

**REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE**

**Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique**

**ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE**

**Mémoire de fin d'études en vue de l'obtention du diplôme de Master en  
Sciences Commerciales et Financières**

**Option : Comptabilité et Finance**

**THEME :**

***La prévention contre le risque fiscal par les techniques  
d'audit***

***Cas : Hyundai Motor Algérie (HMA)***

**Elaboré par :**

**ALLEK Massinissa Walid**

**Encadré par :**

**DRALI Nabil**

**Doctorant à l'Ecole Supérieure de Commerce**

**Lieu de stage : Hyundai Motor Algérie : Direction générale, Oued Smar.**

**Période de stage : Du 15/02/2016 au 15/05/2016**

**Année universitaire**

**2015/2016**

*Au nom d'Allah, le tout miséricordieux, le très miséricordieux*

## *DEDICACES*

*Au symbole de douceur, de tendresse et d'affection, grâce à son sens de devoir et aux sacrifices immenses consentis, j'ai pu arriver à réaliser ce travail, ma très chère MAMAN.*

*À celui qui est toujours mon meilleur exemple dans la vie, pour ses sacrifices consentis pour mon éducation et pour l'avenir qu'il ne cesse de nous offrir, mon très cher PAPA.*

*À mes frères Yannis et Nazim ;*

*À ma famille, tantes, oncles, cousins/es ;*

*À ma très chère AYI.*

*À notre regrettée MANI qui nous a quitté cette année ;*

*À Madina ;*

*À tous mes amis qui se reconnaîtront.*

# *REMERCIEMENTS*

*La royauté et la louange sont à Allah tout puissant, qui m'a montré le bon chemin et m'a aidé à surpasser tous les obstacles que j'ai rencontrés durant mon cursus universitaire. Je remercie infiniment tous ceux qui n'ont ménagé aucun effort, pour me faire part de leur contribution dans la perspective de réussir ce travail. En premier lieu, je tiens à exprimer mon immense gratitude à mon encadreur et promoteur au niveau de l'établissement d'accueil du cas pratique Hyundai Motor Algérie filiale du groupe CEVITAL, Mr Nabil DRALI, qui m'a soutenu tout au long de la période de préparation de ce mémoire, ainsi qu'à tous les éléments du département « audit et contrôle interne ».*

*Je suis aussi très reconnaissant envers tous mes professeurs à l'École Supérieure de Commerce, qui m'ont initié à la recherche, et avec lesquels j'ai beaucoup appris pendant le cursus universitaire ; ma gratitude est immense envers eux.*

## Liste des abréviations

Abréviation	Signification
<b>AG</b>	Assemblée Générale.
<b>AGEX</b>	Assemblée Générale Extra Ordinaire.
<b>AGO</b>	Assemblée Générale Ordinaire.
<b>ATH</b>	Association Technique d'Harmonisation.
<b>CA</b>	Chiffre d'Affaire.
<b>CA</b>	Conseil d'Administration.
<b>CAC</b>	Commissaire Aux Comptes.
<b>CCA</b>	Charge des Concessionnaire Automobiles.
<b>CDI</b>	Centre Des Impôts.
<b>CE</b>	Code d'Enregistrement.
<b>CF</b>	Code Fiscal.
<b>CIDTA</b>	Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées.
<b>CNC</b>	Conseil Nationale de Comptabilité
<b>CNCC</b>	Conseil Nationale des Commissaire aux Comptes.
<b>CPCA</b>	Code des Procédures Civiles et Administratives
<b>CPF</b>	Code des Procédures Fiscales.
<b>CPI</b>	Centre de Proximité des Impôts.
<b>CT</b>	Code du Timbre.
<b>CTCA</b>	Code des Taxes sur le Chiffre d'Affaire.
<b>DFC</b>	Directeur Finance et Comptabilité.
<b>DFC</b>	Département Finance et Comptabilité.
<b>DG</b>	Directeur Général.
<b>DGI</b>	Directeur Générale des Impôts.
<b>DIW</b>	Direction des Impôts de la Wilaya.
<b>DIW</b>	Directeur des Impôts de la Wilaya.
<b>ERB</b>	Etat de Rapprochement Bancaire.
<b>FY</b>	Fiscal Year.
<b>GRH</b>	Gestion des Ressources Humaines.
<b>HMA</b>	Hyundai Motor Algérie.
<b>HSE</b>	Hygiène Sécurité et Environnement.
<b>HT</b>	Hors Taxe.
<b>IBS</b>	Impôt sur le Bénéfice des Sociétés.
<b>IRG</b>	Impôt sur le Revenu Globale.
<b>LF</b>	Loi de Finance.
<b>LFC</b>	Loi de Finance Complémentaire.
<b>MF</b>	Ministère des Finances.
<b>PDG</b>	Président Directeur Générale.
<b>PV</b>	Procès-Verbal.
<b>RF</b>	Résultat Fiscal.
<b>RNC</b>	Résultat Net Comptable.
<b>SARL</b>	Société A Responsabilité Limitée.

<b>SPA</b>	<b>Société Par Action.</b>
<b>TAP</b>	<b>Taxe sur l'Activité Professionnelle.</b>
<b>TEI</b>	<b>Taux Effectif d'Imposition.</b>
<b>TTC</b>	<b>Toutes Taxes Comprises.</b>
<b>TTVN</b>	<b>Taxe sur Transaction des Véhicules Neufs.</b>
<b>TVA</b>	<b>Taxe sur la Valeur Ajoutée.</b>
<b>VASFE</b>	<b>Vérification Approfondie sur la Situation Fiscale d'Ensemble.</b>
<b>VC</b>	<b>Vérification de la Comptabilité.</b>
<b>VP</b>	<b>Vérification Ponctuelle.</b>

**Liste des tableaux**

Numéro du tableau	Titre	Numéro de la page
01	Les risques inhérents en audit interne.	26
02	Facteurs d'audit fiscal.	46
03	Constats relevés concernant le livre journal.	102
04	Constats relevés concernant le livre d'inventaire.	102
05	Analyse de la charge TAP.	103
06	Analyse de la Taxe de Formation Professionnelle et Taxe d'Apprentissage.	105
07	Analyse de l'IRG sur traitement et salaire.	106
08	Analyse de la Taxe sur Transaction des Véhicules Neufs.	107
09	Analyse de l'état détaillé des clients.	108
10	Synthèse de l'ensemble des risques encourus par HMA.	109

**Listes des figures**

Numéro de la figure	Titre	Numéro de la page
01	Processus de gestion des risques.	32
02	La situation de l'entreprise.	40
03	Présentation schématique de l'audit fiscal.	42
04	Le rôle de l'audit fiscal.	50
05	Les sanctions annoncées par les tribunaux et par l'administration fiscale.	69
06	L'entreprise et la fiscalité.	78
07	Organigramme simplifié du groupe CEVITAL.	81
08	Organigramme de Hyundai Motor Algérie.	85

## Tables des matières

Dédicaces.....	
Remerciements.....	
Liste des abréviations.....	A
Liste des tableaux.....	C
Liste des figures.....	D
<b>Introduction générale .....</b>	<b>I</b>
<b>Chapitre 01 : Généralités et concepts sur l’audit .....</b>	<b>1</b>
<b>Introduction du premier chapitre.....</b>	<b>1</b>
<b>Section 01 : Généralité sur l’audit.....</b>	<b>2</b>
<b>Sous-section 01 : Définitions et origine de l’audit.....</b>	<b>2</b>
1. Approche historique de l’audit.....	2
2. Présentation de l’audit.....	4
2.1. Définition de l’audit.....	4
2.2. Objectifs fondamentaux et principe d’audit.....	6
2.2.1 Les objectifs fondamentaux de l’audit.....	6
2.2.1.1 Régularité.....	6
2.2.1.2 Sincérité.....	6
2.2.1.3 Pertinence.....	6
2.2.1.4 La fidélité de l’image donnée.....	7
2.2.1.5 Aspects particuliers de l’audit.....	7
2.2.2 Principe de l’audit.....	8
<b>Sous-section 2 : Les formes d’audit.....</b>	<b>9</b>
1. En fonction de l’intervenant.....	9
1.1 L’audit interne.....	9
1.2 L’audit externe.....	9
2. En fonction de l’objectif de la mission.....	10
2.1 L’audit légal.....	10
2.2 L’audit financier.....	10
2.3 L’audit de la gestion.....	10
2.4 L’audit opérationnel.....	10
3. En fonction du domaine d’investigation de la mission.....	11
3.1 L’audit social.....	11
3.2 L’audit d’évaluation.....	11
4. En fonction de l’entité auditée.....	11

<b>Sous-section 3 : Les bénéficiaires de l'audit.....</b>	<b>12</b>
1. Les dirigeants de l'entreprise.....	12
2. Les actionnaires, propriétaires de l'entreprise.....	12
3. Les tiers .....	13
<b>Section 2 : L'audit interne.....</b>	<b>14</b>
<b>Sous-section 1 : Définition et missions de l'audit interne.....</b>	<b>14</b>
1. Définition de l'audit interne.....	14
2. Les différentes catégories de missions de l'auditeur interne.....	15
2.1. L'audit de régularité / fiabilité /sincérité/conformité.....	15
2.2. L'audit de performance.....	15
2.3. L'audit de management (ou de direction).....	16
2.4. L'audit de stratégie.....	18
3. Rôle de l'audit interne .....	19
<b>Sous-section 2: Normes, code de déontologie et évolution de l'audit interne.....</b>	<b>20</b>
1. Normes et codes de déontologie de l'audit interne.....	20
2. Evolution de la notion d'audit et son extension au domaine fiscal.....	21
<b>Sous-section 3 : Le concept de risque en audit interne.....</b>	<b>23</b>
1. Présentation de l'approche par les risques.....	23
2. Composantes de l'approche par les risques.....	24
3. Les niveaux de risques.....	25
4. Les finalités de l'audit interne .....	26
<b>Section 03 : La notion du risque au niveau du contrôle interne.....</b>	<b>28</b>
<b>Sous-section 01: Définition, objectifs et outils du contrôle interne.....</b>	<b>28</b>
1. La définition du contrôle interne.....	28
2. Les objectifs du contrôle interne.....	28
3. Les outils du contrôle interne.....	29
<b>Sous-section 02 : Notion de risque et ses méthodes de gestion.....</b>	<b>31</b>
1. La notion du risque.....	31
2. La gestion des risques.....	32
3. Les principes fondamentaux du contrôle interne.....	33
3.1 Principes fondamentaux d'organisation.....	33
3.2 La responsabilité.....	33

<b>Sous- section 03 : Méthodologie d'évaluation du contrôle interne.....</b>	<b>33</b>
1. La prise de connaissance des procédures.....	33
2. Méthodes de description des procédures.....	34
3. Evaluation du contrôle interne.....	35
3.1 Identification des forces et des faiblesses.....	35
3.2 Evaluation théorique du contrôle interne.....	35
3.3 Test de procédure sur points forts.....	36
3.4 Exploitation de l'évaluation du contrôle interne.....	36
<b>Conclusion du premier chapitre.....</b>	<b>37</b>
<b>Chapitre 02 : Cadre générale de l'audit fiscal.....</b>	<b>39</b>
<b>Introduction du deuxième chapitre.....</b>	<b>39</b>
<b>Section 1 : La théorie d'audit fiscal.....</b>	<b>41</b>
<b>Sous-section 1 : L'apparition et les caractéristiques de l'audit fiscal .....</b>	<b>41</b>
1. Définition et portée de l'audit fiscal.....	41
1.1 Définition de l'audit fiscal.....	41
1.2 Portée de l'audit fiscal.....	43
1.3 L'intérêt d'un audit fiscal.....	43
1.4 Les principes de l'audit fiscal.....	44
2. Les caractéristiques de l'audit fiscal.....	45
2.1 Missions et objectifs de l'audit fiscal.....	45
2.1.1 Les missions d'audit fiscal.....	45
2.1.1.1 La périodicité d'une mission d'audit fiscal.....	46
2.1.1.2 Les examens concernés par l'audit.....	47
2.1.1.3 La variété des impôts à contrôler.....	47
2.1.2 Les objectifs de l'audit fiscal.....	47
2.2. Les intéressés par l'audit fiscal.....	49
2.2.1. Les membres de l'entreprise.....	49
2.2.2. Les organes de contrôle externe.....	49
2.2.3. Des futurs associant de l'entreprise.....	50
2.2.4. Des bailleurs de fonds.....	50
3. Les sources des règles fiscales et comptables.....	50
3.1. Les sources des règles fiscales et comptables en Algérie.....	50
3.1.1. Les codes fiscaux.....	51
3.1.2. La réglementation comptable.....	51
3.1.3. Autres législations.....	52
<b>Sous-section 2 : L'autonomie de l'audit fiscal par rapport à l'audit comptable.....</b>	<b>53</b>
1. La convergence entre l'audit fiscal et l'audit comptable.....	53
1.1 L'interdépendance entre comptabilité et fiscalité.....	53
1.2 Le contrôle de la régularité comptable et la régularité fiscale.....	53

2. La divergence entre l'audit fiscal et l'audit comptable.....	54
2.1 L'audit comptable et les travaux fiscaux.....	54
2.1.1 L'importance des travaux fiscaux extracomptables.....	54
2.1.2 L'existence de domaines à haut risque fiscal.....	54
2.2 L'audit comptable et le contrôle de l'efficacité fiscale de l'entreprise.....	55
<b>Sous-section 3 : Le rapport d'audit fiscal.....</b>	<b>55</b>
1. Régime fiscal de l'entité auditée.....	55
2. La mesure du risque fiscal.....	55
3. Les recommandations à émettre dans le rapport .....	56
4. Les recommandations pour bénéficier des avantages fiscaux.....	56
<b>Section 2 : Démarche de l'audit fiscal en entreprise.....</b>	<b>57</b>
<b>Sous-section 1: Prise de connaissance générale de l'entité auditée.....</b>	<b>57</b>
1. Compréhension du secteur d'activité.....	58
2. Compréhension et appréciation de l'environnement juridique et fiscal.....	58
2.1 Les informations juridiques.....	58
2.2 Les informations fiscales.....	59
2.3 Les informations comptables et financières.....	60
2.4 Les informations opérationnelles.....	61
2.5 Examen des rapports et autres documents ayant un impact fiscal.....	61
<b>Sous-section 2 : Définition du cadre fiscal de l'entité.....</b>	<b>61</b>
1. Définition du régime fiscal.....	61
1.1 Les obligations fiscales.....	62
1.2 La gestion fiscale.....	62
2. Les opérations spécifiques.....	62
<b>Sous-section 3 : Le système de Contrôle interne et le système d'information fiscal.....</b>	<b>63</b>
1. Définition du contrôle interne et du système d'information fiscal.....	63
1.1 Définition du contrôle interne fiscal.....	63
1.2 Définition du système d'information fiscal.....	64
2. Evaluation du contrôle interne et du système d'information fiscal.....	65
2.1 La fonction fiscale.....	65
2.2 L'évaluation des procédures fiscales.....	65
2.2.1 Les procédures de préparation et de dépôt des déclarations fiscales.....	66
2.2.2 Les procédures ayant trait au respect des obligations de forme.....	66
2.3 L'adaptation de l'organisation comptable aux besoins fiscaux.....	66
2.4 La documentation.....	67
2.5 L'archivage.....	67
2.6 La veille fiscale (stay-awake).....	67
2.7 Le niveau de maturité du système de gestion fiscale de l'entreprise.....	67

<b>Section 3 : L’audit fiscal mesure le risque fiscal.....</b>	<b>68</b>
<b>Sous-section 1 : La nature du risque fiscal.....</b>	<b>68</b>
1. Le pouvoir de contrôle de l’administration fiscale.....	68
1.1 L’administration dispose d’un pouvoir de redressement.....	68
1.2 L’administration fiscale dispose d’un pouvoir de sanctions.....	69
<b>Sous-section 2 : Les différents domaines et sources de risques fiscaux.....</b>	<b>69</b>
1. Les domaines de risques fiscaux.....	69
1.1 Les risques de transactions.....	70
1.2 Les risques de situations.....	70
1.3 Les risques opérationnels.....	70
1.4 Les risques de complaisances.....	70
1.5 Les risques comptables.....	71
1.6 Les risques de management.....	71
1.7 Les risques de la réputation.....	71
2. Risques d’origine externe et risques d’origine interne.....	72
2.1. Risques d’origine externe.....	72
2.1.1 La complexité des textes fiscaux.....	72
2.1.2 La discordance entre comptabilité et fiscalité.....	72
2.1.3 La doctrine administrative est source de risque fiscal.....	72
2.1.4 La maladresse de certains contrôleurs des impôts.....	72
2.1.5 L’organisation de certains secteurs.....	72
2.2 Risques d’origine interne.....	73
2.2.1 Risques liés aux procédures.....	73
2.2.2 Risques liés aux personnes.....	73
<b>Sous-section 3 : Les limites et critiques de l’audit fiscal.....</b>	<b>73</b>
1. Les limites du contrôle de la régularité.....	73
1.1 Les limites liées au déroulement de la mission.....	73
1.1.1 Les limites liées à la contrainte du temps de la mission.....	74
1.1.2 Les limites liées à la délicate appréciation du risque fiscal.....	74
1.2 Les limites liées au résultat de la mission.....	74
1.2.1 Les limites de l’audit fiscal par rapport à l’audit légal.....	74
1.2.2 Limites de l’audit fiscal par rapport à l’administration fiscale.....	75
2. Les critiques apportées à l’audit fiscal.....	75
2.1 Les critiques sur la nouveauté de l’audit fiscal.....	75
2.2 Les critiques sur l’opportunité de l’audit fiscal.....	75
2.3 Les critiques sur la spécificité de l’audit fiscal.....	76
<b>Conclusion du deuxième chapitre .....</b>	<b>76</b>
<b>Chapitre 03 : Appréciation de la gestion fiscale de Hyundai Motor Algérie.....</b>	<b>78</b>
<b>Introduction du troisième chapitre.....</b>	<b>78</b>

<b>Section 01 : Prise de connaissance de Hyundai Motor Algérie.....</b>	<b>79</b>
1. Présentation de Hyundai Motor Algérie filiale du groupe CEVITAL.....	79
2. Organisation de Hyundai Motor Algérie.....	85
<b>Section 2 : Appréciation du contrôle de l'administration fiscale.....</b>	<b>87</b>
1. Les outils de contrôles.....	87
1.1. Le droit de communication.....	87
1.2. Le droit de contrôle.....	87
1.2.1. Le contrôle sur pièces .....	87
1.2.2. La vérification de la comptabilité.....	87
1.2.3. La vérification ponctuelle de comptabilité.....	88
1.2.4. La vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble.....	88
1.2.5. La flagrance fiscale.....	88
1.3. Le droit de reprise.....	88
1.4. Le droit d'enquête .....	89
1.5. Le droit de visite.....	89
2. Les garanties accordées dans le cadre du contrôle fiscal.....	90
2.1. Les garanties liées à l'exercice du droit de vérification.....	90
2.1.1. Envoi d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié .....	90
2.1.2. Assistance d'un conseil de son choix.....	91
2.1.3. Limitation de la durée de vérification.....	91
2.1.4. Impossibilité de renouveler une vérification.....	92
2.2. Les garanties liées à l'exercice du pouvoir de redressement.....	92
3. La conclusion de la vérification.....	92
3.1. Absence de redressement.....	92
3.2. Proposition de redressement .....	92
4. Les procédures de redressement.....	93
4.1. Procédure contradictoire de redressement.....	93
4.1.1. Le rejet de comptabilité.....	93
4.2. Procédure d'imposition d'office.....	93
5. Les voies de recours.....	94
5.1. Le recours contentieux.....	94
5.2. Le recours gracieux.....	98
<b>Section 03 : Estimation du risque de HMA pour l'année 2014.....</b>	<b>99</b>
1. Le contrôle des livres légaux et de la tenue de la comptabilité de HMA.....	101
2. La taxe sur l'activité professionnelle (TAP).....	103
3. L'impôt sur le bénéfice des sociétés et acomptes provisionnels d'IBS.....	104
4. Taxe de formation professionnelle et taxe d'apprentissage. ....	105
5. Impôt sur Revenu Global sur traitements et salaires.....	105
6. Taxe sur la transaction des véhicules neufs (TTVN).....	106
7. Le contrôle de l'état détaillé des clients (état 104 série G modèle n°3).....	107
8. Synthèse des risques fiscaux encourus.....	109
<b>Conclusion du troisième chapitre.....</b>	<b>110</b>

**Conclusion générale.....111**  
**Bibliographie.....115**

## **Résumé**

Suite aux différents scandales boursiers et comptables des sociétés Enron, Worldcom, Vivendi..., l'audit est devenu une discipline transversale au centre des préoccupations des managers, il est positionné dans les normes internationales comme une véritable source d'amélioration continue pour accroître l'efficacité du système d'information et de gestion de l'économie en général et l'entreprise en particulier. Pour cela, l'auditeur doit avoir des qualités professionnelles, personnelles, et des déterminants pour exercer son jugement professionnel dans le cadre des normes internationales d'audit ISA, afin de certifier les états financiers, ou bien dans le but de résoudre des situations critiques survenues dans l'entreprise en interne.

Depuis l'effondrement de ces entreprises, une conception de l'audit laissant une large place au contrôle interne s'est développée, des normes ont été progressivement définies puis affinées, la technique n'a cessé d'évoluer et de contribuer à améliorer le concept de la vérification, et par la même la qualité de l'information.

## **Mots clés**

Audit, Auditeur, Améliorer, Norme, Qualité, Vérification.

## **Summary**

Following various stock and accounting scandals of Enron, WorldCom, Vivendi ..., auditing has become a cross-discipline managers focus of concern, it is positioned in international standards as a source of continuous improvement to increase the effectiveness of the information system and in general economic management and the company in particular. For this, the auditor must have professional qualifications, personal, and determinants to exercise professional judgment in the context of international audit standards ISA to certify the financial statements, or in order to solve critical situations occurred in the company internally.

Since the collapse of these companies, a design audit leaving a large internal control has developed, standards have gradually been defined and refined the technique has evolved and helps improve concept of verification, and by the same quality of information.

## **Keywords**

Audit, Auditors, Improve, Standard, Quality, Verification.

# *Introduction Générale*

Sans surprise, l'économie Algérienne depuis 1962 est basée sur la rente pétrolière. En effet, les recettes de l'État sont largement dominées par les hydrocarbures d'où la fiscalité pétrolière, avec 3678,1 milliards de dinars en 2013, soit 61,7% du total des recettes. Ce taux, en 1999, était déjà très similaire (61,9%), preuve que la dépendance aux hydrocarbures ne s'est pas atténuée. Pire entre 2005 et 2008, l'Algérie a connu des pics de dépendance du budget de l'État aux hydrocarbures avec un taux compris entre 75,8% jusqu'à 78,8%.

Le reste des recettes, soit 2279,4 milliards de dinars, est essentiellement constitué des rentrées fiscales dites ordinaires ou hors-hydrocarbures. Celles-ci se composent, pour majeure partie, de l'impôt sur les revenus et les bénéfices (823,1 milliards), dont 494,4 provient des prélèvements sur les salaires, soit l'impôt sur le revenu global essentiellement et 328,7 milliards d'impôts sur les bénéfices des sociétés.

La seconde source importante de recettes fiscales est constituée des impôts sur les biens et les services (741,6 milliards), en particulier de la taxe sur la valeur ajoutée. Cette dernière est divisée en deux parties, l'une sur les importations (442,4 milliards) et l'autre sur l'activité intérieure (299,2 milliards). Nous citerons également les droits de douanes comme source de revenus budgétaires, avec 402 milliards de dinars.

Souvent subie et vécue comme source de risque, la fiscalité a été pendant plusieurs années considérée comme une dimension complexe et très coûteuse. Peu à peu, la perception de la fiscalité a évolué. Etant l'objet d'une réglementation complexe dont la mise en œuvre est source de contrôle mais également de sanction de la part de l'administration fiscale, les enjeux financiers de la fiscalité dans l'entreprise sont apparus rapidement.

Par conséquent, l'attention des dirigeants a porté prioritairement sur la détermination et la gestion du risque fiscal.

Le risque fiscal trouve son origine dans la complexité des règles applicables, mais bien évidemment aussi dans la façon qu'a l'entreprise de les appréhender dans le cadre de sa politique fiscale.

La notion du risque fiscal englobe d'après Jean-Luc.Rossignol deux acceptations: la première correspond au non-respect, volontaire ou non, des règles fiscales et à la méconnaissance d'une disposition favorable qui peut générer un manque à gagner fiscal. Ce risque, comportant un risque de sanction et un risque de perte d'opportunité, est appelé «Risque de sanction fiscale», alors que le second risque appelé «risque de sanction générale» repose sur le fait que les choix fiscaux sont porteurs d'incidences au-delà du seul domaine fiscal en cas de discordance entre la stratégie fiscale et la stratégie globale de l'entreprise.

De même, le développement de l'entité, qu'il s'opère par le biais d'une stratégie interne ou externe, est lui-même source de risques. Dans le cadre d'une stratégie d'intégration verticale et/ou horizontale, la question des flux intergroupes constitue un enjeu fiscal de toute première importance dont les implications sont toutes à la fois stratégiques, opérationnelles et organisationnelles. Ainsi, l'organisation de l'administration fiscale, la mise en place de nouvelles applications informatiques ainsi que la création de la direction des grandes entreprises en 2005 s'inscrivent dans une perspective de réduction et de contrôle des risques fiscaux.

Pour toutes ces considérations, la prévention des risques fiscaux suppose la mise en place ou le recours à certaines mesures dont notamment:

- L'implémentation de procédures fiscales ;
- La formalisation du processus de gestion du risque fiscal;
- La mise à disposition des ressources suffisantes pour la gestion fiscale;
- La documentation et l'archivage (dossier fiscal);
- La concertation et la communication;
- L'audit fiscal.

L'audit fiscal est un outil de détection des risques fiscaux et d'amélioration de la gestion des risques par les mesures correctrices qu'il peut suggérer.

Bien que nécessairement différent du contrôle fiscal, l'intérêt de recours à l'audit fiscal se justifie pour apporter une information sur l'existence ou l'absence du risque fiscal et, le cas échéant, sur l'ampleur de ce risque. Aussi la gestion du risque fiscal constitue une partie intégrante de la gestion des risques de l'entreprise. En effet, le risque fiscal génère non seulement des conséquences financières mais peut nuire fortement à la réputation de l'entreprise.

Le domaine de la recherche retenu est celui de l'entreprise Hyundai Motor Algérie, qu'est la plus importante filiale du pôle automobile et immobilier du groupe CEVITAL, ce choix se justifie notamment par :

- L'importance de la contribution de cette entreprise à l'économie nationale surtout en termes d'impôts et d'emplois.
- L'obligation accrue de performance et de compétitivité du fait de la concurrence rude dans le secteur automobile en Algérie.
- Une entité en phase avec le temps et le monde de la technologie.
- Qualifiée comme une « organisation complexe ».

### **L'objectif de la recherche**

Le but de la recherche est de contribuer à mieux cerner les multiples aspects d'un concept désormais incontournable pour nos entreprises aujourd'hui et d'estimer le risque fiscal auquel elles sont exposées. Notre étude sera donc axée autour de l'audit fiscal comme un outil d'audit pour maîtriser et améliorer la gestion fiscale et le contrôle interne de cette entité.

A ce titre, nous allons essayer d'apporter des éléments de réponses à une question précise qui est la suivante : « **Comment peut se servir Hyundai Motor Algérie filiale du groupe CEVITAL des techniques d'audit pour réduire son risque fiscal ?** ».

Une analyse approfondie de notre problématique nous a amené à nous poser une série de questions secondaires qui peuvent être résumées comme suit :

- Quelle est l'importance de la création d'une structure d'audit au sein d'une entreprise ?
- Comment utiliser les techniques d'audit pour améliorer la gestion de l'entreprise et prévenir les différents risques qu'elle peut encourir ?
- Quelle est l'influence de la fiscalité sur la gestion comptable et financière de l'entreprise ?

La recherche documentaire sur le sujet nous a permis d'avancer une hypothèse de recherche principale et des sous-hypothèses qui feront l'objet d'expérimentation afin de les confirmer ou de les infirmer.

**Hypothèse principale :**

L'application des techniques de rapprochement entre les déclarations fiscales et la balance générale de l'entreprise peuvent confirmer l'exactitude des déclarations et faire ressortir les écarts non déclarés à justifier.

**Les sous-hypothèses :**

- 1) Vu le caractère déclaratif de l'impôt en Algérie, les contribuables trouvent toujours moyen de diminuer l'assiette d'imposition pour payer moins d'impôts d'où la nécessité de créer une structure d'audit pour améliorer la gestion interne et prévenir les risques de l'entreprise.
- 2) L'audit fiscal est une mission spécialisée permettant d'obtenir des indications sur l'ampleur du risque encouru par l'entreprise. Il vise donc à identifier les risques fiscaux auxquels l'entreprise est exposée et permet aussi l'évaluation de sa gestion fiscale.
- 3) Une mauvaise gestion fiscale peut épuiser rapidement la trésorerie de l'entreprise car mieux gérer sa fiscalité c'est mieux gérer ses finances.

**Importance du sujet**

Le sujet de gestion des risques fiscaux est à la une des recherches au niveau international, et cela vu son impact soit sur l'aspect épistémologique, et aussi sur les pratiques des entreprises Algériennes, en effet, une bonne gestion fiscale est souvent assimilée au coût important consenti pour cette réalisation, à cet effet, les contribuables ont toujours tendance à diminuer la charge fiscale pour payer le minimum d'impôts, ce qui ne manquera pas d'influer négativement sur le niveau des ressources fiscales et ce qui engendre nécessairement une moins-value pour le trésor. D'où le caractère strict de l'administration fiscale en termes de contrôle fiscal et le pouvoir de redressement et de sanction dont elle dispose.

C'est pour cela qu'une démarche de gestion des risques fiscaux dans l'entreprise à travers l'utilisation de l'audit interne permet de prévenir et réduire ces risques.

**Méthodologie de la recherche**

Pour mener à bien cette étude, la méthodologie retenue est à la fois descriptive et analytique. Nous avons fait une étude de cas unique en raison de la délicatesse de l'objet de l'étude, cette dernière nous a permis de mieux cerner tous les contours du sujet, de mener notre étude de manière profonde et précise, nous permettant ainsi de collecter des données probantes et significatives.

Notre étude est organisée en trois (03) chapitres :

Le premier chapitre intitulé « Généralités et concepts sur l'audit », s'articule autour des multiples définitions de l'audit, ses origines, les types d'audit, ainsi que ses formes et les différentes missions d'audit interne et en dernier lieu on a abordé la notion du risque au niveau du contrôle interne.

Le deuxième chapitre intitulé « Cadre générale de l'audit fiscal », a pour objet de définir la notion de l'audit fiscal, son intérêt et ses principes en premier lieu. Ensuite, on a expliqué la démarche de l'audit fiscal dans l'entreprise. Et enfin, on a vu comment l'audit fiscal mesure le risque fiscal.

Le troisième chapitre intitulé « Appréciation de la gestion fiscale de Hyundai Motor Algérie ». On a présenté en premier lieu l'entreprise d'accueil de notre cas pratique à travers son implantation en Algérie, ses missions, ses objectifs ainsi que ses différents départements. Dans un second lieu, on a abordé l'intervention de l'administration fiscale en cas d'un éventuel contrôle, procédures de redressements et voies de recours citées par la loi en vigueur. Et enfin la démarche que devrait aborder cette entité pour contrefaire le fisc et réduire son risque fiscal.

## Chapitre 1

# *Généralités et concepts sur l'audit*

## **Introduction du premier chapitre**

Bien souvent, l'audit s'apparente à un examen, un mauvais moment à passer, un gagne-pain, un mal nécessaire, un moyen de pression, une fin en soi, une habitude, une perte de temps, un parcours du combattant. L'audit est pour certains un coûteux marathon de plusieurs semaines sur plusieurs sites, plusieurs régions voire même plusieurs pays. Pour d'autres, un agréable voyage touristique. L'audit est aussi parfois subi. Le terme « audit », parfois utilisé à tort et à travers de façon inadaptée, désigne divers types d'évaluations, de diagnostics, d'états des lieux et d'autres expertises.

Selon l'ATH « l'audit est l'examen d'information en vue d'exprimer sur cette information une opinion responsable et indépendante par référence à un critère de qualité, cette opinion doit accroître l'utilité de l'information<sup>1</sup> ».

La notion d'audit connaît depuis quelques années une ferveur croissante et le terme s'est progressivement vu appliquer outre l'audit comptable et financier à toute une série de domaines. On parle ainsi d'audit marketing, d'audit social ou d'audit GRH. Les approches sur lesquelles se basent les différents types d'audits apparaissant comme suffisamment variées, l'audit fiscal qui est le domaine dans lequel le terme d'audit a été récemment utilisé est le résultat d'une évolution des domaines de ce dernier, qui a entraîné l'émergence d'une activité bien définie se distinguant des autres activités voisines. Le point commun à toutes ces approches c'est la vérification du respect des normes ou des critères définis, dont une démarche critique d'évaluation doit s'assurer de la correcte mise en œuvre.

L'audit interne est une fonction qui présente de grandes spécificités et caractéristiques. Elle dispose en fait des caractéristiques d'une profession normée à l'échelle internationale: même définition, mêmes standards professionnels, même code de déontologie ; un examen mondialement reconnu<sup>2</sup>.

En effet, avec le développement de l'audit interne, les entreprises perçurent l'intérêt que présenterait pour elles l'expression d'une opinion sur des informations autres que celles relatives à la comptabilité. De l'aptitude de la matière fiscale à constituer l'objet d'un contrôle spécifique et approfondi au développement des domaines de l'audit cette conjonction fut l'occasion de voir apparaître la notion d'audit fiscal qui a ses propres définitions et fondements qui se distinguent des autres formes d'audit.

On a réparti ce premier chapitre en trois sections :

Section 1 : Généralités sur l'audit.

Section 2 : L'audit interne.

Section 03 : La notion du risque au niveau du contrôle interne.

---

<sup>1</sup> ATH, « Audit Financier », Edition CLET, 1983, p18.

<sup>2</sup> Elisabeth Bertin, « Audit interne : enjeux et pratiques à l'international », Edition d'organisation, 2007, p 05.

## Section 1: Généralités sur l'audit

Dans cette section nous allons aborder dans un premier temps un petit aperçu historique de l'audit, ensuite la définition, les objectifs et principes de l'audit, ainsi que ces formes et ces bénéficiaires.

### Sous-section 1: Définitions et origine de l'audit

#### 1. Approche historique de l'audit

Les praticiens d'aujourd'hui, les auditeurs internes et externes ne sont que les héritiers d'une longue tradition de services qui a évolué au fil du temps.

Depuis les âges les plus reculés, il a toujours été indispensable de garder une trace des recettes et dépenses, des stocks disponibles et des transactions opérées, avec la nécessité de tenir des comptes. Les anciens ont donc ressenti très tôt le besoin de contrôler les informations comptables<sup>1</sup>.

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 service) nous a conduits directement à une autre apparition celle de l'audit<sup>2</sup>.

Trois mille ans avant notre ère, les Égyptiens ont eu la charge de surveiller l'ensemble des dépenses et des recettes publiques, 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 lieu. Mais c'est à Rome que le verbe audir, qui signifie écouter a donné sa racine étymologique à notre expression contemporaine -AUDIT-<sup>3</sup>.

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, les détournements de fonds, s'informent de la qualité de l'administration avant de rendre compte à l'empereur.

L'avènement de la première révolution industrielle, l'évolution rapide de l'économie de marché et surtout le développement de l'actionnariat constituent autant de facteurs ayant contribué à l'évolution de l'audit. En effet, en raison de l'opposition des intérêts entre les dirigeants et les actionnaires, la nécessité d'un recours à des réviseurs ou auditeurs se justifiait.

Ces auditeurs avaient pour missions :

- D'apprécier la fiabilité des documents comptables et des informations fournies en vue de leur approbation;
- D'apprécier le système de maîtrise interne de l'entreprise;

<sup>1</sup> J. RENARD « Théorie et pratique de l'audit interne », les Edition d'organisation, 1994, p41.

<sup>2</sup> H. VLAMINICK, Histoires de la Comptabilité, Edition Pragmos, 1979, p17.

<sup>3</sup> J. RENARD, op.cit. , p 49.

- Et de juger les performances.

La politique fiscale de l'Etat constitue également un autre facteur qui a contribué à l'évolution de l'audit par des lois fiscales qui imposent aux chefs d'entreprises des rapports annuels sur les bénéfices acquis pendant l'année financière.

De tous cela, les comptables ont ressenti la nécessité d'une coopération collective, ce qui a permis la création de multiples organisations professionnelles<sup>1</sup> qui se chargeaient de l'audit, afin de satisfaire aussi bien les besoins des actionnaires que ceux des dirigeants:

- Association des comptables légaux en Scotland 1854.
- Association des comptables légaux en Angleterre 1880.
- Association des comptables légaux en Irlande 1888.
- L'institut des comptables publics agréé aux Etats-Unis en 1916.
- L'institut des auditeurs internes aux Etats-Unis en 1941.

Tous ces facteurs ont contribué à l'évolution de l'audit aussi bien dans le domaine financier que dans tous les domaines d'activité de l'entité économique<sup>2</sup>.

En Algérie, et jusqu'à 1975, c'est le code de commerce français, reconduisant la législation existante en 1962 sauf de ses dispositions contraires à la souveraineté nationale, qui régissent l'exercice du contrôle des comptes pour les entreprises commerciales.

En 1970, le contrôle et la surveillance des comptes publics, nés des nationalisations des sociétés étrangères sont alors introduits, organisés dans les sociétés nationales et dans les établissements publics à caractères industriel et commercial en vue de s'assurer de la régularité des comptes et d'analyser leurs situations actives et passives.

Ce système des contrôles externes a fonctionné jusqu'en 1980, date la création de la cour des comptes<sup>3</sup> qui a tout naturellement remis en cause le contrôle des entreprises publiques par les commissaires aux comptes.

Après cinq (5) années d'existence, la mission de la cour des comptes est à son tour, remise en cause par la loi des finances de 1985 qui réhabilite le commissaire aux comptes dont la désignation auprès des entreprises publiques économiques (E.P.E) n'a été effective qu'à partir de l'année 1988.

Bien plus, la Loi 88-01 du 12 janvier 1988<sup>4</sup>, impose dans son article 40 aux entreprises publiques économiques (E.P.E) d'organiser et de renforcer les structures internes "d'audit des entreprises ", et d'améliorer d'une manière constante leurs procédés de fonctionnement.

<sup>1</sup> J. RAFFEGEAU, F. DUBOIS et D. de MENOVILLE, L'audit opérationnel, Coll. Que sais-je? PUF 1984, p7

<sup>2</sup> J.P. Ravalec, « Audit Social et Juridique », Edition les guides Montchrestien, 1986, p3.

<sup>3</sup> [http://www.ccomptes.org.dz/index\\_fr.html](http://www.ccomptes.org.dz/index_fr.html), consulté le 16/04/2016, à 13h00.

<sup>4</sup> Journal officiel, 1988-01-13, no 2, pp. 18-23.

## 2. Présentation de l'audit

### 2.1. Définition de l'audit

- **Terminologie :**

Si l'on se 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.

Il permet donc de faire un examen critique en vue de formuler une opinion, il est de ce fait assimilé non seulement au contrôle des comptes mais à une sorte de révision générale du fonctionnement de l'entreprise<sup>1</sup>.

- **Définition :**

L'audit peut être défini « comme un examen critique destiné à vérifier que l'activité de l'entreprise est fidèlement traduite dans des comptes annuels conformément à la réglementation en vigueur, et un jugement sur la gestion des dirigeants. C'est la procédure de contrôle de l'exécution des objectifs de l'entreprise<sup>2</sup> ».

L'audit est en effet, une fonction importante dans toute entreprise, compte tenu de ses missions et prérogatives. La détermination des dysfonctionnements, la préconisation des mesures de redressement et de mise en place de procédures ou de leurs améliorations, constitue autant de moyens d'assurer le bon fonctionnement de l'entreprise<sup>3</sup>.

L'audit quelle que soit sa forme apparaît aujourd'hui comme un véritable outil de direction incontournable et comme la volonté de diriger l'entreprise de façon à améliorer ses performances, de l'aider à comprendre le passé et le présent et à agir (présent et futur)<sup>4</sup>.

L'audit constitue de par son apport, un support de gestion capital susceptible d'apporter les éléments de réponse aux dysfonctionnements constatés à l'occasion d'une opération ; il s'opère aussi bien dans les entreprises en difficultés que dans celles dites performantes.

L'audit interne apporte sa contribution à l'ensemble des activités de l'entreprise car dans chaque domaine, qu'il s'agisse des aspects financiers, administratifs, informatiques, industriels, commerciaux ou sociaux, d'après Larry Sawyer<sup>5</sup> : « diriger c'est toujours planifier les tâches, organiser les responsabilités, conduire les opérations et en contrôler le marché ». Le management l'accompagne et l'éclaire. Larry Sawyer dit : « la tâche du dirigeant est difficile. L'aide dont il a le plus besoin ce n'est pas celle d'un vérificateur qui pointe des chiffres, ou même signale la violation des règles et procédures, ou montre qu'elles sont périmées, inapplicables ou inefficaces ; c'est celle de quelqu'un qui peut comprendre ses

---

<sup>1</sup> IFACI – IAS, Les mots de l'audit, éditions Liaisons, 2000.

<sup>2</sup> J. RENARD, Op.cit, p65.

<sup>3</sup> J. RENARD, Op.cit, p98

<sup>4</sup> Stéphanie Thiery-Dubuisson, « L'Audit », édition la Découverte, p3

<sup>5</sup> J. RENARD, Op.cit, p88.

problèmes et lui donner des avis sur la façon de les résoudre en se fondant sur les principes éprouvés du management<sup>1</sup> ».

Ce métier d'auditeur est passionnant mais difficile. Il demande des qualités personnelles et des connaissances variées, notamment des connaissances en management. L'auditeur pratique en effet le doute méthodique, il s'appuie sur les quatre préceptes énoncés par Descartes<sup>2</sup> il y a plus de 350 ans dans son discours de la méthode pour bien mener sa raison et chercher la vérité...

1. Ne recevoir aucune chose pour vraie que je ne la connusse évidemment être elle... ;
2. Diviser chacune des difficultés... en autant de parcelles... qu'il serait requis pour mieux les résoudre ;
3. Conduire par ordre mes pensées, en commençant par les objets les plus simples et les plus aisés à connaître, pour monter peu à peu... jusqu'à la connaissance des plus composés... ;
4. Faire partout des dénombrements si entiers, et des revues si générales, que je fusse assuré de ne rien omettre ».

L'audit est exercé par une personne physique ou un service (bureau, cabinet...) :

- **Compétente** : l'auditeur doit maîtriser les différents domaines<sup>3</sup> comptables, juridique, gestion, organisation, sciences humaines et politique générale...
- **Indépendante** : vis-à-vis de l'activité soumise au contrôle, ce qualificatif est souvent attaché à l'auditeur interne lorsqu'on veut souligner que la fonction exercée ne saurait subir ni influence ni pression susceptibles d'aller à l'encontre des objectifs qui lui sont assignés, c'est pourquoi l'auditeur interne doit être attaché au niveau hiérarchique le plus élevé de l'entreprise.

L'audit est exercé en vue d'exprimer une opinion motivée sur la concordance globale de la situation de l'entreprise par rapport aux normes.

Enfin, le terme audit trouve sa définition dans les mots :

- Audit qui, fidèle à sa racine latine (Audio, Audire: écouter), montre la réelle signification d'écoute de la fonction ; son caractère générique est naturellement employé pour tout ce qui constitue une analyse et une opinion sur une situation.
- Interne ou externe, car l'audit est exercé par le personnel de l'entreprise ou à l'extérieure de l'entreprise ou relevant d'intervenants extérieurs.

D'où la définition adoptée par l'Institute of Internal Auditors (IIA)<sup>4</sup> : « l'Audit interne est à l'intérieur d'une organisation, une fonction indépendante d'évaluation périodique des opérations pour le compte de l'organisation ».

---

<sup>1</sup> J. RENARD, Op.cit, p88.

<sup>2</sup> R. Descartes, discours de la méthode, « Pour bien conduire sa raison, et chercher la vérité dans les sciences », La Haye, 8 Juin 1637.

<sup>3</sup> IFACI, Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne, norme 1210, p5.

<sup>4</sup> IIA (Institut of Internal Auditors): association international qui fédère l'audit interne.

L'audit interne est à la fois une fonction de direction dans la mesure où il concerne au premier lieu le chef de l'entreprise, un métier qui demande du temps d'où la nécessité de disposer de spécialistes pour exercer la fonction<sup>1</sup>.

## 2.2 Objectifs fondamentaux et principe d'audit

### 2.2.1 Les objectifs fondamentaux de l'audit

De nombreux auteurs proposent de classer les objectifs de l'audit interne en quatre niveaux selon qu'ils intéressent la régularité et /ou la conformité aux règles et aux procédures, l'efficacité des choix effectués dans l'entreprise ou la pertinence de la politique générale.

#### 2.2.1.1 Régularité

Régularité « Qualité de ce qui régulier, conformité à des règles »<sup>2</sup>, la régularité est la conformité à la réglementation ou, en son absence, aux principes généralement admis. Il est important que les informations financières puissent être lues et comprises par tous les utilisateurs, sans ambiguïté et de la même façon. A cet effet, la publication de l'information financière suppose donc qu'existe un référentiel comptable prédéfini. Ainsi, les principes comptables édictés dans un pays s'appliquent à toutes ses entreprises.

#### 2.2.1.2 Sincérité

Avec l'apparition de la notion de « sincérité », seraient sincères des documents financiers tels que les établirait un professionnel<sup>3</sup>, indépendant, de bonne foi, placé devant les problèmes techniques et l'interprétation qui s'y attache. Pratiquement les comptes sincères résulteraient d'une parfaite connaissance :

- Des règles et de leur application ;
- De la situation de l'entreprise ;
- De la perception extérieure des comptes ainsi présentés (afin que le contenu ne soit pas perçu de manière déformée).

#### 2.2.1.3 Pertinence

La pertinence est une affaire de la direction générale puisqu'elle est tenue de vérifier la mesure dans laquelle les choix faits aboutiront effectivement aux effets recherchés.

L'auditeur s'intéresse donc, à ce niveau, à la prise dans son ensemble afin de se prononcer sur :

- La cohérence entre les structures, les moyens et les objectifs fixés par l'entreprise.
- La qualité des orientations de la direction générale.

<sup>1</sup> HOWARD F.STETTLER, " Audit: principes et méthodes générales, Edition Publi-Union, 1974, P 62

<sup>2</sup> HOWARD F.STETTLER, Op.cit. P 111.

<sup>3</sup> Article 25, de la Loi n°10-01 du 16 Rajab 1431 correspondant au 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

La pertinence va être exprimée comme l'écart entre le résultat que l'entreprise veut obtenir et la capacité des moyens retenus pour y parvenir.

#### 2.2.1.4 La fidélité de l'image donnée

Les faits traduits au travers de l'information financière doivent refléter fidèlement<sup>1</sup> la situation de l'entreprise.

L'information financière comprend à la fois des éléments chiffrés et quantitatifs ainsi qu'une annexe obligatoire explicitant le contenu du bilan et du compte de résultat.

Cette annexe comporte de très nombreuses informations non quantitatives. Par ailleurs, les comptes présentés aux associés et tiers sont accompagnés d'un rapport de gestion<sup>2</sup> qui donne des informations sur le marché de l'entreprise et ses perspectives.

Le contrôle de la fidélité par l'auditeur légal porte donc également sur ces informations, leur exactitude et leur pertinence.

#### 2.2.1.5 Aspects particuliers de l'audit

Du fait de la mise en œuvre de ses objectifs principaux, l'audit financier touche inévitablement à un certain nombre de domaines connexes par rapport auxquels il convient de le situer, ce sont notamment :

- **Audit de détection de la fraude** : d'une manière assez naturelle, on aurait tendance à faire de la détection de la fraude l'objectif fondamental du contrôle des documents financiers<sup>3</sup>. En effet, les obligations de l'auditeur dans ce domaine procèdent uniquement de son objectif fondamental de vérification de la régularité et de la sincérité des comptes. En d'autres termes, la détection de la fraude doit être envisagée comme une conséquence et non comme une finalité.

L'audit n'étant qu'un moyen de détection des erreurs, des fraudes et des vols dans les registres. Cependant, cette pratique a changé lorsque la justice anglaise avait décidé en 1897 que la détection des fraudes et des erreurs n'était pas l'objectif principal de l'audit<sup>4</sup>.

- **Audit et amélioration de la gestion** : une des conséquences possibles de l'audit est l'amélioration générale des procédures de la société. On s'y réfère généralement en parlant d'audit constructif. Au cours de sa démarche, en effet, l'auditeur peut être conduit à relever des imperfections dans l'organisation et dans les procédures de la

<sup>1</sup> Article 10, Loi n°07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier.

<sup>2</sup> Article 23, de la Loi n°10-01 du 16 Rajab 1431 correspondant au 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

<sup>3</sup> Bernard COLLAS, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, édition Economica, Paris 2000, p 25.

<sup>4</sup> Merle Ph, Mercier A, Flahaut-J, contrôle de gestion, édition Puf, Paris 1998, p 7.

société et à les communiquer à la direction<sup>1</sup>. Certains auteurs vont jusqu'à faire de cette définition un des objectifs fondamentaux de l'auditeur. Ainsi M.HOLMES, dans son manuel « Auditing principals and procedures », affirme : « l'objectif immédiat de l'audit (externe) est d'attester le caractère fiable des états financiers et d'émettre une opinion sur le caractère satisfaisant de la présentation de ces documents. Les objectifs à long terme de l'audit doivent être : d'apporter un guide aux décisions futures de la direction sur toutes les questions d'ordre financier telles que contrôles, prévisions, analyses et établissements des rapports. Ces objectifs correspondent à un seul but : l'amélioration des résultats<sup>2</sup>. »

Le second terme de cette définition va trop loin. Il fait de l'amélioration des résultats l'un des objectifs de l'audit, alors qu'elle est seulement la conséquence d'une démarche qui vise fondamentalement à vérifier les documents financiers. L'amélioration des procédures résulte de la mise en œuvre d'un audit ; mais elle n'est pas pour autant l'objectif qui détermine l'action de l'auditeur. Il est d'ailleurs évident que si ce n'est pas le cas, l'auditeur devrait être à la fois comptable, expert juridique, contrôleur de gestion.

### **2.2.2 Principe de l'audit**

Le principe est d'auditer rationnellement et d'explicitier les finalités de l'audit, puis en déduire les moyens d'investigation jugés nécessaires et suffisants.

Pratiquement, c'est apprécier dans un but précis, et une situation concrète observée (le « comment ? »), l'application du principe et des règles (le « pourquoi ? »).

Les principes généraux sont :

- L'audit est un outil de management utilisé comme source d'information<sup>3</sup> pour les actions de la direction.
- Objectivité, indépendance et transparence dans la planification.
- Approche systématique et cohérence.
- Déontologie<sup>4</sup>.
- Confidentialité dans les résultats<sup>5</sup>.
- Auditer est un outil de détection des défaillances du système mais également de contribuer à son amélioration.

---

<sup>1</sup> Louis VAURS, cité par E. BARBIER, Op.cit., P. 19.

<sup>2</sup> Merle Ph, Mercier A, Flahaut-J, Op.cit, p 122.

<sup>3</sup> Stéphanie Thiery-Dubuisson, L'Audit, édition la Découverte, p3.

<sup>4</sup> Le code de déontologie, Traduction littérale du Code of Ethics, approuvé par le Conseil d'Administration de l'IIA (Institut of Internal Auditors) le 17 juin 2000.

<sup>5</sup> Norme 2 440 de l'IIA.

## Sous-section 2 : Les formes d'audit

L'audit peut intervenir dans tous les domaines d'activités de l'entreprise et s'intéresser à la régularité, la conformité, l'efficacité, l'efficience et la qualité.

### 1. En fonction de l'intervenant

L'auditeur peut être interne ou externe à l'entreprise.

- **1.1 L'audit interne** : exercé par un salarié de l'entité auditée, l'audit interne est « une fonction indépendante d'appréciation, exercée dans une organisation par un de ses départements, pour examiner et évaluer les activités de cette organisation. L'objectif étant d'aider les membres de l'organisation à exercer efficacement leurs responsabilités. A cet effet, l'audit interne leur fournit des analyses, appréciations, recommandations, conseils et informations sur les activités examinées<sup>1</sup> ».

Donc l'audit interne peut être défini comme étant une activité indépendante par laquelle un professionnel de l'entreprise procède à la révision périodique, des instruments dont dispose la direction pour contrôler et diriger l'entreprise.

- **1.2 L'audit externe** : la mission du contrôleur externe<sup>2</sup> est de vérifier et d'exprimer une opinion sur les comptes. Le commissaire aux comptes / l'auditeur externe s'assure que ces derniers traduisent bien les opérations réalisées dans leur intégralité et qu'ils ne donnent pas une image de l'entreprise contraire à sa situation effective, et qu'ils sont conformes au référentiel comptable utilisé.

Les missions d'audit externe peuvent être classées sous deux (02) types : l'audit contractuel et l'audit l'égal.

- **L'audit contractuel** : il s'agit d'une mission d'audit effectuée par un professionnel indépendant dans le cadre d'un contrat conclu d'un commun accord entre l'organisation et ce professionnel<sup>3</sup>. De ce fait, les droits et obligations de l'auditeur sont clairement définis dans les « termes de références » du contrat de la mission. Nous pouvons citer quelques exemples d'audit contractuel : audit financier, audit social, audit informatique, audit fiscal ... etc.
- **L'audit légal** : à la différence de l'audit contractuel, les termes de références de l'audit légal ou commissariat aux comptes sont expressément définis par la loi<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> J. RENARD, Sophie NUSSBAUMER, « Audit interne et contrôle de gestion pour une meilleure collaboration », Groupe EYROLLES, 2011, Edition d'organisation.

<sup>2</sup> Norme ISA 610.

<sup>3</sup> Louis Vaur, « Audit interne : pratiques et enjeux à l'international », Groupe Eyrolles, Edition d'organisation, 2007, p18.

<sup>4</sup> Loi n°10-01 du 16 Rajab 1431 correspondant au 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, art 22 et 23.

## 2. En fonction de l'objectif de la mission

Suivant la nature et catégories d'audit on constate :

- **2.1 L'audit légal** : son objectif est de vérifier et de certifier que les comptes annuels ou consolidés selon le cas donnent une image fidèle ; il est confié aux commissaires aux comptes par la loi<sup>1</sup>. D'autres expressions sont utilisées telles que : audit comptable et financier, audit des états financiers, ou simplement audit.
- **2.2 L'audit financier** : il désigne les missions qui prennent directement appui sur les états financiers de l'entreprise pour étudier les comptes annuels ou consolidés. Son objectif étant de vérifier tout ou partie du processus comptable (comptes annuels, états financiers, documents comptable ... etc.). En effet, l'audit financier et comptable s'intéresse aux actions ayant une incidence sur la préservation du patrimoine, les saisies, les traitements comptables et l'information financière publiée par l'entreprise<sup>2</sup>.

Il peut aussi être orienté vers la fiabilité des informations financières et la protection des actifs matériels, humains et financiers ... etc. L'auditeur interne doit s'assurer, en relation avec les auditeurs externes, que les procédures de contrôle interne comptables sont fiables. Il ne s'agit nullement ici d'une mission de certification des comptes.

- **2.3 L'audit de la gestion** : il a pour finalité de porter un jugement critique sur une opération de gestion ou les performances d'une ou plusieurs personnes. Son objectif est d'apporter les preuves d'une fraude<sup>3</sup>, d'une malversation ou d'un gâchis.

Il diffère de l'audit financier en ce sens que ce dernier a pour objet la vérification de la bonne transaction en langage comptable des opérations de l'entreprise, tandis que l'audit de gestion a pour objet de juger la pertinence de ces opérations et la qualité des dirigeants.

- **2.4 L'audit opérationnel** : l'audit opérationnel comprend toutes les missions qui visent à améliorer les performances de l'entreprise. Il analyse les risques et les déficiences existants dans le but de donner des conseils, de faire des recommandations, de mettre en place des procédures ou proposer de nouvelles stratégies.

L'audit opérationnel a pour objet de répondre aux questions suivantes :

- Est-ce que cela fonctionne ?
- Quelles mesures correctives prendre si cela ne fonctionne pas ?
- Comment parvenir à un meilleur fonctionnement ?
- Quels problèmes vont se poser dans l'avenir ?

---

<sup>1</sup> Loi n°10-01 du 16 Rajab 1431 correspondant au 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

<sup>2</sup> Raymond VATIER, « Audit de la gestion sociale », Edition d'organisation, 1989, p 169.

<sup>3</sup> Article 2 de la norme 1210, « Norme professionnelle de l'audit interne », L'institut de l'audit interne (IFACI).

L'idée principale est donc d'auditer la réalité plutôt que sa description comptable<sup>1</sup>, afin de permettre à l'entreprise de pouvoir affronter la compétition avec les meilleurs atouts.

### 3. En fonction du domaine d'investigation de la mission

L'audit couvre tous les domaines que l'auditeur juge nécessaire de contrôler pour fonder son opinion. Ainsi, la spécificité de l'entreprise peut le conduire à se spécialiser afin de proposer un service complet dans les domaines ou des activités particulières (informatique, juridique, environnement... etc.). On parle alors d'audits qualifiés dont l'objectif est lié à ceux de l'audit financier, opérationnel ou de gestion<sup>2</sup> :

- **3.1 L'audit social** : c'est le contrôle de la paie, des ressources humaines, des déclarations sociales et des conditions de travail<sup>3</sup>. Comme le définit Jean-Marie Peretti sur le site Internet de l'Institut d'Audit Social (IAS)<sup>4</sup> « l'audit social regroupe les formes d'audit appliquées à la gestion et au mode de fonctionnement des personnes dans les organisations qui les emploient ainsi qu'au jeu de leurs relations internes et externes ». Cela signifie que l'audit social a pour périmètre l'ensemble de l'entreprise et de ses relations à la fois en interne (relations des salariés entre eux, relations hiérarchiques, etc.) et en externe (relations de l'entreprise avec les différentes parties prenantes identifiées telles que les actionnaires, l'État, les fournisseurs, etc.).
- **3.2 L'audit d'évaluation** : préalable à une acquisition d'entreprise.

### 4. En fonction de l'entité auditée

L'audit est exercé dans toutes les catégories d'entités, y compris celles relevant du secteur non lucratif (associations ou public)<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> Jeam Charles BECOUR, Henri BOUQUIN, « l'audit opérationnel », Economica, 1991.

<sup>2</sup> HOWARD F. STETTLER, Op.cit, p 78.

<sup>3</sup> Jacques IGALENS, Jean-Marie PERETTI, « Audit social : meilleurs pratiques, méthodes, outils », Groupe Eyrolles, Editions d'organisation, 2008, P 36.

<sup>4</sup> <http://www.auditsocial.net>, consulté le 13/03/16, à 23 :23.

<sup>5</sup> E. Bertin, op.cit. p 18.

---

### **Sous-section 3 : Les bénéficiaires de l'audit**

Le résultat de l'audit intéresse plusieurs parties prenantes dans l'obtention de l'information comptable et autre, telle que :

#### **1. Les dirigeants de l'entreprise**

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

En Algérie le commissaire aux comptes doit informer les dirigeants, membres du conseil d'administration ou du directoire et du conseil de surveillance selon le cas sur les éléments suivants<sup>1</sup> :

- Les contrôles et vérifications effectués ;
- Les postes du bilan comptable et documents ou des modifications sont nécessaires ;
- Les irrégularités et inexactitudes découvertes. Une irrégularité est une non-conformité aux textes légaux et réglementaires, aux principes comptables, aux dispositions statutaires ou aux décisions de l'assemblée générale (AG) ;
- Les conclusions relatives à leur observation.

#### **2. Les actionnaires, propriétaires de l'entreprise**

En plus des raisons évoquées ci-dessus, les actionnaires sont intéressés par les résultats de l'audit afin de s'assurer :

- De la capacité de gestion des dirigeants.
- De la bonne utilisation des fonds investis (rentabilité) avant de s'engager dans de nouvelles décisions.

Le commissaire aux comptes est tenu de convoquer l'assemblée générale ordinaire (AGO) à défaut de convocation régulière par le conseil d'administration (CA) ou le directoire.

Le commissaire aux comptes doit présenter à l'assemblée générale ordinaire un rapport général sur les comptes annuels. Ce rapport doit être écrit, daté, signé et déposé au siège social, 15 jours avant l'AGO. Le rapport précise l'expression de l'opinion du commissaire aux comptes. Cet avis doit être clairement exprimé : les comptes sont, ne sont pas ou sont partiellement réguliers, sincères et fidèles.

Ce rapport est déposé au greffe du tribunal de commerce et peut être consulté par toute personne intéressée.

---

<sup>1</sup> Code de commerce, article 715 bis 10.

Toute erreur de jugement peut déboucher sur une mise en cause de la responsabilité civile et éventuellement pénale<sup>1</sup> du commissaire aux comptes. S'il a certifié des comptes entachés d'erreurs, les tiers peuvent avoir été trompés et demander une réparation du préjudice. Inversement s'il émet des réserves ou refuse de certifier les comptes, le préjudice sera subi par l'entreprise.

Le contenu du rapport est un élément essentiel de la mission. C'est la raison pour laquelle il a été normalisé par la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes.

### **3. Les tiers**

Ils représentent toutes les parties externes à l'entreprise intéressée par le rapport de l'audit<sup>2</sup>. Il s'agit des :

- **Banques** : pour s'assurer que les comptes sont sincères et traduisent bien la réalité patrimoniale de l'entreprise, principale garantie pour l'action des crédits.
- **Institutions de l'Etat** : les institutions de l'Etat reposent leur politique de planification, contrôle, impôts, détermination de prix sur la base des rapports de l'entreprise établis par l'auditeur.
- **Administration fiscale** : le respect des dispositions législatives et réglementaires et des principes comptables généralement admis permet de conférer aux comptes un caractère de force probante devant l'administration fiscale.

---

<sup>1</sup> Articles 59-63, Loi n° 10-01, JO n° 42.

<sup>2</sup> M.Chadefaux, « L'audit fiscal », Editions Litec, 1987, p.259.

## Section 2 : L'audit interne

Dans cette section consacrée à « l'audit interne », nous allons donner la définition, les normes et le code de déontologie de l'audit interne dans un premier temps, et on abordera le concept de risque en audit interne par la suite.

### Sous-section 1 : Définition et missions de l'audit interne

#### 1. Définition de l'audit interne

En juin 1999 l'I.I.A a défini l'audit interne comme suit<sup>1</sup>: « L'audit interne est une fonction de conseil, s'exerçant avec indépendance et objectivité. Elle se propose d'apporter de la valeur ajoutée et d'améliorer le fonctionnement de l'organisation. Elle aide à atteindre les objectifs par une approche systématique et raisonnée d'évaluation et d'amélioration de la gestion de risque, des dispositifs de contrôle et des méthodes de management ».

IFACI<sup>2</sup> a défini : « l'auditeur interne exerce à l'intérieur d'une organisation », une fonction d'évaluation pour examiner et apprécier le bon fonctionnement, la cohérence et l'efficacité de son contrôle interne. Pour cela les auditeurs examinent les différentes activités de l'organisation, évaluent les risques et les dispositifs mis en place pour les maîtriser, s'assurent de la qualité de la performance dans l'accomplissement des responsabilités confiées et font toute recommandation pour améliorer sa sécurité et accroître son efficacité<sup>3</sup>.

Donc l'audit interne est un outil permettant de veiller sur la qualité du système ..., c'est-à-dire de s'accorder un moment privilégié pour examiner objectivement son système qualité afin de détecter des éléments, indices, pistes pouvant contribuer à l'améliorer.

Il s'agit de veiller à ce que l'entité auditée respecte les trois (03) points suivants:

- **la conformité** : au travers de cette mission, l'auditeur interne met en œuvre une démarche simple consistant à vérifier que la réalité des faits soit conforme à un référentiel ou issu du droit c'est-à-dire dispositions légales et réglementaires.
- **l'efficacité** : un système qualité est efficace lorsqu'il permet de réaliser des produits conformes d'une manière régulière et d'accroître la satisfaction durable des clients. C'est le « doing the right things »<sup>4</sup>. L'auditeur cherche ici un écart entre les résultats et les objectifs, c'est à dire un écart entre le but choisi et l'effet produit mais aussi "le pourquoi" de cet écart et le "comment" réduire.
- L'aptitude du système qualité à constituer un outil d'aide incontournable pour atteindre les objectifs prédéfinis.

<sup>1</sup> J. RENARD, Op.cit, p 91.

<sup>2</sup> Définition de l'Institut Français des Auditeurs et Contrôleurs Internes (IFACI).

<sup>3</sup> E. Barbier « Mieux piloter et mieux utiliser l'audit », Editions Maxima, 1998, p 41.

<sup>4</sup> R.N.GREENWALD, « An internal auditor's guide to self-management », The Internal Auditor, 1990

## 2. Les différentes catégories de missions de l'auditeur interne

Le département d'audit interne analyse et évalue d'une manière indépendante l'existence et le fonctionnement du système de contrôle interne. Au moyen des missions d'audit, il rédige des recommandations et des avis ou exprime des remarques pour l'amélioration du contrôle interne.

### 2.1 L'audit de régularité / fiabilité /sincérité/conformité

L'audit de régularité, de fiabilité/sincérité ou de conformité<sup>1</sup> consiste à vérifier la bonne application des règles, procédures, descriptions de poste, organigrammes, systèmes d'information etc. Dans ce contexte, l'auditeur interne compare la réalité aux règles en vigueur. Pour ce faire, l'auditeur va travailler par rapport à un référentiel, et c'est en cela que son travail est relativement simple. L'auditeur, s'étant informé sur tout ce qui devrait être, signale au responsable les distorsions, les non-applications (évitables ou inévitables) les mauvaises interprétations des dispositions établies ; il en analyse les causes et les conséquences et recommande ce qu'il convient de faire pour qu'à l'avenir les règles soient appliquées.

### 2.2 L'audit de performance

L'audit de la performance consiste à examiner de façon indépendante, objective et fiable si des entreprises, des systèmes, des opérations, des programmes, des activités ou des organisations fonctionnent conformément aux principes d'économie, d'efficacité et d'efficacités et si des améliorations sont possibles<sup>2</sup>.

L'audit de performance analyse:

- **L'efficacité** : dont le critère est l'atteinte des objectifs fixés, et plus généralement la réponse adéquate à l'attente. L'audit de l'efficacité permet de savoir si les objectifs fixés ont été atteints, donc c'est une comparaison (objectifs / réalisations) et à défaut pourquoi<sup>3</sup>.
- **L'efficience** : qui est le « doing the things right »<sup>4</sup>, dont le critère est de faire le mieux possible. L'analyse de l'efficience permet de savoir si les objectifs assignés peuvent être améliorés dans des conditions de coût favorables (comparaison moyens/ réalisations).
- Le principe **d'économie**: prescrit que les moyens mis en œuvre par l'institution dans le cadre de la réalisation de ses activités sont rendus disponibles en temps utile, dans les quantités et qualités appropriées et au meilleur prix<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> Série des normes d'audit ISSAI 4000, ISSAI 4100 et ISSAI 4200.

<sup>2</sup> Politiques et normes d'audit de la Cour et norme ISSAI 300, 2015, p9.

<sup>3</sup> Raymond VATIER, « Audit de la gestion sociale », Edition d'organisation, 1989, p166.

<sup>4</sup> Jacques RENARD, « Théorie et pratique de l'audit interne », 6<sup>ème</sup> éditions, 2006, p50.

<sup>5</sup> Dispositions de l'article 30 du règlement financier (de 2012) applicable au budget général de l'Union Européenne.

L'audit de la performance<sup>1</sup> peut également comporter des aspects liés à l'audit financier et à l'audit de conformité y compris des considérations environnementales dans le cadre du développement durable. Un audit associant ces aspects est appelé «audit intégré». Le choix du type d'audit à effectuer (audit de la performance ou intégré) relève du jugement professionnel et doit être arrêté au cas par cas. Les auditeurs doivent être conscients du fait que la réalisation d'un audit centré exclusivement sur la performance constitue déjà en soi un défi et que la mise en œuvre d'un audit intégré serait une tâche encore plus exigeante. En conséquence, un audit intégré doit toujours être envisagé avec une grande prudence et ne doit être entrepris que s'il apparaît clairement que des informations probantes suffisantes, pertinentes et fiables pourront être obtenues et que des messages clairs et utiles pourront être émis en temps opportun, au stade du rapport, afin d'atteindre les objectifs de l'audit de la performance, ainsi que de l'audit de conformité et/ou de l'audit financier. Le plan d'enquête et le programme d'audit doivent faire clairement la distinction entre les différentes composantes, de manière à ce que l'équipe d'audit ait une parfaite compréhension des différents objectifs de l'audit et à ce qu'elle en tienne dûment.

### **2.3 L'audit de management (ou de direction)**

L'audit de management ou de direction se décline en 3 conceptions d'après Jacques Renard<sup>2</sup> :

- La première conception est que l'auditeur interne se fait présenter par le responsable du secteur audité la politique que celui-ci doit conduire. En d'autres termes, et l'on verra que c'est le préalable nécessaire à la démarche d'appréciation du contrôle interne, il doit solliciter son interlocuteur « Monsieur le responsable de l'entretien, quelle est votre politique d'entretien ? » ou « Monsieur le responsable du recrutement, quelle est votre politique de recrutement ? » ou encore « Monsieur le directeur des ventes, quelle est votre politique de vente ? » ce qui signifie en clair « Comment concevez-vous la mission qui vous est assignée ? ». Cet exposé permet tout d'abord de s'assurer que l'intéressé a une politique et qu'il est en mesure de l'exprimer clairement. C'est-à-dire qu'il connaît parfaitement sa mission. Si tel n'était pas le cas, on pourrait déjà en tirer un certain nombre de conséquences. L'exposé étant fait et la connaissance de cette politique étant acquise, l'auditeur va regarder dans quelle mesure cette politique est en ligne avec la stratégie de l'entreprise ou avec les politiques qui en découlent. La politique d'entretien est-elle cohérente par rapport à la politique d'investissements ? La politique de publicité est-elle en harmonie avec la politique de marketing et celle-ci dans la ligne stratégique définie par la direction générale, etc. ? Ainsi se définit l'audit de management : à l'occasion de chaque audit, une réflexion du type « audit de conformité » mais portant sur un domaine spécifique et d'application délicate qu'est le domaine stratégique. Cette conception de l'audit de management apparaît donc d'une utilisation périlleuse : elle nécessite à l'évidence un grand professionnalisme, une bonne connaissance de l'entreprise et une autorité suffisante pour être écoutée des responsables quant aux recommandations susceptibles d'être formulées dans ce domaine.

---

<sup>1</sup> Norme d'audit ISSAI 3100.

<sup>2</sup> Jacques Renard, « Théorie et pratique de l'audit interne », 6<sup>ème</sup> édition, 2006, p51.

C'est-à-dire que cet « audit de management » est en fait exercé par des responsables d'audit interne, des chefs de mission ou tout le moins par des auditeurs très confirmés. Il s'inscrit dans la droite ligne de l'appréciation du gouvernement d'entreprise préconisée par la définition de l'audit interne. Cet audit peut se manifester ou bien sous la forme d'une mission d'audit spécifique et portant sur un sujet fondamental d'examen de conformité entre la politique d'une fonction et la stratégie de l'entreprise. Mais « l'audit de management » peut aussi trouver sa pratique au sein d'une mission d'audit « traditionnelle » et dans laquelle certains constats et donc certaines recommandations sont de nature « audit de management » comme d'autres peuvent être de nature « audit de conformité » ou « audit d'efficacité ».

- La deuxième conception de l'audit de management, nettement moins pratiquée que la première, mais qui n'est pas incompatible avec elle. Dans cette optique, l'auditeur interne porte son regard non plus vers le haut, mais vers le bas, non plus vers les aspects politiques ou stratégiques de l'entreprise compris dans leur globalité, mais vers la mise en œuvre sur le terrain. Dans cette démarche, en effet, l'auditeur s'étant fait expliquer, comme dans le premier cas, quelle est la politique du responsable de l'unité auditée ?, quelle est sa mission ?, il va ensuite se rendre sur le terrain pour examiner dans quelle mesure cette politique est connue ?, comprise ? et appliquée ?, et si ceux qui sont chargés de la mettre en œuvre ont bien en main les moyens pour le faire. En vérifiant la façon dont les politiques sont connues, transmises et exécutées, tout au long de la ligne hiérarchique, l'auditeur réalise pleinement son rôle – ultérieurement décrit – d'appréciateur du contrôle interne. Là encore nous avons affaire à une sorte d'audit de conformité, mais conformité non plus entre une politique et la stratégie globale, mais conformité cette fois entre une politique et sa mise en œuvre.
- La troisième conception de l'audit de management est évoquée pour mémoire car elle n'est que peu pratiquée. Mais elle existe et mérite donc d'être citée. Elle existe essentiellement dans certains grands groupes internationaux dans lesquels on doit respecter un processus formalisé d'élaboration de la stratégie de l'entreprise. En d'autres termes, la direction générale locale doit suivre un certain processus de concertation, de propositions et d'approbation avec la direction générale du groupe, au terme de ce processus la stratégie à retenir est définie et approuvée. L'audit de management – disent alors les tenants de cette troisième conception – va consister à réaliser l'audit de ce processus d'élaboration de la stratégie ; donc là également, audit de conformité mais portant sur une matière noble, dans laquelle la direction générale est impliquée au premier chef, savoir le respect des règles définies pour l'élaboration de la stratégie.

Pratiquer l'audit de management c'est donc toujours, et quelle que soit la définition retenue, observer la forme et non le fond. L'audit de management est souvent assimilé à l'audit de la stratégie<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Raymond VATIER, « Audit de la gestion sociale », Edition d'organisation, 1989, p 169.

## **2.4 L'audit de stratégie**

L'audit de stratégie se conçoit comme l'évaluation de la cohérence globale des politiques et stratégies de l'organisme<sup>1</sup>. Conçu comme une confrontation de l'ensemble des politiques et stratégies de l'entreprise avec le milieu dans lequel elles se situent pour en vérifier la cohérence globale. Cette conception confirme la pétition de principe en vertu de laquelle l'auditeur interne ne saurait en aucun cas prétendre apprécier les politiques et stratégies, son rôle se limite à souligner éventuellement les incohérences. Observons cependant que ces simples révélations peuvent conduire la direction générale à modifier au fond tel ou tel point pour retrouver une cohérence globale, mais on se situe alors hors du champ d'application de l'audit interne. Mais quelle que soit l'option appliquée, il s'agit là d'audits de haut niveau, exigeant des compétences sérieuses et qui en dépit des déclarations ne sont encore pratiqués que par quelques-uns. Il est certain que cette ultime étape en cours de développement laisse présager des conceptions plus élaborées de l'audit interne. Les avancées pressenties sur l'audit du gouvernement d'entreprise prennent place dans ce contexte.

C'est à partir de ces réflexions que s'est posée la question du rôle de l'auditeur interne dans l'appréciation de la performance. Le respect des bons principes exige que l'auditeur ne porte pas de jugement sur la performance atteinte ou à atteindre, mais qu'il s'assure que la norme de performance assignée est connue et réalisable. En d'autres termes il doit veiller à l'existence :

- des objectifs de performance ;
- de moyens suffisants pour les atteindre ;
- d'un système d'information pour les mesurer.

En Algérie, si l'audit interne est à présent bien implanté dans les grandes entreprises, mais il y a de grandes différences selon les secteurs d'activités.

La banque, par exemple, en raison de ses caractéristiques propres mais aussi du règlement CRBF 97/02 et des contrôles stricts exercés par la commission bancaire, a développé un audit puissant, reconnu et respecté, ce qui n'est pas encore tout à fait le cas pour l'audit interne des secteurs de l'industrie, du commerce et des services.

En ce qui concerne le secteur public, beaucoup de progrès restent encore à faire notamment au niveau de l'administration centrale de l'Etat même si la mise en place récente de la LOLF (Loi Organique relative aux Lois de Finances) devrait être très bénéfique à l'implantation de véritables services d'audit interne.

---

<sup>1</sup> Patricia Coutelle-Brillet, « L'audit stratégique : positionnement, démarche et risques », Groupe Eyrolles, Editions d'organisation, p. 289.

### **3. Rôle de l'audit interne**

L'audit interne doit être présent partout dans l'entreprise et être capable d'évaluer l'ensemble des opérations. Il contribue à la création de valeur de l'entreprise. Il doit être un outil d'information fiable pour la direction générale et aussi pour le conseil d'administration comme organe de gestion. Il doit avoir une qualité qui correspond aux exigences des régulateurs.

Dépasse le simple contrôle des processus économiques et financiers. L'audit va être obligé de s'intéresser à l'ensemble de la situation, y compris au dispositif de risques.

L'auditeur interne va à l'essence même du fonctionnement de l'unité ou de l'entreprise qu'il est chargé d'auditer. Et c'est par son talent, et pas simplement par la procédure, qu'il est capable d'apporter à la direction générale de l'entreprise, et plus globalement, d'ailleurs, au fonctionnement du marché, un niveau de sécurité supplémentaire.

L'audit interne assure que les principes, les règles, les procédures de gouvernance retenus par l'entreprise sont bien déclinés, mis en œuvre, contrôlés, dans tout le périmètre de l'entreprise.

L'audit est un point de passage enrichissant, permettant de jeter pendant un temps un regard critique sur plusieurs activités de l'entreprise, et d'acquérir une expérience plus large qu'une responsabilité spécifique dans un métier ou une expérience plus large qu'une responsabilité spécifique dans un métier ou une autre fonction.

Dans l'idéal, un bon audit interne pourrait répondre à la définition suivante : c'est un dispositif interne à l'entreprise (ou à l'administration) qui vise à :

- Apprécier l'exactitude et la sincérité des informations, notamment comptable, qui sont produites par les systèmes d'information internes à l'entreprise.
- Assurer la sécurité physique et comptable des opérations et vérifier la bonne application des règles et des procédures applicables.
- Garantir l'intégrité du patrimoine de l'entreprise et permettre l'appréciation des risques engagés.
- Juger de l'efficacité des systèmes de gestion (appréciation des résultats de l'organisation, des procédés de production).

Par ailleurs, l'audit interne présente également une vertu qui est loin d'être négligeable, il permet d'informer les auditeurs externes<sup>1</sup>... Et ce, de deux façons : d'abord par les résultats et les critiques qu'il relève, qui donnent à ceux-ci des éléments de réflexion et leur suggèrent des pistes de recherche, ensuite par les qualités ou les défauts qui lui sont propres, l'inexistence ou la faiblesse caractérisée d'un service d'audit interne, l'insuffisance des missions de contrôle, la faiblesse des normes utilisées sont autant de signes d'une mauvaise gestion de l'entreprise.

---

<sup>1</sup> Les échanges d'informations doivent respecter les règles de confidentialité attachées aux deux fonctions. Celles-ci sont précisées par la norme 2 440 de l'IIA, pour ce qui est de l'audit interne et dans le Code de déontologie de l'IFAC, pour ce qui est de l'audit externe.

## Sous-section 2: Normes, code de déontologie et évolution de l'audit interne

### 1. Normes et code de déontologie de l'audit interne

Le professionnalisme et la légitimité de l'audit interne s'appuient ainsi sur des normes professionnelles rigoureuses et un code de déontologie, édictés au niveau international par l'IIA, repris et adaptés au niveau de la France par l'IFACI.

Les normes ont pour objet<sup>1</sup> :

- De définir les principes de bases que la pratique de l'audit interne doit suivre ;
- De fournir un cadre de référence pour la réalisation et la promotion d'un large éventail d'activités d'audit interne apportant une valeur ajoutée ;
- D'établir les critères d'appréciation du fonctionnement de l'audit interne ;
- De favoriser l'amélioration des processus organisationnels et des opérations.

Les normes se composent des Normes de Qualification (série 1000), des Normes de Fonctionnement (série 2000) et des Normes de Mise en Œuvre (série nnnn.Xn).

Les Normes de Qualification énoncent les caractéristiques que doivent présenter les organisations et les personnes accomplissant des activités d'audit interne :

- 1000 « Mission, pouvoirs et responsabilités » ;
- 1100 « Indépendance et objectivité » ;
- 1200 « Compétence et conscience professionnelle » ;
- 1300 « Programme d'assurance et d'amélioration qualité ».

Les Normes de Fonctionnement décrivent la nature des activités d'audit interne et définissent des critères de qualité permettant d'évaluer les services fournis :

- 2000 « Gestion de l'audit interne » ;
- 2100 « Nature de travail » ;
- 2200 « Planification de la mission » ;
- 2300 « Accomplissement de la mission » ;
- 2400 « Communication des résultats » ;
- 2500 « Surveillance des actions de produits » ;
- 2600 « Acceptation des risques par la direction générale ».

Tandis que les Normes de Qualification et les Normes de Fonctionnement s'appliquent aux travaux d'audit interne en général. Les Normes de Mise en Œuvre, quant à elles, s'appliquent à des types de missions spécifiques. Les normes de mise en œuvre concernent les activités d'assurance et les activités de conseil.

Compte tenu de la confiance placée en l'audit interne pour donner une assurance objective sur les processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise, il était nécessaire que la profession se dote d'un code de déontologie. Celui-ci va au-delà de la définition de l'audit interne et inclut deux (02) composantes essentielles :

- Des principes fondamentaux pertinents pour la profession et pour la pratique de l'audit interne : intégrité, objectivité, confidentialité, compétence.

---

<sup>1</sup> IFACI, Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne.

- Des règles de conduite décrivant les normes de comportement attendues des auditeurs internes. Ces règles sont une aide à la mise en œuvre pratique des principes fondamentaux et ont pour but de guider la conduite éthique des auditeurs.

## 2. Evolution de la notion d'audit et son extension au domaine fiscal

L'évolution de la notion d'audit, au-delà de la révision des comptes opérée par les commissaires aux comptes, c'est essentiellement opérée dans deux directions distinctes : d'une part, l'apparition de nouvelles formes d'audit permettant ainsi de ne plus restreindre la relation auditeur audité au contexte légal, d'autre part, l'extension s'est poursuivie avec l'apparition de nouveaux objectifs pour l'audit.

En ce sens, et face à une variété de 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.

L'extension de l'audit au-delà de l'information comptable et financière devait nécessairement déboucher sur la fiscalité<sup>1</sup>. Les raisons sont multiples, à commencer par l'intensité des liens que la fiscalité entretient avec la comptabilité, domaine premier de l'audit.

Avec le développement de l'audit interne, les entreprises ont ressenti l'intérêt de présenter pour elles des opinions sur des informations autres que les informations comptables et financières, ces opinions pouvant s'exprimer selon des critères intéressant plus directement la gestion de l'entreprise et l'évaluation des performances.

- **L'extension des domaines de l'audit** : limité au début à la sphère financière et comptable l'audit connaît bel et bien une pratique plus diversifiée dans les domaines à priori étrangers à l'usage de cette technique, ainsi parle-t-on d'audit informatique, d'audit marketing, d'audit productif, d'audit social, d'audit du contentieux, d'audit de la stratégie, d'audit des achats, d'audit des budgets et même d'audit de la culture de l'entreprise.
- **L'extension des critères de l'audit** :
  - **La régularité**: c'est le point d'encrage fondamental des stratifications ultérieures et successives. Ce critère correspond à la démarche simple et traditionnelle de l'auditeur qui consiste à assurer la vérification de la bonne application des règles et procédures, organigrammes, système d'information. En bref, il va comparer la règle et la réalité, c'est-à-dire « ce qui devait être » et « ce qui est », et ceci par rapport à un référentiel. Cette démarche toujours essentielle pour un auditeur, s'est doublée d'une approche nouvelle « l'efficacité »;
  - **L'efficacité** : progressivement on est allé plus loin dans les objectifs assignés à l'auditeur. Etant devenu un spécialiste du diagnostic, de l'appréciation des méthodes, procédures, organisation du travail, l'auditeur a pris l'habitude d'émettre une opinion non seulement sur

<sup>1</sup> MM. Perchan et Klee, « structure économique et juridique de l'entreprise », Revue française de comptabilité Mai 1982, p223.

la bonne application des règles, mais également sur leurs qualité; ainsi, ce critère permet de juger l'efficacité de la gestion de l'entreprise en termes de sécurité et de performances.

L'audit concerne aujourd'hui la totalité des informations de l'entreprise, il a pour objet la situation comptable, financière, le contrôle de la gestion, la trésorerie, l'informatique, le management et la gestion fiscale. Par ailleurs, les éléments favorables à l'extension de l'audit vers le domaine fiscal peuvent être résumés comme suit :

- La contrainte pour l'entreprise de respecter les dispositions du droit fiscal sous peine de sanctions, redressements opérés par l'administration fiscale;
- L'incidence financière du droit fiscal sur la gestion de l'entreprise;
- L'influence de la fiscalité sur l'ensemble des activités de l'entreprise, décision d'investissement, l'accroissement des effectifs etc. Comme il a été précisé par Marcadal B. et Macqueron P. « chaque opération de la vie des affaires croise l'impôt<sup>1</sup> » ;
- les coûts supportés par l'entreprise du fait de sa fonction de collecteur d'impôt.

Ainsi la contrainte financière, le risque et la gestion fiscale sont des éléments suffisamment importants pour justifier un contrôle approfondi qui puissent apporter des éléments d'informations notamment aux dirigeants de l'entreprise.

La fiscalité paraît en outre présenter quelques prédispositions pour l'audit, du fait notamment de son influence quasi-permanente sur la vie de l'entreprise, de la complexité de la matière et du risque financier attaché au non-respect de la règle fiscale. Cette conjonction d'éléments favorables fut suffisante pour qu'apparaisse la formule d'audit fiscal, qui s'annonçait comme une proposition de réponse aux préoccupations fiscales de l'entreprise.

De nos jours l'audit est une discipline traversable au centre des préoccupations des managers<sup>2</sup>. En ce sens, et face à une variété de besoins, l'audit s'élargissant à d'autres domaines qui se sont révélés nécessaires avec l'évolution et la généralisation de nouveaux moyens de traitements de l'information.

---

<sup>1</sup> MARCADAL B. ET MACQUERON P., « Initiation au droit des affaires », édition juridique, F. Lefebvre 1984, p 348.

<sup>2</sup> Stéphanie Thiery-Dubuisson, l'audit, édition la découverte, p 3.

### Sous-section 3 : Le concept de risque en audit interne

Le risque est la possibilité que se produise un évènement susceptible d'avoir un impact sur la réalisation des objectifs, il n'y a de risque que par rapport à l'atteinte d'un objectif<sup>3</sup>.

Ou, toute action qui peut empêcher une entreprise d'atteindre ses objectifs ou exécuter des stratégies<sup>4</sup>.

Cette définition s'applique à toutes les opérations de l'entreprise.

Un risque se compose de trois (03) éléments : hasard, résultat incertain et opportunité.

En audit interne la notion de risque est associée :

- A des incertitudes et des évènements incertains.
- A ce que l'on encourt si l'évènement se réalise.

Les facteurs de risque sont à rechercher dans l'organisation et le mode de fonctionnement de l'entité auditée. Les facteurs de risques sont des lacunes de l'organisation qui, combinées à la survenance d'évènements, vont entraîner des conséquences dommageables.

L'auditeur interne n'a pas la responsabilité de gérer les risques : il évalue les processus de management des risques.

La mission d'audit comporte des risques<sup>1</sup> dont l'importance relève de l'organisation et de l'esprit existant dans l'entreprise mais aussi et surtout des moyens mis en œuvre par l'auditeur pour assurer cette mission. L'objectif de l'auditeur est d'exprimer une opinion motivée sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des informations financières qui lui sont soumises.

Il ne peut toutefois procéder à un contrôle exhaustif de toutes les informations financières.

#### 1. Présentation de l'approche par les risques

L'audit s'est longtemps limité à une révision des comptes, axée sur la mise en œuvre de contrôles substantifs et conduisant à la délivrance d'une conclusion sur la qualité des états financiers.

L'auditeur qui ne peut pas tout voir, est pour lequel le temps d'intervention est compté, doit alors mettre en œuvre une méthodologie qui lui permet à la fois :

- De motiver son opinion, c'est-à-dire d'obtenir les informations probantes nécessaires et suffisantes pour porter un jugement pertinent sur les états financiers ;
- D'obtenir un maximum d'efficacité, c'est-à-dire d'optimiser le rapport entre le coût de son contrôle, l'identification des risques et le niveau de confiance obtenu.

<sup>3</sup> Autorité des Marchés Financiers, Les dispositions de gestion des risques et de contrôle, cadre de référence.

<sup>4</sup> IIA, Op.cit.

<sup>1</sup> Définition de l'IIA (Institut of Internal Auditors).

L'auditeur s'efforce alors d'atteindre ce résultat en concentrant ses efforts sur les points susceptibles de remettre en cause la certification des comptes, autrement dit en réalisant une approche par les risques.

Le contrôle interne est destiné à fournir "une assurance raisonnable"<sup>2</sup> quant à la réalisation et à l'optimisation des opérations, la fiabilité des informations financières et la conformité aux lois et réglementations en vigueur. La mise en place d'un contrôle interne efficace conduit à le considérer à la fois comme un moyen de vérification mais aussi comme un moyen de maîtrise de l'activité. Le contrôle interne fait partie de l'approche par les risques et doit intégrer la façon dont est structurée l'activité et les risques qui lui sont attachés, les évaluer par rapport à la stratégie puis les arbitrer afin de mieux les maîtriser<sup>3</sup>.

L'approche du référentiel international COSO va bien au-delà de la production comptable et financière. Elle permet de considérer le contrôle interne non seulement comme un cadre de procédures mais aussi comme un outil de performance de l'entreprise. Depuis 1992, le COSO constitue le référentiel international du contrôle interne; il en donne la définition suivante:

« Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs entrant dans les catégories suivantes :

- réalisation et optimisation des opérations;
- fiabilité des informations financières;
- conformité aux lois et aux réglementations en vigueur,... ».

Le COSO a publié en septembre 2004 un nouveau cadre conceptuel portant sur la gestion des risques. L'idée sous-jacente de cette nouvelle approche est de considérer un lien étroit entre les objectifs que l'entreprise s'est préalablement fixée du point de vue stratégique, de la rentabilité, de la communication et du respect des lois et règlements, et les risques qui y sont attachés du fait du secteur d'activité ou de l'organisation. Ces risques doivent être mis en relation avec ceux que l'entité est prête à accepter et qui la conduisent à la mise en place des procédures. Ces risques et procédures sont ensuite étudiés pour chaque processus et font l'objet d'un suivi permanent. Cette nouvelle approche des risques place la direction et le système de flux d'informations au centre même du contrôle interne mis en place<sup>1</sup>.

## 2. Composantes de l'approche par les risques

L'approche par les risques suppose que soient distingués les points qui, présentant un risque<sup>2</sup>, doivent faire l'objet d'un contrôle approfondi, de ceux qui ne soulèvent pas de difficultés particulières, peuvent être validés en procédant à des vérifications allégées.

La méthodologie de l'approche par les risques repose sur trois (03) composantes :

- La première est la définition des critères de références servant de support à la recherche et à l'appréciation des risques susceptibles de remettre en cause la certification des comptes : ces critères sont constitués par les assertions d'audit ;

---

<sup>2</sup> COSO, op.cit, 1992.

<sup>3</sup> M.Chadefaux, J.L.Rossignol, "La performance fiscale des entreprises", Revue de Droit Fiscal n°30-35-27 juillet 2006, p.1450.

<sup>1</sup> COSO: Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, référentiel de contrôle interne.

<sup>2</sup> COSO: Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, référentiel de contrôle interne.

- La deuxième est l'identification des risques propres à remettre en cause ces assertions. Dans ce but, l'auditeur détermine les risques qui, d'une part, sont susceptibles de se reproduire, et qui, d'autre part, présentent un caractère significatif ;
- Enfin, la troisième et dernière composante de cette approche est la gestion par l'auditeur des risques affectant les états financiers. Celui-ci adapte des diligences en vue de réduire au minimum son propre risque d'audit<sup>1</sup>, qui est d'émettre une opinion erronée sur les états financiers.

La planification de la mission d'audit doit permettre de maintenir le risque d'audit à un niveau acceptable. Le plan de la mission doit tenir compte des risques analysés à ses différents niveaux :

- Recensement des risques lors de la prise de connaissance de l'entreprise ;
- Evaluation des risques du contrôle interne.
- Evaluation du risque financier par examen analytique.

### **3. Les niveaux de risques**

- Risque dû au secteur d'activité de l'entité.
- Risque propre à l'entité – organisation, situation financière.
- Risque dû à la nature des opérations – opérations ponctuelles.
- Risque inhérent au système – conception du système de traitement comptable.
- Risque dû au fonctionnement du système – non fonctionnement du contrôle interne.
- Risque propre à l'auditeur – conclusions erronées des constatations.

L'auditeur doit apprécier conjointement le seuil de signification et les différents risques lors de la préparation du programme de révision et de la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des travaux de révision qui sont appropriés au cas particulier de la mission.

- **Le risque de non contrôle** : on le définit comme la probabilité qu'une mesure de contrôle ou un mécanisme de contrôle faille à prévenir ou à détecter une menace présente que l'on veut absolument éviter.
- **Le risque de non détection** : c'est la probabilité qu'une mauvaise conclusion soit tirée des résultats de travaux d'audit interne ou d'autres analyses effectuées par des personnes habilitées.
- **Le risque résiduel** : c'est le risque qui subsiste après l'application des techniques de maîtrise des risques.

---

<sup>1</sup> Article 5 de la Loi n°10-01 du 16 Rajab 1431 correspondant au 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

Tableau n° 01 : les risques inhérents en audit interne.

Les risques inhérents	
<p><b>Risques liés à l'activité :</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Taille de l'entreprise.</li> <li>• Nombre des centres de production et dispersion de leur implantation géographique.</li> <li>• Marchés et produits de l'entreprise.</li> <li>• Sources d'approvisionnement.</li> <li>• Opérations en monnaies étrangères.</li> <li>• Risques de non recouvrement des créances.</li> </ul>	<p><b>Risques liés à la structure du capital :</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Risque lié à l'existence d'un dirigeant/ associé majoritaire (confusion du patrimoine).</li> <li>• Risque d'abus de bien.</li> <li>• Risque de manipulation de résultat.</li> </ul>
<p><b>Risques liés à la structure financière :</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Insuffisance de fonds de roulement.</li> <li>• Insuffisance de capitaux propres.</li> <li>• Problèmes de gestion de trésorerie... etc.</li> </ul>	<p><b>Risques liés à l'organisation :</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Insuffisance du personnel administratif.</li> <li>• Insuffisance du système d'information.</li> <li>• Risque fiscal.</li> </ul>
<p><b>Risques liés à l'importance de certains postes du bilan :</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Quand ils sont supérieurs à 10% du bilan.</li> </ul>	<p><b>Risques liés à certains actifs ou catégories d'opérations :</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Vulnérabilité des actifs aux pertes et aux détournements.</li> <li>• Opérations reposant en grande partie sur des estimations.</li> <li>• Risque que le système de contrôle interne n'assure pas la prévention ou la correction des erreurs.</li> <li>• Ce risque peut s'accroître si un système informatisé n'est pas conçu pour garder une piste d'audit.</li> </ul>

Source : site officiel du Centre National des Commissaire aux Comptes, Paris.

#### 4. Les finalités de l'audit interne

L'objectif<sup>1</sup> de l'auditeur est d'exprimer une opinion motivée sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des informations financières (le plus souvent comptes annuels) qui lui sont soumises. L'auditeur ne peut procéder à un contrôle exhaustif de toutes les informations financières, il doit donc mettre en œuvre, en fonction des normes de la profession, des moyens de contrôle qui lui permettent à la fois de :

- Développer une culture de contrôle dans toutes les fonctions de l'entreprise.

<sup>1</sup> Audit, communication et performance économique au Maghreb, revue marocaine d'audit et de développement, numéro double 6-7.

- 
- Examiner la fiabilité et la probité des informations financières et opérationnelles, les moyens et les méthodes utilisés pour identifier, mesurer, classer, et diffuser les informations.
  - Examiner les systèmes mis en place pour garantir la conformité avec les politiques, plans, procédures, lois et règlements pouvant avoir un impact significatif sur les opérations.
  - Renforcer la sécurisation de certaines activités identifiées potentiellement à risque en proposant des recommandations adéquates.
  - S'assurer de la mise en place des mesures nécessaires pour sécuriser les zones de risques antérieurement identifiées.
  - Réduire les risques de fraudes et développer une politique active de prévention.
  - S'assurer de l'utilisation raisonnable, efficace et économe des ressources.
  - Améliorer la bonne continuité des étapes et procédures.
  - Motiver son opinion pour démontrer que les informations sont sincères et régulières.
  - Choisir le moyen de contrôle (ou la combinaison de moyens) qui permet d'obtenir, pour chaque objectif, le meilleur rapport entre les coûts de contrôle, les risques décelés et le niveau de confiance obtenu.

## Section 03 : La notion du risque au niveau du contrôle interne

Cette section réservée à la notion du risque dans le contrôle interne abordera la définition, les objectifs et outils du contrôle interne, les méthodes de gestion des différents risques qu'encourt l'entreprise et enfin la méthodologie d'évaluation du contrôle interne.

### Sous-section 01: Définition, objectifs et outils du contrôle interne

#### 1. La définition du contrôle interne

Toute mission d'audit (externe ou interne) débute par une évaluation du contrôle interne.

« Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci<sup>1</sup> ».

Ou, « Le système de contrôle interne est l'ensemble des politiques et procédures mises en œuvre par la direction d'une entité en vue d'assurer, dans la mesure du possible, la gestion rigoureuse et efficace de ses activités. Ces procédures impliquent le respect des politiques de gestion, la sauvegarde des actifs, la prévention et la détection des irrégularités et inexactitudes, l'exactitude et l'exhaustivité des enregistrements comptables et l'établissement, en temps voulu d'informations financières ou comptables fiables. Le système de contrôle interne s'étend au-delà des domaines liés au système comptable<sup>2</sup> ».

On peut retenir de ce qui précède que ces définitions ne prennent pas en compte la notion de gestion des risques qui a été prise en compte dans COSO 2. Mais surtout elles ne font pas distinction entre le contrôle interne d'une société en générale et le contrôle interne relatif à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

Le COSO définit le contrôle interne comme : « un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants : la réalisation et l'optimisation des opérations, la fiabilité des informations financières, la conformité aux lois et aux réglementations en vigueur<sup>3</sup>.

#### 2. Les objectifs du contrôle interne

Le contrôle interne vise à atteindre cinq (05) objectifs<sup>4</sup>. Chaque responsable doit y contribuer, dans sa propre sphère de responsabilité, par exemple : l'utilisation optimale des ressources, sécurité, ... etc.

<sup>1</sup> PIGE, BENOIT, « Gouvernance, contrôle et audit des organisations. Edition Economica, 2008, p 89.

<sup>2</sup> E. BARBIER, « Mieux piloter et mieux utiliser l'audit », Editions Maxima, 1998, p 41.

<sup>3</sup> Le COSO « Committee Of Sponsoring Organizations of treadway commission », 1992.

<sup>4</sup> F. VANSTAPEL, comité des normes de contrôle interne, pp7-11.

- 1) **La bonne application des règles<sup>1</sup>** : application exacte et homogène des lois, respect de la politique et des instructions de la direction générale et respect des procédures de travail.
- 2) **L'utilisation optimale des ressources** : emplois et budgets.
- 3) **La qualité des informations<sup>2</sup>** : indispensable à la pertinence des diagnostics, et donc des plans d'actions et des moyens mis en œuvre concerne aussi les informations données à l'extérieure.
- 4) **La sécurité et le maintien des actifs** : les actifs peuvent disparaître à la suite de vols, fraudes, improductivité, erreurs ou résulter d'une mauvaise décision de gestion ou d'une faiblesse de contrôle interne comme le patrimoine physique (matériels, ...), ressources humaines (sécurité des personnels), informations confidentielles (dossiers, fichiers, ...), l'image et la culture de l'entreprise.
- 5) **L'identification et la prévention des risques** : risque déontologique, financier, informatique ... etc. Ils contribuent à prévenir et à maîtriser les risques de ne pas atteindre les objectifs que la société s'est fixée, le dispositif de contrôle interne joue un rôle clé dans la conduite et le pilotage de ses différentes activités.

Toutefois, le contrôle interne ne peut fournir une garantie absolue que les objectifs de la société seront atteints.

La définition de la commission Treadway, introduit une notion importante, « l'assurance raisonnable » signifiant que le contrôle interne ne peut constituer une garantie totale. En revanche, il convient que les procédures existantes soient efficaces et garantissent une couverture raisonnable des risques<sup>3</sup>.

D'une manière générale, le champ d'application du contrôle interne est vaste et dépasse largement les aspects financiers, car il a notamment pour objet l'amélioration des performances. On peut donc dire que le contrôle interne est l'ensemble des procédures et sécurités mises en place pour couvrir les risques mettant en péril l'ensemble des objectifs de l'entreprise (qualité de l'information financière, mais aussi développement du chiffre d'affaires, amélioration de la rentabilité, du climat social, ... etc).

### **3. Les outils du contrôle interne<sup>4</sup>**

L'existence d'un contrôle interne efficace nécessite la mise en place de procédure de sécurité ou de contrôle contribuant à la couverture des risques encourus.

Les techniques mises en œuvre, utilisées selon leurs natures à des niveaux hiérarchiques différents, ont pour finalité de s'assurer que les dispositifs du contrôle interne fonctionnent correctement. Pour l'essentiel, il s'agit de techniques d'évaluation.

---

<sup>1</sup> Résultat des travaux du groupe de Place établi sous l'égide de l'AMF- Le dispositif de contrôle interne: cadre de référence « IFACI » Paris- Janvier 2007.

<sup>2</sup> Idem.

<sup>3</sup> J. RENARD, « Théorie et pratique de l'audit interne », Edition d'organisations, 1994, p 41.

<sup>4</sup> MARCADALB et MACQUERON P, op.cit, p 196.

- 1- **L'organisation** : les procédures doivent être formalisées ; délimiter clairement les objectifs permanents de l'entreprise et les moyens mis en œuvre pour les atteindre, chaque entreprise est responsable de son organisation propre et donc de son contrôle interne, lequel devrait s'inscrire dans le cadre d'une bonne gouvernance.
- 2- **Le contrôle de 1<sup>er</sup> niveau** : processus à priori et à posteriori qui relève de l'activité quotidienne de tout responsable, quel que soit son niveau, pour s'assurer que ses collaborateurs accomplissent les travaux dans les conditions souhaitées : sondages qualitatifs, rappel des délais, mais aussi dialogue, écoute, soutien, ....
- 3- **Le contrôle de gestion** : processus qui vise à élaborer les objectifs, allouer les moyens, suivre les opérations et leur résultats. Pour analyser les écarts, il s'appuie sur une batterie d'indicateurs et sur une méthode : la démarche « diagnostic - plan d'action ».

C'est un processus qui intervient a priori et a posteriori, selon une périodicité déterminée, et devient ainsi itératif, il est réalisé au niveau de la direction générale en matière de missions et de crédits (les fonctions) sur la base du dossier de situation et du compte rendu de gestion.

- 4- **L'audit interne** : il intervient toujours a posteriori. Il peut porter sur tous les aspects du fonctionnement de l'entreprise et s'intéresse à la régularité, la conformité, l'efficacité, l'efficience et la qualité. Son objectif est de « trouver ce que l'on fait ou aurait pu faire de mieux », sans rechercher les responsabilités individuelles.
- 5- **L'audit externe (ou consultants externes)** : fonction comparable à l'audit interne, mais exercée par une entité extérieure à l'entreprise, sollicité pour un problème particulier.
- 6- **Contrôles ciblés d'opérations** : la réalisation de contrôles ciblés d'opérations constitue une technique simple, dont la mise en œuvre nécessite une analyse préalable des risques afin de déterminer le plus efficacement possible les procédures à contrôler ainsi que l'ampleur de l'échantillon à examiner. Il peut s'agir : de contrôles séquentiels, de totalisation d'états et examens de pièces justificatives.
- 7- **Existence de délégations formalisées et appropriées** : à partir d'une certaine taille, les dirigeants doivent nécessairement déléguer une partie de leurs pouvoirs à d'autres personnes, qui à leur tours peuvent se trouver dans l'obligation de subdéléguer leurs pouvoirs. La qualité du système de délégation constitue un élément clé du système de contrôle interne.
- 8- **Supervision des délégations** : l'existence de délégations implique nécessairement la mise en place d'une supervision permettant au délégataire de s'assurer que la délégation est exercée conformément à ce qui a été défini.
- 9- **Séparation des fonctions (tâches)** : la règle de séparation des fonctions est une règle d'organisation primordiale qui contribue à garantir un bon contrôle interne en atténuant les risques de fraudes, d'erreurs ou de négligences.
- 10- **Descriptions des traitements informatiques et des logiciels** : le rôle prépondérant de l'informatique, accentué par la mise en place de logiciels intégrés confère à cette technique un rôle particulièrement important. La description des traitements informatiques et des logiciels conditionne en effet la transparence de ces processus.
- 11- **Restrictions des accès** : la restriction des accès du personnel à certains documents (diffusion limitée), à certains fichiers ou applications informatiques (instauration de mots de passe et modifications régulières de ceux-ci), à certains lieux géographiques (mise en place de badge d'accès) permet de limiter le risque de fraudes ou de divulgation

d'informations en réduisant le nombre de personnes concernées. La restriction des accès aux seules personnes qui en ont besoin facilite également la mise en place d'une séparation stricte des tâches.

- 12- Protection physique :** certains documents ou matériels sensibles doivent être protégés. C'est le cas par exemple des chèquiers, de la caisse, des processus de fabrication, des informations financières, des micro-ordinateurs, etc. Il convient que soient mises en place les règles de protection appropriées : rangement des valeurs dans les coffres, fermeture à clés des salles contenant du matériel susceptible d'être volé, surveillance des stocks, etc.
- 13- Autocontrôle :** l'organisation génère par elle-même des points de contrôle, indépendamment de toute intervention extérieure, grâce à l'existence de recoupements, de contrôles réciproques des tâches, de contrôles informatiques... les anomalies sont ainsi mises automatiquement en évidence lors de la réalisation des tâches ultérieures.

## Sous-section 02 : Notion de risque et ses méthodes de gestion

### 1. La notion du risque

Dans le lexique des mots de l'audit, l'IFACI définit le risque comme étant « un ensemble d'aléas susceptibles d'avoir des conséquences négatives sur une entité et dont le contrôle interne et l'audit ont notamment pour mission d'assurer autant que peut se faire la maîtrise<sup>1</sup> ».

Le contrôle interne ne se limite donc pas à un ensemble de procédures ni aux seuls processus comptables et financiers.

Aussi il ne recouvre pas toutes les initiatives prises par les organes dirigeants ou le management comme par exemple la définition de la stratégie de la société, les décisions de gestion, le traitement des risques ou le suivi des performances.

C'est donc un système qui vise à recenser, analyser les principaux risques identifiables au regard des objectifs de la société et à s'assurer de l'existence des procédures de gestion des risques.

Le risque est défini « comme tout événement ou action qui peut empêcher une entreprise d'atteindre ses objectifs ou atteindre ses stratégies<sup>2</sup> ».

Cette définition s'applique à toutes les opérations de l'entreprise (financières et stratégiques).

Un système de contrôle interne adéquat permettra par ailleurs à l'entreprise de prévenir les risques suivants :

- Des sanctions légales, et non-respect des lois, règlements et normes gouvernementales et des coûts excessifs ;
- L'interruption des opérations ou d'une activité importante pour l'entreprise ;
- Des pertes de revenus ;

<sup>1</sup> Jacques RENARD, Op.cit ; p 155.

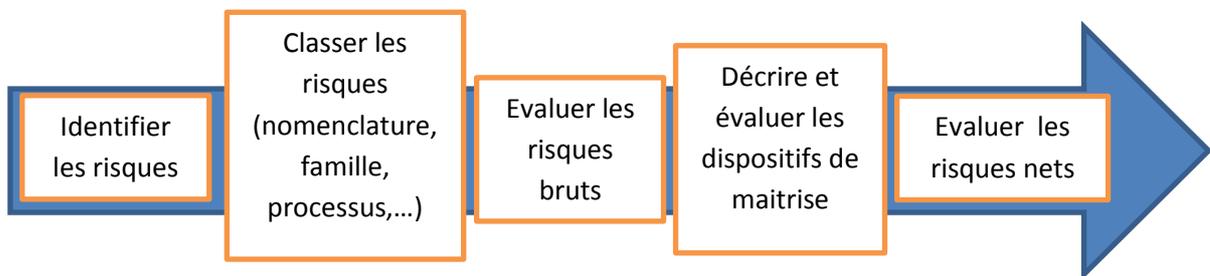
<sup>2</sup> IIA, Op.cit.

- La destruction ou la perte d'actif ;
- L'insatisfaction des clients ;
- La fraude, la malversation ou les conflits d'intérêts.
- Les mauvaises décisions de gestion<sup>1</sup>.

## 2. La gestion des risques

En raison de l'évolution permanente de l'environnement ainsi que du contexte réglementaire, les sociétés doivent mettre en place des méthodes pour recenser, analyser et gérer les risques d'origine interne ou externe auxquels elles peuvent être confrontées et qui réduiraient la probabilité d'atteinte des objectifs.

Figure n° 01 : Processus de gestion des risques.



Source : Réda KHELASSI, « Précis d'audit fiscal de l'entreprise ».

- **Recensement des risques :** la société doit recenser les principaux risques identifiables, internes ou externes pouvant avoir un impact sur la probabilité d'atteindre les objectifs qu'elle s'est fixés<sup>2</sup>. Cette identification, qui s'inscrit dans le cadre d'un processus continu, devrait couvrir les risques qui peuvent avoir une incidence importante sur sa situation.
- **Analyse des risques :** il convient pour ce faire de tenir compte de la possibilité d'occurrence<sup>3</sup> des risques et de leur gravité potentielle, ainsi que de l'environnement et des mesures<sup>4</sup> de maîtrise existantes. Ces différents éléments ne sont pas figés, ils sont pris en compte, au contraire, dans un processus de gestion des risques.
- **Procédures de gestion des risques :** Une fois l'importance et la probabilité de survenance du risque évaluées, la direction générale avec l'appui d'une direction des risques, si elle existe doit /doivent étudier la façon dont il doit être géré. Pour cela, elle doit faire appel à son jugement, en se basant sur certaines hypothèses concernant les risques et sur une analyse raisonnable des coûts qu'il serait nécessaire d'engager pour les réduire<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> Résultat des travaux du groupe de Place établi sous l'égide de l'AMF- Le dispositif de contrôle interne: cadre de référence « IFACI » Paris- Janvier 2007.

<sup>2</sup> Préface de Louis VAURS, « Théorie et pratique de l'audit interne », Op.cit, pp 70- 71.

<sup>3</sup> Idem.

<sup>4</sup> Jacques WALTER et Philippe Noiro, " Contrôle interne ", Afnor editions, 2010, p 55.

<sup>5</sup> Préface de Louis VAURS, Op.cit, pp 70- 71.

### **3. Les principes fondamentaux du contrôle interne<sup>1</sup>**

#### **3.1 Principes fondamentaux d'organisation**

Les principes fondamentaux du contrôle interne constituent des conditions préalables à la mise en place d'un contrôle interne performant. Le non-respect ou l'absence de ces principes a pour conséquence la déficience du contrôle interne, quelle que soit la qualité des procédures mises en place.

#### **3.2 La responsabilité**

La direction a la responsabilité de sensibiliser les cadres à l'importance d'une saine gestion des affaires et des biens de l'entreprise.

La répartition des tâches est d'une importance capitale pour le contrôle interne. Plus l'entreprise grossit, plus les responsabilités et les autorisations seront attribuées à des personnes différentes pour éviter les influences et les fonctions incompatibles.

### **Sous- section 03 : Méthodologie d'évaluation du contrôle interne**

#### **1. La prise de connaissance des procédures<sup>2</sup>**

La prise de connaissance des procédures est réalisée au moyen :

- D'entretiens avec les principaux acteurs de ces procédures ;
- L'examen des manuels des procédures ;
- De la revue des principaux documents qui servent de support à ces procédures.

En règle générale, la prise de connaissance doit être formalisée dans une description permettant d'identifier :

- Les acteurs de la procédure et leurs rôles (services et/ou personnes concernées) ;
- Les flux physiques ;
- Les flux d'informations ;
- Les points de contrôle.

L'objectif de l'auditeur n'est pas en soi de décrire exhaustivement la procédure étudiée. Il doit disposer d'une bonne compréhension du fonctionnement et surtout faire ressortir les éléments clés qui lui permettent d'en faire l'évaluation.

---

<sup>1</sup> L'appréciation du contrôle interne selon le référentiel COSO par Aksouh Hani et Mehenni Samy Ismail ESC Alger - Licence en sciences commerciales et financières, 2008.

<sup>2</sup> Réda KHELASSI, « Précis de l'audit fiscal de l'entreprise », Editions BERTI. p 83.

Les éléments clés de la procédure peuvent être définis comme ceux qui concourent à la fiabilité<sup>1</sup> du contrôle interne, ou sont au contraire constitutifs de points faibles. Ils comprennent des éléments standards, que l'on retrouve dans la majeure partie des entreprises, et des éléments qui sont les conséquences directes des risques inhérents.

Il est donc essentiel que l'auditeur reprenne, en abordant la description des procédures, l'évaluation des risques inhérents qu'il a mis en œuvre dans la phase de prise de connaissance générale de l'entreprise.

Les points clés des fonctions classiques de l'entreprise peuvent être déterminés facilement car ils se retrouvent dans tous les types d'organisation.

Par exemple, en matière de traitement des commandes clients, l'auditeur s'assure qu'il existe bien une séparation des tâches de livraison, de facturation et d'encaissement. Il vérifie que l'émission des avoirs fait l'objet d'une procédure spécifique, ... etc.

## 2. Méthodes de description des procédures<sup>2</sup>

Dans la mesure du possible, l'auditeur utilise les descriptions existantes établies par la société ou par d'autres auditeurs et les met à jour.

A défaut, ou si celles qui existent ne lui paraissent pas pertinentes, l'auditeur doit procéder lui-même à la description. Les techniques usuelles sont :

- La description narrative ;
- Le diagramme de circulation (flow chart).

L'auditeur qui souhaite décrire un système doit prendre les précautions suivantes :

- Il lui faut d'abord disposer d'interlocuteurs fiables, connaissant les procédures étudiées. L'identification des bons interlocuteurs revête une importance cruciale.
- Il doit éviter de réaliser une description trop détaillée et superflue au regard de ses objectifs. Outre, qu'elle est consommatrice de temps pour la réaliser, une telle description peut nuire à l'obtention d'une vision suffisamment synthétique.

De manière pragmatique, la prise de connaissance des procédures donne lieu :

- A l'établissement d'une description schématique et rapide de la procédure (présentation des principaux acteurs et de leur rôle) ;
- A la description des points clés de la procédure, ils pourront être identifiés en prenant en compte les risques inhérents et en utilisant un questionnaire de contrôle interne faisant ressortir les assertions d'audit concernées par la procédure examinée.
- Tests de conformité ou de compréhension.

---

<sup>1</sup> Résultat des travaux du groupe de Place établi sous l'égide de l'AMF- Le dispositif de contrôle interne: cadre de référence « IFACI » Paris- Janvier 2007.

<sup>2</sup> Réda KHELASSI, Op.cit, p 85.

Les tests de conformités permettent à l'auditeur de s'assurer que la compréhension des procédures et des points clés mis en place est juste. Ils consistent :

- A mettre en œuvre des tests de cheminement permettant de dérouler une procédure complète à partir de quelques opérations sélectionnées.
- A réaliser des textes spécifiques sur des points particuliers de procédures paraissant peu clairs ;
- A opérer aux acteurs intéressés la restitution de la description, en vue de recueillir leurs commentaires ; cette formule présente l'avantage de la simplicité et implique davantage les audités aux travaux de l'auditeur.  
Elle permet de garantir à l'auditeur qu'il n'a pas oublié un point important.

### **3. Evaluation du contrôle interne<sup>1</sup>**

#### **3.1 Identification des forces et des faiblesses**

La démarche de l'auditeur est guidée par son évaluation du risque d'audit, c'est-à-dire du risque d'émettre une opinion erronée. La prise de connaissance a permis à l'auditeur de réaliser une première approche des risques possibles. L'évaluation du contrôle interne doit lui permettre d'aller plus loin en identifiant de manière précise les assertions d'audit qui sont susceptible de ne pas être respectées.

La Norme CNCC<sup>2</sup> « Après avoir pris connaissance des systèmes comptables et de contrôle interne, le commissaire aux comptes procède à une évaluation préliminaire du risque lié au contrôle, au niveau de chaque assertion sous-tendant chaque solde de compte ou catégories d'opérations significatives ».

L'auditeur procède en deux (02) étapes :

- Dans un premier temps, il opère une évaluation théorique du contrôle interne, consistant à identifier les points faibles et les points forts ;
- Il s'assure ensuite de la réalité des points forts pour donner un caractère définitif à son évaluation<sup>3</sup>.

#### **3.2 Evaluation théorique du contrôle interne**

Sur la base de sa prise de connaissance des procédures et de l'identification des points clés, l'auditeur recense les points forts et les points faibles de la procédure, c'est-à-dire :

- Les verrous de contrôle interne dont le respect conditionne le respect des assertions d'audit c'est-à-dire détermination des points forts ou contrôles clés;

---

<sup>1</sup> Réda KHELASSI, Op.cit. p 86

<sup>2</sup> Comité National des Commissaires aux Comptes en France.

<sup>3</sup> J. RENARD, Op.cit. p 221-222.

- Les défaillances de procédures qui laissent craindre que certaines assertions d'audit ne soient pas respectées c'est-à-dire la détermination des faiblesses.

Une faiblesse de contrôle interne a pour conséquence un risque possible résultant de procédures insuffisantes pour réduire le risque potentiel à un niveau acceptable. Les faiblesses identifiées sont prises en compte par l'auditeur directement dans l'exploitation de l'évaluation du contrôle interne.

Un point fort correspond à une procédure existante qui, par sa présence, couvre complètement ou partiellement un risque potentiel. Il contribue par son existence à le réduire de manière significative. Avant de pouvoir prendre en compte l'existence de ce point, l'auditeur doit toutefois vérifier son fonctionnement effectif.

### **3.3 Test de procédure sur points forts**

Les points forts correspondent à des procédures sur lesquelles l'auditeur financier s'appuie pour définir son programme de travail. Par définition, un point fort donne à l'auditeur une assurance raisonnable sur la couverture d'un risque. Il devient par conséquent inutile pour lui de mettre en œuvre certains contrôles visant à s'assurer que le risque envisagé ne s'est pas concrétisé. Encore faut-il pour cela que le point fort identifié soit réel et appréhendé à son juste niveau : il en ressort la nécessité de mettre en œuvre des tests de performance.

Les tests de performance ont pour objectif de valider l'existence de points forts, et d'en mesurer l'impact réel sur la couverture des risques. Ils permettent d'amender ou de compléter l'appréciation du risque de non-maitrise.

Si le test de procédures sur les points forts permet de conclure à la solidité et à la permanence de fonctionnement du point fort, l'auditeur peut le prendre en compte dans son exploitation de l'évaluation du contrôle interne. Dans le cas contraire le point fort doit également être pris en compte, mais au titre des faiblesses de contrôle interne.

### **3.4 Exploitation de l'évaluation du contrôle interne**

L'exploitation de l'évaluation définitive du contrôle interne consiste pour l'auditeur à tirer la conséquence de son appréciation des procédures en s'appuyant sur les points forts relevés et en renforçant ses contrôles lorsqu'il a identifié des points faibles.

Toute la difficulté en pratique consiste à établir un lien entre l'évaluation des procédures et le programme de révision des comptes. L'auditeur financier ne peut y parvenir que dans la mesure où il garde comme fil conducteur de sa démarche le contrôle du respect des assertions d'audit.

Il convient en effet que l'auditeur établisse une distinction dans les contrôles substantifs qu'il envisage de mettre en œuvre.

Certains contrôles substantifs sont liés au contrôle d'assertion directement concernées par la qualité des procédures. Il en est ainsi en particulier des assertions relatives aux enregistrements des opérations, qui sont le plus souvent largement conditionnées par la qualité des procédures. Il en est de même, mais de manière moins directe, pour les assertions relatives aux soldes des comptes.

Certains des contrôles substantifs sont indépendants de la qualité du contrôle interne, il en est ainsi notamment des assertions relatives à l'information financière.

L'adaptation du programme de travail doit uniquement porter sur les assertions qui ont pu faire l'objet d'une validation lors de l'évaluation du contrôle interne.

L'auditeur devra également prendre en compte le fait que certains contrôles, même dans le contexte de procédures satisfaisantes, constituent une validation particulièrement importante, dont on ne peut faire l'impasse sans que celle-ci soit justifiée par des circonstances exceptionnelles.

## **Conclusion du premier chapitre**

Dans ce premier chapitre, on a essayé d'aborder les notions les plus importantes sur l'audit, entre autre la notion du risque au niveau du contrôle interne.

Ces dernières années, un environnement économique instable, ponctué de quelques scandales et de faillites retentissants (Enron, Worldcom, Xerox, Parmalat), a plus que jamais mis l'accent sur la gouvernance de l'entreprise. L'ampleur et la brutalité des crises actuelles amènent donc les actionnaires et les autres parties prenantes de l'entreprise à exiger des dirigeants qu'ils s'assurent que leur organisation est bien sous contrôle et le démontrent.

Outre la publication de codes de bonne gouvernance et de référentiels de contrôle interne dans différents pays, la loi Sarbanes-Oxley de juillet 2002, de portée internationale et ses équivalents au Canada, en France, en Suisse, etc., renforcent les obligations en matière d'information sur le contrôle interne. Ces dispositions nouvelles, visant à fiabiliser la chaîne de valeur de l'information financière, dans un contexte d'internationalisation croissante des entreprises, engendrent deux implications majeures, qui ont retenu ici notre attention.

Ainsi, elles poussent inéluctablement sur le devant de la scène la fonction d'audit interne, en tant qu'organe de gouvernance de l'entreprise. Celle-ci, jusque-là peu affirmée que de nombreuses firmes, monte aujourd'hui en puissance.

En outre, elles induisent une évolution dans l'organisation de la fonction d'audit interne, dans son positionnement au sein de l'entreprise, dans ses relations avec les autres acteurs de l'entreprise, ainsi que dans la méthodologie de l'audit interne, son champ d'application et sa géographie.

L'audit interne est une fonction de conseil, s'exerçant avec indépendance et objectivité. Elle se propose d'apporter des améliorations sur le fonctionnement de l'entreprise. Elle aide à atteindre les objectifs par une approche systématique et raisonnée d'évaluation et

d'amélioration de la gestion des risques, des dispositifs de contrôle et des méthodes de management.

L'audit interne est considéré comme une fonction d'évaluation pour examiner et apprécier le bon fonctionnement et la cohérence des fonctions de l'entreprise.

Cet outil permet de veiller sur la qualité du système, c'est-à-dire de s'accorder un moment privilégié pour examiner objectivement son système de qualité afin de détecter d'une part, les points faibles et les points forts, d'autre part, la détermination des risques inhérents. Il consiste donc à vérifier la bonne application des règles et procédures afin de contribuer à l'améliorer.

## **Chapitre 2**

### ***Cadre générale de l'audit fiscal***

---

## Introduction du deuxième chapitre

Conscients de l'importance de leur environnement ainsi que ses différentes composantes tels que l'environnement social, technologique, juridique, fiscal, etc. ; les entreprises doivent y tenir compte.

En effet, le système fiscal paraît comme l'un des paramètres les plus difficiles à manipuler puisqu'il est quasi-permanent au point d'être jugé envahissant en toute action opérée par l'entreprise ; à savoir une nouvelle activité, une décision d'investissement, etc.

En outre, l'accroissement des obligations juridiques à la charge de l'entreprise, la prolifération des règles et des lois ainsi que le développement de l'économie, la concurrence accrue au sein des différents secteurs, etc., poussent l'entreprise à maîtriser son environnement fiscal ainsi que sa propre fiscalité.

Dans cet ordre d'idée, l'entreprise est exposée à un risque énorme d'irrégularité, de choix irrationnels des avantages accordés par la loi, d'ignorance, de fraude, d'évasion ainsi que de contrôle.

L'audit fiscal peut être défini comme un examen critique de la situation fiscale d'une entreprise en vue de formuler une appréciation. L'objectif de cet audit est d'établir un diagnostic sur la situation de l'entreprise vis-à-vis de ces obligations fiscales.

L'aboutissement de l'audit fiscal est l'expression d'une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des comptes en matière fiscale<sup>1</sup>.

D'une manière générale, pour formuler cette opinion qui mérite l'attention, il faut que l'auditeur chargé de la mission de la revue fiscale soit compétent en la matière, jouissant d'une indépendance vis-à-vis des audités, et il satisfait les deux conditions suivantes :

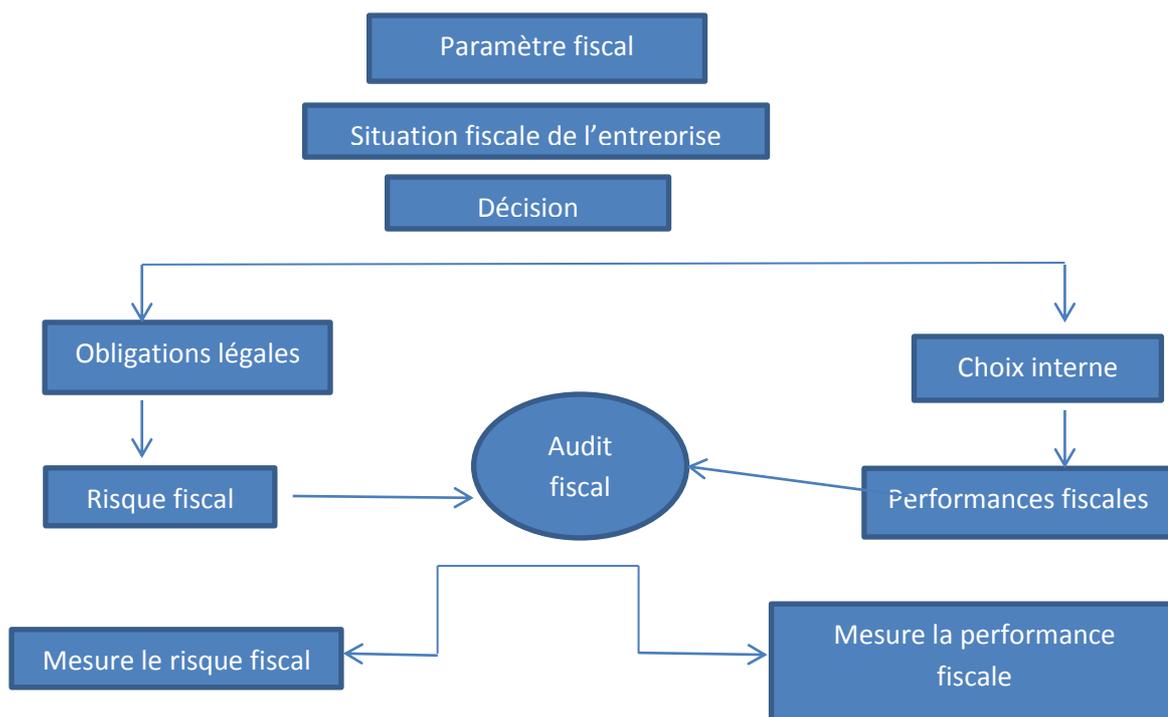
- Connaitre et comprendre le contexte fiscal de l'entreprise objet de la revue ;
- Avoir réuni des éléments suffisants pour étayer son opinion.

Ainsi, l'audit fiscal permet d'évaluer le risque fiscal de l'entreprise d'où la nécessité de percevoir son importance ; d'une part, par les nouvelles missions qui ont pour but d'éliminer le coût du risque fiscal, induit par les irrégularités commises, et qui se mesure notamment en termes de redressements ou de pénalités. D'autre part, par la distinction de ce dernier par rapport à d'autres formes d'audit, compte tenu sa spécificité.

---

<sup>1</sup> M. A. COUDERT, D. GIBERT, E. KORMPROBST, " Fiscalité d'entreprise", Edition DALLOZ, 1987, p 342.

Figure n° 02 : La situation de l'entreprise.



Source : Réda KHELASSI, « Précis d'audit fiscal de l'entreprise ».

Et pour une bonne connaissance théorique du concept d'audit fiscal, nous avons réparti ce chapitre en trois sections :

Section 1 : La théorie de l'audit fiscal.

Section 2 : Démarche de l'audit fiscal en entreprise.

Section 3 : L'audit fiscal mesure le risque fiscal.

## Section 1 : La théorie d'audit fiscal

Dans cette section nous allons donner quelques définitions de l'audit fiscal, ces intérêts et principes ainsi que les sources de règles fiscales et comptables en Algérie. Après, on a cerné les points de convergences et divergences entre l'audit fiscal et l'audit comptable. Enfin, on a abordé le contenu du rapport de l'audit fiscal.

### Sous-section 1 : L'apparition et les caractéristiques de l'audit fiscal

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

##### 1.1 Définition de l'audit fiscal

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

L'association technique d'harmonisation des cabinets d'audit et conseil a présenté l'audit fiscal comme une variété de l'audit opérationnel en proposant la définition suivante : « 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'entité, sous toutes ses formes, qui est l'objet d'audit<sup>1</sup> ».

M. Colin dans l'article : L'audit fiscal et l'examen de la comptabilité par l'administration fiscale<sup>2</sup> : « L'audit fiscal est un contrôle du respect de la règle fiscale ».

P. Bougon<sup>3</sup> dans l'ouvrage : Audit et gestion fiscale définit : « l'audit fiscal mesure l'aptitude de l'entreprise à mobiliser les ressources du droit fiscal dans le cadre de sa gestion, afin de concourir à la réalisation des objectifs de la politique générale qu'elle s'est assignée ».

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 échéant des solutions de nature à rendre la gestion fiscale plus performante en diminuant la charge fiscale<sup>4</sup> ».

De tout cela, nous pouvons retenir les définitions suivantes :

« L'audit fiscal est un examen de la situation fiscale d'une entreprise en vue de formuler une appréciation. L'objectif est d'établir un diagnostic<sup>5</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>6</sup> ».

Donc, il s'agit d'établir un diagnostic. A travers les deux (02) définitions précédentes on peut qualifier l'audit fiscal d'une expression d'opinion ou d'appréciation d'une conjoncture fiscale

<sup>1</sup> ATIC, « L'audit : naissance d'une fonction », étude réalisée par le cabinet ATIC auprès de 50 responsables d'audit interne, Paris, 1985.

<sup>2</sup> M. Colin, « La vérification fiscale », Edition Economica, Paris, 1985.

<sup>3</sup> P. Bougon, « Audit et gestion fiscale », Edition CLET, 1986, p 53.

<sup>4</sup> P. Bougon, Op.cit, p17.

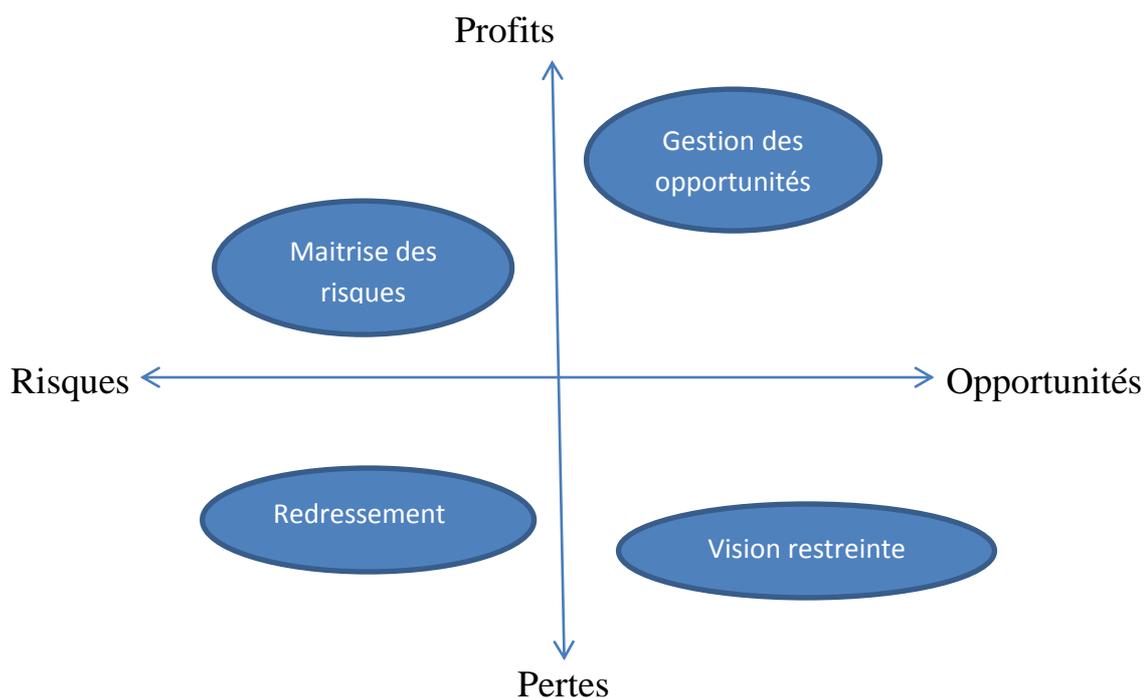
<sup>5</sup> P. Bougon, Op.cit, p17.

<sup>6</sup> P. Bougon, Op.cit, p17.

d'une entreprise. Aussi, l'audit fiscal permet de faire le point sur la stratégie fiscale de l'entreprise et proposer le cas échéant des solutions de nature à rendre la gestion fiscale plus performante en diminuant la charge fiscale. En clair, l'audit fiscal permet d'établir un constat des obligations fiscales de l'entreprise et de proposer des solutions propres à diminuer la charge fiscale. Donc, l'audit fiscal permet :

- De connaître les particularités fiscales de l'entreprise : crédit d'impôt, TVA à taux réduit sur une activité, abattement sur la taxe professionnelle, ... .
- De soulever des risques fiscaux : application d'un taux réduit d'impôt à tort sur une année antérieure.
- De prendre connaissance des éventuelles conventions d'intégration fiscale.
- De connaître les aides spécifiques dont bénéficie la société, ces aides étant généralement décroissantes dans la durée : exonération d'impôts pour implantation dans une zone particulière (Sahara), ... .
- De prendre connaissance du dernier contrôle fiscal et de la nature des éventuels redressements.

**Figure n° 03 : Présentation schématique de l'audit fiscal.**



**Source :** Réda KHELASSI, « Précis de l'audit fiscal ».

## 1.2 Portée de l'audit fiscal

L'audit fiscal se présente comme une pièce maîtresse dans l'élaboration du diagnostic fiscal de l'entreprise<sup>1</sup>. En cela, il assure une mission de prévention, il œuvre dans le sens d'une plus grande sécurité fiscale de l'entreprise.

L'audit fiscal permet d'apprécier la performance fiscale de l'entreprise, et de faire le point sur la stratégie fiscale de l'entreprise et de proposer des solutions de nature à diminuer la charge fiscale<sup>2</sup>, il contrôle la régularité fiscale et impose également de connaître et savoir interpréter les lois, décrets, instructions ... . Aussi il permet 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<sup>3</sup>, 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.

## 1.3 L'intérêt d'un audit fiscal

Toute entreprise a intérêt à procéder régulièrement à un audit fiscal.

Il s'agit de respecter le principe selon lequel « mieux vaut prévenir que guérir ». Un contrôle fiscal permet de rectifier à temps certaines erreurs pour éviter des rappels suite à un contrôle fiscal ultérieur.

Beaucoup de rappels fiscaux sont motivés exclusivement par des irrégularités formelles qui peuvent être facilement évitées. De plus, l'audit fiscal permet de découvrir des moyens de réduire les impôts. L'audit fiscal peut aussi être utile par exemple en cas de projet de vente d'une société (audit vendeur) pour rassurer les acheteurs potentiels. Il peut servir en cas de projet d'achat d'une société (audit d'achat) pour vérifier l'absence de risques significatifs.

Il permet de réaliser le diagnostic des obligations fiscales de l'entreprise, de faire le point sur la stratégie fiscale de l'entreprise et proposer des solutions de nature à rendre la gestion fiscale plus performante en diminuant la charge fiscale.

---

<sup>1</sup> P. Bougon, Op.cit, p53.

<sup>2</sup> M<sup>f</sup> Chokri Mseddi, Revue d'Entreprise N°10 Mars/Avril 1994, p2.

<sup>3</sup> Bernard LEGARDE, « Fiscalité et redressement d'entreprise », Edition tech et doc la voisie, Paris, p 38.

#### 1.4 Les principes de l'audit fiscal<sup>1</sup>

- 1- **Pour une sérénité fiscale assurée face aux contrôles et risques fiscaux** : L'audit fiscal permet aux entreprises de se préparer à tous les risques liés aux contrôles fiscaux.

La complexité des textes fiscaux ainsi que la difficulté d'interprétation ou d'application, font de la fiscalité une préoccupation majeure et un souci incessant des dirigeants d'entreprises.

- 2- **L'audit fiscal : une mission ponctuelle** : La contrainte fiscale impose à l'entreprise le respect de dispositions importantes en nombre et évoluant dans le temps, a une répercussion directe sur la gestion de l'entreprise, son incidence et son impact financier directement mesurables.
- 3- **L'audit fiscal : moyen de prévention et de minimisation du risque fiscal<sup>2</sup>** : Ainsi la fiscalité, préoccupation majeure de toute entreprise, par la multiplicité, la complexité et l'instabilité de ses textes, génère de plus en plus de risques. Toute décision est porteuse d'incidences fiscales et a un impact sur la gestion de l'entreprise. D'où, la nécessité de développer une nouvelle fonction permettant primo d'aider l'entreprise à bien gérer le paramètre fiscal et secundo de mesurer le risque qui peut naître d'un éventuel contrôle fiscal.
- 4- **L'audit fiscal : un outil au service de l'entreprise<sup>3</sup>** : Afin de réduire la charge fiscale avec la plus grande efficacité, et sans l'exposer à des risques fiscaux, un ensemble d'actions et de prises de décisions doivent être menées de pair avec les autres fonctions de l'entreprise. Cette action ne peut être menée que dans le cadre de la gestion globale de l'entreprise. Pour cela, il faut procéder à un diagnostic fiscal autrement dit à un AUDIT FISCAL. Cette mission jaugera des forces et des faiblesses de l'entreprise en matière fiscale et aboutira de ce fait à un examen du dossier fiscal de l'entreprise, de déceler les risques liés aux obligations déclaratives et de les mettre en adéquation avec la législation en vigueur et à quantifier ces risques dans le but de prévenir un éventuel contrôle fiscal.
- 5- **L'audit fiscal permet à l'entreprise de se conformer aux obligations fiscales<sup>4</sup>** : La multiplication des textes fiscaux et leur complexité font que le risque fiscal (ne pas se conformer aux nouvelles dispositions des lois de finances) et le manque à gagner (l'ignorance des avantages fiscaux prévus par la législation) augmente.

Pour remédier à cela, les entreprises se voient contraintes d'aller trouver les moyens qui permettent d'éviter tous ces risques d'où l'importance de l'audit fiscal.

---

<sup>1</sup> Dr Réda KHELASSI, « Précis d'audit fiscal », Editions BERTI, Alger, 2013, p 97.

<sup>2</sup> K. Ayadi Loukil, La gestion du risque fiscal dans les PME: Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, Faculté des Sciences Economiques de Gestion de Sfax, 2007-2008, p.3.

<sup>3</sup> M. Dubisson, la fonction juridique dans l'entreprise moderne ou l'émergence de nouveaux juristes: Cahiers de droit de l'entreprise, 1981, n°2, p.1.

<sup>4</sup> M.Chadefaux, « L'audit fiscal », Editions Litec, 1987, p.204.

## 2. Les caractéristiques de l'audit fiscal

L'audit fiscal est une notion nouvelle par rapport aux autres types d'audit. Ce dernier semble susciter davantage la curiosité des auteurs et fait même l'objet de recherches et d'enseignements spécialisés dans certaines universités<sup>1</sup>. Aussi, l'audit fiscal est un acte majeur dans la vie d'une entreprise, on peut prendre comme exemple l'acquisition d'autres sociétés qui nécessite des investigations sur le plan fiscal que seule une équipe expérimentée en la matière peut conduire à bien.

Ainsi, il se caractérise par ces propres missions et objectifs qui permettent de le distinguer des autres formes d'audit.

En effet, une mission d'audit fiscal peut prendre plusieurs aspects compte tenu du champ d'application de celle-ci. Cette mission peut porter sur la durée (à long ou moyen terme), sur l'activité de l'entreprise (l'ensemble des tâches ou seulement une partie), sur les impôts payés par l'entreprise (IBS, TVA, TAP ...) et sur des objectifs divers.

Ces différentes missions et objectifs d'audit fiscal sont le plus souvent menés de front et donnent naissance à de multiples formes d'audit.

### 2.1 Missions et objectifs de l'audit fiscal

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

#### 2.1.1 Les missions d'audit fiscal<sup>2</sup>

La préoccupation fiscale varie d'un auditeur à l'autre, les attentes et besoins qu'ils expriment au niveau de leurs missions d'audit fiscal ne sont pas nécessairement les mêmes.

Il ne peut donc y avoir une uniformité des missions de contrôles de la régularité. Cette diversité est d'autant plus importante qu'à l'intérieur d'une même catégorie d'auditeur, des préoccupations distinctes peuvent être constatées.

Il est cependant permis d'observer que les missions d'audit fiscal se définissent avec une certaine constance par rapport à certains éléments, à savoir :

- L'importance de la période sur laquelle porte la mission.
- L'étendue de l'activité de l'entreprise concernée par la mission.
- La variété des impôts concernés par la mission.
- Les objectifs de la mission.
- Création d'entreprise (choix de la structure la mieux adaptée sur le plan fiscal).
- Transmission d'entreprise.
- Cession et acquisition d'entreprises.
- Opération sur capital.

<sup>1</sup> Bernard LEGARDE, Op.cit, p43.

<sup>2</sup> M. Chadeaux, op.cit., p199.

- Fusion, apport partiel d'actif.
- Opérations transfrontalières (conséquences en matière de TVA et d'impôts directs).
- Impacts fiscaux des projets de développement d'une entreprise.
- Consultation fiscale sur tous les problèmes fiscaux rencontrés par une entreprise (IBS, intégration fiscale, relation intragroupe, IRG, TVA, impôts directs locaux ...).

Une des particularités de l'audit fiscal réside dans la diversité des missions que peuvent lui assigner les entreprises qui y font appel. Ces missions peuvent être appréciées par rapport aux facteurs suivant :

**Tableau n° 02 : Facteurs d'audit fiscal.**

<b>Facteurs</b>	<b>Nature de la mission</b>
Nature des travaux	<b>Limitée</b> : lorsque le client désire connaître les irrégularités fiscales et leur ampleur. <b>Développée</b> : lorsque le client souhaite connaître les moyens et actions nécessaires à l'élimination des irrégularités constatées.
Période couverte et fréquence	<b>Limitée</b> : couvrant une période limitée dans le temps. <b>Etendue</b> : couvrant au moins les exercices non prescrits fiscalement. <b>Ponctuelle</b> : limitée à une seule intervention. <b>Périodique</b> : programmées régulièrement.
Nature des impôts et taxes traités	<b>Centrée</b> : couvrant un seul impôt ou un type d'impôt. <b>Générale</b> : portant sur tous les impôts et taxes.

**Source** : Réda KHELASSI, « Précis de l'audit fiscal de l'entreprise ».

Dans un temps limité, une mission d'audit fiscal doit permettre d'identifier les risques fiscaux qui peuvent conditionner la réalisation des projets de l'entité. Ces missions sont généralement réalisées en collaboration étroite avec les auditeurs juridiques et comptables.

### 2.1.1.1 La périodicité d'une mission d'audit fiscal

Contrôler l'aptitude de l'entreprise à se conformer à la législation fiscale implique la définition préalable par le prescripteur de l'étendue de l'information dans le temps sur lequel il souhaite faire porter les investigations des auditeurs.

L'étendue dans le temps de l'information dont on contrôle la régularité est variable d'une mission à l'autre. Elle est très influencée par le caractère ponctuel ou périodique que revête l'intervention des auditeurs fiscaux<sup>1</sup>.

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

<sup>1</sup> La pratique de la vérification de comptabilité, Editions Francis Lefebvre, 1997, p.80.

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

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

### **2.1.1.2 Les examens concernés par l'audit**

Le respect de la réglementation fiscale peut être apprécié à des niveaux variables<sup>1</sup>, le prescripteur a ainsi la possibilité de soumettre l'entreprise dans son ensemble à un contrôle contractuel de la régularité. De même, la possibilité d'une périodicité qualifiée des missions d'audit fiscal à « thèmes ». Il est convenable de mettre l'accent à chaque fois sur une activité bien déterminée de l'entreprise en cas de pluralité d'activités.

L'ampleur des missions d'audit fiscal peut ainsi varier considérablement selon l'importance de l'information soumise au contrôle. L'ampleur est également en fonction de la variété des impôts sur lesquels porte la mission.

### **2.1.1.3 La variété des impôts à contrôler**

Les préoccupations des prescripteurs peuvent être centrées sur un impôt, ou un type d'impôt particulier.

L'éventuelle périodicité des missions d'audit fiscal peut permettre à chaque fois de faire la synthèse sur la situation d'une entreprise au regard d'un quelconque impôt. L'entreprise peut aussi elle-même avoir une idée de ses propres faiblesses en matière fiscale et pressentir le besoin d'un contrôle approfondie sur un impôt donné.

## **2.1.2 Les objectifs de l'audit fiscal**

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

- L'audit fiscal étudie et analyse les dispositions desquelles résultent des obligations légales auxquelles l'entreprise doit s'y conformer sous peine de sanctions<sup>2</sup>.
- Il oriente les décisions prises par l'entreprise vers des choix rationnels et cohérents fondés sur des avantages et/ou options fiscales qui lui sont bénéfiques en termes d'impôt.

Ainsi, on attribue à l'audit fiscal deux objectifs distincts<sup>3</sup> :

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

<sup>1</sup> M.Chadefaux, « L'audit fiscal », Editions Litec, 1987, p.72.

<sup>2</sup> Loi de finance 2016, Article 194 : modifié par les articles 27 de la loi de finances complémentaire 1992 et 19 de la loi de finances 1999.

<sup>3</sup> M. Chadefaux, Op.cit, p 139.

**a. Le contrôle de régularité :** c'est un contrôle qui consiste à s'assurer de la fiabilité des supports d'informations.

Il permet ainsi de détecter les anomalies, leurs origines et les risques y découlant afin de réparer les éventuelles infractions fiscales et éviter l'exposition à un contrôle en la matière qui est souvent suivi de sanctions.

Les contrôles de la régularité se baseront sur :

- Assurer que la société est en conformité avec les obligations fiscales.
- Les contrôles de base sur le recours aux questionnaires de l'audit fiscal<sup>1</sup>.

**b. Le Contrôle d'Efficacité :** Il mesure la prédisposition de l'entreprise à exploiter les opportunités et les avantages fiscaux accordés par la loi et ainsi de les maîtriser.

Ce contrôle porte sur deux (02) types de choix :

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

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

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

Les contrôles dus à l'efficacité fiscale se baseront donc sur<sup>2</sup> :

- Le contrôle du système d'information fiscale de l'entreprise.
- Le contrôle de l'intégration des aspects fiscaux dans la prise de décisions.
- Assurer que la société évalue et implémente les différentes possibilités offertes par la réglementation fiscale locale et internationale, sans risque de tomber dans l'abus de droit.

L'objectif de l'audit fiscal est d'analyser la situation fiscale de l'entreprise et la manière dont elle utilise la réglementation fiscale pour gérer son risque fiscal. Si la non-observation ou la mauvaise interprétation des règles fiscales applicables, les entreprises peuvent encourir des conséquences néfastes, ainsi, ne pas utiliser adéquatement l'ensemble des dispositions fiscales en faveur des sociétés peut également représenter un coût ou un manque à gagner important pour celles-ci.

La situation fiscale d'une entreprise est influencée par deux (02) types de décisions. Premièrement, et c'est certainement l'aspect le plus répandu, la situation fiscale de l'entreprise est influencée par des décisions dont l'initiative ne lui appartient pas, ces décisions ne sont en réalité que la résultante d'obligations légales, obligations auxquelles elle doit se conformer sous peine de sanctions. A l'opposé, la situation fiscale de l'entreprise peut être influencée par des décisions dont l'initiative relève de ses propres choix ; dans le cadre de

---

<sup>1</sup> Robert OBERT, « Pratique internationale de la comptabilité et de l'audit », Edition DUNOD, Paris, 1994.

<sup>2</sup> P. Bougon, Op.cit, p98.

ce type de décisions, l'entreprise peut influencer sur sa propre situation fiscale. Elle peut dans une certaine limite, 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.

## 2.2 Les intéressés par l'audit fiscal

Les entreprises vivent dans une situation d'incertitude fiscale qui met cette dernière devant un risque fiscal lié aux triples pouvoirs de contrôles, de redressements et de sanctions émanant de l'administration fiscale et qui constitue le véritable tempérament du risque fiscal<sup>1</sup>. Donc l'intérêt du risque fiscal se traduit par la diversité des personnes intéressées par l'audit fiscal.

### 2.2.1 Les membres de l'entreprise<sup>2</sup>

Il s'agit d'une part des dirigeants et associés, ces derniers ont deux (02) préoccupations :

- La première est celle d'éviter de supporter un passif supplémentaire dû à des irrégularités fiscales, en effet, la rémunération des capitaux apportés à l'entreprise, qu'il s'agisse de dividendes d'actions, ou de parts sociales, se calcule à partir du résultat net de l'entreprise, après prise en compte de la charge fiscale. Il s'ensuit que l'application de sanctions sous formes de pénalités ou majorations de droits, engendre des besoins financiers nouveaux dont la satisfaction affecte incontestablement la rentabilité de l'entreprise, dominant ainsi, la rémunération potentielle des associés.
- La deuxième découle de l'obligation de faire mention du montant des pénalités dans l'annexe du bilan et au compte de résultat, ou dans les rapports du conseil d'administration et du commissaire aux comptes, nuisant ainsi à l'image de marque de l'entreprise.

Il s'agit d'autre part, des salariés, à ce titre rappelons que les soucis des salariés est dans un premier temps d'assurer la sécurité de leurs emplois, et dans un second temps de gravir les échelons de la hiérarchie, or, l'importance des sanctions financières à l'issue d'un contrôle fiscal peut, dans certains cas, compromettre l'équilibre de certaines firmes, et ce faisant, porter ombrage à la politique de l'emploi à court, moyen et long termes.

### 2.2.2 Les organes de contrôle externe

La constatation d'irrégularités, non encore relevées par l'administration, devrait retenir l'attention du commissaire aux comptes d'autant plus que des redressements importants sont de nature à compromettre l'équilibre financier de l'entreprise, ou du moins altérer sensiblement l'appréciation que les tiers portent sur la situation de l'entreprise. Ajouter à cela, l'obligation qui est assignée au commissaire aux comptes de signaler tout fait délictueux au procureur de la république<sup>3</sup> sous peine d'engager sa responsabilité civile<sup>4</sup>, voire pénale<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> Bernard LEGARDE, Op.cit, p 38.

<sup>2</sup> M. CHADEFEAUX, Op.cit, p 47.

<sup>3</sup> Art 61, de la Loi n° 10-01 du 16 Rajab 1431 correspondant au 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

<sup>4</sup> Art 60, Op.cit.

<sup>5</sup> Art 301 et 302 du Code Pénal.

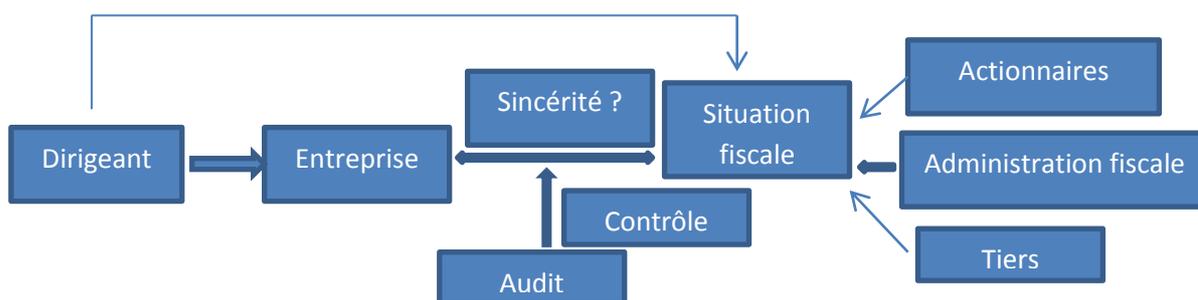
### 2.2.3 Des futurs associant de l'entreprise<sup>1</sup>

Il faut savoir que lors de la détermination du prix de cession des actions ou parts sociales, il faut tenir compte du passif révélé, mais aussi du passif différé ou même latent, à défaut de quoi le prix initialement convenu ne représenterait plus la contrepartie réelle de la transaction.

### 2.2.4 Des bailleurs de fonds

Les banques et organismes prêteurs<sup>2</sup> sont amenés à examiner la situation de leurs clients afin de garantir les remboursements. De plus les banquiers doivent se dégager de toute responsabilité inhérente à un concours au profit d'un client dont la situation est irrémédiablement compromise.

Figure n° 04 : le rôle de l'audit fiscal.



Source : Réda Khelassi, « Précis de l'audit fiscal de l'entreprise ».

## 3. Les sources des règles fiscales et comptables

### 3.1 Les sources des règles fiscales et comptables en Algérie

Depuis la réforme fiscale en 1991, le système fiscal Algérien s'est adapté à la politique économique de l'Etat et ses besoins financiers. C'est pour cela qu'il faut réviser le droit fiscal par la modification approfondie des articles des différents codes fiscaux.

L'obligation légale de tenue des livres de commerce est déjà fort ancienne en Algérie. Les prescriptions de l'usage des livres de commerce<sup>3</sup> en rendant obligatoire leur tenue et en prescrivant en même temps certaines formalités destinées à en assurer la régularité sont mentionnées dans le code du commerce dans ses articles de 9 à 11.

Une commission de comptabilité a été créée par les pouvoirs publics pour participer à la création d'un nouveau plan comptable national autonome au plan comptable général de 1957. Devenue, par la suite, le conseil national des experts comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés. Ce conseil a été chargé de participer par ces experts comptables à l'élaboration d'un Système Comptable Financier (SCF) en 2007.

<sup>1</sup> M. CHADEFAX, Op.cit. p 52.

<sup>2</sup> ATH, « Audit Financier », Edition CLET, 1983, p18.

<sup>3</sup> Ordonnance n°75-59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce, modifiée et complétée.

### 3.1.1 Les codes fiscaux<sup>1</sup>

En principe, les dispositions que le droit fiscal édicte par dérogation aux règles du droit comptable ne devraient donner lieu qu'à des rectifications extracomptables. Cependant, sur certains points, les règles fiscales s'imposent, comme la déductibilité de certaines charges.

Ainsi, les codes fiscaux sont :

- Code des impôts directs et taxes assimilées.
- Code des impôts indirects.
- Code des taxes sur le chiffre d'affaires.
- Code de l'enregistrement.
- Code de timbre.
- Code des procédures fiscales.

### 3.1.2 La réglementation comptable<sup>2</sup>

La loi 07-11 du 25 Novembre 2007, portant sur le SCF, comprend sept chapitres principaux. Le chapitre 1 définit les domaines concernés par cette loi. Le chapitre 2 a édicté des dispositions applicables au cadre conceptuel, des principes et normes comptables destinés aux sociétés et aux commerçants. Le chapitre 3 a édicté des dispositions applicables aux sociétés en matière d'organisation de la comptabilité. Le chapitre 4 est relatif à la présentation des états financiers. Le chapitre 5 concerne plus les groupes de sociétés en traitant la consolidation et les comptes combinés. Le chapitre 6 présente les changements d'estimations et les méthodes comptables. Enfin, le chapitre 7 présente les dispositions finales de la date d'application de la présente loi (01/01/2009), l'abrogation du Plan Comptable National (PCN) et des lois y relatives.

- **Arrêté (01) du 26 Juillet 2008**

En application de la loi du 07-11 du 25 Novembre 2007, un premier arrêté a été publié en 2008 qui a pour thème les règles d'évaluations et de comptabilisations<sup>3</sup>, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes.

Cet arrêté a présenté :

- 1- Les règles d'évaluation et de comptabilisation des actifs, des passifs, des charges et des produits.
- 2- La forme de présentation des états financiers.
- 3- La nomenclature et le fonctionnement des comptes.

---

<sup>1</sup> Codes fiscaux 2016, <http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/2014-03-24-14-21-48/codes-fiscaux>, le 23 mars 2016 à 12 :41.

<sup>2</sup> Loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier.

<sup>3</sup> Art 2 du même arrêté fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes.

---

4- La comptabilité simplifiée applicable aux petites entités<sup>1</sup>.

- **Arrêté 02 du 26 Juillet 2008**

Ce deuxième arrêté complète le premier en présentant les entreprises qui sont dans l'obligation de tenir une comptabilité en respect des dispositions du nouveau système comptable.

- **Les avis, notes et recommandations du Conseil National de la Comptabilité**

Cet organisme est consultatif appelé pour donner un avis préalable sur toutes les réglementations, instructions ou recommandations d'ordre comptable. Il lui appartient de proposer des mesures relatives à la présentation et à l'exploitation des comptes.

C'est en exécution de cette mission que le conseil national de la comptabilité a publié un certain nombre de textes : notes d'informations, avis et documents portant soit sur des adaptations professionnelles ou des sujets particuliers.

### 3.1.3 Autres législations

- **La législation sur les sociétés et d'autres textes du droit commercial**

Loi n° 05-02 du 06 Février 2005 modifiant et complétant l'ordonnance n° 75-59 du 26 Septembre 1975 portant code de commerce à présenter des nouvelles dispositions modifiant l'ordonnance n° 75-59 en matière de la vie commerciale des sociétés et des commerçants ainsi qu'en matière d'arbitrage commerciale.

- **Le code du travail**

Il comprend quelques dispositions de nature comptable. Elles concernent essentiellement les documents comptables à transmettre aux caisses nationales et aux administrations fiscales surtout ceux portant les modalités de calcul de la participation des salariés

---

<sup>1</sup> Art 3 du même arrêté fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes.

## **Sous-section 2 : L'autonomie de l'audit fiscal par rapport à l'audit comptable**

### **1. La convergence entre l'audit fiscal et l'audit comptable**

Les liens entre la comptabilité et la fiscalité sont interdépendants. De ce fait, la fiscalité influence fortement la présentation des états financiers, au point qu'il est impossible de se prononcer sur la régularité des comptes de l'entreprise sans envisager au même temps la régularité sur le plan fiscal.

#### **1.1 L'interdépendance entre comptabilité et fiscalité**

« Il est impossible d'établir des comptes, d'arrêter un bilan, en ignorant les dispositions du code des impôts et leur interprétation <sup>1</sup> ».

La détermination du résultat comptable tient effectivement compte des dispositions fiscales, mais réciproquement la détermination de la base d'imposition repose sur les données comptables<sup>2</sup>.

Donc la comptabilité est considérée comme une base de la fiscalité des entreprises dans le cas de la détermination du résultat imposable<sup>3</sup>, des revenus à distribuer<sup>4</sup>, sous la vérification de l'administration fiscale, d'une part<sup>5</sup>. Et d'autre part, la comptabilité est divergente de la fiscalité, soit par les finalités respectives, puisque pour la comptabilité l'objectif est de répondre au « besoin de savoir », par contre pour la fiscalité, l'objectif est de déterminer la contribution de l'entreprise à la couverture des dépenses publiques de l'Etat.

De ce fait, l'harmonisation des rapports entre fiscalité et comptabilité reste limitée et les deux disciplines restent étroitement liées car il n'est pas possible d'envisager un contrôle de régularité fiscale, sans celui de la comptabilité et réciproquement.

#### **1.2 Le contrôle de la régularité comptable et la régularité fiscale**

Dans la mesure où il y a interdépendance entre comptabilité et fiscalité, il y a nécessairement interdépendance entre le contrôle de la régularité des comptes et celui de la régularité fiscale.

Après avoir pratiqué les diverses interrogations extracomptables, ainsi que dans différents documents de synthèse, l'auditeur comptable ne peut se dispenser de contrôler la régularité fiscale et arrêter le résultat comptable.

La prise en considération de la régularité fiscale dans la révision des comptes, apparaît à la fois à la lecture des normes de révision comptable et à travers les différentes dispositions relatives aux lois et attributions des membres de la profession comptable.

---

<sup>1</sup> P. PUGRAVEAU, H. DESCOTTES, « La comptabilité et la fiscalité des entreprises », Edition Genon, p 202.

<sup>2</sup> Dictionnaire fiscal, Edition Revue Fiduciaire, 2004, p 10.

<sup>3</sup> Art 152 du code des impôts directs et taxes assimilées.

<sup>4</sup> Art 180 du code des impôts directs et taxes assimilées.

<sup>5</sup> Art 190 du code des impôts directs et taxes assimilées.

De tout cela, il en résulte que si l'audit comptable comporte le contrôle de la régularité fiscale, ce dernier ne se substitue pas pour autant à l'audit fiscal.

## 2. La divergence entre l'audit fiscal et l'audit comptable

L'étroitesse des liens entre la fiscalité et la comptabilité est un phénomène important, elle ne doit pas pour autant occulter certaine place de la législation fiscale dont le respect par l'entreprise peut être contrôlé avec une relative indépendance vis-à-vis de la comptabilité. L'audit fiscal commande de procéder à des travaux spécifiquement fiscaux, travaux qui échappent à la mission d'audit comptable et en cherchant à apprécier l'opportunité des choix fiscaux de l'entreprise. Ce type d'audit opère un contrôle de l'efficacité fiscale, or l'audit comptable ignore ce critère d'efficacité.

### 2.1 L'audit comptable et les travaux fiscaux

#### 2.1.1 L'importance des travaux fiscaux extracomptables

Certains aspects de la réglementation fiscale imposent aux entreprises de se conformer à de multiples obligations dont le non-respect expose cette dernière à des sanctions d'importance variable. Nous pouvons citer à ce titre d'exemple les aspects suivant :

- **Précompte mobilier** : l'auditeur fiscal doit s'assurer qu'aucune erreur n'a été commise dans le calcul du complément d'impôt qui est dû (TVA, TF, ...etc).
- **Droit d'enregistrement** : l'auditeur fiscal doit vérifier que les opérations concernées relèvent effectivement des droits d'enregistrements et non par exemple de la TVA.
- **Taxes sur les activités professionnelles** : l'auditeur fiscal vérifie la base d'imposition et les modalités de calcul d'impôt.

#### 2.1.2 L'existence de domaines à haut risque fiscal

L'attention de l'auditeur fiscal sera retenue par certaines opérations qui seront plus particulièrement examinées dans le contexte de la vérification fiscal, et qui sont donc des facteurs de risques importants, même si leur prise en compte au plan comptable (SCF) ne soulève aucune difficulté majeure. Nous pouvons citer à titre d'exemple :

- **Les rémunérations** : l'auditeur fiscal doit opérer des contrôles des tâches accomplies, et rechercher des éléments de comparaison avec d'autres entreprises.
- **L'abus de droit** : l'auditeur fiscal doit vérifier la régularité et la convenabilité des opérations traduites dans les comptes d'une entreprise<sup>1</sup>.

En effet, il faut relever l'existence des risques fiscaux extracomptables<sup>2</sup> et rechercher si l'entreprise est conforme ou non à l'ensemble des dispositions légales auxquelles cette dernière est soumise par :

---

<sup>1</sup> Optimisation fiscale et abus de droit, Groupe d'auditeurs, Edition Itec, 1990.

<sup>2</sup> R.Yaich, « L'impôt sur les sociétés: maîtrise des risques fiscaux », Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.16.

- L'observation des règles fiscales de forme et de délai ;
- L'absence de cohérence fiscale soit par l'entreprise elle-même, ou par rapport à son environnement.

## 2.2 L'audit comptable et le contrôle de l'efficacité fiscale de l'entreprise

Contrairement à l'audit comptable, l'audit fiscal s'inscrit plus directement dans la perspective d'amélioration de la gestion<sup>1</sup>.

L'audit fiscal est une mission « à géométrie variable », étant donné que les critères sont dans une certaine mesure dissociable car la nature et l'étendue de l'information sur laquelle elle est bâtie, peuvent varier.

Les liens entre la comptabilité et la fiscalité sont tels que<sup>2</sup> le contrôle de la régularité fiscale impose une prise en compte des aspects fiscaux et comptables.

Cependant il ne faut pas ignorer que la démarche conduisant à l'examen de l'information est la même ou presque.

Donc il apparaît nettement que les deux disciplines sont complémentaires.

## Sous-section 3 : Le rapport d'audit fiscal

### 1. Régime fiscal de l'entité auditée

Dans cette partie du rapport, l'auditeur fiscal expose (même à titre de rappel) le régime fiscal de la société, qui est défini au début de la mission et qui sert de base à l'audit fiscal.

Cette partie est très utile pour les raisons suivantes<sup>3</sup>:

- Les utilisateurs du rapport d'audit fiscal ne sont pas tous des spécialistes en fiscalité, et peuvent par conséquent, ne pas comprendre certains ou plusieurs passages du rapport s'ils n'ont pas été au début informés du régime fiscal applicable à la société;
- La plupart des anomalies et insuffisances qui seront soulevées dans le corps du rapport sont dues à une déviation par rapport au régime fiscal applicable à l'entité, d'où la nécessité de rappeler les grandes lignes du régime fiscal pour permettre de situer l'insuffisance par rapport à l'obligation.

### 2. La mesure du risque fiscal

Les risques fiscaux existent partout, tout le temps, et les entreprises sont obligées d'intégrer la gestion des risques fiscaux plus étroitement avec l'ensemble de l'entreprise. Cela va au-delà des processus et contrôles, et intervient dans les domaines de la stratégie et de la performance.

<sup>1</sup> M.H.Pinard-Fabro, « Audit fiscal », Editions Francis Lefebvre, 2008, p.38.

<sup>2</sup> M.Chadefaux, Op.cit, p 126.

<sup>3</sup> K.Thabet, Séminaire la théorie de l'audit fiscal, lumière formation, 2007.

Parmi les domaines clés de leur préoccupation, les répondants citent la gestion des changements législatifs et la complexité de la législation ... etc.

La mesure du risque fiscal peut être un élément d'information pour les dirigeants dans le rapport d'audit puisque son incidence financière sur la gestion de l'entreprise est directement mesurable.

Cette partie comporte notamment:

- Les anomalies et irrégularités relevées, au niveau du régime fiscal appliqué par la société et au niveau de son application;
- La mesure du risque fiscal encouru par la société ainsi que les pénalités y afférentes.

### **3. Les recommandations à émettre dans le rapport**

Cette partie comporte notamment:

- Les recommandations préconisées à titre curatif;
- Les recommandations préconisées à titre préventif: propositions d'un plan d'amélioration.

Ces recommandations doivent être suivies des actions nécessaires à leur mise en œuvre. Ces actions sont de deux sortes: des actions de correction et des actions d'amélioration.

Nous illustrons à titre d'exemple:

Dépôt d'une déclaration d'employeur rectificative: les honoraires, commissions, courtages, ristournes commerciales ou non et rémunérations payés aux salariés et aux non-salariés en contrepartie d'un travail occasionnel ou accidentel en dehors de leur activité principale supportés par l'entité auditée ne sont pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice imposable s'ils ne sont pas déclarés au niveau de la déclaration de l'employeur.

Néanmoins, l'auditeur peut recommander le dépôt d'une déclaration d'employeur rectificative afin d'éviter la sanction de la non déductibilité du montant omis ou non porté sur la déclaration dite de l'employeur tant qu'aucun contrôle fiscal n'est intervenu<sup>1</sup>.

### **4. Les recommandations pour bénéficier des avantages fiscaux**

Cette partie comporte notamment:

- Le calcul du Taux Effectif d'Imposition (TEI) et la possibilité de comparaison avec d'autres sociétés du même secteur d'activité;
- Les recommandations pour améliorer la gestion fiscale de la société, et profiter, le cas échéant, des avantages offerts par la législation en vigueur;
- Les modalités de mise en application de ces recommandations;
- La mesure, le cas échéant, du manque à gagner par la société;

---

<sup>1</sup> R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: Maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.304.

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.

Le rapport d'audit marque la fin de la phase pratique de l'audit. Cependant il convient de procéder à une analyse critique de la pertinence de l'audit fiscal en tant qu'instrument de gestion.

## **Section 2 : Démarche de l'audit fiscal en entreprise**

Nous évoquerons ici trois (03) grandes lignes essentielles. La première, qui parlera du premier contact avec l'entité auditée. La deuxième consacrée au cadre fiscal de celle-ci. La troisième s'intéresse au système de contrôle interne et celui d'information fiscal.

### **Sous-section 1: Prise de connaissance générale de l'entité auditée**

Selon la norme ISA 315<sup>1</sup>, « l'auditeur doit acquérir une connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne qui soit suffisante pour lui permettre d'identifier et d'évaluer le risque et de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires ».

Connaître l'entité et son environnement est un aspect essentiel de la conduite d'un audit, car cette connaissance donne les bases sur lesquelles s'appuie l'auditeur pour planifier l'audit et exercer son jugement professionnel et éventuellement évaluer le risque.

Cette étape préliminaire permet à l'auditeur de s'imprégner des spécificités fiscales de l'entreprise et d'obtenir de cette façon de précieuses indications sur l'orientation future de ses travaux.

Selon le sixième paragraphe de la norme ISA 315<sup>2</sup>, « l'obtention d'une connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, est un processus continu

---

<sup>1</sup> Norme Internationale d'Audit (ISA), Norme ISA 315, Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

<sup>2</sup> Norme ISA 315, Op.cit, paragraphe 6.

et cumulatif de collecte, de mise à jour et d'analyse de l'ensemble des informations aux différents stades de la mission ».

La connaissance qu'a l'auditeur de la société et de son environnement consiste en la prise de connaissance du secteur d'activité et de son environnement juridique et fiscal.

## 1. Compréhension du secteur d'activité

Le secteur d'activité dans lequel la société opère peut générer des risques spécifiques désignés par Jean-Luc Rossignol<sup>1</sup> « risques inhérents » résultant de la nature des activités ou de l'organisation et la structure de certains secteurs dominés par l'informel.

## 2. Compréhension et appréciation de l'environnement juridique et fiscal

D'après la norme ISA 315, « l'auditeur doit acquérir la connaissance du secteur d'activité concernée, de l'environnement réglementaire...<sup>2</sup> » Conformément à l'ISA 250<sup>3</sup>, « Pour planifier l'audit, l'auditeur doit acquérir une connaissance générale 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 ».

Cela implique que l'auditeur doit reconnaître s'il peut exister des circonstances de non-respect par l'entité des textes législatifs et réglementaires.

Cette phase de prise de connaissance générale débouche sur l'établissement de plusieurs dossiers qui cernent des recueillis sur l'entreprise.

### 2.1 Les informations juridiques

L'auditeur fiscal devrait obtenir la documentation juridique nécessaire<sup>4</sup> (statuts, les procès-verbaux des assemblées générales ordinaires et extraordinaires). La collecte de ce type d'informations pourrait renseigner l'auditeur sur la possibilité d'existence de risques spécifiques fiscaux.

Pour bien illustrer l'importance du recueil d'informations juridiques de la société auditée, on prend comme exemple :

**La répartition du capital** : à travers la répartition du capital, si l'auditeur fiscal conclut que la société auditée appartient à un groupe de sociétés, le régime fiscal des opérations commerciales et financières réalisées entre les différentes sociétés de ce groupe doit être examiné.

De ce fait, il devra consulter les documents suivants<sup>5</sup>:

---

<sup>1</sup> Jean-Luc Rossignol, « La gestion du risque fiscal inhérent à l'implantation d'une entreprise dans un pays émergent », intervention dans l'université de Université de Franche-Comté.

<sup>2</sup> Paragraphe 22, de la norme ISA 315, Op.cit.

<sup>3</sup> Norme ISA 250 : Prise en compte des textes législatifs et réglementaires dans l'audit des états financiers.

<sup>4</sup> Code des sociétés, Livre 5 du code du commerce, Ordonnance du 26 septembre 1975.

<sup>5</sup> M.H.Pinard-Fabro, « Audit fiscal », Editions Francis Lefebvre, 2008, p.30.

- barème de prix;
- copies des contrats intragroupes;
- exemples de factures émises ou reçues dans le cadre de transactions similaires ou transactions intragroupes;
- documentation établie par l'entité pour justifier sa politique de prix intergroupe;
- accords préalables de prix obtenus et rapport de conformité.

En effet, même si l'intérêt économique d'un groupe de sociétés peut justifier certaines opérations et, en particulier, des échanges commerciaux à prix préférentiels entre sociétés du groupe, la législation fiscale ne reconnaît pas toujours la notion d'intérêt de groupe et les dites transactions peuvent être qualifiées d'actes anormaux de gestion. De même, l'auditeur fiscal doit s'assurer ensuite à travers les techniques de complaisance que les transactions entre les sociétés du groupe ont été soumises à la TVA et à la retenue à la source.

## 2.2 Les informations fiscales

Ici, l'auditeur fiscal s'interroge sur l'existence d'un service fiscal, et le cas échéant sur son organisation et sa position dans l'organigramme de l'entreprise<sup>1</sup>.

L'existence d'un service fiscal est un point fort pour le processus de gestion du risque fiscal.

L'auditeur fiscal étudie le fonctionnement de ce service et analyse les missions confiées à des conseillers externes. A défaut de service dédié à la fiscalité, l'auditeur fiscal doit déterminer les personnes qui prennent en charge les problèmes fiscaux, évaluer leurs niveaux de qualifications et analyser leurs rôles et attributions.

L'auditeur fiscal doit vérifier ensuite l'existence du dossier fiscal et la personne responsable de sa tenue, il examine également son contenu et la façon de le tenir. Le dossier fiscal de l'entreprise audité comprend trois dossiers: le dossier fiscal annuel, le dossier fiscal permanent et le dossier du contentieux fiscal. Tous les documents constitutifs de ces dossiers sont constamment mis à jour et bien classés. Ces dossiers comportent notamment:

- la liste des produits commercialisés ou des activités exercées par l'entreprise et le régime fiscal propre à chaque produit ou activité ;
- la cellule ou la fonction responsable des questions fiscales (établissement des déclarations fiscales, relations avec l'administration fiscale, études fiscales, documentation et suivi de l'actualité fiscale, etc.) ;
- les déclarations fiscales déposées au cours des quatre dernières années ;
- les états financiers et les notes fiscales (tableau de détermination du résultat fiscal, un relevé détaillé des amortissements, un relevé des dons et subventions, un relevé détaillé des provisions pour créances douteuses ... etc.) ;
- les redressements fiscaux notifiés à la société ;
- le descriptif du régime fiscal de l'entreprise vis-à-vis des divers impôts et taxes auxquels la société se trouve soumise (impôt sur le bénéfice des sociétés, TVA, etc....) ainsi que de sa politique fiscale ;

---

<sup>1</sup> M.Chadefaux, « L'audit fiscal », Editions Litec, 1987, p.198.

- les textes fiscaux ou parafiscaux spécifiques régissant l'activité de la société.

### 2.3 Les informations comptables et financières

La compréhension du fonctionnement de l'entité auditée requiert la connaissance de certains chiffres clés: chiffre d'affaires, effectif, résultat net comptable, résultat fiscal, taux de l'IBS pour l'année et montant d'IBS dû pour chaque exercice auditée.

Ces chiffres, présentés sous forme de tableau, permettent également de faire apparaître un taux effectif d'imposition correspondant au rapport entre l'IBS payé et le résultat net comptable. Cette indication financière peut fournir des éléments utiles sur le point de savoir si l'entité pratique des retraitements importants lors du passage de son résultat comptable à son résultat fiscal<sup>1</sup>.

L'examen de la situation financière de l'entreprise est aussi important, car elle peut influencer sur la détermination des erreurs ou irrégularités commises. Les entreprises vérifiées sont généralement choisies en fonction de certaines anomalies relevées dans leurs états financiers.

Ces anomalies peuvent être constatées soit à l'occasion de l'examen des seules informations fournies par l'entreprise (a), soit en rapprochant les informations émises par l'entreprise d'indications plus générales dont les services fiscaux sont en possession et relatives, par exemple, au secteur d'activité de l'entreprise telles que le ratio du taux de marge (b).

- a) **Incohérence fiscale:** en déterminant le risque, l'apparence fiscale joue un rôle important dans la mesure où la constatation d'anomalies dans les déclarations déposées à l'administration peut conduire cette dernière à procéder à un contrôle fiscal.

Donc, l'auditeur fiscal doit ainsi opérer des recoupements entre les diverses déclarations, à l'intérieur d'un même exercice, mais aussi par référence aux exercices antérieurs.

- b) **Taux de marge :** parmi les principales techniques de redressement pouvant être mis en œuvre lors du contrôle de l'entreprise sont les méthodes analytiques qui se basent sur la reconstitution analytique des bases imposables à partir d'extrapolations basées notamment sur des ratios, des taux de marge ou de marque. Le coefficient de la marge brute constitue « un test révélateur dans la vérification fiscale<sup>2</sup> ». Ces données de référence appelées selon Martial Chadeaux<sup>3</sup> « zones repères » permettent à l'administration fiscale de rapprocher le taux de marge ou de marque de la société contrôlée avec celui du secteur d'activité et de déceler, en conséquence, d'éventuelles anomalies.

Bien que dans l'usage, on confond parfois taux de marge et taux de marque, le calcul de ces deux ratios s'effectue comme suit<sup>4</sup> :

**Taux de marge** = marge brute commerciale (activité commerciale) ou marge sur coût matières (activité industrielle) / coût d'achat des marchandises vendues (activité commerciale) ou coût d'achat des matières consommées (activité industrielle) ;

**Taux de marque** = marge brute commerciale (activité commerciale) ou marge sur coût matières (activité industrielle) / Chiffre d'affaires hors taxes.

<sup>1</sup> M.H-Pinard-Fabro, "Audit fiscal", Editions Francis Lefebvre, 2008, p.26.

<sup>2</sup> M.Coizan, « précis de fiscalité des entreprises », Editions Litec, 10ème édition, 1986, p.587.

<sup>3</sup> M.Chadeaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.132.

<sup>4</sup> Louis Ménard remarque dans le dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière.

## 2.4 Les informations opérationnelles

Les processus opérationnels génèrent notamment des risques en matière d'approvisionnement (risque de non opérer la retenue à la source sur les marchés d'approvisionnement), de stocks (risque de ne pas provisionner les matières ou produits périmés), de respect de la législation, 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 opérationnels peut aider l'auditeur fiscal à identifier les différents impôts et taxes applicables à la société et de déceler, en suite, les risques fiscaux y afférents.

## 2.5 Examen des rapports et autres documents ayant un impact fiscal

L'auditeur doit accorder une attention particulière à l'analyse du passé fiscal de l'entreprise. Ceci conduit à un examen des différentes notifications de redressements, des demandes d'éclaircissements antérieurement reçues, des dossiers de contentieux, des rapports antérieurs d'audit fiscal (interne ou externe) et des observations de nature fiscale formulées par les commissaires aux comptes.

En effet, l'auditeur doit obtenir le maximum d'informations sur les contrôles fiscaux qui ont pu affecter antérieurement l'entité auditée<sup>1</sup> car ils peuvent procurer d'utiles indications sur la fiabilité de la gestion fiscale de celle-ci, tout en fournissant un éclairage sur les zones de risque à examiner plus particulièrement dans le cadre de l'audit.

## Sous-section 2 : Définition du cadre fiscal de l'entité

### 1. Définition du régime fiscal

Avant de définir le régime fiscal de l'entreprise auditée, l'auditeur fiscal doit s'assurer de l'existence ou non d'un dossier fiscal permanent.

En effet, à défaut d'existence d'un dossier fiscal permanent, l'auditeur fiscal devra recommander au niveau de son plan d'amélioration dans son rapport la mise en place d'un dossier permanent.

Le dossier fiscal permanent contient les éléments à caractère général ayant trait au régime fiscal tels que<sup>2</sup>:

- La déclaration d'existence;
- La déclaration d'investissement;
  
- Les copies des jugements des tribunaux ou d'études et articles ayant servi de base pour des choix fiscaux;
  
- Etc.

Après avoir examiné le dossier fiscal permanent de l'entité auditée, l'auditeur fiscal est tenu de définir son régime fiscal avant de mettre en œuvre les procédures de validation.

<sup>1</sup> M.H-Pinard-Fabro, Op.cit, p.27.

<sup>2</sup> [www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz), le 21/04/2016, à 21 :05

Ce cadre fiscal diffère selon divers critères dont notamment, et par ordre d'importance :

- le secteur d'activité de l'entreprise et les avantages accordés à celui-ci;
- le marché de l'entreprise (local ou étranger) et la typologie de la clientèle (Etat, organismes et entreprises publics, sociétés bénéficiaires du régime des avantages fiscaux ... etc.) ;
- les avantages fiscaux accordés à l'entreprise en raison de son implantation géographique (parcs d'activités économiques, zones à promouvoir, etc.) ;
- la forme juridique de l'entreprise (SARL, SPA...).

La définition du régime fiscal permet de préciser les obligations fiscales auxquelles la société est soumise (1.1) et la politique d'optimisation fiscale (1.2).

### **1.1 Les obligations fiscales**

La définition des obligations fiscales consiste à préciser<sup>1</sup> :

- Les impôts et taxes dont l'entreprise est redevable en précisant les modalités de leur liquidation (assiette, taux, fait générateur, exonérations, ...etc.) ainsi que les modalités de leur déclaration (périodicité, formulaires à utiliser, documents à joindre, documents à conserver pour justifier et expliquer les montants déclarés, etc.) ;

- les obligations de fond ou de forme mises à la charge de l'entreprise en vertu des dispositions fiscales en vigueur.

### **1.2 La gestion fiscale**

Le cadre fiscal de l'entreprise auditée doit être établi de manière à ce que l'entreprise supporte le minimum d'impôt en toute légalité. Il ne s'agit pas d'une tentative de fraude ou d'évasion fiscale mais d'une gestion saine de l'entreprise encore qualifiée d'habilité fiscale<sup>2</sup>. En effet, il est légitime pour toute entreprise de sauvegarder dans la limite de la loi ses intérêts.

A ce niveau, l'auditeur fiscal doit à la fois avoir une parfaite connaissance de la réglementation et de la doctrine fiscale et une aptitude à gérer les différentes alternatives offertes à l'entreprise en vue de lui faire bénéficier des opportunités et avantages potentiels.

## **2. Les opérations spécifiques**

Pour les faits et opérations exceptionnels, le risque fiscal n'est pas géré par les procédures courantes de contrôle interne mais par la mise en place de procédures spécifiques. L'auditeur fiscal cherche donc, si l'entité réalise ou envisage de réaliser de telles opérations, et c'est à travers la consultation de la documentation interne de l'entreprise qu'il étudie le régime fiscal applicable à ces opérations.

---

<sup>1</sup> [www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz), le 21/04/2016, à 21 :55

<sup>2</sup> K.Thabet, Séminaire théorie de l'audit fiscal, lumière formation, 2007.

L'auditeur fiscal procède au rapprochement de la complexité fiscale de ces transactions au niveau des compétences des personnes ayant à traiter ces problèmes afin d'examiner s'il n'y a pas de disproportion marquée, et en conséquence de risque de mauvaise maîtrise du problème.

Dans ce cas, le risque est au demeurant double, puisqu'il s'agit à la fois d'un risque d'inefficacité fiscale mais également d'irrégularité<sup>1</sup>.

L'attention de l'auditeur fiscal est retenue sur certains points, non pas par l'importance des obligations incombant à l'entreprise mais par le fait que certaines opérations sont particulièrement examinées dans le cadre d'une vérification fiscale et sont donc des facteurs importants de risques, même si leur traitement ne soulève pas de difficultés majeures<sup>2</sup>.

### **Sous-section 3 : Le système de Contrôle interne et le système d'information fiscal**

#### **1. Définition du contrôle interne et du système d'information fiscal**

##### **1.1 Définition du contrôle interne fiscal**

La maîtrise de la régularité fiscale constitue un indispensable préalable à toute volonté d'optimisation fiscale. Sa prévention exige une vigilance constante, dans la mesure où toute opération de l'entreprise a une répercussion fiscale. Cette prévention nécessite une évaluation globale du processus fiscal afin d'optimiser le pilotage fiscal de l'organisation. L'organisation se doit de réviser régulièrement son processus fiscal, pour s'adapter à un environnement réglementaire en évolution constante et par conséquent ses modes opératoires. Un audit fiscal régulier pour faire le point sur la pertinence des choix fiscaux de l'entreprise en fonction de sa situation et de sa structure, tout comme il est possible d'évaluer sa performance financière<sup>3</sup>.

Dans ce contexte, la mission d'audit fiscal s'intéresse à la fois à la façon avec laquelle l'entreprise appréhende la fiscalité, sa façon d'intégrer le paramètre fiscal dans ses décisions et choix qu'ils soient de nature tactique ou bien stratégique et aussi son niveau de risque fiscal<sup>4</sup>.

L'auditeur fiscal s'assurera donc en premier lieu du respect effectif des obligations fiscales, par le biais d'un contrôle de régularité dont les résultats permettront de mettre en évidence les éventuelles erreurs ainsi que les risques qu'elle engendre. Secundo, il est important d'évaluer l'aptitude de l'entreprise à gérer au mieux de ses intérêts les possibilités permises par les règles fiscales qui aménagent d'elles-mêmes une marge de manœuvre réelle susceptible d'optimiser la situation fiscale<sup>5</sup>. Le recueil des informations sur la nature et l'étendue du risque encouru permet, par ce double examen de régularité et d'efficacité, d'établir un bilan de santé fiscal, élément de diagnostic général de l'organisation. La démarche choisie aboutit éventuellement à la mise en place d'une chaîne de contrôle interne fiscal. Cette chaîne comporte des procédures de contrôle interne spécifiques établies à partir d'une cartographie du risque fiscal devenue utile non seulement au niveau de la direction fiscale de l'entité mais aussi de ses instances

---

<sup>1</sup> M.Chadefaux, Op.cit, p 253.

<sup>2</sup> Op.cit, p 253.

<sup>3</sup> M.Chadefaux, J.L.Rossignol, "la performance fiscale des entreprises", Revue de Droit Fiscal n°30-35/27 juillet 2006, p.1453.

<sup>4</sup> M.Chadefaux, J.L.Rossignol, "la performance fiscale des entreprises", Revue de Droit Fiscal n°30-35/27 juillet 2006, p.1453.

<sup>5</sup> Op. cit, page 1453.

dirigeantes<sup>1</sup>. La mise en place d'une telle cartographie constitue en soi un véritable instrument de pilotage fiscal pour l'entreprise qui s'en utilise<sup>2</sup>.

Donc, le contrôle interne fiscal apporte une valeur ajoutée réelle, dans la mesure où, en intégrant l'anticipation des risques, il ne se limite pas à éviter des dysfonctionnements.

Le système d'information fiscale apparaît comme un composant essentiel du dispositif du contrôle interne fiscal<sup>3</sup>.

## 1.2 Définition du système d'information fiscal

Selon la définition de référence de Davis et Olson<sup>4</sup> « un système d'information est un ensemble d'éléments humains, matériels, et logiciels permettant de créer, de traiter et de communiquer des informations; il assiste des hommes, au sein d'une organisation, dans des fonctions d'exécution, de gestion et de prise de décision. Il regroupe par conséquent des dispositifs techniques et organisationnels permettant de saisir, de conserver, de traiter et de transmettre des informations ». Pour l'identifier, il est possible de retenir la représentation systémique<sup>5</sup> avec le système d'opérations, le système de décision et le système d'information qui apparaît comme une interface entre les deux précédents avec une triple finalité : aide aux opérations, aide à la décision et aide à la communication. Le système fournit les informations utiles pour leur mission de pilotage et, enfin, assure une parité des échanges d'informations à l'intérieur de l'entreprise et entre l'entreprise et son environnement<sup>6</sup>.

Selon M.Chadefaux et J.L.Rossignol<sup>7</sup> « le système d'information fiscale se situe dans cette perspective au cœur de quatre préoccupations: le respect des règles fiscales, le fonctionnement de l'organisation fiscale interne à l'entité ou bien au groupe, l'informatique et naturellement l'activité humaine relative à la création et à l'utilisation de l'information fiscale ».

Ce système renferme à la fois un système de veille fiscale, un système d'alerte préventif ainsi qu'un système de tax reporting susceptible de mettre en exergue les éventuelles défaillances<sup>8</sup>.

L'analyse du processus fiscal est conditionnée mais conditionne aussi en fait la qualité de l'information fiscale de l'organisation<sup>9</sup>. La qualité et la compréhension de l'information fiscale fiscale s'apprécient par rapport à sa fiabilité, son caractère vérifiable, sa conformité aux règles, sa comparabilité et de façon générale sa clarté<sup>10</sup>. La garantie de cette qualité et de cette compréhension implique par conséquent le respect des règles fiscales naturellement, mais aussi une organisation répondant aux exigences de contrôle et de vérification en vue d'une meilleure prise de décision fiscale et générale<sup>11</sup>.

---

<sup>1</sup> Op. cit, page 1453.

<sup>2</sup> Op. cit, page 1453.

<sup>3</sup> Op. cit, page 1453.

<sup>4</sup> G.B.David et M.H.Olson, « Management Information Systems, Conceptual Foundations, Structure and Development », 1985.

<sup>5</sup> M.Chadefaux, J.L.Rossignol, Op.cit, p 1453.

<sup>6</sup> M.Chadefaux, J.L.Rossignol, Op.cit, p 1453.

<sup>7</sup> M.Chadefaux, J.L.Rossignol, Op.cit, p 1453.

<sup>8</sup> Op. cit, page 1452.

<sup>9</sup> Op. cit, page 1453.

<sup>10</sup> Op. cit, page 1453.

<sup>11</sup> Op. cit, page 1453.

## 2. Evaluation du contrôle interne et du système d'information fiscal

L'étape suivante de la démarche de l'auditeur fiscal doit lui permettre d'apprécier l'efficacité du système de contrôle interne et du système d'information et de communication de l'entreprise. Il doit examiner les procédures pour détecter les insuffisances fiscales qu'elles contiennent et proposer des instructions additionnelles pour tenir compte du paramètre fiscal.

L'examen de ces processus peut être fait par la consultation de certains documents de l'entreprise, tel que le manuel de procédures qualités ou le manuel de procédures administratives et commerciales. Il peut notamment utiliser d'autres techniques telles que l'entretien avec les membres de la direction et le personnel et les questionnaires d'évaluation du contrôle interne. Cet examen concerne tous les processus de l'entreprise. Outre, « En matière fiscale, le contrôle interne se définit comme le contrôle sur les processus aboutissant à la formation des impacts fiscaux dans les comptes<sup>1</sup> ».

Ainsi, l'existence d'un logiciel de gestion intégré permettant de reconstituer les ventes de l'entreprise d'une période à partir des résultats de l'inventaire physique et des données comptables constituent un moyen d'alerte efficace, et pour chaque élément de stock, le système d'information de l'entreprise doit permettre de restituer l'équation suivante:

Stock initial (stock de début de la période) + Achats de la période – Pertes et autres sorties justifiées – stock final (stock inventorié) = Ventes de la période

Les écarts imputables également aux pertes, rejets, dons, détériorations doivent être expliqués par des pièces probantes (exemple: constat d'huissier, notaire, ... etc.).

A cet effet, l'auditeur devra s'intéresser en particulier au mode de traitement réservé aux problèmes fiscaux au sein de l'entreprise. Ces investigations le conduisent à mettre en évidence les failles génératrices de risque fiscal.

### 2.1 La fonction fiscale

La fonction fiscale doit remplir les deux objectifs suivants :

- Maîtriser les risques fiscaux par la mise en place, par exemple, de procédures de prévention des risques fiscaux ;
- Maîtriser la charge globale de l'impôt par la mise en place d'un tableau de bord fiscal.

### 2.2 L'évaluation des procédures fiscales

Le souci fiscal ne doit pas se limiter à garantir une bonne application de la loi fiscale en minimisant les erreurs matérielles. Il doit également garantir une traçabilité parfaite des opérations concernant l'entreprise et susceptibles d'avoir un impact fiscal<sup>2</sup>.

Par ailleurs, l'importance des activités d'une entreprise, la complexité de son dossier fiscal peuvent impliquer la mise en place d'une organisation spécifique des tâches ayant trait à l'établissement et au dépôt des déclarations fiscales en imposant des procédures particulières adaptées aux spécificités de l'entreprise.

<sup>1</sup> H.LEHERISSEL, "Dossier transparence en droit des affaires", Journal des sociétés n°29, Février 2006.

<sup>2</sup> R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: Maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p23.

### 2.2.1 Les procédures de préparation et de dépôt des déclarations fiscales

« La qualité, la netteté, le caractère complet, la cohérence, la concordance et la ponctualité des déclarations fiscales sont importants pour donner une image fiscale forte de l'entreprise<sup>1</sup> ». Par conséquent, il importe qu'une grande attention soit apportée en matière d'établissement<sup>2</sup> et de dépôt des déclarations et que la préparation desdites déclarations soit entourée de toutes les précautions, notamment en ce qui concerne :

**L'aspect technique :** en établissant sa déclaration, l'entreprise doit appliquer les règles fiscales qui régissent la détermination de l'assiette fiscale et le calcul des impôts et taxes à acquitter. Mais aussi, les déclarations doivent être souscrites avec beaucoup de soins.

**La présentation :** « Une rature, une erreur de ligne, un imprimé mal servi ou surchargé peuvent éveiller la suspicion du fisc<sup>3</sup> ». L'auditeur doit s'assurer que les déclarations fiscales apparaissent comme correctes en la forme : utilisation des imprimés adéquats, exhaustivité du nombre d'imprimés... etc.

**Le respect des délais légaux de dépôt :** La déclaration doit être adressée au service compétent dans le délai prévu soit par les textes légaux, soit par des mesures particulières. Ainsi, l'auditeur doit s'assurer que les déclarations fiscales ont été déposées et l'impôt payé dans les délais<sup>4</sup>.

Les documents ou déclarations complémentaires qui doivent être joints aux déclarations fiscales doivent être aussi suivis par l'auditeur fiscal<sup>5</sup>.

### 2.2.2 Les procédures ayant trait au respect des obligations de forme

L'auditeur doit s'assurer que des instructions claires et précises ont été introduites dans les procédures dans le but de s'assurer que les actes, registres requis par la législation fiscale soit correctement tenue et que les annexes et autres documents dont le dépôt est exigé par la loi soient communiqués à l'administration dans les délais et contre décharge<sup>6</sup>.

## 2.3 L'adaptation de l'organisation comptable aux besoins fiscaux

La comptabilité, en tant qu'outil de centralisation, de synthèse et d'assiette fiscale, constitue la principale base du contrôle fiscal et, par conséquent, de découverte de défaillances fiscales.

La comptabilité incarne aussi les choix fiscaux de la direction tels que les dégrèvements physiques ou financiers, les modes d'amortissement, etc.

Des procédures efficaces de saisie, d'analyse et de justifications comptables sont de nature à réduire les risques fiscaux d'origine comptable<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> R. YAICH, La gestion du contrôle fiscal, Lettre fiscale N° 6 du 22 mai 2002

<sup>2</sup> Ordonnance n°75-59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce, modifiée et complétée, Livre 1-titre2.

<sup>3</sup> R. MATTHIEU, Guide pratique et juridique du contrôle fiscal, Editions GRANCHER, 1999, p. 17.

<sup>4</sup> M.H.Pinard-Fabro, Audit fiscal, Editions Francis Lefebvre, 2008, p.41.

<sup>5</sup> M.H.Pinard-Fabro, Audit fiscal, Editions Francis Lefebvre, 2008, p.41.

<sup>6</sup> R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: Maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.19.

<sup>7</sup> R.Yaich, Op.cit, p 20.

## 2.4 La documentation

La documentation apparaît comme un exercice d'anticipation « qui se prépare au quotidien et sans attendre un éventuel contrôle<sup>1</sup>».

L'objectif du dossier de travail fiscal est de rassembler l'ensemble des informations relatives à un problème comptable ou fiscal donné, et son contenu est très variable selon la taille et l'activité de la société, les volumes traités, la complexité des opérations ... etc.

## 2.5 L'archivage

La possibilité de répondre correctement et rapidement lors d'une vérification fiscale dépend en partie de la qualité et de la rapidité de restitution des informations et documentations archivées. Il est donc essentiel que l'archivage soit effectué de manière rigoureuse.

L'auditeur fiscal devrait s'assurer aussi que des précautions particulières doivent être prises en matière d'archivage informatique afin de pouvoir répondre aux exigences de l'administration en matière de contrôle, mais également sur un plan matériel (conservation de sauvegardes dans les armoires anti-feu, conservation d'un logiciel permettant une relecture).

Pour ce qui est des délais, la réglementation se limite à prévoir une durée de conservation de dix (10) ans pour les documents et pièces comptables<sup>2</sup>

## 2.6 La veille fiscale (stay-awake)

La matière fiscale est en perpétuel mouvement. Les personnes chargées de la fiscalité doivent mettre à jour leurs connaissances continuellement et bénéficier de dispositifs de veille fiscale permettant de suivre, rapidement et en temps opportun, l'évolution de la législation, de la réglementation, de la doctrine et des pratiques administratives et d'en informer l'ensemble des personnes impliquées dans la gestion fiscale de l'entreprise<sup>3</sup>. Ce suivi est un facteur déterminant dans la prévention et l'optimisation fiscale.

L'auditeur fiscal doit s'assurer que l'activité de veille fiscale recouvre l'ensemble des actions coordonnées de recherche, de collecte des textes qui régissent l'activité de l'entreprise, d'analyse et de diffusion de l'information utile aux différentes unités de l'entreprise.

Ainsi une bonne veille fiscale paraît indispensable à la mise en place d'un système efficace de gestion des risques fiscaux<sup>4</sup>.

## 2.7 Le niveau de maturité du système de gestion fiscale de l'entreprise

L'échelle de maturité de la gestion du risque fiscal est composée de six niveaux<sup>5</sup> :

**Niveau 0, gestion inexistante:** l'entreprise n'est même pas consciente qu'il y a un risque fiscal à gérer, positif ou négatif.

**Niveau 1, gestion initialisée:** l'entreprise a conscience qu'il y a un risque fiscal (positif ou négatif) qu'elle gère de façon réactive et improvisée au gré des personnes.

<sup>1</sup> G.FONTE, V. DE LA VARENDE, « Contrôle fiscal, comment s'y préparer », Editions DUNOD, 1995, p.45.

<sup>2</sup> Ordonnance n°75-59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce, modifiée et complétée, Livre 1 – tit2.

<sup>3</sup> R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: Maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.24.

<sup>4</sup> M.H.Pinard-Fabro, Audit fiscal, Editions Francis Lefebvre, 2008, p.41.

<sup>5</sup> R.Yaich, Op.cit, p.26.

**Niveau 2, gestion non formalisée:** le processus de gestion est conçu et transmissible mais reste non formalisé. Bien que les personnes impliquées par la fiscalité utilisent des procédures qui contribuent à la gestion du risque fiscal, il n'y a pas de formation organisée, ni de procédures écrites (manuel de gestion des risques). La responsabilité est laissée à l'individu.

**Niveau 3, processus standardisé:** les procédures de gestion des risques sont définies, documentées et communiquées par une formation structurée. Toutefois, peu de contrôle permet de constater et corriger les déviations. Le système reste standard et innove peu.

**Niveau 4, processus maîtrisé:** il est possible de mesurer la conformité des pratiques au système conçu et formalisé et d'agir lorsque les processus ne fonctionnent pas correctement. Les processus s'améliorent continuellement en s'inspirant des meilleures pratiques. Le système développe de façon efficace des autocontrôles et tend vers l'optimisation.

**Niveau 5, processus optimisé:** les processus ont atteint le niveau des meilleures pratiques suite à une dynamique d'amélioration constante. L'optimisation et la planification fiscale sont globales et s'exercent dans le strict respect des critères de complaisance.

L'auditeur fiscal devrait situer la société auditée à un niveau de l'échelle de maturité de gestion du risque fiscal afin de déterminer dans un premier temps la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires et dans un second temps les mesures d'amélioration du processus de gestion du risque fiscal inscrites dans le rapport d'audit.

## **Section 3 : L'audit fiscal mesure le risque fiscal**

Nous verrons dans cette section brièvement l'intervention de l'administration fiscale, ainsi que les différents domaines sources de risque fiscal, et enfin les limites et critiques apportées à l'audit fiscal.

### **Sous-section 1 : La nature du risque fiscal**

#### **1. Le pouvoir de contrôle de l'administration fiscale**

##### **1.1 L'administration dispose d'un pouvoir de redressement**

Un redressement fiscal est une opération effectuée par les services des impôts rectifiant une ou plusieurs erreurs, omissions ou insuffisances dans les éléments déclarés par un contribuable. Un redressement fiscal se concrétise par la mise en œuvre de la procédure de redressement fiscal puis, si nécessaire, par une imposition supplémentaire.

Ayant mis en évidence les irrégularités commises par l'entreprise, l'administration va réclamer à celle-ci l'impôt qui n'a pas été payé en temps voulu et qui correspond aux irrégularités constatées. Il s'agit par exemple de l'impôt lié à des charges qui ont été déduites à tort pour la détermination de la base imposable ou à des erreurs de qualification.

Ces redressement peuvent être fort importants, notamment lorsqu'ils correspondent à l'agrégation d'irrégularités détectées par l'administration de l'ensemble des exercices contenus dans la période vérifiée jusqu'à la date de prescription.

Le droit de reprise de l'administration des impôts s'exerce jusqu'à la fin de la quatrième année<sup>1</sup> qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

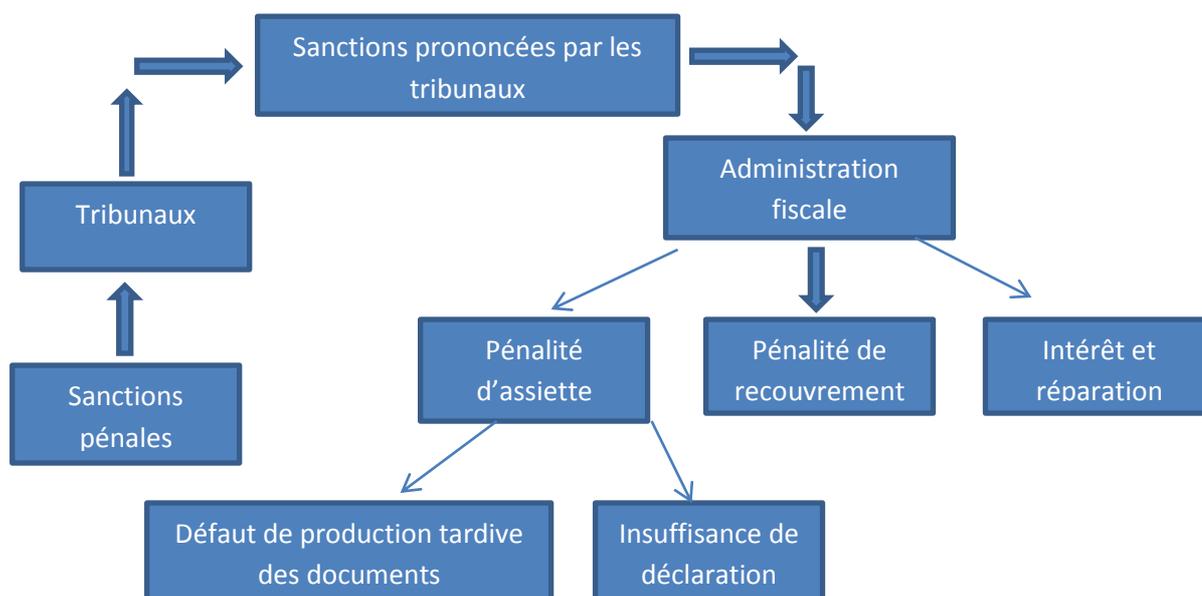
## 1.2 L'administration fiscale dispose d'un pouvoir de sanctions

Pour la fiscalité Algérienne, il existe deux (02) grandes catégories de sanctions :

- **Les sanctions strictement fiscales** : qui sont pécuniaires.
- **Les sanctions pénales** : prononcées par les tribunaux de l'ordre judiciaire et qui consistent en des peines correctionnelles.

Ces deux (02) types de sanctions sont cumulables.

Figure n° 05 : Les sanctions annoncées par les tribunaux et par l'administration fiscale.



Source : Réda Khelassi, « Précis d'audit fiscal de l'entreprise ».

## Sous-section 2 : Les différents domaines et sources de risques fiscaux

### 1. Les domaines de risques fiscaux

Les sources de risques fiscaux sont multiples. Si l'on écarte le risque lié à la violation délibérée de la loi fiscale (risque légal ou d'illégalité), les risques peuvent être courants ou non courants ; ils peuvent aussi être d'origine externe ou interne.

L'audit fiscal est l'outil le plus efficace qui permet d'obtenir des indications sur l'ampleur du risque fiscal encouru. C'est un moyen donné à l'entreprise et à ses partenaires de ne plus abandonner à l'administration fiscale le privilège de détenir la "vérité" fiscale de l'entreprise<sup>2</sup>.

Selon une approche inspirée des travaux de PriceWaterhouseCooper<sup>3</sup>, les risques fiscaux peuvent être analysés et regroupés en sept domaines, dont l'ensemble combiné constitue le portefeuille de risque fiscal de l'entreprise<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Article 39 du Code des Procédures Fiscales.

<sup>2</sup> M. CHADEFaux, « L'audit fiscal », Edition LITEC, 1987, p 43.

<sup>3</sup> Un réseau d'entreprises américaines spécialisées dans des missions d'audit.

<sup>4</sup> R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.16.

### 1.1 Les risques de transactions

Chaque transaction rencontre l'impôt. Plus la transaction est complexe, non courante, plus elle peut générer des incertitudes fiscales et, par conséquent, des risques fiscaux<sup>1</sup>.

Certaines transactions sont risquées car les procédures mises en place par l'entreprise concernent généralement que des opérations courantes (achat, vente, dépôt de déclaration, etc.). L'entreprise doit savoir que certaines opérations sont généralement suivies d'une vérification fiscale approfondie et doit par conséquent apprécier l'opportunité de les envisager.

### 1.2 Les risques de situations

Le risque fiscal dépend de son impact et de sa probabilité de survenance. La probabilité de survenance dépend de l'action ou de la réaction de l'administration fiscale face à une situation.

Ainsi, cette probabilité est plus élevée lorsque l'entreprise se trouve dans certaines situations génératrices en elles-mêmes d'un fort attrait du contrôle fiscal telles que :

- entreprise évoluant dans un secteur mal réputé ou entreprise ayant une mauvaise réputation,
- entreprise importante,
- entreprise générant un crédit chronique de TVA ou d'IBS (déficit) notamment lors des premières demandes de restitution,
- entreprise déposant des déclarations qui révèlent des incohérences lors des contrôles sommaires.
- accroissement de patrimoine des associés et/ou dirigeants sans cohérence avec les revenus déclarés.

### 1.3 Les risques opérationnels

Le risque fiscal opérationnel concerne les risques sous-jacents à l'application des lois et règlements fiscaux régissant les opérations quotidiennes de l'entreprise. Ces opérations auront différents niveaux de risque fiscal, dont la gravité varie selon que la fonction fiscale est proche ou non du déroulement de ces opérations.

Les risques opérationnels impliquent tous les services et toutes les personnes concernées par la fiscalité et non pas uniquement la fonction fiscale de l'entreprise (approvisionnement, transit, comptabilité des stocks, personnel, trésorerie et finances, commercial, facturation, livraison, transport, investissement, comptabilité, etc.).

### 1.4 Les risques de complaisances

C'est le risque associé au degré de respect des lois et règlements en vigueur. En effet, chaque entorse à la législation fiscale est source de risque fiscal. Il est ensuite fonction<sup>2</sup> :

- de la qualité des procédures de gestion et de synthèse des données comptables et fiscales et de leur révision (audit interne et audit externe),
- de la fiabilité du système d'information,

---

<sup>1</sup> Op.cit. p 17.

<sup>2</sup> R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.19.

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

### 1.5 Les risques comptables

La comptabilité constitue la principale base du contrôle fiscal et, donc, de découverte de défaillances fiscales car c'est un instrument de synthèse et de calcul de l'assiette fiscale.

La comptabilité incarne aussi les options de la direction qui ont une conséquence fiscale.

La comptabilité apparaît donc à la fois comme étant la première source de menace fiscale mais aussi l'outil de formalisation des options jugées offrir une opportunité pour l'entreprise<sup>1</sup>.

### 1.6 Les risques de management

Peu d'entreprises documentent et formalisent leur gestion du risque fiscal. Dans ce cas, le principal risque est le fait que la gestion du risque fiscal se trouve dans les têtes des personnes qui en sont chargées.

L'absence de formalisation et de communication de la politique de gestion du risque fiscal peut exposer l'entreprise à des difficultés, si les personnes qui l'appliquaient quittent l'entité sans préparer la relève<sup>2</sup>.

### 1.7 Les risques de la réputation

« Une réputation irréprochable est pour une entreprise l'un des biens les plus précieux qui soient<sup>3</sup> ». Dans le domaine fiscal, une bonne réputation est le fruit du respect par l'entreprise des réglementations fiscales applicables. Elle constitue pour l'entreprise un signe sécurisant garantissant des préjugés favorables de la part de l'administration fiscale<sup>4</sup>.

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

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

- (i) s'il n'est pas de nature à mettre en péril les performances d'une entreprise,
- (ii) et lorsque le coût pour le traiter dépasse les bénéfices que l'on peut tirer de sa gestion ou que son traitement est trop complexe et non aisé ou inopportun<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> R. Yaich, Op.cit. p 19.

<sup>2</sup> H. SCHAUD, « Une réputation irréprochable est un bien inestimable », trends et solutions spécial, Février 2004, p 15.

<sup>3</sup> H. SCHAUD, Op.cit. p 20.

<sup>4</sup> Op.cit, p 20.

<sup>5</sup> H. SCHAUD, Op.cit. p 25.

## **2. Risques d'origine externe et interne**

### **2.1 Risques d'origine externe**

Généralement, les risques d'origine externe sont aggravés par les faiblesses internes<sup>1</sup>.

#### **2.1.1 La complexité des textes fiscaux**

La complexité du système rend son application plus difficile aussi bien pour l'administration elle-même que pour le contribuable. «Un système fiscal complexe est un système mal maîtrisé et qui offre des voies d'échappement au contribuable. La complexité est la conséquence du jeu « du chat et de la souris » qui règle les rapports entre le fisc et le contribuable<sup>2</sup>».

#### **2.1.2 La discordance entre comptabilité et fiscalité**

Parce que comme le droit fiscal s'impose souvent aux comptes de l'entreprise, la comptabilité peut être conditionnée par certaines règles fiscales. Les entreprises à gestion fiscale transparente se trouvent particulièrement confrontées à un dilemme entre la règle fiscale et les impératifs que requiert la production d'une information financière fidèle.

Le code des impôts directs prévoit l'obligation pour les entreprises de tenir leur comptabilité conformément à la législation comptable et au code de commerce. Alors que cette consécration législative de la comptabilité comme base de détermination de la matière imposable amène l'entreprise à admettre les règles du droit comptable, et il n'en demeure pas moins vrai, qu'en cas de divergence entre une règle comptable et une règle fiscale, le principe de l'autonomie du droit fiscal conduit à privilégier la règle fiscale.

#### **2.1.3 La doctrine administrative est source de risque fiscal**

Dans la pratique, la doctrine a tendance à dépasser son rôle simplement interprétatif pour légiférer en matière fiscale, devenant ainsi une source indépendante du droit fiscal.

L'interprétation administrative peut parfois aller au-delà du texte interprété, en déformant son contenu et en imposant sa vision qui diffère de celle du législateur, cette pratique, qui bafoue la légalité, subit néanmoins certaines limites.

#### **2.1.4 La maladresse de certains contrôleurs des impôts**

Agissant plus souvent par maladresse que par civisme, certains contrôleurs peuvent provoquer un véritable traumatisme chez les personnes contrôlées. Le choc ressenti par un contribuable droit et respectueux de ses obligations à la suite d'une mauvaise expérience avec le contrôle fiscal peut l'amener à conclure qu'il est dans l'impossibilité d'échapper au redressement fiscal et de ne jamais pouvoir être en règle<sup>3</sup>.

#### **2.1.5 L'organisation de certains secteurs**

L'organisation et la structure de certains secteurs dominés par l'informel rendent la tâche très difficile voire impossible aux opérateurs qui veulent être transparents fiscalement.

---

<sup>1</sup> R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.19.

<sup>2</sup> R.Yaich, Théories et principes fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2004, p. 314.

<sup>3</sup> R.Yaich, « Théories et principes fiscaux », Les Editions Raouf Yaich, 2004, p. 314.

La connaissance de ces phénomènes et la prise en compte des domaines des opérateurs avec réalisme aide à la restructuration de ces secteurs<sup>1</sup>.

D'après Jean-Luc Rossignol ces risques d'origine externe ne constituent pas toujours des contraintes à subir mais plutôt un paramètre à gérer dans plusieurs situations.

## **2.2 Risques d'origine interne**

### **2.2.1 Risques liés aux procédures**

La prévention du risque fiscal passe systématiquement par l'adoption d'un ensemble de méthodes et de procédures fiscales. Des procédures défaillantes ou non adoptées aux besoins fiscaux de l'entité favorisent le développement du risque. Il convient donc de prévoir des procédures fiscales comme les procédures de préparation des déclarations fiscales, celles ayant trait à la retenue à la source, etc. et de vérifier leur efficacité.

L'absence de telles procédures amènent le risque résiduel<sup>2</sup> à un niveau élevé. De ce fait, le risque résiduel devrait être mesuré pour évaluer l'efficacité du processus de gestion des risques. Plus ce risque est jugé minime, plus le processus de management des risques mis en place est jugé efficace.

### **2.2.2 Risques liés aux personnes**

Les personnes peuvent présenter un risque de négligence, d'ignorance ou d'incompétence ou de manque de collaboration et d'esprit collectif<sup>3</sup>.

Les membres du personnel devraient avoir un comportement favorisant le respect volontaire de la loi fiscale. Il convient de leur expliquer que le risque fiscal et sa gestion proactive sont au cœur des valeurs de l'entreprise.

Garantir les compétences fiscales et les qualités personnelles exige non seulement que l'entreprise recrute des collaborateurs qualifiés, mais encore qu'elle veille à leur formation initiale et continue<sup>4</sup>.

## **Sous-section 3 : Les limites et critiques de l'audit fiscal**

### **1 Les limites du contrôle de la régularité**

#### **1.1 Les limites liées au déroulement de la mission**

L'importance de la législation fiscale, ainsi que ses multiples incidences imposent de nombreux contrôles dans le cadre de la mission d'audit qui a pour objectif de contrôler globalement la régularité fiscale.

Or, ce n'est pas toujours possible d'effectuer ces missions, compte tenu de leurs caractères ponctuels, des conditions de contrôle et de la délicate appréciation du risque fiscal.

---

<sup>1</sup> R.Yaich, « Théories et principes fiscaux », Les Editions Raouf Yaich, 2004, p. 316.

<sup>2</sup> La notion de risque résiduel désigne tout risque pouvant exister même après avoir mis en place des traitements possibles.

<sup>3</sup> R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.22.

<sup>4</sup> Op. cit, page 40.

### **1.1.1 Les limites liées à la contrainte du temps de la mission<sup>1</sup>**

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

Lorsque la mission d'audit fiscal est menée dans une société qui suscite des risques liés aux transactions élevés, il importe que dans la lettre de mission, le problème de la contrainte du temps soit clairement évoqué.

C'est pour cela, qu'il faut créer un service d'audit fiscal à l'intérieur de l'entreprise.

### **1.1.2 Les limites liées à la délicate appréciation du risque fiscal<sup>2</sup>**

L'irrégularité est beaucoup plus délicate à apprécier ce qui engendre nécessairement l'incertitude. C'est pour cela que si certaines entreprises font recours à l'audit fiscal c'est pour recueillir l'avis des spécialistes indépendants sur la régularité de certaines opérations qu'elles effectuent régulièrement et qu'elles ont du mal à caractériser l'incertitude dans la détermination du risque fiscal qui est double : le premier est, de caractériser l'existence du risque, le second, de déterminer l'importance des sanctions auxquelles elle s'expose.

## **1.2 Les limites liées au résultat de la mission**

### **1.2.1 Les limites de l'audit fiscal par rapport à l'audit légal<sup>3</sup>**

Dans l'hypothèse où un réviseur légal souhaiterait obtenir le rapport établi à l'issue d'une mission d'audit fiscal, les dirigeants de la société ne peuvent s'y refuser. L'intérêt pour le réviseur légal de connaître le contenu de ce rapport est évident afin d'effectuer les contrôles nécessaires pour avoir sa propre opinion selon ses convictions. Dans ce cas, la mission est plus délicate, car en cas d'irrégularités relevées, il se doit de le mentionner dans son rapport, et le porter à la connaissance du procureur de la république. Ce qui pose un problème pour l'auditeur fiscal ou l'apparition d'infractions pénales dans son rapport, serait fatal pour son client dont le seul recours devant le commissaire aux comptes, serait le refus de communication, lui-même pénalement répréhensible. Il y a donc lieu de s'attendre en la matière, à des rapports particulièrement évasifs ou parfaitement silencieux au bénéfice de confidences orales.

---

<sup>1</sup> M. CHADEFaux, Op.cit, p 224.

<sup>2</sup> M. CHADEFaux, Op.cit, p 226.

<sup>3</sup> M. CHADEFaux, Op.cit, p 226.

### **1.2.2 Limites de l'audit fiscal par rapport à l'administration fiscale**

L'administration fiscale dispose de deux (02) voies distinctes. Elle peut essayer d'obtenir le rapport précédemment établi par les spécialistes de la matière en exerçant son droit de communication<sup>1</sup>, ou bien, en prenant connaissance dans le cadre même d'une vérification<sup>2</sup>.

Enfin, le déroulement de la mission d'audit fiscal est basé sur une démarche spécifique laquelle englobe l'examen, l'analyse et le traitement des questions fiscales.

## **2. Les critiques apportées à l'audit fiscal<sup>3</sup>**

### **2.1 Les critiques sur la nouveauté de l'audit fiscal**

Généralement, le développement des formes nouvelles d'audits sont exposés à la critique. La réflexion théorique sur le développement de l'audit a progressé sensiblement plus vite que l'étude de la mise en œuvre de ces formes nouvelles d'audits.

En outre, la multiplication des audits peut provoquer un accès d'information, créer un climat de contrôle permanent et s'avérer finalement néfaste. Pour l'entreprise, cet aspect est d'autant plus sensible que tout nouveau type d'audit vient se juxtaposer à d'autres formes préexistantes de contrôle. Il suffit d'évoquer la possibilité de faire nommer des experts en diagnostic ou encore des contrôles opérés par des centres de gestion.

Une telle situation conduit donc nécessairement à s'interroger sur l'opportunité d'une fiscalité de l'entreprise, elle-même critiquée.

### **2.2 Les critiques sur l'opportunité de l'audit fiscal**

La réflexion sur la généralisation de la démarche d'audit fiscal conduit à faire émerger les formes les plus diverses d'audits pour l'entreprise.

Cependant, la réflexion ainsi menée ne prend que partiellement en considération les besoins des entreprises.

Or, les ressources de ces dernières étant limitées, des choix doivent s'opérer et des priorités doivent être établies entre les différentes formes d'audits, parmi ces derniers l'audit fiscal.

Il se crée nécessairement une forme de hiérarchie entre les différents audits, hiérarchie qui peut au demeurant varier d'une entreprise à l'autre en fonction des spécificités de chacune. Le problème est ainsi de savoir si l'audit fiscal peut être ou non la réponse à un besoin spécifique en matière fiscale. On peut objecter en effet que dans de nombreuses entreprises, l'expert-comptable, le conseiller juridique habituel et éventuellement le collaborateur chargé des questions fiscales sont en mesure de cerner et de répondre à la majeure partie des préoccupations d'ordre fiscal.

---

<sup>1</sup> Articles 309 à 316, du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées.

<sup>2</sup> Article 301 Bis et Art 190, du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées.

<sup>3</sup> Réda KHELASSI, Op.cit, p126.

### **2.3 Les critiques sur la spécificité de l'audit fiscal**

Les travaux relatifs à l'audit comptable font état de la prise en compte des aspects fiscaux dans la révision comptable. Cette prise en compte est largement imputable à l'étroitesse des liens entre comptabilité et fiscalité, à l'incidence de la fiscalité sur la configuration des états financiers, incidence qui interdit à l'auditeur comptable de se prononcer sur la qualité de l'information sans envisager les aspects fiscaux.

La fiscalité semble ainsi être déjà l'objet d'audit, que ce soit à travers la forme la plus traditionnelle de l'audit, l'audit comptable, ou dans le cadre d'une autre forme nouvelle d'audit, l'audit juridique. Il est permis dans ces conditions de s'interroger sur l'autonomie de l'audit fiscal et sur l'aptitude de cette matière à être l'objet d'un audit spécifique.

Finalement, de par les interrogations qui engendrent l'audit fiscal et le flot de critiques que suscite la formule c'est le principe même de l'existence de l'audit fiscal qui est en cause, et sur lequel il convient de s'interroger préalablement à toute tentative de réflexion sur les axes majeurs de la mise en œuvre d'une mission de cette nature.

## **Conclusion du deuxième chapitre**

L'audit est un examen fait par un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et l'efficacité d'une série d'opérations d'une entreprise par référence à des critères de qualités.

Les audits touchent aujourd'hui l'ensemble des secteurs de l'entreprise dont le plus ancien et le plus courant est l'audit comptable et financier ; le domaine fiscal est l'un de ces secteurs qui constitue une notion étendue devant être appréhendée et contrôlée pour une meilleure efficacité de l'entreprise.

En effet, les changements, nombreux et rapides en matière fiscale qu'ils soient d'ordres économiques ou juridiques imposent à l'entreprise une réelle capacité d'adaptation et une vigilance accrue au niveau du suivi du paramètre fiscal afin de minimiser le risque fiscal qui menace en permanence sa pérennité, voire même sa survie.

On peut dire qu'actuellement les conditions sont devenues propices pour le développement de la discipline « audit fiscal » qui pourrait parfaitement contribuer à la maîtrise et à la gestion fiscale de l'entreprise. L'audit constitue donc un recours privilégié de prévision, prévention et réduction du risque fiscal d'une part et gestion de la fiscalité au mieux des intérêts de l'entreprise dans le respect de la légalité d'autre part. Puisque « mieux gérer sa fiscalité c'est mieux gérer ses finances », l'aspect fiscal de l'entreprise est devenu l'une des préoccupations majeures de tout dirigeant, afin de se prémunir contre les effets liés à la multiplicité et à la complexité des textes fiscaux les entreprises doivent recourir à la recherche d'un moyen qui permet d'éviter tout risque et c'est ainsi qu'apparaît l'importance de l'audit fiscal.

Les contours de la mission d'audit fiscal tournent autour de trois (03) axes qui dépendent des attentes du prescripteur qui sont le ou les critère/s de contrôle, la finalité du contrôle et l'information objet de contrôle. Ces critères et le caractère encore novateur de la mission

d'audit fiscal rendent difficile de présenter un plan descriptif complet et évaluateur de sa mise en œuvre.

Il existe en outre des obstacles et des limites dans la mise en œuvre de l'audit qui imposent de ne pas considérer cette mission comme un remède à tous les maux fiscaux que peut rencontrer l'entreprise, d'où l'importance de programmer des missions d'audit fiscal ayant pour principale tâche l'examen des questions fiscales.

## **Chapitre 3**

### *Appréciation de la gestion fiscale de Hyundai Motor Algérie*

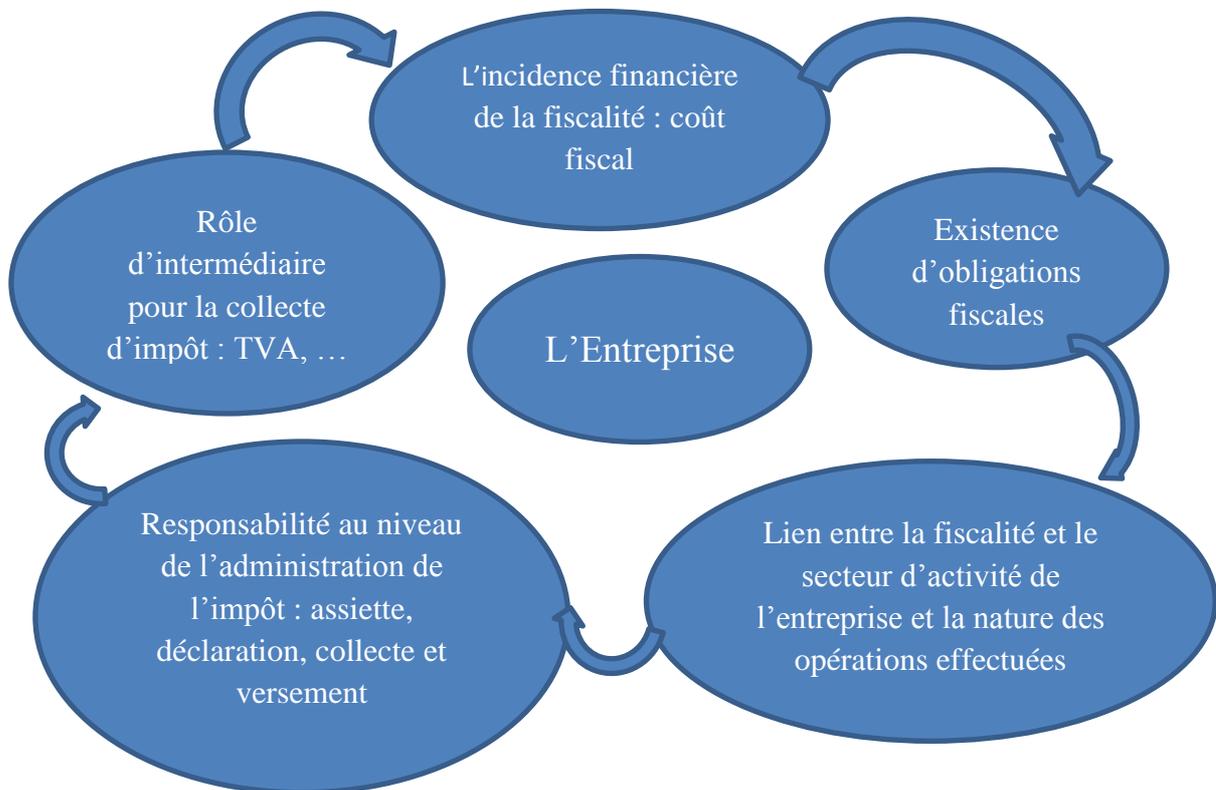
## Introduction du troisième chapitre

La fiscalité constitue aujourd'hui une composante essentielle de la vie des entreprises, appelées, plus que jamais, à la manipuler au quotidien. Les entreprises soucieuses de maîtriser les différents risques fiscaux qui pèsent sur elles, doivent mettre en place un système de contrôle interne performant. Par ailleurs, la mise en place de ce système de contrôle ne permet pas à l'entreprise qui évolue dans un environnement qui change constamment à atteindre la performance qu'elle recherche. L'audit fiscal, est vu aujourd'hui comme l'un des atouts fort contribuant à la performance de l'entreprise.

Compte tenu de la structure de la fiscalité, elle se traduit par une certaine pression sur les opérateurs économiques qui se caractérise par sa permanence et son omniprésence, à tel point que chaque opération effectuée au niveau de l'entreprise croise l'impôt.

Ci-après un schéma qui explique le lien entre l'entreprise et le paramètre fiscal:

Figure n°06: l'entreprise et la fiscalité.



Source : Pris et adapté d'un rapport de PWC sur l'audit fiscal.

Ainsi, l'audit fiscal pourrait constituer un recours privilégié pour prévenir et réduire le risque fiscal encouru par l'entreprise.

C'est dans ce cadre que nous exposerons notre cas pratique sur l'appréciation de la gestion fiscale de Hyundai Motor Algérie, mais avant on fera une présentation sur cette entité filiale du groupe CEVITAL, ensuite une généralité sur l'intervention de l'administration fiscale pour le contrôle des différents impôts et taxes et enfin, l'élaboration d'une démarche d'audit de HMA pour contrefaire celle de l'administration fiscale et prévenir l'entité des risques fiscaux qu'elle encourt et ceux à venir.

## Section 01 : Prise de connaissance de Hyundai Motor Algérie

Dans cette section nous allons présenter l'entreprise d'accueil ou nous avons effectué notre cas pratique. On va donner en premier lieu un petit aperçu sur le groupe CEVITAL, ses différentes missions, objectifs ... etc. Et ensuite présenter son organigramme ainsi que les tâches de chacun de ses départements.

### 1. Présentation de Hyundai Motor Algérie filiale du groupe CEVITAL

Le Groupe CEVITAL est un Groupe familial bâti par M. Issad REBRAB sur une histoire, un parcours et des valeurs qui ont fait sa réussite et sa renommée.

Créé avec des fonds privés, c'est le premier groupe privé Algérien à avoir investi dans plusieurs secteurs d'activités.

Le Groupe CEVITAL a traversé d'importantes étapes historiques pour atteindre la taille et la notoriété d'aujourd'hui en continuant à œuvrer dans la création d'emplois et de richesse.

#### Etapas historiques du Groupe

- **1971** Prise de participation dans SO.CO.MEG : Construction métallique
- **1975** Création de PROFILOR : Construction métallique
- **1979** Acquisition de SOTECOM : Construction métallique
- **1984** Acquisition de SACM : Construction métallique
- **1985** Création d'ENALUX : Construction métallique
- **1986**
  - Création de NORD METAL : Fabrication de grillage et toile à tamis
  - Création de METALLOR : Fabrication de tubes en acier
- **1988** Création de METAL SIDER : Sidérurgie
- **1991**
  - Création de J.B.M. : Reprise des activités d'I.B.M. en Algérie
  - Création de Liberté : Quotidien d'information
- **1992** Création de CBS : Reprise des activités de RANK XEROX en Algérie
- **1995** Création d'AGRO-GRAIN : Importation et distribution de produits agroalimentaires
- **1997** Création de HYUNDAI MOTOR ALGERIE : Distribution de véhicules et services après-vente
- **1998** Création de CEVITAL SPA : Industries agroalimentaires
- **2000** Création de NOLIS : Transport maritime
- **2005**
  - Acquisition de Lalla Khedidja : Unité d'eau minérale plate et gazeuse et de sodas
  - Création de CEVICO : Fabrication de bâtiment préfabriqué en béton
- **2006**
  - Acquisition de COJEK, filiale d'ENAJUC : Jus et conserves
  - Création de Numidis : Grande distribution (UNO) et (Unocity)
- **2007**
  - Création de MFG : Industrie du verre
  - Acquisition de BATICOMPOS : Industrie de fabrication d'éléments de construction préfabriqués

- Création de SAMHA : Assemblage et distribution de produits électroniques et électroménagers de marque SAMSUNG Electronics en Algérie.
- Création du Groupe CEVITAL.
- **2008**
  - Création de MFG Europe : Commercialisation de verre plat en Europe
  - Création de COGETP : Engins de travaux publics VOLVO
  - Création de CEVIAGRO : Agriculture
- **2010** Création de Sodi Automotive
- **2011** Création de PCA - Création de Sierra CEVITAL.
- **2013** Acquisition d'OXXO.
- **2014**
  - Acquisition de Brandt.
  - Acquisitions des aciéries Lucchini.

Le Groupe CEVITAL s'est, ainsi, constitué au fil des investissements, autour de l'idée forte de bâtir un ensemble économique. Porté par plus de 10 200 collaborateurs, un chiffre d'affaire dépassant les 2.8 milliard de dollar fin 2013, le deuxième contribuable en Algérie après SONATRACH, il représente donc le fleuron de l'économie Algérienne. Le fondateur du Groupe CEVITAL résume les clefs du succès en sept points:

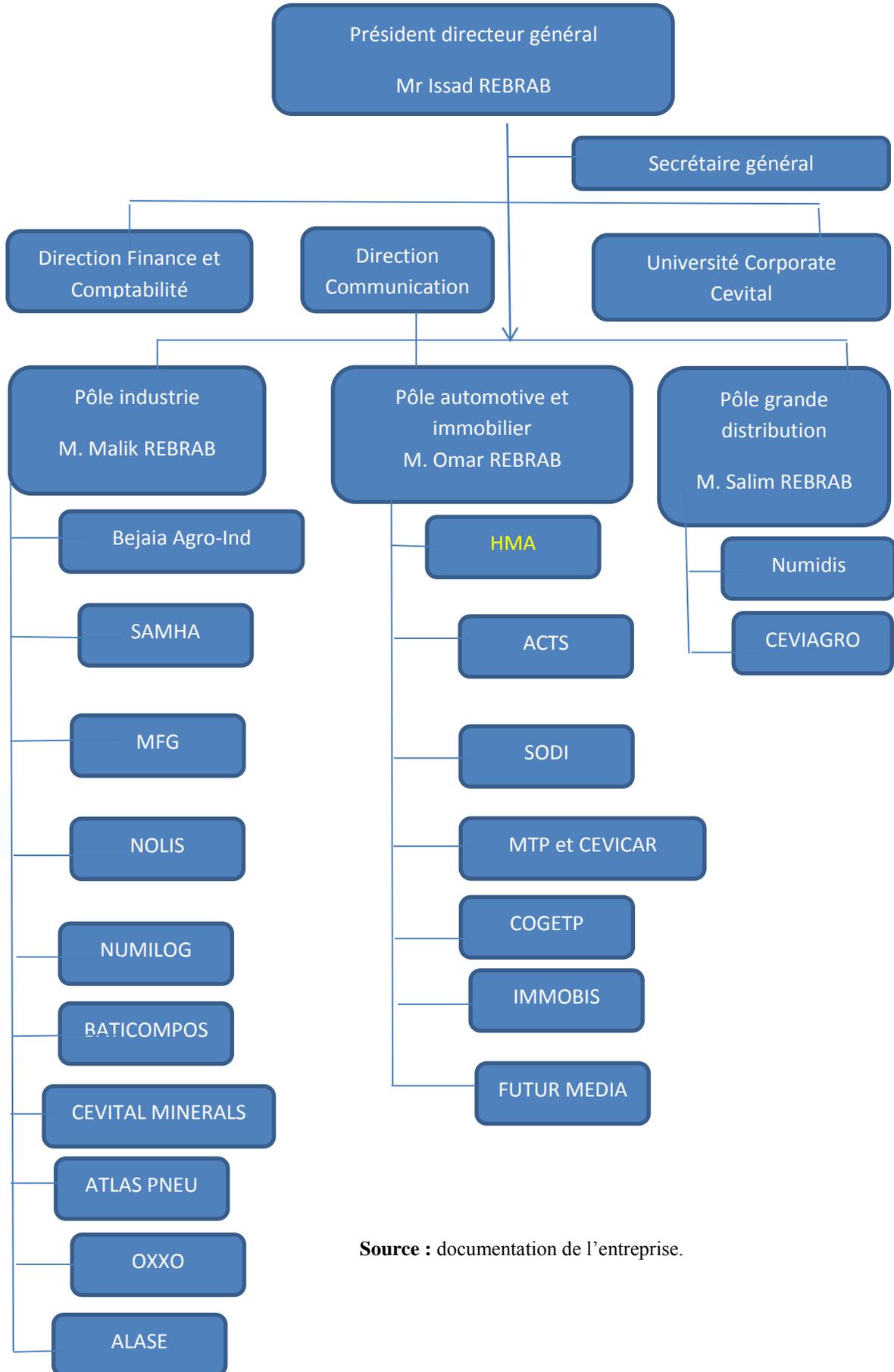
- Le réinvestissement systématique des gains dans des secteurs porteurs à forte valeur ajoutée,
- La recherche et la mise en œuvre des savoir-faire technologiques les plus évolués,
- L'attention accordée au choix des hommes et des femmes, à leur formation et au transfert des compétences,
- L'esprit d'entreprise,
- Le sens de l'innovation,
- La recherche de l'excellence,
- La fierté et la passion de servir l'économie nationale.

Le Groupe CEVITAL compte en 2014, plus de 12 500 collaborateurs dans 20 filiales réparties sur 03 Pôles à savoir :

- Pôle Industrie,
- Pôle Automotive et Immobilier,
- Pôle Grande Distribution.

Nous allons voir ci-après un organigramme simple représentatif du groupe CEVITAL :

Figure n° 07 : Organigramme simplifié du groupe CEVITAL.



Source : documentation de l'entreprise.

Nous nous intéressons maintenant au pôle Automotif et Immobilier et plus particulièrement à HMA qui est l'entreprise d'accueil du cas pratique de ce présent mémoire.

**Dénomination :** Hyundai Motor Algérie.

Hyundai Motor Algérie passe du statut de SARL en 1999 au statut de SPA en 2008.

**Capital social :** 30.000.000 DA.

**Activité exercée :** Importation et distribution de tout type de véhicule confondu (léger, lourd, utilitaire et bus), Matériels de travaux publics, bâtiments et de pièces de rechanges (PDR).

**Code d'activité :** 410313, 410334, 410316, 407001

**Adresse :** BP 60 Zone Industrielle Oued Smar 16309 – Alger.

**Wilaya :** Alger.

**Commune :** Dar el beida.

**Tel :** + 213 21 50 66 22 / +2121 50 Fax: + 213 21 50 63 90

**Site officiel :** [www.hyundai-algerie.com](http://www.hyundai-algerie.com)

**Administration fiscale compétente :** Direction des Grandes Entreprises (DGE).

L'entreprise Hyundai Motor Algérie S.P.A, sise à la zone Industrielle de Oued Smar est le représentant officiel de la marque sud-coréenne HYUNDAI MOTOR COMPANY, 03<sup>ème</sup> constructeur mondial d'automobile et présent dans 193 pays. HMA a pour principale rôle l'importation et la distribution de l'ensemble des véhicules (légers, lourds & bus, et utilitaires).

HMA est détenteur d'une des plus larges gammes de véhicules sur le marché Algérien, et compte aujourd'hui au sein de son réseau de distribution plus de 55 distributeurs. Hyundai Motor Algérie, connue sous l'abréviation de (HMA) a été fondée en 1997 par Omar REBRAB en sa qualité de Vice-Président Général, cette dernière lança sa première commande de véhicules auprès de H.M.C (Hyundai Motors Company) pour le model ATOS et ACCENT en finitions GL et GLS, dont plus de 100 000 véhicules ont été écoulés sur le marché algérien dès leur premières années d'apparition.

Au fil des années, Hyundai Motor Algérie ne s'est pas uniquement arrêtée en si bon chemin pour la vente, mais bien au contraire, elle est devenue une véritable vitrine de l'économie algérienne.

Au jour d'aujourd'hui la firme compte un peu plus de 500 personnes toutes catégories confondues et en créant plus de 1 700 postes à travers son réseau de distribution composé de plus de 55 agents déployés sur le territoire national, cette envergure lui a permis de décrocher à Bali en Indonésie le deuxième prix du TROPHEE DU MEILLEUR DISTRIBUTEUR DE LA REGION d'AFRIQUE en 2011, ainsi elle est incontestablement classée parmi les grandes entreprises.

Aujourd'hui, HMA met en place une nouvelle politique commerciale stipulant de mettre en place l'organisation interne et le réseau de distribution adéquat, en vue de réaliser les objectifs de vente et de rentabilité, ainsi de garantir la pérennité de cette marque.

HMA compte plus de 500 collaborateurs et réalise un chiffre d'affaire de 40 Milliard de DA à la fin de l'exercice 2013.

Elle commercialise les véhicules légers, lourds, bus et utilitaires, ainsi que les produits Hyundai Heavy Industries (HHI) pour les engins de travaux publics.

Ses principaux Showrooms sont repartis au nombre de cinq (05) showrooms sur Alger: Bordj El Kiffan/ Dely Brahim/ Hydra/ Kouba/ Reghaia

03 Succursales à : Oran, Hassiba Ben Bouali, Oued Smar

01 Succursale à Blida en projet

HMA Compte 59 distributeurs répartis sur le territoire national

### **Pour ses 20 ans de partenariat : Hyundai Motor Company Corée honore Hyundai Motor Algérie du Groupe CEVITAL**

Lors de la conférence annuelle des distributeurs qui s'est tenue à Seoul en Corée du Sud du 07 au 11 Mars dernier, M. Omar REBRAB, DG du pôle Automotiv et Immobilier s'est vu remettre un trophée d'honneur récompensant les 20 ans de partenariat entre Hyundai Motor Algérie et Hyundai Motor Company.

C'est en effet en 1997 que M. REBRAB a décidé de lancer Hyundai en Algérie en devenant le premier distributeur officiel de la marque avec Hyundai Motor Algérie, permettant ainsi au constructeur coréen de faire son entrée sur le marché algérien.

HMA qui a commencé par importer des petits modèles à savoir les célèbres Accent et Atos a au fil des années élargit sa gamme en commercialisant des modèles premiums tels que la i40 ou la Sonata ainsi que des SUV, segment très prisé en Algérie dont les modèles phares de la marque sont Tucson et Santa Fe. De plus, HMA compte très prochainement enrichir sa gamme avec le dernier né du constructeur coréen : le Creta.

Durant cette conférence, Mr. Omar REBRAB et Mr. AGUELID Alem ont eu l'occasion de tester les tous derniers modèles de Hyundai à savoir: Genesis G90, New Elantra et l'hybride IONIQ.

Aujourd'hui, HMA a vendu plus de 400 000 véhicules sur le marché algérien.

En 2015, Hyundai Motor Algérie reste dans le top 3 des meilleures ventes de véhicules en Algérie : 3<sup>ème</sup> position du classement constructeur automobile en Algérie et première marque asiatique.

A travers une petite interview avec le DFC de la firme nous avons réussi à avoir les réponses aux questions que nous nous sommes posées :

### **Mission de HMA :**

Notre principale mission étant de satisfaire le client grâce à un personnel motivé dans le but d'atteindre des objectifs de volume avec une rentabilité optimale.

« Nous aspirons à une pérennité. Nous saisirons toutes les opportunités de croissance nous permettant d'être le numéro 1 en Algérie dans le secteur de l'automobile » déclare M. Omar REBRAB DG du pôle chapotant cette firme dans un communiqué de presse lors de sa visite à Séoul le mois de Mars dernier.

### **Les objectifs sociaux et environnementaux de HMA :**

- Créer plus d'emplois aux jeunes Algériens ;
- Favoriser l'insertion des jeunes diplômés grâce à des stages de perfectionnement ;
- Mise en place d'une politique HSE dans le but de gérer les risques et la sécurité industriels et contribuer au respect de l'environnement

### **Les valeurs de HMA :**

Pour une performance durable de notre entreprise nous partageons quatre valeurs avec le Groupe CEVITAL :

#### **1. Initiative**

Dans un monde compétitif et en évolution rapide, il est nécessaire d'améliorer notre savoir-faire. Il est donc indispensable de favoriser la veille proactive, l'initiative individuelle et collective.

#### **2. Respect**

L'action efficace s'appuie sur le respect des personnes, des règles et de son environnement. Le respect se manifeste entre nous, collaborateurs de HMA, et ce indépendamment de la position hiérarchique. Nous prenons aussi soin de traiter avec respect nos clients, nos partenaires commerciaux et institutionnels.

#### **3. Intégrité**

C'est le maître mot de nos valeurs. Notre éthique professionnelle est irréprochable, elle consiste à rejeter toute forme de corruption, à agir avec une haute rigueur intellectuelle et morale. L'intégrité se fonde sur une communication transparente ascendante, descendante et transversale.

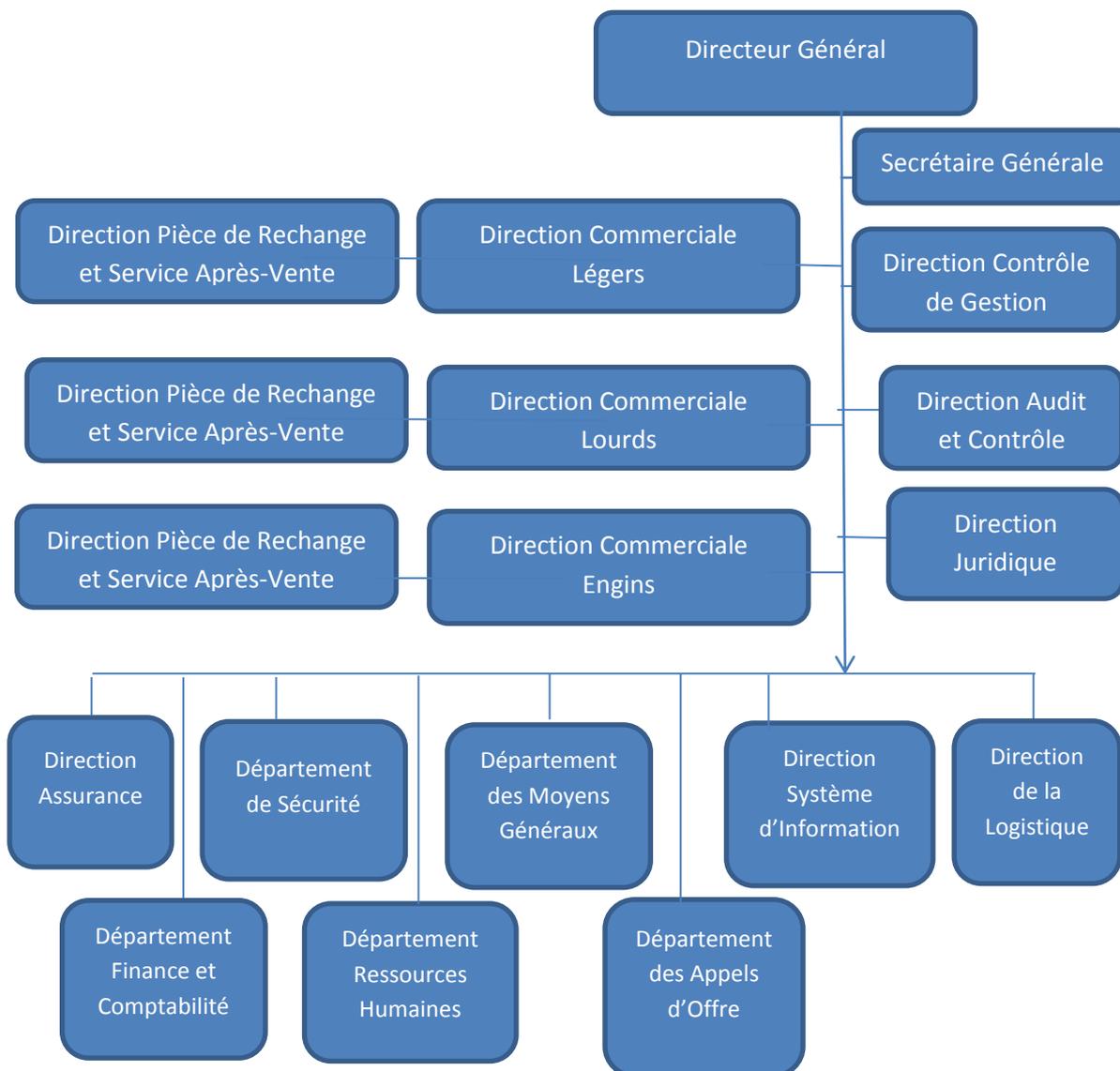
#### **4. Solidarité**

Nous valorisons la réussite collective et la recherche permanente des synergies. Cette réussite implique de prendre les décisions nécessaires au succès de l'équipe et à la réalisation des objectifs collectifs.

## 2. Organisation de Hyundai Motor Algérie.

Ici nous allons présenter l'organigramme de HMA:

Figure n° 08 : Organigramme de Hyundai Motor Algérie.



Source : documentation de l'entreprise.

A travers cet organigramme nous allons expliquer brièvement les différentes missions et tâches de chaque direction/ département :

### Département des Ressources Humaines :

- Assure la gestion des RH (contrats de travail, congés, départs en retraite, remboursements médicaux...etc.).
- Assure le recrutement, la formation et la gestion des talents des employés.

### Département Finance et Comptabilité :

- Veille à l'optimisation des ressources financières de l'entreprise (bilan, TCR ...etc.).

**Direction de la Logistique :**

•Assure la gestion des flux physiques, le dédouanement, l'homologation et la conformité des véhicules ainsi que l'assurance multirisque des Immobilisations et des Actifs de la société.

**Direction Système d'Information :**

•Assure le développement et l'accessibilité permanente des bases de données constituant le Système d'information.

•Veille au bon fonctionnement du réseau et à la maintenance du matériel informatique.

**Département des Appels d'Offres :**

•Assure la gestion des appels d'offres des établissements publics.

**Département des Moyens Généraux :**

•Assure la gestion du prestataire de nettoyage.

•Assure la disponibilité des fournitures, matériels de bureau pour l'ensemble des employés.

**Direction Juridique :**

•Veille à la sécurité juridique de l'entreprise.

**Département de Sécurité :**

•Assure la gestion du prestataire de sécurité.

•Assure la sécurité des biens et des personnes.

Nous pouvons ainsi dire que les domaines cœur de métier de HMA sont :

- L'importation et la commercialisation des véhicules (légers, lourds, engins) pour ses différentes succursales ainsi que ses distributeurs répartis sur le territoire national.
- Importation et commercialisation de la pièce de rechange des véhicules (légers, lourds, engins) pour elle-même et pour ses différents distributeurs.
- Ventes aux particuliers.
- Ventes groupées aux entreprises ainsi qu'aux autres filiales du groupe CEVITAL.
- Ventes en passant par les appels d'offres pour les ministères, entreprises publiques, ...etc.
- Assurer la maintenance et le service après-vente pour tout type de véhicule confondu.

## Section 2 : Appréciation du contrôle de l'administration fiscale

### 1. Les outils de contrôles

#### 1.1 Le droit de communication<sup>1</sup>

C'est le droit donné à l'administration fiscale de pouvoir disposer de tous les renseignements qui lui sont nécessaires pour le contrôle de l'impôt, auprès des tiers du contribuable (administrations ou institutions publiques et privés, fournisseurs, banques ... etc.).

#### 1.2 Le droit de contrôle<sup>2</sup>

L'administration fiscale contrôle les déclarations fiscales ainsi que les actes utilisés pour l'établissement de tout impôt, produits, taxes et redevances. L'inspecteur vérifie les déclarations, les demandes d'exploitations et de justifications qui sont produites par écrit, il peut rectifier les déclarations, mais il doit, au préalable, sous peine de nullité de la procédure, adresser au contribuable la rectification qu'il envisage.

##### 1.2.1 Le contrôle sur pièces

Dans ce contrôle l'examen de la déclaration du contribuable permet au vérificateur d'examiner de son bureau la cohérence de cette déclaration à partir des éléments du dossier du contribuable.

C'est la forme la plus simple et la plus courante de contrôle, notamment pour les particuliers. La plupart du temps, le contribuable ignore qu'il subit ce contrôle. Il ne l'apprend que s'il reçoit :

- Le plus souvent, une simple demande de renseignements et de justifications « C2 ». Aucune sanction légale ne peut être appliquée en cas de défaut de réponse, mais l'inspecteur utilisera d'autres moyens lui permettant d'exiger cette information.
- Une proposition de redressement provisoire « C4 » qui sera adressée au contribuable vérifié. Dans ce cas, il doit répondre impérativement dans un délai de trente (30) jours. La notification provisoire de redressement est envoyée par lettre recommandée avec accusé de réception ou remise au contribuable contre accusé de réception. Après expiration du délai de réponse, l'inspecteur fixe et notifie la base d'imposition « C4 définitif » sous réserve du droit de réclamation de l'intéressé après établissement du rôle de régularisation.

##### 1.2.2 La vérification de la comptabilité<sup>3</sup>

Elle permet à l'administration fiscale de s'assurer de la régularité et du caractère probant des écritures comptables ou de confronter les déclarations fiscales avec les écritures comptables en vue de contrôler la sincérité de ces déclarations. Cette vérification est limitée aux seuls agents ayant au moins le grade d'inspecteur des impôts.

---

<sup>1</sup> Article 45-61 du CPF.

<sup>2</sup> Articles 18 et 19 du CPF.

<sup>3</sup> Article 20 du CPF.

### 1.2.3 La vérification ponctuelle de comptabilité<sup>1</sup>

Le contrôle ponctuel est une vérification de comptabilité qui porte sur un ou plusieurs impôts au titre de tout ou, partie de la période non prescrite ou à un groupe d'opérations ou données comptables portant sur une période inférieure à un exercice fiscale.

A noter que l'exercice d'une vérification ponctuelle ne prive pas l'administration fiscale de la possibilité de procéder, ultérieurement, à une vérification approfondie de la comptabilité et de revenir sur la période contrôlée, mais il devra être tenu compte des droits rappelés suite aux redressements opérés lors de la vérification ponctuelle.

### 1.2.4 La vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble<sup>2</sup>

La vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE) a pour but de vérifier la sincérité et l'exactitude de la déclaration des personnes physiques au regard de l'impôt sur le revenu global, qu'elles aient ou non leur domicile fiscal en Algérie, lorsqu'elles y ont des obligations au titre de cet impôt.

Elle peut également être mise en œuvre à l'égard des personnes ne souscrivant pas de déclarations fiscales.

Elle consiste à contrôler la cohérence entre :

- d'une part, les revenus déclarés,
- et d'autre part, la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie des membres du foyer fiscal du contribuable vérifié.

Cette vérification est limitée aux seuls agents ayant au moins le grade d'inspecteur des impôts.

### 1.2.5 La flagrance fiscale<sup>3</sup>

Cette forme de contrôle permet à l'administration fiscale de stopper une fraude en cours pour une période au titre de laquelle l'obligation déclarative prévue par la législation fiscale en vigueur, n'est pas encore échue et permet l'accès direct aux documents comptables, financiers et sociaux des personnes concernées en temps réel. La procédure de flagrance fiscale est subordonnée à l'accord préalable de l'administration centrale.

## 1.3 Le droit de reprise<sup>4</sup>

C'est le délai par lequel se prescrit l'action de l'administration sauf cas de manœuvres frauduleuses, il est fixé à quatre (04) ans, pour :

- asseoir et recouvrer les impôts et taxes ;
- pour procéder aux contrôles ;
- pour réprimer les infractions aux lois et règlements à caractère fiscal.

Toute omission, erreur ou insuffisance d'imposition découverte à la suite d'un contrôle fiscal de quelque nature qu'il soit, peut sans préjudice du délai fixé à l'article 39 du CPF, être

<sup>1</sup> Article 20 bis du CPF

<sup>2</sup> Article 21 du CPF.

<sup>3</sup> Article 20 quater du CPF.

<sup>4</sup> Articles 39 et 40 du CPF.

réparée avant l'expiration de la première année qui suit celle de la notification de la proposition de rehaussement pour l'exercice venant à prescription.

#### **1.4 Le droit d'enquête<sup>1</sup>**

Toute personne effectuant des opérations passibles de la TVA est tenue de fournir aux agents des impôts concernés ainsi qu'à ceux des autres services financiers désignés par arrêté du ministre chargé des finances pour chaque catégorie d'assujettis, tant au principal établissement que dans les succursales ou agences, toutes justifications nécessaires à la fixation de son chiffre d'affaires.

Les fonctionnaires visés ci-dessus peuvent, en la présence ou sous la conduite d'un agent, ayant au moins le grade de contrôleur, effectuer chez les redevables de la TVA, ainsi que chez les tiers travaillant pour leur compte, dans les locaux affectés à la fabrication, à la production ou à la transformation ainsi qu'à l'emmagasinage ou à la vente de marchandises, et aux prestations de toute nature, toutes vérifications et reconnaissances nécessaires à l'assiette et au contrôle de l'impôt.

A cet effet, ils peuvent se faire délivrer les factures, la comptabilité matière, les livres ainsi que tout support, les registres et les documents professionnels pouvant se rapporter à des opérations ayant donné ou devant donner lieu à une facturation et procéder à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation.

Pour ce faire, ils ont accès, durant les heures d'activité et de huit (8) heures à vingt (20) heures, aux locaux à usage professionnel, aux moyens de transport de marchandises ainsi qu'à leur chargement.

Ils peuvent se faire délivrer des copies des pièces se rapportant aux opérations devant donner lieu à la facturation.

A l'issue de chaque intervention, un Procès-verbal relatant les investigations opérées est établi, détaillant les manquements constatés et consignait l'inventaire des documents remis par le contribuable.

Lors de la 1<sup>ère</sup> intervention, le contribuable est informé par la remise d'un avis d'enquête. En cas d'absence de l'assujetti ou de son représentant, un procès-verbal est établi. En cas de refus de signature par la personne ayant assisté au déroulement de l'intervention, mention en est faite.

Les manquements aux règles de facturation constatés lors de l'exercice du droit d'enquête donnent lieu à l'application des sanctions fiscales fixées à l'article 65 de la loi de finances pour 2003, modifié et complété.

#### **1.5 Le droit de visite<sup>2</sup>**

Le droit de visite ne peut être autorisé que par une ordonnance du président du tribunal territorialement compétent ou d'un juge délégué par lui. La demande d'autorisation soumise à l'autorité judiciaire par le responsable de l'administration fiscale habilité, doit être fondée et comporter toutes les indications en possession de l'administration de nature à justifier la visite et préciser notamment :

---

<sup>1</sup> Article 33 du CPF.

<sup>2</sup> Articles 34-40 du CPF.

- l'identification de la personne physique ou morale concernée par la visite ;
- l'adresse des lieux à visiter ;
- les éléments de fait et de droit qui laissent présumer l'existence de manœuvres frauduleuses dont la preuve est recherchée ;
- le nom, le grade et la qualité des agents chargés de procéder aux opérations de visite.

La visite et la saisie des documents et biens constituant la preuve de manœuvres frauduleuses sont effectués sous l'autorité et le contrôle du juge. A cette fin, le Procureur de la République désigne un officier de la police judiciaire et donne toutes instructions aux agents qui participent à cette opération.

L'ordonnance autorisant la visite est notifiée sur place au moment de la visite, à la personne désignée, à son représentant ou à tout occupant des lieux qui reçoit copie contre accusé de réception ou émargement sur un procès-verbal.

La notification est réputée faite à la date de réception figurant sur l'avis.

En cas d'absence de la personne concernée, de son représentant ou d'un quelconque occupant des lieux, l'ordonnance est notifiée, après la visite, par lettre recommandée avec accusé de réception.

En cas d'absence de toute personne sur les lieux, l'officier de police judiciaire requiert à cet effet deux témoins pris en dehors du personnel relevant de son autorité ou de celle de l'administration fiscale. En cas d'impossibilité de requérir deux témoins, l'officier de police judiciaire fait appel à un huissier de justice.

Les opérations de visite ne peuvent être réalisées avant six (6) heures du matin ni après vingt (20) heures et doivent être effectuées en présence de la personne concernée, de son représentant ou tout occupant des lieux.

## **2. Les garanties accordées dans le cadre du contrôle fiscal<sup>1</sup>**

### **2.1 Les garanties liées à l'exercice du droit de vérification**

#### **2.1.1 Envoi d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié**

Avant d'entreprendre une vérification, l'administration fiscale doit informer le contribuable par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié.

Ce document doit mentionner expressément :

#### **• Pour la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble :**

- le délai minimum de préparation de quinze (15) jours à compter de la date de réception de l'avis de vérification,
- la période soumise à la vérification.

---

<sup>1</sup> Charte des procédures du contrôle fiscale.

• **Pour la vérification de comptabilité :**

- le délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de l'avis de vérification;
- la date et l'heure de la première intervention ;
- la période soumise à la vérification ;
- les droits, impôts, taxes et redevances concernés ;
- les documents à consulter.

• **Pour la vérification ponctuelle :**

- le délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de cet avis.
- l'avis de vérification doit préciser en plus des éléments portés sur l'avis de vérification de comptabilité cités précédemment, le caractère ponctuel de la vérification et doit renseigner sur la nature des opérations à vérifier.

**2.1.2 Assistance d'un conseil de son choix:**

Le contribuable a la faculté de se faire assister durant la vérification par un conseil de son choix.

**2.1.3 Limitation de la durée de vérification :**

- **Pour la vérification ponctuelle :** A compter de la date de réception ou de remise de l'avis de vérification, la vérification ponctuelle ne peut s'étendre sur une durée supérieure à deux (02) mois.
- **Pour la vérification de comptabilité :** A compter de la date de réception ou de remise de l'avis de vérification, la vérification de comptabilité ne peut s'étendre sur une durée supérieure à :
  - ✓ Trois (03) mois en ce qui concerne :
    - Les entreprises de prestations de services lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 1.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés. Toutes les autres entreprises lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 2.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.
    - ✓ Six (06) mois pour les entreprises ci-dessus lorsque leur chiffre d'affaires annuel est :
      - supérieur à 1 million de DA et inférieur ou égal à 5 millions de DA pour les prestataires de services.
      - supérieur à 2 millions de DA et inférieur ou égal à 10 millions de DA pour les autres entreprises.
    - ✓ Neuf (09) mois dans tous les autres cas.

### 2.1.4 Impossibilité de renouveler une vérification :

Lorsqu'une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble ou de vérification de comptabilité est achevée au titre d'une période et au regard d'impôts et taxes déterminés, l'administration ne peut pas procéder à une nouvelle vérification pour la même période et pour le même impôt.

### 2.2 Les garanties liées à l'exercice du pouvoir de redressement

Les garanties qui sont reconnues au contribuable vérifié en la matière reposent principalement sur la mise en œuvre d'une procédure de redressement contradictoire qui consiste en :

- ✓ la notification des redressements ;
- ✓ le droit de réponse du contribuable.

## 3. La conclusion de la vérification

### 3.1 Absence de redressement

L'administration est tenue d'adresser un avis d'absence de redressement qui marque la fin officielle et définitive du contrôle.

### 3.2 Proposition de redressement

Une notification de redressement primaire est adressée au contribuable, elle doit mentionner :

- Le détail des propositions de redressement ;
- Les dispositions des articles sur lesquels reposent les redressements.

**Pour la vérification de comptabilité et la vérification approfondie sur la situation fiscale d'ensemble :** Le contribuable vérifié bénéficie d'un droit de réponse, il dispose donc d'un délai de 40 jours pour formuler ses observations ou son acceptation. Il peut aussi bénéficier de l'arbitrage pour des questions de faits ou de droit, selon le cas, du Directeur des Grandes Entreprises, du Directeur des Impôts de wilaya, ou du chef du Centre des Impôts, ou Chef du Service des Recherches et Vérifications.

- avant l'expiration de ce délai, il peut demander des explications verbales sur le contenu de la notification ;

- après l'expiration dudit délai, il peut également demander à fournir des explications complémentaires.

Une convocation est adressée au contribuable vérifié pour un débat contradictoire clôturant la vérification. Après quoi l'administration fiscale notifie le contribuable définitivement.

• **Pour la vérification ponctuelle :** Le contribuable vérifié dispose d'un délai de 30 jours pour faire parvenir ses observations ou son acceptation à compter de la date de réception de la notification de redressement.

Une convocation est adressée au contribuable vérifié pour un débat contradictoire clôturant la vérification. Après quoi l'administration fiscale notifie le contribuable définitivement.

- a) **Le cas où le contribuable accepte le redressement** : L'imposition est établie sur la base notifiée. Elle devient définitive et ne peut être remise en cause par l'administration.
- b) **Le cas où le contribuable formule des observations** : Trois cas sont à considérer :
- ✓ si les observations sont reconnues fondées en tout ou partie, l'administration abandonne ou modifie son projet de redressement ;
  - ✓ si les observations sont rejetées, l'administration doit en informer l'intéressé par une réponse également détaillée et motivée.
  - ✓ si cette dernière fait ressortir un nouveau chef de redressement ou la prise en compte de nouveaux éléments non repris dans la notification initiale, un délai de réponse supplémentaire de quarante (40) jours est accordé au contribuable pour faire parvenir ses observations.

Le contentieux fiscal est défini par les règles de procédure à suivre par les contribuables dans le cas de contestation des impositions émises et ce, tant devant l'administration qu'auprès des juridictions compétentes.

## 4. Les procédures de redressement

### 4.1 Procédure contradictoire de redressement<sup>1</sup>

Lorsqu'à la suite d'une vérification de comptabilité, l'agent vérificateur a arrêté les bases d'imposition, l'administration doit notifier les résultats aux contribuables et ce, même en l'absence de redressement.

L'administration est tenue également de répondre aux observations du contribuable.

#### 4.1.1 Le rejet de comptabilité<sup>2</sup>

Le rejet de comptabilité à la suite d'une vérification de comptabilité, ne peut intervenir que dans le cas où l'administration démontre le caractère non probant du contribuable lorsque :

- la tenue des livres, documents comptables et pièces justificatives n'est pas conforme aux dispositions des articles 9 à 11 du code de commerce, au système comptable financier et autres législations et réglementations en vigueur ;
- la comptabilité comporte des erreurs, omissions ou inexactitudes répétées liées aux opérations comptabilisées.

### 4.2 Procédure d'imposition d'office<sup>3</sup>

Il est procédé à l'évaluation d'office des bases d'imposition du redevable sans préjudice des autres sanctions prévues par ailleurs :

1/ lorsque le contrôle, l'enquête ou le droit de visite ne peut avoir lieu de son fait ou du fait des tiers ;

---

<sup>1</sup> Article 42 du CPF.

<sup>2</sup> Article 43 du CPF.

<sup>3</sup> Article 44 du CPF.

2/ s'il ne détient pas de comptabilité régulière ou, de livre spécial prévu aux articles 66 et 69 du code des taxes sur le chiffre d'affaires, permettant de justifier le chiffre d'affaires déclaré;

3/ dans le cas où il n'a pas souscrit des relevés de chiffre d'affaires prévus par l'article 76 du code des taxes sur le chiffre d'affaires, au moins un (01) mois après que le service l'ait mis en demeure, par lettre recommandée avec accusé de réception, de régulariser sa situation.

4/ s'il n'a pas fait sa déclaration et dont le revenu net déterminé comme il est dit aux articles 85 à 98 du code des impôts directs et taxes assimilées dépasse le total exonéré de l'impôt.

5/ / s'il s'est abstenu de répondre aux demandes d'éclaircissements et de justifications de l'Inspecteur ou du vérificateur.

6/ lorsque la comptabilité n'est pas présentée après expiration du délai de huit (8) jours prévu dans l'article 20-9 du code des procédures fiscales, sauf cas de force majeure.

7/ dans le cas où les dépenses personnelles ostensibles et notoires et les revenus en nature dépassent le total exonéré et qui n'a pas fait de déclaration ou dont le revenu déclaré après défalcation faite des charges énumérées à l'article 85 du code des impôts directs, est inférieur au total des mêmes dépenses, revenus non déclarés ou dissimulés et revenus en nature.

En cas de désaccord avec l'inspecteur ou le vérificateur, le contribuable taxé d'office ne peut obtenir par la voie contentieuse, la décharge ou la réduction de la cotisation qui lui a été assignée qu'en apportant la preuve de l'exagération de son imposition.

## 5. Les voies de recours

### 5.1 Le recours contentieux

Les réclamations relatives aux impôts, taxes, droits ou amendes établis par le service des impôts, ressortissent au recours contentieux, lorsqu'elles tendent à obtenir, soit la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul des impositions, soit le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire<sup>1</sup>.

#### A/ Procédure préalable auprès de l'administration des impôts<sup>2</sup>:

A la réception de la notification définitive ou « C4 définitif » ainsi que le rôle de régularisation et avant la date de mise en recouvrement, la réclamation contentieuse doit être adressée selon le cas au :

- Directeur des grandes entreprises → Cas de HMA.
  - Directeur des impôts de la wilaya
  - Chef du centre des impôts
  - Chef du centre des impôts de proximité.
- } selon lieu d'imposition.

La réclamation doit être accompagnée d'une demande de sursis légal<sup>3</sup> et de la quittance de paiement des 20% des montants contestés.

La réclamation est recevable jusqu'à 31 Décembre de la deuxième année suivant celle de la

<sup>1</sup> Article 70 du CPF, partie 3 « les procédures contentieuses ».

<sup>2</sup> Article 71 du CPF.

<sup>3</sup> Article 74 du CPF.

mise en recouvrement du rôle ou de la réalisation des évènements qui motivent ces réclamations<sup>1</sup>.

### **Délais pour statuer<sup>2</sup>**

- Immédiatement les réclamations viciées en la forme;
- 04 mois pour les chefs de centre des impôts (CDI) et de proximités des impôts (CPI);
- 06 mois lorsque la réclamation relève de la compétence du directeur des impôts;
- 08 mois pour les affaires contentieuses qui requièrent l'avis conforme de l'administration centrale (> 50 000 000 DA) comme le cas de HMA ;
- Pour les réclamations introduites par les contribuables relevant du régime de l'impôt forfaitaire unique, ce délai est ramené à deux (02) mois.

### **B / Procédure devant la commission de recours<sup>3</sup> :**

Le contribuable qui n'est pas satisfait de la décision rendue sur sa réclamation dispose de (04) quatre mois pour saisir la commission de recours après le paiement des 20 % des droits et pénalités des montants contestés pour bénéficier des dispositions de l'article 74 du CPF.

Le recours devant la commission ne peut avoir lieu après la saisie du tribunal administratif.

La commission dispose d'un délai de quatre (04) mois à compter de la date de présentation de la réclamation au président de la commission pour se prononcer sur le rejet ou l'acceptation, à défaut le silence équivaut un rejet. Dans ce cas le contribuable peut saisir le tribunal administratif dans un délai de quatre (04) mois.

Les avis rendus par la commission de recours infirmant le rapport de l'administration fiscale doivent être motivés et précisant les montants des dégrèvements ou décharges et sont portés à la connaissance du contribuable à l'issue de la réunion de la commission par son président dans un délai d'un (01) mois.

L'administration peut retarder l'exécution de cet avis à condition :

- D'informer le requérant ;
- D'introduire un recours auprès du tribunal administratif dans un délai de Deux (02) mois à compter de la réception de l'avis de la commission de recours.

### **Les commissions de recours :**

- ✓ Commission de Daïra :

Cette commission émet des avis sur les demandes formulées par les contribuables relevant du centre de proximité des impôts (CPI) portant sur des affaires dont le montant total des droits et pénalités est inférieur ou égal à deux (2) Million de DA.

---

<sup>1</sup> Article 72 du CPF.

<sup>2</sup> Article 76 du CPF.

<sup>3</sup> Article 80 et 81 du CPF.

La commission se réunit une fois par mois sur convocation de son président. Les avis sont notifiés au directeur des impôts et au chef du centre de proximité des impôts (CPI) dans un délai de dix (10) jours à compter de la date de clôture des travaux de la commission.

La commission convoque le contribuable ou son représentant Vingt (20) Jours avant la date de la réunion.

✓ Commission de Wilaya :

Cette commission émet des avis sur les demandes formulées par les contribuables relevant du (CDI) centre des impôts portant sur des affaires dont le montant total des droits et pénalités est supérieur à Deux (02) Million de DA et inférieur à Vingt (20) Million de DA.

La commission se réunit une fois par mois sur convocation de son président.

Les avis sont notifiés au directeur des impôts et au chef du (CDI) centre des impôts dans un délai de Dix (10) jours à compter de la date de clôture des travaux de la commission.

La commission convoque le contribuable ou son représentant Vingt (20) Jours avant la date de la réunion.

✓ Commission centrale de recours :

Cette commission émet des avis sur les demandes formulées par les contribuables relevant de la direction des grandes entreprises (DGE), portant sur des affaires dont le montant total des droits et pénalités est supérieur à Vingt (20) Million de DA.

La commission se réunit une fois par mois sur convocation de son président.

Les avis sont notifiés au directeur des grandes entreprises et au directeur des impôts de Wilaya dans un délai de Dix (10) jours à compter de la date de clôture des travaux de la commission.

La commission convoque le contribuable ou son représentant Vingt (20) Jours avant la date de la réunion.

### **C/ Procédure devant le tribunal administratif<sup>1</sup>**

Le contribuable qui n'est pas satisfait des décisions rendues par :

- Le directeur des impôts de Wilaya (DIW)
- Le chef de centre des impôts (CDI)
- Le chef de centre de proximité des impôts (CPI).

Ces décisions peuvent dans un délai de Quatre (04) mois, introduire un recours auprès du tribunal administratif.

Aussi tout réclamant n'ayant pas reçu un avis dans les délais mentionnés dans les articles 76-2 et 77 du CPF.

---

<sup>1</sup> Article 82 du CPF.

Les formalités du sursis doivent être accomplies conformément aux dispositions de l'article 834 du code de procédure civile et administrative.

Cette procédure exige des conditions de formes qui sont<sup>1</sup> :

- 1) Les requêtes doivent être signées par leur auteur lorsqu'elles sont introduites par un représentant.
- 2) Toute requête doit contenir explicitement l'exposé des moyens et, lorsqu'elle fait suite à une décision du directeur des impôts de la wilaya, être accompagnée de l'avis de notification de la décision contestée.
- 3) Le réclamant ne peut contester devant le tribunal administratif des cotisations différentes de celles qu'il a mentionnées dans sa réclamation au directeur des impôts de la wilaya. Mais dans la limite du dégrèvement primitivement sollicité, il peut faire toutes conclusions nouvelles à condition de les formuler explicitement dans sa requête introductive d'instance.
- 4) A l'exception du défaut de signature de la réclamation initiale, les vices de forme prévus peuvent, lorsqu'ils ont motivé le rejet d'une réclamation par le directeur des impôts de la wilaya, être utilement couverts dans la requête adressée au tribunal administratif.

#### **Supplément d'instruction, contre vérification, expertise et désistement<sup>2</sup> :**

- Pour le supplément d'instruction : Le contribuable peut demander un supplément d'instruction s'il apporte des éléments nouveaux avant jugement.
- Contre vérification : Le tribunal peut demander une contre vérification, cette opération sera confiée à un autre agent des impôts que celui qui a procédé à la première instruction.
- L'expertise : Le tribunal administratif peut ordonner une expertise (d'office) soit sur demande du contribuable ou celle du directeur des impôts.

L'expertise peut être réalisée par un seul expert nommé par le tribunal ou par trois experts si l'une des parties le demande.

- Un expert est désigné par le contribuable.
- Un expert désigné par le directeur des impôts.
- Un expert désigné par le tribunal.

L'expertise est dirigée par l'expert désigné par le tribunal. Une autre expertise peut être ordonnée par le tribunal s'il juge que la première est incorrecte et incomplète.

- Désistement : Le désistement des réclamants doit être fait avant le jugement.

---

<sup>1</sup> Article 83 du CPF.

<sup>2</sup> Article 85 du CPF.

## D/ Procédure devant le conseil d'état<sup>1</sup>

Les décisions des juridictions administratives, peuvent être attaquées devant le conseil d'Etat par voie d'appel dans les conditions et suivant les procédures prévues par le code des procédures civiles et la loi n°98-01 du 30 Mai 1998, relative aux compétences, à l'organisation et au fonctionnement du conseil d'Etat.

### 5.2 Le recours gracieux<sup>2</sup>

L'autorité administrative connaît, conformément aux lois et règlements en vigueur, des demandes tendant à obtenir de sa bienveillance à titre gracieux, en cas d'indigence ou de gêne mettant les redevables dans l'impossibilité de se libérer envers le Trésor, remise ou modération d'impôts directs régulièrement établis, de majorations d'impôts ou d'amendes fiscales. Elle statue, également, conformément aux lois et règlements, sur les demandes des receveurs tendant à l'admission en non-valeur des cotes irrécouvrables, à l'admission en surséance ou à une décharge de responsabilité.

Les requêtes doivent être adressées aux<sup>3</sup> :

- directeur régional des impôts territorialement compétent, après avis de la commission instituée à cet effet, à l'échelon régional, lorsque la somme demandée en remise ou en modération excède cinq million de dinars (5.000.000 DA).

- directeur des impôts de wilaya, après avis de la commission instituée à cet effet, à l'échelon de wilaya, lorsque la somme demandée en remise ou en modération est inférieure ou égale à cinq million de dinars (5.000.000 DA).

La création, la composition et le fonctionnement des commissions précitées sont fixés par décision du directeur général des impôts.

---

<sup>1</sup> Article 90 du CPF.

<sup>2</sup> Article 92 du CPF.

<sup>3</sup> Article 93 du CPF.

### **Section 03 : Estimation du risque de HMA pour l'année 2014**

Dans cette section nous allons procéder à l'étude de la position fiscale et l'estimation du risque qu'encourt l'entreprise Hyundai Motor Algérie pendant son exercice 2014.

Et pour effectuer un travail complet et pointu afin de bien cerner les anomalies et apprécier ensuite le risque fiscal il faut émaner de la manière suivante :

- Livres légaux et tenue de la comptabilité.
- Position fiscale de HMA :
  - 1) Taxe sur l'Activité Professionnelle (TAP).
  - 2) L'impôt sur le bénéfice des sociétés et acomptes provisionnels d'IBS.
  - 3) Taxe de formation professionnelle et taxe d'apprentissage.
  - 4) Impôt sur le Revenu Global (IRG).
  - 5) Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA).
  - 6) Taxe de Transaction sur Véhicule Neufs (TTVN).
  - 7) Charge des Concessionnaires Automobiles (CCA).
- Autres vérifications à effectuer :
  - Etat détaillé des clients (état 104 série G modèle n°3).
  - Intengibilité du bilan d'ouverture.
  - Analyse des états de rapprochement bancaire (ERB).
  - Analyse des charges locatives.
- Analyse de la liasse fiscale :
  - Rapprochement entre le tableau des mouvements des stocks et les consommations comptabilisées.
  - Analyse du tableau de détermination du résultat fiscal – (Tableau n°9 liasse fiscale).
  - Provision pour perte de valeur sur créances clients.
- Régularisation fiscale.
- Documents recueillis pendant notre mission d'audit.

**Statut fiscal de HMA:**

Inscrite au registre de commerce à sa création, Hyundai Motor Algérie relève entièrement du régime général Algérien d'imposition. A cet égard, elle est soumise au régime du réel conformément aux dispositions du CIDTA et est soumise aux impôts et taxes suivants:

- Taxe sur l'activité professionnelle (TAP),
- Impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS),
- Impôts et taxes sur les salaires (Impôt sur le revenu global -IRG-, taxe sur les salaires et cotisations sociales),
- Taxe sur la valeur ajoutée (TVA),

Ainsi, HMA est soumise à certaines taxes et charges relatives au secteur d'activité d'un concessionnaire automobile. Selon Le code du timbre, Loi de finance 2008 et la Loi de finances complémentaire 2008, elle est soumise à :

- La taxe sur les transactions de véhicules automobiles et engins roulants appelé également Taxe sur Transaction de Véhicules Neufs (TTVN).
- Une taxe aux concessionnaires automobiles, appelée : Charge des Concessionnaire Automobiles (CCA).

De manière générale, nous avons constaté qu'à ce jour, HMA remplit ses engagements et présente les déclarations auxquelles elle est soumise en respectant les délais en vigueur.

Les déclarations remplies et déposées par HMA sont les suivantes :

- Les déclarations mensuelles (Formulaire G50) déposées avant le 20 de chaque mois, ces déclarations concernent plusieurs impôts : l'impôt sur le revenu global ainsi que tous ce qui attrait aux traitements et salaires, l'impôt retenu à la source sur les rémunérations versées à des prestations de services fournies depuis l'étranger, la TAP et la TVA.
- La déclaration annuelle de résultats, à déposer avant le 31 mars de chaque année.

Mais vu la contrainte du temps et la disponibilité de l'information nous avons choisi de nous limiter au contrôle des livres légaux et à la tenue de la comptabilité en premier lieu, ensuite le contrôle de la charge TAP, l'IBS, la taxe d'apprentissage et la taxe de la formation professionnelle, l'IRG sur traitements et salaires, la TTVN et en dernier lieu l'état des clients appelé « état 104 ». Ainsi pour garder la confidentialité des informations de l'entreprise, toutes les données chiffrées ci-après sont multipliées par un coefficient déterminé par le Département Audit et Contrôle Interne.

## 1. Le contrôle des livres légaux et de la tenue de la comptabilité de HMA

### 1.1 Principes Généraux

Les dispositions des articles de 9 à 18 du code de commerce Algérien précisent les obligations relatives à la tenue des livres légaux, à savoir :

#### a. Livre journal

Le livre journal doit reprendre jour par jour l'ensemble des opérations effectuées par l'entreprise ou à défaut il doit au moins contenir un récapitulatif mensuel des opérations journalières réalisées par l'entreprise sous réserve de garder l'ensemble des pièces comptables justifiant les dites opérations.

#### b. Livre d'inventaire

Le livre d'inventaire doit être tenu par l'entreprise d'une manière régulière et à raison annuelle, il doit comprendre le bilan de l'entreprise ainsi que le compte des résultats arrêtés au 31 décembre de chaque année. Les bilans et compte de résultat figurant dans le livre d'inventaire doivent prendre en considération les inventaires annuels des éléments actifs et passifs de l'entreprise.

Le livre journal et le livre d'inventaire sont tenus d'une manière chronologique régulière sans blanc, ni altération d'aucune sorte ni transport en marge d'après les articles mentionnés ci-dessus.

Ces deux livres sont obligatoirement cotés et paraphés par le juge du tribunal territorialement compétent dans la forme ordinaire.

Et selon l'article 20 du décret exécutif N° 07-11 du 25 novembre 2007 du Journal Officiel Algérien N° 74, portant Système Comptable Financier : « Les entités soumises à la présente loi tiennent des livres comptables qui comprennent un **livre journal, un grand livre et un livre d'inventaire...** » « Le livre journal et le grand livre sont subdivisés en autant de journaux et livres auxiliaires que les besoins de l'entité l'exigent. Le livre journal enregistre les mouvements affectant les actifs, passifs, capitaux propres, charges et produits de l'entité. En cas d'utilisation de journaux auxiliaires, le livre journal ne comprend que la centralisation mensuelle des écritures portées sur les journaux auxiliaires (totaux généraux mensuels de chaque journal auxiliaire). Le grand livre comprend l'ensemble des comptes de résultats de l'entité ».

Ces livres légaux et pièces comptables ainsi que les correspondances envoyés et reçus doivent être classés et conservés pendant dix (10) ans à compter de la date de clôture de chaque exercice comptable.

### 1.2 Pratiques HMA

Pendant notre démarche d'investigation, nous avons eu accès au livre journal général et au livre d'inventaire. Nous avons donc constaté que les livres légaux existent et sont remplis et mis à jour au 31/12/2014. Ces livres sont bien cotés, paraphés et contiennent les cachets des administrations compétentes à savoir : le cachet et signature du tribunal de Dar El Beida.

Néanmoins le contrôle des dits livres fait ressortir quelques observations lors des reports des journaux centralisateurs (livre journal général), états financiers (livre d'inventaire) pour l'exercice 2014, et ces observations sont :

#### a. Livre journal

Ci-dessous les constats relevés concernant le livre journal :

**Tableau 03 : constats relevés concernant le livre journal.**

Mois	Code journal	Constat
Février	070T39 caisse commercial <b>O.SEMAR</b>	Erreur de l'intitulé du journal, il a été reporté (caisse commercial <b>ORAN</b> )
Avril	070T05 BNP ROUIBA	Erreur du montant reporté ( <b>13 949 467,49 DZD</b> au lieu de <b>13 946 467,49DA</b> )
Mai	070T39 Caisse commercial <b>O.SEMAR</b>	Erreur de l'intitulé du journal, il a été reporté (caisse commercial <b>ORAN</b> )
	070T01 Caisse	Une rature sur le montant reporté dans la colonne Débit
Juillet	070 OD Paie	Une rature sur le montant reporté dans la colonne Crédit
Décembre	070T01 Caisse	Erreur du montant reporté ( <b>5 354 745,47 DZD</b> au lieu de <b>5 534 745,74 DZD</b> )

Source : élaboré par nos soins.

#### b. Livre d'inventaire

Ci-dessous les constats relevés concernant le livre d'inventaire :

**Tableau 04 : constats relevés concernant le livre d'inventaire.**

Libellé	Bilan Passif	Livre d'inventaire	Constat
Résultat Net N-1	<b>198 164 578 DZD</b>	<b>189 716 368 DZD</b>	Erreur de report sur le livre d'inventaire du montant du résultat net de l'exercice n-1
Autres capitaux propres- Report à nouveau	<b>1485 571 278 DZD</b>	<b>1 667 170 698 DZD</b>	Erreur de report sur le livre d'inventaire du montant du report à nouveau de l'exercice n-1
Total passif courant	<b>7335 351 316 DZD</b>	<b>7335 531 316 DZD</b>	Erreur de report sur le livre d'inventaire du montant du Total passif courant de l'exercice n-1

Source : élaboré par nos soins.

### 1.3 Risque encouru par HMA

Conformément à la circulaire cadre n°134/MF/DGI/2000, la qualité des livres légaux en matière de tenue de Hyundai Motor Algérie ne représente pas un risque de rejet de comptabilité.

## 2 La taxe sur l'activité professionnelle (TAP)

### 2.1 Principes Généraux

Perçue au taux de 2% sur le montant du chiffre d'affaire hors TVA, la TAP est une charge déductible du revenu imposable. Elle doit être déclarée et payée mensuellement sur le formulaire du G50 auprès de la recette des impôts du lieu d'établissement dans les 20 premiers jours suivant le mois de réalisation de ces recettes.

Par ailleurs, HMA est tenue de souscrire chaque année auprès de l'inspecteur, en même temps que la déclaration annuelle, une déclaration retraçant le montant du chiffre d'affaire soumis à taxation. Cette déclaration doit préciser notamment le montant du chiffre d'affaire taxable, du chiffre d'affaire exonéré et du chiffre d'affaire bénéficiant d'une réfaction.

### 2.2 Pratiques de HMA

Ci- après le tableau de la charge TAP :

Tableau 05 : analyse de la charge TAP.

Mois	TAP Comptabilisée	TAP Déclarée (G50)	Ecart(1)	Pénalité de 25%	Risque fiscal encouru (1)*1.25
Janvier	3 209 295	3 209 295	0	0	0
Février	4 245 234	4 245 234	0	0	0
Mars	4 008 060	4 008 060	0	0	0
Avril	1 157 319	1 157 319	0	0	0
Mai	833 305	833 305	0	0	0
Juin	2 725 672	2 725 672	0	0	0
Juillet	2 861 642	2 861 642	0	0	0
Août	2 639 140	2 639 140	0	0	0
Septembre	1 238 331	1 238 331	0	0	0
Octobre	3 517 858	3 517 858	0	0	0
Novembre	3 517 858	3 517 858	0	0	0
Décembre	4 279 925	4 279 925	0	0	0

Source : élaboré par nos soins.

Exercice	Libellé	Total G50 de Janv. à Déc.	Total Balance générale	Ecart constaté (1)	Pénalité de 25%	Risque fiscal encouru (1)*1.25
2014	TAP	34 233 639	34 233 639	0	0	0

Donc on constate que le risque fiscal estimé concernant la charge de la TAP est nul pour l'exercice 2014, le montant total de la TAP déclaré est égal à celui inscrit dans le compte TAP en comptabilité.

### 3. L'impôt sur le bénéfice des sociétés et acomptes provisionnels d'IBS

#### 3.1 Principes Généraux

Suivant les dispositions de l'article 356 du CIDTA modifié et complété par la loi de finances pour 2011 dans son article 18 : « L'impôt sur les bénéfices des sociétés applicable aux sociétés par actions et assimilées ainsi qu'aux sociétés de personnes ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux est recouvré dans les conditions prévues au présent article... »

« Si, par la suite, cette déclaration est reconnue inexacte, la majoration de 10 % visée à l'article 355 sera appliquée aux sommes qui n'auront pas été versées aux échéances prévues... »

« L'imposition résultant de la déclaration prévue par l'article 151 fait l'objet d'un rôle de régularisation mentionnant, le montant total de l'impôt élué y compris les pénalités éventuelles pour absence de paiement de tout ou partie d'un acompte, de production tardive de la déclaration, pour insuffisance de déclaration, ainsi que la majoration de 10% encourue pour non-paiement des sommes dues. »<sup>1</sup>

#### 3.2 Pratiques de HMA

En pratique, HMA n'est pas soumise aux mesures de l'article 356 du CIDTA. Cette dernière fait partie du périmètre de consolidation du groupe CEVITAL, ce qui la rattache au régime de consolidation des groupes.

#### 3.3 Risque encouru

Suivant les pratiques appliquées aux sociétés rentrantes dans le périmètre de consolidation des groupes, HMA n'est exposée à aucun risque fiscal concernant la déclaration d'IBS.

<sup>1</sup> Article 356 : modifié par les articles 24 de la loi de finances 1999, 17 de la loi de finances pour 2000, 14 de la loi de finances 2002, 31 de la loi de finances 2003 et 20 de la loi de finances 2009.

## 4. Taxe de formation professionnelle et taxe d'apprentissage

### 4.1 Principes généraux

La taxe de formation professionnelle et la taxe d'apprentissage, chacune calculée au taux de 1% s'appliquent sur le montant de la masse salariale. Ces taxes ne sont pas déductibles du bénéfice imposable suivant les dispositions de l'article 79 de la loi de finances pour 2007.

Les montants dus au titre de ses taxes sont déterminés par les services du ministère du travail en fonction de l'effort consenti par l'employeur aux actions de formation professionnelle continue et d'apprentissage, cet effort est notamment apprécié d'après le volume horaire consacré à la formation de chaque catégorie socioprofessionnelle de l'entreprise.

### 4.2 Pratiques de HMA

Exercice	Masse salariale (BG)	TFA annuelle (2%)	Efforts justifiés	TFA déclarée S1	TFA déclarée S2	Total déclaré G50
2014	130 663 657,16	2 613 273,14	0	0	0	0

### 4.3 Anomalies détectées et risque encouru

Pour l'exercice 2014 le risque encouru est démontré dans le tableau qui suit :

Tableau 06 : analyse de la Taxe de Formation Professionnelle et Taxe d'Apprentissage.

Exercice	Montant TFA Annuelle	Montant TFA déclarée sur G50	Ecart constaté (1)	Pénalité 25%	Risque Global (1) x1.25
2014	2 613 273	0	2 613 273	653 318	3 266 591

Source : élaboré par nos soins.

Le montant de **3 266 591 DZD** doit être versé à l'administration fiscale pour régulariser le montant éludé de la taxe de formation professionnelle et la taxe d'apprentissage pour l'exercice fiscal 2014.

## 5 Impôt sur Revenu Global sur traitements et salaires

### 5.1 Principes généraux

Aux termes de l'article 75-1 du CIDTA tout employeur établi en Algérie, qui verse des traitements, salaires, pensions, indemnités et émoluments, doit opérer une retenue à la source sur chaque paiement mensuel effectué au titre de l'impôt sur le revenu global et la reverser dans les 20 premiers jours du mois suivant, à l'administration fiscale.

## 5.2 Pratiques de HMA

Nous avons procédé au rapprochement IRG comptabilisé et IRG déclaré sur la G50. Le tableau ci-après représente cette comparaison :

Exercice	IRG Comptabilisé en DZD	IRG Déclaré sur G50 en DZD	Ecart en DZD
2014	13 564 457	14 855 612,6	-1 291 155,6

Durant nos travaux, nous avons mis l'accent sur IRG concernant les salaires aux personnels.

## 5.3 Risque encouru

Le tableau ci-dessus démontre qu'il y a un écart entre le montant de l'IRG sur traitements et salaires comptabilisé, et celui déclaré sur état G50, ce qui engendre un rappel des droits d'IRG pour le compte de HMA :

Tableau 07 : analyse de l'IRG sur traitement et salaire.

Exercice	IRG Comptabilisé	IRG Déclaré sur G50 en DZD	Ecart en DZD	Pénalité 25%	Risque Global en DZD
2014	13 564 457	14 855 612,6	-1 291 155,6	0	0

Source : élaboré par nos soins.

Donc HMA n'encourt aucun risque en ce qui concerne l'IRG salaire aux personnels pour l'exercice fiscale 2014.

## 6. Taxe sur la transaction des véhicules neufs (TTVN)

### 6.1 Principes généraux

Selon l'article 147-1 à 147-6 du code du timbre, Il est perçu au profit du budget de l'Etat, une taxe sur les transactions de véhicules automobiles de tout genre. Ainsi, la loi de finances pour 2008 a soumis les véhicules de tourisme neufs à la taxe sur les transactions de véhicules automobiles neufs complétée par la loi de finances complémentaire 2008. Cette taxe a été étendue par la loi de finances complémentaire pour 2009 aux camions et engins roulants. L'article 13 de la loi de finances complémentaire pour 2010 étend le champ d'application de cette taxe aux remorques, semi-remorques, les véhicules de transports de personnes ainsi qu'aux motocyclettes et cyclomoteurs.

### 6.2 Pratique de HMA

Suite à l'analyse des états G50 pour l'exercice 2014, ainsi que le grand livre du compte de la taxe des transactions sur les véhicules neufs, un écart négatif de **700 000DA** a été constaté comme démontré dans le tableau ci-dessous :

Exercice	TTVN Comptabilisée	Montant payé sur G50	Ecart
2014	172 500 000	171 800 000	700 000

### 6.3 Risque encouru

Les écarts tirés dans le premier tableau feront l'objet de reversement avec des droits de pénalité de 25% comme il sera expliqué ci-après :

Tableau 08 : analyse de la Taxe sur Transaction des Véhicules Neufs.

Exercice	Montant TTVN Comptabilisé en DZD	Montant TTVN Déclaré en DZD	Ecart en DZD	Pénalité 25% En DZD	Risque global encouru en DZD
2014	172 500 000	171 800 000	700 000	175 000	875 000

Source : élaboré par nos soins.

Donc le montant de **875 000 DZD** doit faire l'objet de reversement à l'administration fiscale, et c'est le risque qui est encouru par HMA en matière TTVN.

## 7. Le contrôle de l'état détaillé des clients (état 104 série G modèle n°3)

### 7.1 Principes généraux

Selon l'article 224 du CIDTA modifié par les articles 3 et 8 de la loi de finances 2002, l'article 2 de la loi de finances 2005, l'article 19 de la loi de finances 2007 et l'article 18 de la loi de finances 2009 stipule que : Toute personne physique ou morale passible de la taxe est tenue de souscrire chaque année auprès de l'inspecteur des impôts du lieu d'imposition, en même temps que les déclarations prévues aux articles 11, 18 et 151 du CIDTA, ou celles prévues à l'article 27, une déclaration du montant du chiffre d'affaires ou des recettes professionnelles brutes, selon le cas, de la période soumise à taxation.

En ce qui concerne les opérations effectuées dans les conditions de gros, telles que définies ci-dessous, la déclaration doit être appuyée d'un état y compris sur support informatique comportant pour chaque client, les informations suivantes :

- Numéro de l'identification fiscale ;
- Numéro de l'article d'imposition ;
- Nom et Prénom (s) ou dénomination sociale et adresse précise du client ;
- Montant des opérations de vente effectuées au cours de l'année civile ;
- Numéro d'inscription au registre du commerce ;
- Le montant de la taxe sur la valeur ajoutée facturée.

### 7.2 Pratique de HMA

Suite à l'analyse de l'état 104 de HMA, nous avons constaté qu'il y est des cases qui n'ont pas été renseigné, surtout en ce qui concerne l'identifiant fiscale ainsi que le numéro de registre de commerce, et les adresses de certains clients sont incomplètes.

Ci-dessous un tableau récapitulatif du degré du risque que peu encourir HMA :

Tableau 09 : analyse de l'état détaillé des clients.

Exercice	Risque pour omission et inexactitude d'informations	Evaluation de l'amande (DZD)
2014	<b>Elevé</b>	<b>3 000 000 à 30 000 000</b>

Source : élaboré par nos soins.

### 7.3 Risques encouru

Suivant l'article 226 à 228 du CIDTA, le contribuable qui n'a pas souscrit sa déclaration dans le délai prescrit à l'article 224 ou qui n'a pas fourni à l'appui de sa déclaration les documents, renseignements ou justifications visés audit article, est imposé d'office et les sanctions applicables sont celles qui résultent des dispositions prévues aux paragraphes 1 et 2 de l'article 192.

Les majorations prévues à l'article 193, s'appliquent aux contribuables soumis à la TAP dans les mêmes conditions et suivant les mêmes modalités.

En outre, sans préjudice des amendes prévues à l'article ci-après, le défaut de production de l'état visé au troisième alinéa du paragraphe 1 de l'article 224, entraîne la perte de la réfaction prévue par l'article 219.

Outre la perte du bénéfice de la réfaction prévue à l'article 219, les erreurs, omissions ou inexactitudes dans les renseignements figurants sur l'état des clients prévus à l'article 224 ci-dessus, peuvent donner lieu à l'application d'une amende fiscale de 1000 à 10.000 DA, encourue autant de fois qu'il est relevé d'erreurs, d'omissions ou d'inexactitudes dans les renseignements exigés.

Sans préjudice des peines correctionnelles prévues à l'article 303 de ce code, quiconque par le moyen de renseignements inexacts portés dans l'état détaillé des clients, se sera rendu coupable de manœuvres destinées à le soustraire à l'assiette ou à la liquidation de l'impôt, est passible d'une amende fiscale de 5.000 à 50.000 DA.

La même amende est applicable, lorsque le relevé des opérations réalisées dans les conditions de gros, tel qu'il figure sur l'état détaillé des clients, comporte des inexactitudes qui portent préjudices au contrôle des déclarations fiscales souscrites par ses clients.

Les entreprises visées aux articles 13-1 et 138 sont tenues de souscrire en même temps que la déclaration annuelle relative à la taxe, l'état détaillé des clients prévu par l'article 224 pour chacune de leurs unités ou établissements.

Outre les amendes prévues au paragraphe 1 et 2, la non-production dans les délais prescrits de cet état, entraîne l'application des sanctions édictées par les articles 226 et 227.

## 8. Synthèse des risques fiscaux encourus

En guise de synthèse, nous avons estimé le risque total encouru par HMA pour les impôts, taxes et redevances que nous avons pu analyser comme suit :

Tableau 10 : synthèse de l'ensemble des risques encourus par HMA.

Sujet	Période concernée	Niveau du risque	Estimation du risque en DZD
<b>Qualité des livres légaux</b>	FY 2014	Faible	A déterminer par le fisc
<b>TAP</b>	FY 2014	Nul	<b>0</b>
<b>IBS</b>	FY 2014	Nul	<b>0</b>
<b>Taxe de formation et d'apprentissage</b>	FY 2014	Elevé	<b>3 266 591</b>
<b>IRG</b>	FY 2014	Nul	<b>0</b>
<b>TTVN</b>	FY 2014	Moyen	<b>875 000</b>
<b>Etat 104</b>	FY 2014	Elevé	<b>3 000 000 à 30 000 000</b>
<b>Montant total du risque encouru</b>	<b>FY 2014</b>	<b>Elevé</b>	<b>7 141 591 à 34 141 591</b>

Source : élaboré par nos soins.

En ce qui concerne les documents consultés pour l'élaboration de ce travail, nous avons eu accès aux :

### 1. Documents financiers et fiscaux :

- Déclarations fiscales G50 : TVA, IRG et TAP.
- Liasse fiscale pour l'exercice audité.
- Balance générale relatif aux exercices 2013 et 2014.
- Journaux centralisateurs (impression Sage) de 2014.
- Etat 104.
- Rapport d'inventaire 2014.
- Traitement des inventaires.
- Grand livre des comptes de l'exercice audité.
- Grand livre des comptes de la TTVN.
- Grand livre des comptes de la CCA.
- Grand livre des comptes de la TAP.
- Grand livre des comptes en attentes.
- Grand livre des comptes des résultats d'exercice.
- Grand livre des comptes clients
- OD Paie.

### 2. Documents sociaux :

- Déclarations sociales G29,

- Livres légaux pour une consultation locale,

### **3. Documents juridiques :**

- PV, AGO, Statut.
- Extrait du registre de commerce.

## **Conclusion du troisième chapitre**

Pour l'entreprise, la fiscalité occupe une place de choix en raison de son implication dans la quasi-totalité des décisions de gestion et de son incidence sur la compétitivité. L'entreprise ne se contente plus aujourd'hui de remplir ses obligations fiscales par souci de sécurité, mais elle passe d'une gestion passive à une gestion proactive de la charge fiscale en cherchant à optimiser sa fiscalité au lieu de la subir.

La fiscalité devient ainsi une technique de gestion en liaison avec la gestion juridique, financière, commerciale.

Pour sa part, HMA remplit ses engagements et présente les déclarations auxquelles elle est soumise en respectant les délais en vigueur. En ce qui concerne le contrôle des livres légaux et la tenue de la comptabilité HMA obéit aux dispositions des articles 9 à 18 du code de commerce Algérien donc sur ce point elle n'encourt aucun risque. Pour la TAP, cette entité n'encourt aucun risque vu l'authenticité des montants déclarés de cette taxe avec ceux portés sur la balance générale. Pour l'IBS HMA fait partie du périmètre de consolidation du groupe CEVITAL donc c'est ce dernier qui bénéficie des avantages fiscaux et paye un IBS consolidé et en ce qui concerne l'IRG les montants sur les déclarations fiscales sont supérieurs à ceux portés dans la balance générale donc HMA va supporter un manque à gagner sur cet impôt mais elle peut le récupérer dans l'avenir sur les prochains rôles de régularisation. HMA encourt un lourd risque en matière de taxe de formation et taxe d'apprentissage vu la non déclaration de ces taxes sur G50 aux cours des deux semestres de l'année 2014.

Pour la taxe sur transactions des véhicules neufs on a relevé un écart de constatation sur lequel HMA va subir une pénalité de 25%. Et en dernier lieu, en ce qui concerne l'état détaillé des clients, HMA risque de subir une lourde sanction à cause des omissions et inexactitudes d'informations des clients.

Pour une meilleure gestion fiscale au futur et pour réduire ce risque important nous allons suggérer un plan d'amélioration dans la conclusion générale de ce présent mémoire.

## *Conclusion Générale*

L'importance de la législation fiscale, l'évolution de la perception du paramètre fiscal et la recherche d'une optimisation fiscale dans une perspective d'optimisation de la gestion financière imposent à l'entreprise le recours à des missions axées sur la régularité et la sécurité des opérations de l'entreprise, qu'ils s'agissent d'opérations usuelles ou d'opérations spécifiques.

Au terme de ce travail de recherche qui implique deux (02) variables distinctes à savoir « l'audit » et « le risque fiscal », il convient de nous livrer à une réflexion sur sa contribution théorique et pratique.

L'atteinte des objectifs fixés par l'entreprise passe avant tout par la maîtrise de son propre fonctionnement, c'est à dire par un système de contrôle interne efficace et efficient.

L'évolution de la taille de l'entreprise, l'introduction de nouvelles technologies de l'information et de la communication, les changements des stratégies adoptées ou des objectifs poursuivis et les événements économiques, sociaux ou politiques peuvent rendre le système de contrôle interne inadapté au contexte et aux risques encourus. Dans ce cas-là, les auditeurs doivent être constamment vigilants afin d'aider leur entreprise à s'adapter au mieux à ce nouveau régime via leurs recommandations et conseils. En effet, la fonction d'audit est un mécanisme servant à entretenir et à booster la performance du système de contrôle interne.

Ainsi, nous pouvons dire que c'est grâce à une fonction d'audit performante, que le système de contrôle interne prend une meilleure tournure, sans perdre vue que la performance de la fonction d'audit est un élément essentiel d'un système de contrôle interne performant. Ainsi, on se place dans une approche reposant sur des mécanismes qui s'emboîtent, c'est-à-dire une véritable chaîne de contrôle.

En Algérie, pour parvenir à un développement et une croissance économique notamment avec la mondialisation qui stimule la concurrence accrue et l'émergence de la culture de la transparence et de la qualité, il est nécessaire que les entreprises Algériennes s'adaptent à ce nouveau contexte et engagent plusieurs réformes afin de promouvoir leur compétitivité. Parmi ces réformes la mise en place d'une fonction d'audit interne susceptible de piloter le système de contrôle interne afin de le rendre efficace et efficient notamment dans un environnement marqué par l'incertitude et les changements rapides des textes que ce soit sur le plan fiscal, juridique, économique ou autre, à titre d'exemple, le nouveau système comptable IAS/IFRS appliqué à partir du premier janvier 2009 et qui demande une révision du système d'information et de l'organisation. Il y'aura donc toujours une zone de risques non couverte ou mal couverte : c'est le risque de contrôle interne (inhérent). En l'occurrence, il revient aux auditeurs internes d'assister les responsables afin de faire échec aux facteurs de risques intrinsèques et/ou extrinsèques.

En ce qui concerne le risque fiscal, pour ce faire l'entreprise nécessite une évaluation globale du processus à travers une mission d'audit fiscal afin d'optimiser son pilotage fiscal.

La mise en œuvre de l'audit fiscal nécessite la mise en place d'une démarche professionnelle permettant d'identifier, de mesurer et de gérer les risques fiscaux.

Bien que son rôle naturel consiste dans la tenue, l'assistance et l'audit des comptes, l'audit fiscal est amené à diversifier ses missions et doit se livrer à l'exercice de nouvelles prestations proposées à sa clientèle.

L'audit fiscal n'échappe pas au développement rapide des textes et ces atouts sont liés au particularisme de la fiscalité. En effet, du fait que l'environnement fiscal est source d'erreurs

et aussi un facteur d'insécurité pour l'entreprise, l'audit fiscal, en proposant un diagnostic fiscal, peut assurer, pour l'entreprise, une gestion du risque fiscal efficace. Donc, l'audit fiscal permet de réaliser une synthèse sur tout ou partie de la fiscalité au sein de l'entreprise, ce qui le différencie des autres missions qui intègrent la fiscalité, comme l'audit financier.

Il faut rappeler qu'en Algérie la première structure d'audit a été créée par l'entreprise nationale SONATRACH au courant des années 1970. Désormais, avec l'augmentation des activités et l'importance grandissante de la fonction d'audit, cette dernière est rattachée directement à chaque activité de l'entreprise.

A cet égard, l'audit ne doit pas être considéré comme une contrainte sur les employés. Les contrôles doivent être naturels et devraient être intégrés dans toutes les fonctions.

Par ailleurs, pour une bonne gouvernance d'entreprise, l'audit constitue un des maillons déterminants. Les auditeurs internes devront, en effet, aller directement au-delà du contrôle de conformité en fournissant aux managers des analyses et des recommandations pertinentes en matière de stratégie et de gestion du fait que l'essence de l'audit s'étend au-delà de l'examen des procédures, des méthodes et des moyens, à l'évaluation de la gestion des risques et la gouvernance d'entreprise.

En outre, dans cet environnement qui n'est pas immuable, l'auditeur interne ne peut plus se limiter à signaler les lacunes en matière de contrôle interne; il doit également jouer un rôle de dynamisation au sein de l'entreprise et apporter une plus-value. Ce qui veut dire que l'audit dépasse de loin la seule activité de contrôle. L'auditeur est appelé à réaliser de plus en plus des missions tournées vers le conseil faisant de lui un véritable consultant interne qui privilégie l'approche participative (amélioration continue). En d'autres termes, si le premier rôle de l'audit est de donner à l'entreprise une assurance raisonnable sur le degré de maîtrise de ses opérations, son rôle de conseil ne doit pas être pour autant négligé. A cet effet, il est nécessaire de mettre sur le même pied d'égalité les missions d'assurance et de conseil.

L'objet de notre mémoire étant d'essayer de répondre à une problématique qui était: **« Comment peut se servir Hyundai Motor Algérie des techniques d'audit pour réduire son risque fiscal ? »**.

Afin de répondre à cette problématique, nous avons tenté de donner une démarche de mission d'audit pour la gestion du risque fiscal au niveau de la direction générale de Hyundai Motor Algérie.

Lors de cette mission de gestion du risque fiscal, l'approche par « risques » a été adoptée, en outre, elle consiste à l'identification et le contrôle des différents impôts auxquelles Hyundai Motor Algérie est redevable, ce qui nous a permis de dégager des dysfonctionnements et insuffisances en recherchant les causes et en démontrant les conséquences en fournissant des suggestions de modifications.

A travers cette analyse, nous avons relevé ce qui suit :

- L'absence d'un manuel de gestion du risque fiscal.
- Carence du personnel qualifié et formé pour faire face aux problèmes fiscaux.
- Le manque d'appui de la part des premiers responsables dans la gestion des risques qu'encourt cette entité.
- Non-respect des procédures du système de circulation d'information.
- Absence de communication entre les domaines métiers de Hyundai Motor Algérie.

A cet effet, nous avons émis les suggestions de modifications suivantes :

- Création d'une structure de gestion fiscale permettant d'assurer la conformité aux lois fiscales en vigueur et de consulter un expert fiscaliste pour les choix fiscaux stratégiques futurs de l'entreprise.
- Le recrutement des personnes compétentes dans le domaine fiscal et le recours aux formations continues du personnel pour l'amélioration de leur rendement.
- L'implication et le soutien de la direction générale dans la gestion des risques fiscaux.
- La mise à la disposition des auditeurs de la documentation, en temps opportun, permettant de suivre l'évolution de la réglementation fiscale, etc.
- La nécessité d'améliorer la qualité de circulation de l'information entre les différents services de Hyundai Motor Algérie.

Ces suggestions vont être analysées par la Direction Audit et Contrôle Interne ainsi que le Département des Ressources Humaines de Hyundai Motor Algérie pour leur approbation et prise en compte et ce afin d'améliorer le dispositif de contrôle et d'évaluation des risques.

Nous sommes dès à présent en mesure d'infirmer ou de confirmer les hypothèses de notre recherche à savoir :

- La structure d'audit interne existe déjà au sein de Hyundai Motor Algérie, elle veille à l'efficacité du contrôle interne sans pour autant être impliquée à la direction générale;
- La fonction d'audit interne existante au sein de Hyundai Motor Algérie, n'adopte pas l'approche par les risques qu'est la démarche méthodique opportune pour suivre le risque fiscal.
- La mauvaise gestion des risques fiscaux peut coûter à HMA entre **7.141.591 DZD** et **34.141.591 DZD** pour l'exercice 2014 en cas d'un éventuel contrôle fiscal.

De ce qu'on vient de dire on peut confirmer l'hypothèse principale à 80% car l'utilisation des techniques d'audits en outre « l'audit fiscal » peut confirmer l'exactitude des déclarations fiscales et faire ressortir les écarts non déclarés à justifier pour les différents impôts et taxes vérifiés sauf le cas de l'Impôt sur le Bénéfice des Sociétés qui mérite le contrôle de la comptabilité poste par poste (vérification systématique) pour pouvoir se prononcer sur son exactitude.

Notre travail a démontré l'intérêt de l'audit fiscal pour l'entreprise Hyundai Motor Algérie d'après ce qui suit :

- S'assurer du respect des réglementations fiscales applicables, mesurer le risque fiscal et mettre en œuvre une gestion proactive de son risque fiscal.
- S'assurer que la gestion fiscale est optimisée en vérifiant notamment que Hyundai Motor Algérie sait comment profiter de toutes les opportunités et de tous les avantages offerts par la législation fiscale.

Ainsi, l'audit fiscal permet de mettre en lumière les avantages fiscaux méconnus et adopter, en conséquence, les mesures qui doivent lui permettre de tendre vers la performance fiscale.

Ensuite, pour l'auditeur, la proposition d'une démarche permettant d'identifier, d'évaluer et de gérer les risques fiscaux est d'une grande utilité. Il est par conséquent très important pour l'auditeur d'avoir les compétences requises pour mener à bien lesdites missions. En effet, les travaux d'audit fiscal nécessitent des compétences de généraliste puisque chaque mission est l'occasion de faire appel aux connaissances de l'auditeur dans l'ensemble des domaines de la fiscalité, du droit des affaires... etc. Ils font également appel à des compétences de spécialiste du fait que l'objectif ultime de la mission, à savoir l'identification et la mesure des risques fiscaux encourus par l'entité auditée, requiert une analyse technique très fine. Il est indispensable, en conséquence, que l'auditeur suive régulièrement l'évolution des normes d'audit, de la législation et de la réglementation fiscale.

Aujourd'hui, beaucoup plus rares sont les entreprises qui peuvent continuer de garder la même indifférence envers la fiscalité et la considérer seulement comme une source de risque.

En effet, la gestion du risque fiscal par le biais de l'audit fiscal ou par la mise en place d'autres mesures peut constituer un facteur clé de succès pour l'entreprise et une source de création de valeur.

L'audit fiscal ne constitue pas un rempart infaillible contre l'irrégularité fiscale. Il ne se présente pas comme le moyen d'anéantir le risque fiscal et d'optimiser la gestion fiscale. Il en constitue certainement le moyen privilégié mais il comporte des limites qui doivent être connues par son utilisateur. Ces limites tiennent, d'une part, à la faible marge de manœuvre dont dispose l'auditeur pour corriger des irrégularités passées et d'autre part, à la délicate appréciation de la notion même d'irrégularité. En effet, à titre d'exemple, si une rémunération est excessive ou si une transaction est conclue à prix anormal, la question se pose de savoir où se situe la norme.

Le développement de l'audit fiscal est subordonné à la définition rapide des normes. L'audit s'identifie largement à une méthodologie déployée dans le cadre d'un examen professionnel d'une information.

Selon M.Chadefaux, l'audit fiscal doit réconcilier l'entreprise avec sa fiscalité; il doit être un outil permettant à l'entreprise de maîtriser sa fiscalité et non d'être dominée par elle.

La procédure suivie lors de notre étude pratique s'applique à toute mission d'audit au sein de Hyundai Motor Algérie, tant au niveau du siège qu'au niveau des activités.

Néanmoins, quel que soit la qualité de l'audit effectué, il substituera toujours un « risque significatif » qui ne peut être détecté ni par le système de contrôle interne de Hyundai Motor Algérie, ni par les différentes missions d'audits (non détection).

Pour conclure nous pouvons dire que ce mémoire est un diagnostic d'un processus pour enrichir la réflexion du critère de performance d'une fonction aussi importante par des critères constructives et par la formulation de recommandations appropriées et adéquates pour limiter les dysfonctionnements du processus et espérons qu'elles répondent aux soucis des dirigeants de l'entreprise.

# *Bibliographie*

**Ouvrages :**

- ATH, « Audit Financier », Edition CLET, 1983, p18.
- Bernard COLLAS, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, édition Economica, Paris 2000, p 25.
- Bernard LEGARDE, « Fiscalité et redressement d'entreprise », Edition tech et doc la voisie, Paris, p 38.
- Casimir Jean Pierres, « Contrôle fiscal », Editions Revue Fiduciaire, 2004, p 26.
- E. BARBIER, « Mieux piloter et mieux utiliser l'audit », Editions Maxima, 1998, p 41.
- Elisabeth Bertin, « Audit interne : enjeux et pratiques à l'international », Edition d'organisation, 2007, p 05.
- G.FONTE, V. DE LA VARENDE, « Contrôle fiscal, comment s'y préparer », Editions DUNOD, 1995, p.45.
- H. VLAMINICK, Histoires de la Comptabilité, Edition Pragmos, 1979, p17.
- HOWARD F.STETTLER, « Audit: principes et méthodes générales, Edition Publi-Union, 1974, P 62.
- IFACI – IAS, Les mots de l'audit, éditions Liaisons, 2000.
- J. RAFFEGEAU, F. DUBOIS et D. de MENOVILLE, L'audit opérationnel, Coll. Que sais-je? PUF 1984, p7
- J. RENARD « Théorie et pratique de l'audit interne », les Edition d'organisation, 1994, p41.
- J. RENARD, Sophie NUSSBAUMER, « Audit interne et contrôle de gestion pour une meilleure collaboration », Groupe EYROLLES, 2011, Edition d'organisation.
- J.P. Ravalec, « Audit Social et Juridique », Edition les guides Montchrestien, 1986, p3.
- Jacques DUHEN, Michel JEMMES, « Audit et gestion fiscale de l'entreprise », Edition EFE, 1996, p 82.
- Jacques IGALENS, Jean-Marie PERETTI, « Audit social : meilleurs pratiques, méthodes, outils », Groupe Eyrolles, Editions d'organisation, 2008, P 36.
- Jacques RENARD, « Théorie et pratique de l'audit interne », 6<sup>ème</sup> éditions, 2006, p50.
- Jacques WALTER et Philippe Noiro, « Contrôle interne », Afnor editions, 2010, p 55.
- Jean Charles BECOUR, Henri BOUQUIN, « l'audit opérationnel », Economica, 1991.
- Louis Vaurs, « Audit interne : pratiques et enjeux à l'international », Groupe Eyrolles, Edition d'organisation, 2007, p18.
- M. Colin, « La vérification fiscale », Edition Economica, Paris, 1985.
- M.Chadefaux, « L'audit fiscal », Editions Litec, 1987, p.259.
- M.H.Pinard-Fabro, « Audit fiscal », Editions Francis Lefebvre, 2008, p.38.
- Marcadal.B. et Macqueron.P., « Initiation au droit des affaires », édition juridique, F. Lefebvre 1984, p 348.
- Merle Ph, Mercier A, Flahaut-J, contrôle de gestion, édition Puf, Paris 1998, p 7.
- P. Bougon, « Audit et gestion fiscale », Edition CLET, 1986, p 53.
- P. Pugraveau, H.Descottes, « La comptabilité et la fiscalité des entreprises », Edition Genon, p 202.
- Patricia Coutelle-Brillet, « L'audit stratégique : positionnement, démarche et risques », Groupe Eyrolles, Editions d'organisation, p. 289.
- Pige, Benoit, « Gouvernance, contrôle et audit des organisations. Edition Economica, 2008, p 89.
- R.Yaich, « L'impôt sur les sociétés: maîtrise des risques fiscaux », Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.16.

- R.Yaich, « Théories et principes fiscaux », Les Editions Raouf Yaich, 2004, p. 314.
- Raymond VATIER, « Audit de la gestion sociale », Edition d'organisation, 1989, p 169.
- Réda KHELASSI, « Précis de l'audit fiscal de l'entreprise », Editions BERTI. p 83.
- Robert OBERT, « Pratique internationale de la comptabilité et de l'audit », Edition DUNOD, Paris, 1994.
- Stéphanie Thiery-Dubuisson, « L'Audit », édition la Découverte, p3

### **Revue et article :**

- Audit, communication et performance économique au Maghreb, revue marocaine d'audit et de développement, numéro double 6-7.
- Dictionnaire fiscal, Edition Revue Fiduciaire, 2004, p 10.
- K.Thabet, Séminaire la théorie de l'audit fiscal, lumière formation, 2007.
- M.Chadefaux, J.L.Rossignol, "La performance fiscale des entreprises", Revue de Droit Fiscal n°30-35-27 juillet 2006, p.1450.
- M<sup>f</sup> Chokri Mseddi, Revue d'Entreprise N°10 Mars/Avril 1994, p2.

### **Normes et textes réglementaires :**

- Articles 18, 19, 20, 45-61 du Code des Procédures Fiscales.
- Articles 301 et 302 du Code Pénal.
- Articles 309 à 316, du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées.
- Articles 6 et 98 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées.
- Code de commerce, article 715 bis 10.
- Code des sociétés, Livre 5 du code de commerce, Ordonnance du 26 septembre 1975, portant code de commerce, modifiée et complétée.
- COSO: Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, référentiel de contrôle interne.
- Dispositions de l'article 30 du règlement financier (de 2012) applicable au budget général de l'Union Européenne.
- IFACI, Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne, norme 1210.
- Le code de déontologie, Traduction littérale du Code of Ethics, approuvé par le Conseil d'Administration de l'IIA (Institut of Internal Auditors) le 17 juin 2000.
- Les avis, notes et recommandations du Conseil National de la Comptabilité.
- Loi de finance 2016, Article 194 : modifié par les articles 27 de la loi de finances complémentaire 1992 et 19 de la loi de finances 1999, JO N° 14.
- Loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier, JO N°74.
- Loi n°10-01 du 16 Rajab 1431 correspondant au 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréée, JO N° 42.
- Norme 2 440 de l'IIA.
- Norme d'audit ISSAI 3100.

- Norme Internationale d'Audit (ISA), Norme ISA 315, Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives.
- Norme ISA 250 : Prise en compte des textes législatifs et réglementaires dans l'audit des états financiers.
- Norme ISA 610.
- Série des normes d'audit ISSAI 4000, ISSAI 4100 et ISSAI 4200.

### **Sites internet :**

- <http://www.auditsocial.net>
- <http://www.hyundai-algerie.com>
- <http://www.mfdgi.gov.dz>

### **Mémoires et thèses :**

- K. Ayadi Loukil, La gestion du risque fiscal dans les PME: Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, Faculté des Sciences Economiques de Gestion de Sfax, 2007-2008.
- L'appréciation du contrôle interne selon le référentiel COSO *par* Aksouh Hani et Mehenni Samy Ismail ESC Alger - Licence en sciences commerciales et financières option: Comptabilité 2008.

### **Colloques et divers :**

- ATIC, « L'audit : naissance d'une fonction », étude réalisée par le cabinet ATIC auprès de 50 responsables d'audit interne, Paris, 1985.
- Comité National des Commissaires aux Comptes en France.
- H.LEHERISSEL, "Dossier transparence en droit des affaires", Journal des sociétés n°29, Février 2006.
- IIA (Institut of Internal Auditors): association international qui fédère l'audit interne.
- M. Dubisson, la fonction juridique dans l'entreprise moderne ou l'émergence de nouveaux juristes: Cahiers de droit de l'entreprise, 1981, n°2, p.1.
- R. Descartes, discours de la méthode, « Pour bien conduire sa raison, et chercher la vérité dans les sciences », La Haye, 8 Juin 1637.
- Rapports de PWC.
- Résultat des travaux du groupe de Place établi sous l'égide de l'AMF- Le dispositif de contrôle interne: cadre de référence « IFACI » Paris- Janvier 2007.