrainte du temps de la mission :**

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

L'intervention de l'auditeur est ainsi limitée dans le temps ce qui a pour effet de proscrire une revue exhaustive de tous les facteurs de risque.

En s'inspirant de la démarche d'audit financier, l'auditeur fiscal ne peut procéder qu'à une estimation en ayant recours aux sondages. Ainsi de nombreux aspects du contrôle de la régularité fiscale ne peuvent déboucher que sur une opinion émise en fonction d'un certain degré de probabilité, l'auditeur doit effectuer des tests lui permettant d'acquiescer une conviction et non une Certitude.

**B. Les limites liées à la délicate appréciation du risque fiscal :<sup>61</sup>**

Lorsque les règles sont précises, qu'elles portent sur des obligations de forme ou même de délai, leur contrôle ne soulève aucune difficulté.

Dans d'autres cas en revanche, la généralité du texte, l'évolution continue de la législation fiscale et, en conséquence, sa complexité compromet la possibilité de définir un ensemble de critères objectifs permettant de caractériser l'irrégularité ou l'absence d'irrégularité.

Autrement dit, il est difficile de discerner la frontière entre le régulier et l'irrégulier. L'auditeur fiscal peut au plus y déceler une zone de risque et attirer l'attention de l'entité auditée sur l'existence d'une source possible de redressement, sauf cas particulièrement significatifs, il lui est difficile d'émettre un avis définitif.

---

<sup>61</sup>MartialChadefaux, Op.cit., 227 p.

# I CONCLUSION DE CHAPITRE N°01.

## **Conclusion du chapitre :**

La situation fiscale d'une entreprise est influencée par deux types de décisions.

Tout d'abord, et c'est certainement l'aspect le plus important : la situation fiscale de l'entreprise qui est influencée par des décisions dont le contrôle échappe à celle-ci, ces décisions ne sont en réalité que la résultante d'obligations légales, obligations auxquelles l'entreprise doit se conformer sous peine de s'exposer à des sanctions.

Dans ce cas L'audit fiscal vise alors à vérifier que l'entreprise ne s'expose pas à des risques fiscaux imputables au non-respect de la loi fiscale.

A l'opposé, la situation fiscale de l'entreprise peut être aussi influencée par des décisions dont le contrôle lui appartient ou « décisions extra-fiscales » ; dans le cadre de ce type de décisions, l'entreprise peut influencer sur sa propre situation fiscale. Elle peut, dans une certaine limite, et avec plus ou moins de succès, moduler l'importance de sa dette fiscale ; cela est essentiellement fonction de l'utilisation qu'elle fait des choix fiscaux et des options fiscales dont elle dispose.

Dans cette situation L'audit fiscal intervient par une démarche spécifique caractérisée par l'examen des questions fiscales, et dont le but est d'améliorer la gestion de l'efficacité, de l'efficience de l'entreprise et de sauvegarder l'invulnérabilité des entreprises à long terme.

Tout en vérifiant que l'entreprise ne s'expose pas à un risque de perte d'opportunité dû à une méconnaissance d'une disposition favorable qui peut générer un manque à gagner important.

Ces différentes situations permettent de distinguer la mission d'audit fiscal de missions voisines comme l'audit financier ou l'audit juridique, même si l'audit fiscal appelle à des compétences dans ces différents domaines.

Mais cette distinction ne doit pas nous conduire à l'idée que l'audit fiscal ne guère besoin de la comptabilité et du droit mais doivent surtout nous faire comprendre que ce type d'audit est d'un apport nouveau pour l'entreprise.

Pour conclure, nous pouvons affirmer que l'audit fiscal se présente donc comme une aide à la décision de gestion, soit en fournissant des informations sur l'existence et sur l'ampleur d'un risque, soit en portant un jugement sur l'opportunité des décisions fiscales passées ou envisagées,



**Chapitre N°02 :**

**La démarche de l'audit fiscal.**

# INTRODUCTION AU CHAPITRE N°02.

## **Introduction de chapitre :**

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

Suite à cette réalité, et Après avoir défini l'audit fiscal, ses objectifs et apprécier ses apports, il importe maintenant de s'interroger sur la démarche de mise en œuvre d'une mission de cette nature afin d'acquérir une certitude sur la possibilité de réaliser sur le plan pratique un audit fiscal.

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

En conséquence, la démarche professionnelle adoptée par les auditeurs doit être basée sur une analyse des risques permettant l'atteinte des objectifs suivants :

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

Ainsi, cette démarche se base sur 4 étapes fondamentales :

1. La prise de connaissance générale et l'identification des systèmes significatifs « phase de préparation (Etape 1)
2. L'appréciation du contrôle interne & l'élaboration d'un plan de mission (Etape 2)
3. le plan doit être réalisé dans une troisième étape, que l'on considère comme une phase nécessaires qui constitue l'essentiel du travail de l'auditeur fiscal « phase de réalisation (Etape 3).
4. La suite logique de ces étapes est le rapport dans lequel sont consignés les conclusions des travaux élaborés et les recommandations « l'achèvement de la mission» (Etape 4) .

## **1- Section N°01 : la préparation de la mission d'audit fiscal.**

La préparation de la mission d'audit fiscal commence tout d'abord par une phase préliminaire dans laquelle un ordre de mission sera mis à la disposition de l'auditeur fiscal.

Ce dernier, est susceptible par la suite d'avoir une connaissance minimale sur la nature et l'environnement de l'entreprise auditée, et pour terminer les travaux de préparation il doit déterminer et apprécier conjointement le seuil de signification et les différents risques.

### **1-1 S/Section N° 01 : les travaux préliminaires à l'exercice de l'audit fiscal.**

Ils constituent le soubassement sur lequel semble porter toute la mission d'audit fiscal, cette phase consiste à entreprendre un diagnostic dont l'objectif serait de savoir si la mission demandée par le client est possible, dans quels délais, et quel coût.

Au terme de cette phase, les parties de l'audit, à savoir l'auditeur fiscal interne et la société auditée, doivent se mettre d'accord sur un document de communication appelé communément l'ordre de mission qui devrait résumer les conclusions de l'auditeur, les modalités d'intervention et le budget proposé pour la réalisation de la mission.

#### **1.1.1 L'ordre de mission.**

Par définition l'ordre de mission est le mandat donné par la direction générale à toutes missions d'audit interne y compris l'audit fiscal, et qui informe les principaux responsables concernés de l'intervention imminente des auditeurs.<sup>1</sup>

Autrement dit, C'est un document qui permet l'information à tous les responsables concernés. En effet, il est adressé non seulement et bien évidemment à l'auditeur fiscal mais également à tous ceux qui vont être concernés par la mission (audités), chefs de service et responsables.<sup>2</sup>

#### **A. Le contenu de l'ordre de mission.**

L'ordre de mission Indique non seulement les objectifs et le champ d'application mais il précise également les modalités de l'intervention, les dates, les lieux, les moyens à utiliser, et même ceux à ne pas utiliser. Certains ordres de mission vont jusqu'à indiquer l'organisation logistique de la mission.

En effet, l'ordre de mission comporte nécessairement les éléments suivants :

- ✓ La présentation globale de la mission (y compris les objectifs) ;
- ✓ La nature et l'étendue des interventions que l'auditeur entend mener conformément aux normes d'exercice professionnel ;

<sup>1</sup>OlivvierLemant ,*la conduite d'une Mission d'Audit Interne*,Paris : Dunod Editions, 1995, p 35.

<sup>2</sup> JacquesRenard,*Théorie et pratique de l'audit interne*. Paris, Eyrolles Editions,2010, p 218.

- ✓ Les impôts et taxes concernés par la mission ;
- ✓ Les dispositions relatives aux signataires, aux intervenants et au calendrier (le délai d'exécution de la mission) ;
- ✓ La nécessité de l'accès sans restriction à tout document comptable, pièce justificative ou autre information demandée dans le cadre de ses interventions ;
- ✓ Le rappel des informations et documents que la personne ou l'entité doit lui communiquer ou mettre à sa disposition ;
- ✓ extension possible de la mission.

Il rappelle également les informations que doit apporter le dirigeant et son personnel et qui sont nécessaires à l'exécution de la mission. La confirmation par l'ordre de mission présente l'avantage d'éviter les malentendus ou incompréhensions réciproques pouvant résulter d'un échange oral sur les problèmes techniques. Aussi elle constitue un contrat qui fixe les obligations réciproques et servira de preuve en cas de litige pour rechercher les responsabilités respectives. Elle permet, en outre grâce à la définition précise de l'étendue de l'intervention, de faciliter la planification des travaux et l'affectation des ressources nécessaires à son accomplissement.

### **1-2 S/Section N°02 : la connaissance générale de l'entreprise.**

L'acquisition de la connaissance générale de l'entreprise doit être préalable aux autres phases de la mission, puisqu'elle conditionne leur bonne exécution. Elle commencera le plus tôt possible. Compte tenu de la masse d'informations à obtenir et à maîtriser.

Selon la norme ISA 315 : «Avant de se lancer dans ses investigations sur le terrain ou dans les dossiers de l'entreprise, et pour être lui-même efficace l'auditeur doit avoir une connaissance suffisante des activités de l'entité afin d'identifier et de comprendre les événements, opérations et pratiques de l'entité qui, d'après son jugement, peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers, sur son examen ou sur le rapport d'audit ».<sup>3</sup>

Cette norme conditionne la bonne exécution d'une mission d'audit par l'obtention d'une compréhension suffisante de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers, qu'ils soient dus à la fraude ou à l'erreur, et pour concevoir et exécuter d'autres procédures.<sup>4</sup>

En ce sens, la connaissance générale de l'entreprise est toutefois un point de passage obligé pour l'auditeur fiscal et il ne peut pas prétendre à se livrer à un contrôle approfondi de la situation fiscale s'il n'a pas, au préalable, une bonne connaissance de l'entreprise.

---

<sup>3</sup> Mohamed Ben hadj saad, *L'audit fiscal dans les pme*. Thèse d'expertise comptable, Comptabilité. Sfax : Université de Sfax, 2009, p 31.

<sup>4</sup> Mohamed, Hamzawi. *Audit*, 2<sup>ème</sup> édition. Paris : Person Educative France Editions, (2005), p 44.

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

### **1.2.1 Intérêt de la prise en connaissance.**

Cette phase revêt un caractère important dans la réalisation de l'audit fiscal, puisqu'elle permet de cibler auparavant les sujets fiscaux qui devront faire l'objet d'une analyse dans le cadre de la mission.

En définitive, cette phase de la démarche sera particulièrement importante l'hors de la première intervention. Lorsqu'elle permet à l'auditeur d'assimiler le contexte externe de l'entreprise : contexte juridique, environnement économique, environnement social entre autres. Et interne : l'activité et l'organisation générale de l'entreprise.

- Elle constitue de ce fait un préalable nécessaire pour l'orientation efficace des travaux sur les zones de risque les plus saillantes. Elle présente, dans sa consistance, les mêmes caractéristiques que dans la démarche de l'audit financier et comptable.
- Elle met en relief les spécificités de l'entité ainsi que les éventuels problèmes, risques ou failles pour orienter les investigations et recueillir par la suite les éléments de compréhension pour formuler son opinion qui devrait être basée sur des éléments probants. Qu'on peut diviser en :

#### **A. Les Éléments de Compréhension**

Ces éléments sont de nature à familiariser l'auditeur aux spécificités de l'entité pour qu'il puisse en tracer les ordres de grandeurs auxquels il serait confronté. Ils lui sensibilisent sur la significativité d'une telle erreur et donc fixer son seuil de signification.

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

#### **B. Les Éléments De Preuve**

Plusieurs situations peuvent nécessiter un apport de justification vue les incohérences décelées entre la comptabilité et la fiscalité. Ces éléments justificatifs sont principalement liés à des situations risquées ou à des anomalies qu'il convient d'ergoter au niveau de son rapport général.

### 1-2-2 Les objectifs de la prise en connaissance :

Cette phase a pour objectif de permettre à l'auditeur fiscal de s'imprégner des spécificités fiscales de l'entreprise et de recueillir tous les éléments susceptibles de l'aider à l'orientation future de ses travaux.

L'auditeur fiscal devra dans ce cadre s'intéresser à :

- ✓ Les implantations géographiques qui peuvent avoir des incidences fiscales au niveau de l'application des conventions internationales
- ✓ La répartition du capital social et l'éventuelle appartenance de la société à un groupe
- ✓ L'étude des effectifs
- ✓ Le passé fiscal de l'entreprise
- ✓ La situation financière de l'entreprise
- ✓ Les statuts, PV de l'assemblée des actionnaires et du conseil d'administration
- ✓ Lecture des rapports des autres auditeurs

### 1.2.3 Etude des caractéristiques générale de l'entreprise.

Généralement, dans cette phase l'auditeur fiscal doit étudier et analyser les caractéristiques générales de l'entreprise et établir un examen analytique des états financiers de l'entreprise.

Sans prétendre à l'exhaustivité, cette étude devrait conduire l'auditeur fiscal à s'intéresser aux éléments suivants avec des objectifs spécifiques :

#### A. Les caractéristiques juridiques :<sup>5</sup>

D'après le paragraphe 22 de l'ISA 315, « l'auditeur doit acquérir la connaissance du secteur d'activité concernée, de l'environnement réglementaire... »

La norme l'ISA 250 (Prise en compte des textes législatifs et réglementaires dans l'audit des états financiers), stipule que « Pour planifier l'audit, l'auditeur doit acquérir des connaissances générales du cadre légal et réglementaire dans lequel s'inscrit l'entité et son secteur d'activité, et déterminer dans quelle mesure elle s'y conforme ». Ces connaissances sont résumées dans le tableau suivant :

---

<sup>5</sup>Benoit Pige, *Gouvernance contrôle et audit des organisations*, Paris, Economica Editions, 2014, p 78.

**Tableau N°07** : Les caractéristiques juridiques de l'entité auditée.

<b>a. Cadre juridique de l'entreprise</b>	
<i>Forme de la société</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Statuts de la société</li> <li>• Eventuels changements de formes</li> <li>• Capital social</li> </ul>
<i>Capital social</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Montant</li> <li>• Principaux associés ou actionnaires</li> <li>• Changements intervenus dans le capital</li> <li>• Forme des titres et Mode de transmission</li> </ul>
<i>Objet social</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nature</li> <li>• Changements intervenus</li> </ul>
<b>b. Organes de gestion et de contrôle</b>	
<i>Contrôle externe et interne</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Commissaires aux comptes</li> <li>• Auditeurs externes</li> <li>• Auditeurs internes</li> </ul>
<b>c. Cadre juridique de l'exploitation</b>	
<i>Contrats relatifs à l'exercice de l'activité</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Licences et franchises consenties à l'entreprise</li> <li>• Licences et franchises consenties par l'entreprise</li> </ul>
<i>Forme juridique de l'activité</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Propriété du fonds de commerce</li> <li>• Location gérance</li> <li>• Concession</li> </ul>
<b>d. Relations avec groupes</b>	
<i>Liens juridiques avec des groupes</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Société mère : nature des relations</li> <li>• Autres sociétés du groupe : nature des relations</li> </ul>
<i>Liens juridiques avec des groupes</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nature des liens</li> <li>• Part de l'activité traitée avec le groupe.</li> </ul>

**Source** :RédhaKhelassi,*Précis d'audit fiscal de l'entreprise*, Alger, Berti Editions.2013, p 362.

## **B. Les caractéristiques économiques :**

L'étude des caractéristiques économiques peut conduire l'entreprise à dégager une plus-value et par la suite l'amélioration de sa performance.

L'auditeur fiscal peut être intéressé par l'étude à fin d'obtenir une image initiale sur les risques pouvant être encourus par l'entreprise et/ou les choix de nature fiscale. Ces éléments sont récapitulés dans le tableau suivant :

**Tableau N°08** : Les caractéristiques économiques de l'entité auditée.

<i>Nature de l'activité</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Branche d'activités, ses caractéristiques (saisonnalité...etc)</li> <li>• Nature de la fiscalité pesant sur cette et/ou ces branches.</li> </ul>
<i>Lieu d'activité</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Lieux où s'exerce l'activité sociale : sièges, agences ...</li> <li>• Nature des activités exercée dans chacune des agences.</li> </ul>

**Source** : Smail Boucedga, *Audit fiscal : rôle pour éviter d'éventuel redressement*, Mémoire en vue d'obtention d'un master, Contrôle Financier et Comptable, Oran : Université d'Oran 2 Mohamed BENAHMED, 2015, p 52.

### C. Les caractéristiques de l'exploitation :

Les caractéristiques de l'exploitation sont considérées comme le pivot au sien de l'entreprise, elles représentent un réseau complexe composé d'éléments et d'organisations. Elles génèrent notamment des risques en matière d'approvisionnement, de stocks, de respect de la législation, de financement, de recrutement et du départ du personnel ou encore de transport de marchandises et de facturation aux clients. D'autres risques peuvent aussi provenir des opérations intergroupes.

La connaissance des différents processus d'exploitation peut aider l'auditeur fiscal à identifier les différents impôts et taxes applicables à la société, et de déceler en conséquence, les risques fiscaux y afférents. On peut les résumés dans les tableaux suivants :

Tableau N° 09 : Les caractéristiques de l'exploitation.

<b>a. Moyens matériels</b>	
<i>Bâtiments utilisés</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Listes des bâtiments utilisés (emplacement, importance, affectation, location ou propriété de l'entreprise).</li> </ul>
<i>Matériels et équipements utilisés</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Liste de matériels utilisés</li> <li>Nature de droit exercé sur ces biens (propriété ou crédit-bail)</li> </ul>
<b>b. Moyens humains</b>	
<i>Effectifs</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Nombre de salariés</li> <li>Natures de contrat de travail (déterminé ou indéterminé)</li> </ul>
<b>c. Financement de l'activité</b>	
<i>Examen de la situation financière</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Repérage de variations brutales dans certaines postes</li> <li>Influence de la situation financière sur le montant de l'impôt</li> </ul>
<i>Caractéristiques financières</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Mode de financement des stocks</li> <li>Financement extérieurs</li> <li>Financement par compte courant des associés</li> </ul>
<b>d. Environnement fiscal et organisation de service fiscalité de l'entreprise</b>	
<i>Passé fiscal de l'entreprise</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Contrôles fiscaux antécédents</li> <li>Correspondances avec la direction des impôts</li> <li>Observations fiscales des CAC/auditeurs externes</li> </ul>
<i>Organisation de service fiscalité</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Manuel de procédures</li> <li>Effectifs</li> <li>Mode d'enregistrement</li> </ul>
<i>Le Recours à un conseiller fiscal</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Appel régulier ou ponctuel</li> </ul>
<i>Audit fiscal interne</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Interroger l'existence d'une procédure d'audit interne qui intègre les préoccupations fiscales.</li> </ul>
<b>e. Organisation comptable</b>	
<i>Impotence du système d'information comptable</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Existence d'une comptabilité analytique</li> <li>Existence d'une comptabilité budgétaire</li> </ul>
<i>Organisation de la comptabilité générale</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Interne/externe</li> <li>Plan comptable</li> <li>Système utilisé</li> </ul>
<i>Organisation du service comptable</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Manuel des procédures</li> <li>Effectifs et répartition des tâches</li> <li>répartition des tâches (fiches de poste)</li> </ul>
<b>f. Approvisionnement</b>	
<i>Fournisseurs</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Sources d'approvisionnement (local, import)</li> <li>Nature des liens existants avec les fournisseurs</li> </ul>
<i>Conventions avec les fournisseurs et les sous-traitants</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Stock appartenant à l'entreprise et déposé chez les tiers</li> <li>Contrats de sous-traitance</li> </ul>

Source : Smail Boucedga. Op.cit., p 53.

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

#### **1.2.4 Les techniques de communication :**

L'auditeur dispose d'une panoplie de techniques qui permettent d'appréhender la connaissance recherchée. Les plus essentiels sont :

##### **A. L'entretien.<sup>6</sup>**

Le premier contact avec l'audit est bien évidemment l'entretien. Il s'agit pour l'auditeur, de partir du bon pied avec l'audit, afin d'extraire toute sorte d'information utile à la réalisation d'une mission d'audit fiscal. La première impression de ce dernier détermine son attitude tout au long de l'entretien. Certes, une mauvaise impression peut être rattrapée par la suite, mais il faut pour cela du temps et de l'énergie.

Le déroulement de l'entretien lui-même, recèle un certain nombre de pièges ou d'obstacles à un dialogue fructueux.

Les conclusions qui seront tirées de l'entretien sont déterminantes pour la suite des relations avec l'audit.

##### **B. L'analyse documentaire interne et externe.**

Cette technique consiste à prendre connaissance des documents nécessaires à la conduite de l'audit (politiques, procédures, enregistrements...). Elle constitue une étape primordiale de l'audit et permet de se préparer efficacement pour aller à l'essentiel lors de l'audit<sup>7</sup>.

Par ailleurs, la prise de connaissance de la documentation interne et externe prend appui notamment sur les documents suivants :

- Comptes annuels des trois à cinq derniers exercices.
- Diverses publications internes dont en particulier le manuel des procédures et l'organigramme ;
- Rapport des auditeurs externes et auditeurs internes ;

---

<sup>6</sup> Institut Algérien des Hautes Etudes Financières, *Audit interne : communication sur les techniques de communication orale et écrite 2013*. [En ligne]. Disponible sur : <<http://www.iahef.com/>>, p 6. Révisé par .Mahfoud, Ogba. (Consulté le 25/04/2017).

<sup>7</sup> Mohamed Abdeslam Mokhtar, *L'audit fiscal dans la société nigérienne de télécommunication*. . Thèse de doctorat, Option Comptabilité et fiscalité, Niamey : institut supérieur de comptabilité, de banques et de finance, 2013. [En ligne], Disponible sur : <<http://www.cesag.su/>>, p 44. (Consulté le 25/04/2017).

- Législation particuliers applicable a l'entité ;
- Presse financière et revues spéciale du secteur d'activité ;
- Publications des syndicats professionnels.

### **C. Le questionnaire.**

Par définition un questionnaire est une liste de questions auxquelles on doit répondre par écrit. C'est en général l'auditeur qui reporte les réponses sur le questionnaire « Administration indirecte » ; par fois l'interrogé reçoit et remplit lui-même le questionnaire « Administration directe ».

L'ordre et la méthode utilisée au cours de cette phase exigent l'utilisation d'un questionnaire de contrôle interne. Ce questionnaire garantit à l'auditeur qu'il ne perdra pas le fil de l'audit et lui donne une plus grande liberté d'esprit pour se concentrer sur des aspects tel que le rythme ou la manière d'aborder les sujets d'ordre fiscal.

D'autre part, il apparait visible pour l'audité qu'il n'est pas soumis à la « chasse à l'anomalie », à la recherche de quelque chose à mettre dans le rapport à tout prix, l'audité est soumis donc a une série de questions, étudiées à l'avance, qui ont en principe un but et ne mènent à toute force à des anomalies.

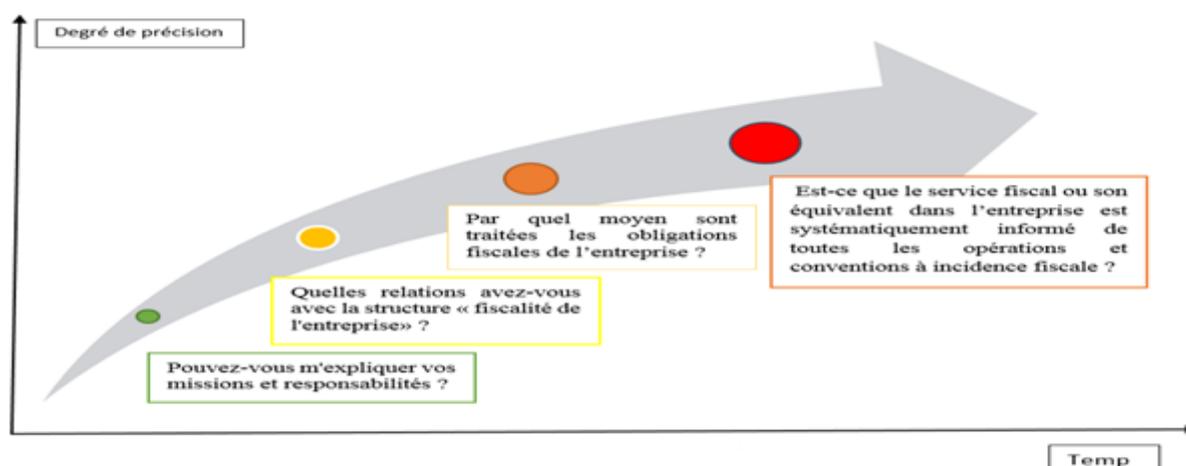
Enfin, ce questionnaire constitue une arme contre la peur de l'inconnu, à la fois pour l'auditeur et l'audité.

#### **a. La rédaction du questionnaire.**

Devant toute situation que l'auditeur veut comprendre, l'utilisation des six questions traditionnelles (quoi ?, ou ?, quand ?, pourquoi ?, comment ?, et qui ?) semble inévitable dans la rédaction de son questionnaire.

L'ordre et la méthode n'excluent pas la souplesse dans la rédaction du questionnaire, en effet, elle se manifestera dans la méthode selon laquelle l'auditeur aborde les sujets d'ordre fiscal.

Cette souplesse permettra l'auditeur de prendre ses questions dans un ordre judicieux, d'aller d'une question à l'autre, de revenir en arrière , et de répartir plus loin en fonction des réponses reçues, toute en respectant une hiérarchie matérialisée dans le schéma suivant :

**Figure N°06** : Exemple d'une séquence de questionnement d'ordre fiscal. :

**Source** : Institut Algérien des Hautes Etudes Financières. Op.cit., p 08.

#### D. La visite :

La visite des locaux n'a pas pour objet d'aller au cœur du processus de production, mais seulement de faire toucher du doigt les réalités qui existent derrière les chiffres que l'auditeur a pour mission de certifier.

#### E. L'examen analytique :<sup>8</sup>

Il vise pour l'essentiel, l'examen des tendances dans le temps, pour faire ressortir ainsi bien les anomalies que les changements de décisions de choix, aussi bien au niveau de la gestion du patrimoine que de l'exploitation de l'entreprise.

#### 1-3 S/Section N° 03 : l'identification des systèmes significatifs.

L'auditeur doit maintenant identifier les systèmes significatifs, avec pour objectif de déterminer les éléments sur lesquels il va concentrer ces travaux.

En effet, l'auditeur ne vérifie pas tous les comptes ni tous les systèmes d'enregistrement, mais seulement ceux dont il estime la vérification nécessaire pour fonder son opinion. Cette identification nécessite au préalable la détermination d'un seuil de signification.

##### 1.3.1 Seuil de signification.

Le seuil de signification est défini par la norme d'exercice professionnel NEP 320 relative aux anomalies significatives et au seuil de signification comme le « montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés ».<sup>9</sup>

<sup>8</sup>Mohamed AbdeslamMokhtar. Op.cit.,p 44. (Consulté le 25/04/2017).

<sup>9</sup> Robert Obert, *DCG4 Comptabilité et audit*, Paris, Dunod Editions.2009, p 447.

L'évaluation du caractère significatif (ou seuil de signification) d'une constatation faite par l'auditeur est sans doute l'une des tâches les plus délicates de sa mission. C'est avant tout une question laissée au jugement d'un professionnel qui se doit d'être indépendant et compétent.

En effet, La détermination du seuil ou des seuils de signification relève du jugement professionnel de l'auditeur. Dans ce sens, L'auditeur doit apprécier conjointement le seuil de signification et les différents risques lors de la préparation du programme d'audit et de la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des travaux d'audit qui sont appropriés au cas particulier de la mission.

**A. Les informations significatives :** est concédée comme significative.

- Toute information qui n'a pas été communiquée, serait susceptible de modifier le jugement de l'actionnaire des comptes.
- Toute information qui permet de comprendre, l'exercice écoulé et appréhender un avenir raisonnablement envisageable.
- Toute information pertinente et utile qui n'apparaît pas clairement au bilan ou au compte de résultat

**B. Les objectifs de la fixation de seuil de signification :**

En résumé, la fixation du seuil de signification permet :

- De mieux orienter et planifier la mission en concentrant les travaux sur les éléments significatifs et sur les chiffres dépassent le seuil de signification ;
- D'éviter les travaux inutiles, lors de la recherche d'éléments probants ;
- De formuler des réserves (ces réserves doivent être précises quant à leur objet et si possible quantifiées quant à leur incidence sur les états financiers) ;
- De constater qu'il lui est impossible de formuler un avis, s'il juge que l'entreprise ne lui a pas Fourni sur tout ou partie des états financiers soumis à son contrôle des éléments suffisants.

### **1.3.2 Les Systèmes significatifs :**

Tout système de traitement de l'information comptable à une incidence significative sur les comptes annuel est un système significatif par excellence.

L'auditeur fiscal tient compte de sa connaissance de l'entreprise, qui s'améliore chaque année pour déterminer les systèmes qui présentent des risques particuliers et décider ceux qu'il examinera plus spécialement.

Et pour déterminer les systèmes significatifs d'ordre fiscal, L'auditeur doit donc comprendre à priori le système d'information global de l'entreprise, en tenant compte :

- ✓ Des transactions qui ont un impact significatif sur les comptes fiscaux ;
- ✓ Des procédures par lesquelles ces transactions sont déclenchées, enregistrées, traitées et reportées sur les états financiers ;
- ✓ De la manière avec laquelle les événements significatifs et les conditions de leur réalisation sont incorporés dans le système d'information ;
- ✓ Du processus de clôture des comptes, y compris les procédures de détermination des estimations comptables et des informations à porter en annexes ;

Cependant, L'identification des domaines et systèmes significatifs doit permettre à l'auditeur de fixer un seuil au-delà duquel une erreur, une inexactitude ou une omission affecte significativement les comptes.<sup>10</sup>

Toutefois, il n'y a aucune théorie qui permette de postuler qu'il convient de prendre tel ou tel seuil. D'une façon générale, la détermination du seuil de matérialité est souvent faite par l'auditeur capable de fixer un seuil qui s'avère cohérent en fonction de la mission et de la nature de l'entreprise.

## **2-Section N° 02 : l'Appréciation de contrôle fiscale interne & l'élaboration d'un plan de mission.**

Après avoir procédé à une phase préparatoire, l'auditeur fiscal va centrer ses contrôles sur la fonction fiscale interne de l'entreprise, afin d'élaborer un plan de mission.

### **2-1 S/Section N° 01 : l'appréciation de contrôle fiscal interne.**

On voudrait tout d'abord citer une définition donnée par l'Ordre des Experts Comptables Français en 1977 :

«Le Contrôle Interne est l'ensemble des sécurités, contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, l'application des instructions de la Direction et de favoriser l'amélioration des performances.

Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise, pour maintenir la pérennité de celle-ci »<sup>11</sup>.

Pour sa part, l'IFACI souligne que « le contrôle interne est un dispositif de la société, défini et mise en œuvre sous sa responsabilité »<sup>12</sup>

Cette définition indique, aussi que le contrôle interne comprend un ensemble des moyens, de comportements, de procédures et d'actions adaptés aux caractéristiques propres de chaque société qui :

---

<sup>10</sup> Patrice Kamgang, *L'amélioration de la démarche d'audit fiscal au sien du cabinet fiscalia international*, Mémoire de master, Fiscalité d'entreprise, Université de sciences commerciales, Dijon, 2016. [En ligne], Disponible sur : <<http://www.memoiresenligne.com/>>, p 45. (Consulté le 28 /04/2017).

<sup>11</sup> Bernard Verdelle, *Audit comptable et financier*, Paris, Economica Editions.1999, p 63.

<sup>12</sup> Institut français de l'audit et de contrôle interne, Article N°07/126 *Définition générale de l'audit & contrôle interne*, [En ligne]. Disponible sur : <<http://www.ifaci.fr/>>, p1. (Consulté le 25/04/2017)

- ✓ Contribue à la maîtrise des activités, à l'efficacité de ses opérations, et à l'utilisation efficiente de ses ressources
- ✓ Doit lui permettre de prendre en compte de manière appropriée les risques significatifs, qu'il soit opérationnel, financiers ou de conformité

Le dispositif vise plus particulièrement

- ✓ La conformité aux lois et règlements ;
- ✓ L'application des instructions et des orientations fixées par la direction générale ou le directeur ;
- ✓ Le bon fonctionnement des processus internes de la société, notamment ceux concernant la sauvegarde de ses actifs ;
- ✓ La fiabilité des informations financières.

D'une façon générale, le contrôle interne contribue à la maîtrise des activités, à l'efficacité des opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources d'une entreprise. En contribuant à prévenir et maîtriser les risques de ne pas atteindre les objectifs que s'est fixés la société, le dispositif de contrôle interne joue un rôle clé dans la conduite et le pilotage de ses différentes activités.

L'appréciation du contrôle interne consiste à l'appréhension de la qualité organisationnelle de l'entreprise par un examen des principales procédures (achat, vente, stock, immobilisation, trésorerie ...) : c'est une évaluation générale du CI faite sur le plan comptable

Sur le plan fiscal, il s'agit d'une évaluation et une analyse de ces procédures permettant d'assurer la sincérité, la fiabilité des informations enregistrées et la qualité de la comptabilité. L'auditeur fiscal va opérer la même démarche d'un auditeur comptable, mais ses travaux seront axés sur le traitement des opérations fiscales uniquement.

Suite à cette logique, l'auditeur fiscal évaluera le régime et le système d'information fiscale de l'entreprise afin de s'assurer que celle-ci a la possibilité d'accéder à ce qui constitue la matière première de l'efficacité fiscale à savoir l'information juridique fiscale.

Par la suite, l'auditeur fiscal analysera la façon par laquelle sont traités les problèmes fiscaux et s'interrogera par conséquent sur l'existence d'un service fiscal ainsi que sa position et son organisation au niveau de l'organigramme de l'entreprise.

Les études et les analyses dans ce sens, vont lui permettre de se prononcer en fin de compte sur la situation fiscale, c'est-à-dire sur la fragilité ou la performance fiscale de l'entreprise. Notons que, ces travaux reposent sur deux aspects, l'un spécifique à la régularité et l'autre à l'efficacité.

### **2.1.1 L'appréciation du contrôle interne spécifique à la régularité fiscale.**

L'appréciation générale du contrôle interne, reste insuffisante dans le cadre d'une mission d'audit fiscal et l'auditeur fiscal doit absolument avoir recours à une autre évaluation spécifique au domaine fiscal.

L'auditeur fiscal, est donc amené à centrer ses contrôles sur la fonction fiscale au sein de l'entreprise et étudier en particulier le mode de traitement réservé aux problèmes fiscaux au sein de l'entreprise auditée. Les recherches de l'auditeur peuvent ainsi porter sur les moyens, les méthodes et les conditions suivantes :<sup>13</sup>

**A. Les moyens matériels et humains dont dispose l'entreprise pour appréhender des questions fiscales.**

Il est établi que la fonction fiscale et comptable de l'entreprise gère de façon active 25% du risque fiscal. Les 75% restants sont gérés dans les autres services opérationnels et administratifs.

Suite à cette réalité, L'auditeur fiscal doit s'interroger sur l'existence d'un service fiscal, son organisation et sa position dans l'organigramme de l'entreprise et il doit savoir si l'entreprise recourt à un ou plusieurs conseillers externes, pour couvrir au mieux le risque non maîtrisable par les structures chargées de la fiscalité.

**B. Les méthodes de traitement des questions fiscales.**

L'auditeur peut observer les conditions d'établissement des différentes déclarations fiscales en s'assurant qu'elles sont revues par une personne autre que celle qui les a établie tant au respect des règles fiscales qu'au niveau de l'exactitude arithmétique et étudie les procédures d'envoi de déclarations fiscales, de vérifications et de contrôles utilisés par l'entreprise.

**C. Les conditions dans lesquelles sont effectués les versements au trésor.**

L'auditeur peut contrôler les conditions dans lesquelles sont effectués les versements. Il peut aussi étudier les relations entre les responsables fiscaux et les responsables de la trésorerie et contrôler la concordance entre les sommes dues par l'entreprise et le montant effectivement acquitté.

**2.1.2 L'appréciation du contrôle interne spécifique à l'efficacité fiscale.**

« L'auditeur doit déterminer, surtout, le degré de prise en compte des questions d'efficacité fiscale »<sup>14</sup>.

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

<sup>13</sup>Patrice Kamgang, Op.cit., p 48. (Consulté le 22 /04/2017).

<sup>14</sup>Martial Chadefaux, *L'audit fiscal*, Paris, Lice Editions.1987, p 264.

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

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

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

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

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

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

### **2.1.3 Les étapes de l'appréciation du contrôle fiscal interne.**

L'appréciation d'un système de contrôle fiscal interne peut suivre les étapes suivantes

#### **A. Prise de connaissance du système :**

L'auditeur doit acquérir une bonne compréhension du circuit de traitement (manuel ou informatique) de l'information. Pour réaliser cette étape l'auditeur doit :

- ✓ S'interroger sur l'existence d'un manuel de procédures de contrôle interne. Deux cas au sein de l'entreprise peuvent se présenter :
  - Le manuel existe, donc l'auditeur fiscal doit l'évaluer, vérifier son application durant la période auditée et le degré de son maîtrise
  - Comme il peut très bien ne pas exister, donc l'auditeur doit lui-même détecter le circuit de l'information et le degré de sa fiabilité.
  
- ✓ Connaître, si aucun problème de confidentialité ne se pose.

#### **B. Description du système.**

La description est importante dans le sens qu'elle va permettre à l'auditeur fiscal de comprendre les mesures de sécurité mises en place par l'entreprise.

En effet, En fonction de la nature des opérations effectuées au sein de l'entreprise, l'auditeur décrit, identifie, et recueille les procédures de contrôle. Il doit rechercher les sécurités mises en place pour la constatation des différentes opérations.

L'auditeur doit aussi garder la trace des informations recueillies, il a le choix entre une forme narrative (manuscrite ou informatisé) et des diagrammes (flow charts).

Un diagramme des circuits des documents (DCD), encore appelé graphique d'acheminement, est une représentation graphique d'une suite d'opérations dans la quelles les différents éléments, poste de responsabilités, sont représenté par des symboles réunis les uns aux autres suivants l'organisation administrative de l'entreprise.

L'auditeur pourra aussi exploiter les dossiers et les conclusions des auditeurs externes/internes du moment qu'ils ont effectué une appréciation du contrôle interne de l'entreprise auparavant.

**Remarque :** Cette description est d'autant plus rapide quand il existe un manuel de procédures au sein de l'entité.

### **C. Vérification de l'existence des procédures.**

L'objectif de cette étape est de confirmer que le descriptif représente bien la procédure telle qu'elle est prévue par l'entreprise. On parle ici de tests d'existence ou tests de conformité.

Une fois les procédures fiscales existent, l'auditeur doit vérifier que la description de ces procédures et reflète la réalité de l'entreprise, c'est-à-dire que l'ensemble des sécurités identifiées est véritablement appliqué.

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

### **D. Evaluation des risques dus à la conception des procédures.**

L'auditeur juge la pertinence des traitements et des vérifications mises en place par l'entreprise. Le but est ici de s'assurer que la conception de la procédure, tant au niveau du traitement de l'information que de sa vérification, élimine les risques d'erreurs et des pertes.

Les tests des procédures sont pratiqués afin d'obtenir des éléments probants sur l'efficacité de la conception des systèmes fiscaux et de contrôle interne, c'est-à-dire pour déterminer si leur conception permet de prévenir ou détecter et corriger les anomalies significatives.

### **E. Vérification du fonctionnement des procédures.**

Dans cette étape, L'auditeur fiscal a pour objectif de vérifier que les procédures décrites sont celles qui sont réellement utilisées, et qu'elles le sont en permanence. On parle ici de tests de permanence.

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

### **F. L'évaluation Définitive du contrôle fiscale interne.**

Cette étape s'achèvera par une synthèse sur les forces et les faiblesses des procédures observés, afin de déterminer l'étendue de la phase suivante à savoir le contrôle des comptes.

Si la situation fiscale dégage des faiblesses, l'auditeur va consacrer plus de temps et plus d'importance au contrôle approfondi des rubriques de nature fiscale représentant une zone de risque élevé.

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

## **2-2 S/Section N° 02 :l'élaboration d'un plan de mission.**

«Le travail d'un auditeur doit être planifié de manière appropriée et les assistants, s'il en existe, doivent être supervisés de manière satisfaisante. L'auditeur doit matérialiser son plan d'action en un ensemble d'instructions libellé (programme de travail) dans lequel tous les rubriques et les aspects a audité seront bien définis ». <sup>15</sup>

Les phases précédentes vont permettre à l'auditeur de déterminer, conditionner l'étendue des contrôles à opérer.

Dans ce contexte, La connaissance générale de l'entreprise et de son environnement et l'identification des domaines et des systèmes significatifs, font donc l'objet d'une analyse dont les résultats doivent être formalisés dans un document dénommer « plan de mission ».

Ce document peut être défini comme étant un outil de gestion opéré dans une mission d'audit pour tenir compte de deux types de contraintes :<sup>16</sup>

- ✓ La première est une contrainte de temps du fait que la mission d'audit s'étale sur une période restreinte

<sup>15</sup>HawordSteller, *Audit principes et méthodes*, 1ère Édition, Paris ,Economica Edition, 1976, p 164.

<sup>16</sup>SmailBoucedga, op.cit., p 30.

- ✓ La deuxième est une contrainte de résultats qui ne s'impose que pour des missions d'audit contractuelles tel est le cas de la mission d'audit fiscal.

En effet, Le plan de mission aussi programme général de travail, ou planning de réalisation va servir de fil conducteur, de plan de route, tout au long de la mission ; mais il n'est pas figé pour autant car il sera complété au fur et à mesure du travail si l'équipe d'audit découvre des éléments significatifs qui n'avaient pas été observés auparavant.

### **2-2-1 L'utilité de ce document.**

Une planification adéquate du travail permet d'accorder une attention suffisante aux aspects essentiels de l'audit, d'identifier les problèmes potentiels et accomplir rapidement le travail. Par ailleurs, elle facilite l'attribution des tâches aux collaborateurs, en coordination avec le travail effectué par d'autres auditeurs et experts.

Pour ce qui est de l'audit fiscal, l'utilité d'un tel plan se résume ainsi dans :

#### **A. la délégation de diligences :**

La Plan de mission fournit deux informations primordiales :

La connaissance du degré de risque pesant sur chacun des cycles de travail, qui permet de déterminer une répartition des tâches sur chaque collaborateur en rapport avec son niveau de compétence. Il est ainsi évident, qu'un collaborateur sans expérience ne sera pas d'emblée affecter au traitement des risques les plus significatifs, parmi ces risques on trouve (l'oubli d'importants contrôles externes portant sur différents impôts).

La définition d'un programme précis des contrôles approfondis à mettre en œuvre, qui offre l'assurance de l'engagement de diligences propres à servir l'objectif de certification des comptes annuels.

#### **B. la supervision des travaux :**

La supervision du dossier à la fin de chaque intervention, est optimisée par un rapprochement systématique entre les directives de la Plan de mission et leur traduction sur les feuilles de travail rédigées par les intervenants.

Toute insuffisance en la matière doit être régularisée par l'intégration du contrôle omis ou incompris, lors des prochaines interventions prévues sur les structures fiscales.

#### **C. la rédaction du mémorandum de synthèse :**

Le respect du programme de travail fait partie intégrante du processus conduisant l'auditeur fiscal à émettre des recommandations sur les comptes annuels.

C'est pourquoi, le mémorandum de synthèse, rédigé à l'issue de la mission et sur lequel l'auditeur fiscal s'appuie pour délivrer ses recommandations, reprend les priorités du

programme de travail défini dans le Plan de mission, en précisant, le cas échéant, les limites rencontrées dans sa mise en œuvre.

### 2-2-2 Contenu d'un plan de mission.

Ce programme de travail établi en écrit tient compte de plusieurs facteurs sus indiqués ainsi que d'autres relatifs à la date de préparation et d'approbation des états financiers, la nature de la mission et les obligations qui en découlent.

Il décrit le calendrier de travail ainsi que la répartition quotidienne des contrôles entre collaborateurs. Dans le cadre d'une mission d'audit fiscal, outre ces données, le programme d'audit doit préciser les différents contrôles effectués en matière de TVA, IBS, IRG, droits d'enregistrements et autres taxes et avantages fiscaux, de même que les techniques d'audit utilisées.<sup>17</sup>

Suite à cette logique, le plan de mission doit contenir impérativement les éléments suivants :

A. **Présentation de l'entreprise** : cette rubrique doit nous informer sur :

- ✓ Le Nom, la structure, l'historique, l'activité, la localisation ;
- ✓ La Concurrence, les caractéristiques de la branche d'activité ;
- ✓ Description des risques inhérents au secteur d'activité de l'entreprise.

B. **Définition de la mission** : les renseignements relatifs à cette rubrique comportent :

- ✓ La liste des travaux à mener ;
- ✓ La Liste des rapports à émettre en fonction de la mission.

C. **Nature de mission** : cette rubrique contient les :

- ✓ Orientation de programme de travail ;
- ✓ Confirmation direct (circularisations) à mettre en œuvre ;
- ✓ Document à obtenir (dossier particuliers, contrats...etc.).

D. **Equipes et budget** : cette rubrique doit nous informer sur :

- ✓ La composition de l'équipe d'audit ;
- ✓ Le budget des heures répartis par membres de l'équipe et par rubriques à auditer.

E. **Planification** : les renseignements relatifs à la planification comportent les :

---

<sup>17</sup>Idem, p 31.

- ✓ rendez-vous à prendre, personne à rencontrer ;
- ✓ dates limites d'émissions des rapports ;
- ✓ dates et lieu d'intervention ;
- ✓ étalement u travail durant l'année.

En définitive, outre l'organisation et la planification de la mission d'audit fiscal, le Plan de mission tend à s'imposer comme un support privilégié de communication entre les différents acteurs entrant dans le processus de certification des comptes annuels, à savoir, l'auditeur fiscal, le collaborateur "responsable" et les intervenants "dossiers".

### **3-Section N°03 : la phase de réalisation.**

Le rapprochement entre la connaissance acquise de l'entreprise lors des phases précédentes ainsi que l'évaluation des forces et faiblesses du contrôle interne permettra à l'auditeur fiscal de définir l'étendue des contrôles à opérer. Ces contrôles dépendront de la nature et des objectifs de la mission et peuvent être selon le cas axés essentiellement :

- Sur l'évaluation des choix fiscaux opérés par l'entreprise dans le cadre de l'audit de l'efficacité de la gestion fiscale ;
- Sur le respect des règles fiscales dans le cadre du contrôle de la régularité fiscale.

Dans la réalisation de sa mission l'auditeur fiscale est donc appelé à mener deux sortes de contrôles, le premier contrôle est un « contrôle d'efficacité fiscale », et un autre contrôle dénommé « contrôle de régularité fiscale».

#### **3-1 S/section N°01 : le contrôle d'efficacité fiscale.**

La prise en compte du paramètre fiscal dans la gestion de l'entreprise peut s'opérer par le biais de décisions qu'il est possible de qualifier de décisions juridiques ou fiscales, mais aussi par le biais de décisions très diverses qualifiables par opposition de décisions extra-juridiques ou extra fiscales, pour lesquelles l'entreprise cherche moins à gérer l'impôt lui-même que l'incidence de l'impôt.<sup>18</sup>

Par décisions extra-juridiques ou extra-fiscales, il faut entendre les décisions qui ne sont qu'inspirées par des considérations fiscales. La mise en œuvre de telles décisions échappe totalement au domaine juridique ou fiscal. En d'autres termes, l'entreprise cherche à minorer, ou du moins, à aménager, les incidences d'une situation fiscale donnée. On ne cherche pas la meilleure solution fiscale, on cherche à optimiser les retombées d'une solution fiscale connue.<sup>19</sup>

---

<sup>18</sup>Jean Schmidt, *Les choix fiscaux des contribuables*, Paris, Editions Dalloz, 2005, p 6.

<sup>19</sup>Martial Chadefaux.Op.cit., p 71.

L'auditeur fiscal va évaluer dans la réalisation de sa mission, l'aptitude de l'entreprise à utiliser, au mieux de ses intérêts, les possibilités que lui offre la législation fiscale. Ainsi que son aptitude à faire preuve d'efficacité dans le cadre de sa gestion fiscale.

Dans le même ordre d'idées, Le contrôle de «Efficacité» mesure donc la prédisposition de l'entreprise à exploiter les opportunités et les avantages fiscaux accordés par la loi ainsi que les maîtriser.

En effet, La réalisation d'une mission d'audit dans un cadre d'efficacité, porte sur l'évaluation et le contrôle des deux types de choix :

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

### **3.1.1 Les choix tactiques à auditer dans la phase de réalisation.**

Les choix fiscaux tactiques sont des choix qui sont de nature à procurer un avantage financier à l'entreprise, généralement à brève échéance, mais dont la portée reste limitée. Il s'agit pour l'essentiel de choix qui procèdent de la technique fiscale. Leur importance ne doit cependant pas être négligée car leur exercice systématique et réfléchi peut à terme procurer un avantage distinctif à l'entreprise concernée.

Les choix tactiques sont donc, les choix de la gestion courante procurant à l'entreprise des avantages sans pour autant être déterminants des caractéristiques fiscales de l'entité. Leur contrôle est rapide, souvent technique et limité au seul domaine fiscal. Nous citons à titre d'exemple :

- L'adoption du régime d'option en réel ou en forfait ;
- Le choix d'une méthode d'amortissement, etc.

Généralement, ces choix tactiques résultent 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 entreprises.<sup>20</sup>

Dans d'autres cas, l'option offerte relève non d'une disposition de la loi mais d'une tolérance de l'administration fiscale qui admet une application assouplie de tel ou tel dispositif.

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

---

<sup>20</sup>,Rossignol Jean-Luc, *La politique fiscale de l'entreprise, gestion et droit*, Paris, DALLOZ Editions, 2002, p 64.

Toujours dans cette perspective d'efficacité, l'auditeur doit aussi examiner dans le contrôle des choix tactiques, les coureries adressées à l'entreprise par l'administration fiscale.

En plus, les conclusions apportées par les travaux d'audit comptable pourraient renseigner l'auditeur fiscal sur l'exhaustivité, la réalité et l'exactitude des enregistrements comptable qui sont autant requises par l'administration fiscale.

### **3.1.2 Les choix stratégiques à auditer dans la phase de réalisation.<sup>21</sup>**

Les choix fiscaux stratégiques sont des choix dont la portée fiscale est importante. Parmi les choix stratégiques, on retrouvera notamment :

- le choix du régime de l'intégration des résultats ;
- le choix du régime applicable aux opérations de transmission et de restructuration;
- l'implantation d'une entreprise dans une zone de développement régional national, ou même international, pour le bénéfice des avantages accordés aux dites zones sans risque de tomber dans l'abus de droit ;
- le choix de l'admission pour les sociétés de leurs actions ordinaires à la cote de la bourse sous certaines conditions...etc.

L'exercice de tels choix présente différentes caractéristiques. En premier lieu, ces choix peuvent être de nature purement fiscale mais peuvent emprunter à d'autres domaines du droit et tout particulièrement le droit des sociétés. De ce point de vue, si le but à atteindre est fiscal, il peut dans certaines situations être atteint en exerçant des choix fiscaux mais également en exerçant des choix de nature strictement juridique dont les effets fiscaux sont cependant conformes au but poursuivi.

Ensuite, les choix stratégiques, compte tenu de leur portée, ne sont pas généralement exercés par la fonction fiscale de l'entreprise ou la direction financière, mais par la direction de l'entreprise, ce qui nécessite une intervention menée par l'auditeur dans les phases précédentes, afin de s'informer sur ces choix et les analyser dans la phase de réalisation.

En matière de contrôle, l'auditeur doit analyser l'objectif global de l'entreprise, ses sous objectifs, sa politique générale, etc., étant donné que les modalités techniques de contrôles des choix stratégiques sont fonction de ces objectifs ex (analyse SWOT...etc.).

Finalement, entre des choix stratégiques dont l'enjeu est particulièrement important et des choix tactiques fort nombreux, et que l'entreprise maîtrise pour cette raison plus difficilement, le maniement des choix fiscaux se révèle très délicat. Ces difficultés ne justifient que l'entreprise confie à un spécialiste « tel que l'auditeur fiscal » le contrôle des choix fiscaux afin de s'assurer de l'opportunité des décisions fiscales de l'entreprise.

---

<sup>21</sup>Robert Obert, *Pratique internationale de la comptabilité et de l'audit*. Paris, DUNOD Editions. 1994, p 33.

Pour conclure, nous pouvons affirmer que L'efficacité fiscale fait appel à un contrôle des choix fiscaux mené par l'auditeur fiscal, lors de la phase réalisation de sa mission.

### 3.1.3 Les avantages fiscaux inhérents à une bonne maîtrise d'efficacité.<sup>22</sup>

Les avantages fiscaux dont l'entreprise a bénéficié ou aurait pu bénéficier, lorsque elle adopte un bon système de contrôle d'efficacité.

- L'obtention d'une autorisation pour constituer des Provisions réglementées
- L'obtention d'une autorisation pour constituer des Amortissements exceptionnels
- L'obtention des Crédits d'impôt importants
- La possibilité offerte par ADMF pour réaliser des Achat important en franchise de TVA
- L'exonération de certains bénéfices.

### 3-2 S/Section N°02 : le contrôle de régularité fiscale.

D'après, l'I.F.A.C.I, le contrôle de régularité fiscale « est un contrôle qui permet d'une part, d'assurer la fiabilité des supports d'informations. Et d'autre part, de détecter les anomalies, leurs origines et les risques y déroulant, afin de réparer les éventuelles infractions fiscales et éviter l'exposition à un contrôle en la matière »<sup>23</sup>.

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

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

#### 3.2.1 La vérification comptable à vocation fiscale.

« Les vérifications comptables à vocation fiscale ont pour objet la validation de la charge de l'impôt de l'entité auditée ainsi que l'identification et la quantification des risques fiscaux auxquels cette entité peut se trouver exposée du fait de l'inobservation des règles fiscales »<sup>24</sup>

Le programme de la vérification fiscale du comptabilité s'effectuera en suivant le découpage du système comptable national et ce pour deux raisons essentielles :

---

<sup>22</sup> Direction générale d'impôt, *Les avantages fiscaux 2014*. [En ligne]. Disponible sur : <http://www.mfdgi.gov.dz>, p 3. (Consulté le 23/04/2017).

<sup>23</sup> Institut français de l'audit et de contrôle interne. *Définition générale de l'audit & contrôle interne*. [En ligne]. Disponible sur : <http://www.ifaci.fr/>, p3. (Consulté le 25/04/2017)

<sup>24</sup> Marie-Hélène & pinard-Fabro, *Audit Fiscal*, Paris, FrancisLefebver, 2008, p 637.

- Les enregistrements comptables qui traduisent les flux économiques et financiers de l'entreprise sont le plus souvent imprégnés de considérations fiscales.
- Partir de la comptabilité pour analyser les problèmes fiscaux, permettrait de faciliter la collaboration de l'auditeur fiscal avec l'auditeur comptable, et utiliser éventuellement les travaux d'auditeur comptable pour enrichir l'intervention de l'auditeur fiscal.

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

- La taxe sur la valeur ajoutée TVA ;
- L'impôt sur le bénéfice des sociétés IBS ;
- Taxe sur l'activité professionnelle TAP ;
- L'impôt sur le revenu global sur salaires IRG.

NB : il existe d'autres impôts et taxes qui peuvent présenter eu même un tel risque fiscal, comme : le droit de timbre, Taxe d'assainissement...etc.

#### **A. la vérification comptable de la TVA.**

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

De même, il doit s'assurer que le fait générateur de la TVA est bien :

- la livraison pour la vente des biens ex :( les négoce)
- la réalisation, la facturation ou l'encaissement pour les prestations de services

Et que le taux appliqué correspond bien aux produits vendus soit (« 2017 » taux normal « 19% », réduit « 9% », exonéré « 0% »), tout en faisant référence au code des impôts directs et des taxes assimilées.

Il est à noter aussi, que L'auditeur vérifie pendant la vérification comptable de la TVA le pourcentage d'assujettissement (prorata) de l'entreprise. En cas de variation entre le prorata provisoire et le prorata définitif, il doit vérifier qu'une déduction complémentaire ou reversement a été effectué.

Il doit vérifier encore que :

- ✓ l'entreprise porte sur les déclarations l'ensemble de ses droits à déduction. A cet effet, vérifier la centralisation de la TVAD en comptabilité.
- ✓ les montants figurant en TVAD sont reportés dans les déclarations

- ✓ l'entreprise déclare l'ensemble de son chiffre d'affaires taxable. A cet effet, vérifier la centralisation de la TVAC en comptabilité, rapprocher le CA déclaré à celui comptabilisé. A titre d'exemple :
  - Pour la TVA sur les encaissements, tenir compte de la variation du poste client par rapport à l'exercice précédent.
  - Tenir compte des opérations passées au crédit du compte de charges
- ✓ la TVA à payer résultant de la différence entre la TVAD et la TVAC est bien versée au délai.
- ✓ Enfin, il doit rapprocher le montant de la TVA déclarée de l'exercice avec les 12 déclarations du même exercice audité.

### **B. La vérification comptable de l'IBS<sup>25</sup>**

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

Si le contrôle des taux de l'impôt est assez classique vu qu'il y a lieu de chercher si la société est soumise aux taux de « 26% ,23% ou 19% », l'audit de la détermination de la base imposable à l'impôt sur les sociétés nécessite un travail très minutieux de la part de l'auditeur fiscal.

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

$$\ll \text{Rt fiscal} = \text{Rt comptable} + \text{charges non déductibles} - \text{les produits non imposables} \gg^{26}.$$

Bien que, cette vérification ne se limite pas seulement à l'assurance de l'exactitude arithmétique, mais aussi la régularité du résultat comptable en procédant par ses propres investigations ou en se basant sur les conclusions issu de l'audit comptable et financier.

L'auditeur doit vérifier aussi si :

- ✓ les acomptes provisionnels ont été correctement calculés et versés et de même imputés sur l'impôt à payer
- ✓ les pénalités d'assiette, les amendes et les pénalités de retard sont exclues des charges déductibles.

<sup>25</sup> Rachid Bouti, La Revue académique N° :17/2014, *l'audit fiscale*, Agadir, Ecole national de contrôle et de gestion, [En ligne]. Disponible sur :<<http://www.acadimica.com/>>, p 55. (Consulté le 29/04/2017)

<sup>26</sup>MouriceCozian,*Précis fiscal*, Mayenne, LexisNexis Editions, 2013, p 142.

Si l'entreprise était sujette à des contrôles et redressements fiscaux, l'auditeur doit prendre connaissance de ces redressements et essentiellement ceux affectant les comptes de l'exercice audité. Il examine de même :

- Les avis de mise en recouvrement correspondent aux bases notifiées ;
- Qu'il a été tenu compte des déficits et des amortissements réputés différés en période ; déficitaire (souvent omis) ;
- Les calculs des pénalités ;
- Les redressements ont été correctement enregistrés.

### **C. La vérification comptable de la TAP**

Dans cette vérification l'auditeur fiscal doit :

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

### **D. La vérification comptable de l'IRG sur salaire**

À ce stade, l'auditeur fiscal doit :

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

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

### **3-2-2 Le contrôle des déclarations ou (complémentaire).**

Avant de procéder à énumérer les objectifs et les différentes formes de ce contrôle, il convient de définir que la déclaration fiscale est « toute pièce ou tout document que le contribuable est tenu de déposer auprès du service des impôts en vue d'une disposition légale ou réglementaire et qui comporte des éléments servant à établir ou à liquider l'impôt »<sup>27</sup>.

---

<sup>27</sup>RédhaKhelassi. Op.cit.,382 p.

Autrement dit, c'est « l'acte par lequel le contribuable, ou parfois un tiers, fait connaître à l'administration fiscale les éléments nécessaires au calcul de l'impôt ».

Un contrôle des déclarations fiscales est un contrôle axé essentiellement sur la vérification des obligations imposées dans le cadre d'un système fiscal caractérisé par la prédominance du mode déclaratif.

#### **A. Les objectifs de ce type de contrôle.**

L'objectif général de ce contrôle est de déceler les erreurs ou irrégularités (de forme ou de fond), qui ne peuvent être appréhendées à l'occasion de la vérification comptable de la fiscalité.

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

- De réduire le risque de redressement fiscal
- De relever les éléments susceptibles d'ouvrir droit à des réductions d'impôt

#### **B. Les formes de ce type de contrôle**

L'examen du respect des obligations déclaratives imposera à l'auditeur fiscal de s'intéresser à la vérification de deux aspects liés à la forme :

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

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

Dans le cadre de notre travail, nous citons, deux formes de contrôles les plus mentionnées dans les ouvrages d'audit. Qui sont :

- ✓ Le contrôle de l'exhaustivité des déclarations ;
- ✓ Le contrôle de la cohérence des déclarations.

- a. **Contrôle de l'exhaustivité des déclarations** : il consiste à mener deux types de contrôle qui sont :

##### **1. Le Contrôle de la forme des déclarations**

---

« A l'évidence, dans un système fiscal déclaratif, les problèmes liés à la forme occupent une place importante. De fait, l'auditeur fiscal peut devoir, en fonction des objectifs de la mission, opérer un nombre important de contrôles. Aussi l'auditeur va-t-il par exemple s'assurer que l'entreprise souscrit effectivement les différentes déclarations requises et qu'elle utilise pour cela les imprimés et relevés adéquats. Sur les déclarations elles-mêmes, l'auditeur doit naturellement vérifier qu'elles sont convenablement remplies et ne présentent pas d'incohérences arithmétiques »<sup>28</sup>.

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

- ✓ L'entreprise a-t-elle souscrit les déclarations obligatoires ?
- ✓ Utilise-t-elle les imprimés requis ?
- ✓ Dépose-t-elle les déclarations auprès des services compétents ?
- ✓ Conserve-t-elle les justificatifs de dépôt des déclarations ?
- ✓ Les déclarations sont-elles correctement servies ?

## **2. Contrôle des délais de déclarations.**

« Bien que les vérifications formelles puissent paraître évidentes, l'auditeur doit s'assurer que les déclarations fiscales ont été déposées et l'impôt payé dans les délais »<sup>29</sup>.

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

### **b. Contrôle de la cohérence des déclarations.**

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

Cet examen aura pour objectif :

- ✓ Que les déclarations sont cohérentes compte tenu de la connaissance générale qu'il a de l'entreprise, de son secteur d'activité et du contexte économique,
- ✓ Que les déclarations souscrites sont cohérentes entre elles et qu'il n'existe pas de contradictions flagrantes entre ces déclarations
- ✓ Que ces déclarations concordent avec les données de la comptabilité
- ✓ Que les déclarations sont servies conformément aux prescriptions de la loi

---

<sup>28</sup>Martial Chadefaux.Op.cit., p 203.

<sup>29</sup>PinardFabro. Op.cit., p 41.

- ✓ Que toute l'information nécessaire à la préparation des déclarations est conservée en vue de répondre à postériori à toute demande de justification.

**Remarque :** Dans notre travail on va consacrer le contrôle sur deux types de déclarations prédéterminées par l'administration fiscale : la déclaration d'existence GN°08, et la déclaration mensuelle GN°50.

#### **4-Section n° 04 : L'achèvement de la mission.**

Le travail de l'auditeur se termine par l'établissement d'un rapport sous forme d'un document dans lequel seront consignées les recommandations de l'auditeur fiscal.

#### **4-1 S/Section n°01 : Le rapport d'audit fiscal :**

« Toute mission d'audit s'achève par la rédaction d'un rapport »<sup>30</sup>.

D'une façon générale, un rapport d'audit est un document qui constitue l'aboutissement des travaux de l'auditeur. Il doit apporter une réponse aussi précise que possible à une question non moins précise.<sup>31</sup>

Ce document, concède à l'auditeur la possibilité de répondre aux préoccupations et aux attentes du prescripteur de l'audit.

En effet, L'auditeur doit élaborer puis remettre au prescripteur un rapport d'audit, dans lequel sont consignées les conclusions des travaux élaborés.

Il est à noter, qu'en matière d'audit financier, les instances professionnelles ont élaboré des normes de rapport, dans le cadre de l'audit fiscal en revanche, de telles normes n'existent pas. Les auditeurs disposent donc d'une grande liberté en la matière. Certaines caractéristiques du rapport peuvent toutefois être prédéterminées d'un commun accord entre les parties ; d'autres en revanche sont nécessairement laissées à l'initiative de l'auditeur en fonction des constatations effectuées tout au long de sa mission.

Cependant, la norme internationale ISA 800 a prévu quelques règles régissant le rapport de l'auditeur sur des missions d'audit spéciales.

#### **4.1.1 Le Rapport Prédéterminées par les Parties.**

Lors de la définition de la mission, préalablement à l'envoi d'un ordre de mission, le prescripteur et l'auditeur doivent arrêter les modalités selon lesquelles ce dernier rendra compte de sa mission.

Il importe en particulier que l'auditeur et le prescripteur s'accordent par avance aux différents points portant sur la forme et le contenu du rapport.

---

<sup>30</sup> Elisabeth Bertin, *L'audit interne*, Paris, Eyrolles Editions, 2007, p 44.

<sup>31</sup> Robert Obert, DCG4 .Op.cit. p 422.

### A. La Forme du Rapport :<sup>32</sup>

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

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

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

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

### B. Le Contenu du Rapport :<sup>33</sup>

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

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

De ce fait, dès la confection de la mission, l'auditeur et le prescripteur sont en mesure de fixer par avance la structure générale du rapport qui conclura la mission.

Certains points ne peuvent toutes fois être déterminés, ils seront en fonction du déroulement de la mission et ainsi laissés à l'initiative de l'auditeur.

#### 4.1.2 Les Caractéristiques du Rapport laissées à l'Initiative de l'Auditeur.

---

<sup>32</sup>Hichem Dhambri, *L'audit fiscal*, Mémoire en vue d'obtention d'un Master, Comptabilité et finance, Tunis : institut supérieure de comptabilité et d'administration des entreprises, 2005. [En ligne]. Disponible sur : « <http://www.memoireonline.com/> », p 63. (Consulté le 30/04/2017).

<sup>33</sup>Idem, Disponible sur : « <http://www.memoireonline.com/> », p 58. (Consulté le 30/04/2017).

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

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

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

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

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

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

#### **4-2 S/Section N°02 : les recommandations.**

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

Au-delà du diagnostic, ces prescripteurs attendent de l'auditeur, spécialiste qui s'est livré à un examen approfondi de tout ou partie de la situation fiscale de l'entreprise, qu'il donne son avis sur la façon d'atténuer le risque fiscal ou d'éliminer les sources d'irrégularités. En d'autres termes, le prescripteur ne se satisfait pas d'être informé sur ce qu'il ne fallait pas faire au plan fiscal, il souhaite savoir ce que l'entreprise doit faire<sup>34</sup>.

Pour l'auditeur fiscal, il est amené à émettre des recommandations sans se substituer à l'entreprise pour décider de les appliquer ou non. En effet, il est dans l'obligation de préserver son indépendance et de maintenir une frontière stricte entre audit et conseil.

En outre, les recommandations préconisées par l'auditeur doivent s'inscrire dans un double perspectif. Tout d'abord, l'auditeur doit indiquer si les irrégularités relevées sont susceptibles d'être corrigées et donc s'il est possible d'adopter des mesures ayant des vertus essentiellement

---

<sup>34</sup>Martial Chadeaux. Op.cit., p 209.

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

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

#### **4-2-1 Les Recommandations à Titre Curatif :**

L'auditeur doit indiquer si les irrégularités relevées sont susceptibles d'être corrigées. La mission d'audit fiscal dans ce cadre varie selon la nature de l'erreur à rectifier. Il est à distinguer à ce niveau entre les erreurs purement fiscales (1) et les erreurs commises dans l'application des règles communes à la comptabilité et à la fiscalité (2).

##### **A. Les Erreurs Purement Fiscales :<sup>35</sup>**

Ce sont les erreurs commises lors de l'établissement des déclarations fiscales. Les modalités de régularisation diffèrent selon que les irrégularités proviennent du défaut ou du retard dans la production des déclarations, ou d'inexactitudes dans leur contenu.

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

##### **B. Les Erreurs Fiscales d'Origine Comptable :**

L'intensité des liens entre la comptabilité et la fiscalité et le fait que le résultat comptable est la base de détermination du résultat fiscal constituent des éléments suffisants pour expliquer que des inexactitudes dans la détermination de l'assiette de l'impôt puissent avoir une origine comptable.

Ces erreurs entraînent le plus souvent une sous-estimation ou une sur estimation de l'actif net et par conséquent du résultat imposable. Ainsi, par exemple, le fait d'inscrire un bien immobilisé amortissable en charges de l'exercice, entraînera une double conséquence. D'une part, il fait minorer le résultat à concurrence du montant de l'actif. D'autre part, il fait majorer le résultat du montant de l'amortissement non comptabilisé.

La réparation des erreurs comptables s'opère en principe par voie de déclarations rectificatives ou de réclamations.

---

<sup>35</sup>Hichem Dhambri, Op.cit., p 59. (Consulté le 30/04/2017).

La rectification spontanée est, toutefois, déconseillée pour les entreprises car elle entraîne le plus souvent une indemnité ou des intérêts de retard dans le cas d'insuffisance de déclarations dont la possibilité de déduction reste incertaine.

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

#### **4-2-2 Les Recommandations à Titre Préventif :**

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

A ce titre, l'auditeur doit attirer l'attention de la direction de l'entreprise auditée ou du prescripteur sur la nécessité de les mesurer et de justifier le cas échéant sa position sur ces différentes questions.

L'auditeur doit s'intéresser aussi à l'origine des irrégularités mises en évidence et proposer le cas échéant la mise en place de nouvelles sécurités dans le traitement des questions fiscales. Il pourra être ainsi amené à suggérer l'instauration de nouvelles procédures de contrôle ou au moins préconiser des modifications ou des améliorations des procédures existantes.

Dans ce cadre, l'accent sera mis sur l'amélioration des procédures et l'instauration de points de contrôle clés destinés à s'assurer que l'entreprise s'acquitte correctement de toutes ses obligations fiscales.

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

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



## CONCLUSION DE CHAPITRE N°02.

### **Conclusion du chapitre :**

Ce chapitre avait pour but, d'une part de montrer qu'un contrôle de la régularité fiscale emprunte dans sa démarche les outils traditionnels de l'audit et laisse entrevoir des synergies potentielles avec l'audit financier.

Et d'autre part, de présenter La démarche du contrôle de l'efficacité fiscale, qui se présente comme étant l'approche des plus complexe de la mission, du fait que l'auditeur fiscal devra analyser ce contrôle sur la base de deux aspects (tactique et stratégique).

En conclusion, l'audit fiscal doit réconcilier l'entreprise avec sa fiscalité par le biais des recommandations émises dans le rapport final de l'auditeur fiscal, il doit être aussi un outil permettant à l'entreprise de dominer sa fiscalité et non d'être dominée par elle, de parvenir à un objectif des plus ardu, à savoir la performance et par la même améliorer sa gestion fiscale afin d'éviter toute intention et recours à la fraude.

# I CONCLUSION DE LA PARTIE N°01.

## **Conclusion de la première partie :**

Les développements de la première partie nous ont permis de clarifier deux volets essentiels :

Le premier volet part d'une analyse de la littérature relative au domaine de l'audit fiscal, et met en exergue un ensemble de concepts qui lui sont rattachés. A savoir l'audit interne, l'audit comptable et le contrôle interne.

Il devenait possible par la suite, de positionner l'audit fiscal par rapport à l'ensemble de processus de l'audit interne, qui constitue par ses modalités, une composante essentielle de l'audit globale.

Le second volet de cette partie, avait pour objet, de faire ressortir la démarche relative à l'exercice de l'audit fiscal.

En outre, l'analyse de l'audit fiscal, dans un point de vue pratique, met en évidence la complexité de son exercice, cette complexité est due principalement, à la difficulté de transposer des outils des informations à caractère fiscal qui est fortement réglementés et contingents.

De ce qui précède, nous tenterons, dans la deuxième partie de centrer l'étude de l'audit fiscal dans un cas concret en l'occurrence, Algérie télécom.



**PARTIE N°02 : L'APPLICATION DE LA  
DEMARCHE PROPOSEE DE L'AUDIT FISCAL  
CAS PRATIQUE (AT).**



## **Chapitre N°03 :**

### **CAS PRATIQUE DE L'AUDIT FISCAL**

# I INTRODUCTION AU CHAPITRE N°03.

## **Introduction de chapitre.**

L'auditeur fiscal doit être vigilant au niveau du suivi du paramètre fiscal afin de minimiser les risques qui pèsent en permanence sur la situation de l'entreprise, sur sa structure, voir même sa survie.

Et pour éliminer ces assertions négative ,il se trouve dans l'obligation de suivre une démarche inductive et objective conçue sur une association d'information, d'observations, d'analyses et de vérification des faits et d'appréciation, cette démarche porte tout d'abord sur la prise de connaissance générale de l'entreprise, puis, sur une analyse approfondie des mécanismes de pour mettre en œuvre la qualité du contrôle interne spécifique au domaine fiscal, et enfin sur l'élaboration d'unrapport final.

A ce titre le présent chapitre a pour objet de prendre connaissance de l'organisme d'accueil, en l'occurrence ALGERIE TELECOM (AT), et plus particulièrement de sa gestion fiscaleen matière de la TVA, la TAP, l'IRG/ salaire et de l'IBS, cela à travers quatre sections :

1. **Section N°01** : La phase de préparation.
2. **Section N°02** : L'appréciation de contrôle interne d'AT et l'élaboration d'un plan de mission.
3. **Section N°03** : La phase de réalisation.
4. **Section N°04** : la rédaction du rapport final.

## **1- Section N°01 : la préparation de la mission.**

Avant même de procéder dans cette section à la présentation de l'entreprise ,nous jugeons utile d'éclaircir la méthodologie suivie lors l'achèvement de cette étude.

### **1.1 S/section N°01 : la méthodologie suivie .**

#### **1-1-1 La méthodologie suivie lors de la présentation de l'entreprise.**

Afin de concrétiser cette étude sur un plan pratique, nous allons commencer tout d'abord par une présentation globale de l'entreprise accueillante, dans laquelle on va exposer l'historique, les objectifs, les missions ainsi que l'organisation actuelle de celle-ci, la réalisation de cette présentation est faite à la fois par le recours à une étude documentaire dans laquelle on a utilisé des mémoires des sites-web...etc., et notamment à travers les informations fournis par le tuteur de stage.

#### **1-1-2 La méthodologie suivie lors de la prise en connaissance des spécificités générale de l'entreprise.**

Tout en s'appuyant sur le revu de la littérature fourni par le chapitre précédent et Après avoir présenté l'entreprise, une phase de prise en connaissance générale de cette dernière va se déclencher, les travaux achevés à ce niveau sont tous réalisés par le biais des entretiens effectués sur terrain avec le tuteur de stage (M. ben MokademRedouan : auditeur interne),

Cependant, les résultats naissants lors l'achèvement de cette phase vont servir de base incontournable permettant à la fois de s'informer sur l'ensemble des spécificités inhérentes à la gestion de l'entreprise quelles soit juridiques, d'exploitation, et bien évidemment fiscales, et de fournir un soubassement propice pour déclencher la phase suivante qui est l'appréciation de contrôle fiscale interne et l'élaboration d'un plan de mission.

#### **1-1-3 La méthodologie suivie lors de l'appréciation de contrôle fiscal de l'entreprise& l'élaboration d'un plan de mission.**

Afin de procéder à une appréciation de contrôle fiscal interne de l'entreprise il nous semble prudent en premier lieu, d'exposer un descriptive détaillé des procédures et des pratiques de nature fiscales existants dans l'entreprise ce descriptive repose essentiellement sur l'ensemble des descriptions des procédures liés à la gestion de des différents impôts et taxes visés par l'étude.

Et soulevés à travers les entretiens effectués avec les différents responsables du département comptabilité et finance, à savoir le chargé de la fiscalité et celui de la comptabilité.

En second lieu, et toujours dans la même perspective de description .un questionnaire d'audit fiscal élaboré par nous-même fera l'objet d'une communication restreinte avec cinq responsables des différents niveaux (le tuteur de stage, le commissaire aux-comptes, le directeur de département ressources humains, le chargé de la comptabilité, et bien évidemment le chargé de la fiscalité).

Ce questionnaire permettra donc de décrire la gestion interne de l'entreprise dans sa totalité, puis il analysera en détail les spécificités, les pratiques, et également les insuffisances que recouvre la gestion fiscale actuelle de l'entreprise.

Afin de respecter les exigences législatives de forme et de prescription des déclarations de nature fiscal, Ce questionnaire sera complété par la suite par un diagramme de circulation des documents réalisé en collaboration avec le tuteur de stage, ce diagramme aura comme but de décrire l'ensemble des pratiques actuelles relatives à l'enregistrement, à la conservation et notamment à la déposition de ces documents.

Sur la lumière de cette description primaire de contrôle fiscal interne, on va procéder à une évaluation définitive de ce contrôle, tout en présentant un bilan dans lequel figure un ensemble des points forts et des points faibles qui caractérisent ce système.

Après avoir évalué le système de contrôle fiscal interne d'une manière définitive, tous les efforts seront concentrés sur l'élaboration d'un plan de mission qui va encadrer, accompagné la réalisation proprement dite de la mission tout au long de la période qui suit le décochement systématique des différents contrôles comptables et fiscaux menés sur les impôts et les taxes sujet de l'étude.

#### **1-1-4 La méthodologie suivie lors de la rédaction du rapport final de l'audit fiscal.**

A l'issue des différents contrôles effectués sur les postes comptables des impôts et taxes, Cette étude terminera par la rédaction d'un rapport final d'audit fiscal comprenant un ensemble de recommandations et de suggestions formalisées et propose par nous-même et permettant la régularisation immédiate des anomalies et des insuffisances détectées lors de la phase précédente.

#### **1-2 S/Section N°02 : la présentation d'AT.**

Algérie Télécom est une société par action publics opérant sur le marché des réseaux et services de communication électroniques

Sa naissance a été consacrée par la loi du 5 août 2000, relative à la restructuration de secteur des postes et télécommunications, qui s'épare notamment les activités postales de celle des télécommunications.

Algérie télécom est donc régie par cette loi qui lui conféré le statut d'une entreprise public économique sous la forme juridique d'une société par actions SPA.

Entrée officiellement en activité à partir du 1 janvier 2003, elle s'engage dans le monde de la technologie de l'information et de la Communication avec trois objectifs : Rentabilité, Efficacité et Qualité de service.

Son ambitionest d'avoir un niveau élevé de performance technique, économique, et sociale pour se maintenir durablement leader dans son domaine, dans un environnement devenu concurrentiel. Son souciconsiste, aussi, à préserver et développer sa dimension internationale et participer à la promotion de la société de l'information en Algérie.

### 1-2-1 Historique et évolution d'AT:<sup>1</sup>

En Algérie, les activités des postes et des télécommunications, de même les services connexes étaient sous l'égide du Ministère des postes et des Télécommunications et ce jusqu'au 5 Août 2000, date de promulgation de la loi n°2000.03 relative à la restructuration du secteur des postes et Télécommunications.

Suite aux réformes tracées par le gouvernement et ce dans le cadre de la réorganisation en profondeur du secteur des postes et des télécommunications, lui permettant l'évolution dans un environnement concurrentiel et transparent, la loi 2000.03 a ouvert le libre accès au secteur des télécommunications à tout opérateur obéissant aux prescriptions légales et réglementaires relatives au secteur.

C'est ainsi qu'ont été créés entre 2001 et 2003 :

- ✓ L'Autorité de Régulation de la Poste et des Télécommunications ARPT ;
- ✓ AT: Opérateur fixe de télécommunication ;
- ✓ ATMobilis devenu Mobilis ;
- ✓ Algérie Poste : Opérateur postal.

Régie par la loi 2000.03 du 5 Août 2000, ALGERIE TELECOM est née pour révéler le défi de l'ouverture du marché des télécommunications annoncées dans les réformes engagées par le pays, depuis sa création à ce jour, la société Algérie Télécom a connu cinq grandes étapes.

#### A. 1er étape :

La transition du statu d'administration « Ministère des postes et des Télécommunications » en société par action SPA « Algérie Télécom ». C'est l'étape la plus difficile dans la vie de la société dans la mesure où il n'y avait aucune vision ou stratégie d'entreprise.

#### B. 2eme étape :

Cette étape fut celle de la réorganisation de la société pour se doter d'une organisation lui permettant de répondre aux attentes de la clientèle. C'est ainsi que furent créées, dans un premier temps, de nouvelles structures au sein d'Algérie Télécom :

- ✓ La Division Marketing et Gestion de la Qualité ;
- ✓ La Division des Réseaux Techniques.

Chacune de ces divisions est composée de différentes directions et sous directions centrales. La création de ces deux divisions a pour but d'améliorer la mise en place et la vente de nouveaux produits et services.

---

<sup>1</sup>MohamedBentirou, *Implantation de la technologie d'information au sien AT*, Mémoire pour l'obtention d'un Magistère, Option Management, Boumerdes : université M'hamed Bougera, 2015, (en ligne). Disponible sur : « [www.sndl.dz](http://www.sndl.dz) ». p 156. Consulté le (04/05/2017).

**C. 3eme étape :**

Cette étape consacre la poursuite de l'effort de l'organisation de la société C'est ainsi que furent créés de nouvelles filiales (AT Internet Djaweb, Algérie Télécom Mobile Mobilis, AT Satellite ATS).

Par ailleurs, l'entreprise a procédé à l'activation de grandes chantiers et services à valeur ajoutée tels que le Réseau Multiservice(RMS), l'ADSL (FAWRI, EASY, puis Anis à travers Djaweb), WIMAX, EVDO et le FTTx.

Avec la diversification de ses produits et services et de ses cibles, ATa mis en place un centre d'appels au service de ses clients et des consommateurs en général.

**D. 4eme étape :**

Ayant constaté la mévente de certains produits et services pour cause de défaillance technique, le top management, qui du temps du ministère accordait plus d'importance à la fonction technique, a progressivement compris qu'une seconde réorganisation s'imposait, et ce afin de s'adapter aux changements et de confectionner des propositions du service technique.

Cette nouvelle réorganisation est composée des structures principales ci-après :

- ✓ La Division Marketing et Action Commerciale ;
- ✓ La Division des réseaux Techniques ;
- ✓ La Division des Systèmes d'information ;
- ✓ La Division des Finances et des Moyens ;
- ✓ La Division de l'audit.

**E. 5eme étape :**

Algérie Télécom Groupe, composé jusqu'en Septembre 2008, des trois(03) filiales citées précédemment, à du rallier Djaweb qui n'a pas pu assumer les charges relatives à la décision ministérielle relative à la baisse des tarifs de l'ADSL.

Le challenge d'AT en sa qualité d'opérateur historique, est d'être leader dans son domaine et nourrir des ambitions de devenir un business partenaire incontournable à l'échelle régionale et internationale.

AT s'est engagé comme acteur principal dans la mise en œuvre d'un programme de développement de la société de l'information en Algérie.

Compte tenu des besoins de sa clientèle dans les différents segments des services des télécommunications, AT a arrêté un programme de développement qui se dicline dans :

- L'Introduction de nouvelles technologies en matière de communication ;

- L'Introduction de nouvelles technologies à la faveur des accès hauts débits ;
- L'implémentation de système de gestion et de supervision des réseaux ;
- L'introduction de nouvelles techniques de gestion et acquisition d'outils d'exploitation commerciale et d'analyse quantitative et qualitative ;
- L'introduction du service 3G++ pour sa première fois n Algérie ;
- La prise d'une grande part de marché du téléphone mobile.

### **1-2-2 Les missions et les objectifs d'AT.**

Algérie Télécom, en sa qualité de prestataire de services en matière de télécommunication, doit au préalable définir une vision pour construire son avenir. Son souci consiste à participer au développement de la société du savoir et à la promotion des TIC en Algérie.

Aussi, la mission du Groupe Algérie Télécom consiste à redynamiser l'entreprise et la hisser vers un rang qui correspond à sa taille dans l'économie nationale avec une place confortable de leader dans son domaine d'activité en Algérie, en redynamisant tous les grands chantiers porteurs de richesse.

#### **A. Les missions :**

Dans le cadre de son objet social, Algérie Télécom exerce les missions principales suivantes :

- Préparer et exécuter les plans annuels et pluriannuels de développement relevant de son objet ;
- Etudier les voies et mettre en place les moyens en vue d'adapter, en permanence les services offerts aux progrès technologiques ;
- Concourir à la formation et au perfectionnement de son personnel, organiser et d'envelopper les structures de maintenance et modernisation permettant d'optimiser ses performance ;
- Assurer la sécurité et la fiabilité du réseau et la qualité de la communication pour la satisfaction des usagers ;
- Favoriser l'appropriation des nouveaux modes de fonctionnement, par les entreprises, les administrations et le grande public pour être en adéquation avec l'émergence et le développement de la société de l'information ;
- S'insérer dans la compétition internationale en associant à des professionnels du secteur.

**B. Les objectifs<sup>2</sup> :**

Algérie Télécom est engagée dans le monde des technologies de l'information et de la communication TIC avec les objectifs suivants :

Accroître l'offre de service téléphonique et faciliter l'Access aux services de télécommunication au plus grand nombre d'utilisateurs, en particulier en zones rurales,

- ✓ Accroître la qualité de services offerts et la gamme de prestation rendue, et rendre plus compétitifs les services de télécommunications,
- ✓ Développer un réseau national de télécommunication fiable et connecté aux autoroutes de l'information,
- ✓ Amélioration de la télé-densité,
- ✓ Développement de l'internet à haute débit,
- ✓ Introduction de nouvelles technologies dans les différents segments des télécommunications et de technologies de l'information et de la communication,
- ✓ Un partenariat, ouvert à toutes les compétences en services et en équipements de télécommunications de toutes les nationalités.

En conséquence, les objectifs assignés à AT dans son secteurs sont clairement définis mais il reste que l'entreprise jusqu'à nos jours n'a pas réussi à élaborer une stratégie éclairée l'accompagnant à la réalisation de ces objectifs, ce qui la contraindre souvent à l'atteinte de ces objectifs.

**1-2-3 L'organisation d'AT<sup>3</sup> :**

La nouvelle structure (organigramme) interne d'AT est organiser selon le modèle francophone ou la direction général regroupe une équipe de gestionnaires, des informaticiens et des auditeurs, qui ont acquis une expérience enviable. Chacun entre eux a participé à la mise en place, au lancement commerciale et à la stabilisation de l'activité d'AT.

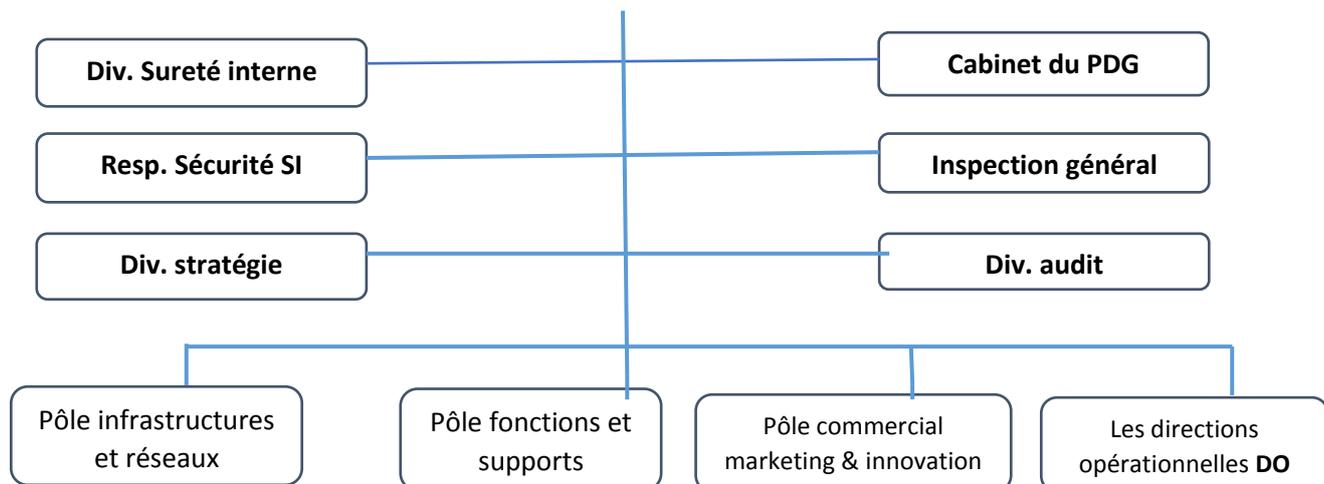
Cet organigramme de la nouvelle organisation est décrit par la figure suivante :

**Figure N° 07** : l'organigramme général d'AT :

**PDG**

<sup>2</sup>Khadija Laroussi, *Gestion commerciale répartie cas : AT*. Mémoire pour l'obtention d'une Mastère, Option informatique, Tlemcen : Université Abou Bacr Belkaid, 2013, (en ligne), Disponible sur : « [www.sndl.dz](http://www.sndl.dz) ». p 17. Consulté le (04/05/2017).

<sup>3</sup>Idem. p 17. Consulté le (04/05/2017).



**Source :** Algérie télécom. *La nouvelle structure d'AT*. Service ressources humains, p 1.

La structure de cet organisation est basée sur la structure d'organigramme le plus utilisé dans les entreprises qui est l'organigramme par fonction.

L'organigramme formalise la division du travail en tâche distinctes clairement définie, est très hiérarchisée.

On peut analyser l'organisation d'AT au niveau du trois variables :

- La formalisation l'entreprise communique l'actualité par l'internet et les règle de comportement sont précises par la réglementation interne
- La spécialisation la division du travail est bien déterminer par le biais d'un référentiel d'emploi

La prise de décision l'entreprise adapte la combinaison entre la prise de décision décentralisée (dispersion du pouvoir de décision), et l'application des contrôles éventuelle sur cette décision (les inspections périodiques).

**1-2-4 Les produits et services d'Algérie Télécom<sup>4</sup> :** AT commercialise les produit et les services suivants :

#### **A. Le fixe filaire :**

Le réseau téléphonique commuté, RTC s'est constitué dans l'esprit d'un réseau universel public et sa couverture géographique c'est étendue à la totalité du territoire national. Le RTC ou la téléphonie à commutation de circuits est une technique pour mettre en relation deux interlocuteurs.

#### **B. La téléphonie mobile (ATM Mobilis) :**

<sup>4</sup>Mohamed Bentirou, Op.cit. p 158. Consulté le (04/05/2017).

ATM Mobilis est une filiale du groupe AT spécialisée dans le domaine de la téléphonie mobile. Elle se positionne en tant qu'entreprise orientée innovation et nouvelles technologies.

de son tour propose, Cette filiale une multitude d'offres telles que : les forfaits 061, mobiControl, Gosto, mobilisCarte, Mobi+, mobiConnect, Sellekni, GPRS/MMS, 3G et les rechargements électroniques Arsselli, et Racimo.

### **C. Internet (ATI Djaweb) :**

Le réseau international Internet Djaweb est une liaison sous-marine à fibre optique reliant l'Algérie au réseau mondial de télécommunications (ALPALII+SEAME IV).

ATI Djaweb se présente aussi comme une filiale du groupe ALGÉRIE TELECOM. Elle met au service des clients particuliers et professionnels son expertise et sa capacité d'innovation en matière de technologie Internet. ATI Dja web offre la hot line à ses abonnés ADSL au travers de trois offres qui sont les suivantes : FAWRI, EASY, ANIS.

### **D. Liaison spécialisées :**

Service destiné aux professionnels (Opérateurs, entreprises, banques, administrations...).

### **E. Thuraya :**

Grâce à sa couverture satellitaire, couvre toute l'Algérie. Thur aya fait basculer automatiquement du réseau GSM, s'il est présent, au réseau satellitaire pour permettre de toujours garder le contact.

### **F. Wifi :**

Technologie permettant de relier sans fils plusieurs appareils informatiques (ordinateurs, routeurs, décodeur internet,...etc) au sein du réseau informatique et dont l'accès réseau peut être sécurisé ou non.

### **G. Le FTTH :**

Le FTTH (Fibre To The Home, en français la fibre optique jusqu'au domicile) est une technologie qui définit un type d'infrastructure de communication, permettant l'accès à internet AT aux services associés à des débits atteignant jusqu'à 100 Mbits/s symétrique, soit des débits très supérieurs à ceux de la paire cuivre.

### **H. Les centres d'appels :**

Afin d'assurer le service « Relation client » à distance, AT propose à travers son centre d'appels plusieurs formules pour les adapter aux besoins des différentes entreprises.

### **1.3 S/ section N° 03 : la prise en connaissance générale de l'entreprise & l'identification des systèmes significatifs.**

« Après acceptation de la mission, l'auditeur réunit des informations complémentaires et plus détaillées ». <sup>5</sup>

En effet, l'auditeur doit avoir une idée sur l'historique de l'entreprise, la forme juridique, l'objet, la nature de l'activité à travers les statuts, l'identification de l'entreprise, l'immatriculation fiscale, l'immatriculation sociale, la composition des capitaux, le siège social, les différentes filiales et agences, les principaux clients et fournisseurs etc. Ces éléments de compréhension sont de nature à familiariser l'auditeur aux spécificités de l'entité pour qu'il puisse en Tracer les ordres de sa mission et déterminer les seuils significatifs.

#### **1.3.1 Etude des caractéristiques générales de l'entreprise.**

##### **A. Les Caractéristiques juridique**

###### **a. Le cadre juridique de l'entreprise**

###### **1. La forme juridique de la société :**

AT est une entreprise publique économique en la forme légale société par actions, créée pour une durée de 99 ans à partir du 11/05/2002.

###### **2. L'objet social : AT a pour objet social<sup>6</sup> :**

« Production, exploitation, commerce en gros et détail, import et export, réparation, service après-vente, montage, et maintenance par toutes les structures et antennes dont elle dispose sur toute l'étendue du territoire national des équipements, produit, accessoires, pièces de rechange et consommables lié au domaine des télécommunications, communication, téléphone, téléphone portable, exploitation des service internet et généralement toutes les activités en relation avec les réseaux et les services des communications électroniques ».

###### **3. Date et lieu de dépôt des statuts<sup>7</sup>**

Les statuts constitutifs d'AT ont été établis par acte notarié en date du 11/08/2001 par devant maître Ali Rezzag, Bara, notaire à Bir Mourad Raïs 17 chemin Boirson, El Biar Alger

###### **4. Le capital social :**

<sup>5</sup>OssamaSalih, *audit fiscal*, mémoire de magistère, Option techniques de management, rabat : Université hassen1er, 2012, (en ligne), Disponible sur : « [www.acadimica.com](http://www.acadimica.com) ». p 20. Consulté le (04/05/2017).

<sup>6</sup>Algérie Télécom, *Notice d'information 2005*, [en ligne]. Disponible sur : <[http://www.algerie\\_telecom.dz/](http://www.algerie_telecom.dz/)>, p 10. (Consulté le 05/05/20115).

<sup>7</sup>Idem, p 11. (Consulté le 05/05/20115).

À la date d'inscription au registre de commerce (11/05/2002 sous le numéro 02B 0018083), le capital social initial était de 50.000.000.000Dinars libellées entièrement à la date de constitution et divisées en (10000) actions ordinaires avec une valeur nominale de (5000 DA) pour l'action.

Actuellement, ce capitale est d'une valeur de 61 275 180 000 DA suite à une augmentation versée en 2007.

Ce qui concerne les actions convertible en actions, il est prudent de citer, qu'AT n'a pas procédé à ce jour à l'émission des obligations convertibles en actions.

## **5. Les modifications des statuts constitutifs**

Le 14/02/2002 : création d'un conseil d'administration en remplaçant du conseil de contrôle et du conseil des directeurs (directoire) ;

Le 18/01/2003 : modification de l'objet social à la suite de la filialisation des activités relatives au réseau de télécommunication cellulaires ;

Le 30/10/2005 : la régularisation de son activité par décret exécutif N°05-460 du 30 novembre 2005 portant l'approbation à titre de régularisation de la licence d'établissement et d'exploitation d'un réseau public de télécommunication et de fourniture de services téléphoniques fixes internationaux, interurbains et de boucle locale public.

### **b. Organes de gestion et de contrôle.**

#### **1. Les organes de gestion<sup>8</sup>**

L'assemblée générale est l'organe délibérant et souverain du droit de propriété des actions de l'entreprise à ce titre, détermine par ses décisions et dans les formes prescrites par la loi, toutes conditions jugée en adéquation avec l'intérêt de l'entreprise.

Monsieur le ministre de la poste et des technologies de l'information exerce sa pleine autorité sur les assemblées générales conformément aux prescriptions du code de commerce.

#### **2. L'organe de contrôle.**

Le contrôle externe est exercé par des commissaires aux comptes nommés par les commissaires aux comptes pour une période de 3 ans renouvelable.

### **c. Relations avec le groupe :**

ATa, dans le cadre du renforcement et de la diversification de ses activités, mis en œuvre un plan de filialisation des activités liées au mobile et satellite qui s'est traduit par sa transformation en groupe auquel sont rattachées deux filiales :

---

<sup>8</sup>Mohamed Bentirou, Op.cit., p 160. Consulté le (04/05/2017).

- ATMmobile ATM « Mobilis » société par actions au capital social de 100.000.000 DA, pour la téléphonie mobile, et sur la quelle AT (société mère) est détentrice de la totalité de ces actions, elle exerce de ce fait un contrôle exclusif sur celle-ci.
- ATsatellite ATS « RevSat », société par actions au capital social de 100.000.000 DA, pour le réseau satellitaire et sur la quelle AT (société mère) est détentrice de la totalité de ces actions, elle exerce de ce fait un contrôle exclusif sur celle-ci.

## **B. Les caractéristiques économiques**

### **a. Nature de l'activité :**

Conformément à l'objet social précité, l'activité d'AT consiste généralement à la production et à la prestation des produits et des services liées à l'exploitation des réseaux et l'utilisation de la communication électronique.

En Algérie, ces activités porteuses évoluent dans un environnement marqué par un niveau de concurrence rude et accru. En effet, cette concurrence est exercée sur AT par deux rivales principales à l'occurrence, Al Watania Algérie télécom « par le biais de son opérateur mobile ooredoo », et djazzy.

### **b. Lieux d'activité**

#### **1. Le Siège social.**

Le siège social d'AT est fixé à Alger : Route Nationale N° 05, cinq maisons el Harrach.

#### **2. Les directions régionales.**

AT compte dans leur dispositif organisationnel huit directions régionales dispersées sur le territoire national, plus précisément, on les trouve à niveau (d'Oran, Alger, Constantin, Annaba, Ouargla, Bechar, Sétif, et Chlef).

### **c. Le marché de l'entreprise**

Les produits et les services offerts par AT s'inscrivent initialement, dans un perspectif d'amélioration équitable de la qualité relative à la communication électronique dans l'ensemble du territoire Algérienne. De ce fait, les offres d'AT sont destinées uniquement à la couverture de la demande locale.

Les clients de l'entreprise : la clientèle d'AT est subdivisée en deux segments principaux, le grand public et les entreprises.

## **C. Les caractéristiques de l'exploitation**

### **a. Les moyens d'exploitation**

AT a connu une évolution incroyable en moyens matériel et humains utilisés depuis sa création en 2002. Les moyens matériels.

### 1. Équipements d'abonnés :

AT possède un nombre de 5 128 262 d'équipements d'abonnés, répartis entre (modems et appareils de téléphone fixe).

De plus, dans sa gestion courante AT utilise un nombre énorme de lap tops, ordinateurs, disque tops, imprimantes, logiciels et d'autres équipements bureautiques.

### 2. Le Réseau commercial

AT accentue sa présence en Algérie grâce à un réseau commercial composé par :

- 214 agences commerciales des télécommunications (ACTEL) ;
- 113 divisions commerciales ;
- 49 414 kiosques Multi Services (KMS) ;
- 4 425 taxiphones.

### 3. Les terrains et bâtiments

Le tableau ci-dessous récapitule l'ensemble des terrains et des bâtiments que possède AT.

**Tableau N°10** : le patrimoine des terrains et des bâtiments acquis par AT :

Direction régionale	Superficie terrain (M <sup>2</sup> )	Superficie bâtiments (M <sup>2</sup> )
Alger	284 038	178 383.3
Annaba	215 808	57 393.0
Bechar	309 485	40 627.0
Chlef	227 950	73 387.3
Constantine	212 335	74 615.8
Oran	286 649	106 889.4
Ouargla	783 629	87 427.0
Sétif	178 298	78 747.0
Total	2 498 192	697 469.8

**Source** :Algérie télécom. Livre d'inventaire. département comptabilité. Consulté le (06/05/2017).

### 4. Les moyens humains.

Entre l'année 2002 et 2016, l'effectif permanent au niveau de l'entreprise est passé de 18467 à 21560 soit une augmentation de 16.7%.cette augmentation est en grande partie le résultat de la germanisation des vacataires ainsi que des recrutements externe.

La structure des effectifs d'AT est représentée par le tableau suivant :

**Tableau N°11** : l'effectif par nature de poste :

Nature de poste	Personnels d'exécution	Personnels de maîtrise	Les cadres	Les cadres supérieurs

Effectif	7301	5379	8319	561
% par nature de postes	33.8%	25%	38.5%	2.6%

Source : Algérie télécom. *Les Effectifs gérés au 31-07-2014 Répartition par nature de poste. [En ligne].* .  
 Disponible sur : <<http://www.algérietélécom.dz>>. Consulté le(06/05/2017).

## **b. Les caractéristiques fiscales**

### **1. Le passé fiscale de l'entreprise.**

L'entreprise n'a jamais été redressée mais des pénalités ont déjà été mises à la charge de l'entreprise.

Les auditeurs comptables et les commissaires aux comptes n'ont jamais formulés des observations de nature fiscale mais le chargé de la fiscalité à déjà détecter des anomalies concernant les années antérieures.

L'entreprise record régulièrement à un audit contractuel pour régler des préoccupations comptable.la vérification fiscale n'est qu'une étape de travail.

### **2. Le régime fiscal**

L'entreprise est dans la période de l'exploitation donc, elle soumise :

- A la TAP au taux de 2% pour l'ensemble des encaissements, et ce, en application des dispositifs du CDI.
- A la retenue à la source de l'IRG sur salaires et traitement, versées à ses employées
- A la TVA aux taux de 26% sur les opérations de prestation de service réalisées en vertus des dispositions du CIDTA.

## **c. Organisation comptable**

Le système d'information comptable à une grande importance au sien d'AT vus le nombre importants des comptabilités (analytique, budgétaire, matière, investissement, compte payable) que l'entreprise détient. Il Est à noter aussi que La comptabilité d'AT est organisée autour le système comptable financier SCF.

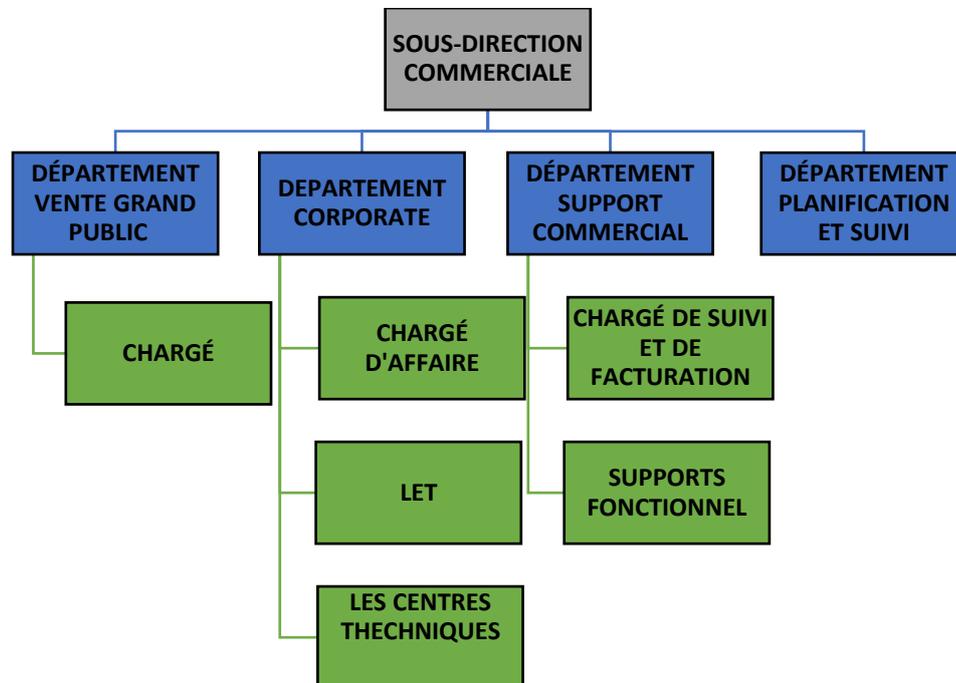
Les enregistrements comptable s'effectuent via un système dénommé Oracle, qui est un système d'exploitation de base de données SGBD complexe, permettant de gérer de manière efficace un volume important de données structurées et accessibles par des utilisateurs simultanés.

## **d. Organisation des services et fonction chargées de la fiscalité.**

Ce qui nous importe le plus dans notre étude, est l'analyse de la structure du pole fonctions et supports. Qui commande toutes les opérations de quantifications et d'enregistrements de engendrées par l'activité d'AT.

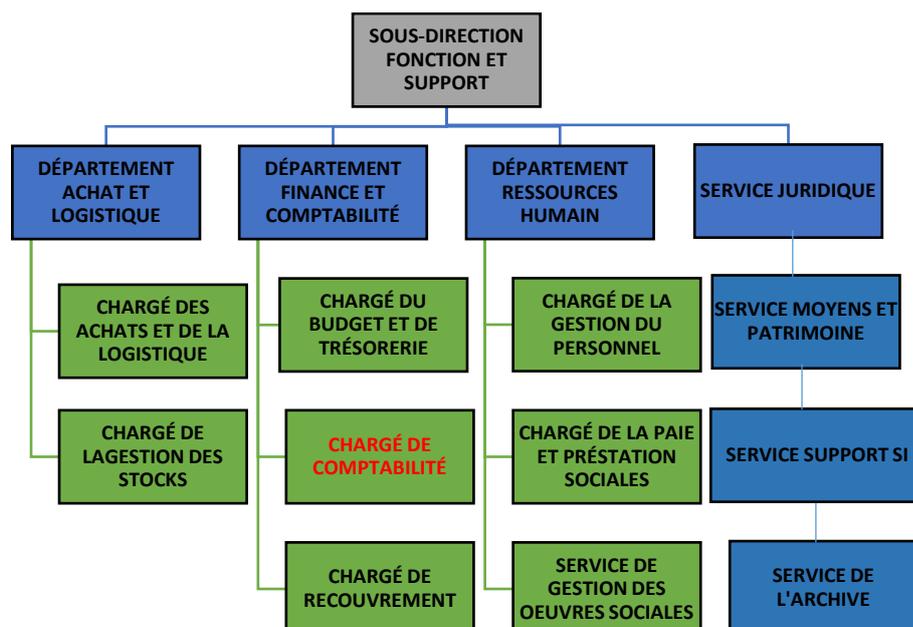
De même, ce pôle compte dans son organisation deux sous directions (S/D commerciale, et S/D supports et logistique) dont l'organigramme relatives à chacune entre eux est le suivant :

**FigureN°08:** L'organigramme de la sous-direction commerciale



Source : Algérie télécom. *La nouvelle structure d'A T. Op.cit., p 14.*

**Figure N°09 :** L'organigramme de la fonction support et défini comme suit :



Source : idem, p 19. Consulté le (07/05/2017).

e. **Présentation du service fiscalité** : ce service est organisé comme suit :

- ✓ Le service fiscalité (dénommé au sien de l'organisation « cellule chargé de la fiscalité ») est un service de base qui se trouve sous la tutelle la sous-direction fonction support (département finance et comptabilité).
- ✓ Il est intégré dans le service comptabilité
- ✓ Il est géré par un chef service (chargé) de la comptabilité, avec le quelle travail un chargé de la fiscalité qui se chargera à l'analyse et à l'étude des spécificités fiscales.
- ✓ Il a des relations fonctionnelles avec l'ensemble des structures d'AT à savoir
  - Le Département achat et logistique (pour la détermination de la TVA déductible),
  - Le département ressources humains (pour la détermination de l'IRG/salaire).
  - Le Service juridique en cas de litige avec l'administration fiscale,
  - le département support commercial (pour la détermination de la TVA collectée sur vente du produit et service au grand public et/ou entreprises « corporate »).

### 1. Les missions attachées à ce service :

Pour identifier les missions accordées à ce service, il convient d'énumérer la mission et les tâches affectées aux personnels travaillant à ce niveau, en l'occurrence, le chef service de la comptabilité et le chargé de la fiscalité

### 2. Chef de service Comptabilité:<sup>9</sup>

<sup>9</sup>Algérie télécom. *Référentiel d'emploi*. Service ressources humains. p 3. Consulté le (07/05/2017).

En matière, fiscale le chef service comptable supervise la préparation des déclarations fiscales entamée par le chargé de la fiscalité (déclarations mensuelles G°50, déclaration d'existence pour les agences commerciales), et parafiscales (les déclarations annuelles de la sécurité sociale, les cotisations national d'assurance sociale) auprès des administrations concernées.

Il s'assure de l'affectation du versement et de la récupération de ces diverses déclarations. Garantit le suivi des comptes de compensation fiscale et parafiscale des structures rattachées et/ou de l'entreprise. Assure le calcul des différentes taxes à payer et à récupérer par le chargé de la fiscalité . Informe ses interlocuteurs locaux des résultats pour action auprès des autorités locales.

Il est au courant avec :

- Les administrations fiscales (ministère de finance, direction des grandes entreprises, inspections).
- Les directions des répressions de fraudes et de contrôle des prix relevant du ministère de commerce
- Les directions parafiscales (agences caisse national d'assurance sociale, direction caisse national...etc.).

### 3. Chargé(e) Fiscalité<sup>10</sup> :

Le chargé de la fiscalité est le personnel qui traite avec son équipe, les investigations et les questions d'ordre fiscal méritant une analyse et des études étendus, sa mission et ses responsabilités peuvent être représentées comme suit :

#### ➤ **Mission**

Dans cadre de la relation avec les organismes collecteurs, il garantit la gestion et le suivi de la fiscalité et la parafiscalité des structures rattachées.

#### ➤ **Responsabilités** : le chargé de la fiscalité doit :

- Garantir la collecte, la vérification et la consolidation des informations et montants relatifs à la fiscalité et la parafiscalité des structures rattachées. Assure l'analyse des données et alerte sa hiérarchie ou ses collaborateurs en cas d'anomalie, plus précisément avec le chef de service comptabilité ;
- Garantir la préparation des déclarations fiscales et parafiscales auprès des administrations concernées. S'assure du versement et de la récupération de ces diverses déclarations ;
- Garantir le suivi des comptes de compensation fiscale et parafiscale des structures rattachées et / ou de l'entreprise. Assure un Reporting régulier vers sa hiérarchie de son activité dans un souci de qualité, respect des délais et optimisation des procédures d'Algérie télécom ;

---

<sup>10</sup>Idem, p 07.

- Garantit la gestion administrative de premier niveau et le maintien à niveau des compétences de ses équipes ;
- Analyser les différents comptes sur le plan fiscal ;
- Conseiller et valider les contrats.

### **1-3-2 L'identification des systèmes significatifs.**

Afin de limiter notre travail, on a jugé indispensable d'identifier les domaines significatifs qui sont comptés des taxes et impôt versés par l'entreprise, et la souscription des déclarations fiscaux, aux délais légaux, à la direction des grandes entreprises

#### **A. Le seuil de signification.**

Le système fiscal d'AT est un système fragile, toute omission ou faute peuvent coûter l'entreprise chère, pour cette raison l'auditeur fiscal doit auditer toutes les procédures qui se passent au niveau de cette structure, c'est-à-dire le seuil doit être le bas niveau possible pour ce genre de mission

#### **B. Le système significatif.**

Le traitement de l'information fiscale des contrats signés avec les fournisseurs et/ou opérateurs soit étranger ou algérien est d'une incidence significative sur les comptes annuels

La désignation des opérations incluses dans les contrats quelque soient ses typologies sont générateurs d'application d'impôts d'où le risque d'erreur fiscale liées ou non affectation correct des opérations.

### **2-Section N°02 : appréciation de contrôle fiscale interne et l'élaboration d'un plan de mission.**

Dans cette section on va découvrir les procédures du traitement des opérations fiscales au niveau de la sous-direction support (en particulier les procédures rattachées au chargé de la fiscalité), et cela pour déceler les points forts et surtout les points faibles du système.

#### **2-1 S/section N°01 : Description primaire du contrôle fiscal interne.**

Dans cette appréciation primaire du contrôle interne fiscal, nous avons une tendance de décrire l'ensemble des procédures des pratiques formalisées et non formalisées tel qu'ils sont sur le terrain, cette description sera utilisée ultérieurement pour donner une évaluation définitive de ce système de contrôle.

##### **2-1-1 description des procédures et l'identification des risques.**

#### **A. La description et l'identification des risques liés aux procédures de la gestion du TVA.**

##### **a. La description des procédures liées à la gestion du TVA collectée.**

Le département comptabilité et finance collecte la TVA récupérée sur les activations, les cartes de recharge, les factures, les services d'abonnement post payer, les boutiques de vente,

les distributeurs et les interconnexions locales, issus des ventes menées par les deux départements chargés des commercialisations (corporate, et vent au grand public).

Le rapport préliminaire sur la TVA des ventes au grand public est résumé par article et transféré deux fois par mois sur un système de stockage posé à l'ORACL, puis le rapport est ajusté en ajoutant la taxe sur timbre 1%.

Le rapport sur la TVAC des ventes réalisées par le département corporate est déduit directement du système ORACL après avoir vérifié la conformité des informations avec les factures.

Les informations pour les déclarations de la TVA sont obtenues du département comptabilité et finance le 8 de chaque mois, néanmoins ses informations sont accessibles directement et à tout moment via ORACL mais seulement au cadres supérieurs (tel que le chargé de la comptabilité et le chargé de la fiscalité) et avec un mot de passe propre à chacun entre eux.

#### **b. La description des procédures liées à la gestion du TVA collectée :**

La gestion de la TVA porte essentiellement sur deux points et se résume de la manière suivante :

Avant toute dépense, le département achat et logistiques transmettent les documents comptables au chargé de la fiscalité, pour donner son avis sur l'incidence fiscale. En effet, tout traitement comptable des documents est susceptible d'avoir des conséquences fiscales fâcheuses. Aussi, toutes les factures notamment celles où figure la TVAD sont transmises au chargé de la fiscalité qui se charge des traitements suivants :

- Le contrôle du NIF (numéro d'identification fiscale).
- Le contrôle du calcul et des taux appliqués.
- Vérification du caractère déductible ou non de la TVA facturée, conformément aux dispositions de l'article 141 du code des impôts directs et des taxes assimilées algériennes.

De plus, et avec la collaboration de son équipe, le chargé de la fiscalité prépare le récapitulatif du TVA sur Excel. Ce document contient les informations suivantes :

- Le numéro d'identification statistique (NIS) ;
- Nom et prénom et raison sociale ;
- L'adresse ;
- Numéro de registre de commerce ;
- Numéro et date des factures ;
- Numéro d'identification fiscale (NIF) ;
- Article d'imposition.

Les informations sur les achats du mois sont consultables sur l'ORACL, pour les biens et services aux taux normale 17%, réduit 7%, même pour les achats effectués dans le cadre des opérations exonérées de la TVA (durant l'exercice de 2016).

### c. L'identification des risques liés à la gestion du TVA.

Les risques liés à la gestion la TVA se résument au tableau ci-dessous.

**Tableau N°12** : Les risques liés à la gestion la TVA.

ACTIVITE OU ETAPES PRINCIPALES	RISQUES OU PROBLEMES	BONNES PRATIQUES
Contrôle du NIF	- NIF non fiable, ce qui pose un problème avec l'ADMF lors l'établissement de l'état 104.	- réclamation d'une copie légalisée du NIF du fournisseur. - la disponibilité d'un fichier fournisseurs dans une base de données
Contrôle du calcul	- TVA erronée. - La pris en considération des éléments non imposables.	- La vérification de la conformité des produits et des charges avec la réglementation en vigueur avant l'établissement du G50.
La vérification du caractère de la déductibilité du TVA facturée.	- Déduction non autorisée. - Redressement fiscal.	- La vérification du régime de déductibilité de la TVA au moyen du CDI.
Ladéclaration exhaustive de la TVA	- Omission de la déclaration de la TVA facturée sur les clients.	- Rapprochement mensuel de la TVA avec la TVA comptabilisée.

**Source** :AT, direction régional d'Oran, M.bekkaabd el hek. Chef comptable.

## B. La description et l'indentification des risques liés aux procédures de la gestion du TAP.

### a. La description des procédures liées à la TAP collectée.

Pour les déclarations de la TAP au G50, Les départements commerciaux de chaque DR (vent au grand public et corporate) fournis les états de revenus par siège, une foi ces étas sont envoyées ces départements perdent leurs droit d'accès au système (seul le département comptabilité et finance a la possibilité de la vérification ultérieure des états fournis).

Le montant de la TAP est prévisionnel chaque fin du mois au département comptabilité et finance. Cependant l'annulation de la prévision et automatique lors de la vérification, la validation et l'incrémentation de ces états dans déclarations mensuelles G50.

### b. L'identification des risques liés à la gestion de la TAP.

Les risques liés à la gestion de la TAP se résument au tableau ci-dessous.

**Tableau N° 13** : Les risques liés à la gestion de la TAP.

ACTIVITE OU ETAPES	RISQUES OU PROBLEMES	BONNES PRATIQUES
--------------------	----------------------	------------------

PRINCIPALES		
La transmission des états de revenus	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Les erreurs de calcul.</li> <li>- La non possibilité de rattraper les erreurs (absence d'accès au système après l'envoi).</li> </ul>	- la possibilité de modifier l'état au niveau DCF, avec la présence des justifications des écarts constatées.
Le contrôle des prévisions.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Des prévisions non fiables.</li> <li>- L'importance de l'écart marqué entre les prévisions établis au niveau de chargé de la fiscalité et la taxe exigible en matière de la TAP.</li> </ul>	- Le recours périodique aux départements commerciaux pour s'informer sur les niveaux actuels des revenus.

Source : idem.

### C. La description et l'indentification des risques liés aux procédures de la gestion du l'IRG/salaire :

#### a. La description des procédures liées à la gestion du l'IRG/salaire :

Le calcul des traitements et salaire ainsi que toutes les retenues relative aux salaires notamment les cotisations sociales et l'IRG, sont déterminer par le service paie au niveau de département ressources humains. Ce dernier dispose d'un logiciel de paie spécial pour le calcul des cotisations et de l'IRG.

Avant le 15 de chaque mois, le département comptabilité et finance reçoit l'état récapitulatif des salaires préparée par la DRH, le chargé de la fiscalité récupère l'état et procède à la vérification du calcul de l'IRG à partir d'un échantillon de salariés, compte tenu du nombre élevé de l'effectifs, il rapproche par la suite les informations fournis par le département ressources humains et celles inscrites sur l'ORACL, et il cherche des justifications en cas d'existences d'un écart.

Il prépare aussi l'ordre de paiement hors facture et l'envoie au chef comptable pour visa. L'ordre de paiement et transmis au département trésorerie pour établir le chèque. L'IRG est payée au plus tard le 20 du mois suivant.

#### b. L'identification des risques liés à la gestion de l'IRG/salaire

Les risques liés à la gestion de l'IRG se résument au tableau ci-dessous.

**Tableau N°14** : Les risques liés à la gestion de l'IRG.

ACTIVITE OU ETAPES PRINCIPALES	RISQUES OU PROBLEMES	BONNES PRATIQUES
--------------------------------	----------------------	------------------

Contrôle du calcul de L'IRG effectuée par le DRH	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Erreur de calcul</li> <li>- Erreur dans la prise en compte des éléments imposables.</li> <li>- Erreur au niveau du montant total de l'IRG à payer</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- La vérification par un supérieur du montant total en reprenant la sommation.</li> </ul>
Réception des états de salaires au niveau du DCF	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pertes de documents</li> <li>- Omission revenus</li> <li>- Retard dans la réception</li> <li>- Erreur de calcul</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Enregistrement de tous les états dans un registre</li> <li>- La vérification des états</li> <li>- L'existence d'une date limite de réception</li> <li>- La vérification par un supérieure</li> </ul>

Source : idem.

**D. La description et l'identification des risques liés aux procédures de la gestion de l'IBS :**

**a. La description des procédures liées à la gestion de l'IBS :**

Sur la base du résultat réalisé au cours de l'année antérieure, le chargé de la fiscalité établit sur Excel les trois acomptes prévisionnels à verser trimestriellement (soit 30% de l'IBS versée durant l'année n-1).

Ces acomptes prévisionnels seront systématiquement incorporés dans les déclarations G50 du mois de Mars, Juin et Novembre.

A la fin de chaque exercice comptable, le chargé de la fiscalité reçoit le résultat comptable calculé par le chargé de la comptabilité, il mène après les retraitements nécessaires (analyse déductibilité-impôtabilité dans tableau T9) pour déterminer le résultat fiscal.

Sur la base de cet résultat un solde de liquidation sera calculé et par la suite incorporé dans la déclaration G50 du mois d'avril de n+1.

**b. L'identification des risques liés à la gestion de l'IBS**

Les risques liés à la gestion de l'IBS se résument au tableau ci-dessous.

**c. Tableau N°15 : Les risques liés à la gestion de l'IBS.**

ACTIVITE OU ETAPES PRINCIPALES	RISQUES OU PROBLEMES	BONNES PRATIQUES
--------------------------------	----------------------	------------------

Contrôle des acomptes prévisionnels	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Erreur de calcul.</li> <li>- Retard de déclaration.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- La vérification par un supérieur ( chargé de la comptabilité).</li> </ul>
Le calcul du solde de liquidation	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Le Retard dans la détermination du résultat comptable.</li> <li>- La non prise en considération des revenus imposables</li> <li>- La déduction des charges non déductible par une disposition de la loi</li> <li>- Erreur de calcul</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- L'existence d'une date limite détermination du résultat fiscal.</li> <li>- La vérification par un supérieure</li> </ul>

Source : idem.

### 2-1-2 le questionnaire de l'audit fiscal :

Toute mission d'audit quel que soit sa nature doit être motivée et accompagnée par un questionnaire permettant de cerner et de décrire au mieux les zones de risques, ainsi que les rubriques à contrôler, il constitue de ce fait, un moyen de preuve et de traçabilité.

Ce qui nous a amené à établir un questionnaire propre à notre mission toute en respectant les spécificités de la mission d'audit fiscal.

En effet, pour adapter notre questionnaire aux spécificités relatives à notre mission on a opté à une décomposition de ce dernier en deux parties majeures, l'une est consacrée à l'interrogation des pratiques, des constats, des sécurités légales et statutaires que recouvre le système de contrôle interne de l'entreprise. Et la second, est consacré exclusivement à l'interrogation des spécificités fiscales relatives à la nature d'activité de l'entreprise, également à la manière dans laquelle l'entreprise gère son volet fiscal.

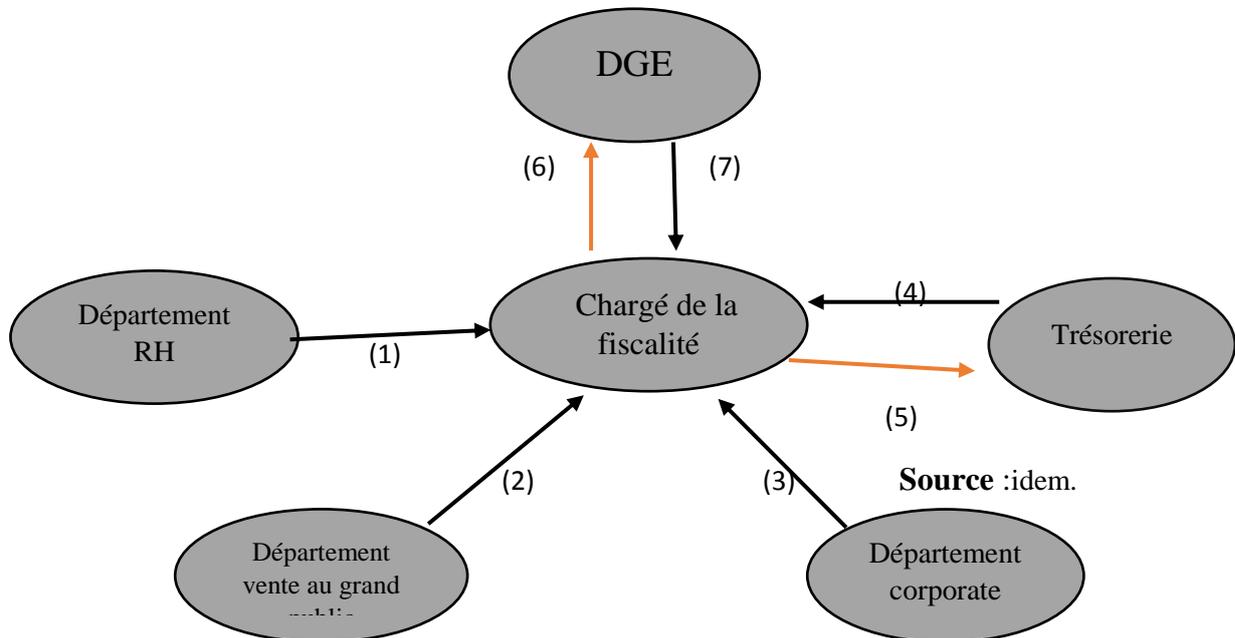
Les résultats de la première partie montre un certain degré de maîtrise et un nombre congédiable des sécurités mises par l'initiative de l'entreprise ou bien imposer par des disposition législatives, mais la second partie un nombre important d'insuffisances de constats négatives qui seront formalisée sous forme de points faible lors l'évaluation définitive de CFI.

### 2-1-3 le circuit des documents :

Comme le manuel de procédure interne n'existe pas, on se trouve dans l'obligation d'analyser le référentiel d'emplois et les fiches de postes pour formaliser ces procédures sous forme d'un diagramme des flux, en expliquant à l'occasion les flux d'information déroulant entre le chargé de la fiscalité et les autres départements voir même les organismes ( acteurs) externes ayant un influence sur l'établissement et à la communication des G50.

Le schéma suivant représente les documents en circulation les différents acteurs et le chargé de la fiscalité.

Figure N°10 :diagramme des flux.



**Légende :**

- déclaration IRG pour les employés locaux et étrangers ;
- déclaration revenue des agences commerciales ;
- déclaration revenue des prestations fournies aux entreprises ;
- état de paiement ;
- situation générale de trésorerie ;
- le dossier chèque G°50, déclaration de la TVA déductible ;
- quittance de paiement.

**2-1-3 le diagramme de circulation.**

Afin de maintenir une sorte de traçabilité des informations recueillies lors des étapes précédente on a choisit le diagramme de circulation des documents pour comprendre au mieux le système et les mises en place par l'entreprise.

Département Vent au grand public	Département nt corporate	Département ressources humains	Département trésorerie	Chargé de la fiscalité	Direction d'impôt (recette)	DGE
----------------------------------	--------------------------	--------------------------------	------------------------	------------------------	-----------------------------	-----

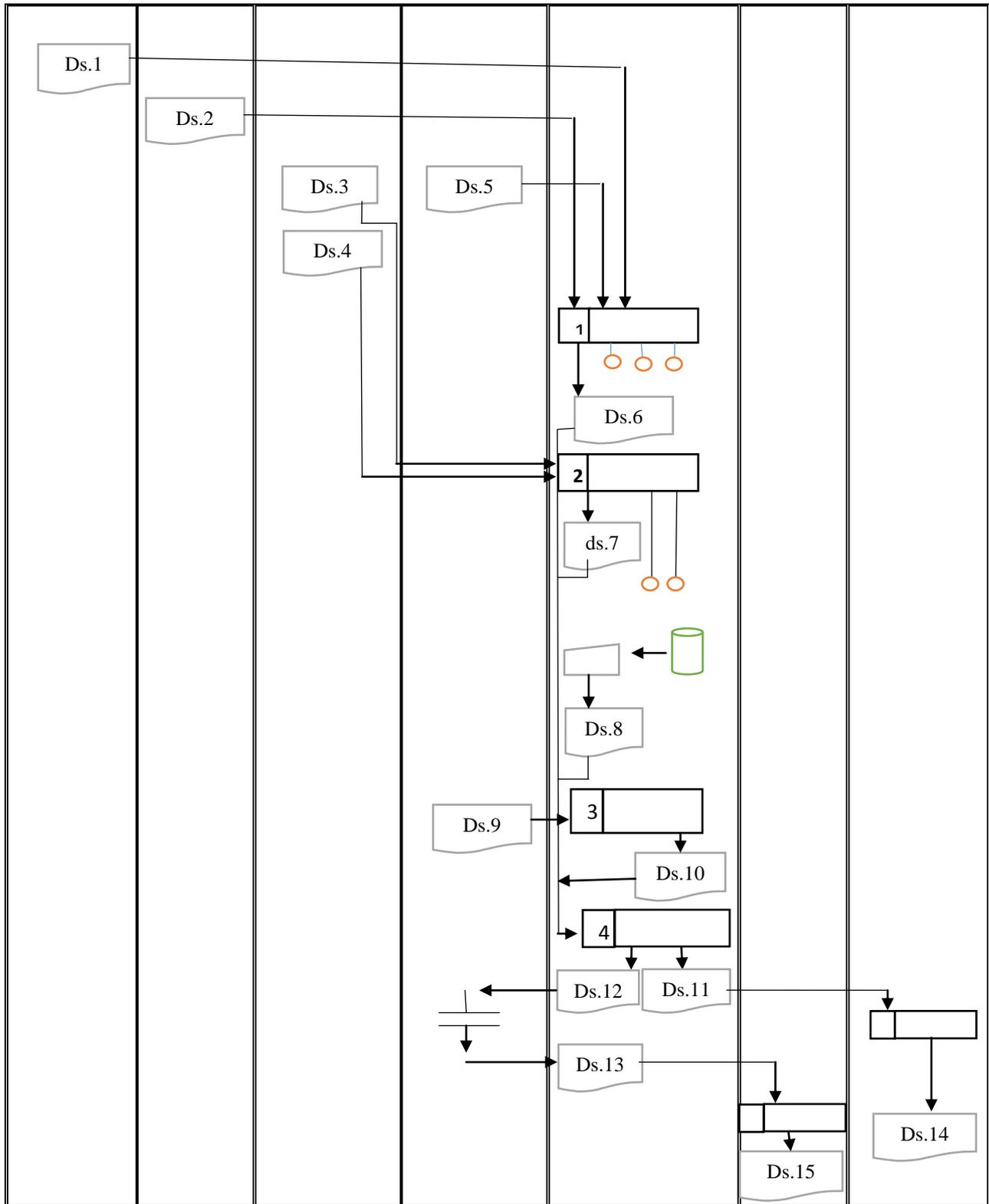
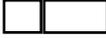


Figure N°11 : Le diagramme de circulation des documents.

Source : AT, direction régional d'Oran, département comptabilité et finance, rapport d'audit interne 2014, p 13.

**Légende :**

**Symboles :**

Document	
Document archivé	
Phase de traitement	
Fichier automatique	
Entrée manuelle (saisie)	
Rupture dans le temps	

**Documents :**

Ds.01 : état récapitulatif des transactions (prestations, ventes et achats) effectuées avec le grand public.

Ds.02 : état récapitulatif des transactions (prestations, ventes et achats) effectuées avec les entreprises (corporate).

Ds.03 : Récap des salaires des employés.

Ds.04 : Récap des salaires des cadres dirigeants.

Ds.05 : relevé bancaire de la période.

Ds.06 : Récap final des transactions réellement effectuées par les départements commerciaux.

Ds.07 : dossier IRG traité.

Ds.08 : déclaration IRG/ salaire.

Ds.09 : l'état global de la trésorerie.

Ds.10 : attestation d'existence de provision (crédibilité de compte).

Ds.11 : dossier final G50.

DS.12 : dossiers chèque G50

Ds.13 : dossier chèque G50 visé et approuver.

Ds.14. bourreaux de versement.

Ds.15 : quittance de paiement.

**Phases de traitements :**

- Phase de traitement N°01 : l'analyse de la validité de transactions commerciales effectuées.
- Phase de traitement N°02 : le contrôle de l'IRG calculé par les services paie (département ressources humaines).
- Phase de traitement N°03 : la vérification du niveau de solde bancaire.
- Phase de traitement N°04 : le contrôle de la forme des déclarations déposées.
- Phase de traitement N°05 : le contrôle du bordereau de versement et l'établissement des quittances

**Interprétation :**

Chaque début de mois les départements commerciaux envoient les états récapitulatifs des transactions de mois antérieur au chargé de la fiscalité.

Le 04 (ou le premier jour ouvrable après cette date) de chaque mois le département trésorerie envoie de son tour un relevé bancaire sur Excel, attestant les transactions réellement encaissées ou décaissées (l'analyse de la date du valeur).

Après la réception des documents précédents le chargé de la fiscalité lance une étude comparative de la validité des transactions entre les transactions déclarées par les états et celles figurants dans le relevé bancaire, en cas d'anomalie le chargé de la fiscalité demande des explications au département concerné.

L'étude à ce niveau permet au chargé de la fiscalité et à son équipe d'élaborer un Récap final des transactions effectivement effectuées dans laquelle figurent les montants des transactions ainsi que les taux exigibles à chaque transaction (TVAD, TVAC et TAP) selon les dispositions du (CIDTA).

Les documents envoyés dans cette phase doivent être conservés en double exemplaire au niveau du service chargé de la fiscalité.

Avant le 10 de chaque mois, le chargé de la fiscalité reçoit les états des salaires élaborés par les services paie (DRH), dans lesquelles figurent les montants des salaires brutes, les indemnités imposables et non imposables, ainsi que le montant net des salaires après déduction des cotisations sociales pour les employés comme pour les cadres dirigeants.

Vu le nombre élevé de l'effectif, le chargé de la fiscalité commence avec ses adjoints l'analyse d'IRG/ salaire par la désignation d'un échantillon aléatoire choisi selon des critères variables (les employés nouvellement recrutés, les employés jouissant d'une prime non planifier...), puis il vérifie en détail la validité du calcul effectué par les services paie ainsi que le respect de la réglementation en vigueur (règle prorata, la prise en considération des indemnités à caractère non imposable ...). Il élabore et enregistre par la suite la déclaration définitifs de l'IRG sur Excel.

Entre le 10 et le 15 de chaque mois, un état global de la situation de solde bancaire d'AT est communiqué avec le chargé de la fiscalité, ce document constitue une garantie vitale qui manifeste l'existence d'une provision suffisante à la liquidation des droits exigibles constatés dans les déclarations déposées, afin d'éviter l'émission des chèques impayés qui font l'objet d'une pénalisation monétaire voir même pénal mené par l'ADMF.

Après la vérification de la crédibilité suffisante du solde bancaire, le charge de la fiscalité commence à reportées les différents agrégats des droit dus calculés dans les étapes précédentes (TVA, IRG/salaire et TAP) dans une seul déclaration qui doit être visée et paraphée par le chargé de la comptabilité et le régisseur de la trésorerie.

Après qu'il donne sa visa et autorise la liquidation de la déclaration, le régisseur de la trésorerie établi un dossier dénommé dossier chèque G50, dans lequel un chèque d'une valeur équivalent au total des droits exigibles sera jointé a la déclaration visée, et envoyé par la suite au chargé de la fiscalité.

Entre le 15 et le 18 de chaque mois, le chargé de la fiscalité consulte le siège de la direction des grandes entreprises DGE, pour déposer la déclaration.

A ce stade, les agents de la DGE exercent une vérification de la forme sur la déclaration déposée, en cas d'absence d'anomalie un bordereau de versement sera établi et livré au chargé de la fiscalité.

Avant le 20 de chaque mois, il consulte le siège de la recette d'impôts d'affiliation (DGI), pour déposer le chèque. Avant le dépôt de chèque les agents de la recette examinent le bordereau de versement transmis par la DGE, en cas d'absence d'anomalie une quittance de paiement sera livrée au chargé de la fiscalité.

#### **2-1-4 Les tests de conformité.**

Les tests de conformité comprennent l'examen de l'application des contrôles et la simulation de tout ou partie de la tâche effectuée par les employés de l'entreprise auditée, l'examen de l'application des contrôles nécessite la matérialisation de ces contrôles dans un manuel de procédures afin de vérifier la permanence des procédures sur les différentes périodes de l'année et leur application.

Malheureusement, dans l'entreprise accueillante les procédures appliquées ne figurent pas dans un manuel de procédures ce qui génère un risque de non permanence ou de changement dans l'application de la même tâche par les employés.

### **2-2 S/section N°02 : Evaluation finale de contrôle interne fiscal & l'élaboration d'un plan de mission.**

#### **2-2-1 l'évaluation définitive de CFI.**

Le descriptif détaillé des procédures relatives à la gestion des différents impôts et taxes visées par cette étude, ainsi que l'analyse de questionnaire de l'audit fiscal (voir l'annexe) et du diagramme de circulation des documents réalisées durant la phase de l'appréciation primaire du contrôle interne fiscal. Vont permettre la détection de l'ensemble des forces et des faiblesses qui recouvrent la gestion fiscale de l'AT.

##### **A. Les forces apparentes**

D'après la description précédente des procédures, on peut énumérer les points forts de ces derniers comme suit :

- La présence d'un chargé de la fiscalité dans le département comptabilité et finance, qui prend en charge toutes les questions d'ordre fiscal, reste une force apparente ; même si cette cellule mérite d'être érigée en position plus importante compte tenu du rôle crucial qu'elle occupe la fiscalité dans notre pays.
- Le chargé de la fiscalité contrôle toutes les déclarations établies par les collaborateurs pour assurer le respect des règles fiscales et l'exactitude des déclarations
- La coopération entre le chef comptable et le chargé de la fiscalité permet de disposer à temps réel les informations nécessaires pour établir les déclarations, ce qui permet d'éviter les retards dans la liquidation des impôts et taxes.

- L'automatisation des transferts des données fait désormais, non seulement les données ne sont saisies qu'une seule fois. Mais que, de surcroît, leur basculement progressif dans l'ensemble des systèmes d'information de l'entreprise se fait en fonction de procédures elles-mêmes informatisées.
- Les dossiers appuyant les opérations pouvant être à l'origine de conflit avec l'administration fiscale sont soigneusement conservés par l'entreprise
- Le chargé de la fiscalité dispose tous les codes d'impôt et taxes comme documentation pour mener les travaux ; le commissaire au compte qui assiste AT envoie un bulletin d'information sur toutes les modifications et dispositions de ces codes par les lois de finance ainsi que les circulaires d'applications de ces modifications.

### **B. Faiblesses apparentes :**

Les points faibles qu'on peut énumérer après le diagnostic des procédures de la gestion fiscale d'AT sont :

- L'entreprise ne dispose pas de manuel de procédure donc le circuit d'information concernant les opérations fiscales est caractérisé par des habitudes de travail et des décisions verbales.
- L'entreprise était programmée dans un contrôle fiscal mené par le service de recherche et vérification (AMDF) en 2016.
- Dans cette même année, l'entreprise était l'objet d'un redressement fiscal.
- L'entreprise a payé au cours de son exercice de la pénalité de retard sur G50.
- La cellule dénommée chargée de la fiscalité est composée par 3 agents (un chargé, un fiscaliste et une secrétaire), est largement insuffisante au regard de la taille de l'entreprise, pour traiter toutes les questions fiscales.
- En dehors des codes de l'impôt, le chargé de la fiscalité ne dispose d'aucun autre ouvrage.
- L'absence d'un logiciel intégré au système d'information général permettant de générer automatiquement les déclarations fiscales.
- Les déclarations sont visées et autorisées par le chef comptable (une centralisation de décisions), ce qui impose une certaine rigidité dans l'établissement et la liquidation de ces déclarations.

## **2-2-2 Elaboration d'un plan de mission.**

### **A. Présentation de la mission**

Notre étude aura lieu le département de l'audit interne au sein de la direction régionale d'Algérie télécom Oran.

Considéré comme le leader national qui domine la plus grande part dans le marché de la télécommunication et de la technologie de l'information. Cette étude présente un diagnostic détaillé de toutes les opérations ayant une incidence fiscale sur la gestion courante d'AT.

### **B. Définition de la mission.**

Dans notre cette étude nous allons étudier la partie de l'IRG sur salaires, la TVA, la TAP et l'IBS établis dans la DRO et versées durant l'exercice 2016. D'où on analysera l'enchaînement des taches effectuées par tous les départements et les services responsables à l'établissement, la vérification et à la liquidation des impôts et des taxes en question.

Pour nous, le seul de signification n'est pas identifié, n'importe quelle différence est considéré significative.

### C. Les moyens utilisés.

La mission réalisée se fera sur la base des forces et des faiblesses des rapports d'audit interne réalisés au niveau du département d'accueil, ainsi que les données de nature comptable récoltées auprès des différents départements, sans oublier les questionnaires d'audit interne, le diagramme de circulation des documents et l'ensemble des descriptives des procédures fiscales, réalisées lors de la phase de l'appréciation du contrôle fiscal interne.

### 3-Section N°03 : la phase de réalisation.

Pour concrétiser notre travail au sien AT(DRO), on va s'intéresser aux impôts suivants : la TVA et la TAP, puis on analysera la part, de l'IRG/salaire et la validité de l'IBS constaté en 2016. Mais avant de lancer le contrôle systématique de ces impôts et taxes, on doit s'assurer que l'entreprise est considérée comme contribuable.

#### 3-1 S/section N° 01 : la déclaration d'existence.

« Le contribuable qui n'a pas souscrit dans les délais requis, la déclaration d'existence, prévue à l'Article 183 du présent code, est passible d'une amende fiscale dont le montant est fixé à 30.000 DA, sans préjudice des sanctions prévues audit code »<sup>11</sup>.

La disposition juridique précitée, a obligée L'entreprise de bien déposer la déclaration d'existence pour :

La DRO dans les délais déterminés par l'ADMF (30 jours du début de l'activité) plus précisément le 14/08/2004 à la direction des impôts dont elle dépend, Et voici quelques informations fiscales qui présentent AT comme un contribuable assujetti à l'impôt :

**TableauN°16** : informations fiscales et parafiscales.

Le numéro de matricule fiscal	000416218939251
Le numéro d'Art. d'imposition	31613327021
Le numéro de registre de commerce	02B0018083

**Source** : AT, direction régional d'Oran, M. Sedouki Abed es-salam, département comptabilité et finance.

Pour les nouvelles agences commerciales (ACTEL), AT doit déposer la déclaration auprès de l'inspection de l'impôt dont elles dépendent.

#### 3-2 S/section N°02 : le contrôle de la TVA et de la TAP.

##### 3-2-1 Le contrôle de la TVA.

<sup>11</sup>Code des impôts directs et des taxes assimilées, Art. N° 194 bis 01, Berti éditions, 2017, p 71.

Pour effectuer les contrôles nécessaires en matière de TVA on a fait un recoupement des trios documents.

- Tableaux d'encaissement pour le contrôle de la TVAC ;
- Etat détaillé des taxes déductibles pour le contrôle de la TVAD ;
- Les déclarations G50.

#### A. le contrôle de la TVAC.

Ce qui concerne la TVAC, AT est successivement soumise aux trois taux visés par le code des taxes sur le chiffre d'affaire (pour 2016 .17% taux normal, 7 % taux réduit pour les prestations réalisées dans le cadre de l'Art. N°23 du TCA (code des taxes sur le chiffre d'affaire), et les transactions exonérés visées par l'Art. N°50 de la même loi).

En matière de gestion interne ,la TVA collectée est centralisée en comptabilité au siège social, et pour déterminer les défaillances inhérentes à sa gestion, on va procéder à un rapprochement entre les chiffres d'affaires comptabilisés et déclarés et celles établis à l'initiative de l'auditeur interne sur la base des documents fournis par le département trésorerie sous forme de tableaux dénommés tableaux d'encaissement (abrégé et détaillés).

##### a. Tableau N°17 : Le tableau abrégé des encaissements.

Département	Encaissement	TVA 17%	TVA 7%
Grand public	1 351 703 452,06 DA	193 364 966,27 DA	14 026 058,82 DA
Corporate	499 945 112,41 DA	53 589 013,64 DA	7 821 384,82 DA
Total	1 851 648 564,46 DA	246 953 979,92 DA	21 847 443,64 DA

**Source :** AT, direction régional d'Oran, M. Ben MoademRedouan, auditeur interne.

b. **Tableau N°18** : Tableau détaillé des encaissements pour l'exercice 2016.

Mois	Encaissements département TR	Encaissements comptabilisés déclarés en G50	Ecart. (1)	TVA 17%	TVA 7%	Encaissements(2) exonérés
Janvier	200 164 070,60 DA	200 164 070,60 DA	- DA	27 222 313,60 DA	1 821 493,04 DA	14 011 484,94 DA
Février	168 562 897,10 DA	168 562 897,10 DA	- DA	24 643 895,56 DA	1 297 934,31 DA	5 056 886,91 DA
Mars	115 087 480,30 DA	115 087 480,30 DA	- DA	12 912 815,29 DA	1 772 347,20 DA	13 810 497,64 DA
Avril	162 347 456,70 DA	162 347 456,70 DA	- DA	20 147 319,38 DA	2 272 864,39 DA	11 364 321,97 DA
Mai	153 942 575,80 DA	153 942 575,80 DA	- DA	16 487 249,87 DA	3 448 313,70 DA	7 697 128,79 DA
Juin	141 424 633,00 DA	141 424 736,70 DA	103,70 DA	21 157 140,61 DA	1 187 967,79 DA	- DA
Juillet	144 335 506,20 DA	144 335 506,90 DA	0,70 DA	19 384 258,58 DA	1 919 662,24 DA	2 886 710,14 DA
Août	130 630 973,20 DA	130 630 973,20 DA	- DA	14 656 795,19 DA	2 743 250,44 DA	5 225 238,93 DA
Septembre	149 181 188,00 DA	149 181 188,00 DA	- DA	23 585 545,82 DA	522 134,16 DA	2 983 623,76 DA
Octobre	213 360 293,95 DA	213 360 293,95 DA	- DA	26 840 724,98 DA	3 285 748,53 DA	8 534 411,76 DA
Novembre	105 508 510,79 DA	105 508 511,12 DA(3)	0,33 DA	14 349 157,51 DA	1 107 839,37 DA	5 275 425,56 DA
Décembre	167 102 978,82 DA	167 103 029,60 DA	50,78 DA	25 566 763,53 DA	467 888,48 DA	10 026 181,78 DA
Total	1 851 648 564,46 DA	1 851 648 719,97 DA	155,51 DA	246 953 979,92 DA	21 847 443,64 DA	86 871 912,17 DA

Source : idem.

c. **Les anomalies détectées :**

Après l'analyse détaillée de ce tableau et des documents justificatifs, on peut détecter les anomalies et les insuffisances suivantes :

- (1) (Les arrondissements des factures) L'écart. existant entre la comptabilité et le document fournis par la trésorerie doit être justifié et imputé au compte « 758 autres produits de la gestion courante », afin de le déclarer dans une déclaration complémentaire.
- (2) Les encaissements exonérés de la TVA concerne les travaux d'installation effectués au profit des entreprises publiques à caractère administratif ou bien pour Les transactions effectuées avec les jeunes entrepreneurs dans le cadre de l'ANSEJ. De ce fait, Les dossiers de vente comportent impérativement des attestations d'achat en franchise de TVA pour les jeunes entrepreneurs, et des cachets figurants dans les demandes de prestation de service envoyées par les EPA.

Malgré cette exigence réglementaire, on constate qu'un montant global de 3783741.93 da est incorporé dans cette rubrique malgré la non-conformité marqué dans les documents justificatifs de ces transactions.

- (3) Parmi les encaissements réalisés en novembre figure un montant de 3400000 DA relatif à la rétrocession d'un groupe électrogène acquis le 4/02/2012 à un cout historique d'acquisition de 5572710 DA en TTC. L'entreprise n'a pas effectuée les retraitements relatifs au reversement de la TVA malgré l'existence des dispositions légales qui obligent l'entreprise a reversé un montant de la TVA proportionnel à la durée d'étatisation si et seulement si lorsque l'entreprise utilise l'immobilisation à une durée inférieur à 5 ans. Le montant de reversement doit être déterminé comme suit :

Reversement de la TVA : montant de la TVA lors de l'achat x nombre de mois d'utilisation  
 5 ans x 12 mois

Reversement de la TVA = (5572710 DA /1.17) x0.17 x (43/60)= 580292,16 DA à reverser dans une déclaration complémentaire.

A ce titre nous constatons aussi l'absence des écritures de régularisation nécessaires.

**Remarque :** A l' occasion du contrôle effectué sur pièces, nous avons vérifiés l'aménagement de la TVAC dans la ligne E 3 B12 pour les prestations du service à taux réduit 7% (Art. 23 du CTVA), ou bien dans la ligne E 3 B22 de la déclaration G50. Pour les transactions à taux normal 17%. (Voir l'annexe N°02).

### B. Le contrôle de la TVAD :

Sur le plan pratique, le contrôle effectué sur la TVAD porte essentiellement sur deux documents, l'une est élaboré par le chargé de la fiscalité (état détaillé de la TVAD « état 104 »), l'autre est préparé à l'initiative de l'auditeur interne (tableau récapitulatif des encaissements).

#### a. Tableau N°19 :état détaillé de la TVAD pour l'exercice 2016.

Fournisseurs	Pays	Montant HT	Tva 17%
A	France	475 977 353,59 DA	80 916 150,11 DA
B	Chine	351 316 618,13 DA	59 723 825,08 DA
C	Italie	124 660 734,28 DA	21 192 324,83 DA
D	Egypt.	67 996 764,80 DA	11 559 450,02 DA
E	Espagne	56 663 970,67 DA	9 632 875,01 DA
F	Algérie	33 998 382,40 DA	5 779 725,01 DA
G	Russie	22 665 588,27 DA	3 853 150,01 DA
total	--	1 133 279 413,32 DA	192 657 500,26 DA

**Source :** AT,DRO,extrait de l'état 104 (tiré par nationalité-fournisseur d'ordre décroissant) fourni par le chargé de la fiscalité.

Cet état est obligatoire, il doit accompagner la déclaration avant le 20 de chaque mois, conformément à la loi de finance 2003.

Mais l'analyse détaillée de la TVAD à partir de ce seul document reste insuffisante, l'auditeur fiscal est appelé donc à concentrer ces études dans le sens à établir un état plus détaillé des décaissements dans laquelle figurent toutes les transactions mensualisées de la période étudiée. Pour les comparer avec les délais de prescriptions imposés dans la réglementation en vigueur.

**b. Tableau N°20 :tableau récapitulatif des décaissements de l'exercice 2016.**

MOIS	DécaissementsTR	Décaissement comptabilisés et déclarés	ECART. (1)	Tva 17% déclarée
Janvier	120 098 442,26 DA	120 098 442,36 DA	0,10 DA	20 416 735,20 DA
Février	101 137 738,26 DA	101 137 738,26 DA	- DA	17 193 415,50 DA
Mars	72 505 112,59 DA	72 505 112,59 DA	- DA	12 325 869,14 DA
Avril	89 291 101,19 DA	89 291 101,19 DA	- DA	15 179 487,20 DA
Mai	81 589 565,17 DA	81 589 565,17 DA	- DA	13 870 226,08 DA
Juin	67 883 873,62 DA	67 883 873,62 DA	- DA	11 540 258,51 DA
Juillet	98 148 144,69 DA	98 148 144,69 DA	- DA	16 685 184,60 DA
Aout	108 423 707,76 DA	108 423 707,76 DA	- DA	18 432 030,32 DA
Septembre	101 741 570,22 DA	101 741 570,22 DA	- DA	17 296 066,94 DA
Octobre	82 296 627,97 DA	82 296 638,67 DA	10,70 DA	13 990 428,57 DA
Novembre	89 682 234,45 DA(2)	89 682 234,45 DA	- DA	15 245 979,86 DA
Décembre	120 481 284,34 DA	120 481 284,34 DA	- DA	20 481 818,34 DA
Total	1 133 279 402,52 DA	1 133 279 413,32 DA	10,80 DA	192 657500,26 DA

Source : M. ben mokademredouan. Op.cit.

**c. Les anomalies détectées.**

L'étude approfondie de ce tableau poursuivie par l'analyse documentaire justifiant le volume des transactions, nous a permis de détecter les anomalies et les insuffisance suivantes :

- (1) (Les arrondissements des factures) L'écart. existant entre la comptabilité et le document fournis par la trésorerie doit être justifié et imputé au compte « 658 autres charges de la gestion courante » afin de le déclarer dans une déclaration complémentaire.
- (2) Les décaissements relatifs au mois de novembre comprennent un montant de 6350980 DA correspondant à une facture d'achat des modems internet, la facturation ainsi que réception des modems sont effectuées est intégrées dans le mois d'octobre, donc il Ya lieu d'une double récupération de la TVA (défaillance dans les procédures relatifs contrôle des factures), une déclaration complémentaire semble inévitable pour éviter un redressement sévère en cas de contrôle externe.

**Remarque :** A l' occasion du contrôle sur pièce effectué, nous avons vérifiés aussi l'aménagement de la TVAD sur les achats des biens, matière et des services dans la ligne E 3 B93 de la déclaration G50. Et rien n'a été signalé

**C. Le contrôle des déclarations G50.**

La TVA à régulariser « compte 445500 » résulte de la différence entre la TVAC et la TVAD. De ce fait le contrôle exclusif effectué sur la rubrique TVA à payer dans les déclarations G50 nous a permis d'élaborer le tableau suivant.

**a. Tableau N°21 : tableau récapitulatif de la TVA à payer pour l'année 2016.**

MOIS	TVA 17% déclarée	TVAC	Précompte TVA	TVA net à payer	Observation
Janvier	20 416 735,20 DA	29 043 806,64 DA	-DA	8 627 071,44 DA	Centralisée, déclarée et versée en G50
Février	17 193 415,50 DA	25 941 829,86 DA	-DA	8 748 414,36 DA	Centralisée,déclarée et versée en G50
Mars	12 325 869,14 DA	14 685 162,49 DA	-DA	2 359 293,35 DA	Centralisée,déclarée et versée en G50
Avril	15 179 487,20 DA	22 420 183,77 DA	-DA	7 240 696,57 DA	Centralisée,déclarée et versée en G50
Mai	13 870 226,08 DA	19 935 563,57 DA	-DA	6 065 337,49 DA	Centralisée,déclarée et versée en G50
Juin	11 540 258,51 DA	22 345 108,40 DA	-DA	10 804 849,88 DA	Centralisée,déclarée et versée en G50
Juillet	16 685 184,60 DA	21 303 920,82 DA	-DA	4 618 736,22 DA	Centralisée,déclarée et versée en G50
Août	18 432 030,32 DA	17 400 045,63 DA	1 031 984,69DA	- DA	Précompte déclarée en G50
Septembre	17 296 066,94 DA	24 107 679,98 DA	-DA	5 779 628,30 DA	Centralisée,déclarée et versée en G50
Octobre	13 990 428,57 DA	30 126 473,51 DA	-DA	16 136 044,93 DA	Retard de déclaration (1) (majoration de 10% Art. N°322 du CDI)
Novembre	15 245 979,86 DA	15 456 996,88 DA	-DA	211 017,02 DA	Centralisée,déclarée et versée en G50
Décembre	20 481 818,34 DA	26 034 652,01 DA	-DA	5 552 833,67 DA	Centralisée,déclarée et versée en G50
Total	192 657 500,26 DA	268 801 423,56 DA	-DA	76 143 923,29 DA	-

**Source :**AT, direction régional d'Oran,KheladiOmar, chargé de la fiscalité.

A l'exception du précompte réalisé en mois d'aout, toutes les différences sont négatives, ces montants doivent donc être versés avant le 20 de chaque mois qui suit leur constatation.

De même, le chargé de la fiscalité prépare mensuellement une demande de paiement pour l'envoyer au département de trésorerie. Cette demande contient le montant de la TVA à payer en chiffres et en lettres, le département de la trésorerie prépare de son tour un accusé de réception et un chèque signé.

**b. Les anomalies détectées.**

Concernant la Tva à payer, La seule anomalie décelée lors des contrôles sur pièces entamées est présentée dans le point suivant :

- (1) Un retard de déclaration pénalisé par l'ADMF, l'origine du problème soulevé par nos investigations sur terrain est le suivant :

La non-identification du montant définitif de chiffre d'affaire imposable du mois de septembre à cause d'une détérioration temporaire du système ORACL dans l'une des agence commerciale pendant 4 jours (du 09/10/2016 jusqu'à le 14/10/2016).

Ce problème expose l'entreprise à une charge supplémentaire (majoration de 10 %) soit :  $16\,136\,044,93 \text{ DA} \times 0.1 = 1\,613\,604.49 \text{ DA}$ , cette pénalité doit être en premier lieu comptabilisée dans le compte « 656101 pénalité amendes fiscales et pénales » et par la suite réintégrée au résultat comptable par le biais du tableau T9, le chargé de la comptabilité a enregistré l'écriture recommandée.

**Remarque :** A l'occasion de nos contrôles sur pièce achevés, nous avons vérifiés aussi que l'aménagement de la TVA à payer sur les achats des biens, matière et des services, est effectué dans la ligne E 3 B00 de la déclaration G50. Ainsi que pour le précompte de la TVA dans la ligne E3 B91. Et rien n'a été signalé.

**3-2-2 le contrôle du TAP.**

Concernant la TAP, AT est soumise conformément à l'Art. N° 222 du CIDTA à un taux normal de 2%, en parallèle elle ne rentre pas dans les catégories jouissantes d'une réfaction désignées par la présente loi dans son Art. N°219.

Le tableau suivant récapitule tous les constats retirés durant 2016, grâce à nos contrôles exclusifs menés sur le compte TAP de l'entreprise « 447100 » et sur les déclarations G 50.

**A. Tableau N°22 : état détaillé de la TAP pour l'année 2016.**

Mois	Encaissements comptabilisés et déclarés en G50	TAP 2%	Observation
Janvier	200 164 070,60 DA	4 003 281,41 DA	Centralisée,déclarée et versée en G50
Février	168 562 897,10 DA	3 371 257,94 DA	Centralisée,déclarée et versée en G50
Mars	115 087 480,30 DA	2 301 749,61 DA	Centralisée,déclarée et versée en G50
Avril	162 347 456,70 DA	3 246 949,13 DA	Centralisée,déclarée et versée en G50
Mai	153 942 575,80 DA	3 078 851,52 DA	Centralisée,déclarée et versée en G50
Juin	141 424 736,70 DA	2 828 494,73 DA	Centralisée,déclarée et versée en G50
Juillet	144 335 506,90 DA	2 886 710,14 DA	Centralisée,déclarée et versée en G50
Août	130 630 973,20 DA	2 612 619,46 DA	Centralisée,déclarée et versée en G50
Septembre	149 181 188,00 DA	2 983 623,76 DA	Centralisée,déclarée et versée en G50
Octobre	213 360 293,95 DA	4 267 205,88 DA	Centralisée,déclarée et versée en G50
Novembre	105 508 511,12 DA	2 110 170,22 DA	Centralisée,déclarée et versée en G50
Décembre	167 103 029,60 DA	3 342 060,59 DA	Centralisée,déclarée et versée en G50
Total	1 851 648 719,97 DA	37 032 974,40 DA	Centralisée,déclarée et versée en G50

Source : idem.

**A. Les anomalies détectées.**

Grace aux divers contrôles achevés en la matière, on peut affirmer que la gestion de la TAP est saine et maitrisable par AT, elle ne comporte aucune anomalie.

**Remarque :** A l' occasion du contrôle sur pièce effectué, nous avons vérifiés aussi l'aménagement de la TAP dans la ligne C1 A13.

### **3-3 S/section N°03 : le contrôle de l'IRG/salaire et de l'IBS.**

#### **3-3-1 le contrôle de l'IRG/salaire.**

Dans le contexte algérien, et en raison de la complexité aggravée et de la multitude des dispositions juridiques, La détermination de l'IRG à payer reste l'une des tâches les plus risquées dans l'entreprise. En effet, les questionnaires élaborés par notre soin montrent l'inefficacité voire même l'incapacité des procédures actuelles à maitriser et à contenir ce risque (un redressement fiscal en matière d'IRG a été établis durant l'exercice de 2015).

Ce dernier raison nous a motivé à étaler le champ de l'analyse et du contrôle menées à cette rubrique « compte 442100 ». Et cela ne peut être réalisé qu'à partir le déclanchement des révisions systématiques entamées sur les supports documentaires suivants :

- L'état 301 bis ;
- Livre de paie ;
- Les douze G50.

#### **A. L'état 301 bis.**

C'est une déclaration annuelle de l'IRG sur salaires dont la forme est préétablie par l'ADMF, elle comporte les salaires globaux de chaque mois avec les montants de l'IRG correspondants, elle est impérativement déposée avant le 1<sup>er</sup> avril de l'année N+1 conformément aux conditions publiées périodiquement dans le calendrier fiscal. Les montants de l'IRG sur salaire sont présentés dans le tableau suivant :

**a. Tableau N°23 : état 301 bis (année 2016).**

<b>Mois</b>	<b>Base IRG (salaire imposable)</b>	<b>IRG</b>
Janvier	26 390 617,13 DA	5 567 529,72 DA
Février	29 450 398,82 DA	6 402 659,18 DA
Mars	29 832 871,54 DA	6 495 451,34 DA
Avril	30 215 344,25 DA	6 616 081,15 DA
Mai	30 597 816,96 DA	6 681 035,66 DA
Juin	30 597 816,96 DA	6 773 827,83 DA
Juillet	31 745 235,10 DA	7 052 204,31 DA
Août	32 127 707,81 DA	7 729 587,09 DA
Septembre	34 422 544,08 DA	8 267 781,63 DA
Octobre	35 187 489,50 DA	8 722 463,23 DA
Novembre	35 569 962,22 DA	10 392 722,14 DA
Décembre	36 334 907,64 DA	12 090 818,71 DA
<b>Total</b>	<b>382 472 712,00 DA</b>	<b>92 792 162,00 DA</b>

**Source :**AT, direction régional d'Oran, ZerguitBouchra. service de paie.

**B. Le livre de paie**

Etablis par le service paie et réputé comme le document le plus important dans la gestion des salaires, le livre de paie permet non seulement la décortication des éléments constitutifs des salaires mais aussi la détermination du montant de l'IRG dus ( constatation des droits) à partir de lequel les écarts entre IRG dus et l'IRG payé seront déterminés et par la suite interprétés.

**a. Tableau N°24 :état récapitulatif des salaires (année 2016).**

<b>DRO</b>	<b>Code</b>	<b>Rubrique</b>	<b>Montants</b>
31	001	salaire de base	190 253 893,20 DA
31	002	IEP	88 910 591,04 DA
31	003	ICR	47 563 473,48 DA
31	005	travail de poste	940 800,00 DA
31	006	service permanentant	1 808 403,00 DA
31	008	nuisance	1 605 780,00 DA
31	018	prime scolaire	144 000,00 DA
31	022	astreint	781 200,00 DA
31	023	panier	43 430 411,52 DA
31	024	transport	6 371 124,36 DA
31	025	prime de responsabilité	9 078 408,60 DA
31	026	Alloc, dépar, retraite	97 471 202,40 DA
31	030	mutuelle	- 1 995 600,00 DA
31	031	CAVDIR	- 19 800,00 DA
31	032	S, S	- 32 907 044,40 DA
31	033	IRG	- 83 015 042,40 DA
31	034	alloc, familiais	- 518 400,00 DA
31	039	IDR	123 345,96 DA
31	044	promotion	80 400,00 DA
31	047	ind, d'enseignement	300 000,00 DA
31	048	IRG/ ind, d'enseignement	- 30 000,00 DA
31	050	salaire unique	3 330 000,00 DA
31	053	ind de restauration	158 400,00 DA
31	054	IRG Départ à la retraite	- 9 747 120,24 DA
31	060	ind,fais de mission	393 600,00 DA
31	064	pré-salaire	1 062 000,00 DA
31	070	contr-Etat. Salaire	2 673 600,00 DA
31	076	échelon d'avancement	23 692 717,20 DA
31	077	promotion. Cat 25	580 800,00 DA
31	090	remboursement transport	157 680,00 DA
31	975	net à payer	389 825 232,00 DA
31	A02	assiette cõtisable	365 419 821,60 DA
31	A09	assiette imposable	382 472 712,00 DA
31	B61	effectifs payées	430

Source : idem.

L'importance d'un tel document s'articule dans la prise en compte de toutes dispositions juridiques voir même les dispositions statutaire (convention collective du travail) au moment de son l'établissement.

Son élaboration nécessite un niveau très élevé de technicité et une adaptation rapide et actualisée aux changements affectant la législation en vigueur.

En effet, le redressement fiscal de l'année 2015 avait comme raison le non attribution par ignorance (service paie) de certaines indemnités imposables au calcul de l'assiette globale de l'IRG.

Cependant, Le service paie doit forcément appliquer les dispositions contenues dans le « barème de l'impôt sur le revenu global », édité par le Ministère des Finances, Direction de la législation fiscale.

Il est utile donc de communiquer avec les services concernés un support simplifié des dispositions précitées, préparé par l'auditeur fiscal afin de garantir les qualités et les modalités nécessaires au calcul.

**Tableau N°25** :support d'assistance pour le service de paie.

NATURE	Cotisable	Imposable
Indemnité de travail posté	Oui	Oui
Congés payés	Oui	Oui
Heures supplémentaires	Oui	Oui
Nuisance	Oui	Oui
Prime de rendement individuelle	Oui	Oui
Prime de rendement collective	Oui	Oui
Indemnité de zone	Non	Non
Indemnité de véhicule	Non	Oui
Prime de panier	Non	Oui
Prime de transport	Non	Oui
Allocations familiales	Non	Non
Prime pour salaire unique	Non	Non
Prime de scolarité	Non	Non
Frais de déplacement et de mission (si non inclus dans le bulletin de paie)	Non	Non
Prime d'expatriation (seulement pour les étrangers)	Oui	Oui

Source : Ben MokademRedouan. Op.cit.

**b. L'analyse de l'écart existant entre le livre de paie et l'état 301 bis.**

Pour retirer l'écart on doit tout d'abord analyser la différence existante entre le montant du droit dus figurant dans le livre de paie et celui de l'IRG payé figurant dans l'état 301 bis.

$$\sum(\text{IRG/ salaire} + \text{IRG/ indemnité d'enseignement} + \text{IRG Départ à la retraite}) = \text{l'IRG payé.}$$

$$9\,747\,120,24 \text{ DA} + 30\,000,00 \text{ DA} + 83\,015\,042,40 \text{ DA} = 92\,792\,162,64 \text{ DA.}$$

Donc l'écart est nul, on peut affirmer maintenant que tous ce qui a été constaté par le service paie est payé par l'entreprise.

### C. Le contrôle des déclarations G50.

Le contrôle exclusif effectué sur les déclarations G50 nous a conduits à l'élaboration du tableau suivant :

#### a. Tableau N°26 : situation générale des déclarations G50.

Mois	IRG	Observation
Janvier	5 567 529,72 DA	Centralisée,déclarée et versée en G50
Février	6 495 451,34 DA	Centralisée,déclarée et versée en G50
Mars	6 681 035,66 DA	Centralisée, déclarée et versée en G50
Avril	6 773 827,83 DA	Centralisée,déclarée et versée en G50
Mai	6 402 659,18 DA	Centralisée,déclarée et versée en G50
Juin	6 616 081,15 DA	Centralisée,déclarée et versée en G50
Juillet	8 267 781,63 DA	Centralisée,déclarée et versée en G50
Août	7 729 587,09 DA	Centralisée,déclarée et versée en G50
Septembre	7 052 204,31 DA	Centralisée,déclarée et versée en G50
Octobre	8 722 463,23 DA	Centralisée,déclarée et versée en G50
Novembre	10 392 722,14 DA	Centralisée,déclarée et versée en G50
Décembre	12 090 818,71 DA	Centralisée,déclarée et versée en G50
TOTAL	92 792 162,00 DA	Centralisée,déclarée et versée en G50

Source : Kheladi Omar, Op.cit.

Le contrôle de la forme et des délais relatif aux déclarations déposées permet de prononcer un jugement positif sur le respect des conditions de forme et de prescriptions préétablis par l'administration fiscale.

En effet, tous les montants de l'IRG à payer sont constatés et par la suite reportés aux déclarations avant le 20 du mois suivant.

Il convient maintenant d'orienter l'étude vers les tests de fiabilité des montants déclarés, et de détecter les anomalies présentes en matière de détermination des bases imposables.

**Remarque :** A l' occasion du contrôle sur pièce effectué, nous avons vérifiés aussi l'aménagement de la IRG / salaire dans la ligne E1 L20 de la déclaration G50.

### D. Les anomalies détectées :

Avant de prononcer notre jugement sur la validité des calculs réalisés par le service concerné, et en raison du nombre élevé de la population des employés (N=430 employés dont dispose la DRO) on a procéder tout d'abord à une subdivision de cette population en trois grandes masses qui sont :

- Les cadre dirigeant (les plus rémunérées  $n_1= 39$ )
- Les cadres opérationnels (exécutants  $n_2=357$ )

- Les nouvellement recrutés (n3=33)

Après l'identification de ces grandeurs (masses), et à l'aide des techniques d'échantillonnage on a désigné aléatoirement dans chaque masse 5 employés, soit 15 employés au total, sur lesquels on a entamé une analyse documentaire approfondie sur les éléments constitutifs de leur salaire.

Cette étude nous a orientés par la suite à détecter les anomalies suivantes :

**(1) Pour les cadres dirigeants**

Trois entre eux occupent un poste de directeur opérationnel, il est à noter aussi que la convention collective du travail dans son Art. N° 37 donne lieu à l'attribution d'un montant de 8500 DA comme une prime de panier malgré l'existence d'un service de restauration interne dans les directions opérationnels dans ce cas-là cette prime devient une charge non-justifiée par le fiscaliste (charge doublement imputée dans compte « 631110 prime » de panier et dans le compte « 625101 Frais de restauration ».

L'entreprise est maintenant appelée de choisir entre deux solutions possibles afin d'éviter un redressement fiscal probable, soit l'annulation de cette prime ou bien le démantèlement de la structure interne de restauration.

Le tableau ci-après montre en détail les traitements à effectuer en cas ou l'entreprise opte pour le premier choix.

**Tableau N°27** : la reconstitution de l'IRG déclarésdirecteurs opérationnels.

Directeur	Salaire imposable	IRG déclaré	Prime de panier	Salaire imposable reconstitué	IRG reconstitué	Economie d'IRG
1	113465,64 DA	36212,97 DA	8500DA	104965,64DA	33237,97 DA	1475 DA
2	130460,92 DA	42161,32 DA	8500DA	121960,92DA	39186,32 DA	1475 DA
3	138993,72 DA	45147,80 DA	8500DA	130493,72DA	42172,80 DA	1475 DA
Total	382920,28 DA	126522,09 DA	25500DA	357420,28DA	117597,09 DA	4425 DA

**Source** :Ben MokademRedouan, Op.cit.

D'après ce tableau cette solution est la solution optimale pour l'entreprise. Parce qu'elle non seulement permet à l'entreprise de réduire la charge d'impôts en matière d'IRG (1475 DA mensuellement pour chaque directeur opérationnel), mais elle permet aussi d'éviter le licenciement des employés travaillant dans les services de restauration (la protection de l'image de l'entreprise).

**(2) Pour les exécutants** : rien n'a été signalé.

**(3) Pour les employés nouvellement recrutés** :

Une faute de calcul a été détectée au moment de la détermination de l'IRG à payer de premier mois d'embouche pour les 5 employés désignés. Cette faute avait comme motif l'ignorance de la règle prorata dans la détermination de l'assiette imposable.

Pour décortiquer les raisons de cette anomalie il nécessaire en premier lieu de définir la politique générale des salaires au sien AT.

Les salaires versés aux employés d'Algérie télécom sont déterminés sur la base d'un tarif journalier (X DA par jour, chaque jour comporte 8h ouvrables, et chaque semaine compte 5 jours ouvrables).

Le nombre moyen de jours ouvrables par mois est déterminé par l'équation suivante :

$$NMj = \frac{5 \text{ jours} * 52 \text{ semaines}}{12 \text{ mois}} = 22 \text{ jours ouvrables mensuellement.}$$

Sur la base de ce nombre de jours les salaires seront déterminés.

Avant la détermination de l'IRG, Le service de paie doit prendre en considérations le nombre de jours réellement travaillée par les employés (nombre de jours ouvrable – les absences), pour cela il fait refinance au support de pointage informatisé sur Excel. Dans ce cas l'IRG sera déterminé par la formule suivante :

$$IRG \text{ en prorata} = IRG \text{ payé dans le cas normal (22jrs ouvrable sans absence)} \times \frac{\text{Nbr jours réellement travaillés}}{(\text{Nbr jrs d'abs} + \text{Nbr jrs de prés})}$$

**NB :** tous les salaires des employés que compte AT rentre dans la catégorie des revenus visés par l'Art. N°66 du code des impôts directs et des taxes assimilées, et bénéficient d'un abattement proportionnel sur l'impôt global égal à 40% .Toutefois l'abattement ne peut être inférieur à 12.000 /an ou supérieur à 18.000DA/ an (soit entre 1000 et 1.500DA /mois).

Dans ce cas-là l'IRG à payer est égale à l'IRG calculé par l'application du barème progressive x (1-0.4).

**Tableau N°28 :** la reconstitution de l'IRG déclaré des employés nouvellement recrutés.

CHAPITRE N°03 : L'application de la démarche de l'audit fiscal cas pratique (AT).PAGE 125

employé	Date D'embouche	pointage		Salaire imposable journalier	Nbr moyen de jrs ouvrable	Salaire théorique	IRG théorique	Salaire imposable déclaré	IRG déclaré	IRG reconstitué	écart
		abs	Prés								
1	14/03/2016	9	14	1840,06	22	40481,32	4286,63DA	25760,84 DA	1891,30 DA	4348,76 DA	1196,59 DA
2	06/04/2016	4	19	2013,52	22	44297,44	4973,53DA	38256,88 DA	4977,06 DA	6847,62 DA	370,56 DA
3	04/09/2016	1	20	2465,4	22	54238,8	6762,98DA	49308 DA	8292,4 DA	10734,8 DA	942,49 DA
4	23/10/2016	16	6	2974,32	22	65435,04	8778,30DA	17845,92 DA	569,18 DA	3990,13 DA	2420,95 DA
5	11/12/2016	6	15	2984,44	22	65657,68	8818,38DA	44766,6 DA	6929,98 DA	10498,07 DA	2068,09 DA
Total	—	—	—	12277,7	—	270110,2	45619,85DA	175938,2 DA	22659,92 DA	36419,49 DA	6998,70 DA

Source :idem.

Prenant à titre d'exemple l'employéN°1 : son salaire imposable journalier est de 1840.06 DA et il reçoit mensuellement un salaire imposable de 40481.32 DA (s'il n'absente pas), mais il n'a travaillé réellement au cours du mois d'embouche qu'a 14 jours. Donc son salaire net versé sera déterminé sur la base des jours travaillé après déduction de l'IRG dus.

Et en l'application de principe de l'égalité devant l'impôt le montant de l'IRG dus et obligatoirement calculé sur la base du salaire l'IRG théorique à payer fractionné par la proportion du nombre de jour réellement travaillés sur le nombre de jours ouvrables du mois.

Dans ce cas-là l'application de la régle prorata semble inévitable pour déterminer le montant le plus fiable de l'IRG.

$$\text{IRG fiable à déclarer (reconstitué)} = \frac{\text{IRG théorique} \times \text{nombre de jours travaillés}}{\text{Nombre de jours ouvrable de mois}} = \frac{4286.63 \text{ DA} \times 14}{(14+9)}$$

Soit **4348,76 DA**, on constate que l'entreprise a éludée par ignorance un montant de 1196,59DA (la différence entre le montant de l'IRG déclaré en G50 et celui reconstitué), en cas de contrôle fiscal il aura lieu à un redressement (une majoration de 25% du montant total de l'IRG reconstitué).

### 3-3-2Le contrôle de l'IBS. « Compte 444 ».

Conformément à l'Art. N°150 bis 1 du CIDTA, et en raison de la nature d'activité d'AT (prestataires de services) Le taux d'IBS applicable sur les bénéfices réalisés est de 26%.

Toutefois, le contrôle de l'assiette et de calcul de ces bénéficiaires nécessite en premier lieu une étude de validité pour examiner le passage de résultats comptable vers le résultat fiscal, puis cette étude sera complétée par un contrôle des déclarations et une analyse détaillée de la situation des impôts différés. Sur le plan pratique, la concrétisation de ces contrôles doit se faire par le biais des documents suivants :

- Le compte de résultat.
- Les déclarations G50.
- L'état des impôts différés.

**A. Le contrôle de passage.**

A ce stade l'auditeur doit s'assurer que toutes les charges déduites sont de nature fiscale déductible, et bien évidemment que tous les produits réalisés au cours de l'exercice concernée sont effectivement imposables par une disposition juridique. Pour cela il fait référence à l'analyse compte de résultat.

**a. Tableau N° 29 : compte de résultat**

Libelle	2016	2015
Ventes et produits annexes	1 851 648 719,97DA	1520796126,69DA
Variation stocks produits finis et en cours	—	—
Production immobilisée	2 388 725,48 DA	8 360 447,82 DA
Subvention d'exploitation	—	—
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>	<b>1 854 037 445,45 DA</b>	<b>1 529 156 574,51 DA</b>
Achats consommés	963 287 501,3 DA	770 630 001,1 DA
Services extérieurs et autres consommations	169 991 912 DA	161 492 316,4 DA
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>	<b>1 133 279 413 DA</b>	<b>932 122 317,5 DA</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>	<b>720 758 032,13 DA</b>	<b>597 034 257,05 DA</b>
Charges de personnel	289 680 550,00 DA	254 600 235,4 DA
Impôts, taxes et versements assimilés	169 116 085,3 DA	152 542 708,9 DA
<b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>	<b>261 961 396,84 DA</b>	<b>189 891 312,72 DA</b>
Autres produits opérationnels	860 4350,3 DA	756 5805,219 DA
Autres charges opérationnelles	550 6784,192 DA	484 2115,34 DA
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de V	223 644 08,77 DA	179 586 20,24 DA
Reprise sur pertes de valeurs et provisions	—	230 550 DA
<b>V-RESULTAT OPERATIONNEL</b>	<b>242 694 554,18 DA</b>	<b>174 886 932,36 DA</b>
Produits financiers	119 460,14 DA	100 304,16 DA
Charges financières	248 730,19 DA	298 476,228 DA
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>	<b>-129 270,05 DA</b>	<b>-198 172,07 DA</b>
<b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V+VI)</b>	<b>242 565 284,13 DA</b>	<b>174 688 760,29 DA</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	630 137 16,48 DA	402 175 66,79 DA
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	-204 836,14 DA	170 225,73 DA
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>179 551 567,65 DA</b>	<b>134 471 193,51 DA</b>
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE (DA)	179 551 567,65 DA	134 471 193,51 DA

Source : M.Sedouki Abed es-salam, Op.cit.

Avant la liquidation de l'IBS, le chargé de la fiscalité doit déclencher une étude de validité des charges et des produits figurants dans le compte de résultat, l'achèvement de cette étude est explicitement accompagné par une lecture attentive des dispositions fiscales évolutives, plus précisément (de l'Art. N° 141 jusqu'à l'Art. N° 174 du CIDTA). Les retraitements nécessaires seront reportés par la suite sur le tableau T9 (un tableau annexé dans la liasse fiscal).

### B. Le contrôle des déclarations G50.

A ce stade, le contrôle va se focaliser sur la manière à travers laquelle le chargé de la fiscalité détermine les acomptes prévisionnels ainsi que le solde de liquidation qui seront par la suite envoyés, centralisés, déclarés puis versés par la direction générale.

Néanmoins, la détermination des acomptes prévisionnels et du solde final de liquidation nécessite la maîtrise d'une technicité qui se matérialise par l'application des règles suivantes :

Les acomptes prévisionnels = IBS (n-1) x 30%<sup>108</sup>

Le solde de liquidation =  $\sum$  des acomptes prévisionnels – IBS exigible de la période.<sup>109</sup>

Le tableau suivant va exposer les constats extraits lors de l'examen sur pièce achevé.

#### a. Tableau N°30 : la situation globale de la déclaration et du versement de l'IBS.

Acomptes	Echéances	Montants	Observation
Acompte pré. 1	Avant le 20/03	12065270,04DA	Déclaré et versé en G50
Acompte pré. 2	Avant le 20/06	12065270,04DA	Déclaré et versé en G50
Acompte pré. 3	Avant le 20/011	12065270,04DA	Déclaré et versé en G50
Solde de liquidation	Avant le 30 avril	26817906,37DA	Déclaré et versé en G50
Total	—	63013716,48DA	—

Source : M. Keladi Omar, Op.cit.

En concordance avec les montants figurés dans le compte de résultats, nous pouvons porter un jugement positif sur la validité des calculs effectués par le chargé de la fiscalité. Il nous reste maintenant de contrôler la nature des charges et des produits constituant cette assiette.

**Remarque :** A l'occasion du contrôle sur pièce effectué, nous avons vérifiés aussi l'aménagement de l'IBS dans la ligne E1 M10 de la déclaration G50.

### C. Le contrôle de l'impôt différé.

Introduite pour sa première fois en Algérie par les dispositions de le NSCF (2007), et en raison de sa complexité, la notion de l'impôt différé constitue jusqu'à ces jours une source de risque irréversible pour toute entreprise algérienne, bien évidemment pour AT.

<sup>108</sup>Code des impôts directs et des taxes assimilées, Art.N° 351 bis 01, Op.cit, p 109.

<sup>109</sup>Idem, Art.352.

En effet, cette notion ne cesse de générer de plus en plus un risque lié principalement aux capacités des employés chargés de la liquidation et de recouvrement de l'impôt à concevoir une telle notion.

Le tableau suivant expose la formation de l'impôt différé constaté au cours de l'exercice de 2016.

**a. Tableau N°31 : le solde comptabilisé de l'impôt différé.**

Compte	Libelle	Débit	Crédit
692	impôtdifféré actif	2914533,6 DA	
693	impôtdifféré passif		3119369,74 DA
Total		2914533,6 DA	3119369,74 DA
Solde		-204836,14 DA(IDP)	

**Source :**M. Sedoukiabedes-salam, balance générale.

Le montant de l'impôt différé retiré de la comptabilité correspond à celui déclaré par les postes du compte de résultat donc et en matière de calcul nous pouvons porter un jugement positif sur la validité des calculs effectués, ce qui nous importe le plus maintenant est le contrôle de la validité des éléments constitutifs de cette rubrique bilanciel sur un volet conceptuel.

**D. Les anomalies détectées.**

- (1) Ce qui concerne L'opération relative à la rétrocession de l'immobilisation (groupe électrogène), on constate que les chargés du département comptabilité et finance n'ont pas effectués les retraitements prévus par l'Art. N° 172 bis 1 du CIDTA, en effet la plus-value réalisée par cette opération ne fait l'objet d'une imposition qu'à la hauteur de 35%, parc qu'il s'agit d'une plus-value réalisée à long terme (+ de 3ans d'utilisation). Malgré cette disposition favorable, la révision de la comptabilité montre que l'entreprise avait imposé à l'IBS le total de cette plus-value.

Le tableau suivant montre les retraitements à effectuer si l'entreprise maitrise son volet fiscal.

**Tableau N°32 : le retraitement fiscal de la plus-value de cession réalisée.**

VB Soit (5572710 /1.17)	cumuled'Amor (amortissable sur 10 ans) (VB/10) x 43/48	VNC	prix de cession	plus-value de cession	Imposition IBS 26% Payé par l'entreprise	la partie à réintégrer au résultat 35%	économie d'impôt (65%)
4763000DA	1706741,66D A	3056258.3 DA	3400000 DA	343741,6 DA	89372,83 DA	31280,49 DA	58092,34 DA

**Source :** M. Ben Mokademredouan, Op.cit.

Donc l'entreprise a supporté une somme de 58092.34 DA dans le paiement de l'impôt quelle pouvait l'économiser par l'application de l'article précité.

- (2) Le contrôle effectuée sur les rubriques générant des impôts différés (temporels ou définitifs) nous à permet de détecter l'anomalie suivante.

Le 10 janvier 2011, AT a acquis des LEP-TOP pour une valeur de 544000 DA, et elle les amortis sur sa durée d'utilité de 6 ans. Fiscalement ces équipements sont amortis linéairement au taux de 10 % par an.

L'impôt différé issue de la différence définitive entre la durée d'amortissement appliquée par l'entreprise et celle exigée par le fiscaliste n'a pas été constaté.

Le tableau suivant expose en détail les retraitements à effectuer.

**Tableau N°33 : la reconstitution de l'impôt différé passif.**

<b>LIBELLE</b>	<b>2016</b>
Résultat avant l'amortissement comptable des LEP-TOP (179 551 567,65DA + (544000/6ans))	179642234 DA
Amortissement fiscal (544000 DA/10ans)	54400 DA
Résultat fiscalement imposable (179642234 DA-54000 DA)	179587834 DA
IBS fiscalement exigible (179587834 DA*0.26)	46692836,9 DA
Amortissement comptable (544000 DA/6ans)	90666,6667 DA
Résultat comptable (179642234 DA-90666,66 DA)	179551568 DA
IBS sue résultat comptable (179551568 DA X 0.26)	46683407,6 DA
Impôt différé passif (46692836,9 DA-46683407,6 DA)	- 9429,33 DA
Impôt différé passif comptabilisé (compte de résultat)	-204836,14 DA
Impôts différé passif reconstitué (-9429.33-204836.14)	-214265,47 DA

**Source : idem.**

#### **4-Section N°04 : Le rapport final de l'audit fiscal.**

Nous avons audité toutes les pièces justifiant les opérations ayant une incidence fiscale au sien AT(DRO) pour l'exercice de 2016, ces documents relève impérativement de la responsabilité de la direction de l'entreprise, notre responsabilité consiste à exprimer un constat sur l'état fiscal de l'entreprise à partir des diverses contrôles et diagnostics achevés durant la période de stage.

Il est à noter aussi que les travaux relatifs à notre mission sont effectués en conformité avec les normes professionnelles d'audit publiées périodiquement par la chambre national des commissaires aux comptes, ces norme requièrent que l'audit soit planifié et réalisé en vue de prévenir un éventuel contrôle fiscal sur les opérations précitées.

De ce fait, notre mission consiste tout d'abord à examiner sur la base des tests et des diagnostics réalisés les éléments expliquant les montants présentés dans les déclarations, elle consiste également à évaluer les procédures appliqués et leur continuité, ainsi que la présentation générale des déclarations.

Nous estimons que notre audite constitue une base raisonnable afin d'exprimer notre opinion

Sur la lumière des travaux effectués dans la section précédente on propose une série de recommandations permettant de réduire le risque que l'entreprise peut encourir.

#### **4-1 S/sectionN°01 : Les recommandations à titre curatif**

##### **4-1-1 Les recommandations portant la régularisation des erreurs purement fiscales.**

###### **A. Recommandations N° 01 : veiller au reversement de tous les impôts et les taxes.**

Compte tenu des insuffisances marquées au niveau de reversement de la TVA pour (rétrocession de l'actif immobilisée et notamment pour la facture doublement récupérée), il s'avère nécessaire de veiller au reversement de la TVA et accompagner les déclarations de la TVA avec le montant net à payer, ceci va éviter à AT des pénalités fiscale préjudiciables.

###### **B. Recommandations N° 02 : éliminer l'une des avantages en nature (prime de panier) pour le personnel des directions opérationnelles.**

L'audit nous a permis qu'AT donne aux agents travaillant dans les directions opérationnelles des primes de panier malgré l'existence des services de restauration interne dans ces directions

Cette situation impose la de redressement fiscale, en plus des pénalités qui peuvent être réclamés en sus.

Nous recommandons l'entreprise à consulter un notaire pour changer les clauses figurant dans la convention collective du travail afin d'éliminer cette prime.

###### **C. Recommandation N°03 : appliquer la règle prorata dans la détermination de l'IRG à payer.**

Nous contrôles étendues et effectués sur les postes constitutifs de l'IRG montrent une négligence marquée au niveau de l'application de cette règle imposée par l'ADMF.

De ce fait, nous estimons qu'un contrôle périodique effectués par le supérieur du département de ressources humaines s'avère utile pour éliminer les risques naissant de cette négligence.

##### **4-1-2 Les recommandations portant la régularisation des erreurs fiscales d'origine comptable.**

###### **A. Recommandations N°01 : rapprocher les données comptables à caractère fiscale avec celles enregistrés dans le département de trésorerie.**

Afin d'éviter toute écart non justifié entre les données enregistrés dans les différents départements (D/ comptabilité et finance, D/ trésorerie et le D/ commerciale). Nous proposons aux responsables concernés de programmer un état d'approche mensualisé et imputé les écarts relevés dans les comptes de produits ou de charges adéquats.

###### **B. Recommandations N°01 : donner une attention particulière aux postes générant des impôts déferés.**

Sur la base du diagnostic réalisée au cours de notre mission, nous invitons le chargé de la fiscalité de constituer un dossier séparé pour le traitement des poste comptable générant des impôts différés à savoir les provisions de départ en retraite, les amortissements, les congés à payer...etc.

#### **4-2 S/section N°02 :Les Recommandations à Titre Préventif.**

Ils se dégagent de manière synoptique de l'analyse des différents risques fiscaux sus mentionnés, que les insuffisances en matière d'organisation et de gestion ont fortement contribué à leur naissance. C'est ainsi que pour y remédier, nous proposons que soient formalisées les procédures de gestion, lesquelles influenceront l'organisation et la circulation du traitement de l'information.

##### **4-2-1 Les recommandations préventives sur le plan managérial.**

Sur le plan managérial on peut émettre les recommandations suivantes :

###### **A. Recommandation N°01 : l'élaboration d'un manuel de procédures.**

Compte tenu les irrégularités relevées, Nous appelons les dirigeants de la direction régionale d'Oran à établir un manuel de procédures, le publier et le diffuser, puis veiller à son application. En effet, la prévention des dits risques suppose la mise en place d'un manuel de procédures existant dans l'entreprise.

###### **B. Recommandation N°02 : la formation des personnels.**

Nous appelons également les responsables de la DRO de mettre un accent particulier sur l'acquisition des compétences de son personnel en charge des questions fiscales par l'intermédiaire des formations, des séminaires de recyclage et de mise à niveau.

A défaut, il est vivement conseillé de solliciter l'assistance fiscale d'un cabinet ou d'un consultant pour les questions fiscales.

###### **C. Recommandation N°03 : ériger le chargé de la fiscalité à un poste plus élevé**

Compte tenu de la taille de l'entreprise, il est indispensable que la cellule dénommée chargé de la fiscalité soit repositionné au sien de l'organisation et qu'il soit plus qu'un service lié à la comptabilité, nous invitons les dirigeants a ce fait de renforcer l'effectif du ce service réorganisé compte du poids important de la fiscalité dans l'entreprise

###### **D. Recommandation N°04 : le recrutement des informaticiens qualifiés.**

Le contrôle de la TVAC montre l'incapacité des agences commerciales ACTEL de gérer par eux même les logiciels de déclaration, a travers cette anomalie on se trouve inciter à la proposition d'un recrutement immédiate des informaticiens dans chaque agence, ces

derniers auront comme rôle la surveillance de la gestion quotidienne de ses systèmes et également l'intervention en temps réel en cas de détérioration.

#### **4-2-2 Les recommandations préventives sur le plan fiscal.**

Sur le plan managérial on peut émettre les recommandations suivantes :

**A. Recommandation N°01 : l'élaboration des fiches de postes pour le personnel intervenant dans les procédures fiscales.**

Nous avons constaté que les tâches, les attributions, les responsabilités et les relations fonctionnelles et hiérarchiques de chaque intervenant dans les procédures fiscales ne sont pas consignées et matérialisée dans des fiches de poste, cette situation ne permet pas à chaque intervenant de cerner clairement et sans aucune ambiguïté ses responsabilités, les limites de ses pouvoirs et les relations avec ses supérieures hiérarchiques et ses subordonnés.

Nous recommandons d'établir des fiches de poste pour chaque intervenant dans les procédures fiscales, une attention particulière devrait être accordée à cette recommandation comme mesure d'accompagnement de la mise en place du manuel de procédures.

**B. Recommandation N°02 : la création d'une base informatique des données fiscales.**

Nous recommandons de construire une base informatique des données fiscales en vue

- D'avoir une idée sur les impôts et les taxes qui ont été déclarés par AT, leur importance et leur évolution dans le temps
- De pouvoir planifier les impôts et les taxes que la société doit supporter dans les années à venir
- De faciliter l'obtention de toute information concernant le dossier fiscal d'AT.
- 

**C. Recommandation N°3 : la mise en place d'une nouvelle procédure pour les transactions réalisées en franchise d'impôt**

Nous invitons les responsables concernés d'établir une nouvelle procédure qui permet la collecte et la conservation de tous les documents justificatifs exigés par l'administration fiscale pour les ventes réalisés en franchise d'impôt avant la validation et la déclaration de la transaction.

**D. Recommandation N°4 : l'avis préalable d'un expert-comptable.**

D'après les anomalies de comptabilisation décelées lors de la phase de réalisation on trouve que Les différentes transactions à caractère fiscal effectuées au sein de l'entreprise doivent être soumises à l'avis préalable d'un expert avant leur comptabilisation initiale.

**E. Recommandation N°5 : le déclenchement d'une étude de l'environnement fiscal de l'entreprise.**

La société devrait engager une étude de la dite loi et ses textes d'application afin d'analyser les éventuels impacts sur son activité (relation clientèle), sa situation financière (arrêté des comptes) et sur son système d'information, les résultats de cette étude feront par la suite l'objet d'une publication et une diffusion aux services concernés.

#### 4-2 S/section N°03 : Les régularisations comptables.

Notre travail doit être clôturé par la transmission d'un cheminement comptable sain permettant au chargé de la comptabilité la régularisation et un ajustement comptable des anomalies relevés.

##### 4-3-1 La régularisation comptable de la TVA.

###### A. L'assainissement de l'écart (encaissements).

Compte	Libellé	Montant	
		Débit	Crédit
512	Banque	155,51 DA	
758	Autres produits de la gestion courante		155,51 DA
Remarque	Cette écriture doit être accompagnée par une autorisation du conseil d'administration (assainissement des comptes)	L'écart est faible, mais pour notre mission toute sorte d'écart est jugée significative	

###### B. Reversement de la TVA (la rétrocession).

Compte	Libellé	Montant	
		Débit	Crédit
445601	TVA déductible	580292,16 DA	
512	Banque		580292,16 DA
Remarque	Le reversement se fait par le biais d'une déclaration complémentaire déposée dans le mois qui suit la constatation de l'anomalie, dans la ligne E 3 B 97 de la déclaration G50	le montant doit figurer dans la ligne E 3 B 97 de la déclaration G50	

###### C. Assainissement de l'écart (décaissements)

Compte	Libellé	Montant	
		Débit	Crédit
658	Autres charges de la gestion courante	10,8 DA	
512	Banque		10,8 DA
Remarque	Cette écriture doit être accompagnée par une autorisation du conseil d'administration (assainissement des comptes)	L'écart est faible, mais pour notre mission toute sorte d'écart est jugée significative.	

###### D. Reversement de la TVA (la facture dont la TVA est doublement récupérée).

Compte	Libelle	Montant	
		Débit	Crédit
445602	Tva déductible	1079666,6 DA	
512	Banque		1079666,6 DA

<b>Remarque</b>	Le reversement se fait par le biais d'une déclaration complémentaire déposée dans le mois qui suit la constatation de l'anomalie.	Le montant doit figurer dans la ligne E 3 B 98 de la déclaration G50
-----------------	---	--

#### 4-3-2 La régularisation comptable de l'IRG.

##### A. Le rehaussement de l'IRG.

Compte	Libellé	Montant	
		Débit	Crédit
<b>442100</b>	IRG/ salaire	<b>6998,7 DA</b>	
<b>512</b>	banque		<b>6998,7 DA</b>
<b>Remarque</b>	Ce montant doit être imputé puis déclaré dans une déclaration complémentaire avant le 20 du mois qui suit la constatation de l'anomalie.	Ce montant ne concerne que l'échantillon choisie, une enquête plus étalée doit être menée pour reconstruire l'ensemble de l'IRG à reverser.	

#### 4-3-3 La régularisation comptable de l'IBS.

##### A. La reconstitution de la plus-value imposable.

A ce titre le chargé de la comptabilité doit solder les écritures initiales avant de procéder à la correction suivante :

Compte	Libellé	Montant	
		Débit	Crédit
<b>462</b>	Créances sur cession d'immobilisation	<b>3400000 DA</b>	
<b>281</b>	Amortissements des immobilisations	<b>1706741,66 DA</b>	
<b>215</b>	Installation technique, matériel et outillages industriels		<b>4763000 DA</b>
<b>752</b>	Plus-value sur sortie d'actif non financier		<b>343741,6 DA</b>

Compte	libellé	Montant	
		débit	crédit
<b>695</b>	impôt sur les bénéfices des sociétés	<b>89372,83 DA</b>	
<b>444</b>	Etat, impôts sur le résultat		<b>89372,83DA</b>

Compte	libellé	Montant	
		débit	crédit
<b>444</b>	Etat. impôts sur le résultat	<b>58092,34 DA</b>	
<b>695</b>	impôt sur le bénéfice des sociétés		<b>58092,34 DA</b>

##### B. Le rehaussement de l'impôt différé passif.

Compte	libellé	Montant	
		débit	crédit
<b>693</b>	imposition différé passif	<b>9429,33 DA</b>	
<b>134</b>	impôt différé passif		<b>9429,33 DA</b>

## Conclusion du chapitre N°03

### **Conclusion du chapitre.**

En opérant un contrôle de la régularité et de l'efficacité, notre travail d'audit D'AT a permis de poursuivre un double objectif :

Un objectif fiscal en renseignant l'entité auditée sur sa situation fiscale ;

Un objectif extra-fiscal : en fournissant des informations sur l'existence et l'ampleur d'un risque, tout en portant notre jugement.

La gestion des questions fiscales nécessite des compétences dans le domaine fiscal et comptable, en effet la comptabilité et la fiscalité étant indissociable quand on sait que toute opération comptable peut avoir une incidence fiscale, les résultats de ce travail vont permettre aux agents des autres départements (hors le D / comptabilité et finance) de s'imprégner des questions fiscales et donc de participer à la limitation des risques fiscaux.



Conclusion générale :

## **Conclusion général.**

Dans un contexte national, l'Algérie est marquée par une crise économique due à la déstabilisation du secteur des hydrocarbures troublé par la chute des cours internationaux de pétrole brut depuis déjà quelques années.

Désormais, le pays a besoin de s'engager dans des réformes fiscales permettant l'ajustement immédiat de cette situation en utilisant tous les moyens possibles et rationnels.

Suite à ces circonstances économiques et financières, les entreprises algériennes sont appelées plus que jamais à renforcer leur dispositif de contrôle interne par l'adoption d'une démarche propre à l'audit fiscal dans le suivie de leurs paramètre dite fiscal, afin de réduire les risques naissant par la nouvelle orientation fiscale du pays, et notamment par le renforcement du contrôle fiscal effectué par le bais de l'ADMF.

Nous avons essayé de souligner les grands axes de notre sujet, sur le plan pratique conformément à la démarche d'audit, étant donné la diversité des situations fiscales dans lesquelles se trouvent les entreprises ainsi que le fonctionnement des textes fiscaux et leurs difficultés d'interprétation.

Notre préoccupation dans le cadre de ce travail était d'apprécier la gestion fiscale de la direction régionale de télécommunication d'Oran, par la proposition et la réalisation d'une mission d'audit fiscal au sien de cette structure.

Nous avons pour ce fait commencé par un dispositif théorique présentant les concepts d'audit en général, d'audit fiscal en particulier et de la situation globale des finance publiques marquée en Algérie ainsi que des impôts et taxes principaux auquel la DRO est assujettis, de ce travail, il ressort que l'audit fiscal est une discipline jouant un rôle important dans la gestion prévisionnelle du risque fiscal de toute organisation.

### **Teste d'hypothèses de la recherche.**

**H00** : « *Les pratiques actuelles de la gestion fiscale d'AT sont incapables de minimiser l'ensemble des risques fiscaux internes et externes que subie l'entreprise* ». **confirmée.**

Le développement de la partie pratique nous a servi de base pour confirmer cette hypothèse, en effet les anomalies détectées lors de l'achèvement des contrôles systémiques menés sur les différents postes des impôts et taxes que subies l'entreprise montrent l'insuffisance voire même l'incapacité des procédures et des pratiques actuelles à maîtriser et minimiser les différents risques que recouvre sa gestion fiscale.

**H01** : « *L'origine principale des anomalies et des insuffisances que recouvre la gestion fiscale d'AT est le non-paiement des impôts et des taxes conformément aux exigences législatives misées en vigueur.* » **confirmée.**

En effet, notre mission telle qu'elle a été présentée dans le cadre de ce travail affirme que l'origine principale des anomalies détectées est le non-paiement des droits fiscaux exigibles soit dans les délais prescrits par le calendrier fiscal soit sur la forme exigée par les différents codes des impôts et taxes

---

**H02** :« *La position actuelle de la structure chargée du traitement des opérations de nature fiscale nécessite à la fois un perfectionnement et une restructuration immédiate pour une meilleure compréhension des problèmes fiscaux que face l'entreprise* » **confirmée**.

A cet égard, et pour qu'elle puisse mener les tâches et les missions complexes lui afférentes, la cellule dénommée chargé de la fiscalité nassériste à la fois un perfectionnement matérialisé par le recrutement des agents compétents et qualifiés et notamment par le repositionnement de cette dernière d'une manière qu'elle soit plus autonome de la structure chargée des traitements comptables tout en lui donnant un pouvoir de prise de décisions permettant d'agir en temps réel.

**H03**:« La démarche d'audit fiscal axée sur les risques proposée dans le cadre de ce travail a permis d'optimiser la gestion fiscale au niveau d'Algérie Telecom.» **confirmée**.

En effet, sur la lumière des recommandations dégagées dans le rapport final, l'application de cette démarche va permettre non seulement l'ajustement de cette gestion aux différentes exigences d'ordre légales et donc réduire de ce fait la charge fiscale que peut supporter l'entreprise (majorations et pénalités), mais aussi de se bénéficier par des dispositions légales favorables qui lui permettront de réduire les assiettes imposables autrement, dit d'économiser l'impôt.

#### **Les recommandations de la recherche :**

En vue de la concrétisation de ce travail pratique nous sommes servis d'une recherche qualitative matérialisée par une étude documentaire un questionnaire un diagramme de circulation des documents et des entretiens ce qui nous a emmené pour chaque élément audité

- A préciser les orientations des vérifications à effectuer ;
- A exposer notre constat par un rapport final.
- A relever les risques fiscaux existants.

De cette mission d'audit, il découle que le risque fiscal encouru par la direction régionale d'AT provient essentiellement du non-paiement par ignorance des impôts et taxes et ce risque s'est souvent matérialisé par des pénalités et des majorations de recouvrement.

Cependant, le résultat de ce travail a abouti à certains points qui semblent utiles de se pencher dessus et donc de formuler les recommandations principales suivantes :

- Elaboration d'un manuel de procédure.
- Porter les corrections nécessaires concernant les irrégularités détectées lors du contrôle des différents impôts et taxes.
- Procéder à une formation des agents responsables au traitement des opérations fiscales.

Nous espérons et osons croire que la quintessence de ces recommandations contribuera à convaincre les dirigeants de la direction régionale d'AT de prendre les mesures nécessaires pour la régularisation de la situation fiscale de l'entreprise conformément à la législation fiscale en vigueur et pour éviter des pénalités et majorations fiscales supplémentaires.

**Les limites du travail**

Nous tenons à signaler que le thème que nous avons traité est et non seulement lié à un domaine très vaste et complexe en évolution permanente telle que la fiscalité mais il aussi relatif à une notion d'audit rarement adoptée par les entreprises algériennes, et de ce fait, il nécessite beaucoup de temps pour pouvoir aborder et traiter tous ses aspects et en tirer des conclusions pertinentes.

A l'égard du temps qui nous a été imparti, nous avons tenté dans notre traitement de cerner le maximum des points majeurs relatifs à ce thème, malgré les difficultés constatées au niveau d'obtention des informations claires et précises.

**Perspective de la recherche**

Ce thème de recherche examinant la démarche de l'audit fiscal à appliquer dans les entreprises algériennes suscite la suggestion d'autres thématiques pour mieux appréhender l'impact et l'importance de la mise en place d'une telle démarche dans le contrôle de la gestion fiscale de ces entreprises tout en prenant en considération les réalités économiques vécues dans notre pays depuis quelques années .

Pour conclure, il convient de dire que notre travail reste notre première expérience, un travail qui nous a permis d'approfondir nos connaissances théoriques dans la fiscalité algérienne et ses implications dans la gestion courante des entreprises nationales. et de découvrir les difficul



# Bibliographie

## **Bibliographie**

### **ouvrages :**

- Batiste Brachet, *Le système fiscal français*, Paris, L.G.D.J Editions, 1991.
- Benoit Pige, *Gouvernance contrôle et audit des organisations*, Paris, Economica Editions, 2014.
- Bernard Colasse, *Encyclopédie de comptabilité & contrôle de gestion*, Paris, Economica Editions, 2000.
- Bernard Verdelle. *Audit comptable et financier*. Paris : Economica Editions.1999.
- Charles Aimé, *Droit fiscal 2016*, Paris, Dunod Editions, 2016.
- Christiane Schoenaur, *Droit fiscal principes et applications*, Paris, ESKA Editions, 1995.
- Francis Grandguillot, *La fiscalité française*, Paris, Lextenso Edition, 2016.
- Gérard Valin, *Audit et Contrôle Interne*, 4<sup>ème</sup> Edition, Paris, Dalloz Editions, 1992.
- HawordSteller, *Audit principes et méthodes*, 1<sup>ère</sup> Édition, Paris, Economica Edition, 1976.
- Henri Bouquin, *Audit & Contrôle de gestion*, édition PUF, Paris, 1988.
- ISIDOR Fue Jo, *Guide des audits*, Paris, Afnor Editions, 2005.
- Jacques Duhem, *Audit et gestion fiscale de l'entreprise*, Paris, Economica Editions, 1999.
- Jacques Renard, *Théorie et pratique de l'audit interne*. Paris, Eyrolles Editions.2010.
- Jacques Saraf, *DCG4 Droit fiscal*, Paris, Dunod Editions, 2016.
- Jean Schmidt, *Les choix fiscaux des contribuables*, Paris, Editions Dalloz, 2005.
- Marie-Hélène & pinard-Fabro, *Audit Fiscal*, Paris, Francis Lefebver, 2008.
- Martial Chadefaux, *L'audit fiscal*, Paris, LIEC Editions.1987.
- Mohamed, Hamzawi. *Audit*, 2<sup>ème</sup> édition. Paris : Person Educative France Editions, 2005.
- Mohammed Lahyani, *l'audit fiscal*, Edition cabinet audit et analyse, Marseille, 2000.
- Morrice Allias, *Pour la réforme de la fiscalité*, Paris, Clément Jugiar Editions, 1990.
- MouriceCozian, *Précis fiscal*, Mayenne, LexisNexis Editions, 2013.
- OlivvierLemant , *la conduite d'une Mission d'Audit Interne*, Paris : Dunud Editions, 1995.
- OmarBenmouhob, *Fiscalité d'entreprise*, Alger, Berti Editions, 2008.
- Patric Bougon, *Audit et Gestion fiscale*, Paris : CLET & ATOL Editions, 1986.
- Paul. J &Urton. L, *Manuel d'Audit interne*, Paris, Eyrolles Editions.2015.

- Pinard Fabro, *Audit fiscal*, Paris, Francis Lefebvre Editions, 2008.
- Rédhakhelassi. *Précis d'audit fiscal de l'entreprise*, Alger, Berti Editions, 2013.
- Rober Obret, *DCG4, comptabilité at audit*, Paris, Dunod Editions, 2009.
- Robert Obert, *Pratique internationale de la comptabilité et de l'audit*. Paris, Dunod Editions.1994.
- Rossignol Jean-Luc, *La politique fiscale de l'entreprise, gestion et droit*, Paris, DALLOZ Editions, 2002.
- Stéphanie Thiery-Dubuisson, *L'Audit*. Paris, La Découverte Editions, 2007.
- Zarin-NajdanMilad, *L'entreprise et l'impôt*, Lausanne, Le Savoir Suisse Edition, 2004.

### **Thèses et Mémoires :**

- Hadj Khelifa, *L'incidence fiscale sur l'autofinancement des entreprises*, Mémoire en vue d'obtention d'un Master, Comptabilité et finance, Oran : université d'Oran, 2011.
- Hichem Dhambri, *L'audit fiscal*, Mémoire en vue d'obtention d'un Master, Comptabilité et finance, Tunis : institut supérieure de comptabilité et d'administration des entreprises, 2005.
- Khadija Laroussi, *Gestion commercial répartie cas : AT*. Mémoire pour l'obtention d'une Mastère, Option informatique, Tlemcen : Université Abou BacrBelkaid, 2013.
- Mohamed Abdeslam Mokhtar, *L'audit fiscal dans la société nigérienne de télécommunication*. . Thèse de doctorat, Option Comptabilité et fiscalité, Niamey : institut supérieur de comptabilité, de banques et de finance, 2013.
- Mohamed Ben hadj saad, *L'audit fiscal dans les pme*, Thèse d'expertise comptable, Comptabilité, Sfax : Université de Sfax, 2009.
- Mohamed Bentirou, *Implantation de la technologie d'information au sien AT*, Mémoire pour l'obtention d'un Magistère, Option Management, Boumerdes : université M'hamed Bougera, 2015.
- Mohamed el amine Hakka, *La fiscalité outil de gestion : cas HANKEL ENAD*, Algérie, Thèse de magistère, fiscalité d'entreprise, Oran : université d'Oran, 2004.
- OssamaSalih, *audit fiscal*, mémoire de magistère, Option techniques de management, ribat : Université hassen1er, 2012.
- Patrice Kamgang, *L'amélioration de la démarche d'audit fiscal au sien du cabinet fiscalia international*, Mémoire de master, Fiscalité d'entreprise, Université de sciences commerciales, Dijon, 2016.

- SmailBoucedga, *Audit fiscal : rôle pour éviter d'éventuel redressement*, Mémoire en vue d'obtention d'un master, Contrôle Financier et Comptable, Oran : Université d'Oran 2 MohamedBENAHMED, 2015.

### **Codes et lois.**

- ISO , ISO9000. Système de management de qualité-principes essentiels et vocabulaire, deuxième édition,2000, p 17.
- Code des impôts directs et des taxes assimilées, article N°219, Berti Edition, 2016, p76.
- Code des impôts directs et des taxes assimilées, Art. N° 194 bis 01, Berti éditions, 2017, p 71.
- Code des impôts directs et des taxes assimilées, Art. N° 351 bis 01, Berti editions, p 109.

### **Sites web :**

- «<http://www.cesag.su/>»
- «<http://www.mémoiresenligne.com/>»
- « [www.sndl.dz](http://www.sndl.dz) ».
- « [www.acadimica.com](http://www.acadimica.com) ».
- « [www.fce.dz/](http://www.fce.dz/) »,
- «[http:// www.ons.dz/](http://www.ons.dz/)».
- «<http://www.mfdgi.gov.dz/>»,
- « <http://www.algérietélécom.dz> ».
- «<http://www.isgp.dz/>»,
- « <http://www.ifaci.fr/> ».
- « <http://www.iahef.com/> »,
- « <http://www.acadimica.com/> »



# Table des matières

## **Table des matières**

Remercîment.....	P A
Dédicace.....	P B
Sommaire.....	P C
Liste des abréviations.....	P D
Liste des tableaux.....	P E
Liste des figures.....	P F
Liste des annexes.....	P G
Résumé.....	P H
المخلص.....	P I
Introduction générale.....	P1
<b>Partie N°01 : les concepts théorique de l’audit fiscal apparition et démarche.</b>	
<b>Chapitre N°01 : le cadre conceptuel de l’audit, de la fiscalité et de l’audit fiscal.</b>	
<b>Introduction du chapitre.</b>	
<b>1- Section N°01 : le cadre conceptuel de l’audit.....</b>	<b>P4</b>
<u>1-1 S/section 01 : évolution de l’audit.....</u>	<u>P4</u>
1-1-1 l’Approche historique de l’audit.....	P5
1-1-2 Progrès de la notion d’audit.....	P5
<u>1-2 S/section 02 :Présentation de l’audit.....</u>	<u>P7</u>
1-2-1 Terminologie.....	P7
1-2-2 Définition de l’audit.....	P7
1-2-3 Les objectifs de l’audit.....	P10
1-2-4 Les utilisateurs de l’information comptable auditée.....	P10
<u>1-3 S/section N°03 : Les formes d’audit.....</u>	<u>P10</u>
1-3-1 Classification classique (fondé sur l’auditeur).....	P11
1-3-2 Classification Selon l’évolution des pratiques d’audit.....	P14
1-3-3 Selon son objet.....	P15
1-3-4 Classification Selon l’obligation.....	P15
1-3-5 Selon le champ d’investigation.....	P16
<b>2- Section N°02 : le cadre historique, juridique, et théorique de la fiscalité.....</b>	<b>P16</b>
<u>2-1 S/section N°01 : fondement historique de la fiscalité.....</u>	<u>P16</u>
2-1-1 Origine de la fiscalité.....	P16
2-1-2 L’historique de système fiscal algérien après l’indépendance.....	P18
<u>2-2 S/section N°02 : fondement théorique de la fiscalité.....</u>	<u>P21</u>

2-2-1	Définition de la fiscalité.....	P21
2-2-2	Règles généraux d'une bonne fiscalité.....	P21
2-2-3	Le Droit fiscal.....	P22
2-2-4	La Législation fiscale (le droit fiscal) algérienne.....	P23
2-3	<u>S/Section N°03</u> : la théorie générale de l'impôt.....	P24
2-3-1	Définition de l'impôt.....	P24
2-3-2	Caractéristiques de l'impôt.....	P25
2-3-3	Classification de l'impôt.....	P26
2-3-4	Le mécanisme général de perception d'impôt .....	P27
2-3-5	Les fonctions de l'impôt.....	P29

### **3- Section N° 3 : la situation globale des finances publiques et Le régime fiscal appliqué aux sociétés exerçant en Algérie.....P30**

3-1	<u>S/Section N°01</u> : L'analyse de la situation globale des finances publiques en Algérie.....	P30
3-1-1	L'analyse de l'évolution des recettes fiscales par rapport aux recettes des hydrocarbures.....	P30
3-1-2	L'analyse de solde budgétaire algérien.....	P32
3-1-3	L'analyse de la contribution des recettes fiscales dans les recettes ordinaires et dans le PIB réalisé en Algérie .....	P33

### **3-2S/Section N°2** : Le régime fiscal appliqué aux sociétés exerçant en Algérie.....P34

3-2-1	les impôts directs.....	P35
3-2-1	Les impôts indirects.....	P40

### **4- Section N°04 : le cadre conceptuel de l'audit fiscal.....P41**

4-1	<u>S/Section N°01</u> : Présentation théorique de l'audit fiscal.....	P41
4-1-1	Définition et portée de l'audit fiscal.....	P41
4-1-2	Les caractéristiques de l'audit fiscal.....	P43
4-1-3	Les Objectifs de l'audit fiscal.....	P44
4-1-4	La distinction de l'audit fiscal des autres notions voisines.....	P45
4-2S/Section N°02	: Les qualités requises à l'auditeur fiscal et les limites inhérentes à ce type d'audit.....	P47
4-1-1	L'auditeur fiscal.....	P47
4-1-2	Les caractéristiques de l'auditeur fiscal.....	P48
4-1-3	Les limites de l'audit fiscal.....	P50

**Conclusion du chapitre.**

**Chapitre N°02 : la démarche de l'audit fiscal.**

**Introduction du chapitre.**

1-	<b>Section N°01 : la p réparation de la mission d'audit fiscal.....</b>	<b>P51</b>
----	---	------------

<u>1-1 S/Section N° 01</u> : les travaux préliminaires à l'exercice de l'audit fiscal.....	P51
1-1-1 L'ordre de mission.....	P51
<u>1-2 S/Section N°02</u> : laconnaissance générale de l'entreprise.....	P52
1-2-1 Intérêt de la prise en connaissance.....	P53
1-2-2 Les objectifs de la prise en connaissance.....	P54
1-2-3 Etude des caractéristiques générale de l'entreprise.....	P54
1-2-4 Les techniques de communication.....	P59
<u>1-3 S/Section N° 03</u> : l'identification des systèmes significatifs.....	P60
1-3-1 le Seuil de signification.....	P60
1-3-2 Les Systèmes significatifs .....	P61
<b>2- Section N° 02 : l'Appréciation de contrôle fiscale interne &amp; l'élaboration d'un plan de mission.....</b>	<b>P62</b>
2-1 <u>S/Section N° 01</u> : l'appréciation de contrôle fiscal interne.....	P62
2-1-1L'appréciation du contrôle interne spécifique à la régularité fiscale.....	P63
2-1-2L'appréciation du contrôle interne spécifique à l'efficacité fiscale .....	P64
2-1-3Les étapes de l'appréciation du contrôle fiscal interne.....	P65
2-2 <u>S/Section N° 02</u> :l'élaboration d'un plan de mission.....	P67
2-2-1 L'utilité de ce document.....	P68
2-2-2 Le contenu du plan de mission.....	P69
<b>3- Section N°03 : la phase de réalisation.....</b>	<b>P70</b>
<u>3-1 S/section N°01</u> : le contrôle d'efficacité fiscale.....	P70
3-1-1 Les choix tactiques à auditer dans la phase de réalisation.....	P71
3-1-2Les choix stratégiques à auditer dans la phase de réalisation.....	P72
3-1-3 Les avantages fiscaux inhérents à une bonne maîtrise d'efficacité.....	P72
<u>3-2 S/Section N°02</u> : le contrôle de régularité fiscale.....	P73
3-2-1 La vérification comptable à vocation fiscale.....	P73
3-2-2 Le contrôle des déclarations ou (complémentaire).....	P76
<b>4- Section N° 04 : L'achèvement de la mission.....</b>	<b>P79</b>
<u>4-1S/Section n°01</u> : Le rapport d'audit fiscal.....	P79
4-1-1 Le Rapport Prédéterminées par les Parties.....	P79
4-1-2 Les Caractéristiques du Rapport laissées à l'Initiative de l'Auditeur.....	P81
<u>4-2 S/Section N°02</u> : les recommandations.....	P81
4-2-1 Les Recommandations à Titre Curatif.....	P82
4-2-2 Les Recommandations à Titre Préventif .....	P83

## **Conclusion de chapitre.**

## **Conclusion de la première partie.**

### **Partie N°02 : l'application de la démarche proposée cas pratique (AT : la direction régionale d'Oran)**

#### **Chapitre N°03 : cas pratique de l'audit fiscal.**

<b>1- Section N°01 : la préparation de la mission.....</b>	<b>P84</b>
1-1 <u>S/sectionN°01</u> :La méthodologie suivie.....	P84
1-1-1 LA méthodologie suivie lors de la présentation de l'entreprise.....	P84
1-1-2 La méthodologie suivie lors de la prise en connaissance générale de l'entreprise....	P84
1-1-3 La méthodologie lors l'appréciation du contrôle interne fiscal....	P85
1-1-4 La méthodologie suivie lors l'achèvement de la mission et la rédaction du rapport final.....	p85
1-2 <u>S/section N°02</u> : la présentation de l'entreprise.....	P85
1-2-1 Historique .....	P86
1-2-2 Missions et objectifs.....	P86
1-2-3 Organisation.....	P89
1-2-4 Les produit et les services d'AT .....	P90
1-3 <u>S/ section N°03</u> : la prise en connaissance général de l'entreprise et l'identification des systèmes significatifs .....	P92
1-3-1 La prise en connaissance des caractéristiques générale de l'entreprise.....	P92
1-3-2 L'identification des systèmes significatifs.....	P100
<b>2- Section N°02 : appréciation de contrôle fiscale interne et l'élaboration d'un plan de mission.....</b>	<b>P100</b>
2-1 <u>S/section N°01</u> :Description primaire du contrôle fiscal interne.....	P100
2-1-1 Description des procédures et l'identification des risques.....	P100
2-1-2 le questionnaire de l'audit fiscal.....	P105
2-1-3 Le circuit des documents.....	P106
2-3-2 Le diagramme de circulation.....	P107
2-1-4 Les tests de conformité.....	P110
2-2 <u>S/section N°02</u> : Evaluation définitive du contrôle fiscal interne & l'élaboration d'un plan de mission.....	P110
2-2-1 Evaluation définitive de CFI.....	P110
2-2-2 Elaboration d'un plan de mission.....	P111
<b>3- Section N°03 : la phase de réalisation.....</b>	<b>P112</b>
3-1 <u>S/section N° 01</u> : la déclaration d'existence.....	P112
3-2 <u>S/section N°02</u> : le contrôle de la TVA et de la TAP.....	P113
3-2-1 Le contrôle de la TVA.....	P113

3-2-2	le contrôle du TAP.....	P118
<b>3-3</b>	<b>S/section N°03 : le contrôle de l'IRG/salaire et de l'IBS.....</b>	<b>P119</b>
3-3-1	le contrôle de l'IRG/salaire.....	P119
3-3-2	le contrôle de de l'IBS.....	P125
<b>1-</b>	<b>Section N°04 : Le rapport final de l'audit fiscal.....</b>	<b>P129</b>
4-1	<u>S/section N°01</u> : Les recommandations à titre curatif .....	P130
4-1-1	Les recommandations portant la régularisation des erreurs purement fiscales... ..	P130
4-1-2	Les recommandations portant la régularisation des erreurs fiscales d'origine comptable .....	P130
4-2	<u>S/section N°02</u> : Les Recommandations à Titre Préventif.....	P130
4-2-1	Les recommandations préventives sur le plan managérial.....	P130
4-2-2	Les recommandations préventives sur le plan fisca.....	P131
4-3	<u>S/section N°03</u> : Les régularisations comptables.....	P132
4-3-1	La régularisation comptable de la TVA.P.....	P133
4-3-2	La régularisation comptable de l'IRG.....	P134
4-3-3	La régularisation comptable de l'IBS.....	P134
 <b>Conclusion du chapitre.</b>		
<b>Conclusion général.....</b>		<b>P135</b>



# Les Annexes



## Annexe N°02 : Questionnaire d'audit fiscal

### Questionnaire d'audit fiscal interne :

Ce questionnaire s'inscrit dans le cadre d'un travail de recherche, pour la préparation de mon Mémoire de fin d'études pour l'obtention d'un Master en sciences commerciales, option : comptabilité et finance, de l'Ecole supérieure de commerce ESC.

Le thème de mon mémoire porte sur : « l'audit fiscal : proposition d'une démarche axée sur les risques », cas d'étude : AT.

Ce questionnaire interroge l'existence et l'efficacité de la gestion fiscale interne de l'entreprise afin de fournir des preuves empiriques pour tester l'hypothèse et répondre aux questions de recherche données dans l'introduction.

Pour une meilleure compréhension du problème étudié, Ce questionnaire a été divisé en deux parties.

Partie N°01 : le questionnaire de contrôle interne.

Partie N°02 : le questionnaire des spécificités fiscales de l'entreprise.

Vous prie de bien vouloir renseigner le présent questionnaire et je serai gré de l'attention que vous y mettriez pour répondre dûment et entièrement à l'ensemble de ses questions.

**Par ailleurs, ce questionnaire est anonyme et je vous assure de l'entière discrétion pour vos réponses. Son usage est d'ordre strictement pédagogique et scientifique.**

**Partie N°01 : Questionnaire du contrôle interne d'AT.**

QUESTIONNEMENT	OUI	NON	OBS
<b>A. GENERALITE SUR L'ENTREPRISE</b>			
Existe-t-il un organigramme de l'entreprise ?	/		
Est-il diffusé, appliqué, reconnu ?	/		
Les fonctions sont-elles correctement définies pour chaque tâche ?	/		
Existe-t-il un manuel des procédures internes ?		/	
Si oui, est-il régulièrement mis à jour par des personnes autorisées et diffusé ?			
- Les imprimés utilisés par l'entreprise sont-ils			
§ Simple ?			
§ Vérifiables ?			
- Si des délégations de pouvoir sont accordées au personnel,	/		
- Sont-elles clairement définies ?	/		
- Font-elles l'objet d'une diffusion au sein de l'entreprise ?		/	
- Sont-elles régulièrement mises à jour ?		/	Depuis 2013
- L'utilisation qui en est faite est-elle contrôlée ?	/		
<b>B. SERVICE D'AUDIT INTERNE</b>			
Le service d'audit interne est-il directement rattaché à la direction générale ?	/		
Le responsable du service d'audit interne a-t-il une formation suffisante ?	/		
Le personnel du service reçoit-il une formation appropriée ?	/		
Le service utilise-t-il des méthodes de travail appropriées (programmes de travail, dossiers bien tenus,...) ?	/		
Le service d'audit interne peut-il avoir accès à tous les services, documents...qu'il souhaite ?	/		
Les rapports du service d'audit interne sont-ils suivis d'effets ?			Parfois non
Des liens de parenté ou d'intimité prononcée existent-ils entre des membres du service de contrôle interne et des membres d'autres services de l'entreprise ?	/		
<b>C. ORGANISATION COMPTABLE</b>			
La direction des services comptables est-elle assurée par un chef comptable compétent ?	/		
Le personnel comptable est-il équitablement rémunéré ?	/		
La qualification et la moralité du personnel comptable sont-elles vérifiées (casier judiciaire, références professionnelles antérieures,...) ?	/		
Le personnel comptable soit-il une formation appropriée ?	/		
<i>Des employés travaillent-ils en dehors des heures normales de bureau ?</i>		/	
dans quelles circonstances précises ?			Fausse facturation
L'organisation permet-elle l'accomplissement des travaux comptables par une autre personne que le titulaire du poste ?		/	
Tous les employés prennent-ils des vacances annuelles ?	/		
Les tâches sont-elles effectivement attribuées à d'autres employés en l'absence du titulaire en vacance ou absent ?	/		
Existe-t-il une liste tenue à jour des comptes généraux utilisés par l'entreprise ?		/	
L'ouverture ou la clôture des comptes est-elle approuvée par le chef comptable ?	/		

Existe-t-il un manuel des procédures comptables d'usage courant, et notamment en cas de consolidation ?		/	
Ces documents sont-ils régulièrement tenus À jour ?		/	
Le plan comptable de l'entreprise est-il conforme au plan comptable professionnel ?	/		
Les fonctions sont-elles clairement définies et es travaux sont-ils exécutés conformément aux instructions données ?		/	
Les imputations et les passations d'écritures sont-elles assurées par des personnes différentes ?	/		
Les livres ou autres documents comptables sont-ils conservés dans des lieux sûrs et protégés contre tous risques d'incendie ou de destruction ?	/		
Leur accès est-il limité aux personnes autorisées ?	/		
L'accès aux archives est-il strictement réglementé ?	/		
Les livres légaux sont-ils régulièrement tenus ?	/		
Sont-ils cotés et paraphés ?	/		
Les comptes intermédiaires sont-ils établis à partir des données de la comptabilité ?	/		
Leur périodicité est-elle suffisante ?	/		
L'entreprise tient-elle une comptabilité analytique ?	/		
Cette comptabilité est-elle intégrée À la comptabilité (générale ?		/	
Sinon, les deux comptabilités sont-elles régulièrement rapprochées ?		/	
<b>D. OBLIGATIONS LEGALES</b>			
Les registres légaux éventuellement cotés et paraphés sont-ils tenus à jour ?	/		
<b>a. Registre de mise en demeure</b>			Existe
<b>b. Registre des accidents de travail</b>			A jour
<b>c. Registre du personnel</b>			A jour
Registre des travailleurs étrangers			N'appelle pas d'observation particulière
Registre de paie			existe
Livre des congés annuels			A jour
Livre d'hygiène et sécurité et de la médecine de travail			N'appelle pas d'observation particulière
Registre des délibérations de conseil d'administration			Existe
Livre d'inventaire			Tenu jusqu'au mois de décembre 2016
Les obligations légales en matière de comité d'entreprise. information des salariés sont-elles respectées ?	/		
Si l'entreprise est tenue de préparer son bilan social, les procédures en place permettent-elles de saisir d'une façon fiable les informations nécessaires ?	/		

## Partie N°02 : questionnaire des spécificités fiscales de l'entrepris

SPECIFICITES FISCALES			
Questionnement	OUI	NON	OBS
Existe-t-il une fonction fiscale au sein de la société ?		/	Juste une cellule (chargé de la fiscalité).
Existe-il une cellule d'audit interne dans l'entreprise qui permet de s'assurer que les déclarations sont correctement établies ?		/	
De part l'expérience des années antérieures, s'agit-il d'une société qui maîtrise le volet fiscal et présente une situation régulière avec l'administration fiscale (risque fiscal faible) ?	/		
S'agit-il d'une société bénéficiant d'une exonération fiscale partielle ou Temporaire ?		/	
Quels exercices ont été vérifiés lors du dernier contrôle fiscal ?			2015
Y a-t-il eu des redressements ?	/		En matière d'IRG (majoration de 2576000 DA)
Les opérations pouvant être à l'origine de conflits avec l'administration fiscale sont-elles appuyées de dossiers, saignement conservés par l'entreprise ?	/		
Existe-t-il des schémas d'écritures comptables permettant de s'assurer que toutes les opérations pouvant être à l'origine de conflit avec l'administration sont soigneusement conservés par l'entreprise ?	/		
La société a-t-elle participé pendant le dernier exercice à des opérations de restructuration ?		/	
Existe-t-il des régimes particuliers ?		/	
Existe-t-il un plan comptable professionnel spécifique à l'entreprise ?		/	
Est-ce que toutes les questions d'ordre fiscal sont soumises à l'avis préalable d'un spécialiste fiscal avant leur comptabilisation ?	/		

Existe-t-il des procédures permettant de s'assurer que toutes les déclarations fiscales sont correctement servies, déposées dans les délais prescrits ?	/		
Existe-il des contrôles permettant de s'assurer que toutes les pièces justificatives appuyant les écritures comptables respectent les conditions de forme prescrits par les lois fiscale ?	/		
Est-ce que le service fiscal ou son équivalent dans l'entreprise est systématiquement informé de toutes les opérations et conventions à incidence fiscale ?		/	
Existe-t-il au sein de la société des procédures permettant de s'assurer que les obligations comptables édictées par l'administration fiscale sont respectées ?		/	
Existent-il des contrôles clés effectués par une autre personne que celle qui établit les déclarations ?	/		
Les comptes impôts et taxes sont-ils régulièrement analysés et rapprochés avec les déclarations fiscales ?			En cas de besoin
L'entreprise a-t-elle payé au cours de l'exercice des amendes, pénalités et majorations de retard ?	/		Déclaration G50 octobre 2016
Le commissariat aux comptes est-il régulièrement effectué ?	/		

**Annexe N°03 : tableau T9.**

<b>I. Résultat comptable de l'exercice (Compte de résultat)</b>	<b>Bénéfice</b>	
	<b>Perte</b>	-
<b>II. Réintégrations</b>		
Charges des immeubles non affectées directement à l'exploitation		
Quote - part des cadeaux publicitaires non déductible		
Quote- part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		-
Provisions non déductibles		
Amortissements non déductibles		
Quote - part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	-
	Impôt différé (variation)	-
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations (*)		
<b>Total des réintégrations</b>		<b>-</b>
<b>III. Déductions</b>		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		-
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissement liés aux opérations de crédit bail (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions *		
<b>Total des déductions</b>		<b>-</b>
<b>IV. Déficit antérieur (cf.art 147 du CIDTA)</b>		
Déficit de l'année 2011		
Déficit de l'année 2012		
Déficit de l'année 2013		
Déficit de l'année 2014		
<b>Total des déficits antérieurs</b>		<b>-</b>
<b>Résultat fiscal (I+II-III-IV)</b>	<b>Bénéfice</b>	
	<b>Déficit</b>	

## Annexe N°04 : extrait référentiel d'emploi.



**DIRECTION CENTRALE DES RESSOURCES HUMAINES Référentiel  
des emplois**

### 173. Chargé(e) Fiscalité

Code Emploi : **GAFNAN173**

- Métier** *Gestion - Administration*
- Famille Professionnelle** *Finances*
- Sous-famille professionnelle** *Analyse*

**Dans le cadre de la relation avec les organismes collecteurs, garantit la gestion et le suivi de la fiscalité et la parafiscalité des structures rattachées.**

Garantit la collecte, la vérification et la consolidation des informations et montants relatifs à la fiscalité et la parafiscalité des structures rattachées. Assure l'analyse des données et alerte sa hiérarchie ou ses collaborateurs en cas d'anomalie.

Garantit la préparation des déclarations fiscales et parafiscales auprès des administrations concernées. S'assure du versement et de la récupération de ces diverses déclarations

Garantit le suivi des comptes de compensation fiscale et parafiscale des structures rattachées et / ou de l'entreprise. Assure un Reporting régulier vers sa hiérarchie de son activité dans un souci de qualité, respect des délais et optimisation des procédures d'Algérie télécom.

Garantit la gestion administrative de premier niveau et le maintien à niveau des compétences de ses équipes.

- **Groupe socioprofessionnel** :  Encadrement
- **Catégorie** : « ... » de la grille de salaire d'Algérie Télécom
- **Niveau de l'emploi** :  \_\_\_\_\_ (en lettre)  Junior /  Intermédiaire /  Sénior

\* : Cocher la case correspondante et Rayer les mentions inutiles

**Extrait de l'Accord Collectif N° \_\_\_\_\_**

**Article \_\_ / Alinéa \_\_ :**

« La fiche d'emploi sera complétée par les pré requis d'accès à l'emploi, dans le cadre d'une étude spécifique qui sera définie par la réglementation en vigueur en la matière. »



## 167. Chargé(e) Comptabilité

Code Emploi : **GAFNCM167**

- Métier** *Gestion - Administration*
- Famille Professionnelle** *Finances*
- Sous-famille professionnelle** *Comptabilité*

**Dans le cadre des opérations de comptabilité, assure le traitement et le suivi des dépenses d'exploitation et d'immobilisations d'une entité régionale et le contrôle des paiements afin de présenter une comptabilité fiable et sincère.**

Assure l'enregistrement des différents mouvements comptables de sa région. Assure le contrôle des pièces comptables débitrices et enregistre les encaissements clients dans le système financier. Alerte sa hiérarchie en cas d'irrégularité. Assure l'établissement des fiches d'imputation comptable.

Garantit l'exactitude de la balance comptable. Assure les écritures comptables de régularisation et de redressement. Assure la production d'indicateurs comptables clés pour l'entreprise et de tableaux de bords financiers pour sa région.

Assure le calcul des différentes taxes à payer et à récupérer. Informe ses interlocuteurs locaux des résultats pour action auprès des autorités locales.

- **Groupe socioprofessionnel** :  Encadrement
- **Catégorie** : « ... » de la grille de salaire d'Algérie Télécom
- **Niveau de l'emploi** :  \_\_\_\_\_ (en lettre)  Junior /  Intermédiaire /  Sénior

\* : Cocher la case correspondante et Rayer les mentions inutiles

**Extrait de l'Accord Collectif N° \_\_\_\_\_**

**Article \_\_ / Alinéa \_\_ :**

« La fiche d'emploi sera complétée par les pré requis d'accès à l'emploi, dans le cadre d'une étude spécifique qui sera définie par la réglementation en vigueur en la matière. »

