

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



UNIVERSITE Mouloud MAMMERI de TIZI-OUZOU



**Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des
Sciences de Gestion**

**MEMOIRE POUR L'OBTENTION DU DIPLOME DE MASTER
ÈS-SCIENCES FINANCIERES ET COMPTABILITE**

Option : Finance d'Entreprise

THEME :

**Le rôle de l'audit fiscal dans l'amélioration de la
performance financière de l'entreprise :
Cas de l'entreprise Electro-Industries (EI), AZAZGA**

Présenté par :

**Melle KEDIR Samia
Melle KHELOUI Meriem**

Sous la direction de :

Mme BEKOUR Farida ép. AMOKRANE

Soutenu publiquement devant le jury composé de :

**Présidente : Mme ASSOUS Nassima ép. MOUSSI, Maître de Conférences B, UMMTO
Rapporteur : Mme BEKOUR Farida ép. AMOKRANE, Maître de Conférences A, UMMTO
Examinatrice : Mme BOUBEKEUR Saliha, Maître Assistante A, UMMTO**

Novembre 2020

Remerciement

La réalisation de ce mémoire a été possible grâce au concours de plusieurs personnes à qui nous voudrions témoigner toute notre gratitude.

Nous présentons d'abord, nos sincères hommages aux membres de jury pour avoir accepté malgré leurs multiples occupations de se consacrer à l'appréciation de notre travail.

On voudrait également adresser toute notre reconnaissance à Mme Amokrane, pour sa patience, sa disponibilité et surtout ses judicieux conseils, qui ont contribué à alimenter notre réflexion.

Nous désirons aussi remercier Mr. Hammadou pour son accompagnement, ses conseils et directives qui nous ont été plus que pertinentes pour mener ce travail à l'excellence.

Un grand merci à Mr. Dali ex PDG au niveau d'électro-industries à Mr Sehouane, à Mme Akli et Mme. Terrasse responsables au niveau de l'entreprise pour leurs précieuses contributions et accueil au niveau de l'entreprise Electro-industries.

Pour finir, nous présentons nos sincères considérations à tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à la réalisation de ce modeste travail.

Kedir Samia et Kheloui Meriem

Dédicace



Au bon Dieu
A ma mère
A mon père
A mon binôme
Et à moi-même



DEDICASE

*Je dédie ce modeste travail à ceux que j'aime le plus dans ma vie,
mes parent, pour tous les sacrifices consentis afin d'assurer mon avenir.*

*A mes chers sœurs Karima, Dehbia qui m'ont toujours soutenue et à leurs
enfants Samy, Yanis et à la petite ange Lina*

*A mes chers frères Mohamed et ses enfants Rayan et Anais et à mon petit
frère Nourddine .*

A mon binôme Meriem avec qui j'ai partagé de belles années d'études.

A tous les étudiants de la section finance d'entreprise sans exception.

A tous ceux qui me sont chers, là où ils pourraient se trouver.

SAMIA

Sommaire

Liste des abréviations

Liste des tableaux

Liste des figures

Liste des annexes

Introduction générale.....	02
Chapitre 01 : la notion de l'audit fiscal.....	8
Section 01 : Les fondamentaux de la notion d'audit.....	10
Section 02 : L'audit fiscal.....	20
Section 03 : Statut de l'auditeur fiscal.....	29
Chapitre 02 : La mise en œuvre de la mission d'audit fiscal	43
Section 01 : L'objet de la mission d'audit fiscal « le risque fiscal ».....	45
Section 02 : La gestion du risque fiscal.....	61
Section 03 : La mise en œuvre de la mission d'audit fiscal.....	70
Section 04 : La fiscalité dans le contexte algérien.....	88
Chapitre 03 : La performance financière de l'entreprise.....	103
Section 01 : La notion de la performance financière.....	105
Section 02 : Les outils et les méthodes d'évaluation de la performance financière.....	115
Section 03 : L'impact de l'audit fiscal sur la performance financière de l'entreprise.....	129
Chapitre 04 : La pratique de l'audit fiscal et son rôle dans l'amélioration de la performance financière de la SPA Electro-industrie Azazga.....	137
Section 01 : Présentation de l'entreprise Electro-industrie Azazga.....	139
Section 02 : Mise en œuvre de la mission de l'audit fiscal au sein de l'entreprise Electro-industrie Azazga (EI).....	145
Section 03 : Mesure de la performance financière au niveau de l'entreprise Electro-Industries « EI »Azazga.....	165
Conclusion générale.....	181
Références bibliographique.....	183
Annexes.....	188
Table des matières.....	225

Liste des abréviations

AICAP	American Institut of Certified Public Accountants « Institut Américain de Certificat des Comptables Publics agréés.
AF	Autofinancement.
ANDI	Agence Nationale de Développement de l'Investissement.
ANSEJ	Agence Nationale de Soutien à l'Emploi des Jeunes.
ANGEM	Agence Nationale de Gestion du Micro Crédit en Algérie.
A.T.D	Application de l'Avis à Tiers Détenteurs.
A.T.H	Association Technique d'Harmonisation de Cabinet d'Audit et Conseil.
AC	Taux d'Actualisation.
BFR	Besoin en Fonds de Roulement.
BFRE	Besoin en Fonds de Roulement d'Exploitation.
ΔBFRE	Variation du Besoin en Fonds de Roulement d'Exploitation.
BIC	Bénéfice Industriel et Commercial.
C	Capitaux Propres.
CA	Chiffre d'Affaires.
CA HT	Chiffre d'Affaires Hors Taxe.
CAF	Capacité d'Autofinancement.
CAC	Commissaires aux Comptes et les experts Comptables.
CDPC	Code Déontologique de la Profession Comptable.
C.N.C.C	Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes.
CI	Centre des Impôts.
CPI	Centre de Proximité des Impôts.
CIDTA	Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées.
CDI	Centre des Impôts ou Inspection des Impôts.
CNAC	Caisse Nationale d'Assurance Chômage.
CASNOS	Caisse Nationale de Sécurité Sociale des non-salariés.
CPF	Code des Procédures Fiscales.
CTCA	Code des Taxes sur le Chiffre d'Affaires.
CR	Compte de Résultat.
CAFG	Capacité d'Autofinancement Globale.
CMPC	Coût Moyen Pondérés du Capital.
D	Dettes.
DA	Dinars Algérien.
DGI	Direction Générale des Impôts.
DIW	Direction des Impôts de la Wilaya.

DGE	Direction des Grandes Entreprises.
DRI	Direction Régionale des Impôts.
DAPS	Droits Additionnel Provisoire de Sauvegarde.
DLMT	Dette Long et Moyen Terme.
EBE	Excédent Brut d'Exploitation.
ETE	Excédent de Trésorerie d'Exploitation.
EURL	Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée.
F	Indice de fiscalité.
FR	Fonds de Roulement.
HAO	Hors Activités Ordinaire.
I	Taux d'Intérêt.
IBS	Impôt sur le Bénéfice des Sociétés.
IRG	Impôt sur le Revenu Global.
IFU	Impôt Forfaitaire Unique.
IFACI	Institut Français des Auditeurs et des Contrôleurs Internes.
K	Capital Investis.
LF	Lois de Finances.
LBO	LeveragedBuy-Out /Achat à effet de levier.
OCA	Observatoire du Climat des Affaires.
OCDE	Organisation de Coopération et de Développement Économique.
OECCA	Ordre des Experts Comptables et Comptables Agrées.
PDG	Président Directeur Général.
Q	Prix de l'Équipement.
R	Taux de Rendement des Capitaux Investis.
ROE	Return on Equity / la rentabilité financière.
ROA/ RAO	Résultat de l'Activité Ordinaire.
RHE	Résultat Hors Exploitation.
RE	Résultat d'Exploitation.
RF	Résultat Financier.
RN	Résultat Net.
SARL	Société à Responsabilité Limitée.
SCS	Société en Commandité Simple.
SNC	Société en Nom Collectif.
SP	Société de Personnes.
SCF	Système Comptable Financier.
TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée.

TAP	Taxe sur l'Activité Professionnelle.
TUGP	Taxe Unique Globale de Production.
TUGPS	Taxe Unique Globale de Prestation de Service.
TEE	Taxe d'Efficacité Énergétiques.
TAIC	Taxe sur l'Activité Industrielle et Commerciale.
TANC	Taxe sur l'Activité Non Commerciale.
TFRE	Tableau Financier des Ressources et des Emplois.
TTC	Toutes Taxes Comprises.
VA	Valeur Ajoutée.
VAE	Valeur Ajoutée Economique.
VMP	Valeur Mobilière de Placement.

Liste des tableaux

Tableau n° 01	Les ajustements fiscaux en Algérie.....	46
Tableau n° 02	Tableau récapitulatif des sources du risque fiscal	51
Tableau n° 03	Les sanctions fiscales Algériennes pour défaut de dépôt ou dépôt tardif des déclarations.....	68
Tableau n° 04	Les produits et charges intégrés dans la détermination du bénéfice imposable	93
Tableau n° 05	Les obligations comptables et fiscales de l'IRG et de l'IBS.....	96
Tableau n° 06	Fait générateur en matière de TVA	97
Tableau n° 07	Les obligations comptables et fiscales de l'entreprise en matière de TVA.....	98
Tableau n° 08	Fait générateur en matière de TAP.....	99
Tableau n° 09	Les soldes du compte de résultat (CR).....	116
Tableau n° 10	Les soldes du TFRE.....	118
Tableau n° 11	Les ratios de mesure de la performance financière.....	120
Tableau n° 12	Les ratios exprimant une même dimension de performance.....	123
Tableau n° 13	Résultats des variations du taux d'intérêt et d'indice fiscal sur les incitations fiscales.....	132
Tableau n° 14	Evolution de la production de l'unité transformateurs pour les trois(03) derniers exercices d'activité.....	141
Tableau n° 15	Evolution de la production des moteurs, alternateurs et groupes électrogènes pour les trois(03) derniers exercices d'activité.....	142
Tableau n° 16	Répartition des salariés par catégorie socioprofessionnelle	147
Tableau n° 17	Procédures d'organisation et de sécurité des accès logiques de l'entreprise EI.....	149
Tableau n° 18	Objectifs des grilles de séparation des tâches et les impôts et taxes touchées par le risque fiscal.....	150
Tableau n° 19	Etat de la TAP de l'entreprise EI pour le mois de février de l'année en DA.....	151
Tableau n° 20	Etat de TVA de l'entreprise EI pour le mois de février de l'année N (en DA).....	152

Liste des figures

Figure n°01	Processus d'information.....	17
Figure n°02	Présentation schématique de l'audit fiscal	28
Figure n°03	Présentation du rôle de l'auditeur interne.....	32
Figure n°04	Organigramme de l'administration fiscale traditionnel et moderne.....	50
Figure n°05	De l'honnêteté à la fraude un continuum de comportements	54
Figure n°06	Schéma récapitulatif sur le risque fiscal.....	59
Figure n°07	Les deux étapes du contrôle de l'efficacité fiscale	80
Figure n°08	Les étapes du processus d'évaluation d'entreprise	126
Figure n°09	Les restructurations de l'entreprise (EI).....	139
Figure n°10	Organigramme de l'entreprise EI.....	146

Liste des annexes

Annexe 01 :	Les peines correctionnelles article 303 du CIDTA.....	183
Annexe 02 :	Opérations imposables à la TVA articles 01ter à 03 du CTCA.....	184
Annexe 03 :	Exonération en matière de TVA article 08 à 13 du CTCA.....	187
Annexe 04 :	Articles 37, 41 et 42 du CTCA.....	193
Annexe 05 :	Exonération en matière de TAP articles 138 ; 138ter et 220 du CIDTA	195
Annexe 06 :	Questionnaire pour l'entreprise EI	197
Annexe 07 :	Grille de séparation des tâches et leurs objectifs.....	206
Annexe 08 :	Calendrier fiscal.....	208
Annexe 09 :	Liasse fiscale de l'entreprise EI.....	214

Introduction générale

Introduction générale

La stratégie de développement suivie par l'Algérie après l'indépendance reposait sur les «industries industrialisantes¹ ». L'objectif était de briser la dépendance technologique à l'égard des pays développés en favorisant d'emblée le développement d'une industrie lourde (sidérurgie et pétrochimie) assise sur d'importantes importations de biens d'équipement. La logique était celle d'une diffusion vers l'aval des effets d'entraînement. Cependant en Algérie, le décalage entre le modèle théorique et la réalité s'est traduit par une rupture dans le processus d'industrialisation. Combiné à l'absence d'efforts de diversification des exportations hors hydrocarbures qui nécessitent un revirement complet de stratégie, le pays s'est exposé à une dépendance à l'égard d'une rente pétrolière fluctuante selon le marché mondial.

Dans son rapport sur l'indice de l'évolution du monde de l'entreprise en 2018, L'Algérie est noté selon l'observatoire du climat des affaires (OCA) comme défectueuse en matière de qualités requises pour l'amélioration du climat des affaires. Dans son enquête du 1^{er} trimestre 2018 clôturée le 22 avril 2018, 250 chefs d'entreprises sur le territoire national ont été interrogés. Le taux de participation à l'enquête était de 58%. Cette étude est basée sur l'étude de cinq (05) axes voire : la gouvernance et l'action de l'Etat, la compétitivité des entreprises, le financement, le capital humain et enfin la fiscalité. Ainsi, la note attribuée était de 5,5/20 concluant ainsi dans son rapport l'insuffisance de l'action gouvernementale favorisant la promotion de l'entreprise et du secteur privé par extension.

Pour revenir à l'un des axes les plus prépondérants du climat des affaires à savoir « la fiscalité » qui relie les pouvoirs publics directement à la raison d'être de l'entreprise voire à la légitimité de son existence en tant qu'entité, acteur principal et en tant que force motrice de l'économie. En effet, tous les Etats dépendent de l'existence de ressources financières disponibles en quantité suffisante provenant essentiellement de la fiscalité afin de remplir leur fonction à l'égard de la population en réaffectant ces ressources aux dépenses d'équipement et de fonctionnement permettant ainsi d'assurer les besoins fondamentaux de son capital humain. Par conséquent, la question fiscale se trouve :

- D'un côté au cœur du rôle de l'Etat dans sa conduite au développement ;
- De l'autre coté, la fiscalité occupe une place influente au sein de l'entreprise.

De ce fait, la fiscalité s'implique dans les décisions de gestion de l'entreprise, impacte sa compétitivité et décide de sa légalité, c'est à cet effet que l'entreprise ne se contente plus de remplir ses obligations fiscales par soucis d'éviter des sanctions légales mais elle passe,

¹¹ En économie du développement, ce concept d'« industrie industrialisante » a été développé dans les années 1960 par Gérard Destanne De Bernis. Il s'agit d'une politique volontariste d'industrialisation qui privilégie les investissements dans l'industrie lourde avec l'espoir que son développement entraîne l'essor des industries en aval. L'idée défendue est que certaines industries lourdes peuvent avoir un rôle majeur dans le développement de l'économie du pays.

de plus en plus, d'une gestion passive à une gestion proactive de la charge fiscale en cherchant à optimiser sa fiscalité au lieu de la subir.

Il se trouve que cette optimisation fiscale qui consiste à la manipulation des textes du législateur via l'utilisation de manœuvres légales à disposition des entreprises afin de réduire ses impôts, devient notamment par les effets de la mondialisation « agressive » dans l'utilisation de la loi ayant ainsi des incidences négatives à la fois pour l'entreprise (risque de redressement, etc.) et pour le budget de l'Etat (appauvrissement des recettes).

Pour ce faire, garantir l'équation « optimisation et fiscalité » n'est pas une des tâches les plus faciles à entretenir pour une entreprise, c'est pour cela qu'il faut parler ici de la gestion du risque fiscal, autrement dit assurer le management de sa charge fiscale et de sa conformité à l'évolution de la législation fiscale en vigueur en évoquant alors, le rôle de l'audit fiscal, de l'auditeur fiscal plus exactement dans l'amélioration de la performance financière de l'entreprise, ceci est réalisé par la mise en œuvre d'un système de veille et de prévention via les procédures de sécurité fiscale, lesquelles doivent être nécessairement adaptées aux caractéristiques et aux facteurs de risques fiscaux propres à chaque entreprise (statut juridique, type d'activité, régime d'imposition, lieu d'activité, Etc.) .

I- Problématique de recherche

Nos objectifs par cette recherche sont :

- Comprendre l'éventuelle influence de l'audit fiscal sur la performance financière de l'entreprise ;
- Comprendre le mécanisme et le fonctionnement de l'audit fiscal ;
- Analyser les déterminants et arrêter les conditions d'une optimisation fiscale optimale pour l'entreprise.

Dans le cas des entreprises algériennes, la question fiscale demeure encore subie, la gestion proactive de la charge fiscale n'est que le fruit d'un bon audit fiscal qui mènera l'entreprise à dompter sa fiscalité et de plus, améliorer sa situation financière.

Ainsi, et dans l'absolu d'éclairer les différents recoins de cette introduction, nous préférons ce travail de recherche autour de la problématique suivante :

Quel est le rôle de l'audit fiscal dans l'amélioration de la performance financière de l'entreprise ?

II-Questionnement et hypothèses de recherche

De la question principale découlent les sous-questions suivantes :

1. **Qu'est ce qu'une mission d'audit fiscal ?**
2. **Quel est l'impact de l'application de la mission d'audit fiscal sur la performance financière de l'entreprise ?**

3. Comment déterminer et délimiter l'efficacité de l'audit fiscal en termes d'optimisation qui pourra épaulé (servir) la performance financière de l'entreprise ?

Pour cerner cette problématique, le présent travail élabore un cadre de recherche qui s'appuie sur les hypothèses suivantes :

Première hypothèse : La mission d'audit fiscal contrôle et atténue le risque fiscal.

Deuxième hypothèse: L'audit fiscal est un instrument de sécurité légal et financier pour l'entreprise.

Troisième hypothèse: L'expertise de l'auditeur fiscal fixe le seuil d'efficacité d'optimisation fiscale et évite son utilisation outrancière afin de servir la performance financière de l'entreprise.

III- Méthodologie de la recherche et du travail

Ce qu'il y'a lieu de savoir en méthodologie de recherche est que la construction des méthodes dérivent essentiellement de deux (02) types d'études, à savoir :

- **Les études qualitatives** qui se basent sur des objectifs de recherche, cette étude est dite **littéraire**, à caractère intensif utilisant au niveau de la récolte des données une approche relativement ouverte, non directive, permissive et indirectes des personnes interrogées ;
- **Les études quantitatives** qui se basent sur des hypothèses de recherche dans l'ultime but est de vérifier leur véracité.

En revanche, dans le domaine de la **Finance d'entreprise**², l'étude est **quantitative** appuyée par une étude **qualitative**. A cet effet, nous notons aussi qu'il existe trois (03) types de méthodes, à savoir :

- La méthode **étude de cas** : s'inscrit dans le cadre des deux études (**qualitative et quantitative**) qui prend un objet d'étude unique (organisation, service, fonction, département, équipe, région, etc.) sur lequel on effectue une recherche. Cette méthode mobilise plusieurs outils à la fois et répond aux questions de forme et de sens (comment ? pourquoi ?) ;
- La méthode **d'enquête** : s'inscrit dans le cadre des études **quantitatives**. Cette méthode prend un seul objet d'étude mais la collecte de données se fait auprès d'une large population, elle permet de rassembler des données quantitatives qu'on peut

² L'explication donnée concernant la méthodologie de travail est le fruit de l'interprétation des deux articles suivants :

- G .Charreaux, La recherche en finance : quel positionnement méthodologique ?, Revue: Finance Contrôle Stratégie, Vol N° 11, 01 février 2008, PP. 237 - 290.
- A.Jolibert et Y.Giodrdano, Pourquoi je préfère la recherche quantitative et pourquoi je préfère la recherche qualitative, Revue internationale PME : Economie et gestion de la petite et moyenne entreprise, Vol N°29,1 Juin 2016.

analyser quantitativement en utilisant la statistique descriptive, les grilles d'observations, etc. ;

- La méthode **historique** : est évidemment **qualitative**, elle aborde des objets d'étude d'un point de vue chronologique en tenant compte de leur évolution dans le temps, sa visée est exploratoire, descriptive ou explicative.

Pour cela, le présent travail s'apparente à la méthode « **étude de cas** » qui est selon **A.Dahak** et **R. Kara**, dans leur ouvrage intitulé « Mémoire de master », la méthode est définie comme étant : « une méthode de recherche qui ambitionne la compréhension du sujet en question en choisissant un objet d'étude unique (le rôle de l'audit fiscal dans l'amélioration de la performance financière de l'entreprise) qui s'appuie et mobilise divers outils, aussi bien **Quantitatifs** (données chiffrées) des états financiers, ratios, etc. à utiliser que **qualitatifs** visant l'interprétation, l'analyse, la description, l'explication des documents, des chiffres et des tableaux, etc.» et ce, tout en respectant l'objectivité requise dans le cadre de notre capacité **permissive** d'interprétation autrement dit qui s'adapte pour nous donner la pleine possibilité de nous exprimer.

IV- Limites des autres types en méthodologie de travail :

Nous évoquons dans le cadre de ce travail de mémoire des limites liées particulièrement à la méthodologie de travail. A ce titre, en interprétant l'explication élaborée par M-L Gavard-Perret, D.Gotteland, C.Haon et A. Jolibert dans leur ouvrage « méthodologie de la recherche en science de gestion, réussir son mémoire ou sa thèse »; **la méthode empirique** ne peut épauler ce travail de recherche car son utilisation se réfère à des hypothèses de travail qui peuvent être testées en utilisant l'observation et l'expérimentation dans les sciences dures (exemple en biologie : tester une goutte de sang) alors que l'étude de cas permet d'analyser un processus complexe non palpable (l'audit fiscal) ;

La méthode historique expliquée par S.Mark, P.Lewis, A.Thornhill dans leur ouvrage «Research methods of business students »(2009) n'est que qualitative et aborde des cas d'étude d'un point de vue chronologique, c'est-à-dire en tenant compte de leur évolution dans le passé, le test des hypothèses et la validation des analyses recours à un large échantillon, celui de l'étude de cas ne permet que de comprendre une situation en profondeur.

Quant aux limites concernant le travail de recherche, celles-ci seront présentées en conclusion.

V- Restitution des résultats :

Afin de corroborer ou de réfuter nos hypothèses citées, ci-dessus, et répondre à la problématique et aux sous-questions posées, nous restituons les résultats de notre recherche suivant une structure d'organisation composée de quatre (04) chapitres. Ce modeste travail de recherche présente son ossature comme suit :

Le premier chapitre développé sous le titre « La notion de l'audit fiscal » qui s'articulera autour d'un rapprochement théorique via les sections suivantes :

- **Section 01** : Les fondamentaux de la notion d'audit ;

- **Section 02** : L'audit fiscal ;
- **Section 03** : Le statut de l'auditeur fiscal.

Le second chapitre intitulé « La mise en œuvre de la mission d'audit fiscal » a pour objet d'entrer dans le vif du sujet. Pour cela nous avons articulé le chapitre deux (02) autour de quatre (04) sections :

- **Section 01** : L'objet de la mission d'audit fiscal « le risque fiscal » ;
- **Section 02** : La gestion du risque fiscal ;
- **Section 03** : La mise en œuvre de la mission d'audit fiscal ;
- **Section 04** : La fiscalité dans le contexte algérien.

Le troisième chapitre dénommé « La performance financière de l'entreprise », touche au second volet de notre travail de recherche qu'est la performance financière, dans ce chapitre nous expliquerons la relation existante entre la performance financière de l'entreprise et l'audit fiscal. Pour ce faire, nous avons structuré cet avant dernier chapitre de la manière suivante :

- **Section 01** : La notion de la performance financière ;
- **Section 02** : Les outils et les méthodes d'évaluation de la performance financière ;
- **Section 03** : L'impact de l'audit fiscal sur la performance financière de l'entreprise.

Pour ce **quatrième et dernier chapitre** qui traitera du cas de l'entreprise algérienne « **Electro-industries ex ENEL** » dont nous étudierons les particularités se rapportant à ce sujet du rôle de l'audit fiscal dans l'amélioration de la performance financière de l'entreprise, nous étalerons ce chapitre par les trois (03) sections suivantes :

- **Section 01** : Présentation de l'entreprise Electro-industries Azazga (EI) ;
- **Section 02** : Mise en œuvre de la mission de l'audit fiscal au sein de l'entreprise Electro-industries Azazga(EI) ;
- **Section 03** : Mesure de la performance financière de l'entreprise Electro-industries Azazga (EI).

VI- Les motifs de choix du sujet et de l'intitulé

Le choix du sujet peut se justifier par l'intérêt manifeste que ce travail porte à la finance d'entreprise d'un point de vue général et à la fiscalité en particulier, or la fiscalité n'est pas une science exacte mais reste un phénomène sociétal omniprésent, récurrent et universel qui s'inscrit dans la durée. En effet, dans les temps les plus reculés de l'histoire, chaque Etat en fait dans le cadre de sa mission multidimensionnelle l'une de ses prérogatives jugées fondamentales. Pour l'essentiel, il reste dans son élaboration le privilège exclusif des Etats et par conséquent, aucun ne peut y échapper au risque de demeurer sans ressources et de se noyer dans la dette extérieure au plan macroéconomique. Par ailleurs, sur le plan microéconomique, l'entreprise est considérée comme étant la pierre angulaire du système économique, étant seule entité créatrice de valeur et indiquant que cette dernière constamment

asservie à sa charge fiscale, l'entreprise est donc dans l'obligation de trouver une meilleure entente entre performance financière et obligation fiscale.

L'intitulé de ce mémoire est inspiré de la publication de monsieur Belbachir Abdelkader, doctorant en science de gestion, spécialité « système comptable, finance et gouvernance » de la faculté des sciences économiques, commerciales et sciences de gestion à l'université d'Oran 2, Mohamed Ben Ahmed en Algérie, portant sur « l'audit fiscal et ses enjeux (cas de l'Algérie) ».

La faisabilité conceptuelle et temporelle nous a également permis d'approcher ce sujet d'une manière plus proche.

Toutefois, le présent travail précise que le cadre spatial concerné par la recherche est le territoire national « l'Algérie » tout en additionnant d'autres extensions spatiales en vue d'expliquer et de faire référence aux textes de loi ou démarches appliquées desquels l'Etat algérien s'inspire.

Tout texte de loi, interprétations, taux appliqués, procédures ou démarches exigées que nous indiquerons ou ferons référence au sein de notre travail n'offrent leur validité que dans les dits cadres spatiaux que nous mentionnerons au sein du présent travail.

Premier chapitre

La notion de l'audit fiscal

« Chaque opération de la vie des affaires croise l'impôt »

B.Mercadal et P.Macqueron (2014)

L'audit tel que la notion l'indique, est un processus d'analyse, de contrôle et de vérification établi par un professionnel dans le but d'exprimer une opinion sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes. En revanche, l'importance de procéder à un audit s'explique par le fait que ce dernier permet à l'entreprise de rationaliser l'utilisation de ses ressources. Par ailleurs, il faut aussi savoir que l'audit est devenu une pratique largement admise, qui étend progressivement son action à toutes les activités de l'entreprise, après le domaine comptable et financier, nous nous intéresserons dans ce travail de recherche à l'audit fiscal, qui a pour ultime objet le respect de la régularité et de l'efficacité fiscale primordiale à toute entreprise.

L'objectif de ce chapitre est d'exposer et d'étudier la notion d'audit qui nous permettra d'avoir le socle théorique nécessaire à l'étude de cette dernière. Tout d'abord, il serait important de maîtriser les fondamentaux de la notion d'audit afin de maîtriser l'édifice et l'origine de ce dernier. Ensuite, il serait convenable de comprendre l'extension de l'audit vers l'audit fiscal pour contenir son évolution et enfin saisir l'audit fiscal, dans le but de concevoir une compréhension claire et nette de la dite notion.

Ce premier chapitre sera scindé en trois (03) sections :

- **Section 01** : Les fondamentaux de la notion d'audit ;
- **Section 02** : L'audit fiscal ;
- **Section 03** : Le statut de l'auditeur fiscal.

Section 01 : Les fondamentaux de la notion d'audit

Dans l'entreprise la fiscalité a longuement été subie et souvent considérée comme une contrainte avec laquelle il fallait composer.

Cependant, aujourd'hui beaucoup d'entreprises continuent à être soumises à cette lourde charge fiscale sans sentir le lourd impact de son omniprésence. En revanche, une véritable fiscalité de l'entreprise n'est pas celle qui se contente d'étudier cette entité économique dans ses interactions avec l'Etat mais c'est celle qui intègre son fonctionnement interne afin de définir ses motivations et cerner ses préoccupations, dans le but d'assumer sa fiscalité au lieu de la subir et de surtout passer d'une gestion passive à une gestion active de sa charge fiscale et ce, en intégrant un processus de gestion critique de l'entreprise dans son ensemble via l'audit fiscal.

C'est dans ce cadre que s'inscrit cette première section dans laquelle nous présentons :

- I. L'historique de l'audit;**
- II. La définition de l'audit.**

I. L'historique de l'audit

La genèse de l'audit se situe entre deux périodes distinctes. La première étant longue a façonné l'audit comptable (01), notamment son extension et sa normalisation graduelle. Puis, de plus courte durée et beaucoup plus approximative de notre temps, l'audit a pris plus d'ampleur vu le développement de l'économie, l'importance de l'information dans la gestion des entreprises, la portée de l'audit était puissante vu son intérêt affirmé par l'avis qu'il proclamait sur la qualité des différentes informations (02). Enfin, l'étendu temporel et le développement touchèrent l'audit pour donner ainsi naissance à différents domaines d'audit (03) et d'extension de ses principes (04).

1. Aspects historiques de l'audit

Il est très évident qu'il y a contraste entre terme « audit » d'utilisation moderne et l'activité que ce dernier désignait autrefois, ses origines sont fortement lointaines mais reposaient essentiellement sur le contrôle des comptes.

D'après H.Vlaemminck (1979)³, les premières pratiques assimilables à des techniques d'audit remontent à 3000 ans avant Jésus-Christ chez les Sumériens où l'on contrôlait par recoupements autrement dit la vérification d'une information en fonction d'autres sources. Ceci se faisait réellement implicitement sans se rendre compte que c'était des pratiques relatives à l'audit. Le terme en question n'apparaîtra explicitement que plus tardivement chez les romains. Charlemagne perpétuait les pratiques romaines en envoyant des « Missi-Dominici » qui deux par deux, un clerc et un laïc, assuraient la surveillance et le contrôle des comptes des administrateurs provinciaux.

³ H.Vlaemminck, Histoire et doctrine de la comptabilité, édition : Pragnos, 1979, P17.

Vers 1250, il y a eu auprès du roi Louis IX un personnel spécialisé en matière financière et chargé de contrôler la comptabilité des officiers locaux qui, trois fois par an, venaient déposer leur recette au trésor royal⁴.

Postérieurement, en interprétant R.Brown(1962), les objectifs de contrôle se déployaient pour détecter les erreurs et les objectifs qui étaient la détection de la fraude rebroussaient chemin. En effet, la détection des erreurs donnait lieu à exprimer une opinion sur **la validité** des états financiers, **leur régularité** et enfin **leur sincérité** et ce, pour éviter d'en arriver à déceler des manœuvres frauduleuses⁵.

Au début du vingtième siècle, les deux premiers manuels d'audit comptable et le Stock exchange furent publiés aux Etats-Unis⁶, peu après, en 1929 en temps de la grande crise, on imposait aux sociétés cotées la pratique d'audits par les membres de l'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), c'est-à-dire l'institut américain de certification des comptables publics agréés.

L'audit comptable est considéré aujourd'hui comme une technique éprouvée. Aux Etats-Unis, les huit (08) cabinets les plus importants (Big Eights) réalisent annuellement plus de 05 milliards de chiffre d'affaires, une **véritable branche de l'économie**⁷.

2. Développement de la notion d'audit

Le développement de la notion d'audit, qui dépassa sa fonction initiale qu'est la révision des comptes, s'opéra essentiellement avec l'apparition de nouvelles formes d'audit en dépassant ainsi la relation légale entre l'auditeur et l'audité avec une extension des domaines de l'audit, donc de nouveaux objectifs. De ce fait, l'évolution historique centrée sur l'audit comptable et la certification des états financiers, visant à protéger les actionnaires, a été dépassé et ce pour apporter des éléments informationnels à d'autres partenaires autres que les actionnaires.

L'audit comptable anciennement légal et externe se modernise en allant :

- De l'audit légal à l'audit contractuel ;
- De l'audit externe à l'audit interne.

2.1.De l'audit légal à l'audit contractuel

D'un point de vue général, l'auditeur intervient par voie de loi pour contrôler la qualité de l'information. Cette forme traditionnelle est pratiquée par le commissaire aux comptes c'est donc une mission **d'audit légal** ou de **révision légale des comptes**.

En l'occurrence, le contrôle de l'information peut être sollicité par un tiers intéressé ou par un membre d'une entreprise, celui-ci devient alors le demandeur de la mission, la relation entre ce tiers ou membre de l'entreprise et l'auditeur est alors contractuelle ou conventionnelle,

⁴ Ibid.

⁵ R. Brown, Changing audit objectives and techniques : accounting review, Oct1962,P.MESSIQUA,art.préc

⁶ L.DICKSEE, Auditing :a practical manual for auditors, Cree London 1905_ R.Montgomery, MONTGOMERY'S auditing 1912.

⁷ Cons .Sup . O.C.C.A., Op.cit .P6.

c'est ce qu'on désigne alors **audit contractuel**⁸. Dans cette hypothèse deux situations se présentent :

- Le demandeur de la mission d'audit (prescripteur) peut être l'émetteur du message lui-même « l'audité », ce qui est le cas de dirigeants qui demandent, pour leur propre information, un avis sur la qualité des états financiers produits par l'entreprise ;
- Si le demandeur et l'émetteur du message sont des personnes ou des entités distinctes. Cette situation se matérialise lorsque de futurs actionnaires demandent, préalablement à une opération de cession d'actions ou de parts sociales, un audit comptable de l'entreprise dont ils s'apprêtent à prendre le contrôle.

Le cadre contractuel de l'audit comptable met l'accent sur le type de relation existant entre l'**auditeur et l'audité** tout en gardant l'aspect initial du domaine (contrôle des comptes, des états financiers).

2.2.De l'audit externe à l'audit interne

A mesure que le volume des informations comptables et financières s'élève, le risque d'erreur est d'autant plus prononcé. Ces deux variables (volume des informations et le risque d'erreur) sont en corrélation parfaite et positive et par conséquent, le coût d'un audit externe se révèle exorbitant. Pour cette double raison, les entreprises ont progressivement annexé leur organigramme en mettant en place des services internes chargés du contrôle assez semblables et comparables à ceux effectués par des auditeurs comptables externes.

Cependant, le problème majeur posé par l'audit interne, est relatif à la dépendance de l'auditeur de l'entreprise auditée. En effet, celui-ci étant un collaborateur salarié est avant tout dépendant de la direction de l'entité auditée, et surtout indépendant de tous les autres services, ainsi l'incompatibilité entre la qualité de l'auditeur interne et la certification des états financiers est alors très vite dégagée.

Toutefois, dans le cas de l'audit interne, le rôle des auditeurs s'est déployé notamment au-delà des traditionnelles activités comptables et financières pour couvrir l'ensemble des fonctions d'exploitation à l'intérieur de l'entreprise⁹. L'audit interne prit ainsi une dimension beaucoup plus, cette position est justifiée par la définition donnée par l'Institut Français des Auditeurs et Contrôleurs Internes où : « l'audit interne est la révision périodique des instruments dont dispose une entreprise pour contrôler et gérer une entreprise »¹⁰.

3. L'extension des domaines de l'audit

Avec le développement de l'audit interne, les entreprises perçurent l'intérêt que présentait l'expression d'une opinion sur des informations autres que celles d'ordre comptable et financier. Il parut donc possible d'exercer des audits sur tout type d'informations détenues par

⁸ L'audit contractuel et conventionnel recouvrent en matière d'audit la même réalité ils sont marqués pour faire différence à l'audit légal.

⁹ H.F.Stettler, Auditing principales, Trad. française : J.Raffegau, Edition Publi-Union, 1979 .P109

¹⁰ J.Raffegau, P.Dufils, R.Gonzalez et F.Aashworth, Audit et contrôle des comptes, édition : Publi-Union, 1979, P12.

l'entreprise, ceci servait la gestion, l'évaluation et la prise de décision débouchant donc sur l'amélioration de la performance financière de l'entreprise.

L'extension des domaines de l'audit, très large et très étendue, s'explique alors par l'importance des d'informations potentielles pouvant exister dans les entreprises. Ces informations font alors objet d'une variété d'audits, dont nous citons :

- L'audit fiscal ;
- L'audit social ;
- L'audit des rémunérations ;
- L'audit de l'aménagement du temps de travail ;
- L'audit de la communication ;
- L'audit commercial ;
- L'audit marketing ;
- L'audit export ;
- L'audit des achats ;
- L'audit de la production ;
- L'audit de la qualité ;
- L'audit de l'énergie ;
- L'audit informatique ;
- L'audit juridique ;
- L'audit des contacts ;
- L'audit du contentieux ;
- L'audit des assurances ;
- L'audit de la sécurité ;
- L'audit de la propriété intellectuelle ;
- L'audit des budgets ;
- L'audit de la planification ;
- L'audit de la stratégie ;
- L'audit du management ;
- L'audit d'acquisition ;
- L'audit de la culture de l'entreprise.

Et ce pour ne citer que ces exemples parmi tant d'autres.

4. L'extension des principes d'audit

En matière d'audit comptable, les critères utilisés sont bien connus. L'opinion de l'auditeur doit répondre à deux (02) critères :

- **La régularité qui** signifie la conformité des comptes aux règles comptables et lois en vigueur par rapport auxquelles ils s'apprécient.
- **La sincérité** qui est définie dans l'introduction du plan comptable général français (PCG) comme « l'application de bonne foi des règles et des procédures (en vigueur) en fonction de la connaissance que les responsables des **comptes** doivent normalement

avoir de la réalité et de l'importance des opérations, événements et situations des états financiers ».

- Il est par ailleurs important de citer **l'efficacité** qui fut un critère récemment instaurée. Le but est de faire de l'audit un outil de gestion et d'efficacité pour l'entreprise.

Ainsi, les auditeurs surtout internes qui participent au développement de l'audit d'efficacité, définissent leur mission de la façon suivante : « les objectifs principaux des auditeurs internes..., de vérifier si les procédures en place comportent les sécurités suffisantes, si les informations sont sincères, les opérations régulières, les organisations régulières, les organisations efficaces, les structures claires et actuelles »¹¹.

A l'étranger, le critère d'efficacité connaît un réel développement et en particulier au Canada où se pratique le « **comprehensive auditing** ». Sa mission a pour objectif « d'exprimer une opinion sur la manière dont étaient conduites les opérations de l'entreprise selon des critères d'économie, d'efficacité ou de productivité »¹².

Ainsi, on s'aperçoit aisément de l'étendue et de la diversité des missions d'audit tant par la variété des informations pouvant faire l'objet d'audit que par les critères utilisés. D'autres développements sont envisagés, notamment en fonction du type d'entité auditée. On peut alors noter un élargissement de la pratique d'audit au secteur associatif ou dans certaines branches du secteur public. De même l'information auditée évolue, d'où on suggère même d'autres types et domaines pour l'audit.

En d'autres termes, le concept d'audit connaît aujourd'hui une grande importance. La réflexion sur les extensions possibles de l'audit avance plus rapidement que les travaux de la mise en œuvre de ces missions, surtout, en termes de lois régissant ces éventuelles extensions. Parmi ces extensions, il y a celle touchant **à la fiscalité d'entreprise**. C'est dans ce cadre que nous développons dans la deuxième section de ce premier chapitre de notre travail de recherche, l'audit fiscal.

II. La définition de l'audit

Le terme d'audit a des origines fort lointaines même si les définitions générales de l'audit restent très influencées par l'emploi du terme dans les pays anglo-saxons pour désigner les missions de contrôle des comptes (01). Avec le temps, l'importance prise par les missions d'audit comptable, et l'évolution même des missions d'audit comptable ainsi que l'évolution même de ses missions ont incité les praticiens de l'audit à définir eux-mêmes la notion d'audit (02). La généralité et la pluralité des définitions élaborées tendent à rapprocher l'audit des autres notions voisines dont il doit être distingué mais qu'il est quand même important d'aborder. A ce titre, nous développons dans ce point :

1. **L'étymologie et l'approche littéraire ;**
2. **La de l'audit selon les praticiens.**

¹¹ A .T.H. Op.cit, P23.

¹² Audit d'efficacité au canada : Rev.Fr .De comptabilité, juin1986, P8.

1. L'étymologie et l'approche littéraire

De manière correspondante à la définition de certains auteurs, qui pour eux le mot « audit » serait plutôt d'utilisation moderne, l'audit n'est pas pour autant un mot qualifié d'ancien puisque bien au contraire le mot nous vient du latin, du verbe « audire » : écouter, *supin auditum* qui a donné « auditor » donc **auditeur**, celui qui écoute.

Le terme « audit » et « auditor » ont fait leur apparition dès le 3^{ème} siècle avant Jésus-Christ chez les romains¹³. Les gouvernants romains procédaient en effet à la nomination de fonctionnaires du Trésor dont la mission était de contrôler les comptabilités de toutes les provinces. Ces fonctionnaires devaient ensuite rendre compte oralement de leur mission à une assemblée d'**auditeurs**. Ceux qui approuvaient les comptes étaient ceux qui écoutaient.

Le terme « d'auditeur » prend aujourd'hui diverses significations. Selon le dictionnaire **la Rousse**¹⁴, l'auditeur désigne « une personne qui écoute un discours, une émission radiophonique, un cours » mais il précise qu'en droit auditer désigne « un magistrat chargé de préparer les décisions que prendront ses supérieurs dans certaines juridictions (conseil d'Etat, Cours des comptes) ».

Dans l'ensemble, le terme « audit » n'est que peu défini dans les ouvrages généraux tels que les dictionnaires ou les encyclopédies. Quant aux définitions existantes, celles-ci sont très influencées par l'exportation du terme vers les pays anglo-saxons, où le terme est souvent associé au contrôle des comptes. En revanche, le dictionnaire **Robert**¹⁵ précise que le terme a été diffusé vers 1970, et est un mot anglais venant du latin « auditus » qui désigne « la révision et le contrôle de la comptabilité et de la gestion d'une société » ;

L'encyclopédie Universalis¹⁶ indique quant à elle que l'audit « est un travail d'investigation permettant d'évaluer les procédures comptables, administratives ou autre en vigueur dans une entreprise afin de garantir à un ou plusieurs groupes concernés, dirigeants, actionnaires, représentants du personnel, tiers (banques, organismes publics), la régularité et la sincérité des informations mises à leur disposition et relatives à la marche de l'entreprise».

Il est enfin intéressant de noter que **l'Encyclopédia Britannica**¹⁷ consacrait déjà son édition de 1964, le titre « un développement au terme « audit » » portant pour l'essentiel l'audit comptable.

Aujourd'hui, l'audit s'est développé au-delà de l'audit comptable malgré que celui-ci reste le plus répandu. De ce fait, les définitions précitées restent limitées, ce qui a induit la recherche d'une approche plus précise de la notion d'audit, chose qui a fait l'objet d'étude des différents praticiens du domaine.

¹³ J.Rafféau, F.Dubois et D.Menoville, L'audit opérationnel, coll. Que sais-je ?, P.U.F 1984, P7.

¹⁴ Dictionnaire Larousse, édition 1985.

¹⁵ Dictionnaire Robert, édition 1985.

¹⁶ M.Chadefaux, L'audit fiscal, édition : Litec, 1987, P4 .

¹⁷ Ibid.

2. Définition de l'audit selon les praticiens

D'après J.Raffegeau, P.Dufils et D.Menonville (1994) dans leur ouvrage intitulé **audit financier**, l'audit est conçu comme étant « un examen critique qui permet de vérifier les informations données par l'entreprise et d'apprécier les opérations et les systèmes mis en place pour les traduire »¹⁸.

L'audit correspond donc à la nécessité fondamentale de contrôle que l'on peut difficilement dissocier de l'activité économique. A partir des notions initiales, se contentant de qualifier l'audit d'examen critique ou même d'une démarche de révision et de contrôle, on assiste maintenant à une transition historique au profit d'un approfondissement de ses domaines d'application, on trouve :

- L'audit en vue de la certification des états financiers dénommé **audit financier** définit par les auteurs, citées ci-dessus, comme étant « un examen critique des informations d'ordre comptable, effectué par un expert indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur les états financiers ». L'audit s'identifie ici à un contrôle externe.
- L'audit interne qui selon H.F.Steller rappelle que l'apparition de l'audit interne résulte de « l'extension des tâches de contrôle auxquelles s'est trouvée confrontée la direction dans des entreprises employant des milliers de personnes pour la conduite des opérations comportant des établissements souvent éloignés les uns des autres, les détournements organisés constituaient des risques évidents et la croissance du volume des opérations laissait prévoir une augmentation substantielle des services des auditeurs », autrement dit le volume des affaires et des opérations dans les grandes et très grandes entreprises obligeaient ces entités à faire appel à des auditeurs afin de pouvoir palier d'éventuels problèmes .
- **L'audit opérationnel** ou l'audit des opérations qui selon l'Institut Français des Auditeurs et des Contrôleurs Internes (IFACI) est « la révision périodique des instruments dont dispose une direction pour contrôler et gérer l'entreprise. Cette activité est exercée par un service indépendant de la direction de l'entreprise et indépendant des autres services.

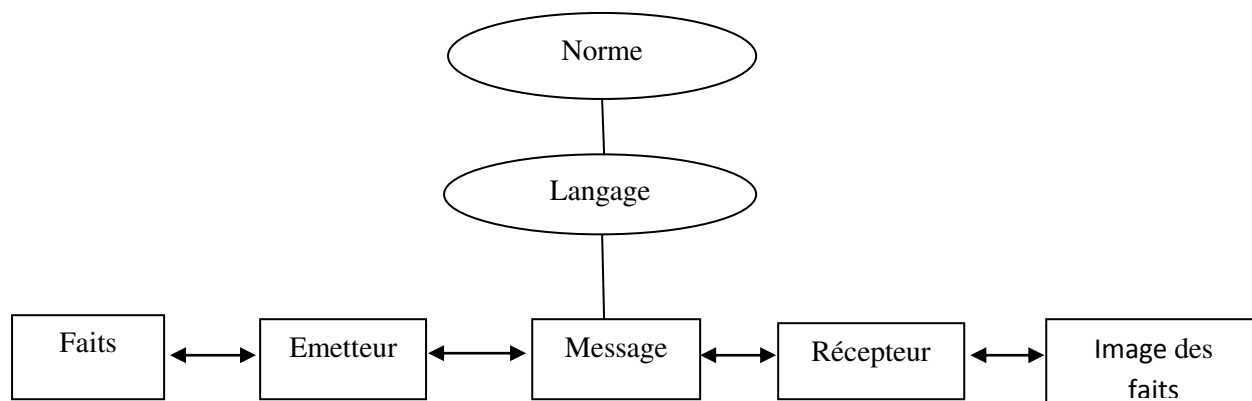
Les objectifs principaux des auditeurs internes sont donc, dans le cadre de cette révision périodique, de vérifier si les procédures en place comportent les sécurités suffisantes, si les informations sont sincères, les opérations régulières, les organisations efficaces, les structures claires et actuelles » en d'autres termes il serait donc un examen périodique de la régularité structurelle, organisationnelle, managériale et surtout informationnelle de l'entreprise.

Pour mener à bien leur réflexion, d'autres professionnels sont partis de l'élément fondamental et indissociable de l'audit qu'est l'**information**.

¹⁸ J.Raffegeau, P.Dufils et D.Menonville, Audit financier, coll. Que sais-je ?, 1^{ère} édition, Paris, Avril 1994, P7.

L'Association Technique d'Harmonisation de Cabinets d'Audit et Conseil (A.T.H)¹⁹ propose de résumer de la façon suivante le schéma général du processus d'information.

Figure n°01: Processus d'information



Source : Martial CHADEFAUX, L'audit fiscal, édition : Litec, 1987, P5

D'après le schéma, le message transmis doit être établi dans un langage commun à l'émetteur et au récepteur de l'information donc dans un langage normalisé. Le problème qui se pose dès lors, est de savoir s'il importe de laisser à l'émetteur « à partir de sa perception des faits la maîtrise totale et non contrôlée du message »²⁰. Ainsi, toute réponse négative justifie l'audit et l'intervention de l'auditeur, personnage indépendant de l'émetteur et du récepteur et dont la mission va consister à vérifier que le message transmis correspond effectivement aux faits perçus.

Cette analyse conduit l'A.T.H à donner de l'audit la définition générale suivante :

« L'audit est l'examen professionnel d'une 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 »²¹.

Pour synthétiser de manière **permissive** et **non exclusive** : « l'audit est le traitement analytique puis critique de la conformité d'une information à l'égard de normes et de règles édictées par les instances en vigueur, quelconque soit elle comptable, financière, managériale ou autre, intégrant l'entreprise dans son ensemble pour faire l'objet de travail des experts en la matière »²².

3. L'audit et les notions voisines de l'audit

La généralité des définitions précitées de l'audit amène nécessairement à s'interroger sur les limites de la notion. L'examen de l'auditeur est-il autre chose qu'un simple contrôle ?

¹⁹ L'Association Technique d'Harmonisation de Cabinets d'Audit et Conseil (A.T.H), Audit financier : guide pour l'audit de l'information financière des entreprises et des organisations, Clet, 1983, P 13.

²⁰ L'Association Technique d'Harmonisation de Cabinets d'Audit et Conseil (A.T.H), op.cit, P14.

²¹ L'Association Technique d'Harmonisation de Cabinets d'Audit et Conseil (A.T.H), Op.cit, P.18.

²² Etabli par nous-mêmes.

L'opinion qui doit être exprimée est-elle un jugement ou un conseil ? Enfin, le terme « audit » n'est-il pas ni plus ni moins l'appellation moderne d'une pratique ancienne plus connue sous le nom « révision » ?

Afin de répondre à tous ces questionnements nous traitons dans ce point des définitions de certains concepts clés dans le domaine d'audit, comme :

- L'audit et le contrôle ;
- L'audit et le conseil ;
- L'audit et la révision.

3.1.L'audit et contrôle

Le terme de contrôle est fréquemment associé à celui d'audit. La définition précitée du dictionnaire Larousse (1985) le rappelle en indiquant que l'audit est une « procédure de contrôle ». La différence entre les deux notions peut s'expliquer par référence à la théorie des ensembles²³. L'audit inclut le contrôle, ou plus exactement la mise en œuvre de l'audit implique de procéder à différents contrôles. Le contrôle, qu'elle qu'en soit la forme se présente comme un outil de l'audit.

L'audit englobe ainsi l'ensemble des procédures et techniques de contrôle qui constituent l'examen approfondi par un professionnel et reposant sur une méthodologie, mais l'audit englobe également l'opinion qui est la résultante des contrôles, comme certaines définitions l'ont montré, le but essentiel de l'audit.

En d'autres termes, l'audit conduit à recourir à des contrôles. Tout contrôle n'est cependant pas de l'audit.

3.2.Audit et conseil

A l'inverse du contrôle qui se situe en amont de l'expression d'une opinion par l'auditeur, le problème d'interférence éventuelle avec une mission de conseil se pose lors de l'expression de cette opinion postérieurement.

La distinction entre audit et conseil ne peut s'opérer que par une analyse préalable du caractère de la mission qui est dévolue à l'auditeur et du lien entre auditeur et audité.

Si la mission est d'origine légale, telle que celle du commissaire aux comptes, l'audit ne peut en principe déboucher sur le **conseil**. Selon la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes(C.N.C.C), la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales distingue nettement entre les « activités de direction et de gestion d'une part, et les activités de contrôle d'autre

²³ Par Ralph Chill, Logique et théorie des ensembles, cours en Licence de Mathématiques, 1ère année, 1er semestre, Laboratoire de Mathématiques et Applications de Metz, France, 2007/08, P17 .

En 1895, Georg Cantor donnait la définition suivante d'un ensemble: Nous appelons ensemble toute réunion **M** d'objets de notre conception, déterminés et bien distincts, que nous nommerons éléments de **M** ou, un ensemble est une collection d'objets (que l'on appelle éléments de l'ensemble), ou une multitude qui peut être comprise comme un tout.

part ».²⁴ En outre, le commissaire aux comptes est tenu par la règle de **non-immixtion** dans la gestion c'est-à-dire dans la conduite des affaires sociales. Toutefois, le commissaire aux comptes a la possibilité d'émettre des avis et conseils, mais à condition que ceci « restent en relation directe avec la mission, telle que définie par la loi »²⁵. Selon la C.N.C.C. le commissaire excéderait ainsi le cadre de sa mission s'il donnait par sa propre initiative ou sur demande qui lui serait faite, des avis ou conseils sur des questions d'opportunité intéressant la gestion de l'entreprise. En toute hypothèse, le commissaire aux comptes ne peut devenir conseiller, ni concevoir des honoraires spécifiques pour des avis et conseils.

Si en revanche, le lien entre l'auditeur et l'audit est **contractuel**, l'audit peut déboucher sur un conseil, or l'audit ne peut, et ne doit pas, par principe être assimilé au conseil. Ce dernier n'étant en fait **que le complément facultatif d'un travail préalable d'audit** dont l'aboutissement réside dans l'expression d'une opinion.

La relation entre audit et conseil n'est pas si facile à déceler, cette dernière suscite divers problèmes aux seins des professions concernées. Ainsi, on peut assimiler facilement le travail du conseiller de l'entreprise dans le cadre de son travail de recommandations et de conseil à de l'audit, pour faire la dichotomie la réponse à cette confusion est étroitement liée au domaine dans lequel l'audit est effectué et aux choix des critères en fonction desquels l'opinion est émise.

3.3.L'audit et révision

La distinction entre audit et révision impose de revenir au domaine d'application le plus répandu de l'audit, **la comptabilité**, car d'une certaine façon, la révision comptable est l'appellation ancienne de l'audit comptable.

Selon les professionnels de la comptabilité, la révision comptable et le commissariat aux comptes étaient traditionnellement flous dans leurs finalités, dans leurs méthodes et dans leurs normes²⁶ c'est pour cette raison que le terme d'audit est apparu, terme faisant référence à une « **méthodologie** élaborée et exercées par des professionnels indépendants, pour exprimer une opinion par rapport à des normes »²⁷.

De plus M.Raffegau indique que le terme de révision des comptes est dépourvu des aspects flatteurs de l'audit, c'est pour cela que M.Vidal dans son ouvrage consacré au commissariat aux comptes dans la société anonyme, explique que le professionnel exerçant l'audit se livre à un **contrôle légal** ou une **révision légale** qui procède à la mise en œuvre des **techniques éprouvées et édictées** par l'audit. La portée du terme « audit » est donc beaucoup plus large que celle de « révision » ce qui caractérise l'étendue actuelle des domaines d'audit, une discipline dont l'évolution est constante même si pendant longtemps, elle s'exerça dans le domaine comptable.

²⁴ C.N.C.C., Recommandations relatives à l'exercice des missions : Principes généraux, Délibération du conseil national du 23 octobre 1980, recommandation 1-07.

²⁵ Ibid., recommandation 1-12.

²⁶ Ordre des experts comptables et comptables agréés (O.E.C.C.A), Acte du premier forum de l'audit, 1984, P16.

²⁷ OECCA, Op.cit., P16.

Section 02 : L'audit fiscal

L'application de l'audit semble connaître une véritable inflation. Certains développements d'audit sont aujourd'hui bien établis et la distinction, entre audit légal et l'audit contractuel ainsi qu'entre l'audit interne et l'audit externe est nettement claire et acquise. Les extensions les plus récentes dans le domaine de l'audit opérationnel relèvent encore de l'exploitation et la généralisation de la démarche d'audit qui a révélé de vastes perspectives dans son utilisation.

Pour cela, il est inévitable que l'extension de l'audit à tous types d'informations et d'opérations atteigne le **domaine fiscal**. A ce titre, nous présentons dans cette deuxième section :

I. Les éléments favorables à l'extension de l'audit au domaine fiscal.

II. Les objectifs et l'intérêt de l'audit fiscal.

I. Eléments favorables à l'extension de l'audit au domaine fiscal

L'extension de l'audit comptable et financier au-delà de l'information comptable et financière devrait nécessairement mener à la fiscalité, les raisons sont multiples à commencer par :

- L'intensité des liens que la fiscalité entretient avec la comptabilité ;
- Les règles fiscales outrepassent les dispositions comptables suivant **l'article 141 ter** du code des impôts directs et taxes assimilées²⁸ ;
- La fiscalité présente des prédispositions pour l'audit du fait de son influence quasi-permanente sur la vie de l'entreprise ;
- La complexité de la matière fiscale ;
- Le risque financier attaché au non-respect de la règle fiscale autrement dit la créance fiscale est réglementée et protégée.

C'est dans ce cadre que nous développerons dans ce point :

1. Les éléments explicatifs de l'extension de l'audit vers « l'audit fiscal ».

2. Apparition de la notion « d'audit fiscal » qui s'annonce comme étant apporteuse de réponse aux préoccupations fiscales de l'entreprise.

1. Les éléments explicatifs de l'extension de l'audit vers l'audit fiscal

La fiscalité occupe aujourd'hui une place prépondérante au sein de l'entreprise et ce, pour diverses raisons.

Premièrement, les prédispositions fiscales qui émanent du droit fiscal sont importantes et contraignent les entreprises du fait de leur complexité et de leur constante évolution (nouvelles dispositions pour chaque loi de finance). En outre, l'Etat est le créancier de l'impôt, de ce fait le législateur s'est aménagé la possibilité de contrôler l'application des règles, sanctionner les erreurs afin de préserver l'intérêt de la nation ;

²⁸ **ARTICLE 141 ter du code des impôts directs et taxes assimilées (CIDTA)**, 2019 en Algérie, « Les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le système comptable financier, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles fiscales applicables pour l'assiette de l'impôt ».

Deuxièmement, l'entreprise est toujours en situation de risque fiscal dans tout acte allant à l'encontre des lois en vigueur. Par conséquent, sa mesure représente un élément d'information pour les dirigeants. De même, et plus que toute autre discipline juridique, l'incidence du droit fiscal sur la gestion de l'entreprise est abondamment ressentie du fait de son impact financier qui est directement mesurable ;

Toisièmement, sur le plan d'activité de l'entreprise la fiscalité est très accaparante. En effet, pour une nouvelle activité ou pour un programme de recherche, soit pour l'accroissement des effectifs ou sinon pour une décision d'investissement et pour tout événement lié au quotidien de l'entreprise, la fiscalité et l'aspect fiscal relatifs à chaque activité sont omniprésents et s'imposent avec rigueur ;

Quatrièmement, l'impôt tel que interprété dans la définition donnée par G.Gaston est un prélèvement pécuniaire obligatoire et sans contre partie directe. A cet effet, le prélèvement dont l'importance se traduit dans les charges de l'entreprise qui, au même titre est collecteur d'impôt est systématiquement reconduite à la génération de coût additionnel.

Cinquièmement, le coût administratif selon MM.Perochon et Klee (1982), indiquent que l'entreprise « est chargée d'opération d'assiette, de déclaration, de perception et de reversement de l'impôt, elle supporte un coût qui lui est transféré par l'administration fiscale. Il s'agit d'un coût « subi » par l'entreprise auquel elle ne peut se dérober. Donc elle a tout intérêt à en ménager au mieux la gestion, c'est-à-dire les moyens qu'elle met en œuvre pour réaliser cette « fonction fiscale » qui lui est dévolue en raison de la législation »²⁹ la satisfaction des obligations fiscales mobilise du personnel, interne ou externe à l'entreprise et des moyens qui vont des locaux à la documentation, le surplus d'impôts (pénalités ou amendes) est également financier faisant ainsi alourdir le coût administratif et de la fiscalité une charge inéluctablement considérable ;

Sixièmement, la fiscalité apparaît comme une contrainte financière risquée dont le montant de la charge peu chiffrer aux dépens de l'entreprise mais la réalité est d'autant plus complexe dans la mesure où le droit fiscal n'a rien de commun avec le cadre flexible auquel on l'identifie souvent or cette branche du droit n'a jamais était imposée passivement aux entreprises mais il est en tout point **impératif** à l'entreprise.

L'entreprise reste en effet et malgré tout maitresse de ses décisions qui influencent directement sa propre situation fiscale, certaines décisions sont plus ou moins opportunes mais toujours à la porté du choix de l'entité. En effet, il y a ainsi une conception de la démarche de l'entreprise vis-à-vis de sa fiscalité qui dès lors est qualifiée de dynamique et dénommée hâtivement « **la gestion fiscale** ».

Contraintes financières, risque, gestion fiscale sont des éléments suffisamment importants pour justifier un contrôle approfondi, spécialisé qui puisse apporter des éléments

²⁹ C.Perochon et L.Klee, Structure économique et juridique de l'entreprise et TVA. : Rev .Fr .de comptabilité, Mai1982, P223.
et A.GAZENGEL et H. DE LA BRUSLERIE, TVA et besoins de financement : Rev.FR. De gestion, Mai-Juin, 1980, P71.

d'informations notamment aux dirigeants de l'entreprise fondant ainsi la raison sine qua non de se déployer vers un **audit fiscal**.

2. Apparition de la notion « d'audit fiscal » qui s'annonce comme étant apporteuse de réponse aux préoccupations fiscales de l'entreprise

Les préoccupations fiscales de l'entreprise conjuguées aux perspectives de développement de l'audit ont donné naissance à la formule d'**audit fiscal**. Cette notion qui peu courante a non seulement suscité **des interrogations, des coûts**, mais aussi a démontré les objectifs et l'intérêt de l'audit fiscal ainsi que la **critique** formée à l'extension de cette notion.

2.1.Genèse de la formule « audit fiscal »

L'emploi de la formule « audit fiscal » est très récente. Ce dernier est très lié aux travaux développés sur l'audit opérationnel représentant ainsi une extension de l'audit.

L'A.T.H de cabinets d'audit et de conseil a présenté l'audit fiscal comme une variété de l'audit opérationnel et propose la **définition** suivant laquelle:

« 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 de l'audit »³⁰.

Pour M .Colin(1984), énonce, en suivant l'ordre de présentation des documents comptables, les principaux **points de redressements** pouvant **affecter une comptabilité** ainsi que l'état de la jurisprudence sur les différentes questions évoquées. L'**Audit fiscal** apparait donc comme un **contrôle du respect de la règle fiscale** ³¹ qui, dans les propres termes de l'auteur le définit comme : « l'examen de la comptabilité par l'administration fiscale »³².

Telles sont les rares et exceptionnelles définitions qu'on pourra citer au sujet de l'audit fiscal.

Les différents cabinets d'audit et de conseil considèrent que la formule d'audit fiscal est généralement perçue comme l'aspect fiscal de la mission d'audit comptable ou de révision comptable, mais en aucun moment la révision fiscale des comptes. Parfois, l'audit fiscal est assimilé à une mission contractuelle dont l'objectif serait une vérification fiscale simulée. Enfin, plus précisément, l'audit fiscal évoque l'examen de la situation fiscale internationale d'une entreprise ou d'un groupe d'entreprises.

A l'heure actuelle, l'audit fiscal n'est promu qu'au plan théorique. Dans la pratique, l'audit fiscal reste très peu dissocié de l'audit comptable.

³⁰ L'Association Technique d'Harmonisation de Cabinets d'Audit et Conseil (A.T.H), Op.cit ,P23.

³¹ P.Colin, L'audit fiscal et l'examen de la comptabilité par l'administration fiscale: Les petites affiches, 29juin1984, P12 et 2juillet 1984, P3.

³² Ibid.

2.2. Les interrogations de l'audit fiscal

Compte tenu des définitions et des objectifs assignés à l'audit fiscal, deux questions potentielles ont été soulevées par M.Chadefaux(1987), que nous jugeons pertinentes et que nous proposons comme suit :

- La qualification de la vérification de l'aspect fiscal de l'entreprise est –il vraiment mérité ?
- La mise en œuvre de l'audit fiscal est –il réellement possible au sein d'une entreprise ?

La revue de la littérature a révélé les réponses qui ont été apportées à ces deux questions. En effet, s'agissant le **la première question** :

L'émission d'une opinion par un auditeur compte tenu de la complexité de la matière, des multiples sources de risque, de l'évolution constante de la législation et la jurisprudence conduiraient un professionnel après son travail d'audit élaboré méticuleusement à accepter enfin, d'engager sa signature indiquant la régularité de l'entreprise face aux règles fiscales édictées. En revanche, la nuance pouvant être relevée est celle liée au fait de proclamer que l'audit est une démarche devant conduire avant tout à l'expression d'une opinion. Sur ce dernier aspect l'on pourra facilement préférer les formules suivantes : « la revue de la situation fiscale », « le diagnostic fiscal » ou « l'examen critique d'une information fiscale ».

A terme, nous pensons qu'il serait plus judicieux de dire que la formule d' « audit fiscal » ne peu être qualifiée d'impropre, vu qu'elle rassemble l'ensemble de toutes ces expressions précitées et en recourant à un ensemble de règles et de principes en référence aux textes de loi édictées par l'autorité fiscale en vigueur.

Quant à la réponse à la **deuxième question**, le champ d'application potentiel de l'audit fiscal est, à priori vaste mais équivalent d'une certaine façon au domaine d'application du régime du réel d'imposition des entreprises. Un des éléments les plus pertinents pour répondre à cette question est **le coût de l'audit fiscal**, qui par sa capacité de chiffrer peut constituer un obstacle à la demande du dit audit, mais l'aspect imposant du risque fiscal et son importance pouvant conduire l'entreprise à une situation d'insolvabilité totale voire de faillite ou d'application d'une des procédures de poursuites fiscales, peut rendre honneur et légitimer l'application de l'audit fiscal au sein des entreprises.

Par ailleurs, il est important de noter que les procédures de poursuite fiscale, autrement dit **les peines correctionnelles** selon l'article 303 du CIDTA³³, sont en résumé, et allant dans l'ordre, comme suit (pour plus de détails cf. **annexe n°01**) :

- Application de pénalités ;
- Application de l'Avis à Tiers Détenteur (ATD) : mesure conservatoire de l'entreprise se matérialisant par le blocage de ses comptes ;
- Fermeture de l'entreprise pendant six (06) mois ;

³³ CIDTA : Code des Impôts Directes et Taxes Assimilées 2019.

- Les saisies mobilières et immobilières en appliquant la règle de solidarité (les saisies peuvent atteindre les biens des membres de la famille) ;
- La contrainte par corps (la prison).

2.3. Les coûts engendrés par la fiscalité

La fiscalité est avant tout une charge qu'il faut appréhender pour mieux l'assumer. En effet, la fiscalité selon la conception de M.Chadefaux (1987) dans son ouvrage « l'audit fiscal »³⁴, engendre dans l'entreprise **trois** types de coûts :

1. **Le coût d'administration ou de gestion de l'impôt** : qui est présenté par l'addition de l'ensemble des impôts et taxes de l'entreprise (coût en personnel, matériel, documentation, frais financiers, etc.) ;
2. **Le coût du risque fiscal** : induit par les irrégularités commises et qui se mesure notamment en **termes** de redressement ou de pénalités ;
3. **Le coût provenant du défaut d'optimisation** : c'est-à-dire de la situation fiscale de l'entreprise, du supplément de charge résultant d'un choix fiscal mal exercé, d'une opinion inadéquate ou d'un régime de faveur négligé.

Le domaine de l'audit fiscal est constitué de ces deux derniers types du coût fiscal global que supporte l'entreprise.

II. Les objectifs et l'intérêt de l'audit fiscal

L'audit fiscal apparaît comme l'examen du traitement que l'entreprise réserve aux questions d'ordre fiscal. Cet examen s'effectue par référence à des critères de **régularité (contrôle de la régularité)** et d'**efficacité (objectif stratégique du contrôle de l'efficacité fiscale)**.

Dans ce chapitre, nous allons aborder :

1. Les objectifs de l'audit fiscal ;
2. L'intérêt de l'audit fiscal.

1. Les objectifs de l'audit fiscal

L'audit fiscal atteint ses objectifs à travers l'ultime respect de ses deux principes, c'est pour cela nous aborderons dans ce point :

- **Objectif de régularité** : contrôle de la régularité fiscale ;
- **Objectif stratégique** : contrôle de l'efficacité fiscale.

³⁴ M.Chadefaux, Op.cit, P19.

1.1. Le contrôle de la régularité fiscale

On sous entend par un contrôle de **régularité**, l'audit fiscal qui s'assure du respect des dispositions fiscales auxquelles l'entreprise est soumise. Il s'agit d'un contrôle ayant comme finalité de s'assurer de la fiabilité des informations aux aspects fiscaux. Il permet de repérer les anomalies, leurs origines et les risques fiscaux en vue de détecter les infractions fiscales éventuelles et se préparer pour le contrôle fiscal.

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

1.2. Le contrôle de l'efficacité fiscale

On sous entend par un contrôle d'**efficacité** l'audit fiscal qui mesure l'aptitude de l'entreprise à mobiliser les ressources du droit fiscal dans le cadre de sa gestion, afin de concourir à la réalisation des objectifs de politique générale qu'elle s'est fixée. Il s'agit d'un contrôle ayant pour but la mesure de l'entreprise à tirer profit des avantages et opportunités mis à sa disposition en matière fiscale. Ce contrôle repose sur deux types de choix ³⁵:

- Choix tactique lié à la gestion courante de l'entreprise, c'est à titre d'exemple : le mode d'amortissement, le régime d'option de la TVA ...etc. le contrôle des choix tactiques est considéré comme un contrôle simple faisant appel à des outils traditionnels de l'audit comme (les questionnaires, les examens directes des comptes et des documents comptables). L'auditeur comptable vérifie les principaux choix fiscaux et éléments de risque liés à ce choix et enfin il met en évidence les dispositions omises et ignorées ;
- Choix stratégique à titre occasionnel : l'audit permet dans ce cadre de mettre à niveau la complexité fiscale du projet aux compétences des personnes rencontrant des problèmes fiscaux, et ce pour examiner s'il n'y a pas de manque ou de risques encourus. L'audit à ce stade détermine le degré de conscience à l'égard de la question d'efficacité fiscale.

2. L'intérêt de l'audit fiscal

L'audit fiscal comme tout autre type d'audit présente une importance majeure à la vie de toute entreprise. Toutefois, la notion d'audit fiscal n'est surement pas exempte de critiques, c'est pour cela que nous développerons dans ce point :

1. L'importance de l'audit fiscal ;

2. Les critiques attribuées à l'audit fiscal.

³⁵ S.Boucherguine et L.Zetout, L'audit fiscal au sein d'une entreprise : cas de la société les moulins de Soummam, Mémoire de Master, Finance et Comptabilité, Option : Comptabilité et Audit, FSEGC de l'université Abderrahmane Mira Bejaia, Juin 2018, P 12-13.

En interprétant M.Chadefaux (1987), l'intérêt d'un contrôle des questions d'ordre fiscal est clair et dont les points se présentent comme suit ³⁶:

2.1. L'importance de l'audit fiscal

En interprétant M. Chadefaux (1987), l'intérêt d'un contrôle des questions d'ordre fiscal est clair et dont les points se présentent comme suit ³⁷ :

- La collecte d'informations sur la nature et l'étendue du risque fiscal encouru par l'entreprise ;
- L'étude de l'aptitude de l'entreprise à utiliser la fiscalité aux mieux de ses intérêts (l'entreprise procède à des mesures d'optimisation fiscale) ;
- L'élaboration du bilan de santé fiscale qui représente un élément essentiel du diagnostic général de l'entreprise ;
- Le traitement des incertitudes et sur les interrogations fiscales de l'entreprise ;
- La facilitation de la prise de décisions au niveau de l'entreprise.

Il est par ailleurs important de noter que si l'examen se prolonge par des recommandations ou par des conseils, l'importance de l'audit fiscal apparaît aussi dans sa contribution à :

- La sécurité fiscale de l'entité ;
- L'amélioration de la gestion fiscale.

2.2.Les critiques attribuées à l'audit fiscal

Bien que l'audit fiscal soit reconnu comme une forme d'audit moderne permettant à l'entreprise l'amélioration de la gestion fiscale, il n'en demeure pas moins que trois(03) principales critiques ont été formulées par les praticiens notamment les commissaires aux comptes (CAC) et les experts comptables. Ces critiques portent sur les caractéristiques de l'audit fiscal, à savoir :

- 1. La nouveauté de l'audit fiscal ;**
- 2. L'opportunité de l'audit fiscal ;**
- 3. La spécificité de l'audit fiscal.**

2.2.1. La nouveauté de l'audit fiscal

La critique portée dans ce point met l'accent sur le fait que l'audit fiscal n'est qu'une pratique ancienne de l'audit comptable revisitée, il n'est donc pas une forme d'audit moderne. De plus, et de façon plus exhaustive, le développement des formes contemporaines d'audit, dont la réflexion théorique a sensiblement évolué peut paraître prématurée pour une application réelle au sein des entreprises. Aussi, la multiplication des audits peut provoquer un excès d'informations et créer un climat de contrôle permanent peut s'avérer finalement néfaste pour l'entreprise et ce, en juxtaposant cet audit à d'autres formes d'audit déjà existantes. Pour justifier cette position il suffit de citer :

³⁶ M.Chadefaux, Op.cit, P19.

³⁷ Ibid.

- La possibilité de contrôle des actionnaires ;
- La possibilité de contrôle des associés ;
- La possibilité de contrôle du comité de l'entreprise ;
- La possibilité de faire nommer des experts en diagnostic ;
- Les contrôles opérés par des centres de gestion, etc.

2.2.2. L'opportunité de l'audit fiscal

Le problème posé par la présente critique est de savoir si l'audit fiscal peut être une réponse ou non à un besoin spécifique en matière fiscale. A ce titre, on peut invoquer que l'expert-comptable, le conseil juridique 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. Dans ce cadre, quelle est donc l'utilité de l'audit fiscal ? Ce type de mission répond-il à des besoins non encore satisfaits dans ce domaine ?

Et par conclusion, on peut soutenir que l'audit fiscal n'est qu'un moyen de promouvoir l'intégration des aspects juridiques et fiscaux dans la vie de l'entreprise. Cette critique à d'autant plus de portée lorsqu'on admet que la fiscalité n'est pas une matière nouvelle à l'audit comptable qui, inéluctablement, intègre la variable fiscale dans l'exécution de sa démarche.

Aves ces constatations, peut-on alors reconnaître une spécificité à l'audit fiscal ?

2.2.3. La spécificité de l'audit fiscal

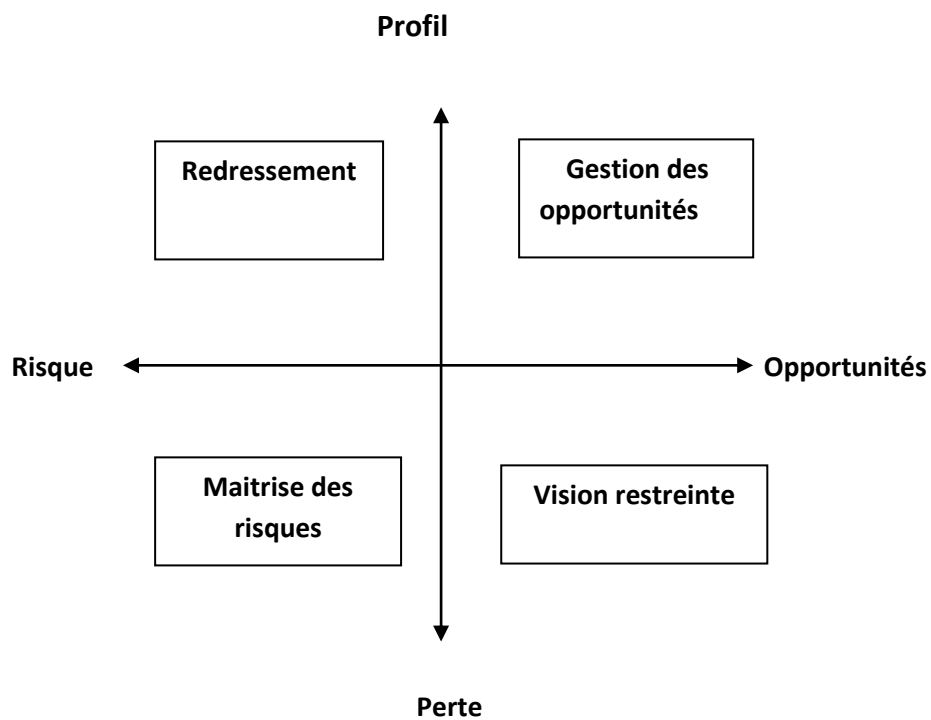
Les travaux relatifs à l'audit comptable considèrent l'aspect fiscal dans la révision comptable. Cette prise en compte est largement indissociable du lien existant entre la comptabilité et la fiscalité, l'influence et l'impact de la fiscalité sur la configuration des états financiers. Dans ce cas, l'auditeur comptable est interdit de se prononcer sur la qualité de l'information comptable sans envisager les aspects fiscaux.

La fiscalité semble ainsi être déjà l'objet de l'audit que ce soit au travers de la forme traditionnelle de l'audit, de l'audit comptable ou de l'audit juridique. Il est donc 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.

Ainsi pour finir, la définition et l'ensemble des composantes auxquelles la notion d'audit fiscal fait référence, nous présentons le schéma suivant, que nous interprétons comme suit :

En guise d'interpréter le schéma suivant, nous constatons que toute entreprise doit correspondre les attraits de son profil aux opportunités offertes pour ce dit profil, lorsque l'entreprise encourt des risques fiscaux, celle-ci s'expose à d'éventuels redressements occasionnant ainsi des pertes. Ces dernières, contraignent l'entreprise à la recherche de maîtrise des risques. De plus, une opportunité mal conçue et qui ne convient pas au profil de l'entreprise conduit certainement à subir des pertes inattendues, pour cela l'entreprise se doit d'être efficace dans sa saisie d'opportunités afin d'éviter toute éventuelle perte.

Figure n° 02 : présentation schématique de l'audit fiscal



Source : Rédha Khelassi, Précis d'audit fiscal de l'entreprise, BERTI Edition, Alger, 2013, P95.

Section 03 : Le statut de l'auditeur fiscal

Alors que la profession d'auditeur comptable est organisée par un ensemble de normes et de règlements, l'auditeur fiscal endure l'absence de réglementation qui normalise et organise sa mission. Ainsi, et en l'absence de normes bien définies, nous avons essayé de présenter une méthodologie claire permettant l'exécution d'une mission d'audit fiscal et permettant d'assister l'expert comptable et le commissaire aux comptes (CAC) apparentés à des auditeurs fiscaux dans l'accomplissement d'une telle mission. Pour cela, nous développerons dans cette section :

- I. Les qualités requises de l'auditeur fiscal ;
- II. Le cadre déontologique étendu au domaine fiscal.

I. Les qualités requises de l'auditeur fiscal

La notion d'audit apporte par sa propre dénomination les éléments clés exigés d'un auditeur fiscal. En premier lieu, l'auditeur ne doit pas être juge et partie en d'autres termes, il ne doit en aucun cas être responsable du contenu de l'information à auditer. En second lieu, un jugement de qualité émanant d'un auditeur fiscal exige de celui-ci un haut niveau de compétence.

Ainsi, on pourrait annoncer que **l'indépendance** et **la compétence** sont les deux qualités et critères que l'on attend d'un auditeur fiscal³⁸. Critères jugés purement techniques auxquels doit s'ajouter des qualités humaines fixant la qualité de la relation entre l'auditeur et le prescripteur (demandeur de la mission d'audit).

1. L'indépendance de l'auditeur fiscal

L'auditeur est amené à émettre une opinion sur une information par rapport aux principes de **régularité** et **d'efficacité**. Pour cela, il est primordiale pour l'auditeur de faire preuve d'impartialité dans son jugement. L'auditeur doit se trouver ainsi dans une situation **d'indépendance matérielle** vis-à-vis de l'audité à laquelle doit inévitablement s'ajouter **l'indépendance morale**.

1.1. L'indépendance matérielle de l'auditeur fiscal

Afin d'assurer l'objectivité de l'opinion qu'émet un auditeur fiscal sur la situation fiscale de l'entreprise, l'auditeur ne doit donc pas être en situation qui risque de compromettre sa liberté d'agir et de penser.³⁹

Ce risque apparaît essentiellement lorsque l'auditeur est en relation d'affaire avec l'audité. En effet, il n'est pas libre de tout intérêt dans la conduite de sa mission. Pour cela, il convient de soulever la possibilité de joindre la mission d'audit fiscal à d'autres types d'audit plus

³⁸ En matière d'audit comptable, l'indépendance et la compétence sont considérés comme des normes générales de l'audit, ou encore des normes applicables à l'auditeur tel qu'est annoncé dans l'ouvrage :

J.Raffegau, P.Dufils, R.Gonzalez et F. Ashworth, Op.cit., P26.

³⁹ Ibid.

particulièrement dans le cas de l'audit interne où l'auditeur a ainsi pour mission de déterminer les avantages, les inconvénients ainsi que les exigences de l'audit fiscal interne.

1.2. Les avantages et les inconvénients de l'audit fiscal interne

Pour concevoir une mission d'audit fiscal interne, celle-ci n'est possible qu'en assurant à l'auditeur interne une position totalement indépendante des services comptable, juridique, administratif et financier en plus de son indépendance à l'égard de la direction de l'entreprise.

Une mission fiscale d'audit interne peut être avantageuse par rapport à une mission d'audit fiscal externe si le service d'audit interne respecte un certain nombre d'exigences que nous présentons sous forme d'avantages, d'inconvénients et d'exigence de la mission fiscale dans le cadre de l'audit interne. Nous présentons d'abord, les avantages et par la suite les inconvénients.

1.2.1. Les avantages de l'audit fiscal interne

- L'auditeur fiscal interne possède la **connaissance parfaite de l'entreprise** qui constitue le principal avantage lié au fait. En revanche, il tire profit d'un atout important en matière de **contrôle d'efficacité** vu que cette connaissance fournit toutes les informations concernant : les rouages de l'entreprise, ses forces et ses faiblesses. Ainsi les auditeurs internes sont en position avantageuse pour mieux cerner l'opportunité d'un choix fiscal et peuvent par extension s'inscrire dans la politique générale de l'entreprise en poursuivant les mêmes objectifs de cette entité économique ;
- Les **vertus préventives de l'équipe de l'audit interne**. Nous citons par exemple, le fait de savoir que la périodicité de l'audit de la situation fiscale de l'entreprise est dans un an, ceci peut inciter les responsables des services à une plus grande vigilance dans le traitement du volet fiscal de leurs missions ;
- La souplesse dans la réalisation à mettre des avantages en avant dans le cadre de l'audit interne par rapport à celle assurée par une équipe d'audit externe condamnée par un cadre temporel limité et prédéterminé ;
- En dernier lieu, l'audit fiscal interne favorise la pluridisciplinarité au sein d'un service d'audit interne favorisée par l'audit fiscal interne, ce qui, par conséquent, permet le développement des échanges et des synergies entre les différents spécialistes intervenants.

Dans le but d'assurer la fiabilité de la mission d'audit interne, il y a lieu de considérer les inconvénients suivants :

Bien que l'audit fiscal mené en interne ne présente pas d'inconvénients majeurs, il n'en demeure pas moins que deux (02) principaux inconvénients ont été soulevés dans le cadre de l'audit fiscal interne. Ces inconvénients sont liés à l'opinion de l'auditeur sur les décisions et les opérations de l'entreprise.

1.2.2. Les inconvénients de l'audit fiscal interne

- L'auditeur interne est à la fois celui qui mène la mission d'audit fiscal, qui pour émettre une opinion sur les décisions ou les opérations de l'entreprise alors que l'auditeur est partie prenante de ces décisions et de ces opérations, ce qui implique qu'il auditera ses propres recommandations;
- L'abus de situation auditeur fiscal-auditeur interne peut mener à la confusion entre la fonction d'auditeur fiscal qui est de délivrer une opinion impartiale et celle d'auditeur interne qui est d'auditer pour conseiller.

En analysant les avantages et les inconvénients d'une mission d'audit menée en interne, il est maintenant sensé et judicieux de soustraire les exigences de cette mission.

1.2.3. Les exigences de l'audit fiscal interne

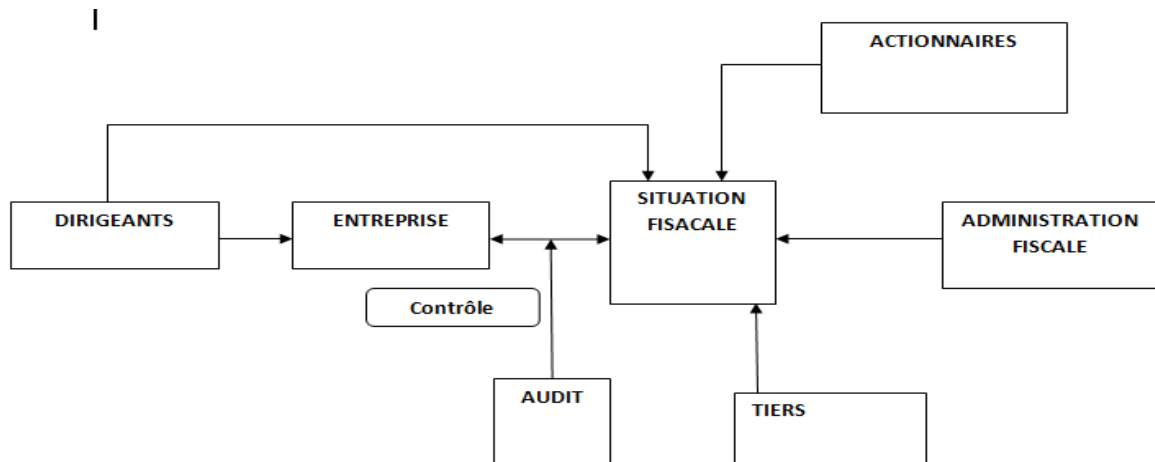
Il y a, en général, deux principales exigences pour rendre l'audit fiscal performant, à savoir

- **Un haut niveau de compétence de l'auditeur interne :** pour que l'audit fiscal interne soit efficace, l'auditeur fiscal interne doit être un spécialiste de la fiscalité et du domaine juridique afin d'assurer la régularité de la situation fiscale, de la matière comptable pour vérifier la fiabilité des enregistrements comptables et enfin de l'outil informatique, devenu l'outil privilégié de la comptabilité ;
- **L'indépendance réelle de l'auditeur fiscal interne :** l'auditeur devra se mettre dans les conditions d'un intervenant externe parfaitement indépendant. De ce fait, l'appréciation de la **régularité** fiscale implique à l'auditeur un recul par rapport à la situation de l'entreprise, ce que lui au niveau interne ne sera pas toujours capable de faire. Le contrôle de l'**efficacité** lui importe également de rester dans sa position d'auditeur et ne pas se substituer aux spécialistes de l'entreprise dans la prise de décision, la mission qui lui a été attribuée n'est autre que l'émission d'une opinion.

En conclusion, l'audit fiscal interne n'est réellement valable et approuvable que lorsque la position du prescripteur et de l'auditeur est totalement distincte dans le cas contraire le recours à des auditeurs externes est plus convenable.

Ces deux principales exigences nous permettent, de résumer le rôle de l'auditeur interne, en se basant sur la thèse de O.Herbache (2000), dans **la figure n°03, ci-après :**

Figure n°03 : Présentation du rôle de l'auditeur interne



Source : Olivier HERBACHE, le comportement du travail des collaborateurs de cabinet d'audit, Thèse de Doctorat des Sciences Sociales, Université de Toulouse, 2000, P4.

1.3. L'indépendance morale de l'auditeur fiscal

L'auditeur doit faire preuve d'honnêteté et d'intégrité dans son comportement afin d'apprécier les régularités décelées avec attention car dans le cas contraire de lourdes sanctions seront appliquées.

En effet, le prescripteur doit s'assurer que la mission doit être assurée par un auditeur de haute qualification dont le niveau permet de mener à bien sa mission dans le cadre de sa nature ambiguë.

L'audit fiscal exclut toutes éventuelles compromissions et commandes. Le respect de la morale des affaires est de vigueur. Dans ce sens, on suppose que l'auditeur se conforme à un cadre réglementaire et déontologique à l'image de ce qui est prescrit dans les domaines voisins (comptable, financier, gestion d'entreprise, gestion financière, etc.).

1.4. La compétence de l'auditeur fiscal

La définition des qualifications requises et des compétences attendues d'un auditeur fiscal est extrêmement importante, elle assure la fiabilité de l'audit et sa crédibilité.

La détermination des critères de compétences est essentielle pour garantir aux missions un niveau minimum de qualité. En outre, en l'état actuel des choses, il n'existe ni exigence spécifiques, ni formation et ni diplôme sanctionnant une qualification du domaine d'auditeur fiscal proprement dit. La désignation de compétences intellectuelles sont évidentes telles que citées ci-dessus, mais en matière de compétences professionnelles **disposées**, il y a absence quasi-totale de texte de loi régissant la fonction, elle se révèle réellement comme étant inexistante, c'est ce qui fait que la mission d'audit fiscal soit assimilée dans son cadre réglementaire déontologique, contractuel et comportemental, aux missions de commissaire

aux comptes, expert comptables et comptables agréés qui seront détaillées dans le prochain point.

2. Le cadre réglementaire, déontologique, contractuel et comportemental de l'auditeur comptable

S'inscrivant dans le cadre des missions fiscales de l'expert comptable, reconnu par l'article 18 de la loi n°10/01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert comptable, du commissaire aux comptes et du comptable agréé, du code de la déontologie de la profession du commissaire aux comptes relatif à l'ordre national des experts comptables placé sous la tutelle du ministère des finances, du conseil national de la comptabilité, l'auditeur comptable obéit à un cadre réglementaire, déontologique, contractuel et comportemental pour assurer l'ensemble des moyens indispensables à l'exercice de leur profession ayant pour conséquence un meilleur encadrement d'une mission de telle nature.

L'intervention de l'expert comptable dans une mission d'audit fiscal s'inscrit dans un cadre déontologique strict. Toutefois, le manquement de l'expert comptable à ses obligations légales ou contractuelles peut l'exposer aux sanctions pénales, en plus des autres actions qui peuvent être engagées à son encontre, notamment la demande de réparation d'un préjudice subi sur le plan civil ainsi que des sanctions disciplinaires.

Toutefois, pour exercer les fonctions d'expert comptable, de CAC et de comptable agréé, toute personne répondant aux exigences des présents articles 7 et 8 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, du journal officiel n°42. Ces exigences sont édictées comme suit :

« Nul expert-comptable, commissaire aux comptes ou comptable agréé ne peut être inscrit au tableau de l'ordre national des experts-comptables, de la chambre nationale des commissaires aux comptes ou de l'organisation nationale des comptables agréés, s'il n'a pas été, au préalable, agréé par le ministre chargé des finances »⁴⁰ ;

Les conditions et les modalités d'agrément sont fixées par voie réglementaire et se résument aux quatre (04) points ci-après :

- 1) « Pour exercer la profession d'expert-comptable, la profession de commissaire aux comptes ou la profession de comptable agréé, il faut remplir les conditions suivantes :
 - Etre de nationalité algérienne ;
 - Etre titulaire d'un des diplômes suivants pour l'exercice de ces professions :
 - Etre titulaire pour la profession d'expert-comptable, du diplôme algérien d'expertise comptable ou d'un titre reconnu équivalent ;

⁴⁰ Article 7 de la loi n°10/01 de 29/06/2010 relative aux professions du CAC, de l'expert comptable et comptable agréé, journal n°42, Alger, 2010.

- Etre titulaire pour la profession de commissaire aux comptes, du diplôme algérien de commissaire aux comptes ou d'un titre reconnu équivalent ;
 - Etre titulaire pour la profession de comptable agréé, du diplôme algérien de comptable ou d'un titre permettant l'exercice de la profession ;
- 2) Ne pas avoir fait l'objet d'une condamnation pour crime ou délit de nature à entacher l'honorabilité de la profession ;
 - 3) Etre agréé par le ministre chargé des finances et être inscrit au tableau de l'ordre national des Experts-Comptables ou de la Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes ou de celui de l'Organisation Nationale des Comptables Agréés dans les conditions prévues par la loi citée ci-dessus ;
 - 4) Prêter serrement.»⁴¹.

2.1. Le cadre réglementaire

En application des articles 18/19 de la loi n°10/01 de 29/06/2010 relative à l'exercice des dites professions, celles-ci ont pour missions : d'organiser, de vérifier, de redresser et d'analyser les comptabilités et les comptes de toutes natures d'entreprises et d'organismes qui les chargent de cette mission à titre contractuel pour l'expertise des comptes dans les cas légalement prescrits par la loi.

Le profil comptable fait aussi charge de «tenir, centraliser, ouvrir, arrêter, surveiller et consolider la comptabilité des entreprises et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail»⁴². Ces derniers sont aussi habilités à prodiguer des conseils aux sociétés et organismes en matières financières, sociales et économiques⁴³.

En conclusion, c'est grâce à ces dispositions légales que l'on peut énoncer que l'audit fiscal fait partie intégrante des activités professionnelles de l'expert comptable, du comptable agréé et du commissaire aux comptes.

2.2. Le Cadre contractuel

Pour encadrer la mission contractuelle⁴⁴ matérialisée par une **convention** d'audit, il faut impérativement définir les différents compartiments qui centrent et délimitent sa démarche. De plus, **la lettre de mission** précise le caractère **ponctuel** de la mission ou dans un autre cas, une intervention **périodique** des auditeurs fiscaux constituant pour objet par exemple un contrôle annuel de la régularité fiscale.

⁴¹ Article 8 de la loi n°10/01 de 29/06/2010 relative aux professions du CAC, de l'expert comptable et comptable agréé, journal officiel, n°42, Alger, 2010.

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

⁴³ Ibid.

⁴⁴ Article 5 du code déontologique de l'ordre des experts comptables algérien stipulant : « la mission d'expert comptable est une mission contractuelle qui doit être matérialisée par une convention ».

Les parties prenantes doivent s'entendre sur les critères de contrôle retenus et préciser si le prescripteur souhaite procéder à un contrôle de **régularité** ou à un contrôle **de régularité suivi d'un contrôle d'efficacité**.

Les dispositions de l'article 6/7 du code déontologique de l'ordre des experts comptables, rassemblant l'ensemble des ordonnances n°66-155 du 8 juin 1966, n°66-156 du 08 juin 1966 modifiée et complétée portant sur le code pénal ; des lois n°07-11, n°10-01 et des décrets exécutifs n° 11-24 /11-25/11-393 et du n°13-10 suivis de l'article **21** de la loi n°10/01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert comptable, du CAC, et de comptable agréée, fixent par :

- La première, les compartiments de la convention ;
- La seconde le contenu du contrôle.

Par ailleurs, nous ne pouvons passer à la présentation du cadre déontologique sans aussi, au préalable, présenter le contenu de la :

- **Convention d'audit ;**
- **Lettre de mission.**

2.2.1. La convention d'audit

L'expert comptable définit avec ses clients, par une convention, dans laquelle sont fixés le montant des honoraires, leurs obligations réciproques sans déroger à la réglementation en vigueur et aux normes professionnelles. La convention dûment signée par les parties doit préciser notamment :

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

2.2.2. La lettre de mission

Selon cet article 21 de la loi n°10-01, la lettre de mission précise notamment :

- La définition précise de la mission à accomplir ;
- La périodicité ou la durée de la mission ;
- Le montant des honoraires et les modalités du règlement ;
- Le champ d'intervention ;
- Les moyens à mettre en œuvre et les conditions de délivrance du rapport. La lettre de mission rappelle également les informations que doit apporter le dirigeant à son personnel et qui sont nécessaires à l'exécution de la mission.

2.3. Le cadre déontologique

Etymologiquement, le mot déontologie signifie « la science de ce qu'il faut faire », c'est l'ensemble de règles, de devoirs permettant l'exercice correct d'une profession, ses devoirs recouvrant trois (03) compartiments en plus de ses droits, que nous avons résumé en deux (02) points, de l'ordre de la profession d'expert comptable algérien. Ainsi, nous présentons dans ce point : **le cadre déontologique général** et dans le point **II le cadre déontologique étendu au domaine fiscal**.

De manière générale, l'auditeur est tenu d'exercer sa fonction en **remplissant ses devoirs envers** :

- **Ses clients ;**
- **Ses confrères ;**
- **Ses stagiaires.**

2.3.1. Les devoirs envers les clients

Les devoirs envers les clients sont édictés par l'article 02 et 03 du code déontologique de la profession d'expert comptable. Les modalités de l'exercice de la profession sont fixées dans **article 02** où « le membre de l'ordre doit faire preuve de la plus grande discrétion et indépendance dans l'exercice de ses missions et s'attacher dans la vie privée et professionnelle, à éviter tout agissement susceptible de discréditer les valeurs suivantes de la profession : **intégrité, objectivité, compétences et diligences professionnelles, confidentialité et comportement professionnel** ». Dans l'**article 3** sont fixés « les rapports du membre de l'ordre avec les clients, les rapports sont basés sur un devoir de **conseil d'information, d'indépendance, d'objectivité, de confidentialité** et sur l'obligation d'accomplir ses missions avec **intégrité et compétence**. ».

2.3.2. Les devoirs de confraternité

Ces devoirs sont ceux qui fixent les modalités relationnelles entre les membres de l'ordre, tel que édicté par les articles 10 à 14 du code déontologique et ce pour diverses situations que nous présentons comme suit :

- **En cas de remplacement d'un confrère suite à la demande d'un client**

Le membre sollicité de l'ordre doit s'assurer toutefois que cette demande n'est pas motivée par le désir de soustraire à une exacte application de la loi ou de la réglementation en vigueur ; informer son confrère par tout moyen justifié et dont une copie devra être adressée au conseil de l'ordre ; avant d'entrer en fonction le membre de l'ordre se doit d'avoir l'habilité d'obtenir une justification du paiement des honoraires de son prédécesseur. A défaut, solliciter le conseil national de la comptabilité en tenant toutes les mesures nécessaires auprès du client. En outre, le membre de l'ordre doit s'abstenir de toute critique portant atteinte aux travaux de son prédécesseur.

- **En cas de transfert de la clientèle**

Le membre de l'ordre doit en toute évidence favoriser le report de la confiance de ses clients à son successeur.

- **Ethique comportementale des confrères**

Les membres de l'ordre se doivent présenter assistance et courtoisie réciproque, confraternité, solidarité et honnêteté. De manière générale, s'abstenir de toute action susceptible de nuire à un confrère ou à la profession. Toutefois, lorsqu'un désaccord d'ordre professionnel surgit entre les membres de l'ordre, la résolution à l'amiable doit être saisie avant de recourir à la commission de discipline et d'arbitrage du Conseil National de la Comptabilité. En guise de conclusion, le membre de l'ordre et ses pairs (membre de la Chambre Nationale des CAC, et de l'Organisation Nationale des Comptables Agréés) doivent honorer leurs professions et ne doivent surtout pas les discréditer, attenter leurs dignités ou dénigrer leurs réputations.

2.3.3. Les devoirs envers les stagiaires

Les membres de l'ordre sont dans l'obligation de prendre en charge les experts comptables stagiaires qui leur sont désignés par le Conseil National de la Comptabilité, d'assurer leur encadrement et formation professionnelle et de leur attribuer une rémunération conformément à la réglementation pour assurer la perpétuité de la profession dans les règles convenues par la loi⁴⁵. De plus, le nouveau membre de l'ordre ne peut pendant l'année suivant son inscription au tableau de l'ordre, prendre en charge une mission proposé par un des clients de son ancien encadrant sauf en cas d'accord accordé par ce dernier⁴⁶.

A côté de ses devoirs, l'auditeur a aussi des droits qui se résument globalement à deux (02) principaux points :

- **Le droit à la coopération** : il est indiscutablement du droit du professionnel d'exiger de son client sa complète coopération nécessaire au déroulement de sa mission, il convient également d'informer les responsables de l'entreprise par écrit en cas où l'auditeur constate la carence d'implication en matière de coopération⁴⁷;
- **Le droit à la perception des honoraires** : les membres de l'ordre sont de plein droit de percevoir des honoraires en contrepartie de la mission accomplie. Ces honoraires ne doivent pas revêtir une forme d'avantages en nature, ni de ristournes ou de commissions ou de participations. En cas de litige sur le montant ou les modalités de paiement des sommes dues, les parties prenantes peuvent saisir la commission de discipline et d'arbitrage du conseil national de la comptabilité et ce, à défaut de conciliation à l'amiable. En cas de non paiement effectif, le professionnel peut exercer son droit de rétention sur tous les documents retraçant les travaux réalisés dans le cadre de sa mission⁴⁸.

⁴⁵ Article 15 du code déontologie de la profession d'expert comptable en Algérie.

⁴⁶ Article 16, Op.cit.

⁴⁷ Article 17et18 du code déontologique de l'ordre de la profession d'expert-comptable.

⁴⁸ Article 19, 20,22 du code déontologique de l'ordre de la profession d'expert-comptable.

II. Le cadre déontologique étendu au domaine fiscal

Le cadre déontologique fiscal regroupe l'ensemble des cadres déontologiques des différentes disciplines ayant un rapport direct ou indirect avec la fiscalité des entreprises. Pour cela, il nous est obligatoire de consulter l'ensemble des codes se rapportant à son sujet, l'un des plus pertinents recourant à l'étude de la facette fiscale est le code déontologique de la profession comptable, qui après l'étude de ses articles de loi, nous énumérons les obligations suivantes additionnelles à celle citées ci-dessus (les devoirs), comme :

- **L'obligation de respect de la loi ;**
- **L'obligation de diligence ;**
- **L'obligation de conseil ;**
- **L'obligation de secret professionnel ;**
- **Le cadre comportemental de l'auditeur.**

1. L'obligation de respect de la loi

À la lumière de l'article 03 de la loi 10-09 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert comptable, du CAC, et de comptable agréée, «l'expert comptable, le commissaire aux comptes (CAC), et le comptable agréée doivent observer les prescriptions légales en vigueur régissant la comptabilité et les registres comptables ainsi que leur contrôle et exercer leurs professions en toutes indépendance et probité».

Il incombe à l'auditeur fiscal, dans l'exercice de ses missions, assimilées aux missions comptables, relatives à la «tenue de la comptabilité et à l'établissement du bilan», et suivant le Code Déontologique de la Profession Comptable (CDPC) de «respecter la législation fiscale». Pour les missions traitant les différentes questions fiscales de l'entreprise, l'article 05 de CDPC édicte l'obligation pour le professionnel de se conformer aux textes en vigueur et appelle le client à les respecter. Cet article ajoute que le professionnel doit se prémunir de précautions nécessaires pour éviter de se trouver dans une situation de complicité qui fausserait son impartialité et son indépendance et engagerait sa responsabilité. En revanche pour la mission d'audit fiscal, l'expert comptable veillera, dans le cadre de la légalité, à la gestion proactive et efficace du risque fiscal.

2. L'obligation de diligence

Celle-ci notifie que l'expert comptable livre sa totale implication dans un certain nombre de prestations dès lors, il aurait accepté une mission de quelque nature soit –elle.

Cette exigence englobe 03 types de devoirs⁴⁹ :

- Un devoir de fiabilité ;
- Un devoir de vérification ;
- Un devoir d'exécution de la mission confiée.

⁴⁹ M.BEN HADJ SAAD «audit fiscal dans les PME : proposition d'une démarche pour l'expert comptable», mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert comptable, FSEG 2009, P46.

Conformément aux dispositions de l'article 04 du décret exécutif n°96-136 du 15 avril 1996 portant code de la déontologie de la profession comptable, «le professionnel doit exécuter avec diligence, conformément aux normes professionnelles, tous les travaux nécessaires en observant l'impartialité, la sincérité et la légalité requise ainsi que les règles d'éthiques professionnelles»⁵⁰.

En rapportant ça au domaine fiscal, le professionnel doit mettre toutes les diligences requises et ce, en se conformant aux normes professionnelles dans l'exécution de sa mission d'audit fiscal afin d'atteindre les résultats recherchés pour en assurer la fiabilité.

3. L'obligation de conseil

Selon l'article 19 de la loi n°10/01 du 29 juin 2010 relative à la profession d'expert comptable, du CAC, et de comptable agréée, «l'expert comptable est habilité à donner des conseils aux sociétés et organismes en matière financière, sociales et économiques».

Le professionnel comptable doit être en mesure de délivrer le meilleur aboutissement possible d'une situation quelconque au compte de son client dans la stricte condition du respect des lois en vigueur.

4. L'obligation de secret professionnel

L'obligation de secret professionnel constitue, non seulement, une obligation légale et déontologique mais également un atout précieux pour asseoir un climat de confiance et une relation professionnelle de long terme entre l'auditeur et l'audité quelque soit la forme de sa mission fiscale ou comptable.

En vertu de l'article 06 du décret exécutif n°96-136 du 15 Avril 1996 portant code de la déontologie de la profession comptable, «les membres de l'ordre sont tenus d'observer le secret professionnel dans l'exercice de leur profession. Ils sont toutefois déliés de secret professionnel dans les cas prévus par la loi et règlements en vigueur et notamment :

- En vertu de l'obligation de communication des documents prévus au profit de l'administration fiscale ;
- A la suite d'information ou d'instruction judiciaires ouvertes à leur encontre ;
- Lorsqu'ils sont appelés à témoigner devant la chambre de conciliation, de discipline et d'arbitrage ;
- Par la volonté de leurs mandants.

Les professionnels veilleront également à faire observer par leur personnel et leurs stagiaires l'obligation de secret professionnel»⁵¹.

⁵⁰ Code de déontologie de la profession comptable, journal n°24, Alger, 1996.

⁵¹ Code de déontologie de la profession comptable, journal n°24, Alger, 1996.

5. Le cadre comportemental de l'auditeur

Dans l'exercice de leurs missions, il est important de savoir que tout professionnel, dans la conduite de sa mission d'audit fiscal, engage sa responsabilité. Un quelconque manquement risque donc de porter atteinte à sa responsabilité engagée sur le plan civil, pénal ou disciplinaire.

5.1. La responsabilité civile

L'un des déterminants de la mission d'audit fiscal est qu'elle intervient pour déceler les risques fiscaux et améliorer la gestion des risques par des mesures correctrices. L'étendue de la responsabilité civile de l'auditeur fiscal varie en fonction des termes de la lettre de mission. A cet effet, afin de délimiter la responsabilité civile de l'auditeur fiscal, les parties doivent prendre soin de préciser si la mission envisagée procède à un contrôle de la régularité ou à un contrôle de la régularité suivi d'un contrôle d'efficacité.

5.2. La responsabilité pénale

Selon l'article 62 de la loi 10/01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert comptable, du CAC et de comptable agréé, «la responsabilité pénale de l'expert comptable du commissaire aux comptes, et du comptable agréé, la responsabilité pénale est engagée pour tout manquement à une obligation légale».

Par extrapolation, en cas d'infraction d'une des obligations légales, l'auditeur fiscal risque une poursuite pénale si :

- Dans l'accomplissement d'un acte positif qui lui est assigné, il établit de fausses évaluations des risques fiscaux ;
- Si l'auditeur fiscal a simulé des situations juridiques ou a fait part à des montages juridiques dans le but d'éluder l'impôt.

5.3. La responsabilité disciplinaire

Au gré de l'article 63 de la loi 10/01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert comptable, du CAC, et de comptable agréé, «la responsabilité disciplinaire de l'expert comptable, du commissaire aux comptes et de comptable agréé est engagée devant la commission de discipline du conseil national de la comptabilité, même après leur démission, pour toute infraction ou manquement aux règles professionnelles, techniques ou déontologiques commis pendant l'exercice de leur fonction.

Les sanctions disciplinaires susceptibles d'être prononcées sont dans l'ordre croissant de leur gravité :

- L'avertissement ;
- Le blâme ;
- La suspension de leur pouvoir, pour une durée maximale de six (06) mois ;
- La radiation du tableau de l'ordre.

Tout recours contre ces sanctions disciplinaires se fait devant la juridiction compétente conformément aux procédures légale en vigueur». En transposant le contenu du présent article au domaine fiscal, l'auditeur fiscal sous peine du non respect des règles professionnelles, techniques ou déontologiques commis pendant l'exercice de sa fonction est assujetti aux sanctions disciplinaires citées ci-dessus.

Ainsi, l'auditeur fiscal au cours de sa mission doit s'apparenter et s'assujettir aux mêmes règles déontologiques régissant la profession du CAC, de l'expert comptable ou du comptable agréé. Le respect des obligations imposées confère à l'auditeur fiscal la sécurité du fait de l'engagement de son opinion qui se doit avant tout être sincère et être le reflet de l'image fidèle des faits au sein de l'entreprise auditée. Toutefois, toute transgression des dites obligations engage la responsabilité de l'auditeur et menace la pérennité de sa fonction et ce, en l'exposant à une panoplie de sanctions disciplinaires.

Conclusion du chapitre 01

Les travaux relatifs à l'audit comptable doivent prendre en considération l'ensemble des aspects fiscaux dans la révision et le contrôle des comptes, c'est ainsi que nous découvrons l'étroitesse des liens entre comptabilité et fiscalité. L'incidence de la fiscalité est de grande envergure. L'auditeur comptable n'est jamais autorisé à se prononcer sur la qualité des informations comptables sans intégrer la variable fiscale au plus profond de son esprit.

En opérant un contrôle de la régularité et de l'efficacité, l'audit fiscal poursuit un double objectif :

- Un objectif fiscal en renseignant le prescripteur sur la situation fiscale de l'entreprise auditée ;
- Un objectif extra-fiscal en extrapolant cet examen dans un cadre plus général de la gestion d'entreprise.

Dans les deux cas, l'audit fiscal se proclame comme étant une forme de sécurité qui contribue à la gestion des décisions au sein de l'entreprise :

- Soit en fournissant des informations sur l'existence ou l'ampleur d'un risque ;
- Soit en portant un jugement sur une opportunité à envisager ou passée.

Les déterminants ou les raisons d'existence donnant l'aspect légitime à l'audit fiscal varient essentiellement autour de trois (03) axes qui dépendent des attentes des prescripteurs. Ces trois axes sont :

- 1. Les critères de contrôle ;**
- 2. La finalité du contrôle ;**
- 3. L'information objet du contrôle.**

Ces différents éléments permettent de faire une dichotomie entre la mission d'audit fiscal et ses missions voisines (audit comptable, financier ou juridique) en envisageant toutefois, que ces missions voisines sont inévitablement appelées à servir l'audit fiscal.

Par ailleurs, la réalité de l'audit fiscal n'apparaît réellement que lorsque la mission ne s'entrave pas au plan de sa mise en œuvre à des obstacles réduisant à néant ses perspectives.

Deuxième chapitre

La mise en œuvre de la mission d'audit fiscal

« Les incertitudes ou les zones de risques proviennent en premier lieu de
l'environnement externe »

OCDE2004

La fiscalité est démontrée par le biais du chapitre précédant objet de l'audit, que ce soit dans sa forme la plus traditionnelle, notamment l'audit comptable ou dans ses formes modernes.

Pour démontrer l'autonomie de l'audit fiscal, malgré toutes les tentatives de critiques de ce dernier, il convient d'ajouter à l'objet de l'audit fiscal une tentative de réflexion sur :

- 1. Qu'est ce qu'examine, mesure ou gère l'audit fiscal ?**
- 2. Comment est mise en œuvre une mission de cette nature ?**
- 3. Comment est appliquée la fiscalité dans le contexte algérien ?**

Pour apporter des réponses adéquates à ces questions, il convient de développer dans ce second chapitre les sources, les définitions, la nature et la typologie du risque fiscal, la mise en œuvre de la mission d'audit fiscal et la fiscalité dans le contexte algérien et enfin, tenter de conjuguer ces éléments pour comprendre les manœuvres d'optimisation fiscale profitable à l'entreprise.

Pour cela, nous avons organisé ce chapitre autour de quatre(04) principales sections :

- **Section01** : L'objet de la mission d'audit fiscal « le risque fiscal ».
- **Section 02** : La gestion du risque fiscal.
- **Section 03** : La mise en œuvre de la mission d'audit fiscal.
- **Section 04** : La fiscalité dans le contexte algérien.

Section 01 :L’objet de la mission d’audit fiscal « le risque fiscal »

Le fait pour une entreprise de ne pas se conformer à la règle fiscale l’expose à des sanctions en cas de contrôle. Il y a un risque fiscal qui l’expose à des sanctions en cas de contrôle, d’autant plus que la législation fiscale est à la fois complexe et mouvante.

Le pouvoir de contrôle, de redressement et de sanction dévolu à l’administration fiscale constitue la véritable nature du risque fiscal dont la connaissance et la mesure justifie le recours à l’audit fiscal. Ainsi, pour comprendre le risque fiscal, nous étudierons dans cette première section :

I. Les sources et la définition du risque fiscal.

II. La nature et la typologie du risque fiscal.

I. Les sources et la définition du risque fiscal

Le risque fiscal présente en lui, en tant qu’objet de la mission d’audit fiscal, des particularités qui lui sont propres. Il convient ainsi de chercher à comprendre quelles sont les sources ou les facteurs qui sont à l’origine de l’audit fiscal. Pour cela nous développerons dans ce point :

- 1. Les sources du risque fiscal ;**
- 2. La définition du risque fiscal.**

1. Les sources du risque fiscal

Selon Rossignol(2002)⁵² les facteurs à la source du risque fiscal peuvent être départagés en les trois (03) principaux suivants :

- Les lois et la réglementation fiscale ;
- L’organisation de l’entreprise ;
- L’organisation de l’administration fiscale.

1.1.Les lois et la réglementation fiscale

L’environnement externe, et plus précisément, la législation fiscale relative à l’ensemble des lois et réglementation contraignent la mission de l’audit fiscal. En effet, la complexité des règles, l’opacité dans la formule des articles et parfois la contradiction relevée dans ces mêmes articles sont, en effet, la cause principale des irrégularités fiscales.

D’après l’OCDE (2004) « une législation très complexe ou ambiguë multiplie les possibilités, pour le contribuable, d’adopter un comportement que le législateur ne jugeait pas souhaitable».

⁵² J.L.Rossignol, Risque et fiscalité de l’entreprise, Publication n°109, Revue : Droit et Patrimoine, PP.26- 30, Novembre 2002.

Néanmoins, même dans le cas où les textes de lois sont simples, concis et précis, les contribuables jugeant sa finalité accablante peuvent par conséquent y échapper si par exemple le montant de l'impôt dû est jugé inconvenable et étouffe la performance financière de l'entreprise. L'assujetti peut, par cette contrainte, procéder à une modification des données de sa déclaration. En plus des droits dus, le contribuable supporte d'autres coûts liés au temps nécessaire de se conformer aux formalités ou au temps qu'il peut prendre pour faire appel à un conseiller fiscal. L'ensemble de ces facteurs attisent et influencent la discipline du contribuable face à ce prélèvement pécuniaire.

En Algérie, l'analyse du système fiscal algérien résulte sur l'abstraction d'une optique globale simple, transparente, harmonieuse et homogène de la politique fiscale. Cela dit qu'on remontant dans l'échelle de l'histoire de la fiscalité algérienne à la veille de sa réforme en 1991, le système fiscal était arbitraire et frappait au hasard sous peine des pressions budgétaires, l'Etat était prisonnier de sa propre conjoncture financière de court terme de l'époque (les régimes d'imposition n'étaient pas encore établis et l'endettement extérieur pesait sur le budget de l'Etat). Cela s'est tragiquement reverser par une panoplie de dispositions fiscales revues (*cf. Tableau n°01*), voire recorrigées donnant ainsi une vision défectueuse de la législation en vigueur. L'étendue des procédures d'imposition n'a malheureusement pas fait l'objet d'actualisation par les praticiens de la matière dont le rang autorise d'y porter tous les ajustements possibles qu'ont entraîné les nouvelles dispositions des éventuelles lois de finance de chaque année. De ce fait, nous présentons le tableau suivant, comme suit :

Tableau n°01 : Les ajustements fiscaux en Algérie

Lois fiscales	Ajustements annulations et achèvements	Lois fiscales	Ajustements annulations et achèvements
2007	33 procédures d'imposition	2012	51 procédures d'imposition
2008	32 procédures d'imposition	2013	72 procédures d'imposition
2009	68 procédures d'imposition	2014	62 procédures d'imposition
2010	53 procédures d'imposition	2015	43 procédures d'imposition
2011	68 procédures d'imposition	2016	56 procédures d'imposition

Source : A.BELBACHIR, L'audit fiscal : importance et enjeux cas de l'Algérie, publié à : International Journal of Economics & Strategic, Management of business Process (ESMB), vol.13, PP 58-68.

Composée de 06 codes et comprenant plus de 1826 articles, la législation fiscale est devenue par l'effet de l'importance des lois édictées lourde et complexe. Sans publicité et sans diffusion adéquates, les dispositions de la loi fiscale deviennent alors méconnues des contribuables et de l'administration fiscale chargée de l'appliquer.

Cette situation de chaos menée jusqu'à la veille de la réforme fiscale a implicitement obligé le contribuable lésé à porter lui-même à la connaissance de l'administration concernée de l'existence d'une disposition qui lui est favorable.

La loi n°84-17 du 07 juillet 1984 relative aux lois de finance, dans laquelle on limite le champ d'application des dispositions fiscales aux lois de finance, est la cause principale de ce manque d'harmonie et d'unité.

1.2.L'organisation de l'entreprise

D'après Stracey(2005), pour déterminer les sources éventuelles du risque fiscal , il y a lieu d'avoir une complète compréhension de ce qui se passe dans chaque unité d'activité ou chaque fonction de l'entreprise, c'est pour cela qu'il faut avoir la certitude que le domaine ou champs d'application du risque fiscal n'est pas limité aux transactions et aux processus qui se trouvent sous la seule autorité de l'impôt. Cette autorité ne gère pas plus de 25% à 30% des risques fiscaux dans une organisation.

L'OCDE affirme en 2004 que le profil de l'entreprise constitue un facteur clé qui peut influencer sa discipline fiscale. En revanche, la structure de l'entreprise, ses activités exercées, son orientation (locale ou internationale) et les investissements de cette entité impactent sa capacité à se conformer à ses obligations fiscales.

Pour Richardson et al (2012), la taille de l'entreprise influence son niveau de risque fiscal. Les grandes entreprises en particulier jouissent d'un pouvoir économique et politique que ses semblables, de plus petite taille, ne disposent pas. Les opérations de fusions- acquisitions ne sont pas de celles les plus transparentes. Ces opérations ont un effet d'entraînement de risques fiscaux plus importants que ceux de coutume liés à la vente de biens et services. Les risques sont d'autant plus prononcés lorsqu'il y a absence d'un cadre organisationnel compétent pour mettre ces montages en marche. Selon Gerschel (1996)⁵³, « le principal risque fiscal, en cas de "fusion rapide" à la suite d'un LBO, réside dans la remise en cause, par l'administration fiscale, du "montage" lui-même. Cette remise en cause peut être envisagée sur le terrain de l'abus de droit et sur celui de l'acte anormal de gestion ».

L'internationalisation des entreprises est également source de risque fiscal, face à un amas d'obligations fiscales auxquelles elles doivent souscrire, elles se trouvent ainsi et logiquement face à des risques fiscaux qui s'emparent rapidement de ces unités destinées principalement à la création de valeur. L'OCDE signale que : « le transfert incorrect des bénéfices dans un contexte multinational afin d'en retirer un avantage fiscal (prix de transfert) est un risque d'indiscipline fiscale qui doit être traité via la procédure de gestion de ce risque ».

Ajoutons à tout cela, le recrutement d'un personnel qualifié dans le domaine fiscal tout en assurant une formation continue amoindrit le risque fiscal qui sera rapidement repéré par les compétences dont dispose l'entreprise. La méconnaissance des risques est, elle-même, un canal de risque fiscal.

⁵³ C.Gerschel, Le risque fiscal de la fusion rapide entre la société holding et la société cible après une opération de LBO, Semaine Juridique, Edition Entreprise, 1996, 44/45 : P. 465.

Dans son étude « **corporate governance and tax risk management** » l'OCDE indique que le système de gouvernance des entreprises impacte le niveau du risque fiscal. A ce titre, les entreprises disposant d'un bon système de gouvernance sont d'une part, moins sujettes à des contrôles fiscaux et donc minimisent le coût de non adhérence fiscale. De l'autre part, en proportion avec l'auteur Rossignol, l'efficacité du système d'information comptable condamne l'exactitude des documents concernés et par extension la régularité fiscale de l'entreprise.

1.3.L'organisation de l'administration fiscale

Pour révéler l'impact de l'organisation de l'administration fiscale sur le risque fiscal, il est approprié d'éclairer les déterminants à la source de ce risque, toutefois, les autorités fiscales qui ne maîtrisent pas l'outil informatique en particulier et les nouvelles techniques d'information et de télécommunication se trouvent souvent noyées par l'importance du volume d'informations. En revanche, l'administration fiscale peut égarer, peut ne pas se rendre compte voire même nier la souscription des contribuables aux obligations fiscales et par conséquence, accroître le risque de saisie par cette autorité.

Dans le contexte algérien, l'organisation de l'administration fiscale est passée du schéma traditionnel au schéma moderne que nous présentons dans la figure qui suit. Toutefois, il est important de signaler que le schéma traditionnel est toujours fonctionnel au niveau de certaines wilayas tandis que les autres restantes s'apparentent au schéma moderne. A titre d'exemple, nous citons le cas de la wilaya de Tizi-Ouzou qui demeure toujours dans le schéma traditionnel alors que la wilaya de Boumerdes se joint au schéma moderne⁵⁴.

Toute activité économique est localisée dans un espace en fonction des circonscriptions administratives. A l'instar des autres administrations, le ministère des finances adopte une organisation administrative et territoriale en fonction des exigences de son fonctionnement et des contraintes territoriales imposées par l'immensité de l'Algérie: on y trouve une organisation territoriale régionalisée comme suit :

- **A l'échelle centrale** : la DGI (direction générale des impôts) dépendant du ministère des finances exécute la politique fiscale du gouvernement ; elle est dirigée par un directeur général ;
- **A l'échelle centrale** : il existe 09 directions régionales à travers le territoire national. A titre d'exemple, la wilaya de Tizi-Ouzou dépend de la DRI (direction régionale des impôts) de la wilaya de Blida ;
- **A l'échelle de la wilaya**: il existe au niveau de chaque wilaya, une DIW(direction des impôts de la wilaya) chargée d'appliquer la législation fiscale sur son territoire. La DIW est dirigée par un directeur de wilaya.
- **A l'échelle locale** : il existe au niveau de chaque daïra, deux structures fiscales :
 - ❖ **L'inspection des impôts**

Elle est chargée des missions suivantes :

⁵⁴ A. Tessa et I. Hammadou, Fiscalité de l'entreprise, édition page bleues, Avril 2015, pp20-21.

- Réception des déclarations fiscales ;
- Contrôle des déclarations ;
- Etablissements des impôts et taxes ;
- Recensement des personnes et biens imposables.

Cette structure est dirigée par un chef d'inspection.

❖ **La recette des impôts**

Elle est chargée des missions suivantes :

- Recouvrement des impôts et taxes ;
- Poursuite à l'encontre des assujettis défaillants.

Cette structure est dirigée par un receveur des impôts.

Une nouvelle organisation de l'administration fiscale est en cours de réalisation, cette nouvelle décomposition tient compte du chiffre d'affaire dans l'affiliation des entreprises, sociétés personnes physiques ou morales et ce, avec la création des structures fiscales suivantes :

❖ **La direction des grandes entreprises (DGE)**

Elle regroupe toutes les entreprises (individuelles et sociétés) dont le chiffre d'affaires est supérieur à 100.000.000 DA ; elle est également chargée du suivi des sociétés étrangères ; cette structure implantée à Alger est opérationnelle depuis 2006.

❖ **Le centre des impôts (CI)**

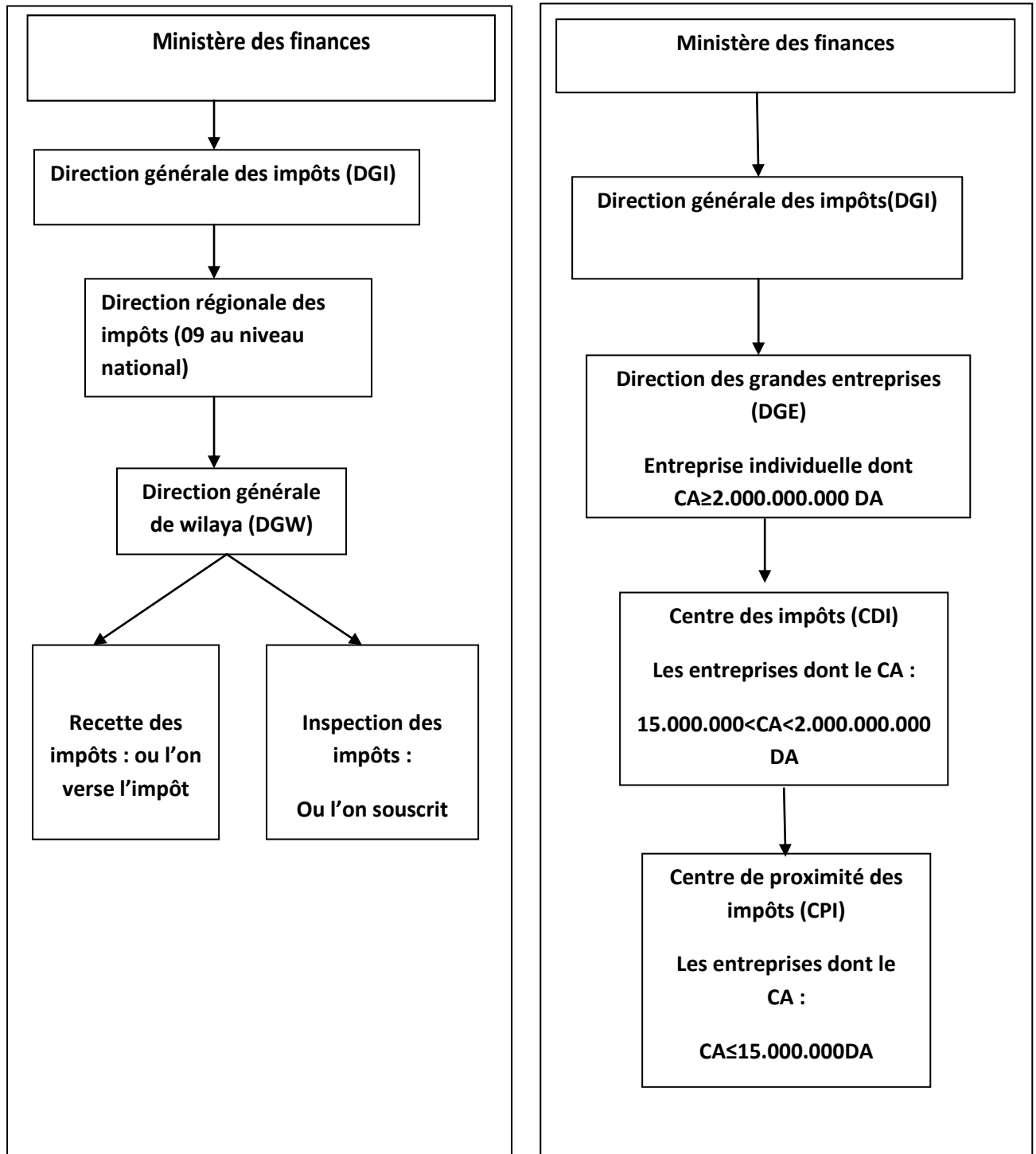
Cette structure prendra en charge les dossiers fiscaux des contribuables suivant le régime du réel.

❖ **Le centre de proximité des impôts (CPI)**

Cette structure se chargera de suivre les dossiers fiscaux des contribuables suivis suivant le régime du forfait (petits commerçants et artisans) ainsi que la taxe foncière et d'assainissement.

Ainsi, pour sommer nous tenons à restituer l'ensemble de ces informations concernant l'organisation de l'administration fiscale dans la figure n°04 comme suit :

Figure n°04 : Organigramme de l'administration fiscale traditionnel et moderne



Source : fait par nous-mêmes à partir de l'ouvrage de I.HAMMADOU et A.TESSA, fiscalité de l'entreprise, édition: pages bleues, collection: gestion, 2015, pp20-22.

Pour récapituler et sommer les différentes sources de risque fiscal omniprésentes pour l'entreprise nous proposons le **tableau n°02** élaboré par M.Guerdib Ben Abderrahmane (2013) dans lequel l'auteur résume trois (03) principales sources de risque fiscal liées :

- Aux lois et réglementations fiscales ;
- A l'organisation de l'entreprise ;

- A l'organisation de l'administration fiscale.

Tableau n°02 : Tableau récapitulatif des sources du risque fiscal

Lois et réglementations fiscales	Organisation de l'entreprise	Organisation de l'administration fiscale
- Complexité et ambiguïté de la réglementation fiscale (Oyedele 2006 ; OCDE 2004). - Lourdeur des dispositions fiscales (OCDE 2004). - Changements de la réglementation fiscale et des interprétations faites par le juge ainsi que par l'autorité fiscale et les contribuables (Russ.2008 ; Ernst & Young 2004). - Méconnaissance des avantages fiscaux (Rossignol 2002, Naban et Sarvana Kumar2009).	- Des opérations spécifiques dont les règles fiscales ne sont pas très claires (Lacroque et Alepin 2008 ; Elgood et al. 2004). - L'internationalisation des entreprises (Robinson et al. 2008 ; Rossignol 2002a ; OCDE 2004). - Système de génération des informations comptables (Russ, 2008 ; PWC, 2004 ; Elgood et al.2004) - Manque de personnel fiscal compétent (Ernst& Young 2008). - Manque de ressources financières pour faire appel à un conseil externe ou pour recruter un personnel fiscal dans l'entreprise (Lacroque et Alepin 2008 ; OCDE 2004). - Un système de gouvernance inefficace (OCDE, 2009).	- Manque de ressources financières et de technologies d'informations pour l'administration fiscale (OCDE 2004). - Manque de compétence, de formation continue et de maîtrise de l'outil informatique par le personnel de l'administration fiscale (OCDE, 2004).

Source : M.GUERDRIB BEN ABDERRAHMEN, Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal: Etude menée dans le contexte tunisien, Thèse de Doctorat en science de gestion, Université Franche-Comté et Tunis El Manar, 12 Juin 2013, P52.

2. Définition du risque fiscal

Avant de définir le risque fiscal, il ya lieu de noter que l'entreprise, par l'exercice de son activité, peut se trouver face à plusieurs risques endogènes ou exogènes, opérationnels ou stratégiques, juridiques ou de réputation. Pour cela, les différentes définitions avancées pour chaque type de risque sont souvent axées sur leur identification suivie de leur évaluation pour déterminer leur impact négatif sur l'entreprise, et enfin développer des tentatives de leur mesure ou de leur évaluation. Cette mesure ou évaluation permet d'élaborer un programme de gestion qui permettra de se protéger contre tout risque potentiel.

Dans ce point, nous présenterons :

- 1. D'abord, les différentes définitions du risque fiscal ;**
- 2. Ensuite, les caractéristiques du risque fiscal.**

2.1. Les différentes définitions du risque fiscal

Il est maintenant judicieux d'énumérer le risque fiscal comme étant un des risques les plus prépondérants de l'entreprise. Toutefois, il ne fait malheureusement pas l'objet de consentement de la part des praticiens du domaine. En effet, le risque fiscal est perçu et analysé par ces chercheurs de la fiscalité sous différents angles, c'est pour cela qu'il y a lieu de procéder à présenter et analyser un ensemble de définitions et d'en tirer les principaux fondements de la définition du risque fiscal.

Pour Rossignol(2002)⁵⁵, il propose deux portées :

« **La première portée:** classique correspond au non respect, volontaire ou non, des règles fiscales ; **la seconde portée:** se rapporte au cadre d'efficience où le contribuable est en situation de méconnaissance d'une disposition favorable qui peut générer un manque à gagner important ».

Pour l'OCDE(2004), le risque fiscal est lié au non respect du contribuable des obligations suivantes : l'enregistrement dans le système, la production en temps utile de déclaration et de renseignements, l'établissement d'informations complètes et exactes (y compris la tenue d'une comptabilité probante) et le paiement ponctuel de l'impôt dû.

Dans une définition plus générale du concept, B. Erle (2008) ⁵⁶ présente le risque fiscal comme étant le coût fiscal que doit subir le contribuable qu'il soit supérieur ou inférieur à celui exigé légalement ou à celui que le contribuable est préparé ou capable de payer.

Pour Russ⁵⁷(2008), s'intéresse aux sources du risque fiscal plutôt que de procéder à une simple définition, l'auteur considère le risque fiscal comme : « l'incertitude associée à :

- L'application des règles fiscales à des faits particuliers ;
- La capacité des systèmes de l'entreprise à déterminer les conséquences fiscales résultant de l'activité et des opérations ;
- Aux changements des lois fiscales et aux interprétations faites par les juges et les autorités fiscales».

Plus formellement, les différents pays du monde dans leur presque totalité, instaurent des stratégies visant la gestion du risque fiscal à l'encontre des contribuables indisciplinés, qui par effet de contrôle, assureront une meilleure allocation des ressources au budget de l'Etat. Freedman et al (2009) ⁵⁸définit le risque fiscal comme : « le risque que le contribuable ne paie pas le montant exact d'impôt au temps opportun».

⁵⁵J.L. Rossignol, Op.cit, pp. 26- 30.

⁵⁶B.Erle, Tax Risk Management and Board Responsibility. In Tax and Corporate Governance (Eds, Drexl, J.M.Hilty.R, Schön.W, Straus. J), Springer, 2008, pp. 205- 220.

⁵⁷ Russ. N,(Reducing Tax Risk- a New Zealand Legal Perspective. Inter-Pacific Bar Association annual conference in Los Angeles, 2008.

⁵⁸ J.Freedman, G.Loome, J.Vella, Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches. British Tax Review1, 2009, pp. 74- 116.

En analysant l'ensemble de ces définitions il convient de conclure, en termes simples que le risque fiscal se matérialise lorsque le contribuable va à l'encontre de la législation et réglementation fiscale de façon volontaire (Exemple : utilisations de manœuvres frauduleuses) ou involontaire par défaut de compréhension ou par non adéquation apparente et involontaire de ces dits textes de lois (Exemple : non respect du délai accordé au paiement de l'impôt).

2.2. Les caractéristiques du risque fiscal

En faisant une vue plus générale des différentes définitions attribuées au risque fiscal, on peut relever les caractéristiques suivantes propres à ce risque et qui sont d'ailleurs déduites par l'ensemble des auteurs qui ont fait du risque fiscal l'objet de leurs études. On trouve :

- **La difficulté de détection et d'évaluation du risque fiscal** (Lacroque et Alepin, 2008 ⁵⁹; Rossignol 2002⁶⁰) : ceci s'explique par la méconnaissance des probabilités de contrôle et de la détection des irrégularités qui s'en suivent. En effet, l'appréciation de la conformité de l'entreprise face à une obligation fiscale édictée est difficile à faire et le problème de quantification du risque fiscal s'ajoute.
Exemple : Lors de l'appréciation du prix d'une transaction afin de déterminer si celle-ci est normale ou excessive ? Le problème est alors, de savoir où se situe la norme ? Qui édictera cette norme en cas d'absence de texte de loi ? (ce qui est souvent le cas) et enfin, comment quantifier le risque à la suite de cette entrave ?
- **Le risque fiscal est permanent et non ponctuel** (Rossignol 2002): autrement dit, il ne concerne pas l'exercice en cours mais aussi se prolonger aux exercices précédents. Ainsi, nous pouvons citer le cas d'insuffisance de déclaration en matière de TVA la **prescription fiscale** ⁶¹ peut aller à une durée de quatre (04) à six (06) années précédant la période d'imposition concernée.
- **Le risque fiscal peut provenir de la méconnaissance de la base imposable (Robinson et al, 2008)⁶²**: le risque fiscal concernant les impôts indirects calculés sur la base du chiffre d'affaires et les impôts directs qui se calculent sur la base du bénéfice net réalisé. Dans ce cas, les impôts indirects peuvent constituer des montants qui excèdent les montants dus par les impôts directs, ceci est proclamé comme une véritable source de risque fiscal.
- **Le risque fiscal involontaire pour** Cozian, 2008⁶³ : Ce risque résulte d'une simple erreur d'application des règles fiscales ou d'une ignorance des dispositions fiscales

⁵⁹ J.Lacroque, B.Alepin, Coursing through the gray areas. CA Magazine 141 (1), 2008, pp. 44- 46.

⁶⁰ J.L.Rossignol, Op .cit, pp. 26- 30.

⁶¹ En **Algérie**, les deux parties (contribuables et administration) bénéficient d'une durée de quatre (04) ans pour intenter une action soient de restitution ou de recouvrement. Passé ce délai, le contribuable peut se prévaloir de son obligation de recouvrer son impôt. En matière de TVA et taxes assimilées, le délai de prescription de quatre ans (04) court à compter du premier (1^{er}) janvier de l'année au cours de laquelle sont réalisées les opérations taxables. Il est décompté en année civile. Toutefois, en cas de manœuvres frauduleuses commises par un redevable, le délai de 4 ans ne court qu'à compter du jour où les agents de l'administration ont été mis en mesure de constater l'exigibilité des droits ou les infractions (article 110 et 111 du CPF).

⁶² Robinson, P., Schlaeger, M., Germann, V. (2008). Indirect tax risk management for multinational companies, Awareness of the importance of indirect tax risk management is increasing. MWST. 8: pp. 615- 620.

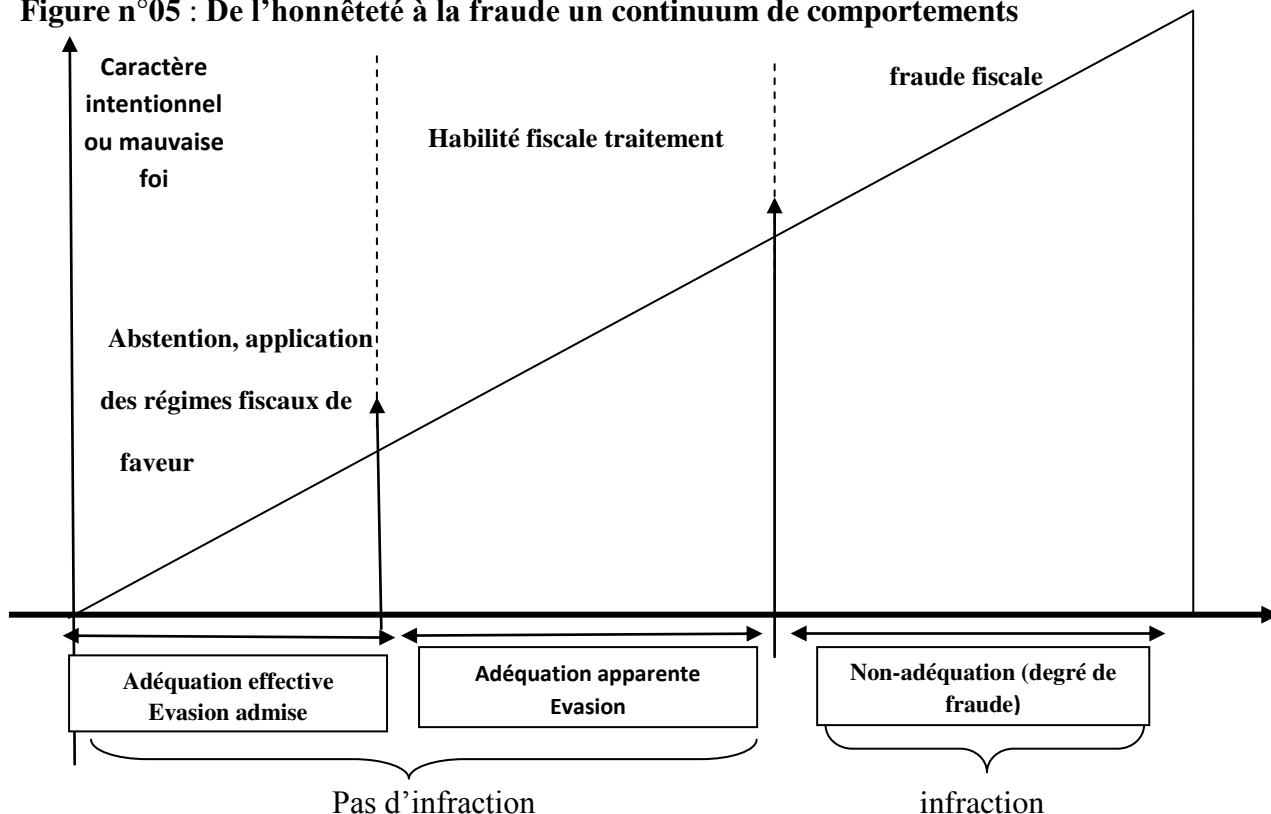
⁶³ Cozian, M. (2008). Précis de Fiscalité des entreprises 2008/ 2009. LexisNexis Litec, Paris, P549.

favorable à l'entreprise. Le risque est plus prononcé lorsque la notion de volontaire interfère la définition,

- **Le risque fiscal volontaire** qui est assimilé au non respect intentionnel de la réglementation fiscale d'où en découle une volonté délibérée d'échapper à la loi par des manœuvres illégales voire frauduleuse, chose que l'on assimile à la fraude fiscale. **La fraude fiscale selon M.Chadefaux(1987)** : « l'action qui consiste à se soustraire ou à tenter de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel de l'impôt. Cette fraude constitue un délit qui, pour être caractérisé en tant que tel, repose sur une intention délibérée » mais pour son professeur **Cozian(1986)** la fraude fiscale est matérialisée lorsque : « le contribuable viole, de façon délibérée et éhontée, les prescriptions de la loi fiscale. Il ne déclare pas les bénéfices ou le chiffre d'affaires qu'il a réalisés, il déduit des charges qu'il n'a pas payé, sa comptabilité est truquée... ».

Ainsi, pour résumer la revue de littérature concernant les caractéristiques du risque fiscal oscillant entre adéquation effective de l'administration fiscale du fait de son faible caractère intentionnel à une non adéquation totale assimilée directement à de la fraude fiscale, que nous présentons comme suit dans **la figure n°05**

Figure n°05 : De l'honnêteté à la fraude un continuum de comportements



Avec : Le trait noir en gras présente les possibilités d'erreurs

Source : C. Bazart, La fraude fiscale: modélisation du face à face Etat-contribuables. Thèse de Doctorat en sciences économiques. Université Montpellier 1, France, 2005, P17.

Après la définition et les caractéristiques du risque fiscal, nous passons dans le deuxième point de cette section à la présentation de la nature et de la typologie du risque fiscal.

II. La nature et la typologie du risque fiscal

L'étude du risque fiscal a fait l'objet de recherche de plusieurs auteurs qui, par l'examen général de l'entreprise, ont procédé à l'affectation du risque fiscal de l'entreprise vers plusieurs types conçus dans un premier temps, et en donnant gré à notre analyse des différents écrits concernant le risque fiscal, de manière **classique** et **synthétique** puis dans un dernier temps de façon **plus ponctuelle** et explicite, conjuguée et juxtaposée, autrement dit, liée à l'ensemble des opérations de l'entreprise qu'on peut traiter en deux sous-catégories (**générique et spécifique**).

Afin de mieux expliquer ce point, nous l'avons scindé en deux éléments :

1. La nature du risque fiscal ;
2. La typologie du risque fiscal.

1. La nature du risque fiscal

Dans cette optique, Rossignol⁶⁴ propose deux principaux types de risque fiscal auxquels l'entreprise peut se confronter :

- Au risque de non-conformité ;
- Au risque d'opportunité.

1.1. Le risque de non-conformité

Le risque de non-conformité est lié directement au non respect des règles fiscales édictées par l'autorité en vigueur « l'administration fiscale ». Ce risque peut être non intentionné et revêtir la forme **involontaire** assimilée dans ce cas à une simple **erreur**, ou être le fruit de l'intention du contribuable qui sera ainsi assimilé au caractère **volontaire**. Il s'agit dans ce cas, de la volonté de violer la réglementation fiscale, c'est la fraude fiscale due à un abus de droit par simulation de l'acte normal de gestion.

Le risque de non-conformité trouve son origine dans :

- Les incertitudes et la complexité des règles fiscales, leurs changements annuel, leur lourdeur en termes de coût. La difficulté de leur interprétation peut conduire à la non-conformité du contribuable ;
- Le manque de personnel compétent et qualifié en matière fiscale, accroît le risque de non-conformité ;
- Les prix de transfert abusifs ou incorrects, qui ne traduisent pas la réalité de l'opération pratiquée entre deux entreprises à l'international, peuvent faire l'objet de risque fiscal. En revanche Bidaud (2008) ⁶⁵explique que: « la matérialisation d'un risque fiscal en matière de prix de transfert peut avoir deux origines une politique de prix de transfert mal conçue (et

⁶⁴J.L. Rossignol, Op .cit, pp. 26- 30.

⁶⁵ H.Bidaud, La gouvernance fiscale. Reflets. Mars/Avril2008, pp. 60-61.

donc non conforme au principe de pleine concurrence) et/ou une politique de prix de transfert inadéquatement mise en œuvre » ;

- Le risque fiscal peut aussi provenir d'une demande de renseignement ou de contrôle des déclarations par l'administration fiscale. En présence d'un personnel qualifié, les contrôleurs seront en mesure de dénicher tout type de risque fiscal ;
- La comptabilité financière de l'entreprise est aussi génératrice de risque lorsque celle-ci génère des chiffres non conformes à ceux mis au niveau des déclarations. L'évaluation du risque fiscal d'origine comptable conditionne l'exactitude des chiffres fiscaux déclarés et par conséquent, exige l'efficacité du système comptable en matière de production de données quantitatives.

1.2. Le risque d'opportunité

Le risque d'opportunité peut se rapporter au second principe de l'audit fiscal « l'efficacité » autrement dit le risque d'opportunité se rapporte à la gestion stratégique du risque fiscal élaborée et suivie par l'entreprise tout en se conformant primordialement aux dispositions fiscales édictées par la loi, entre autre, « la régularité fiscale ». Cette gestion du risque fiscal aboutit à une volonté d'optimisation fiscale.

L'optimisation fiscale ne vise pas uniquement la minimisation de la charge fiscale explicite (l'économie d'impôt) mais tient compte des coûts non fiscaux. Selon Garbarino (2008)⁶⁶, **ces coûts** sont liés aux : « ... coûts directs (coûts internes : temps passé par les dirigeants et employés dans la recherche des opportunités d'économie d'impôt et coûts externes : les dépenses liées au recours à des conseils externes pour réaliser l'opportunité de planification fiscale), les risques de sanctions ... », mais aussi d'optimiser ses économies d'impôts en souscrivant à une mesure avantageuse conférant des abattements ou réduisant le montant des droits dus (exemple: utiliser les moyens de paiement scripturaux pour toutes transactions).

Ce risque se rapporte de manière plus explicite à la façon dont l'entreprise gère son risque fiscal. Cette gestion peut se matérialiser de trois (03) façons :

- Non bénéfice des avantages fiscaux

Les responsables fiscaux de l'entreprise peuvent méconnaître les dispositions qui permettent de diminuer sa charge fiscale. Cette méconnaissance peut être involontaire ou volontaire. Pour la première optique, ces responsables ne procèdent pas à une mise à jour continue de leurs connaissances en matière de réglementation fiscale ou ne disposent pas des compétences requises permettant d'utiliser l'outil fiscal en faveur de l'entreprise. Pour la seconde optique, en dépit que ces responsables connaissent les dispositions propices dont l'entreprise peut bénéficier pour réduire sa charge fiscale, ils peuvent y renoncer étant donné qu'un tel avantage peut attirer l'attention de l'administration fiscale et conduire à un contrôle dont les résultats sont souvent en faveur de cette dernière. Tel est le cas par exemple dans le contexte algérien lorsque le contribuable demande le remboursement du crédit de TVA. Qu'il soit intentionné ou non, le non bénéfice des avantages fiscaux est de nature à occasionner un manque à gagner pour l'entreprise, ce qui impacte ainsi sa performance financière ;

- Opérations réelles incompatibles avec la politique générale de l'entreprise

Les chargés de la gestion fiscale de l'entreprise peuvent adopter des opérations réelles visant à minimiser la charge fiscale. Une économie de coût peut inéluctablement toucher à la performance financière de l'entreprise telle la réduction de ses produits ou la fusion avec une

⁶⁶ C.Garbarino, Aggressive Tax Strategies and Corporate Tax Governance: An Institutional Approach. Working paper, 2008.

entreprise déficitaire. Bien que ces pratiques ne puissent être contestées par l'administration fiscale, du fait de l'existence du principe de non immixtion dans la gestion de l'entreprise, ces manœuvres peuvent porter une atteinte directe à la performance financière de l'entreprise et contrarier ainsi sa politique générale de création de valeur.

Les deux premiers risques d'opportunité ou de gestion fiscale ont des retentissements purement financiers, le troisième type est la mesure d'opérations réelles à but exclusivement fiscal.

- **Opérations réelles ayant un but exclusivement fiscal**

Ces opérations réelles sont effectuées dans le même but, que celles citées ci-dessus, à contrario l'administration fiscale est dans le droit légitime de contester ces pratiques lorsque la finalité est purement fiscale. Lorsque l'entreprise est dans l'impasse de justifier le recours à de telles opérations par des motivations d'ordre économique, stratégique ou financière corrélées aux motivations fiscales, ces pratiques sont directement assimilées à de la fraude fiscale.

Dans le contexte algérien, on peut éclairer ce cas, dans la mesure ou par exemple le contribuable a procédé à un engagement de réinvestissement du bénéfice dans le cadre du dispositif de promotion d'investissement (ANDI), et ce dernier procède à des retardements non justifiés pour abus de droit à cet avantage préalablement octroyé en matière fiscale (proroger la durée d'exonération), l'administration fiscale dans ce cas peut procéder à des sanctions administratives et pénales.

Pour conclure, le risque d'opportunité peut avoir deux conséquences sur l'entreprise. Il peut porter atteinte **à la performance financière** de l'entreprise dans le cas de non bénéfice des avantages fiscaux ou en cas de conduite d'opérations réelles incompatibles avec la politique générale de l'entreprise. Ce risque peut engendrer des **redressements et des sanctions administratives voire pénales** si et seulement si l'administration fiscale juge qu'il s'agit d'opérations réelles à finalité exclusivement fiscale.

2. La typologie du risque fiscal

Le cabinet d'audit *Price Waterhouse-Coopers* en 2004⁶⁷ (voir leur site en Algérie) procède à une classification du risque fiscal en deux catégories :

- 1. Les risques spécifiques ;**
- 2. Les risques génériques.**

2.1. Les risques spécifiques sont :

Ces risques se résument à quatre (04) principaux éléments :

- **Le risque de transactions** : c'est le risque associé à la mise en œuvre de transactions spécifiques ou inhabituelles par l'entreprise tels que les acquisitions, les fusions, les projets de restructuration ;
- **Le risque opérationnel** : c'est le risque lié à l'application des règles fiscales aux opérations routinières de l'entreprise. Ce risque augmente avec l'internationalisation des entreprises ;

⁶⁷Price waterhouse coopers, Tax Risk management, 2004.

- **Le risque de conformité** : c'est le risque associé à la conformité aux obligations fiscales de l'entreprise. C'est aussi le risque lié à la préparation des déclarations fiscales ;
- **Le risque de comptabilité financière** : c'est le risque lié au processus d'élaboration des états financiers ainsi qu'au système de contrôle interne lié à ce processus.

2.2. Les risques génériques comportent :

Ces risques se résument principalement à trois (03) éléments :

- **Les risques de portefeuille** : c'est le niveau global du risque et ce en faisant l'agrégation des risques de transaction, opérationnel et de conformité ;
- **Les risques de gestion** : c'est le risque lié à la mauvaise gestion des risques fiscaux déjà cités (absence de documentation, manque de ressources, de compétence et de temps alloués à cette gestion) ;
- **Les risques de réputation** : liés aux problèmes fiscaux de l'entreprise portés à la connaissance du public (Elgood et *al.* 2004,) ⁶⁸ (exemple : application de la mesure conservatoire de fermeture des locaux peut porter atteinte à la réputation de l'entreprise).

Pour résumer, la revue de la littérature sur la typologie du risque fiscal, il y a lieu d'ajouter à titre informatif une nouvelle catégorisation jugée intéressante et présentée par Neubig et Sangha (2004)⁶⁹, qui subdivise le risque fiscal en huit (08) catégories qui dans certains cas similaires à ceux précisés par Elgood et *al.* (2004) mais d'une portée nouvelle et intéressante. On trouve :

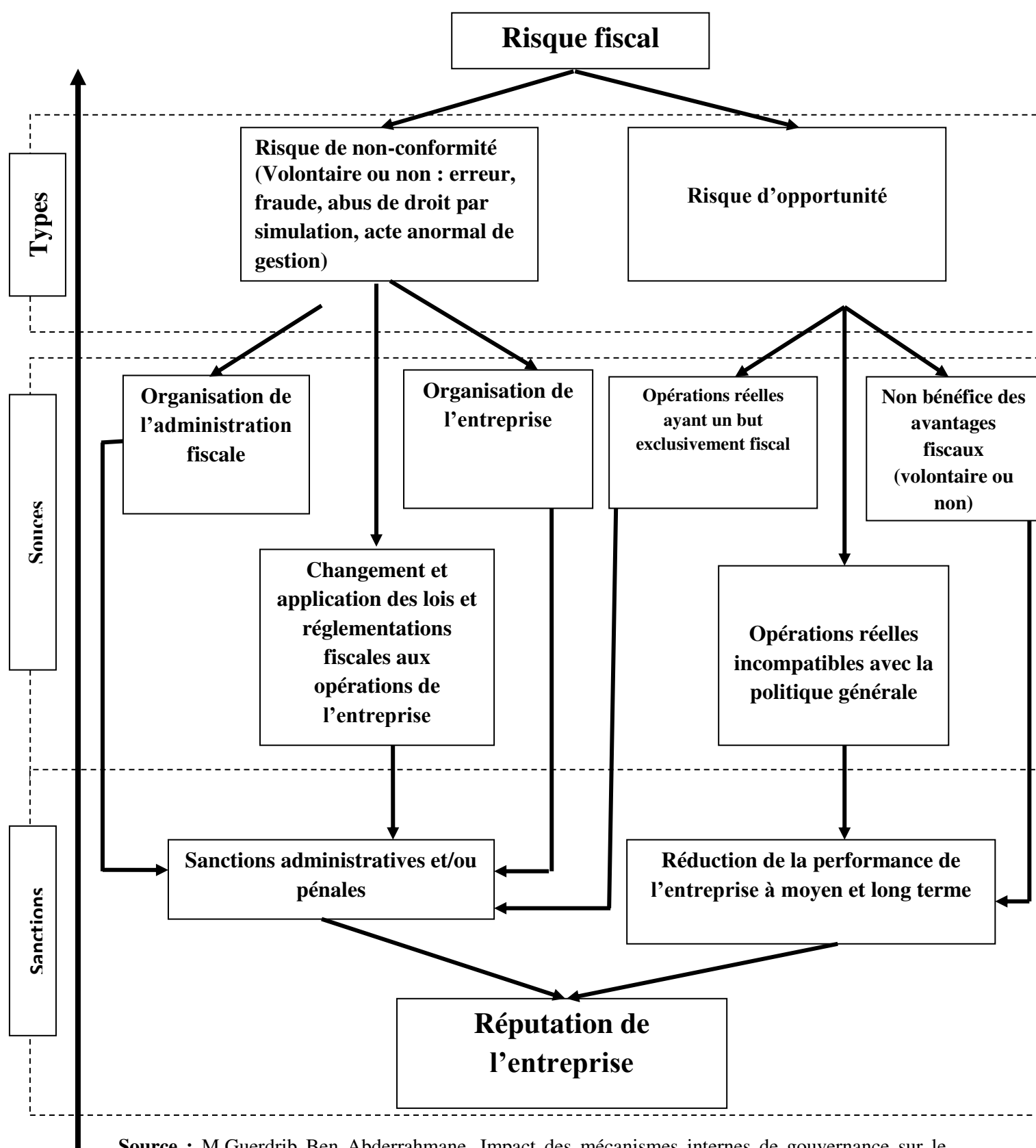
- « Le risque opérationnel ou de conformité ;
- Le risque économique ;
- Le risque financier ;
- Le risque judiciaire : ce risque est lié à l'incertitude quant à l'issue des procédures judiciaires ;
- Le risque législatif ;
- Le risque réglementaire : se dégage de l'intensité accrue de contrôle par les autorités fiscales qui peuvent contester la validité des positions fiscales d'une entreprise ;
- Le risque de stratégie de segmentation : résulte des situations où différents acteurs créent des positions fiscales sans une coordination claire avec le service fiscal de l'entreprise ;
- Le risque fiscal technique : ce risque est lié aux incertitudes dans l'interprétation des lois fiscales faites par les autorités fiscales. ».

Pour récapituler, nous présenterons un schéma récapitulatif du risque fiscal dans **la figure n°06** dont le but est de récapituler l'ensemble des éléments qui se rapportent au risque fiscal.

⁶⁸-T.Elgood, I.Paroissien, L.Quimby, Tax Risk Management. PricewaterhouseCoopers, 2004, P64.

⁶⁹ T.Neubig, B.Sangha, Tax Risk and Strong Corporate Governance, Tax Executive. pp. 114-119, 2004.

Figure n°06 : Schéma récapitulatif sur le risque fiscal



Source : M.Guerdrib Ben Abderrahmane, Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal : Etude menée dans le contexte tunisien, Thèse de Doctorat en sciences de gestion, Université Franche-Comté et Tunis El Manar, 12 Juin2013, P69.

Section 02 : La gestion du risque fiscal

Après identification des sources, types et sanctions auxquels le risque fiscal expose l'entreprise via l'analyse des différentes approches et de la revue de littérature présentée dans ce travail de recherche, il est évident, de passer maintenant à la gestion proactive de sa charge fiscale, non pas en la subissant, telle que nous l'avons éclairé dans l'introduction générale, mais en passant à la gestion ou au management du risque fiscal engendré par la dite charge fiscale supportée par l'entreprise.

Pour cela, nous avons organisé cette section en deux (02) points principaux :

- I. La démarche de la gestion des risques de l'entreprise;**
- II. Le pouvoir de contrôle de l'administration fiscale.**

I. La démarche de la gestion des risques de l'entreprise

Dans l'unanimité, la majorité des auteurs et des chercheurs dans le domaine de la gestion d'entreprise, notamment Desroches et al (2007)⁷⁰ acceptent de résumer le processus de gestion des risques de l'entreprise à quatre (04) étapes, à savoir :

- L'identification du risque de l'entreprise ;
- L'évaluation du risque de l'entreprise ;
- Le traitement du risque de l'entreprise ;
- Le pilotage et contrôle du risque de l'entreprise.

- La première étape : l'identification des risques

Il s'agit d'identifier les éléments externes et internes pouvant impacter l'atteinte des objectifs de l'entreprise et d'en faire une dichotomie entre menaces et opportunités. Pour ce faire, il y a lieu de présenter une cartographie des risques de l'entreprise pour enfin adapter les traitements convenants à chaque type de risque ;

- La deuxième étape : l'évaluation des risques

Il s'agit de déterminer dans quelle mesure les événements internes ou externes pouvant engendrer un changement sont potentiels en d'autres termes, il s'agit d'évaluer la probabilité d'occurrence de l'impact des événements. Le management de ces risques combine des méthodes quantitatives et qualitatives qui par la suite permettront une hiérarchisation des risques (qui présente la menace la plus importante). La priorisation des risques s'appuie sur des indicateurs fondamentaux, à savoir :

- **La détectabilité** : la capacité de l'entreprise à détecter le risque entrant ;
- **La sévérité** : qui est l'impact financier du risque ;
- **L'occurrence** : la probabilité de réalisation du risque.

⁷⁰ A. Desroches, A. Leroy, F. Vallée, La gestion des risques principes et pratiques, 2^{ème} édition revue et augmentée, Editions Lavoisier, 2007, P298.

Le calcul du risque résulte du produit des trois (03) indicateurs c'est-à-dire :

$\text{Le risque} = \text{la détectabilité} \times \text{la sévérité} \times \text{l'occurrence}$

- **La troisième étape : le traitement des risques**

Il s'agit d'apporter des réponses et des solutions à ces phénomènes identifiés. Ces solutions peuvent revêtir : l'évitement, l'acceptation et la réduction ou le partage du risque. De ces solutions découlent trois (03) stratégies :

- **La stratégie d'évitement** : qui consiste à fuir et éviter le risque lorsque ce dernier est jugé trop important par rapport aux capacités de l'entreprise ;
- **La stratégie de l'acceptation** : le risque est accepté lorsque l'entreprise est dans la mesure d'assumer ses coûts en cas de son occurrence ;
- **La stratégie de réduction ou de partage** : celle-ci part du principe de diversification du portefeuille en ingénierie financière extrapolée à la gestion stratégique de l'entreprise qui consiste à partager les coûts engendrés de ce risque avec l'ensemble des parties externes (voire filiale, succursale, etc.) afin d'amortir l'impact de ce risque face à la rentabilité espérée en l'entreprenant.

- **La quatrième étape : le pilotage et contrôle des risques**

Il s'agit de respecter les procédures de traitement des risques et installer une veille stratégique des risques pour assurer l'actualisation de la liste hiérarchique des risques.

Adhérant à plusieurs risques, le **risque fiscal** occupe une place prépondérante subsistant à l'encontre de l'entreprise, c'est pour cela qu'il est primordial de mettre en place une stratégie de gestion efficace qui vise aussi bien la prévention du risque fiscal que sa stricte réduction en cas de son occurrence.

1. Définition et caractéristique de la gestion du risque fiscal

Pour cerner la gestion du risque fiscal et comprendre sa connotation, il y a lieu de procéder d'abord à l'analyse des définitions avancées par deux auteurs du domaine que nous jugeons pertinents. Puis, conclure avec une définition propre à la notion de « la gestion du risque fiscal ». Nous verrons par la suite, les caractéristiques de la gestion du risque fiscal, et enfin, nous présenterons la gestion préventive et curative du risque fiscal.

1.1. Définitions de la gestion du risque fiscal

Pour **Laroque et Alpin (2008)**: « la gestion du risque fiscal ne permet pas de rendre nul le risque et ne signifie pas la fin des conflits avec l'administration fiscale, mais pourra aider à éviter les surprises désagréables».

Ensuite **Elgood et al. (2004)** proposent et suggèrent que la gestion du risque fiscal « consiste à comprendre l'origine des risques et à faire des jugements sur la manière de les traiter mais ne vise pas nécessairement la minimisation des risques de l'entreprise. En effet, les entreprises peuvent réaliser des profits en prenant des risques. Une politique de gestion

du risque fiscal va donc déterminer la valeur qui peut être réalisée en prenant des risques, les coûts qui peuvent être économisés en réduisant les risques et les ressources nécessaires pour gérer aussi bien les opportunités que les risques».

Pour en conclure, selon nous-mêmes, la gestion du risque fiscal permet de réduire et non de rendre nul le risque fiscal aux effets néfastes sur la création de valeur par l'entreprise en entreprenant ces aléas, mais plutôt de permettre une création de valeur parallèle à la présence du risque via une politique de maîtrise des ressources pour acquérir des opportunités et dompter ces éventuels manifestants (risques fiscaux), et enfin contenir au mieux le postulat « risque-rentabilité ».

1.2. Les caractéristiques de la gestion du risque fiscal

Selon les mêmes auteurs cités ci-dessus, les caractéristiques de la gestion du risque fiscal s'objectivent suivant les éléments ci-après :

- La gestion du risque fiscal est **la gestion des incertitudes** et étant donné la nature variée de ces incertitudes, il n'y a pas qu'une seule réponse ou solution juste, et par extension il n'y a pas une seule stratégie de gestion applicable à toutes les entreprises '*One Size Doesn't fit all*'.
- La gestion du risque fiscal est **une gestion proactive** et non une gestion **réactive**. La gestion du risque fiscal proactive contribue à réduire l'exposition à un impôt supplémentaire, améliorer la relation avec l'administration fiscale et reprendre le contrôle du processus de gestion du risque fiscal entre les mains de l'entreprise et non de l'administration fiscale (ERSMUS 2009)⁷¹.

Pour viabiliser ce processus (ERASMUS, 2009) assigne à l'entreprise les tâches suivantes :

- « S'engager d'aller au-delà de la conformité fiscale de base ;
- Obtenir l'approbation du Président Directeur Général (PDG), du directeur financier, du conseil d'administration et du comité d'audit ;
- Recruter une équipe fiscale. L'équipe fiscale doit être composée, du directeur financier, du '*tax manager*', d'un représentant de chaque division opérationnelle de l'entreprise, d'un conseiller indépendant, des comptables et d'une équipe juridique compétente fournissant la protection juridique nécessaire ;
- Constituer une structure de **reporting** au comité d'audit ;
- Communiquer avec un représentant de l'administration fiscale ;
- Déterminer les problèmes fiscaux connus par l'administration fiscale ;
- Déterminer les questions fiscales non connues par l'administration fiscale ;
- Collecter tous les faits pertinents ;
- Analyser tous les faits ;
- Obtenir des conseils techniques auprès d'un spécialiste ;

⁷¹ Erasmus, D.N., Proactive Tax Risk Management, Research paper n° 1435612, Thomas Jefferson School of law, California, 2009.

- Déterminer le meilleur chemin pour résoudre le problème, y compris une résolution logique des problèmes à travers une décision prise par le représentant de l'administration fiscale ».
- La gestion du risque fiscal doit faire impliquer tous les partenaires à l'intérieur et à l'extérieur de l'entreprise ; autrement dit la fonction de gestion du risque fiscale relève de tout à chacun en relation directe ou indirecte avec l'entreprise ;
- La gestion du risque fiscal doit être continue et doit concerner aussi bien les impôts directs et les impôts indirects.

2. Gestion préventive et curative du risque fiscal

La gestion préventive et curative du risque fiscal passe par deux importantes étapes, la première étant **la détection du risque fiscal** puis la seconde liée au **du traitement et contrôle du risque fiscal**.

En guise de conclusion aux caractéristiques relatives à la gestion du risque fiscal, il est objectif de se permettre d'exprimer en terme nets qu'il n'existe pas un seul et unique processus de gestion du risque fiscal pour toutes les entreprises. Ce dernier, en effet dépend d'autres variables influentes, on peut citer notamment la taille de ces entités, etc. Par extension, la gestion **préventive** passe par plusieurs étapes :

- La détermination de la position globale de l'entreprise vis-à-vis de l'impôt ;
- La formation d'une équipe fiscale ;
- La conception et la documentation de la stratégie de gestion de ces risques ;
- Le recours aux services de conseils externes ;
- Le dialogue avec l'administration fiscale.

2.1. La détection du risque fiscal

En sommant l'ensemble des approches avancées par **Elgood et al. (2004)**, **Erasmus (2009)** et **Stacey (2005)**, pour identifier le risque fiscal, l'entreprise peut s'appuyer sur les réunions du conseil d'administration pour des changements dans l'activité de l'entreprise, mettre l'accent sur le processus opérationnel d'activité pour dépister les risques opérationnels. Il faut également, collecter l'ensemble des faits potentiels qui peuvent susciter des questions d'ordre fiscal et chercher à obtenir des réponses convenables auprès des experts externes. Enfin, il faut cerner et identifier les secteurs d'activités générateurs de risque fiscal et déterminer la stratégie à entreprendre face à ces risques (évitement, partage ou réduction).

2.1.1. La détermination de la position globale de l'entreprise vis-à-vis de l'impôt

A l'occasion de l'instauration d'un système de contrôle interne, il est du devoir du conseil d'administration d'établir un code de conduite touchant au volet fiscal. Ce code, dessine le profil de l'entreprise face au risque fiscal et donne la position globale de l'entreprise vis-à-vis de l'impôt et édicte les normes d'éthique de comportement qui devraient s'inscrire dans la culture de l'entreprise.

Les entreprises et les professionnels de la fiscalité doivent être qualifiés et compétents, la compétence et la connaissance portent un atout de valeur au profit des entreprises qui permettront une gestion efficace du risque fiscal.

2.1.2. La formation d'une équipe fiscale

L'équipe mise en place pour la gestion du risque fiscal est corrélée à la taille de l'entreprise. Pour les grandes entreprises, l'équipe fiscale est composée du directeur financier, du gestionnaire fiscal, un représentant de chaque unité fonctionnelle de l'entreprise, un conseiller indépendant, des comptables fiscalistes et une équipe juridique compétente pour diriger et participer au processus de gestion du risque fiscal. Pour les petites entreprises cette équipe à mettre en place s'avère couteuse par manque de ressources financières suffisantes. Pour celle-ci, l'équipe peut simplement être composée d'un contrôleur choisi en interne assisté, dans certains cas, par des professionnels de confiance qui connaissent l'entreprise. Toutefois, il convient de mettre à niveau les connaissances de ces équipes pour assurer la régularité et l'efficacité du processus de gestion du risque fiscal au sein des dites entreprises.

2.1.3. La conception, la documentation et la communication de la stratégie de gestion du risque fiscal

Dans cette étape, il est nécessaire, aux grandes entreprises, surtout de révéler leurs stratégies de gestion du risque fiscal aux parties prenantes et en particulier aux responsables de son application mais avant d'être approuvée par le conseil d'administration.

Dans une étude faite par le cabinet **Ernest & Young en 2008**, 42% des grandes entreprises multinationales possèdent une documentation sur la gestion du risque fiscal qui dépasse le minimum exigé légalement (la norme 404 de la loi *Sarbanes Oxley* aux Etats-Unis) ⁷² alors que 35% de toutes les entreprises étudiées possèdent cette documentation. Ainsi, plus l'entreprise est de grande taille, plus elle semble disposer de ressources nécessaires pour préparer une telle documentation.

La documentation de la stratégie de gestion du risque fiscal peut ne pas être mise en place au niveau des petites et moyennes entreprises en raison des ressources limitées dont elles disposent. Mais ces entreprises peuvent se contenter de la détermination d'un niveau de tolérance au risque fiscal. Cet indicateur détermine le niveau de risque acceptable qui ne doit pas être dépassé.

2.1.4. Le recours à des conseils externes en matière fiscale

Faire appel à des conseils externes pour une mission de conseil ou d'audit fiscal peut servir l'entreprise à immatriculer les risques fiscaux de l'entreprise. Plus spécifiquement, la mission d'audit fiscal peut conduire l'entreprise à détecter les risques fiscaux auxquels elle s'expose et ce, suite à un double contrôle de régularité et d'efficacité. La mission de conseil fiscal épaula aussi l'entreprise à choisir le régime fiscal le plus adéquat applicable à une opération

⁷² Aux **États-Unis**, la **loi** de 2002 sur la réforme de la comptabilité des sociétés cotées et la protection des investisseurs est une **loi** fédérale, votée par le congrès, imposant de nouvelles règles sur la comptabilité et la transparence financière.

particulière. Le recours à cette mission permet ainsi d'éviter les risques fiscaux ayant pour origine des opérations spécifiques ou non récurrentes conduites par les entreprises.

2.1.5. Le dialogue avec l'administration fiscale

Une gestion proactive de la charge fiscale d'une entreprise consiste à tisser des relations avec l'administration fiscale, l'entreprise doit communiquer pour exprimer et satisfaire ses besoins. Les questions d'ordre fiscal liées au principe de régularité ou d'efficacité doivent être soulevées immédiatement à l'autorité concernée. Dans le contexte algérien, un processus de dialogue pour toutes réclamations⁷³ est mis en place aux profits des grandes entreprises uniquement. Cette conception doit se généraliser pour permettre un déploiement de la régularité et de l'efficacité fiscale à l'échelle nationale de la part des contribuables.

2.2. Le traitement et le contrôle des risques fiscaux

Le traitement du risque fiscal s'inscrit dans la même optique que celle du traitement des risques généraux de l'entreprise, autrement dit il y a lieu de choisir une stratégie adéquate au profil de l'entreprise. Selon ce contexte, Elgood et al (2004), Stracey (2005), Robinson (2008) et ERSUMUS (2009) proposent dans l'ordre les stratégies suivantes :

La stratégie d'évitement, de partage, de réduction ou d'acceptation : Pour la première stratégie, celle-ci consiste à éviter voire abandonner l'opération qui est à l'origine du risque fiscal pour une seconde et meilleure alternative qui s'offrira à l'entreprise et qui permettra d'atteindre les objectifs fixés sans faire face à ce risque. Pour la seconde stratégie, celle-ci consiste à répartir le coût de sa probabilité d'occurrence en transférant une partie ou totalité de ces coûts à des partenaires externes de l'entreprise (externaliser la fonction fiscale). La troisième porte sur la réduction du risque fiscal qui consiste en l'agencement d'actions pour réduire sa probabilité d'avènement. Pour la dernière stratégie, il s'agit d'analyser le rapport coût/bénéfice. Dans ce sens, l'entreprise peut accepter de faire face à un risque particulier si le bénéfice engendré dépasse largement ses coûts ;

Stracey(2005) suggère **l'évaluation des options de gestion des risques** disponibles pour sélectionner celles qui minimisent le risque et qui présentent le plus d'avantages pour l'entreprise pour enfin instaurer des contrôles personnalisés adaptés à chaque type de risque.

Pour Robinson(2008), la **gestion du risque fiscal doit faire l'objet d'un travail d'équipe**, d'un collectif de la fonction fiscale et de la fonction vente travaillant sur l'ensemble des impôts directs et indirects pour aboutir à des solutions hadock à un risque déterminé.

Enfin, dans le cadre de la gestion proactive de la charge fiscale, le traitement du risque fiscal passe selon Erasmus(2009), par **la détermination de la meilleure voie** menant à la résolution du problème qui pourra essentiellement être concrétisée via le dialogue avec l'administration fiscale.

⁷³ Article 70, 71,72 du code des procédures fiscales algérien (CPF) 2020.

II. Le pouvoir de contrôle de l'administration fiscale

La gestion du risque fiscal implique que l'entreprise est dans la mesure de déterminer la nature des sanctions encourues. En revanche, cela n'est pas une des tâches les plus faciles, car d'une part, la sanction fiscale est directement liée à l'existence d'un contrôle fiscal à subir de la part de l'administration fiscale, de l'autre part, établir une compatibilité adéquate en veillant à faire les meilleurs choix fiscaux qui peuvent s'offrir à l'entreprise et de plus suivre la politique adoptée choisie par cette entité. De ce fait, face à ce nouveau et principal partenaire de l'entreprise (administration fiscale) les gestionnaires du risque fiscal appréhendent cette mesure lors de difficultés éprouvées dans la maîtrise de la charge fiscale.

Pour cela, il convient de savoir que les contrôles fiscaux sont des contrôles potentiels, entre autres ces derniers ne relèvent pas du volet légal donc ne revêt aucun caractère de certitude, il est donc hypothétique pour l'entreprise. De plus, à la différence des contrôles élaborés par les commissaires aux comptes qui est limité dans le temps c'est-à-dire les redressements suite à une vérification de la comptabilité ne peuvent concerner qu'un nombre limité d'exercices alors qu'en termes d'impôts, le contrôle de l'administration fiscale peut s'exercer, dans le contexte algérien, sur une durée allant de 04 à 06 ans c'est la **prescription fiscale**⁷⁴.

Il est donc à noter que l'administration fiscale dispose du :

- 1- Le droit de contrôle ;
- 2- Le droit de redressement ;
- 3- Le droit e sanction.

1. Le droit de contrôle

La contre partie du régime déclaratif réside dans l'éventualité donnée à l'administration fiscale de vérifier des déclarations entreposées par le contribuable. Il faut, en effet rappeler que les impôts rassemblés sont destinés, par l'importance de leur volume, à la couverture des charges publiques. Il est donc essentiel pour l'Etat de mettre en œuvre des moyens lui permettant d'examiner le versement de ces contributions.

2. Le droit de redressement

En faisant ressortir les anomalies commises par l'entreprise, l'administration fiscale va revendiquer (comme dû à celle-ci) les droits qui n'ont pas été payés en temps convenu et qui concorde avec ces irrégularités. En effet, ces redressements peuvent être fort importants, notamment lorsqu'ils correspondent à l'affiliation et agrégation des irrégularités décelées par l'administration fiscale sur l'ensemble des exercices contenus dans la période vérifiée. A ce résultat, il peut en découler une charge financière très lourde pour l'entreprise, d'autant plus lourde et insoutenable que l'administration fiscale accompagnent souvent ces redressements de sanctions.

⁷⁴ Article 110 et 111 du code des procédures fiscales 2019 en Algérie.

3. Le droit de sanction

L'administration ne se contente pas de ramener à son juste niveau le montant de la dette fiscale de l'entreprise mais va, par ailleurs, sanctionner cette dernière pour les irrégularités commises. Celles-ci ont pour objectif de réparer le préjudice causé au trésor public vu le retard ou défaut de paiement des droits dus, elles peuvent être :

- **Des sanctions fiscales ;**
- **Des sanctions extra-fiscales.**

3.1. Les sanctions fiscales

Ces sanctions ont des incidences financières directement mesurables. Il est à préciser que la procédure de redressement relève elle-même d'une forme de sanction, ce sont des sanctions pécuniaires pour :

- Insuffisance de déclaration ;
- Défaut ou retard dans la production de la déclaration ;
- Le défaut ou le retard dans le paiement des droits dus ;
- Omission ou inexactitude dans les documents produits ;
- Non-conformité dans l'établissement des documents comptables, états financiers et document de commerce.

3.2. Les sanctions extra-fiscales

Celles-ci ont pour objectif de sanctionner le contribuable qui manque gravement à ses obligations, essentiellement pénales qui peuvent être complétées par des sanctions diverses. Les délits de fraude fiscale, de complicité à la fraude fiscale et d'omission d'écritures constituent les infractions principales en matière de droit pénal fiscal⁷⁵.

Dans le tableau n°03, nous résumons ces sanctions fiscales dans le cadre algérien.

⁷⁵ RAFFRAY, L'application du droit pénal en matière fiscale : la politique de la direction générale des impôts, 3^{ème} colloque de la Société Française de droit fiscal, Presse universitaire d'AIX-Marseille, 1980, P121.

Tableau n°03 : Les sanctions fiscales Algériennes pour défaut de dépôt ou dépôt tardif des déclarations.

Désignations des déclarations	défaut de dépôt de déclaration	Dépôt tardif
Déclaration d'existence	Application d'une amende fiscale d'un montant fixe de 30.000.00 DA	
Déclaration mensuelle et trimestrielle Déclaration unique tenant lieu au bordereau-Avis de versement	Après mise en demeure du contribuable par l'administration de régulariser sa situation dans un délai d'un mois : taxation d'office pénalité égale à 25% des droits dus.	1) La durée du retard n'excède pas 1 mois *Application d'une pénalité égale à 10% des droits dus 2) Application d'une pénalité égale à 25% des droits dus 3) Paiement tardif des droits : *Application d'une pénalité de retard égale a 10% des droit dus * En matière de taxes sur le chiffre d'affaires, une astreinte de 3% par mois ou fraction de mois de retard est appliquée en sus de la pénalité de 10% citée ci-dessus avec un maximum de 35%
Déclaration globale des revenus	Taxation d'office & application d'une majoration de 35%	*La durée du retard n'excède pas un (01) mois Majoration de 10% de la cotisation. *la durée du retard excède un mois (01) majoration de 20% de la cotisation
Déclaration de l'impôt sur les bénéfices des sociétés	Taxation d'office & application d'une majoration de 35%	*La durée du retard n'excède pas (1) mois Majoration de 10% de la cotisation *la durée du retard excède un (01) mois majoration de 20% de la cotisation

Source : élaboré par nous-mêmes à partir du : code fiscal des impôts directe, Direction Générale des Impôts Algériens, Guide des déclarations fiscales 2019.

Section 03 : La mise en œuvre de la mission d’audit fiscal

La mise en œuvre de la mission d’audit fiscal est perceptible à un double niveau. Le premier, souligne un contrôle de la régularité fiscale pour l’entreprise. Le second, aborde l’efficacité fiscale. En vertu de cette démarche qu’il faut respecter, il est maintenant favorable pour nous après avoir maîtrisé la notion d’audit fiscal et son objet, de détailler la façon dont se déroule une mission d’audit fiscal.

Pour ce faire, nous avons organisé cette section en deux (02) points :

- I. La mise en œuvre du contrôle de la régularité ;**
- II. La mise en œuvre du contrôle de l’efficacité.**

I. La mise en œuvre du contrôle de la régularité

La description des aspects techniques du contrôle de la régularité ne sont pas définis par des références et des normes de travail préexistantes. En effet, la mission d’audit fiscal n’est malheureusement pas régit par un référentiel quelconque et sa démarche fait donc l’objet de recueil des différents praticiens et spécialistes du domaine fiscal, financier et comptable.

L’interdépendance entre le droit fiscal et le droit comptable se trouvent alors inévitablement au niveau de ce contrôle. Ainsi, l’auditeur comptable ne peut pas se prononcer sur la régularité des états financiers contrôlés en négligeant l’aspect fiscal ; à l’inverse l’auditeur fiscal ne peut empiéter la comptabilité, elle-même objet principal et révélateur de la régularité fiscale, d’où l’étude de l’apport et de la démarche d’audit comptable sur l’audit fiscal.

Dans ce premier point de la présente section, nous présentons :

- 1. La démarche générale de l’audit comptable intéressant l’audit fiscal ;**
- 2. Les outils du contrôle de la régularité utilisés par l’auditeur**

1. La démarche générale de l’audit comptable intéressant l’audit fiscal

Il est nécessaire d’aborder la démarche de l’audit comptable dans le détail pour relever l’ensemble des aspects intéressant l’audit fiscal. Entre autre, il faut rappeler au préalable les phases essentielles qui composent cette mission d’audit fiscal. On trouve :

- 1. La prise de connaissance générale de l’entreprise ;**
- 2. L’évaluation du contrôle interne ;**
- 3. L’examen des comptes ;**
- 4. L’achèvement de la mission et le rapport d’audit.**

1.1 .La prise de connaissance générale de l'entreprise

Cette étape est de grande envergure. Lors de la première intervention dans l'entreprise, l'auditeur doit être dans la possibilité d'apprécier le milieu dans lequel elle active, déterminer ses spécificités et les spécificités du secteur dans lequel elle évolue et éventuellement de déceler les failles potentielles.

Dans cette phase, l'auditeur doit :

- **Apprécier la taille de l'entreprise ;**
- **Apprécier le milieu informatisé de l'entreprise.**

1.1.1. Apprécier la taille de l'entreprise

Il est évident que le contrôle de la régularité comme le contrôle de l'efficacité, sont conduites de façon différente suivant la taille de l'entreprise, celle-ci influence l'entité chargée de la mission d'audit. La mission d'audit peut être ainsi confiée à un seul agent (auditeur interne), faisant partie du département finance et comptabilité ou bien même, en faisant l'objet de département à part entière. La taille de l'entreprise influence la nature ou l'étendue de la mission. Toutefois, si l'entreprise prescriptrice décide d'avoir recours à un auditeur externe, la coopération entre ce dernier et l'auditeur interne est plus que nécessaire afin de permettre la coordination des points de vue. Dans le cas échéant, il y a lieu de confronter des opinions divergentes et en fonction des objectifs poursuivis par le prescripteur, le degré variable de coopération impactera alors la mission, la nature et l'étendue des contrôles à opérer ;

1.1.2. Apprécier le milieu informatisé de l'entreprise

L'environnement informatisé de l'entreprise influence de manière directe la mission de contrôle de la régularité fiscale. En effet, le contrôle de la régularité ne se fait pas de la même manière pour les entreprises qui utilisent l'outil informatique et celles qui utilisent l'outil traditionnel (support papier), il y a donc nécessité de mettre en place une réglementation qui vise à préserver et protéger les droits de l'administration fiscale, mais surtout d'aménager un système de traitement comptable informatisé afin de procéder aux tests nécessaires et se prémunir contre la fraude fiscale qui selon G.Raffegau et al (1994) « la fraude autour de l'ordinateur est plus facile et moins aisément décelable »⁷⁶.

Cette étape préliminaire donne à l'auditeur la faculté de s'imprégner des spécificités fiscales de l'entreprise et d'avoir des indications sur l'orientation future de ses travaux. Comme par exemple :

- Les différentes implantations géographiques de l'entreprise qui mène l'auditeur à s'interroger sur les incidences fiscales des activités éventuellement déployées à l'étranger. L'auditeur sera ainsi, particulièrement attentif au contrôle des règles de rattachement des résultats, au respect des conventions internationales, aux conditions

⁷⁶ J.Raffegau, P.Dufils, R.Gonzales et F.Asshworth(1994), Op.cit, P570.

de déductibilité, à l'application des dispositions régissant le précompte et ce pour ne citer que quelques exemples ;

- L'origine et la répartition du capital constituent des éléments essentiels d'information. Si certains actionnaires sont domiciliés à l'étranger, l'auditeur effectuera un traitement spécial du contrôle de distribution du résultat ;
 - Si le capital a fait l'objet de modifications récentes, ceci peut être dû à la suite d'opérations soumises à des régimes fiscaux spécifiques dont la mise en œuvre est délicate, l'auditeur se doit de les vérifier ;
 - Si l'entreprise fait partie d'un groupe de sociétés, l'entreprise doit être examinée fiscalement comme partie prenante du groupe et non comme entité à part entière.
- L'étude de l'effectif et son importance qui conditionne l'assujettissement à certaines taxes et la visite des lieux (locaux) peut attirer l'attention de l'auditeur sur des éléments régis par des dispositions fiscales particulières telles que : les installations liées à la recherche, les véhicules de location, les matières premières spécifiques, les déchets industriels ou les immobilisations en cours de réalisation.

Cette étape de prise connaissance générale de l'entreprise est d'autant plus importante dans la mesure de l'obligation de consultation de la situation fiscale, autrement dit le contentieux fiscal, pour permettre une analyse approfondie de l'activité.

1.2. L'évaluation du contrôle interne

L'évaluation du contrôle interne passe par l'examen de la régularité, de la sincérité des comptes et de l'image fidèle que doit donner l'entreprise de son patrimoine et de sa situation financière qui pourra être envisagée de deux façons.

La première évaluation est un contrôle exhaustif analytique de l'ensemble des opérations effectuées au cours de la période auditée tout en admettant pour limite l'impossibilité d'auditer une telle masse d'information. **La seconde évaluation**, se résume à l'examen des différents dispositifs de sécurité mis en place dans l'entreprise pour assurer un enregistrement convenable et adéquat aux règles comptables et fiscales en vigueur. Dans le cas de faille dans le contrôle ou dans l'utilisation qui en est faite, l'auditeur émettra son opinion sous réserves sur la fiabilité des outils de sécurité mis en place.

L'étude de l'évaluation du contrôle interne dans le présent travail de recherche passera par cinq (05) étapes qui seront corrélés de manière directe au volet fiscal pour comprendre l'utilité de cette démarche qu'entreprendra un auditeur fiscal. Nous présentons à cet effet :

- 1. La description du système de contrôle interne ;**
- 2. La vérification de l'exactitude de la description du système de contrôle interne ;**
- 3. L'évaluation préliminaire du contrôle interne ;**
- 4. La vérification des points forts du système de contrôle interne ;**
- 5. L'évaluation définitive du contrôle interne.**

1.2.1. La description du système de contrôle interne

Le travail de l'auditeur consiste ici en l'identification et la description des procédures de contrôle existantes au niveau de l'entreprise afin d'examiner les spécificités de l'entreprise ou du secteur auquel elle appartient. L'auditeur est ainsi conduit à identifier l'ensemble des systèmes de contrôle interne au sein de chaque service en fonction de chaque famille d'opérations et ce en formalisant ses observations à l'aide de diagrammes ou d'ordinogrammes ⁷⁷(présentation schématique des opérations d'un programme).

Après cette prise de connaissance du contrôle interne, l'auditeur est maintenant amené à analyser et à apprécier les failles génératrices de risque fiscal. Les recherches peuvent porter sur :

- Le capital humain et le matériel mis en place au service des questions fiscales ;
- Le niveau de qualification du capital humain et les moyens mis en œuvre pour leur formation ;
- Le recours de l'entreprise aux conseillers, la périodicité et la nature des consultations demandées (efficacité du système de gestion du risque fiscal) ;
- L'observation des méthodes de traitement du risque fiscal (la revue des déclarations au niveau de l'exactitude arithmétique, les procédures formalisées ou non) ;
- Le respect des délais des déclarations.

Ainsi, après avoir recensé dans une première phase de son intervention les caractéristiques fiscales de l'entreprise, l'auditeur conduit ensuite sa mission par la mise en évidence des faiblesses inhérentes au mode de traitement de la fiscalité dans l'entreprise susceptible d'alimenter le risque fiscal.

1.2.2. La vérification de l'exactitude de la description du système de contrôle interne

Le but poursuivi par cette étape est d'éviter que l'auditeur ne mette en marche ses travaux sur des bases erronées. Il doit par conséquent, vérifier que la description du système de contrôle interne soit correcte et correspond exactement à la réalité entre autres, respecter le principe de sincérité pour l'attribution de l'image fidèle à l'entreprise auditée. Pour assurer la réussite de ce travail, le réviseur peut :

- S'entretenir avec le personnel intéressé ;
- Contrôler la conformité des diagrammes élaborés en refaisant à partir d'opérations réelles le cheminement de l'entreprise à travers lequel il pourra identifier l'ensemble des sécurités initialement immatriculées.

A l'image de ces deux possibilités, d'éventuelles modifications peuvent s'imposer et procéder ainsi à une première évaluation du contrôle interne. Dans cette optique, l'auditeur fiscal va centrer ses contrôles sur la fonction fiscale de l'entreprise. Il analyse en particulier le mode de

⁷⁷ H.Stolowy et J-L Velot, Le flow-chart, un outil au service de l'auditeur : Revue française de comptabilité, Janvier 1985, P16.

traitement réservé aux préoccupations ou aux problèmes d'ordre fiscal au sein de l'entreprise auditée et ce, dans le but d'évaluer le risque fiscal encouru, qui dans un premier lieu, s'intéressera **aux procédures** éventuellement en vigueur permettant de mettre sous projecteur les pratiques de l'entreprise susceptibles de la rendre vulnérable sur le plan fiscal.

1.2.3. L'évaluation préliminaire du contrôle interne

Il s'agit de l'étape la plus importante dans l'évaluation du contrôle interne car l'auditeur fiscal doit mettre en lumière ses forces et ses faiblesses. Il importe de se livrer à un examen approfondi des **procédures décrites** et d'essayer de détecter les failles potentielles ou, au contraire, repérer les points forts sur lesquels le dispositif de contrôle mis en place par l'entreprise présente de sérieuses garanties de sécurité. L'outil privilégié est le questionnaire fermé. L'auditeur, en l'occurrence, va poser une série de questions à propos de chacun des systèmes observés dans lequel chaque question porte sur une éventuelle possibilité de faille dans le système de contrôle interne.

1.2.4. La vérification des points forts du système de contrôle interne

Il s'agit à ce niveau d'obtenir la confirmation édifiée sur la base de sondages que les procédures décrites et reconnues présentent des garanties suffisantes de fiabilité et qu'elles sont correctement et effectivement appliquées par l'entreprise pour permettre à l'auditeur de porter un jugement définitif sur le système de contrôle interne.

1.2.5. L'évaluation définitive du contrôle interne

Cette évaluation a un double objectif. En premier lieu, elle détermine l'étendue de la phase suivante de la mission (le contrôle des comptes). A mesure que la mission du contrôle interne illustre des failles, la mission de contrôle des comptes sera plus lente et plus importante. En second lieu, l'évaluation définitive du contrôle interne permet à l'auditeur de patronner des mesures de nature spécifiques pour les exercices suivants afin d'améliorer le contrôle interne.

1.3. L'examen des comptes

La qualité du contrôle interne conditionne cette étape de la mission. L'auditeur selon les cas procède à des contrôles restreints ou à l'inverse à des contrôles étendus. Il faut cependant, rappeler que le contrôle interne s'applique sur les principaux centres d'activités de l'entreprise et que les procédures en vigueur concernent essentiellement les opérations courantes ou assez courantes de l'entreprise. Les opérations de nature exceptionnelle demeure en dehors des contrôles précédents, il est donc indispensable de procéder à leur examen au cours de cette étape. C'est en particulier, en cette étape que les opérations de clôture doivent être contrôlées.

1.3.1. L'utilisation par l'audit fiscal des éléments de conclusion de l'audit comptable

Il faut savoir que le travail de comptabilité est le serveur central de la mission du contrôle de la régularité fiscale d'une entreprise. Les résultats de cette évaluation sont fort utiles à l'auditeur fiscal qui fait référence :

- Aux conclusions générales ;

-Aux conclusions ponctuelles.

1.3.1.1. Les références aux conclusions générales

Les références aux conclusions générales de l'audit comptable rapportent dans certains cas des éléments de réponse quant à l'exhaustivité, à la réalité et à l'exactitude des enregistrements comptables. Dans d'autres cas, les conclusions générales de l'audit comptable permettent à l'administration dans le cas d'erreurs, omissions ou inexactitudes graves et répétées ou lorsque la comptabilité est dépourvue de pièces justificatives correspondantes de recourir à la reconstitution contrôlée du bénéfice ou du chiffre d'affaires (art 43 du CPF). Ces conclusions intéressent l'auditeur fiscal.

1.3.1.2. Les références aux conclusions ponctuelles

Pour examiner l'aptitude de l'entreprise à se conformer au respect de la législation fiscale, l'auditeur doit s'attacher non seulement au respect des règles de fond posées par le droit fiscal, mais aussi au respect des règles de forme. Pour ce faire, l'auditeur fiscal peut interroger l'auditeur comptable sur l'exhaustivité des enregistrements comptables des opérations de l'entreprise et leur conformité dans la forme et dans le fond.

1.4. L'achèvement de la mission et le rapport d'audit

Phase ultime de la mission d'audit, elle permet à l'auditeur de faire la synthèse de ses travaux, de déterminer la qualité et la fiabilité des comptes soumis à son examen. En ce qui concerne le rapport final, son contenu est fonction de la nature de la mission. Cette mission de révision qu'elle soit générale ou contractuelle, le contenu du rapport est naturellement influencé par les objectifs de la mission. Par ailleurs, les instances professionnelles en matière d'audit comptable et financier, ont élaboré des normes de rapport. Dans le cadre d'audit fiscal en revanche, de telles normes n'existent pas. Les prescripteurs et les auditeurs disposent dans ce cadre d'une grande liberté en la matière. Il est ainsi important de noter que certaines caractéristiques du rapport peuvent faire l'objet d'un consensus entre les deux parties ou laissé à l'initiative de l'auditeur en fonction de ses constatations tout au long de sa mission. On présente dans ce point :

1. Les caractéristiques prédéterminées par les parties ;

2. Les caractéristiques du rapport laissées à l'initiative de l'auditeur.

1.4.1. Les caractéristiques prédéterminées par les parties

Préalablement à la signature du contrat de la mission d'audit, le prescripteur et l'auditeur doivent arrêter les modalités, la forme et le contenu selon lesquels l'auditeur doit rendre compte de sa mission au prescripteur. On trouve :

- **L'accord sur la forme du rapport**

Il n'existe pas de dispositions générales quant à la forme que doit revêtir un rapport d'audit fiscal. Les auditeurs peuvent même aller jusqu'à arbitrer entre un rapport écrit ou un compte rendu verbal de la mission⁷⁸. En réalité, la forme écrite a toujours été la forme la plus utilisée car d'une part, elle permet un recensement méthodique des constatations effectuées, plus explicite qu'une communication orale, et d'autre part, elle sert de référence en cas de litige ultérieur portant par exemple sur la qualité des travaux accomplis. La diffusion et le nombre de rapports doivent aussi faire l'objet de consensus entre l'auditeur et le prescripteur de la mission.

- **L'accord sur le contenu du rapport**

Lors de l'élaboration du contrat de l'audit, le prescripteur est tenu de définir les domaines sur lesquels il souhaite que l'auditeur fasse porter ses travaux et le type d'informations à recueillir et par voie de conséquence, formuler des conclusions.

En effet, le prescripteur peut rechercher une opinion sur l'existence ou l'absence de risque fiscal majeur ; il peut encore rechercher un constat sur la situation fiscale de l'entreprise. Le rapport constituera un inventaire des différentes irrégularités rencontrées ; l'auditeur peut également procéder à une variante de cette dernière solution et procéder à une évaluation du risque fiscal correspondant aux irrégularités décelées, et tenant compte des amendes et pénalités encourues.

1.4.2. Les caractéristiques du rapport laissées à l'initiative de l'auditeur

Quelles que soient les attentes du prescripteur, le rapport final de la mission d'audit doit comporter deux points dont la rédaction ne peut être laissée qu'à l'initiative de l'auditeur. En premier lieu, celui-ci doit faire référence aux différents travaux qu'il a effectués dans le cadre de sa mission et ce, notamment en cas de litige ultérieur entre les parties afin de justifier le coût de la mission et d'apprécier la qualité des travaux effectués par l'auditeur. L'objectif est de déterminer si celui-ci a été diligent. En second lieu, il importe que le prescripteur ait bien conscience des conditions dans lesquelles l'auditeur a pu effectuer ses investigations mais surtout les raisons pour lesquelles ces contrôles n'ont pu être effectués. De cette façon, l'auditeur présente dans son rapport au prescripteur les éléments essentiels que sont les objectifs de la mission, les travaux effectués et non effectués et enfin les conclusions auxquelles il est parvenues. Ces conclusions sont étendues par des énoncés de recommandations ou d'énoncés préventifs ou curatifs.

Les énoncés de recommandation à titre curatif revêtent la volonté du prescripteur à rétablir la situation fiscale de l'entreprise via la réparation des erreurs purement fiscales et des erreurs fiscalo-comptables. Quant aux **énoncés de recommandation à titre préventif**, ceux-ci revêtent un caractère plus marqué lorsque l'auditeur émet des recommandations qui visent cette fois à éviter les irrégularités capables de se reproduire dans l'avenir. L'auditeur décèle

⁷⁸ M.Chadefaux, Op.cit, P207.

alors les failles responsables de l'apparition de certaines irrégularités et émet des recommandations pour les combler, l'auditeur cherche à prévenir l'irrégularité elle-même.

2. Les outils du contrôle de la régularité usés par l'auditeur

L'outil principal utilisé au plan du contrôle de la régularité est composé :

- 1. Du questionnaire ;**
- 2. Des contrôles complémentaires du questionnaire d'audit fiscal.**

2.1. Le questionnaire

Le questionnaire d'audit fiscal est un outil qui favorise un contrôle systématique des diverses règles fiscales. Ce dernier, est axé sur le respect des dispositions de fond, sur le respect des conditions de forme et de délai pour une conception rationnelle du questionnaire qui permettra à l'auditeur de déceler les facteurs de risques en tenant compte des contraintes de la mission qu'il s'agisse des modalités d'accès à l'information ou de la limitation dans le temps de l'intervention de l'auditeur.

Ce questionnaire d'audit doit permettre d'élaborer une synthèse fiscale sur certaines questions via l'utilisation des conclusions ponctuelles des auditeurs comptables notamment en matière d'évaluation du contrôle interne ou du contrôle des comptes. Il doit en revanche, permettre de rapprocher et de synthétiser les conclusions obtenues par les auditeurs comptables afin de pallier le risque de parcellisation⁷⁹ du contrôle des aspects fiscaux entre les différents circuits d'information ou centre d'activité tel que c'est effectué lors du contrôle interne qui procède à la parcellisation des centres d'activités, des cycles d'opérations et autres. L'étude des aspects fiscaux nécessite le contrôle du phénomène en parcheminant tous ses rouages et partenaires déterminant son analyse.

De ce fait, le questionnaire est présenté sous forme « fermé », c'est-à-dire n'appelant que deux réponses possibles (oui ou non). Toute réponse négative alerte l'auditeur sur l'existence d'un risque fiscal. Les questionnaires sont préétablis au niveau des cabinets d'audit. Sur certains points, les questionnaires laissent la possibilité à l'auditeur de pratiquer des renvois en annexe afin de noter des observations particulières sur un problème donné ou la nécessité de pratiquer des contrôles plus approfondis.

Dans le cadre d'un contrôle de la régularité de la situation fiscale d'ensemble de l'entreprise, les questionnaires prennent deux schémas distincts :

- Les questionnaires qui permettent à l'auditeur d'examiner les composantes de l'actif puis du passif du bilan ;
- Les questionnaires afférents des charges et des produits entrant dans la présentation du compte de résultat.

⁷⁹ Sur les inconvénients du découpage en systèmes ou circuit d'information : J.Raffegau, P.Dufils, R.Gonzales et F.Ashworth, Op.cit, P519.

Le questionnaire peut être structuré par **catégorie d'impôts**, ce qui conduit en fait à distinguer trois grandes parties dans le questionnaire :

- L'impôt sur les sociétés ;
- La détermination du bénéfice industriel ou commercial ;
- La taxe sur la valeur ajoutée ;
- Les autres impôts et taxes.

Le questionnaire par catégorie d'impôts a l'avantage de permettre une synthèse par type d'impôt.

2.2. Les contrôles complémentaires du questionnaire d'audit fiscal

L'examen approfondi de la situation fiscale de l'entreprise impose de contrôler l'ensemble des facteurs de risque. Pour cette raison, l'auditeur fiscal va être conduit à pratiquer deux types de contrôles complémentaires :

- 1. Des contrôles relatifs au respect des règles de forme et de délais ;**
- 2. Des contrôles axés sur la cohérence fiscale de l'entreprise.**

2.2.1. Des contrôles relatifs au respect des règles de forme et de délais

- **Les contrôles des règles relatives à la forme**

A l'évidence d'un **système** fiscal déclaratif, les problèmes liés à la forme occupent une place de choix. De ce fait, l'auditeur fiscal peut, en fonction des objectifs de la mission, opérer un nombre important de contrôles :

- S'assurer que l'entreprise souscrit effectivement aux différentes déclarations et dans les délais ;
- Vérifier que les déclarations sont convenablement remplies et ne présentent pas d'incohérences arithmétiques ;
- Rechercher la concordance comptable des déclarations afin de pouvoir justifier à posteriori les sommes ou les indications portées sur ces dites déclarations ;
- S'interroger sur la fréquence des déclarations rectificatives adressées à l'administration fiscale ;
- Confirmer que les différentes déclarations sont adressées aux services compétents dans les délais prescrits.

- **Le contrôle des règles relatives aux délais**

Les contrôles qui portent sur les délais occupent une place prépondérante dans les travaux de l'auditeur fiscal et ce, dans la mesure où les pénalités et les indemnités dues, pour défaut ou retard de la production des déclarations peut entraîner le paiement de peines pécuniaires lourdes et financièrement pesante sur l'entreprise.

L'outil le plus approprié dans ce cas est **l'échéancier fiscal** qui est un document sur lequel l'entreprise consigne l'ensemble de ses obligations en matière fiscale qu'il s'agisse des dates de dépôt ou des dates de paiement des impôts et taxes.

Le travail de l'auditeur consiste alors :

- Vérifier l'existence de cet état échéancier fiscal, sa qualité et son utilisation effective ;
- S'assurer que cet échéancier est à la fois complet, actualisé et qu'il fait objet de diffusion auprès de l'ensemble des personnes concernées ;
- S'assurer de l'inexistence de pénalités de retard, et dans le cas contraire d'en expliquer l'origine (les mauvaises coordinations entre services, les négligences, les difficultés à émettre des déclarations dans les temps ...etc.).

2.2.2. Des contrôles axés sur la cohérence fiscale de l'entreprise

Il importe ici d'assurer la cohérence des informations transmises à l'administration fiscale. Cette tâche peut s'avérer relativement complexe, compte tenu de l'importance des obligations déclaratives mises à la charge des entreprises. L'auditeur doit ainsi opérer des recoupements entre les diverses déclarations, à l'intérieur d'un même exercice, mais aussi par références aux exercices antérieurs car certaines données se trouvant d'un exercice à l'autre comme est le cas de la déclaration annuelle des salaires.

II. La mise en œuvre du contrôle de l'efficacité

L'objectif de cette étape de la mission est d'examiner le dispositif fiscal de l'entreprise permettant de recourir à l'efficacité. L'efficacité fiscale repose en majeure partie sur l'exploitation des ressources juridiques et fiscales, entre autre, l'entreprise doit être dotée d'un système d'information performant. Pour cela l'auditeur doit étudier les moyens mis en place au sein de l'entreprise pour capter l'information fiscale et examiner le mode de traitement de l'information fiscale ainsi reçue.

A ce titre, le contrôle de l'efficacité fiscale se résume selon M.Chadefaux (1987) en trois étapes essentielles, que nous présentons comme suit :

- 1. Le contrôle du système d'information fiscale de l'entreprise ;**
- 2. Le contrôle de l'intégration des aspects fiscaux dans la prise de décision ;**
- 3. Le contrôle des choix fiscaux dans l'entreprise.**

1. Le contrôle du système d'information fiscale de l'entreprise

Le contrôle de l'efficacité n'intervient qu'à posteriori du contrôle de la régularité. De ce fait, le contrôle du système d'information s'appuie sur les différents travaux réalisés par l'auditeur fiscal lors du contrôle de la régularité, et plus particulièrement, lors de l'évaluation du système de contrôle interne. A cette étape, les contrôles sont plus marqués par les aspects de gestion fiscale. A cet effet l'auditeur est tenu :

- De recueillir des informations sur l'existence ou l'absence de service fiscal, de personnes chargées des questions fiscales ou encore le recours à un service externe en matière de gestion fiscale ;
- Suivant les spécificités de l'entreprise et ses caractéristiques et suivant le cas où l'entreprise a procédé à la mise en œuvre d'un projet important (fusion, création d'un établissement à l'étranger etc.) de rapprocher la complexité fiscale du projet du niveau de compétence des personnes chargées d'examiner les potentielles disproportions et donc les risques de mauvaise maîtrise des retombées fiscales de ce projet ;
- D'examiner les directives de travail fixées au service fiscal par le biais d'entretiens, ou par l'analyse des documents afin d'obtenir des indications sur l'existence ou l'absence de définition des tâches ;
- De faire examiner les différentes consultations des services d'audit externe, si l'entreprise en fait appel, mais surtout de déterminer les motifs de recours aux conseils ainsi que les critères de sélection des conseils.

2. Le contrôle de l'intégration des aspects fiscaux dans la prise de décision

Avant tout contrôle de choix fiscaux l'audit a pour objectif de déterminer quel est le comportement de l'entreprise en matière d'efficacité fiscale. Pour cela, l'auditeur en s'appuyant sur les outils traditionnels de l'audit (les entretiens, les questionnaires ou les contrôles directs sur documents) va s'intéresser au fonctionnement du service fiscal. Cet intérêt sera porté sur l'étude notamment des relations de ce service avec les autres services ou directions de l'entreprise. A cet effet, l'auditeur fiscal cherche à avoir des explications en :

Lui faisant expliquer dans l'entreprise qu'il consulte l'existence ou l'absence d'un service fiscal et de quelle façon s'opère le contrôle fiscal des choix de l'entreprise;

En cherchant comment les fiscalistes de l'entreprise sont-ils associés à l'étude de projets ou aux négociations de contrats :

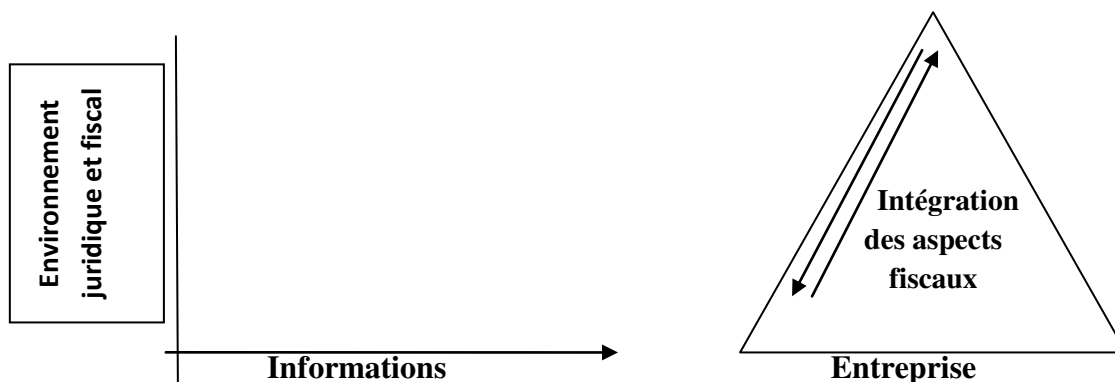
- Vérifient si le fiscaliste assure le suivi de la mise en œuvre du projet retenu ou du contrat signé ;
- Vérifient si l'entreprise assure le respect des règles et réunit les conditions d'accès à un régime de faveur ;
- Vérifient si le service fiscale émet des informations fiscales périodiques à destinations des autres services et de la direction générale ;
- Recherchent l'existence de document retraçant les performances fiscales de l'entreprise ou du groupe d'entreprises ; en faisant apparaître les principaux indicateurs comme (le taux global d'imposition, la proportion des frais fiscaux dans le total des charges et leur évolution dans le temps). Par ces indicateurs, l'auditeur élabore le tableau de bord de la gestion fiscale.

Cette étape du travail a des vertus préventives et des recommandations. L'auditeur doit être en mesure d'émettre un avis sur le comportement de l'entreprise en matière d'efficacité fiscale et pouvoir se prononcer si l'entreprise se donne ou non les moyens d'une bonne gestion fiscale

car l'absence de coordination entre les services, l'absence de suivi des choix fiscaux, ou même la déficience du système d'information conditionnent l'efficacité fiscale.

Pour résumer ces deux premières et essentielles étapes du contrôle de l'efficacité, nous avançons la figure suivante :

Figure n° 07 : Les deux étapes du contrôle de l'efficacité fiscale



Source : M.Chadefeu, L'audit fiscal, édition: Litec, 1987, Paris, P252.

3. Le contrôle des choix fiscaux de l'entreprise

L'auditeur après sa prise de connaissance générale de l'entreprise et par son savoir-faire en matière de gestion fiscale il est donc en mesure de procéder au contrôle proprement dit des choix fiscaux. Cependant, quel que soit l'objectif poursuivi par le prescripteur, les contrôles à mettre en œuvre doivent obligatoirement toucher aux choix fiscaux, lesquels mènent au contrôle :

- 1. Des choix tactiques ;**
- 2. Des choix stratégiques.**

3.1.Le contrôle des choix tactiques

Appelés aussi choix techniques, ces derniers doivent permettre à l'auditeur fiscal d'évaluer l'aptitude de l'entreprise à utiliser l'ensemble des ressources juridiques et fiscales à sa disposition dans le cadre de sa gestion fiscale quotidienne.

De façon générale, les contrôles opérés sur les choix de techniques fiscales doivent être révélateurs des oublis, des options non vues ou mal exercées par l'entreprise comme ces contrôles permettent à l'auditeur de faire des recommandations destinées à l'amélioration des choix fiscaux .

❖ Les grands axes du contrôle des choix tactiques

Ce contrôle se base sur :

- L'examen des choix fiscaux et des principaux choix fiscaux et des régimes de faveur ;
- L'examen des éléments de risque ;
- Les résultats du contrôle.

- **L'examen des principaux choix fiscaux et des régimes de faveur**

L'auditeur doit à ce titre procéder à :

- Etablir une liste des mesures fiscales d'incitation ou des dispositions en faveur de l'entreprise pour ensuite effectuer une comparaison avec la réalité et de mettre en lumière les dispositions omises ;
- Etablir une liste préalable des différentes mesures et dispositions en faveur avec les spécificités de l'entreprise auditée ;
- Etablir une partition entre les dispositions que l'entreprise utilise et celles qu'elle néglige ;
- Etudier de façon détaillée les dispositions négligées pour apprécier les critères nécessaires qui permettent à l'entreprise d'exercer ces options ;
- S'assurer que l'entreprise suit les évolutions les plus récentes de la législation en matière de choix fiscaux pour repérer les éventuelles options pouvant s'offrir à l'entreprise.

- **L'examen des éléments de risque liés aux choix fiscaux**

Dans le cadre de choix tactiques, une utilisation inadéquate de ces choix et options est susceptible d'alimenter le risque, non seulement, dans le domaine fiscal mais aussi dans les domaines extra-fiscaux, et plus particulièrement, en comptabilité. A ce sujet, Il nous incombe d'examiner les facteurs de risque fiscal et comptable qui résultent de l'abus de ces options ou en d'autres termes qui peut s'apparenter à une **optimisation fiscale agressive** :

- **Examen des éléments de risque fiscal**

L'auditeur doit être en mesure de délimiter, de cadrer et de lutter contre les pratiques relevant d'une optimisation fiscale agressive, dans le cas où l'entreprise :

- Adhère à des options au titre desquelles elle ne remplit pas les conditions exigées ;
- Cesse de remplir les conditions exigées à l'exercice d'une option préalablement exercées et encours de ce fait, la déchéance de l'option ;
- Adhère à de fausses options, l'auditeur doit s'efforcer de vérifier que l'entreprise n'a pas exercé des options qui en réalité n'existent pas ou résultent d'une mauvaise interprétation d'un texte par l'audité ;
- Exerce un choix qui pourra être remis en cause par les autorités compétentes telle la constitution de provisions pour dépréciation dans l'hypothèse de baisse anormale et momentanée des titres sans constatation de moins value en raison de la compensation avec les plus-values normales des autres titres du portefeuille d'actif, en d'autre termes, une constatation de provision à raison de la dépréciation non constatées en temps voulu ;
- A le statut d'une multinationale qui grâce à ses facteurs humains, technologiques et financiers est dotée d'excellents moyens pour mettre en œuvre cette opération

- d'optimisation fiscale agressive. En l'occurrence, les groupes qui font du commerce en ligne auxquelles s'ajoutent les sociétés pharmaceutiques et des biens de large consommation en font l'objet grâce à des montages financiers bien calculés et profitant des failles juridiques pour se dispenser du paiement de l'impôt et des taxes prévus par les pays où s'envoient leurs marchandises (absence de fiscalité qui régit les e-paiements) ;
- Avec son statut de multinationale, qui au moyen d'artifices comptables et profitant de l'économie complexe, financiarisée et dématérialisée, se divise en multiples entités appelées « filiales » dans divers pays tout en ayant in fine un centre de direction, ne respecte pas en l'occurrence le principe de pleine concurrence puisque les prix entre ces entités appelés « prix de transfert » font l'objet ultime d'évasion fiscale surtout lorsque ces derniers ne sont pas déclarés de façon transparente ;
 - Se caractérise par un abus de droit par fausse prorogation d'une phase d'avantage octroyée et non justifiée tel est le cas des projets réalisés dans le cadre de l'ANDI où l'on proroge la période de réalisation et ne déclare pas la réalisation complète du projet pour une non-conformité à la loi qui exige le réinvestissement du bénéfice et ce, on peut l'assimiler à une mesure d'optimisation fiscale agressive (abus du droit à l'exonération) ;

Pour ne citer que quelques exemples, entre autre, l'audit fiscal a non seulement pour mission de contrôler les options fiscales exercées mais aussi de surveiller des options ou des choix effectués, réellement, il s'assure de même que cette **efficacité fiscale** n'est pas elle-même source de risque fiscal. **La compétence pluridisciplinaire** de l'auditeur fiscal doit en outre permettre à ce dernier de ne pas se focaliser sur la mise en évidence des risques fiscaux mais aussi de mettre en lumière les choix fiscaux qui donnent des fruits sans risquer des sanctions, des redressements ou autres aspects défavorables à l'entreprise auditée.

- **L'examen des facteurs de risque comptable**

La divergence entre le droit fiscal et la comptabilité se font voir même dans le domaine des choix fiscaux. En effet, la liberté fiscale est restreinte sur certaines questions comptables. A titre d'illustration, on peut citer que la liberté fiscale de constitution ou non des provisions est réduite à néant par l'obligation du respect du principe de prudence comptable. De même, la liberté fiscale accordée aux entreprises dans le calcul des annuités d'amortissement d'un bien, sous réserve du respect du minimum global, est incompatible avec les principes de prudence et de permanence des méthodes comptables ou même dans la constitution de la provision, sa valorisation à la hausse à défaut de la hausse des prix peut, au plan comptable, appeler à des réserves, compte tenu de son incidence sur la présentation des états financiers.

L'importance et l'intérêt de l'option fiscale peuvent donc être largement modulés par les considérations comptables, c'est pourquoi dans ses travaux, l'auditeur fiscal se doit d'apprécier si les options exercées par l'entreprise ne font pas abstraction de ce paramètre pour ne privilégier que la recherche de l'optimum fiscal.

- **Les résultats du contrôle**

A l'issue du contrôle des choix de techniques fiscales, l'auditeur est en mesure d'émettre un avis sur l'aptitude de l'entreprise à utiliser les options et les choix fiscaux dont elle dispose

mais surtout de proposer aux prescripteurs de la mission des recommandations qui doivent permettre à l'entreprise d'améliorer son niveau d'efficacité fiscale.

Le rapport d'audit doit insister sur les choix fiscaux méconnus, jusqu'ici, mais toujours exerçables. Ainsi, l'audit doit permettre de mettre en exergue les raisons qui ont conduit à ces omissions et préconiser les mesures destinées à éviter leur renouvellement dans le futur. Le rapport d'audit doit émettre une opinion sur les méthodes et les critères retenus par l'entreprise pour exercer les choix fiscaux. L'auditeur peut également procéder à suggérer des modifications des procédures en vigueur.

Le rapport doit contenir une synthèse des contrôles directs opérés sur les choix examinés mais aussi des constatations effectuées lors du contrôle du cadre de l'efficacité fiscale. Cette place privilégiée accordée aux méthodes de l'efficacité fiscale distingue nettement le contrôle des choix tactiques des contrôles portant sur les orientations fiscales majeures c'est-à-dire les choix stratégiques.

3.2. Le contrôle des choix stratégiques

Les modalités techniques des contrôles portant sur les choix stratégiques de l'entreprise sont fonction des objectifs du prescripteur ainsi que des caractéristiques de la mission. On trouve en matière de choix stratégiques le contrôle qui s'effectue sur les choix fiscaux de l'entreprise qu'elle envisage dans le futur ou dont une portée ultérieure est espérée. Le contrôle peut être opéré à posteriori pour un diagnostic de la structure et des grands axes de la politique fiscale de l'entreprise. L'audit dans cette perspective doit éclairer le prescripteur sur les éventuelles modifications qui pourraient améliorer le niveau de l'efficacité de l'entreprise. Le contrôle à priori revêt un caractère préventif pour un projet déterminé que ce soit une transformation de société, une fusion ou un développement à l'étranger. Dans ce cas, l'audit intervient avant la phase de mise en œuvre pour porter un regard critique sur les modalités fiscales du projet envisagé. L'audit doit ainsi révéler si les solutions fiscales retenues sont les mieux adaptées, s'il n'y a pas d'alternative fiscale plus adéquate et le cas échéant, si l'entreprise a perçue tous les paramètres liés au choix.

Les étapes du contrôle restent les mêmes, qu'il s'agisse d'un contrôle tactique ou d'un contrôle stratégique, mais l'importance relative de chacune d'elles varie sensiblement d'un type de choix à l'autre.

Quant aux choix eux-mêmes, l'auditeur ne peut s'assurer de la validité du choix qu'en procédant au contrôle de la juste appréciation des avantages et des contraintes liées au choix envisagé.

La simplicité de l'approche va donc conduire l'auditeur à la formulation de ses conclusions sans masquer l'ampleur du travail qu'exige cette démarche qui nécessite un travail minutieux.

Pour expliquer l'ampleur de cette démarche minutieuse du travail de l'audit fiscal, l'auditeur chargé de la mission doit procéder à l'appréciation et au contrôle de certains paramètres dans l'exercice de cette tâche qui se doit d'être bénéfique à l'entreprise, nous citons :

- **L'appréciation des avantages fiscaux liés aux choix stratégiques**

Placé devant un choix de l'entreprise, l'auditeur peut en contrôler les avantages en respectant un cheminement en deux étapes. Dans une première étape, l'auditeur recense les avantages fiscaux perçus par l'entreprise. Dans la deuxième étape, il vérifie la réalité de ces avantages, cette seconde étape qui consiste à vérifier la réalité des avantages perçus comporte deux aspects. Le premier, est de vérifier l'origine de ces avantages, vérifier s'ils ont un support légal, en contrôler l'existence pour en apprécier la portée de l'avantage accommodée à la situation de l'entreprise, pour enfin, juger de sa faisabilité en pratique.

- **L'appréciation des contraintes inhérentes aux choix stratégiques**

En matière de choix stratégiques, l'appréciation des contraintes inhérentes aux choix est essentielle. Leur contrôle doit permettre de s'assurer que l'entreprise a su pondérer les avantages respectifs des différentes solutions par la prise en considération des contraintes correspondantes et qui constituent la contrepartie des avantages convoités. Le travail de l'auditeur s'exerce ainsi dans l'appréciation et le contrôle des retombées de ces choix stratégiques qu'elles soient fiscales ou extra-fiscales.

- **L'appréciation des retombées fiscales**

L'auditeur doit ici s'assurer de la correcte perception par l'entreprise de l'effet global du choix envisagé ou exercé. Ainsi, du strict point de vue fiscal et à titre d'illustration, une société de personne de production de pain désirant le développement de son activité au profit d'une extension matérielle et humaine pour une production de viennoiserie, l'entreprise du fait de cette opération, ne pourra plus bénéficier de l'abattement⁸⁰ de 35% sur l'assiette des impôts donc reverra sa base imposable à la hausse, ceci constitue une contrainte inhérente à un choix stratégique.

Cette notion d'effet fiscal global est d'autant plus délicate à appréhender, et donc à contrôler, que l'adjectif « global » peut revêtir le cas échéant une double signification. Il peut s'agir, comme cela vient d'être décrit, de l'effet au niveau des principaux impôts et taxes de l'entreprise mais il peut s'agir également de la répercussion du choix de l'entreprise sur la situation fiscale globale d'un groupe de sociétés.

- **L'appréciation des retombées extra-fiscales**

Lorsque le choix fiscal résulte de décisions juridiques, il est rarement porteur d'effets strictement fiscaux. Bien au contraire, il s'accompagne le plus souvent d'effets dans d'autres domaines du droit, et en particulier du droit des sociétés. Il peut modifier de la même façon le statut social des dirigeants, tel est l'exemple d'une SARL dépassant 50 associés. A cet effet, cette dernière perd le premier statut juridique pour en passer à un statut de SPA d'où le changement du statut social des associés, qui à cet effet, gagnent le statut d'actionnaires.

⁸⁰ Article 21 du code des impôts directs et taxes assimilées.

C'est l'ensemble des effets et des coûts induits par le choix stratégique envisagé qui doit faire l'objet de contrôle par l'auditeur.

- **Le contrôle de l'appréciation des risques inhérents aux choix stratégiques**

L'observation de M.Cozian (1983) selon laquelle « le jeu des options n'est ni un jeu aisé, ni un jeu sans risque »⁸¹ formulée à propos des options fiscales paraît pouvoir être largement étendue à l'ensemble des choix fiscaux de l'entreprise.

Certains choix stratégiques apparaissent comme des choix risqués. La décision de l'entreprise passée ou envisagée renferme à la fois des éléments porteurs d'avantages fiscaux mais aussi des éléments pouvant les anéantir. De façon générale, le risque dans l'exercice du choix peut avoir deux origines : le premier naît de l'incertitude qui entoure certaines données du choix ; le second naît, d'une éventuelle remise en cause ultérieure du choix par l'administration fiscale.

- **Le contrôle des risques nés de l'incertitude de certaines données du choix**

La complexité dans l'exercice du choix fiscal provient fréquemment de la diversité des éléments à prendre en compte, qu'ils soient de nature fiscale ou étrangers. La complexité peut naître, cependant, du fait que certaines données nécessaires à l'exercice du choix demeurent totalement ou partiellement inconnues de l'entreprise au moment où celle-ci doit effectuer un choix. Parmi ces facteurs d'incertitude, on peut citer l'évolution de la législation ou de la jurisprudence. A l'évidence, l'entreprise n'est pas à l'abri d'une modification des sources du droit fiscal créant ainsi un climat d'incertitude sur les choix à porter.

- **Le contrôle des risques nés d'une possible remise en cause ultérieure du choix par l'administration fiscale**

Comme l'indique M.Cozian(1984), « il n'est pas interdit d'être malin au plan fiscal, à condition de ne pas exagérer, à condition de ne pas trop faire le malin car on connaît le proverbe : (à malin, malin et demi) »⁸². Si le droit est reconnu aux entreprises d'utiliser les sources juridiques et fiscales à leur disposition pour minimiser ce que nous jugeons nous-mêmes par des dispositions d'optimisation fiscale, entre autre, être efficace, en revanche il est interdit d'éluder l'impôt. L'habileté fiscale est permise, mais sans excès (aller dans l'agressivité dans l'optimisation), sinon, pour l'administration, cela devient de la fraude. Il y a ainsi une graduation dans l'habileté fiscale du légal à l'illégal.

L'efficacité fiscale, qui appelle l'habileté fiscale, a donc ses limites. La recherche de l'efficacité fiscale autorise en effet les audaces mais « les audaces calculées avec le souci constant des limites à ne pas franchir »⁸³. Il y a un savoir fiscal dont il convient de ne pas en

⁸¹ M.Cozian, Avant propos de l'ouvrage d'A.AGOSTINI, Les options fiscales, L.G.D.J.1983, P12.

⁸² M.Cozian, Abus de droit simulation et planning fiscal : Bull.fiscal .F.LEFEBVRE, 1984, n°12, P623.

⁸³ M.Cozian, Op.cit, P4.

abuser. Or, la recherche de l'efficacité quand elle devient une préoccupation excessive ou quand elle s'exerce de façon trop sophistiquée peut facilement faire basculer du côté de la sanction. Dans ce cas, l'administration entreprendra cet acte comme de la fraude à l'état pur.

Les choix fiscaux de l'entreprise pouvant ainsi être générateurs de risque. Le contrôle des choix fiscaux implique alors la recherche de ces éventuels facteurs de risque : l'audit de l'efficacité commande d'en revenir au contrôle de la régularité.

En pratique, s'agissant de choix stratégiques, la recherche du risque va s'orienter principalement sur la détermination des cas d'abus de droit. La doctrine distingue à l'heure actuelle deux grands domaines d'application de la théorie de l'abus de droit : l'abus de droit par simulation, ce que M.Cozian(1984) appelle le mensonge juridique ; l'abus de droit par la fraude à la loi, ce que le même auteur assimile à de la haute voltige juridique.

L'abus de droit par simulation consiste globalement à donner à une opération une qualification juridique autre que celle qui se rapporte à la convention réellement envisagés par les parties, mais qui est surtout moins onéreuse au plan fiscal. On peut citer par exemple le cas la constitution de sociétés fictives. L'audit fiscal peut ainsi avoir une fonction de détecteur de mensonge juridique.

Dans la recherche de l'efficacité fiscale, les entreprises doivent s'efforcer à tempérer leur ingéniosité fiscale, faute de quoi un gain fiscal pourrait se transformer en redressement fiscal.

Le domaine des fusions constitue un champ fertile pour mettre en évidence des cas d'abus de droit. En ingénierie financière, un montage financier d'une société mère et ses filiales sont destinées à alléger la charge fiscale globale du groupe, entre autres, surtout si la fusion s'effectue avec une entreprise déficitaire et ce, pour ne citer que ces exemples de tentative d'optimisation agressive.

En tout état de cause, compte tenu de l'enjeu financier, l'auditeur se doit d'être vigilant et ne pas manquer d'attirer l'attention du prescripteur sur les éléments de nature à hypothéquer l'efficacité des solutions fiscales retenues.

Pour mettre fin à la mission d'audit fiscal en étudiant ses deux étapes complémentaires, il y a lieu de déterminer maintenant l'objet de ces missions, qui n'est autre que l'ensemble des impôts et taxes auquel l'entreprise est assujettie. De ce fait, il est indispensable de passer à l'étude de la fiscalité dans le contexte algérien.

Section 04 : La fiscalité dans le contexte algérien

L'étendue et la qualité de l'action économique de l'Etat dépend de trois (03) éléments essentiels, à savoir : les ressources financières dont le budget, l'étendue du secteur public dans la sphère marchande et enfin les modes et les instruments de régulation, d'orientation et d'incitation économique.

Pour en apprécier la capacité nous nous axons sur le premier et dernier élément où la fiscalité a un rôle prépondérant dans l'alimentation du budget de l'Etat et de la redynamisation de l'économie nationale. Pour cela, nous avons décidé d'étudier la fiscalité applicable aux entreprises souscrivant au régime du réel, lesquelles devant se soumettre à une certaine catégorie d'impôt que nous détaillerons, suivant les points ci-après :

I. Définition du régime du réel ;

II. Bref aperçu sur les différents impôts.

I. Définition du régime du bénéfice réel

Pour définir ce régime, il faut en premier lieu se référer à l'instance chargée de la définition de la fiscalité algérienne à savoir la direction générale des impôts sous l'égide du ministère des finances. Ainsi, le régime du réel est applicable de plein droit aux :

- Personnes morales relevant de l'IBS quel que soit le montant de leur chiffre d'affaires;
- Personnes physiques relevant de l'IRG dont le chiffre d'affaires dépasse **15.000.000DA**.⁸⁴

En d'autres termes les entreprises assujetties à ce régime paient essentiellement :

Première option : IBS, TVA et TAP.

Seconde option : IRG, TVA et TAP.

Sont également sous ce régime :

- Les opérations de vente faites en gros ;
- Les opérations de vente faites par les concessionnaires ;
- Les distributeurs de stations de services ;
- Les contribuables effectuant des opérations d'exportation ;
- Les personnes vendant à des entreprises bénéficiaires de l'exonération prévue par la réglementation relative aux hydrocarbures et aux entreprises admises au régime des achats en franchise de la taxe ;
- Les lotisseurs, les marchands de biens et assimilés, ainsi que les organisateurs de spectacles, de jeux et de divertissements de toute nature.

⁸⁴ CIDTA sur www.mfdgi.gov.DZ

1. Cas particuliers soumis au régime de l'option du réel

Les contribuables relevant du régime de l'impôt forfaitaire unique (IFU) peuvent opter pour l'imposition suivant le régime du bénéfice réel. L'option est notifiée à l'administration fiscale avant le 1er février de la première année au titre de laquelle les contribuables désirent appliquer le régime du bénéfice au réel. L'option est irrévocable⁸⁵. En termes plus simples, le contribuable dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas les 15.000.000.DA assujetti au régime de l'IFU peut souscrire par option au régime du réel, toutefois cette décision est définitive.

2. Les revenus et les personnes exonérés

- Les entreprises relevant des associations de personnes handicapées agréées ainsi que les structures qui en dépendent ;
- Les montants des recettes réalisées par les troupes théâtrales;
- Les artisans traditionnels ainsi que ceux exerçant une activité d'artisanat d'art ayant souscrit à un cahier des charges dont les prescriptions sont fixées par voie réglementaire ;
- Les activités de petits commerces nouvellement installées dans les sites aménagés par les collectivités locales sont exonérées de l'IFU, au titre des deux premières années d'activité.

II. Bref aperçu sur les différents impôts

Dans cette partie de ce travail de recherche, nous présentons les principaux impôts et taxes du contexte algérien auxquels les contribuables et redevables sont soumis. A cet effet, nous présentons :

1. L'impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS) ;
2. l'impôt sur le revenu global (IRG) ;
3. la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ;
4. la taxe sur l'activité professionnelle (TAP).

1. Aperçu sur l'impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS)

L'IBS est né en 1992 en triplet avec l'IRG et la TVA suite aux réformes du système fiscal algérien qui autrefois était appelé le BIC institué à 50%. **Le champ d'application** s'étend aux :

Sociétés de capitaux soumises obligatoirement à l'IBS, on trouve :

- Sociétés dont le CA est >15.000.000 DA ;
- Sociétés créées dans le cadre de l'ANDI.

A partir de 2020, toutes les sociétés de capitaux seront soumises à l'IBS y compris la SARL et l'EURL.

Les sociétés soumises par option :

⁸⁵ Guide du contribuable algérien 2018

Il s'agit des sociétés de personnes notamment :

- Société en nom collectif (SNC) ;
- Société en commandite simple (SCS).

La demande d'option doit être annexée à la déclaration annuelle ; elle est irrévocable pour toute la durée de vie de la société.

1.1. Le lieu d'imposition

L'assujetti honore ses redevances au niveau de l'inspection des impôts, centre des impôts du lieu d'implantation du siège social ou de l'établissement principal (151 - 1 du CIDTA). Au niveau de la direction des grandes entreprises (DGE) pour les contribuables relevant de cette structure en utilisant les imprimés de déclarations suivantes :

Série G n° 4 Série, G n° 4 Bis pour les contribuables relevant de la DGE et série G n° 4 Ter pour les contribuables relevant du centre des impôts (CDI).

1.2. La date limite de dépôt de la déclaration

La date limite de dépôt de la déclaration est fixée au plus tard **le 30 avril** de chaque année (Art 151 du CIDTA). Pour les entreprises relevant de la DGE elles doivent souscrire leurs déclarations par la seule voie électronique (Art.58 LF 2018) et dont les délais et les conditions sont fixés par la législation fiscale en vigueur.

1.3. Les exonérations

Suivant l'article 138 du CIDTA

- **Les exonérations permanentes :**
 - Coopératives agricoles, la coopérative d'élevage agréée par la direction spécialisée à condition que ces activités soient exercées à l'intérieur de l'exploitation ;
 - L'activité portant sur le lait cru destiné à la consommation en l'état ;
 - Les coopératives de consommation ;
 - Les caisses de mutualité agricole pour le chiffre d'affaire appliqué sur leurs adhérents ;
 - Les entreprises relevant des personnes handicapées et les structures qui en dépendent ;
 - le montant des recettes réalisées par les troupes et les organismes exerçant une activité théâtrale ;
- **Les exonérations temporaires :**
 - Les entreprises créées dans le cadre de l'ANDI pour une période de 3ans, 5ans si celles-ci relèvent des activités industrielles et 10 ans au niveau des entreprises créées au sud ;

- Les entreprises créées dans le cadre des dispositifs d'aide à l'emploi ANSEJ, CNAC et ANGEM pour une durée de trois (03) ans et allant jusqu'à six (06) ans dans les communes pauvres ;
- Les entreprises touristiques créées par les promoteurs nationaux ou étrangers à l'exception des agences de tourisme, de voyage ainsi que les sociétés d'économie mixte exerçant dans le secteur du tourisme bénéficient d'une exonération de dix (10) ans ;
- Les agences de tourisme et de voyage ainsi que les établissements hôteliers sur la part du chiffre d'affaires réalisé en devises bénéficient d'une exonération pendant une période de trois (03) années à compter du début d'exercice de l'activité ;
- Les sociétés de capital risque⁸⁶. Bénéficient de l'exonération de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, pour une période de cinq (05) ans à compter du début de leur activité.

1.4. Le fait générateur

En matière d'impôt sur les bénéfices des sociétés, le fait générateur est la facturation et exceptionnellement pour les entreprises de travaux de bâtiments et de promotion immobilière qu'on appelle communément « les contrats à long terme », le fait générateur est fixé par la durée d'avancement des travaux effectué par un bureau d'étude⁸⁷.

1.5. Détermination de la base imposable

L'assiette de l'impôt sur les bénéfices des sociétés est tel que son nom l'indique le bénéfice net accumulé par les entreprises. Ce dernier est obtenu par la soustraction des charges aux produits réalisés. En effet, les règles comptables et fiscales en matière de déduction de charges n'est pas tout à fait identiques et relèvent quelques différences que celle connu communément :

$$\text{Bénéfice} = \text{Produits} - \text{charges}$$

En d'autres termes, le bénéfice imposable est celui résultant de la tenue d'une comptabilité réelle. Il est égal à la différence entre:

- D'une part, **les produits perçus** ;
- D'autre part, **les charges supportées dans le cadre de l'exercice d'activité.**

Les produits à retenir pour la détermination du bénéfice imposable :

Les produits à retenir sont constitués par⁸⁸ :

- Les ventes de marchandises ou les recettes provenant des travaux effectués ou des prestations de services fournis ;

⁸⁶ Article 138 ter du CIDTA 2018.

⁸⁷ Article 140 .3. du CIDTA 2018.

⁸⁸ Guide du contribuable algérien 2019.

- Les produits accessoires d'exploitation concernant notamment les revenus des immeubles figurant à l'actif du bilan ;
- Les produits financiers représentés par : les produits des actions et les parts sociales passibles de l'IBS, les produits des créances et les dépôts et cautionnements ;
- Les redevances perçues pour la concession de droits de la propriété industrielle appartenant à l'entreprise ;
- Les plus-values professionnelles ;
- Les dégrèvements sur impôt antérieurement déduits des bénéfices imposables ;
- Les subventions.

Les charges déductibles :

Il faut en revanche expliquer les conditions préalables à l'autorisation de déduction de charge pour qu'ensuite aborder **les charges déductibles sans limites** et **les charges déductibles avec limitation**. Pour être déductibles, les charges doivent remplir les conditions suivantes:

- Être engagées dans le cadre de la gestion normale de l'entreprise ou dans son intérêt ;
- Correspondre à une charge effective et être appuyées de justifications suffisantes;
- Se traduire par une diminution de l'actif net ;
- Être comprises dans les charges de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées.

Les charges déductibles sans limitation :

Suivant l'article 168 du CIDTA, sont déductibles sans limite :

- Les achats de matières et marchandises ;
- Les frais généraux
- Les amortissements ;
- Les provisions ;
- Les taxes sur l'activité professionnelle ;
- La vignette automobile ;
- La taxe de formation et la taxe foncière ;
- Pénalités contractuelles.

Les charges déductibles avec limite :

Suivant l'article 169 du CIDTA, sont déductibles avec limite :

- Les dons au profit des associations caritatives agréées plafonnés à 2.000.000DA ;
- Les cadeaux publicitaires à 500 DA l'unité
- Les frais de sponsoring, de parrainage, de patronage et mécénat qui sont plafonnés à 10% du CA à concurrence de 30.000.000 DA
- Les amortissements du véhicule de tourisme limité à 1000.000 DA
- Les frais de recherche et développement limités à 10% du CA à concurrence de 100.000.000 DA
- Les frais de siège qui sont de 1% du CA.

Les charges non déductibles :

- L'IBS lui-même ;
- Les pénalités légales ;
- Les charges payées en espèces dont le montant est supérieur à (>) 300.000 DA
- L'expertise dans des lieux étrangers (comme les frais d'assistance techniques financiers ou comptables assurés par un bureau situé à l'étranger) art .141 du CIDTA 2019.
- La taxe annuelle sur les véhicules de tourisme des sociétés ;
- Les frais de sécurité sociale (CASNOS) des associés.

1.6. Les taux :

- La production de biens et services qui est de **19%** ;
- Les entreprises de travaux de bâtiments, hydrauliques et touristiques qui est de **23%** ;
- Les autres activités qui est de **26%**.

Pour récapituler l'ensemble des charges faisant partie intégrante de la base imposable nous présentons le tableau n°04 comme suit :

Tableau n°04 : Les produits et charges intégrés dans la détermination du bénéfice imposable

Les produits à retenir pour la détermination du bénéfice imposable :	Les charges déductibles :	Les charges déductibles sans limitation :	Les charges déductibles avec limite :	Les charges non déductibles :
Les produits à retenir suivant le Guide du contribuable algérien (2019) sont : - Les ventes de marchandises ou les recettes provenant des travaux effectués ou des prestations de services fournis ; - Les produits accessoires d'exploitation concernant notamment les revenus des immeubles figurant à l'actif du bilan ; - Les produits financiers représentés par : les produits des actions et les parts sociales passibles de l'IBS, les produits des créances et les dépôts et cautionnements ; - Les redevances perçues pour la concession de droits de la propriété industrielle appartenant à l'entreprise ; - Les plus-values professionnelles ; - Les dégrèvements sur impôt antérieurement déduits des bénéfices imposables ; - Les subventions.	Il faut en revanche expliquer les conditions préalables à l'autorisation de déduction de charge pour qu'ensuite aborder les charges déductibles sans limites et les charges déductibles avec limitation. Pour être déductibles, les charges doivent remplir les conditions suivantes : - Être engagées dans le cadre de la gestion normale de l'entreprise ou dans son intérêt ; - Correspondre à une charge effective et être appuyées de justifications suffisantes ; - Se traduire par une diminution de l'actif net ; - Être comprises dans les charges de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées.	Suivant l'article 168 du CIDTA, sont déductibles sans limite : - Les achats de matières et marchandises ; - Les frais généraux - Les amortissements ; - Les provisions ; - Les taxes sur l'activité professionnelle ; - La vignette automobile ; - La taxe de formation et la taxe foncière ; - Pénalités contractuelles.	Suivant l'article 169 du CIDTA, sont déductibles avec limite : - Les dons au profit des associations caritatives agréées plafonnés à 1000.000DA ; - Les cadeaux publicitaires à 500 DA l'unité - Les frais de sponsoring, de parrainage, de patronage et mécénat qui sont plafonnés à 10% du CA à concurrence de 30.000.000 DA - Les amortissements du véhicule de tourisme limité à 1000.000 DA - Les frais de recherche et développement limités à 10% du CA à concurrence de 100.000.000 DA - Les frais de siège qui sont de 1% du CA.	- L'IBS lui-même ; - Les pénalités légales ; - Les charges payées en espèces dont le montant est supérieur à (>) 300.000 DA - L'expertise dans des lieux étrangers (comme les frais d'assistance techniques financiers ou comptables assurés par un bureau situé à l'étranger) art .141 du CIDTA 2019. - La taxe annuelle sur les véhicules de tourisme des sociétés ; - Les frais de sécurité sociale (CASNOS) des associés.

Source : Nous-mêmes en guise de synthèse des articles du CIDTA concernant la déduction des charges.

1.7. Les réductions retenues pour la détermination du bénéfice imposable

On trouve :

- La déduction dont bénéficie l'activité de boulangerie (pour le pain exclusivement) qu'est de 35%;
- Les bénéfices réinvestis qui est de 30% mais dans les conditions suivantes :
 - L'obligation de réinvestissement des bénéfices au cours de l'exercice de réalisation ou au cours de l'exercice qui suit dans des investissements amortissables (mobiliers ou immobiliers) à l'exception des véhicules de tourisme qui ne constitue pas un outil principal d'activité, au cours de l'exercice de réalisation ou. Dans le cas de réinvestissement au cours de l'exercice qui suit, les bénéficiaires dudit avantage doivent souscrire, à l'appui de leurs déclarations annuelles, un engagement de réinvestissement ;
 - La tenue d'une comptabilité régulière. Les contribuables concernés doivent mentionner distinctement, dans la déclaration annuelle des résultats, les bénéfices susceptibles de bénéficier de l'abattement et joindre la liste des investissements réalisés avec indication de leur nature, de la date d'entrée dans l'actif et de leur prix de revient ;
 - Dans le cas de cession ou de mise hors service de l'activité de l'entreprise , en intervenant dans un délai inférieur à cinq (05) ans au moins, et non suivi d'un investissement immédiat, les personnes doivent verser, au receveur des impôts, un montant égal à la différence entre l'impôt qui devrait être payé et l'impôt payé dans l'année du bénéfice de l'abattement. Les droits supplémentaires ainsi exigibles sont majorés de 5%.

2. L'impôt sur le Revenu Global (IRG)

L'impôt sur le revenu global est en possession de six (06) catégories. Dans le présent travail nous nous intéresserons essentiellement à L'IRG sur le bénéfice professionnel, ce dernier a vu le jour en 1992 suite au réformisme fiscal en Algérie.

2.1. Le champ d'application

Pour être assujetti à l'IRG, le contribuable doit exercer une activité commerciale, industrielle, artisanale, minière ou profession libérale en remplissant les conditions suivantes⁸⁹ :

- L'IRG est un impôt personnalisé qui s'applique sur les personnes physiques dont le CA >15.000.000DA. A noter que les sociétés (personnes morales) y sont exclues. Toutefois les associés de sociétés de personnes (SNC, SCS, SP) qui n'ont pas opté à l'IBS sont imposables sur la quote-part leur revenant ;
- Les contribuables relevant du régime de l'IFU qui optent pour l'imposition d'après le régime du bénéfice réel ;

⁸⁹ Calendrier fiscal algérien 2019 consulté sur www.mfdgi.dz.

- Résider habituellement en Algérie à titre de propriétaire ou locataire pour une période minimale d'une année ou encore avoir le centre de ses principaux intérêts en Algérie sans posséder un domicile ;
- La réalisation des revenus de source algérienne.

2.2. Lieu d'imposition

L'inspection des impôts ou le centre des impôts (CDI) dont relève l'exercice de l'activité. En cas de pluralité d'exploitations, d'unités ou établissements du siège social principal de l'entreprise, la déclaration des droits dus se fait via l'utilisation des imprimés suivants :

- Série G n° 11 : Pour les entreprises souscrivant au régime du réel ;
- Série G n° 11 bis : Régime du réel pour les entreprises affiliées au (CDI).

2.3. Exonérations

Celles-ci s'énumèrent de la même manière que l'IBS à l'exclusion de la suivante :

Bénéficient d'une exonération en matière d'IRG, les distributions faites au profit des actionnaires ou des détenteurs de parts sociales des sociétés relevant de l'IFU (art.10 LF 2015).

Le fait générateur : C'est la livraison juridique ou matérielle appelée communément (la facturation).

La base imposable et les abattements : Le bénéfice net déterminé de la même manière que celle de L'IBS en s'assujettissant à l'ensemble des règles de déduction et de non déduction.

2.4. Les obligations comptables et fiscales en matière d'IBS et d'IRG

Par ailleurs, les abattements, auxquels prend part les assujettis de l'IRG, relèvent des mêmes taux que ceux applicables à l'IBS. Tous les deux, naissant dans les mêmes circonstances, partagent de façon presque analogue une panoplie de dispositions légiférées par le droit fiscal algérien. Etant donné que l'ensemble des obligations fiscales et comptables en matière d'IBS et d'IRG sont en grande partie les mêmes, nous procéderons à les résumer dans le tableau n°05 suivant :

Tableau n°05 : Les obligations comptables et fiscales de l'IRG et de l'IBS

Les obligations comptables	Les obligations fiscales
- Tenir une comptabilité à partie double avec : (Livre ; journal; Grand-livre; Journaux et livres auxiliaires). NB : ces livres doivent être cotés et parafés par le tribunal. - Etablir les factures ainsi que l'ensemble des pièces justificatives à préserver pour une période d'au moins 10ans. - Etablir des bilans et des déclarations périodiques.	- Déclaration d'existence (commencement de l'activité) dans un délai de 30 jours ; - Déclaration annuelle du bilan au plus tard le 30avril de l'année N+1 ; - Déclaration de cessation ou cession d'activité dans un délais de 10jours porté à 6 mois en cas de décès de l'exploitant ; - Déclaration annuelle des salaires (pour l'IRG) annexé au bilan ; - Obligations de paiement des acomptes IBS et IRG dans les délais. *IRG ils sont d'ordre de 02 : 1^{er} acompte : date butoir le 20 mars N 2^{ème} acompte : date butoir le 20juin N *Pour l'IBS ils sont d'ordre de 03 1^{er} acompte : date butoir le 20 mars N 2^{ème} acompte : date butoir le 20juin N 3^{ème} acompte: date butoir le 20novembre N - Paiement du solde de liquidation dans une date limitée au 20 mai N+1.

Source : Etablit par nous-mêmes à partir du guide fiscal du contribuable 2018

3. La Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)

La TVA est un impôt indirect, proportionnel, mensuel né avec ses confrères IBS et IRG en 1992, est anciennement appelée Taxe Unique Globale de Production ou de Prestation de Service (TUGP et TUGPS).

3.1.Les opérations imposables

Elles sont définies par les articles **01 ter** à **03** du code des taxes sur le chiffre d'affaires algérien, certaines opérations sont imposables par option et d'autres sont obligatoirement imposables à la TVA (voir **annexe n°02**).

3.2. Les exonérations

Celles-ci sont définies par l'article 08 à 13 du code des taxes sur le chiffre d'affaire algérien (voir **annexe n°03**).

3.3 Le fait générateur

C'est l'acte ou le fait qui rend le paiement de l'impôt ou de la taxe exigible (*cf. Tableau 05*), donc c'est l'acte par lequel le trésor public reçoit des quantités monétaires via la récolte des impôts et taxes ; en d'autres termes c'est tout fait obligeant et soumettant le redevable au paiement de l'impôt

Tableau n°06 : fait générateur en matière de TVA

Activités	TVA (Art .14 du CTCA)		
Fait générateur	Livraison juridique ou matérielle (facturation)	Encaissement total ou partiel	Autres
Livraison de bien (achat pour vente)	×		
Prestation de service		×	
Profession libérale		×	
Travaux immobiliers		×	
Promotion immobilière			Remise des clefs
Importation			Dédouanement
Exportation			Présentation des biens et services à la douane
Marché public		Encaissement limité à 12mois	
Livraison à soi-même			Date d'utilisation / occupation

Source : Elaboré par nous-mêmes en se basant sur l'article 14 du CTCA.

3.4. La base imposable

La base imposable en termes de TVA est le chiffre d'affaires Hors Taxes (CA_{HT}) auquel il faut ajouter ou soustraire les éléments suivants :

Eléments à ajouter	Eléments à soustraire
- Le transport lorsqu'il est facturé - Les emballages perdus - Les droits et taxes sauf (TVA, droit de douane, TEE, DAPS)	- Le transport gratuit - Les emballages consignés et récupérables - Les débours (frais avancés par les transitaires) - Les remises, les rabais et les ristournes

Suivant les dispositions du code des taxes sur le chiffre d'affaires 2020, il existe deux taux pour la TVA, à savoir :

- Le taux normal à 19%.
- Le taux réduit à 09%.

3.5. Les règles de déductibilité :

En ce qui concerne la TVA les règles de déductibilités que stipule l'article 30 du CTCA énoncent :

- La déductibilité de la taxe doit être opérée au titre du mois ou du trimestre duquel elle a été exigible ;
- La TVA n'est déductible qu'à concurrence d'un montant de facture ne dépassant pas les 100.000 DA ;

- La taxe dont la déduction a été omise du calcul du bénéfice imposable peut être opérée ou portée dans les déclarations ultérieures jusqu'à une date butoir qu'est le 31/12/N+1. c'est-à-dire à l'année qui suit celle de l'omission.
- La TVA doit être inscrite distinctement des autres taxes relatives à la période de déclarations.

Les **limites, exclusion de la déduction et franchise de TVA** seront détaillé au niveau de **l'annexe n° 04** qui se réfèrent aux articles 37, 41 et 42 du CTCA.

3.6. Affectation du produit

- **A l'intérieur du pays** : 75% va au budget de l'Etat ; 10% aux collectivités locales et 15% à la Caisse de solidarité et de garantie des collectivités locales (CSGCL) ;
- **A l'importation** : 85% au budget de l'Etat et 15% à la (CSGCL).

3.7. Les obligations comptables et fiscales en matière de TVA

Comme tout impôt, l'instauration d'une taxe fiscale ou parafiscale, les assujettis sont toujours tenus de remplir un certains nombre d'obligation se rapportant à l'application de cette prestation pécuniaire. Pour la TVA, nous présentons dans **le tableau n°06** l'ensemble des obligations comptables et fiscales dont le redevable se doit d'appliquer rigoureusement au risque d'engranger d'éventuelles amendes ou pénalités.

Aussi multiple que récidive soient-elles, les obligations comptables et fiscales que présente le législateur algérien en matière de TVA, IRG et IBS au plan théorique. Ces obligations au plan pratique, plus particulièrement s'agissant de l'ensemble des déclarations d'existence auxquelles on fait référence dans le présent travail (*cf. Tableau 04,06*), n'en compte en réalité qu'un seul imprimé où l'on énumère distinctement l'existence de chaque impôt auquel l'entreprise se voit obliger d'honorer.

Tableau n°07 : Les obligations comptables et fiscales de l'entreprise en matière de TVA

Les obligations comptables	Les obligations fiscales
-Tenue d'une comptabilité probante (ce sont les mêmes avec les obligations en matière de l'IRG et de l'IBS)	- Déclarations d'existence dans un délai de 30jours - Souscription des déclarations G50 (spécial TVA) au plus tard le 20 du mois suivant la période d'imposition : • Série G n°50 (couleur bleue) Régime du réel • Série G n°50 A (couleur marron) Administrations publiques - Souscription d'un état des sous traitants au plus tard la fin du mois suivant de la date du début des travaux - Centralisation de la TVA au siège social - Déclaration de cession ou de cessation d'activité dans un délais de 10jours porté à 6 mois en cas de décès de l'exploitant

Source : nous-mêmes en s'appuyant sur les dispositions de l'article 76 -1 CTCA et calendrier fiscal algérien 2019

4. La Taxe sur l'Activité Professionnelle (TAP)

La Taxe sur l'Activité Professionnelle est née en 1992 dénommée avant la réforme fiscale TAIC ou TANC, c'est un impôt direct, mensuel, proportionnel et local dont la spécificité est d'être totalement déductible en matière de détermination du bénéfice. Ainsi, sont soumis à la TAP :

- Les personnes morales soumises à l'IBS ;
- Les personnes physiques soumises à L'IRG ;
- Les professions libérales soumises à L'IRG.

Cet impôt, est payé **mensuellement avant le 20^{ème}** jour du mois suivant du mois d'activité de l'entreprise. Par ailleurs, les **exonérations** relevant de la TAP, peuvent être permanentes ou temporaires et font l'objet des articles 138, 138 ter et 220 du CIDTA (voir **annexe n°05**). La Taxe sur l'Activité Professionnelle n'est payable qu'en remplissant pleinement le fait générateur de son versement, ce dernier, varie en fonction de l'activité professionnelle de l'entreprise. A cet effet, nous présentons le **tableau n°08** suivant :

Tableau n°08 : Fait générateur en matière de TAP.

Activités	TAP (Art. 221 bis du CIDTA)		
Fait générateur	Livraison juridique ou matérielle (facturation)	Encaissement total ou partiel	Autres
Livraison de bien (achat pour vente)	×		
Prestation de service		×	
Profession libérale		×	
Travaux immobiliers		×	
Promotion immobilière			Remise des clefs
Importation	Absence de vente	Absence de vente	Absence de vente
Exportation	Exonéré	Exonéré	Exonéré
Marché public	×		
Livraison à soi-même	Absence de vente	Absence de vente	Absence de vente

Source: Elaboré par nous-mêmes suivant les dispositions de l'article 221bis du CIDTA 2019.

Comme tout impôt la TAP se doit de déterminer sa **base imposable** autrement dit, la base de calcul sur lequel se détermine le montant de l'impôt qu'est **le chiffre d'affaire hors taxes** (CA_{HT}) avec éléments à inclure et à exclure de façon identique à la TVA.

L'absence de vente pour les importations explique d'une manière simple une opération d'achat, ceci dit donc absence de vente et par conséquent, absence de chiffres d'affaires ce qui conduit à un non paiement de la dite taxe. En revanche, en ce qui concerne la promotion immobilière, l'activité est caractérisée par sa lenteur et sa prorogation dans le temps à cet effet le paiement de cette taxe mensuelle devient pesant, c'est pour cela que le législateur a exclu le paiement de cette taxe dans les délais prescrits aux autres activités pour en faire de la **remise des clés** de l'ouvrage, son fait générateur. L'exportation pour des raisons économiques que sont l'encouragement des exportations hors hydrocarbures et

redéploiement du secteur économique est exonéré de la TAP. La livraison à soi-même n'est autre que la consommation de son bien ou de son service par son propre producteur pour en devenir lui-même le dernier consommateur, à cet effet, cette opération n'est guère traductrice d'acte de vente ce qui nous conduit à comprendre qu'il y a absence de réalisation de chiffre d'affaires et par conséquent, absence de la base imposable de la taxe, ce qui conduit à son non-paiement. Pour ce qui est des marchés publics, sous-entendant un marché élaboré avec une des structures de l'Etat, la simple facturation du bien ou du service conduit au versement de la TAP, or, ces structures étatiques accusent généralement des retards considérables, ce qui conduit à un dégageant de l'impôt sans pour autant que l'entreprise y est gagner quelque chose, bien au contraire, celle-ci subira un appauvrissement de ses ressources. A cet effet, nous jugeons qu'il est indispensable de revoir cette disposition par le législateur algérien et que les députés devraient soulever pour y remédier.

Les taux de la TAP, tel que l'institue l'article 222 du CIDTA, sont :

- 1% pour les activités de production ;
- 3% au bénéfice des communes traversées par des oléoducs et gazoduc payés par la SONATRACH ;
- 2% pour les autres activités, ces dernières bénéficient de réfaction⁹⁰ prévues par l'article 219 du CIDTA qui s'applique sur la base imposable et a déclaré au G50.
 - Réfaction à 25% : pour les travaux immobiliers et de bâtiments, hydrauliques et anciens MOUDJAHID
 - Réfaction de 30% :
 - * Pour les ventes en gros en moyennant des outils de paiement scripturaux en plus de l'établissement de l'état client dans le détail afin d'obtenir cette réfaction ;
 - * Pour les ventes au détail des produits qui supportent plus de 50% des droits indirects⁹¹ (tabac/alcool).
 - Réfaction 50% : pour les produits pharmaceutiques, médicaments inscrits dans la nomenclature nationale et enfin les médicaments dont la marge au détail est située entre 10% et 30%
 - Réfaction 75% : pour tous les carburants (essence, super, gasoil ...etc.)

Les obligations comptables et fiscales : sont les mêmes que ceux de la TVA (*cf. Tableau 07*).

⁹⁰ Une réfaction est une réduction de l'impôt dû pour une quelconque activité prévu par la loi fiscale.

⁹¹ Ces produits s'octroient cette réfaction en raison du dépassement du total des taxes qu'on leur applique par rapport à leur prix de revient.

Conclusion du chapitre 02

Nous concluons que face à la diversité potentielle des missions axées sur le contrôle de la régularité et le caractère encore novateur du contrôle de l'efficacité fiscale, les éléments de réflexion présentés et proposés dans ce travail de recherche ont, cependant, permis de confirmer l'existence de l'audit fiscal en s'assurant de sa possible mise en œuvre au plan pratique. Le contrôle de la régularité emprunte dans sa démarche les outils traditionnels de l'audit et laisse entrevoir des synergies potentielles avec la première forme de l'audit qu'est l'audit comptable.

En revanche, le contrôle de l'efficacité indique certains types de choix et en particulier des choix stratégiques portant d'éventuels privilèges aux entreprises auditées fiscalement. En outre, il existe des obstacles et des limites dans la mise en œuvre de l'audit qui imposent de ne pas considérer cette mission d'audit fiscal comme étant le remède ultime à tous les maux fiscaux dont souffre l'entreprise, c'est pour cela qu'il convient de ne pas exiger de l'auditeur un diagnostic ou une thérapie sans faille.

Pour parachever ce travail de recherche dont l'ultime motivation est de lier l'audit fiscal à l'amélioration de la performance financière de l'entreprise, nous proposons dans un troisième chapitre l'étude de la performance financière du moteur de toute économie qu'est l'entreprise.

Troisième chapitre

La performance financière de l'entreprise

« La performance financière ne se limite pas au résultat dégagé en fin d'exercice »

S.Issad (2018)

L'évaluation et le suivi de la performance des entreprises sont des activités qui ont pris beaucoup d'ampleur ces dernières années, et sont devenus nécessaires étant donné la marge de manœuvre significativement réduite que possèdent les dirigeants. Le nouvel ordre économique mondial oblige de plus en plus les entreprises à faire plus de ressources et avec moins d'emplois. Pour évaluer ainsi la qualité de leurs décisions, les dirigeants doivent surveiller, mesurer et gérer la performance de leur organisation.

Pour mesurer leur performance, les dirigeants peuvent faire appel à des outils et des systèmes présentant à un degré variable de précisions et de complexité. En effet, ces indicateurs permettront sans doute d'effectuer une évaluation efficace et une analyse pertinente de la performance financière. Cependant, une mauvaise utilisation de ces indicateurs pourrait entraîner des décisions inadaptées et aurait un impact sur la performance financière.

L'objectif de ce chapitre est d'étudier et analyser la notion de la performance financière et ses indicateurs en second lieu en va expliquer et détaillé les outils et les méthodes adéquates pour évaluer la performance financière ; en troisième section c'est développé le lien entre la performance financière de l'entreprise et l'audit fiscal afin de déterminer le rôle de l'audit fiscal à travers le respect de la régularité et la recherche de l'efficacité.

Pour cela, nous avons scindé ce troisième chapitre en trois (03) sections :

- **Section 01** : La notion de performance financière.
- **Section 02** : Les outils et les méthodes d'évaluation de la performance financière.
- **Section 03** : L'impact de l'audit fiscal sur la performance financière de l'entreprise.

Section 01 : La notion de performance financière

La performance a toujours été un sujet discuté et complexe à cerner. En effet, chaque individu qui s'y intéresse : chercheur, dirigeant, client, actionnaire, etc. l'entame selon sa propre conception. Ceci explique, sans doute, le nombre important de modèles explicatifs proposés dans la littérature et les nombreux sens élaborés autour de ce concept. Il s'agit d'une notion multidimensionnelle mais nécessaire pour évaluer toute décision prise.

L'origine du mot performance remonte au milieu du 19^{ème} siècle dans la langue française⁹². A cette époque, il désignait à la fois les résultats obtenus par un cheval de course et le succès remporté dans une course. Puis, il désigna les résultats et l'exploit sportif d'un athlète. Son sens évolua et au cours du 20^{ème} siècle, il indiquait de manière chiffrée les possibilités d'une machine et désignait par extension un rendement exceptionnel. Ainsi, la performance dans sa définition française est le résultat d'une action, voir le succès ou l'exploit.

Selon Bourguignon(1995), contrairement à son sens français, la performance en anglais « contient à la fois l'action, son résultat et éventuellement son exceptionnel succès »⁹³.

En effet, Bourguignon explique la performance par le regroupement des trois sens recensés à savoir : l'action, le résultat et le succès, et lui reconnaît explicitement son caractère polysémique. La performance peut se définir aussi comme « la réalisation des objectifs organisationnels, quelles que soient la nature et la variété de ces objectifs. Cette réalisation peut se comprendre au sens strict (résultat, aboutissement) ou au sens large du processus qui mène au résultat (action)... »⁹⁴.

Selon Khemkhem (1976) la performance est « un accomplissement d'un travail, d'un acte, d'une œuvre ou d'un exploit et la manière avec laquelle un organisme atteint les objectifs qui lui étaient désignés »⁹⁵. Ainsi, cette performance par rapport à l'auteur s'analyse selon deux critères :

- **L'efficacité** qui définit dans quelle mesure l'objectif est atteint, quels que soient les moyens mis en œuvre ;
- **La productivité** qui compare les résultats obtenus aux moyens mis en exergue.

Pour bien cerner la notion de performance financière, nous allons d'abord la définir avant de présenter la pertinence du système de la performance, ses critères et ses indicateurs de mesure. Pour cela nous avançons les quatre (04) points suivants :

- I. Définition de la performance financière ;**
- II. Pertinence du système de la performance ;**
- III. Les différents critères de la performance financière ;**
- IV. Les indicateurs et les déterminants de la performance financière.**

⁹² A .Renaud, N. Berland, Mesure de la performance globale des entreprises, "comptabilité et environnement ", May 2007, France.

⁹³ A.Bourguignon, « Peut-on définir la performance ? », revue française de comptabilité, 1995, P62.

⁹⁴ A.Bourguignon, « Peut-on définir la performance ? », revue française de comptabilité, 2000, P934.

⁹⁵ A.Khemkhem, « La dynamique de contrôle de gestion », Dunod, 1976.

I. Définition de la performance financière

Généralement la performance financière est évaluée à partir des documents comptables. Cette dernière peut en outre être entendue, selon Sahut & al ⁹⁶ comme les revenus qui sont issus de la détention des actions, les actionnaires étant le dernier maillon de la chaîne à profiter de l'activité de l'entreprise.

La mesure de la performance financière est primordiale. En effet, certaines organisations, comme les entreprises, doivent produire à la fin de chaque exercice comptable des documents de synthèse : le bilan et le compte de résultat. Ces documents et leurs annexes contiennent des informations de base pour mesurer la performance financière. Pour bien mesurer cette performance financière il est important de connaître la pertinence du système de la performance, ses critères, ses indicateurs de mesure et ses principaux déterminants.

II. Pertinence du système de la performance

Le système de mesure de la performance constitue un outil comportemental puissant. Il devrait inclure des indicateurs justes, liés à la stratégie de l'organisation afin de guider les dirigeants dans leurs actions (Lorino, 1997). Ces indicateurs de performance sont les signes vitaux de l'entreprise du fait qu'ils permettent d'évaluer son état actuel et le degré d'atteinte de ses objectifs. Ces indicateurs diffusent dans toute l'entreprise un message sur ce qui est important, à savoir:

- Communiquer jusqu'aux niveaux hiérarchiques inférieurs la stratégie définie par la direction;
- Remonter vers l'équipe dirigeante la performance de la base ;
- Refléter le résultat des contrôles et des améliorations au sein d'un processus ;
- Exprimer en termes quantitatifs les résultats de différentes activités d'un processus ou du processus lui-même en fonction d'un objectif donné (Hronec, 1995).

Hronec (1995) a aussi noté que les indicateurs de performance devraient piloter la stratégie à tous les niveaux de l'entreprise de manière à ce que tous ses membres la connaissent et sachent quels sont les liens entre leurs actions et la performance. Dans ce même sens, Lorino (1997) mentionne que les indicateurs de performance ont une pertinence opérationnelle et stratégique, et une efficacité cognitive :

- **Opérationnellement**, l'indicateur n'a d'utilité que relativement à une action à piloter, donc il est étroitement lié à un processus d'action précis;
- **Stratégiquement**, l'indicateur doit correspondre à un objectif stratégique dont il mesure l'atteinte (indicateur de résultat) ou informer sur le bon déroulement des actions visant à atteindre cet objectif (indicateur de pilotage) ;
- **Efficacité cognitive**, signifiant qu'il doit pouvoir être lu, compris et interprété aisément par l'acteur auquel il est destiné, dans le cadre de son action.

⁹⁶ J.M.Sahut, J.S. Lantz, La création de valeur et performance financière dans le telecom, la revue du financier, 2003, P28.

III. Les différents critères de la performance financière

Il existe plusieurs critères d'appréciation de la performance mais les plus utilisés sont : l'efficacité, l'efficience, l'économie des ressources et la qualité.

1. L'efficacité

Le concept de performance intègre d'abord la notion d'efficacité c'est-à-dire l'idée d'entreprendre et de mener une action à son terme.

D'après Bouquin (2008) « l'efficacité est le fait de réaliser les objectifs et finalités pour suivis »⁹⁷.

Cependant, pour Voyer(2002), l'efficacité peut être orientée vers l'intérieur ou l'extérieur de l'unité. L'efficacité interne est mesurée par les résultats obtenus comparés aux objectifs que nous avons fixés. L'efficacité externe est déterminée par les bons résultats obtenus, l'atteinte des objectifs en fonction de la cible et du client et la production des effets voulus sur les cibles en lien avec la mission.

En effet, Voyer propose le ratio suivant pour mesurer l'atteinte des objectifs fixés⁹⁸.

$$\text{L'efficacité} = \frac{\text{Les outputs réalisés (objectifs atteints)}}{\text{Les outputs visés (objectifs établis)}}$$

La performance consiste donc à obtenir un certain résultat conformément à un objectif donné. Cependant, selon Marmuse(1997) « l'efficacité constitue le critère clé de la performance réfléchie de l'entreprise en théorie alors qu'en pratique elle est un indicateur crédible dans la mesure où les objectifs sont définis eux de manière volontariste »⁹⁹.

2. L'efficience

Le concept de performance intègre ensuite la notion d'efficience c'est-à-dire l'idée que les moyens utilisés pour mener une action à son terme ont été exploités avec un souci d'économie. Bouquin(2008)¹⁰⁰ définit l'efficience comme «le fait de maximiser la quantité obtenue de produits ou de services à partir d'une quantité donnée de ressources».

C'est pourquoi Voyer(2002) souligne que l'efficience est une relation générique englobant les concepts de productivité et de rendement. La productivité mesure plus particulièrement le rapport entre la quantité de produits ou de service et les facteurs de production.

Et pour l'efficience, VOYER propose le ratio suivant¹⁰¹ :

⁹⁷ H.Bouquin, Le contrôle de gestion, 8^{ème} édition, presse universitaire d France, Paris, 2008, P75.

⁹⁸ P.Voyer , Tableau de bord de gestion et indicateurs de performance, 2^{ème} édition, Presse de l'université du Québec, 2002, P113.

⁹⁹ C.Marmuse, Performance, Encyclopédie de gestion, tome 2, 2^{ème} édition, Economica Paris, 1997, P2199.

¹⁰⁰ Bouquin, op.cit, P75.

¹⁰¹ P.Voyer, op.cit, P110.

$$\text{Efficience} = \frac{\text{Résultat atteints (outputs produits)}}{\text{Ressources utilisées (effort fourni)}}$$

Une action sera donc considérée comme efficiente si elle permet d'obtenir les résultats attendus au moindre coût. La performance est un résultat optimal obtenu par l'utilisation la plus efficiente possible des ressources mises en œuvre.

3. Les économies des ressources

D'après Bouquin ¹⁰² l'économie consiste à se procurer les ressources au moindre coût. En effet, le terme économie fait référence à l'acquisition des ressources.

Selon Voyer l'économie est «l'acquisition de ressources financières, humaines et matérielles appropriées, tant sur le plan de la qualité que celui de la quantité au moment, au lieu et au coût le moindre »¹⁰³.

Ainsi, une entreprise économise lorsqu'elle évite les dépenses jugées inutiles. Autrement dit, lorsqu'elle utilise de manière rationnelle ses ressources. Cette utilisation contribue à l'amélioration de la performance de l'entreprise.

En effet, une meilleure économie des ressources nécessite également la réduction des coûts liés à la réalisation d'une relation avec un autrui et à l'intérieure même de l'entreprise ; autrement dit une réduction des coûts de transaction. Il s'agit entre autres des coûts d'acquisition d'informations, des coûts relatifs aux procédures de contrôle ou aux coûts de renégociation.

4. La qualité

La qualité est définie selon la norme comme l'aptitude d'un ensemble de caractéristiques intrinsèques à satisfaire des exigences. La qualité est également importante pour les propriétaires de l'entreprise car elle participe à l'objectif de rentabilité.

Sur le long terme, elle participe à bonifier les investissements humains et financiers et à reconnaître l'outil de travail ainsi que l'image de l'entreprise.

La qualité est le seul facteur qui peut affecter la performance à long terme d'une entreprise. La performance financière est un attribut mesurable et observable qui permet de définir la qualité d'un produit ou d'un service. En effet, les critères d'appréciation de la performance financière varient selon les auteurs, il en est de même pour ses indicateurs et déterminants.

¹⁰² Ibid, P75.

¹⁰³P. VOYER , op.cit, p110-113.

IV. Les indicateurs et les déterminants de la performance financière

Un indicateur est un instrument statistique qui permet d'observer et de mesurer un phénomène. C'est un outil du contrôle de gestion permettant de mesurer le niveau de performance atteint selon des critères d'appréciation définis.

Selon Voyer un indicateur de performance est défini comme « une mesure liée à une valeur ajoutée, au rendement, aux réalisations et à l'atteinte des objectifs, aux résultats d'impact et aux retombées »¹⁰⁴. Nous allons d'abord présenter les caractéristiques d'un indicateur avant de parler des autres types d'indicateurs.

1. Les caractéristiques d'un indicateur

Les caractéristiques d'un indicateur ou de tout autre instrument de mesure sont les mêmes. D'après Voyer ¹⁰⁵, nous cherchons à respecter plusieurs critères regroupés en quatre volets qui sont :

- **La pertinence** : C'est à-dire l'indicateur doit permettre de mesurer, être spécifique au contexte étudié et avoir une signification pour l'utilisateur et pour l'objet ;
- **La qualité et la précision de mesure** : L'indicateur doit être précis, claire et bien formulé. En outre il doit faire ressortir toute variation significative de l'objet de mesure dans le temps et dans l'espace ;
- **La faisabilité ou disponibilité des données** : Cela signifie qu'on doit avoir les informations nécessaires pour produire l'indicateur, et il doit être facile à déterminer et au moindre coût ;
- **La convivialité** : Elle représente la possibilité opérationnelle, visuelle et cognitive d'utiliser correctement et confortablement l'indicateur. C'est-à-dire accessible, simple, clair et bien illustré.

2. Les types d'indicateurs

Il existe plusieurs types d'indicateurs, Mendoza & al ¹⁰⁶ recensent les indicateurs de moyens, les indicateurs de résultats et les indicateurs de contexte.

- **Les indicateurs de moyens** : indiquent le niveau des ressources consommées, qu'elles soient humaines, matérielles ou financières. Grâce à ces ratios nous pourrions comprendre quelles ont été la disponibilité et l'affectation des ressources de l'entreprise allouées à la réussite de son objectif ;
- **Les indicateurs de résultats** : expriment le niveau de performance atteint grâce aux moyens et aux ressources alloués durant la période mesurée. Ils peuvent également être désignés par les indicateurs de réalisation ;
- **Les indicateurs de contexte** : sont des indicateurs externes à l'entreprise. Ils peuvent indiquer une cause de baisse ou de hausse des indicateurs de moyens et des indicateurs de résultats.

¹⁰⁴P. VOYER, op.cit, P64.

¹⁰⁵ Ibid, P68.

¹⁰⁶ C.Mendoza & al, Tableau de bord et balance scorecard quide de gestion RF, groupe revue fiduciaire, 2002,p65-67.

Les indicateurs de la performance sont nombreux. Nous pouvons citer la rentabilité, la profitabilité et l'autofinancement.

- La rentabilité

La rentabilité est un indicateur qui représente la capacité d'une entreprise à réaliser des bénéfices à partir des moyens mis en œuvre.

Selon Hoarau(2008) « la rentabilité est l'aptitude de l'entreprise à accroître la valeur des capitaux investis, autrement dit à dégager un certain niveau de résultat ou de revenu pour un montant donné de ressources engagées dans l'entreprise »¹⁰⁷.

La rentabilité représente l'évaluation de la performance des ressources investies par des apporteurs de capitaux. C'est donc l'outil d'évaluation privilégié par l'analyse financière. On distingue deux types de rentabilité : la rentabilité économique et la rentabilité financière.

- **La rentabilité économique** se calcule comme suit :

$$\text{La Rentabilité Economique} = \frac{\text{Résultat d'exploitation d'IS}}{\text{Chiffre d'affaire (HT)}} \times \frac{\text{Capital engagé pour l'exploitation}}{\text{Chiffre d'affaire}}$$

Source : C.Hoarau, Maitriser le diagnostic financier, 3^{ème} édition, Revue fiduciaire, 2008.

Le résultat d'exploitation permet d'apprécier la performance de l'entreprise indépendamment des facteurs de production employés que sont le capital, le travail et le mode de financement. La rentabilité économique dépend du taux de profitabilité économique et du taux de rotation des capitaux investis.

Le taux de profitabilité appelé aussi le taux de marge d'exploitation s'exprime par la relation entre le résultat d'exploitation et le chiffre d'affaires.

Houarau¹⁰⁸ estime que la rentabilité économique exerce une influence significative sur la rentabilité des capitaux propres car un niveau élevé de taux de rentabilité économique peut être obtenu par un taux de profitabilité faible et d'une rotation élevée des capitaux investis ou l'inverse.

En effet la rentabilité économique exprime la capacité des capitaux investis à créer un certain niveau de bénéfice avant paiement des éventuels intérêts sur la dette. Elle est donc une mesure de la performance économique de l'entreprise dans l'utilisation de son actif. Elle détermine de ce fait, quel revenu l'entreprise parvient à générer en fonction de ce qu'elle a, c'est donc un ratio utile pour comparer les entreprises d'un même secteur économique.

¹⁰⁷ C. HOAREAU, Maitriser le diagnostic financier, 3^{ème} édition, Revue fiduciaire, 2008, P88.

¹⁰⁸ C. HOAREAU, op.cit, P90.

- **La rentabilité financière et l'effet de levier financier**

La rentabilité financière mesure la capacité de la société à rémunérer ses actionnaires. Elle se calcule en faisant le rapport entre le résultat obtenu lors de l'exercice et les capitaux propres de la société. Ce ratio correspond à ce que la comptabilité anglo-saxonne désigne par le «Return on equity » ou encore « ROE »¹⁰⁹.

Si la rentabilité financière est supérieure à la rentabilité économique, alors on dira que l'entreprise bénéficie d'un effet de levier.

L'analyse de cet effet de levier permet d'appréhender les effets des éléments qui composent la rentabilité des capitaux propres que sont : la rentabilité économique nette de l'entreprise, le coût du financement par capitaux empruntés et le taux d'endettement. Elle permet de savoir si le financement par endettement a favorisé une amélioration de la rentabilité des capitaux propres de l'entreprise. L'effet de levier s'exprime alors par la formule suivante :

$$RF = RE + (RE - I) * D / (C+D) = Dette$$

Source : Ibid.

Avec :

RF= Rentabilité financière.

RE= rentabilité économique.

I= Taux d'intérêt.

D= Les dettes à long terme

C= Capitaux propres.

Ce qui nous donne plusieurs situations :

- Si **RE** est supérieur à **i** : l'effet de levier est positif.
L'excédent de rentabilité économique bénéficie aux actionnaires ; la rentabilité des capitaux propres croît avec l'endettement.
- Si **RE** est égale à **i** : l'effet de levier est nul.
L'endettement n'a pas d'effet sur la rentabilité financière. Dans ce cas il y a neutralité de la structure financière.
- Si **RE** est inférieur à **i** : l'effet de levier est négatif.
La rentabilité économique est insuffisante pour absorber le coût des dettes ; le paiement d'intérêt pénalise les actionnaires qui constatent une diminution de leur rentabilité. Ainsi, plus l'entreprise est endettée plus la rentabilité des capitaux propres diminue

¹⁰⁹ Ibid, P91.

- La profitabilité

La profitabilité d'une entreprise est sa capacité à générer des profits à partir de ses ventes. Elle compare le résultat net comptable (bénéfice ou perte) au chiffre d'affaires hors taxes de l'exercice comptable.

$$\text{Taux de profitabilité} = (\text{résultat net comptable} / \text{chiffre d'affaires}) \times 100.$$

Source : C.Hoareau, Maitriser le diagnostic financier, 3^{ème} édition, Revue fiduciaire, 2008.

Selon Hoarau (2008)¹¹⁰, la profitabilité peut être définie comme l'aptitude de l'entreprise à générer un certain niveau de résultat ou revenu pour un volume d'affaires donné.

- L'autofinancement

L'autofinancement représente les ressources internes laissées à la disposition de l'entreprise après avoir rémunéré les associés (les dividendes). La politique de distribution de dividende affecte donc l'autofinancement.

L'autofinancement sert à financer les investissements, le remboursement des emprunts et à renforcer le fonds de roulement.

L'autofinancement se détermine par la formule suivante :

$$\text{Autofinancement} = \text{Capacité d'autofinancement} - \text{Dividendes payés en (N)}$$

Source : B et C.Grandguillot, L'analyse financière ,12^{ème} édition Gualino lextenso, 2014-2015.

On distingue :

L'autofinancement d'expansion qui permet d'augmenter le patrimoine et le niveau de production. Néanmoins, un autofinancement d'expansion excessif peut mécontenter l'associé.

L'autofinancement de maintien qui permet de conserver le patrimoine et le niveau d'activité¹¹¹.

3. Les déterminants de la performance financière

Il existe plusieurs déterminants de la performance financière parmi lesquels nous citons : la politique financière, la compétitivité et la création de valeur.

3.1. La politique financière de l'entreprise

La politique financière est la conduite des affaires de l'entreprise pour ce qui concerne ses aspects financiers. Elle consiste à préparer et à prendre les décisions utiles en vue d'atteindre l'objectif de maximisation de la richesse.

¹¹⁰ C.Hoareau , op.cit., 2008, P88.

¹¹¹ B et F .GRANDGUILLOT , L'analyse financière ,12^{ème} édition Gualino lextenso, 2014-2015, P75.

- Cela suppose la définition et la mise en place d'instruments de mesure et d'évaluation adaptés ;
- Cela nécessite de choisir les critères et les sous-objectifs pour les décisions intermédiaires ;
- Cela implique, enfin, d'organiser les circuits d'information et les relais de mise en œuvre.

En effet, la politique financière est l'ensemble des pratiques mises en œuvre par les dirigeants d'une entreprise pour appréhender les flux financiers qui la traversent et influencer sur eux dans le sens voulu. Elle est une pratique orientée vers l'accomplissement d'un but ou, plus exactement, vers l'atteinte d'un ensemble d'objectifs.

Selon F.Leroy «la stratégie est la fixation d'objectifs en fonction de la configuration de l'environnement et des ressources disponibles dans l'organisation, puis l'allocation de ces ressources afin d'obtenir un avantage concurrentiel durable et défendable»¹¹².

La finalité de la stratégie n'est pas seulement de dégager un profit ponctuel mais d'assurer la pérennité de cette génération de profit. En effet, la politique financière constitue un déterminant de la performance car elle permet d'apprécier l'adéquation entre les objectifs stratégiques initialement définis et les résultats effectivement atteints.

3.2. La compétitivité

La compétitivité est l'aptitude pour une entreprise, à faire face à la concurrence effective ou potentielle. Elle désigne la capacité de l'entreprise à occuper une position forte sur un marché. Selon Sauvin « Être compétitif, c'est être capable d'affronter la concurrence tout en se protégeant »¹¹³. En effet, l'auteur pense que c'est l'intensité de la concurrence qui amène les entreprises à construire une compétitivité globale composée de la compétitivité coût et de la compétitivité hors coût.

3.2.1. La compétitivité coût

Pour obtenir un avantage concurrentiel l'entreprise doit adopter une politique de différenciation des coûts. La compétitivité coût vise à réduire l'ensemble des coûts auxquels l'entreprise est confrontée.

Selon Sauvin¹¹⁴, le renforcement de la compétitivité coût résulte de la présence d'économies de dimension. En effet, une entreprise de grande taille doit être en mesure d'enregistrer des rendements croissants. Les économies de dimension sont composées des économies réelles qui résultent de la réduction de la quantité de facteurs de production pour bien produire et des économies monétaires qui naissent de la possibilité de négociation que l'entreprise a envers ses partenaires. Ces économies entraînent une diminution des coûts unitaires de production ou coût moyen.

¹¹² F.LEROY, Les stratégies de l'entreprise, 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 2008, P7.

¹¹³ T.SAUVIN, La compétitivité de l'entreprise : L'obsession de la firme allégée édition Ellipses, Paris, 2005, P8.

¹¹⁴ T.Sauvin, Op.cit, P18.

3.2.2. La compétitivité hors coût

La différenciation doit prendre en compte aussi les aspects qualitatifs de l'entreprise qui sont à l'origine d'un avantage compétitif hors coût. L'entreprise se distingue par la qualité de ses prestations. Selon Sauvin(2005)¹¹⁵, la qualité est aussi et surtout la capacité d'adaptation aux besoins de plus en plus variés et complexes de ses clients. La compétitivité hors coût concerne également le temps ; l'entreprise doit être réactive, produire et vendre à contre cycle. Elle doit éviter tout décalage temporel entre l'offre et la demande. La compétitivité participe à la détermination de la performance financière de l'entreprise car elle permet de générer des ressources financières.

3.3. La création de valeur

L'entreprise crée de la valeur si la rentabilité de ses fonds propres est supérieure à la rentabilité souhaitée ou espérée d'après Caby & al (2001)¹¹⁶. En effet, la création de valeur est la finalité de toute entreprise. A ce titre, les orientations stratégiques, les systèmes de rémunération des dirigeants et des employés doivent découler de cette finalité. Selon Bogliolo « les dirigeants et employés de l'entreprise ne peuvent pas avoir la satisfaction des clients, les parts de marché, la qualité ou la présence internationale, mais plutôt la création de valeur »¹¹⁷.

La création de valeur doit éveiller un véritable système de gestion par la valeur gouvernant l'ensemble des procédures de toute entreprise par exemple, le budget et l'allocation des ressources. Elle est alors employée au niveau de toute prise de décisions pour orienter tout le personnel vers la maximisation de la performance économique.

¹¹⁵ T.Sauvin THIERRY Op.cit, p35.

¹¹⁶ J.CABY et G.HIRIGOYRN, La création de valeur de l'entreprise, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2001, P15.

¹¹⁷ F.BOGLIOLO, Améliorez votre performance économique ! Tout ce que vous avez toujours voulu savoir sur la Création de Valeur sans jamais oser le demander, Editions d'organisation, 2000, P30.

Section 02 : Les outils et les méthodes d'évaluation de la performance financière

La mesure de la performance est essentielle pour les entreprises. La présence d'un système de mesure efficace est une condition incontestable d'une saine gestion d'entreprises. Pour apprécier la qualité de leurs décisions, la rentabilité de leurs activités et leur efficience, les dirigeants se doivent de mesurer la rentabilité financière de l'entreprise.

En effet, cette section aura pour objet de présenter les différents outils, étapes et modèles d'évaluation de la performance financière. Pour cela nous avançons les trois (03) points suivants

- I. Les outils de pilotage de la performance financière ;**
- II. Les étapes d'une mission d'évaluation d'une entreprise ;**
- III. Les modèles d'évaluation de la performance financière.**

I. Les outils de pilotage de la performance financière

La limite révélée par le modèle classique de la mesure de la performance financière a conduit les chercheurs à dépasser la mesure de la performance financière mais à s'interroger sur une éventuelle façon de la piloter dans un environnement de plus en plus complexe. En effet, l'approche multidimensionnelle va donner naissance à de nombreuses méthodes qui sont utilisées pour mesurer et analyser la performance financière dont il faut surtout comprendre les fondements.

Pour entrer dans la logique de pilotage de la performance, l'entreprise se doit d'être en quête des activités créatrices de valeurs futurs et penser à être réactif en cas d'évolution des marchés et des besoins. A cet effet, nous étudions les outils de mesures en termes d'objectifs atteints à savoir : le budget, les états financiers et les ratios de performance financière.

1. Le budget

Selon Selmer « Le budget constitue avant tout un objectif, qui peut être atteint, manqué ou dépassé pour toutes sortes de raisons. Celles-ci peuvent provenir du manque de contrôle du département concerné. L'importance est d'identifier les écarts et de prendre les décisions correctrices nécessaires »¹¹⁸.

Le budget est un état prévisionnel pouvant être élaboré sur différentes périodicités (annuelle, semestrielle voire même trimestrielle et mensuelle permettant ainsi d'estimer des risques prévisibles et de préparer des décisions opérationnelles.

Le budget présente un système d'appréciation de la performance dans la mesure où il intègre à la fois l'économie, l'efficience et l'efficacité. Il permet, entre autre, d'effectuer un rapprochement entre les résultats obtenus de l'activité de l'entreprise et les objectifs fixés, entre les dépenses et leurs destinations préalablement fixés. Nous pouvons citer l'exemple du retard de règlement des clients conduit l'entreprise à revoir son budget en termes de politique de recouvrement.

2. Les états financiers

Les états financiers sont une présentation financière structurée des événements affectant une entreprise et des organisations réalisées par celle-ci, les états financiers présentés dans ce travail de recherche seront : le bilan, le compte de résultat, le tableau financier des

¹¹⁸ C.Selmer, Construire et défendre son budget : outils comportements, les Editions Dunod, Paris, 2003,P 175.

ressources et des emplois (TFRE) et de l'état annexe. Ces documents décrivent de façon régulière et sincère les événements, opérations et situations de l'entreprise pour donner une image fidèle, de la situation financière, du résultat de l'exercice et de l'évolution de cette situation financière durant l'exercice.

2.1. Le bilan

Est un **outil de mesure**, qui prend la forme d'un **tableau** à deux colonnes. Celui-ci reflète la situation globale du patrimoine d'une entreprise à un moment donné, avec la présentation en deux parties distinctes des biens et droits (l'**actif**) de l'entreprise d'un côté et de ses dettes et capitaux (le **passif**) de l'autre côté. Ainsi, le bilan est défini suivant deux approches :

2.1.1. L'approche patrimoniale

« Le bilan est un tableau récapitulatif de toute la situation patrimoniale de l'entreprise durant un exercice donné dans ce tableau est porté l'inventaire des emplois de toutes natures (réels financiers et monétaires) dont dispose l'entreprise et l'ensemble des ressources qui ont permis le financement des emplois »¹¹⁹.

Les éléments de l'actif sont les éléments du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entreprise (biens, créances). Les éléments du passif représentent les éléments du patrimoine dont la valeur économique est négative pour l'entreprise (dettes ou des passifs externe) et les capitaux propres reflètent la situation nette comptable ou la valeur nette comptable du patrimoine.

$\text{Éléments actifs} - \text{Éléments passifs} = \text{Capitaux Propres}$
--

Source : B.F.Grandguillot, Comptabilité générale, 14ème édition Gualino lextenso, 2014-2015.

2.1.2. L'approche fonctionnelle ou économique

L'analyse fonctionnelle du bilan est basée sur l'étude de la couverture des emplois par les ressources en prenant en considération (03) grandes fonctions devant financer trois types de cycles à savoir :

- Les ressources permanentes c'est-à-dire les capitaux propres + dettes à long et moyen termes (**cycle de financement**) qui financent les actifs stables de l'entreprise (**cycle d'investissement**) ;
- **Les passifs circulants** qui doivent couvrir les actifs circulants d'exploitation et hors exploitation (**cycle d'exploitation**).

Avec condition sine qua non de :

$\text{Emplois} = \text{Ressources}$

$\text{Actif} = \text{Passif}$

Source : Ibid.

¹¹⁹ F.Bekour, Analyse financière (polycopié de cours dispensé aux étudiants de la 3^{ème} année Finance et Comptabilité), Janvier 2018 ,P12.

2.2. Le compte de résultat

Le compte de résultat constitue le deuxième document utilisé par l'analyse financière. Contrairement au bilan donnant une image patrimoniale de l'entreprise celui-ci donne l'historique de l'activité de l'entreprise, c'est un tableau récapitulatif de tous les produits réalisés et de toutes les charges enregistrées durant un exercice d'exploitation. Le nouveau système comptable et financier (SCF) n'impose aucune norme de présentation formelle. A ce sujet, le compte de résultat est présenté de deux manières (par fonction / par nature)¹²⁰. En effet, le compte de résultat fait ressortir huit (08) soldes significatifs avant le solde final dénommé **résultat net**. Ces soldes significatifs appelés soldes intermédiaires de gestion sont des indicateurs permettant d'apprécier la performance financière de l'entreprise représenté par le tableau suivant :

Tableau n°09 : Les soldes du compte de résultat (CR)

Solde calculé	Utilité	Formule de calcul
La marge commerciale	La marge commerciale est la différence entre le montant des ventes de marchandise et leur coût d'achat. Elle mesure la performance commerciale de l'entreprise	Marge commerciale = Vente de marchandises (Achat de marchandises – Variation de stock)
Les marges brutes sur matières	Selon Massiera ¹²¹ la marge brute sur matières correspond à la différence entre la production de la période et les achats de matières corrigés de la variation de stock de matières et fournitures liées	Marges brute sur matières = Production de la période - (achat de matière première et fournitures liées) + (variation de stock).
La valeur ajoutée (VA)	Elle présente l'apport réel de l'entreprise à l'économie. La VA est un indicateur qui permet aux financiers de l'entreprise de mener une analyse financière plus affinée. Les raisons qui militent pour une telle option sont : • La VA est un indicateur de la taille de l'entreprise ; • La VA est un indicateur de la croissance de l'entreprise, c'est pourquoi le taux de croissance de la VA est reconnu pour être l'un des meilleurs indicateurs de la croissance de l'entreprise	VA=Production de l'exercice (1) - Consommation de l'exercice(2) (1)= Chiffre d'affaire + (ou -) Variation de stocks de biens + production immobilisée +Subventions d'exploitation . (2)= Achats consommés Service extérieurs et autre consommation

¹²⁰ F.Bekour , Op.cit., P 21.

¹²¹ A.Massiera, Finance d'entreprise et finance de marché en zone francs, édition : Harmattan, Paris, 2001, P41.

L'excédent brut d'exploitation (EBE)	(EBE) représente la part de la valeur ajoutée qui revient à L'entreprise et aux apporteurs de capitaux. Il indique la ressource générée par l'exploitation de l'entreprise indépendamment de la politique d'amortissements (dotation) et du mode de financement (charge Financières). L'excédent brut d'exploitation est un indicateur de la performance industrielle et commerciale ou de la rentabilité économique de l'entreprise ¹²² .	EBE= valeur ajoutée + Subventions d'exploitation - impôts, taxes et versements assimilés - charges du personnel.
Le résultat d'exploitation (RE)	Il mesure le résultat dégagé par l'activité d'exploitation de l'entreprise.	RE = EBE - dotations aux amortissements et aux provisions d'exploitation + Reprises correspondantes + Transferts de charges d'exploitation
Le résultat financier (RF)	Il permet de mesurer l'efficacité de l'activité financière de l'entreprise.	RF= Produits financiers – Charges financières
Le résultat hors exploitation (RHO)	Il mesure les opérations inhabituelles, qui ne sont pas censées se reproduire d'un exercice à l'autre dites (opérations exceptionnelles)	RHE = produits HAO - charges HAO
Le résultat net (RN)	Il traduit l'enrichissement ou l'appauvrissement de l'entreprise au cours de l'exercice considéré	RN = RE + RHE - participation des salariés- impôts sur les bénéfices

Source : Elaborés par nous –mêmes.

2.3. Le Tableau Financier des Ressources et des Emplois

Selon Guy & al (2011) « ce tableau indique à droite quelles ont été les différentes ressources de l'exercice : capacité d'autofinancement, augmentation du capital, emprunt à nouveaux ; à gauche quels ont été les emplois de ces ressources : versement de dividendes, investissement, remboursement, augmentation du besoin en fond de roulement»¹²³.

Il permet de montrer comment les emplois additionnels ont été financés par les ressources additionnelles mais surtout de faire ressortir la variation de la trésorerie. C'est-à-dire si l'activité a consommé ou généré de la trésorerie. En revanche, il répond aux interrogations suivantes :

- Comment l'entreprise complète-t-elle l'autofinancement pour financer ses besoins ?
- Quelle est l'ampleur de ses cessions ?

¹²² B et F. Grandguillot, Analyse financière, 4^{ème} édition : Gualino, 2006, pp47-48.

¹²³ DEGOS JEAN-GUY, Stéphane Griffiths, Gestion financière de l'analyse à la stratégie, édition : d'organisation Groupe Eyrolles 61 boulevard Saint-germain, 75240 Paris Cadex, 2011, P35.

Le TFRE met en exergue l'autonomie de chaque exercice de façon à ce que celui-ci génèrent des ressources pouvant couvrir ses besoins. L'établissement du TFRE permet de ressortir des soldes financiers que sont la capacité d'autofinancement globale (CAFG), l'autofinancement, la variation du BFRE et l'excédent de trésorerie d'exploitation (ETE) que nous présentons dans le tableau ci-après :

Tableau n°10 : Les soldes du TFRE

Le solde	L'utilité	Formule de calcul
La capacité d'autofinancement globale (CAFG)	Elle traduit l'excédent monétaire engendré par l'activité de l'entreprise disponible pour financer des investissements C'est l'aptitude de l'entreprise à maintenir et à accroître son capital technique, c'est-à-dire des investissements de remplacement et des investissements de croissance	CAFG = EBE + Produits encaissables restants - charges décaissables restantes
L'autofinancement (AF)	C'est l'excédent de ressource restante à la disposition de l'entreprise après satisfaction du besoin des actionnaires (versement des dividendes)	AF = CAFG - dividendes
L'excédent de trésorerie d'exploitation (ETE)	Représente la trésorerie gagnée (ou perdue) par l'entreprise, au cours de l'exercice du seul fait de ses opérations d'exploitations. Plus ETE est important, plus la rentabilité d'exploitation et le potentiel d'autofinancement sont grands.	ETE = Excédent brut d'exploitation - Variation de besoin de fond de roulement d'exploitation-production immobilisée
La variation du BFRE	Traduit la variation du besoin en fonds de roulement exprimé par une entreprise au fil de ses années d'exploitation	Variation du BFRE = BFRE_(N) - BFRE_(N-1) Pour le cumul : ABRFE_(N) + ABFRE_(N+1) +

Source : Elaboré par nous-mêmes en s'inspirant des informations trouvées dans l'ouvrage de MASSIERA ALain, Finance d'entreprise et finance de marché en zone francs , édition : Harmattan, Paris, 2001.

2.4. L'Etat annexe

Les états annexes sont des documents joints à la situation patrimoniale et à l'état de formation du résultat qui permettent de détailler les informations comptables non explicitées normalement par ceux-ci afin de fournir une image fidèle au ministère de tutelle. Les Etats annexes sont élaborés en fin d'exercices sous forme de tableau.¹²⁴

3. Les ratios de mesure de la performance financière

Les ratios d'un point de vue général, présentent le rapport entre deux grandeurs calculées entre deux masses fonctionnelles du bilan ou du compte de résultat. Ces ratios ont pour utilité l'analyse de la rentabilité, de la structure des coûts, de la profitabilité, de la productivité, de la solvabilité et de l'équilibre financier, etc.

Selon P.Vizzavona (1996) les ratios donneront une information utile à l'analyste financier sur un des nombreux aspects de l'entreprise qu'il souhaite mettre en valeur : rentabilité, indépendance financière¹²⁵. L'analyse financière par les ratios permet aux responsables d'escorter la croissance de l'entreprise et de positionner son image auprès de ses parties prenantes (clients, fournisseurs, etc.). Les ratios ne sont pas étudiés isolément mais corrélés à une situation :

- Soit à une situation passée de l'entreprise elle-même ;
- Soit avec la situation actuelle d'une autre entreprise ou d'un panel d'entreprises.

Pour estimer quantitativement les déterminants de la performance financière l'utilisation des ratios semble très prisée. Ainsi, nous distinguons : les ratios de gestion (d'activité), les ratios de rentabilité, de solvabilité et de liquidité que nous présenterons par le tableau suivant :

¹²⁴ Site du Ministère de l'économie et des finances français

¹²⁵ P.VIZZAVONA Patrice ,Gestion et marchés financiers, 10ème édition : ATOL EDITION, 64 Boulevard Maurice BARRES 92200 neuilly-sur-seine, 1996 , P51.

Les ratios de structure : Ces ratios traduisent la composition de la structure financière et sa solidité	Financement des emplois stables	$\frac{\text{Ressources stables}}{\text{Emplois stables}}$	Il mesure la couverture des emplois stables par les ressources stables
	Autonomie financière	$\frac{\text{capitaux propres}}{\text{Total des dettes}}$	Il mesure la capacité de l'entreprise à s'endetter
	Capacité de remboursement	$\frac{\text{dettes financières}}{\text{CAF}}$	L'endettement ne doit pas excéder quatre fois la capacité d'autofinancement
	Autofinancement	$\frac{\text{Autofinancement}}{\text{VA}}$	Il mesure la part de valeur ajoutée consacré à l'autofinancement
	Endettement	$\frac{\text{Total dettes}}{\text{Total actif}}$	Il mesure le niveau de dette que supporte l'entreprise par rapport à ses actifs
Les ratios de liquidité : Ils traduisent la capacité de l'entreprise à faire face à ses exigibilités	Liquidité générale	$\frac{\text{actifs à moins d'un an}}{\text{passifs à moins d'un an}}$	Il mesure la capacité de l'entreprise à rembourser ses dettes les plus exigibles à partir de la liquidation de ses actifs les plus disponibles.
	Liquidité réduite	$\frac{\text{actifs à moins d'un an hors stocks}}{\text{dettes à court terme}}$	Rapporte les actifs à moins d'un an moins les stocks dont la liquidité est incertaine, au passif exigible à courts termes. Il corrige le ratio de liquidité générale en prenant en compte le caractère peu liquide de certains stocks.
	Liquidité immédiate	$\frac{\text{disponibilités} + \text{VMP}}{\text{Dettes à court terme}}$	Les entreprises sont-elles capables, de payer l'ensemble de ses dettes à court termes avec la trésorerie dont elle dispose

Tableau n°11 : Les ratios de mesure de la performance financière

Type	Nature	Formule	Interprétation
Les ratios de gestion : Ils mesurent l'efficacité avec laquelle les gestionnaires gèrent les éléments d'actif. Chaque ratio de gestion indique la quantité de fonds investis dans un élément d'actif particulier. Ils sont surtout utilisés par les gestionnaires	Le ratio de rotation des stocks	$= \frac{\text{stock moyen} \times 360J}{\text{Achats} \pm \Delta \text{Stocks}}$	Il mesure la liquidité des stocks et la vitesse avec laquelle l'entreprise renouvelle ses stocks pour répondre aux besoins de ses clients. Il indique dans quelle mesure l'inventaire est géré .
	Le délai de paiement des dettes fournisseurs	$= \frac{\text{dettes fournisseurs} \times 360J}{\text{Achats TTC}}$	correspond au temps requis pour payer les montants dus à la suite des achats à crédit. C'est une mesure de l'efficacité et du contrôle de la gestion des comptes fournisseurs.
	Le délai moyen de recouvrement des comptes clients	$= \frac{\text{creances clients} \times 360J}{\text{Ventes TTC}}$	correspond au temps requis pour percevoir le montant d'une vente à crédit. C'est une mesure de l'efficacité et du contrôle de gestion des comptes clients.

Les ratios de la rentabilité : La création de la valeur au sein des entreprises sous-entend une renonciation volontaire à une richesse immédiate en vue de l'obtention de flux monétaires futurs plus importants que ceux engagés .Pour ce faire, l'entreprise se doit d'être rentable	La rentabilité économique	$\frac{\text{résultat opérationnel}(\text{exploitation})}{\text{capitaux investis}}$	Elle mesure la capacité de l'entreprise à générer des retours (des résultats) à travers l'exploitation des capitaux investis .
	La rentabilité commerciale	$\frac{\text{résultat net}}{\text{chiffre d'affaire}}$	Celle-ci mesure le dynamisme et l'efficacité de l'activité commerciale.
	La rentabilité financière	$\frac{\text{résultat net}}{\text{capitaux propres}}$	Elle mesure le retour de l'engagement des capitaux propres de l'entreprise.
Les ratios de la solvabilité : Ceux-ci traduisent la capacité de l'entreprise à honorer leurs engagements	la solvabilité générale	$\frac{\text{total actif}}{\text{dettes à long moyen terme}}$	Celle-ci traduit la capacité de l'entreprise à honorer ses dettes lorsque l'entreprise utilise tout son actif
	Autonomie financière	$\frac{\text{capitaux propres}}{\text{total passif}}$	C'est la capacité d'endettement de l'entreprise

Source : Etablit par nous-mêmes.

Il existe tellement de ratios, qu'il est nécessaire de démontrer clairement qu'une même dimension ou un même facteur de performance peut regrouper différents ratios que nous présenteront par le tableau suivant :

Tableau n°12: Les ratios exprimant une même dimension de performance.

Facteur	Retour sur investissement	Rotation du capital	Levier financier	Liquidité	Trésorerie	Rotation des stocks
Ratios	-Bénéfice net/ ventes Liquidité/valeur nette Liquidité/actif total - Bénéfice net/actif total -Bénéfice net/valeur nette -Bénéfice net/intérêt courant	-Liquidité/ventes Actif courant/actif total Valeur nette/ventes Ventes/Actif total FR/actif total	Total dette/total actif Total dette/Valeur nette DLMT/Actif courant Liquidités/total dette	Actif courant/dette courantes Actif courant/dettes courantes Dettes courantes/Actif total	Liquidité/Ventes s Liquidité/actifs total Liquidité/dettes courantes	Actif courant/Ventes Inventaires/ventes Ventes/FR

Source : A.Boujlida, La performance financière des PME manufacturières : conceptualisation et mesure, Mémoire présenté à l'université du Québec à trois- rivières, Septembre 2002, P22.

II. Les étapes d'une mission d'évaluation d'une entreprise

Selon Palard & al (2013)¹²⁶, l'évaluation d'une entreprise répond à un processus rigoureux qui repose sur un certain formalisme plus ou moins complexe en fonction de la taille de l'entreprise, la valeur finale dégagée par cette dernière se révèle être le résultat de ce processus. Ce dernier est composé de sept (07) étapes que nous présentons successivement.

1.La collecte de l'information

C'est la première étape du processus d'évaluation de l'entreprise. Cette étape porte sur la réunion d'informations disponibles sur la société, ses produits, ses marchés et ses concurrents. Celle-ci se fait à partir de données publiques (comptes publiés, rapport de gestion, articles de presse) ou privées (études sectorielles, notes d'analystes financiers). Cette phase de prise de connaissance générale de l'entreprise est généralement complétée par des entrevues avec la direction générale et le management opérationnel ainsi que par des visites de sites sur le terrain ;

2.L'élaboration d'un diagnostic financier

Elaborer le diagnostic financier constitue la deuxième étape après la prise de connaissance de l'entreprise. A ce titre, l'analyse stratégique permet de porter un regard sur la situation concurrentielle de l'entreprise, les opportunités offertes sur son marché et de caractériser ses forces et ses faiblesses. Le diagnostic financier permet d'identifier les déterminants de la performance économique et financière de l'entreprise sur le long terme, d'analyser sa structure de financement et d'évaluer sa solidité financière ;

3.Le choix de la bonne méthode d'évaluation

Le choix de telle ou telle méthode est la troisième étape de ce processus d'évaluation. Le choix de la méthode dépend alors de plusieurs facteurs : les caractéristiques de l'entreprise, l'objectif des repreneurs et l'horizon d'investissement. Mais ce choix dépend

¹²⁶ P.Jean-etienne, F.Imbert, Guide pratique de l'évaluation d'entreprise, groupe Eyrolles, 2013, P378.

également de la disponibilité des données ou des conditions de marché au moment de l'évaluation.

Parmi ces méthodes, nous pouvons citer les plus utilisées comme :

- **L'approche patrimoniale** : fondée sur la réévaluation des actifs et le calcul de la rente de goodwill ;
- **La méthode analogique** : fondée sur les multiples de sociétés ou de transactions comparables ;
- **La méthode actuarielle** : fondée sur l'actualisation des dividendes au coût des capitaux propres ou l'actualisation des flux de trésorerie disponibles ou de cash-flow au coût du capital ;
- **L'approche par les options réelles** : fondée sur l'hypothèse que les actionnaires détiennent une option de vente dont le sous-jacent est fondé sur les actifs de l'entreprise.

4. L'élaboration d'un Business plan

Celle-ci constitue la quatrième étape. Théoriquement, la méthode actuarielle est la méthode la plus appropriée car elle suppose que la valeur d'une entreprise est égale à la valeur actualisée de ses cash-flows générés par son activité. En revanche, cette méthode requiert l'élaboration d'un business plan qui s'appuie sur un certain nombre d'hypothèses liées à l'évolution des cash-flows, à la croissance du BFR ou aux dépenses d'investissement ;

5. La détermination des hypothèses et des paramètres de l'évaluation

La détermination des hypothèses et des paramètres de l'évaluation constitue la cinquième étape de ce processus. A l'instar d'autres modèles qui cherchent à anticiper l'évolution des marchés ou le comportement des agents économiques, les modèles d'évaluation reposent, quant à eux, sur de nombreuses hypothèses, à la fois réductrices et simplificatrices, qui concernent la construction du business plan ou le calcul du taux d'actualisation. L'évaluation obtenue n'a donc pas de sens que par rapport aux hypothèses retenues dont il faut vérifier la robustesse en modifiant certains paramètres (analyses de scénarios) ou en effectuant des simulations (méthodes Monte-Carlo)¹²⁷;

6. La construction d'une fourchette de valorisation et conclure sur la valeur

Cette sixième étape d'évaluation de l'entreprise met l'accent sur le fait que l'objectif de toute évaluation d'entreprise n'est pas de donner une valeur unique à une entreprise, car celle-ci n'existe pas. L'évaluateur ou l'analyste doit au contraire chercher à construire une fourchette de valeurs en identifiant les valeurs minimales et maximales. À ce niveau, un

¹²⁷ La méthode de simulation de Monte-Carlo permet aussi d'introduire une approche statistique probabiliste du risque dans une décision financière. Elle consiste à isoler un certain nombre de variables-clés du projet tel que le chiffre d'affaires ou la marge... et à leur affecter une distribution de probabilités. Pour chacun de ces facteurs, on effectue un grand nombre de tirages aléatoires dans les distributions de probabilité déterminées précédemment, afin de déterminer la probabilité d'occurrence de chacun des résultats.

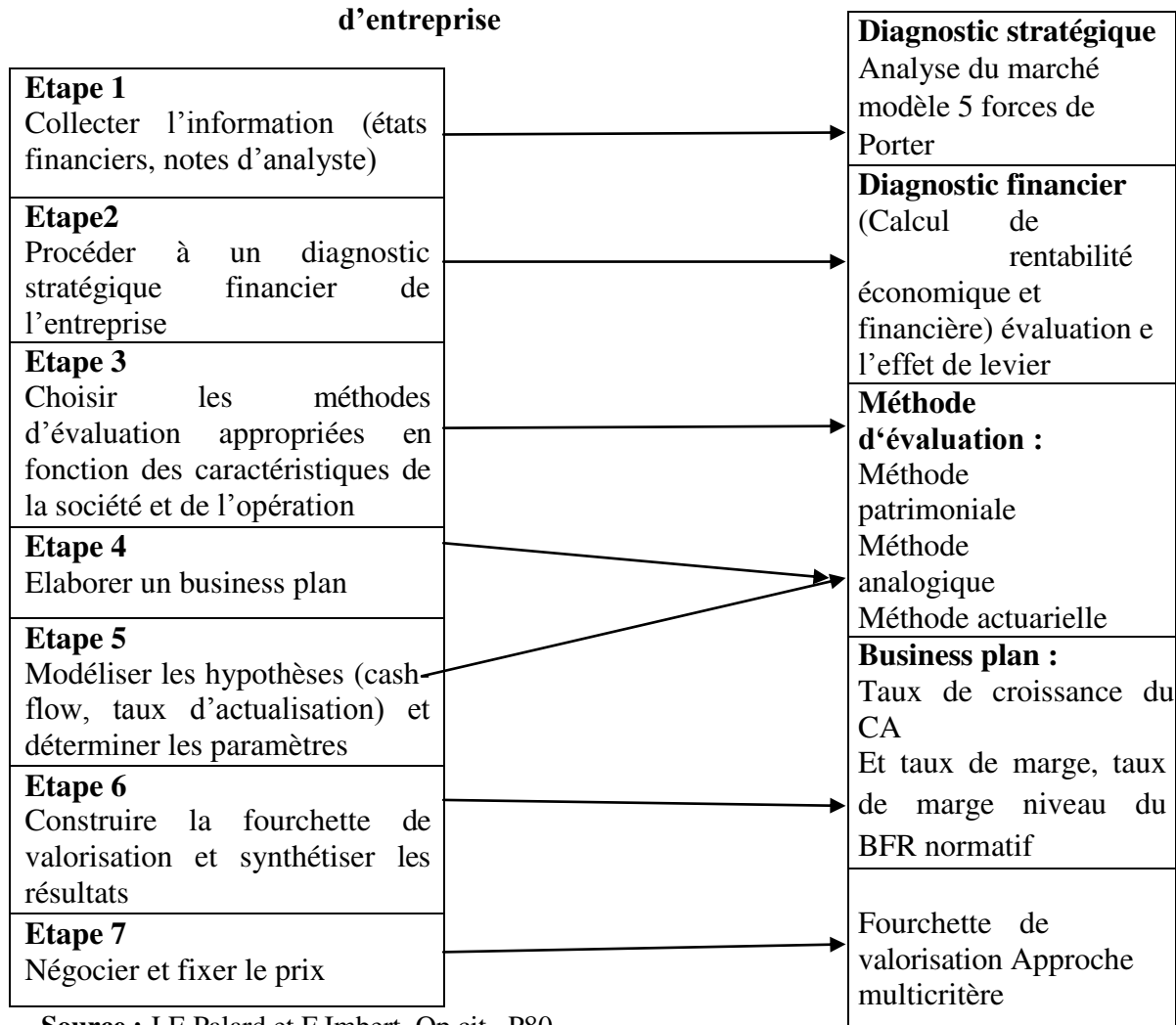
audit d'acquisition (partie intégrante de l'audit fiscal) peut être diligenté par les deux parties (acheteur et vendeur) afin de vérifier la valeur de certains éléments de l'actif et du passif ;

7. La négociation et la fixation du prix de cession

C'est la dernière étape du processus d'évaluation de l'entreprise. À l'issue de l'audit d'acquisition réalisé, la phase de négociation peut alors débiter. Les deux parties vont s'appuyer sur les travaux d'évaluation et les conclusions de l'audit. Cette phase fait généralement intervenir les conseils (banquiers, avocats) qui additionneront leur apport afin de déterminer le prix de cession et d'en négocier les clauses.

En guise de synthèse, nous présenterons ainsi les étapes clés du processus d'évaluation par **la figure n°08** suivante :

Figure n°08 : Les étapes du processus d'évaluation d'entreprise



Source : J.E.Palard et F.Imbert, Op.cit., P80.

III. Les modèles d'évaluation de la performance financière

Il existe une panoplie de modèles pour le présent travail nous procédons à la présentation de deux (02) modèles que nous jugeons pertinents, à savoir :

1. Le modèle d'Altman ;
2. Le modèle d'EVA de J. M. Stern et G.B. Stewart.

1. Le modèle d'Altman

C'est un instrument de prévision de la défaillance d'une entreprise. Ce modèle datant de 1968¹²⁸ permet de répondre facilement à la question:

Est-ce que l'entreprise est susceptible de faire faillite ?

¹²⁸P.et A. KHOURY, La maitrise des états financiers, Syscoa , Dakar, 1999,P198.

Ce modèle est très intéressant dans la mesure où il considère des mesures financières jumelées et non séparées. Altman juge que pour estimer la situation financière d'une entreprise il est essentiel de ne pas négliger l'ensemble de ses aspects à savoir : la liquidité, la solvabilité, la rentabilité, l'activité et la croissance. La fonction de ce modèle se présente comme suit :

$$Y = 1,2X_1 + 1,4X_2 + 3,3X_3 + 0,6X_4 + X_5$$

Avec :

X1 = fond de roulement / actif total. X2 = réserves/ actif total. X3 = EBE /actif total. X4 = capitaux propres/dettes total. X5 = chiffre d'affaire/ actif total	Le score ou le résultat obtenu est apprécié comme suit : Y ≥ 2,99 l'entreprise est saine. 1,81 < Y < 2,99 zone neutre Y < 1,81 zone dangereuse ou l'entreprise est potentiellement en défaillance (insolvabilité, difficultés financière grave, faillite).
---	--

Source : Elaboré par nous-mêmes en s'inspirant des données de l'ouvrage de Khoury Paul et Associes, La maîtrise des états financiers, Syscoa, Dakar, 1999.

2. Le modèle d'EVA de J. M. Stern et G.B. Stewart

EVA ou VAE, Valeur Ajoutée Economique en français est un concept qui renvoie à la capacité d'une entreprise à créer de la richesse et à déterminer ses postes de travail créateurs de cette richesse. Conçu au début des années 80, l'EVA mesure la performance de l'entreprise à atteindre les objectifs fixés et d'évaluer les dirigeants. A mesure que l'EVA soit positive, les dirigeants sont d'autant plus considérés performants et créateurs de richesse d'où mérite de soutien de leurs projets d'investissement. La fonction de ce modèle peut se présenter sous deux formes.

Selon P. Khoury (1999) l'EVA se présente comme suit :

$$EVA = (R - CMPC) * K \quad \text{ou} \quad EVA = RAO \text{ net d'impôts} - \text{coût des capitaux investis}$$

Avec :

R : Taux de rendement des capitaux investis = RN/K . K : Total Capitaux investis. CMPC : Coût Moyen Pondérés du Capital. RAO net d'impôt = rentabilité financière nette d'impôt	EVA > 0 L'entreprise crée de la richesse au profit des actionnaires EVA ≤ 0 l'entreprise a détruit de la richesse pour une période considérée. Donc amoindrissement de la valeur de l'entreprise
--	--

Source : Ibid.

Suivant un raisonnement déductif, autrement dit, aller du général au particulier tout au long de ce travail de recherche nous mène particulièrement à la nécessité d'avancer la dernière section de ce chapitre dans laquelle nous démonterons l'impact de l'audit fiscal sur la

performance financière de l'entreprise et ce, en déployant d'abord l'impact de la régularité fiscale sur la performance financière de l'entité économique et enfin, l'impact de l'efficacité fiscale sur la performance financière de l'entreprise.

Section 03 : L'impact de l'audit fiscal sur la performance financière de l'entreprise

A titre de rappel, il nous est primordial de rappeler que l'audit fiscal s'appuie sur deux principes fondamentaux régissant son exécution à savoir la **régularité** et l'**efficacité**. Pour commencer il y'a lieu, d'abord, d'expliquer cette corrélation positive entre la régularité fiscale et la performance financière d'une quelconque entreprise, ensuite, expliquer le rôle de l'audit fiscal à travers le respect de la régularité et la recherche de l'efficacité pour enfin exprimer cet impact positif qui se répandra sur la performance financière de l'entreprise.

C'est dans ce cadre que nous présentons dans cette troisième section :

- I. L'impact de la régularité fiscale sur la performance financière de l'entreprise ;**
- II. L'impact de l'efficacité fiscale sur la performance financière de l'entreprise.**

I. L'impact de la régularité fiscale sur la performance financière de l'entreprise

Ce principe édicte l'obligation du respect des dispositions fiscales de fond et de forme portant sur la régularité dans l'établissement des déclarations fiscales, des délais octroyés et du respect des strictes obligations comptables et fiscales décrétées par la loi et ce, dans l'établissement de toutes les opérations régulières ou exceptionnelles de l'entreprise.

Pour expliquer le lien entre performance financière et régularité fiscale, il y'a lieu de procéder à recenser l'ensemble des risques encourus par le non respect d'une des dispositions exigées par la loi.

En matière de régularité, le contribuable se trouve face à un ensemble **d'amendes et de pénalités** présentant ainsi des peines pécuniaires portant préjudice direct à la performance financière de l'entreprise. Ceci augmente ses charges comptables qui ne sont surement pas déductibles au plan fiscal, ce qui n'apporte ainsi aucun avantage à la santé financière de l'entreprise, bien au contraire ceci entrainera un déséquilibre et impactera négativement l'ensemble des indicateurs de performance financière de l'entreprise.

Ainsi, nous présentons le régime des pénalités dont les dispositions ont fait l'objet de plusieurs articles des six (06) codes fiscaux algériens, comme suit :

1. Les amendes et les pénalités de retard

Régime général		Cas particuliers(exonérés, déclaration néant)	
Retard cumulé	Taux de pénalité	Retard cumulé	Montant de l'amende
Retard ≤ 1mois	10%	Retard ≤ 1mois	2500 DA
1mois < Retard ≤ 2mois	20%	1mois < Retard ≤ 2mois	5000DA
Retard > 2mois	25%	Retard > 2mois	10.000DA
Taxation d'office (après mise en demeure)	35%		

2. Les insuffisances de déclarations

Les insuffisances de déclarations consistent en les montants de bénéfice réalisés non déclarés par le contribuable et ce dans l'ultime volonté de s'assujettir au paiement d'un minimum d'impôt. A cet effet, cette manœuvre est soumise au régime des pénalités suivant le montant de bénéfice dissimulé :

Montant dissimulé	Taux de pénalité
$X \leq 50.000\text{DA}$	10%
$150.000 < X \leq 200.000\text{DA}$	15%
$X > 200.000\text{DA}$	25%
Utilisation de manœuvres frauduleuses	50% à 100%

3. Les pénalités sur acomptes provisionnels

Indications	Taux de pénalités
Retard ou défaut de versement des acomptes provisionnels	10%

4. Les pénalités de recouvrement (dépôt de G50 et G50A)

Droit au comptant		Droit établi par rôle		Cas particuliers	
Retard cumulé	Taux	Retard cumulé	Taux	Retard cumulé	Amendes
-Du 21 au 30 du mois suivant celui de la réalisation du CA	15%	Retard ≤ 1mois	10%	-Exonérations (divers dispositifs)	500DA
-Du 01 au 30 du 2 ^{ème} mois suivant	23%	1mois < retard ≤ 2mois	13%	-Déclaration portant la mention néant	500DA
- Du 01 au 30 du 3 ^{ème} mois suivant	26%	2mois < retard ≤ 3mois	16%		
- Du 01 au 30 du 4 ^{ème} mois suivant	29%	3mois < retard ≤ 4mois	19%		
- Du 01 au 30 du 5 ^{ème} mois suivant	31%	4mois < retard ≤ 5mois	22%		
- Du 01 au 30 du 6 ^{ème} mois suivant	35%	Retard > 5mois	25%		

5. Autres pénalités et amendes

Motif	Taux de pénalité
Non optimisation fiscale (paiement de charges dont le montant >300.000DA en espèces)	25%

II. Impact de l'efficacité fiscale sur la performance financière de l'entreprise

Le second principe de l'efficacité fiscale cherche en effet, à contrôler l'aptitude de l'entreprise à mobiliser les avantages et les opportunités fiscales que le législateur lui offre afin d'optimiser sa situation financière et garantir sa pérennité. L'efficacité sous entend la recherche de l'entreprise à optimiser ses choix stratégiques via des leviers fiscaux qui permettraient d'engranger les meilleurs profits possibles.

Dans le présent travail, nous présentons l'étude économétrique de Muet Pierre-Alain, Avouyi-Dovi Sanvi(1987) qui ont procédé à isoler le cas de l'investissement et l'impact des incitations fiscales que peut s'octroyer l'entreprise en sa faveur¹²⁹. Il existe en revanche six (06) types de mesures fiscales qui concernent les décisions d'investissement, à savoir :

- La Modification du régime de déductibilité de la TVA sur investissement ;
- La Modification des taux de l'impôt sur le bénéfice des sociétés ;
- La Bonification en matière de taux d'intérêt ;
- L'augmentation des taux de cotisations sociales à la charges des employeurs (l'augmentation de la dite charge est une résultante directe de l'augmentation de la taille de l'entreprise suite à l'investissement tout en sachant que cette dernière est entièrement déductible ce qui permettra de diminuer la charge fiscale de l'entreprise) ;
- Le changement des règles d'amortissement ;
- La mise en place des déductions fiscales pour investissement.

Ces différentes mesures affectent directement l'investissement par leur impact sur le coût du capital (ou sur le coût relatif capital-travail) et, indirectement, par leurs conséquences sur les ressources d'autofinancement. A ces deux influences s'ajoutent, lorsque les incitations fiscales ont un caractère temporaire, un effet de décalage dans la réalisation des plans d'investissement apparaît. L'impact le plus durable est celui qui affecte le coût du capital, puisqu'il traduit l'influence des incitations fiscales sur la valeur actualisée des profits attendus de l'investissement. A ce titre nous préférons ce point pour l'étude de :

¹²⁹ NB : l'ensemble des études et des modèles économétriques présentés dans ce chapitre est le fruit du travail des deux auteurs cités ci-dessus que nous avons nous-mêmes essayé de comprendre et de simplifier afin de servir notre recherche à travers la source suivante :

Muet Pierre-Alain, Avouyi-Dovi Sanvi, L'effet des incitations fiscales sur l'investissement. In: Observations et diagnostics économiques : revue de l'OFCE, n°18, 1987. pp. 149-174

1. La fiscalité, le coût du capital et l'investissement ;

2. L'élasticité de l'investissement aux incitations fiscales et au coût du capital .

1. La Fiscalité, le coût du capital et l'investissement

La relation entre les trois composantes appelées le coût d'usage du capital a fait l'objet d'une étude économétrique introduite initialement par Jorgenson (1963) sur l'investissement, rassemble les coûts liés à la mise en œuvre de l'équipement dans un indicateur global, qui peut généralement prendre la forme du produit de trois composantes : le prix de l'équipement (q), le « taux d'actualisation » (AC) et un indice (F) qui résume l'impact des incitations fiscales précitées, ce qui nous donne la formule suivante :

$$C = q \times AC \times F$$

Ce coût d'usage du capital (c) est un prix implicite. On l'obtient en calculant le volume du capital (ou d'investissement) qui maximise le bénéfice actualisé de l'entreprise à condition que l'investissement ne soit pas contraint par les ressources financières de l'entreprise et ce dans le but de déterminer le capital optimal pour avoir une appréciation considérable entre la **profitabilité marginale**¹³⁰ qu'engrange la mobilisation du capital et son coût d'usage.

La prise en compte de la fiscalité a deux conséquences :

- D'une part, elle modifie le taux d'actualisation, puisque le rendement net d'impôt d'un placement financier devient $r(1 - t)$ pour l'actionnaire ou $r(1 - \beta)$ si les fonds sont conservés par l'entreprise (t étant le taux de **pression fiscale marginale**¹³¹ des actionnaires, p le taux d'impôt sur les bénéfices) ;
- D'autre part, elle allège ou accroît le coût de l'investissement d'un montant F, qui dépend des différentes déductions fiscales et de l'effet de l'actualisation sur l'économie d'impôt résultant de l'amortissement fiscal.

1.1. Le facteur d'actualisation (AC)

Est la somme du taux d'actualisation réel (taux nominal corrigé de la fiscalité et diminué soit du taux de hausse du prix de la production, soit du taux d'augmentation du salaire nominal) et du coût de remplacement de l'équipement. Ce coût de remplacement est lui même la somme de deux facteurs : la dépréciation physique du bien d'équipement et l'obsolescence, c'est-à-dire la mise au rebut de l'équipement du fait du progrès technique qui limite sa durée d'utilisation rentable à T années :

$$AC = \underbrace{[(1 - \beta)r - i + \delta]}_{\text{Taux réel d'actualisation}} \underbrace{\frac{1}{1 - e^{-(1 - \beta)r - i + \delta}T}}_{\text{Coût de remplacement dû à l'obsolescence}}$$

δ est le coût de remplacement dû à la dépréciation

i est = P

¹³⁰ La profitabilité marginale ou rentabilité marginale désigne la **rentabilité** attendue d'un surcoût humain ou d'un équipement supplémentaire et qui diminue généralement avec le volume de production, puisque le coût de fabrication de chaque produit décroît avec le nombre

¹³¹ L'impôt sur le revenu fonctionne par taux marginaux. Pour calculer le montant de son impôt, le revenu de chaque actionnaire est coupé en tranches. À chacune de ces tranches, un taux d'imposition croissant est appliqué sur lesquels on peut calculer un taux de pression fiscale.

1.2.L'indice de fiscalité (F)

Cet indice résume les trois principaux types d'incitations utilisées le taux de déduction fiscale k_1 , réduisant le montant de l'impôt et la base amortissable ; le taux de déduction k_2 réduisant le bénéfice imposable sans effet sur la base amortissable ; enfin k_3 modification des coefficients de dégressivité de l'amortissement. Il s'exprime par la relation suivante :

Avec :

1-k1 : taux réduisant l'impôt

βk2 : taux réduisant le bénéfice imposable

β(1-k1)A : valeur actualisée de l'économie d'impôt due à l'amortissement fiscal de l'équipement

A : la fraction de l'investissement qui peut être amortie

$$F = \frac{1}{(1-\beta)} [1 - k_1 - \beta k_2 - \beta(1 - k_1)A]$$

Il est aussi nécessaire de mentionner que l'étude économétrique a révélé que l'indice de fiscalité dépend du taux d'intérêt nominal par l'intermédiaire de la valeur actualisée des amortissements fiscaux. La présence du taux nominal traduit le fait que l'amortissement fiscal porte sur le capital évalué au coût d'acquisition et non au coût de renouvellement. Une hausse du taux nominal diminue la valeur actualisée des économies d'impôt permises par l'amortissement fiscal et accroît donc le coût du capital.

Le tableau n°13 suivant fait ressortir la sensibilité de l'indice de fiscalité (**F**) aux taux nominal d'intérêt en vigueur. A cet effet, nous prendrons des valeurs représentatives pour mesurer la sensibilité de l'indice de fiscalité au taux d'intérêt nominal ainsi que l'impact de chaque type de déduction.

Tableau n°13: Résultats des variations du taux d'intérêt et d'indice fiscal sur les incitations fiscales

Taux d'intérêt en %	Valeur actualisée des amortissements A	Valeur de l'indice de fiscalité F	Impact sur les incitations fiscales en % en prenant des valeurs de références (suppositions)				
			K ₁ =10%	K ₂ =10%	β=0.4	β=0.5	α=0.2
0	1	1	- 10%	-8.2%	0	0	0
5	0.915	1.0694		-7.6%	-0.8%	0.6%	-0.9%
10	0.84	1.1306		-7.2%	-1.3%	1.5%	-1.5%
15	0.77	1.1847		-6.9%	-1.9%	1.9%	-1.9%
∞	0	1.8181		-4.5%	-8.3%	10%	0

Source : P.A. Muet , AVOUYI-DOVI Sanvi, L'effet des incitations fiscales sur l'investissement. In: Observations et diagnostics économiques : revue de l'OFCE, n°18, 1987, P155.

Ce tableau présente **la sensibilité de l'indice de fiscalité au taux d'intérêt nominal**, ainsi que son impact sur chaque type de déduction. Il est nécessaire de noter que la valeur de référence de cet indice de fiscalité est celle de (01). Selon l'étude économétrique il a été prouvé que le taux d'intérêt impacte directement l'influence des déductions fiscales. En effet, à mesure que le taux d'intérêt augmente l'indice de fiscalité **F** bande sur la même tendance, résultat abaissement de l'impact des incitations fiscales de **K2 = 10%** sur le coût du capital engagé pour l'investissement (voire colonne **K2**), **K1** reste inchangé tel qu'elle a été choisie par l'étude en prenant 10% comme valeur de référence. En revanche, les valeurs passent d'un taux d'intérêt 0 à ∞ engendrant une hausse de l'indice fiscale **F** de 1 à 1.8181 et ayant pour résultat une baisse de l'impact des incitations fiscales sur le coût d'usage du capital investi allant de -8.2% à -6.9% .

Les autres valeurs représentatives des (**B**) et (**α**) sont utilisées comme valeurs de référence qui ont été étudiées économétriquement pour correspondre aux valeurs supposées du taux d'intérêt et des valeurs actualisées des amortissements pour l'application du modèle mathématique présenté par la formule de l'indice (**F**).

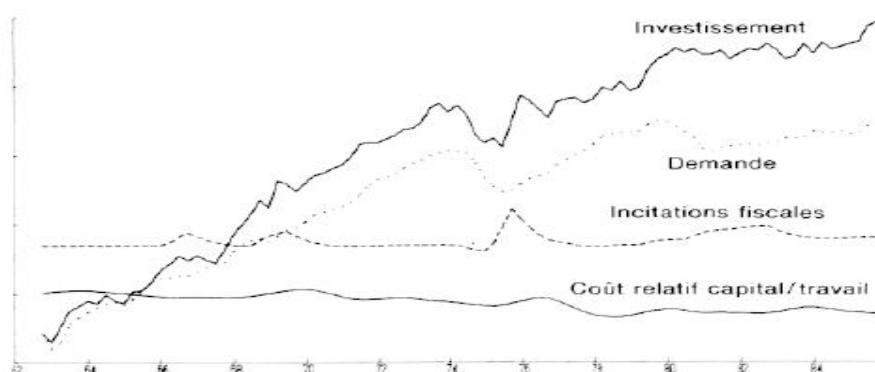
La valeur fictive correspondant à un taux d'intérêt infini traduirait le comportement« myope» d'une entreprise qui ne tiendrait compte que des effets à court terme des modifications de la fiscalité, sans intégrer dans son calcul les conséquences sur ses profits futurs.

L'étude économétrique des conséquences des déductions fiscales suggère que ce comportement myope n'est peut-être pas plus éloigné de la réalité que l'hypothèse habituelle de la théorie économique (reprise dans les modèles économétriques) d'un comportement parfaitement rationnel, reposant en permanence sur le calcul de la valeur actualisée de chacune des mesures sans prise en compte de l'environnement incertain et du comportement irrationnel des entreprises en général .

2. L'élasticité de l'investissement aux incitations fiscales et au coût du capital

Pour renforcer l'étude, un autre indicateur économétrique a été utilisé afin de vérifier l'exactitude du lien tissé entre **incitation fiscale** et **coût du capital engagé pour un investissement quelconque**. Pour ce faire, l'étude a recouru à l'utilisation de l'**élasticité** entre les incitations fiscales et les composantes du coût du capital. Il faut mentionner que l'élasticité est un indicateur économétrique qui mesure la variation d'une grandeur engendrée par la variation d'une autre grandeur à laquelle elle serait sensible, autrement dit elle mesure la sensibilité de la variation d'une grandeur à la suite de la variation de l'autre. Ceci a été effectué par le graphe N°01 suivant après calcul de l'élasticité révélée positive indiquant ainsi que la demande des incitations fiscales et l'augmentation de l'investissement évoluent dans le même sens.

Graphe N°01 : Impact de la demande des incitations fiscales et du coût du capital sur l'investissement



Source :MUET Pierre-Alain, AVOUYI-DOVI Sanvi, L'effet des incitations fiscales sur l'investissement. In: Observations et diagnostics économiques : revue de l'OFCE, n°18, 1987, P167.

La lecture du graphe N°01 montre une réaction positive confirmée de l'investissement des entreprises à la demande des incitations fiscales. Nous remarquons également quelques oscillations malgré l'augmentation de la demande des incitations fiscales et ce, durant la période 75 où une baisse significative de l'investissement est constatée. Celle-ci est surtout expliquée par le fait des retards engendrés par les procédures administratives, ou par des retards causés par une durée asynchrone entre la promulgation des incitations fiscales par le législateur et son entrée en vigueur effective ainsi que tout autre facteur interne ou externe à l'entreprise engendrant ce retard.

Pour ce qui est des incitations fiscales, celles-ci sont plutôt stables avec légère tendance haussière qui s'explique par l'abstinence des Etats à promulguer plus d'incitations fiscales au profit des entreprises. Enfin, le coût relatif au capital/travail est plus ou moins stable avec une tendance baissière et ce, du fait de l'impact des incitations fiscales sur la diminution de son coût d'usage.

Conclusion du chapitre 03

Nous concluons ce troisième chapitre en notant que l'audit fiscal révèle à travers ce troisième chapitre des éléments pivots au service de la performance financière de l'entreprise. La gestion proactive de sa charge fiscale est en effet substantielle à la pérennité de cette entité.

Par ailleurs, le respect du principe de régularité empêche tout appauvrissement de l'entreprise et donc de dégradation de sa situation financière. Toutefois, la quête de l'efficacité (second principe de l'audit fiscal) touche directement au poulx de toute entreprise, entre autres, sa structure financière. L'investissement dépend de ses décisions stratégiques qui impliquent explicitement des décisions de financement. Ceci fait supporter un coût du capital que l'entreprise se doit d'être capable d'assumer afin de servir sa stratégie et ses ambitions de croissance qu'elle ne fera qu'améliorer en étant en veille permanente de recherche d'amortissements fiscaux autrement dit des incitations fiscales (réduction, déductions, avantages, abattement, etc.) susceptibles d'améliorer ses capacités financières, sa performance financière par extension, et enfin servir sa compétitivité.

Quatrième chapitre

La pratique de l'audit fiscal et son rôle dans l'amélioration de la performance financière de la SPA Electro-industries, Azazga

La théorie sans la pratique est inutile, la pratique sans la théorie est aveugle.

Emmanuel Kant

(22 Avril 1724 - 12 Février 1804)

Les développements relatifs à la mesure de la régularité et de l'efficacité fiscale ont montré que les choix fiscaux de l'entreprise ne pouvaient s'apprécier isolément en fonction du seul intérêt fiscal de l'entreprise. En effet, pour un auditeur fiscal, l'émission d'une opinion éclairée est une nécessité absolue. Pour ce faire, cette opinion doit incontestablement replacer les actes et les décisions fiscales de l'entreprise dans le contexte de la politique générale de l'entreprise.

Sur le plan de la mise en œuvre de la mission d'audit fiscal, cette exigence nous incombe la réalisation d'une quête d'informations effectuée au sein de l'entreprise Electro-industries Azazga (EI) dont l'ultime but est de dégager une opinion rationnelle sur la capacité de l'entreprise à implémenter les deux principaux points de l'audit fiscal, à savoir la régularité et l'efficacité fiscale, puis corrélérer ces deux principes à l'amélioration de la performance financière de l'entreprise en question.

Pour cela, nous scindons ce dernier chapitre en trois (03) sections dans lesquelles nous développons les points suivants :

- **Section 01** : Présentation de l'entreprise Electro-Industries Azazga (EI) ;
- **Section 02** : Mise en œuvre de la mission d'audit fiscal au sein de l'entreprise Electro-Industries ;
- **Section 03** : Mesure de la performance financière de l'entreprise Electro-industries.

Section 01 : Présentation de l'entreprise Electro-Industries Azazga (EI)

La présentation de l'entreprise Electro-industries constitue une étape essentielle dans la mission d'audit. Toutefois, aucun expert ne peut prétendre de lancer une mission d'audit et, plus particulièrement, de l'audit fiscal sans avoir investi du temps dans une étape d'information générale sur l'entreprise.

Par ailleurs, il faut noter que la nature exacte des informations collectées, dont nous devons prendre connaissance en tant que stagiaire au sein du département des finances et comptabilité, varie selon l'étendue des responsabilités confiées à un auditeur fiscal. Ainsi, l'ensemble des informations que nous avons pu rassembler se limite au champ d'application de la mission d'audit fiscal.

Cette prise de connaissance de l'entreprise se formalise comme nous l'indiquons dans les points ci-dessous :

- I. Historique de l'entreprise Electro-industries (EI) ;**
- II. Informations générales sur l'entreprise EI ;**
- III. Objectifs et rôle d'Electro-industries.**

I. Historique de l'entreprise Electro-industries (EI)

Electro-industries est issue de la réorganisation du secteur industriel opérée en Algérie entre 1980 et 2000. Toutefois, il faut mentionner que l'entreprise (EI) forme l'une des unités de production de l'entreprise SONELEC, une des plus importantes entreprises du pays.

Créée en 1969 sous la dénomination sociale de SONELEC, celle-ci se voit subir la restructuration du secteur industriel algérien imposant la constitution de plusieurs entreprises juridiquement indépendantes et prendre ainsi en 1985, la dénomination sociale de l'ENEL (Entreprise Nationale des Industries Electroniques).

L'usine a été réalisée dans le cadre d'un contrat produit en clé en main avec des partenaires allemands, en l'occurrence :

- SIEMENS pour les produits alternateurs, générateurs et groupes électrogènes ;
- TRAFU-UNION pour le produit transformateur ;
- FRITZ-WERNER pour l'engineering et la construction ;
- ECOTEC, COSIDER et BATIMETAL pour la construction et l'infrastructure.

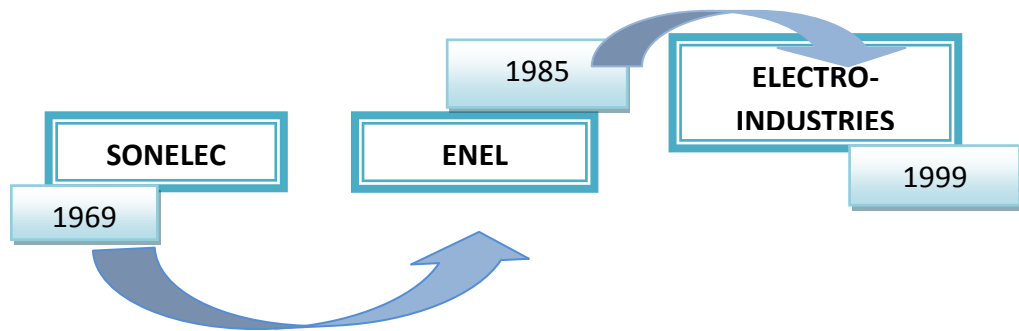
A ce stade, l'ENEL occupe une place monopolistique dans le secteur industriel au niveau national et une place prépondérante au niveau international. L'ENEL active dans deux secteurs clés à savoir, la production sous licence de SIEMENS des transformateurs lancée en 1985 et la production des moteurs/Alternateurs débutée en 1986. Ces deux secteurs de production poussent l'entreprise vers l'avant et résultent ainsi en 1991 par une extension des capacités de production des transformateurs de 1500 à 5000 unités par an, soit un taux d'évolution de 233,33% dans une durée de cinq (05) ans.

En 1999, l'ENEL subit une seconde restructuration, cette dernière change de statut pour devenir une entreprise autonome sous la raison sociale que nous connaissons aujourd'hui

Electro-Industries d'AZAZGA. En effet, l'entreprise est spécialisée dans la fabrication et la commercialisation des transformateurs, des moteurs électriques et la commercialisation des groupes électrogènes.

Pour résumer cette évolution, nous présentons la **figure n°09** par laquelle nous récapitulons les restructurations de l'entreprise (EI).

Figure n°09 : Les restructurations de l'entreprise (EI)



Source : Elaboré par nous-mêmes.

II. Informations générales sur l'entreprise EI

L'entreprise Electro-industries, SPA depuis 1998, et ex-Enel d'Azazga remonte la pente. Les challenges sont multiples mais les performances sont quand même perceptibles. En effet, Electro Industries est leader en électrotechnique au niveau national. Pour comprendre cette place, il y a lieu de procéder à la présentation des principales caractéristiques qui lui ont permis de s'offrir cette place. A cet effet, nous développons dans ce point :

- 1. Le statut juridique et le capital social de l'entreprise EI ;**
- 2. Le positionnement géographique de l'entreprise EI ;**
- 3. Les activités de l'entreprise EI.**

1. Le statut juridique et le capital social de l'entreprise EI

Conformément à la loi 88-01 du 13 janvier 1988 fixant les modalités de création des Entreprises Publiques Economiques (EPE), Electro-industries fut créée en 1999 sous forme d'entreprise publique et économique dont la forme juridique est de « Société Par Actions (SPA) » présentant un capital social de 4.753.000.000 DA détenu à 100% par le groupe ELEC- EL-DJAZAIR pour le seul compte de l'Etat et dont l'ultime objectif est de réduire la dépendance extérieure et de propulser la chaîne de production algérienne en s'inscrivant dans le processus des industries industrialisantes.

2. Le positionnement géographique de l'entreprise EI

Electro-Industries est une entreprise de grande taille implantée sur une zone agricole de 39.5 hectares au bord de la route nationale N°12 et distante de trente (30) Km du chef-lieu de la wilaya de Tizi-Ouzou et de huit (08) Km du chef lieu de la daïra d'Azazga.

Toutefois, le positionnement géographique et l'immensité des lieux portent à la fois des avantages et des inconvénients à ladite entreprise. D'un côté, l'immensité des lieux permet une déconcentration des unités d'activités exprimant ainsi l'existence d'une décentralisation des centres de décision. A ce titre, l'entreprise Electro-Industries présente en son sein cinq (05) subdivisions logées solennellement au sein de l'infrastructure qui lui est affectée :

- La direction générale ;
- Le service commercial des transformateurs ;
- L'unité des transformateurs ;
- L'unité des prestations techniques ;
- L'unité des moteurs électriques ;
- Le service commercial des moteurs électriques.

Par ailleurs, l'immensité des lieux et l'éloignement de la capitale révèlent quelques inconvénients pouvant attirer l'attention de l'auditeur fiscal. Cependant, nous citons par exemple les éventuels problèmes de sécurité mais aussi des problèmes de nature logistique où tout retard aura des répercussions directes sur la performance financière et ce, en alourdissant sa charge fiscale par toute éventuelle pénalité ou amende contractée pour cause de retard, on peut citer le cas des pénalités surestaries.

3. Les activités de l'entreprise (EI)

L'entreprise Electro-Industries présente une double activité. En effet, cette dernière a une activité principale et une activité secondaire. La principale activité de l'entreprise (EI) est la production et la commercialisation des transformateurs et des moteurs de distribution électriques. Quant à l'activité secondaire, celle-ci est matérialisée au sein de l'entreprise EI par :

- La production et la commercialisation des alternateurs et de groupes électrogènes ;
- Les prestations techniques (services après-vente) ;
- Les prestations internes à l'entreprise (au niveau des unités de production).

Electro-Industries est composée de trois unités, à savoir :

- Unité de fabrication de Transformateurs de distribution (UTR) ;
- Unité de fabrication de Moteurs électriques, alternateurs, groupes électrogènes (UME) ;
- Unité de Prestations Techniques pour les deux unités précédentes (UPT).

Pour estimer les capacités de production de l'entreprise Electro-Industries, nous présentons les capacités de production des deux produits phares de l'entreprise :

- ✓ La capacité de production des transformateurs ;
- ✓ La capacité de production des moteurs

3.1. La capacité de production des transformateurs

Pour les transformateurs de puissance de 50 à 2000 KVA : tension usuelles en moyenne tension 5.5 -10V et tension usuelle en basse tension 400V. La capacité théorique de l'unité Transformateurs est de 5000 unités par an. Or, l'entreprise n'a produit que 3455 unités en N soit 69% de la production prévue.

Pour suivre l'évolution de la production de l'unité UTR, nous proposons le tableau N°14 suivant retraçant l'évolution de la capacité théorique de production de ladite unité :

Tableau n° 14 : Evolution de la production de l'unité Transformateurs pour les trois (03) derniers exercices d'activité.

Indicateurs	N-2	N-1	N
Production (U= pièces)	4 585	3 920	3 455
Taux de réalisation de la production estimée (%)	92%	78%	69%

Source : Présentation de l'entreprise Electro-industries, Document interne de l'entreprise, Consulté le 01/10/2020.

A travers ce tableau n°14, nous constatons que le taux d'évolution des transformateurs est en baisse pour les trois dernières années. En effet, en N-2, l'unité exploitait presque la totalité de sa capacité de production. En N-1 la production baisse à 78% et enfin en N, le taux de production n'atteint que 69%. Cette tendance baissière du taux de production des transformateurs s'explique par la perte du plus grand client de l'entreprise, à savoir la SONELGAZ, et pour donc éviter le sur-stockage, l'entreprise a bien dû baisser son niveau de production.

Toutefois, ceci conduit l'auditeur fiscal à se poser des questions relatives aux causes de la perte du client considéré comme « vache à lait » et à conclure sur une baisse du bénéfice net de l'entreprise, ceci conduirait certainement à une baisse des droits dus en matière d'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS).

3.2. La capacité de production des moteurs

En ce qui concerne les moteurs, ces derniers présentent les caractéristiques suivantes :

- Puissance des moteurs qui va de 0.25 à 400 KVA. ;
- Puissance des alternateurs qui va de 17,5 à 200 KVA ;
- Puissance des groupes électrogènes allant de 100, 126, 160 et 200 KVA.

La capacité théorique de production de cette unité est de 40.000 unités/an dont 20.000 unités pour les alternateurs. La production réelle n'est que de 11 058 unité/an soit à peine 28% de ses capacités de production.

Le tableau n°15 montre l'évolution de la production de l'unité Moteurs électriques pour les trois dernières années et sa comparaison à la capacité théorique :

Tableau n°15 : Evolution de la production des moteurs, alternateurs et groupes électrogènes pour les trois (03) derniers exercices d'activité.

Indicateurs	N-2	N-1	N
Production (U= pièces)	12 966	11 970	11 058
Taux de réalisation de la production estimée (%)	32%	30%	28%

Source : Présentation de l'entreprise Electro-industries, Document interne de l'entreprise, Consulté le 01/10/2020

Après analyse du tableau n°15, nous constatons que les taux de production sont à la fois très faible et prennent une tendance baissière par rapport à la capacité réelle de production de l'entreprise. Ces faibles taux s'expliquent par le fait que l'entreprise concentre ses efforts et ses moyens de production au service de l'activité principale (production des transformateurs). Pour plus d'informations, l'exploitation des mémoires de fin d'étude déjà fait au niveau de l'entreprise EI nous ont révélés quelques éléments de réponses de plus relatifs à ces faibles taux. L'unité de production des moteurs a connu des prostrations techniques, ses activités sont allées de la production à **la sous-traitance** au profit des unités Transformateurs et éventuellement aux clients de l'entreprise EI dans les domaines suivants :

- Contrôle de la qualité des matières premières via des analyses chimiques ;
- Contrôle de la qualité des produits finis par des essais physiques ;
- Maintenance de tous les équipements de production ;
- Fabrication et rénovation des outils ;
- Usinage de pièces de précisions : usinage à fil, tournage, fraisage, rectification et affutage ;
- Traitement chimique : trempe, revenu et cémentation ;
- Métrologie : étalonnage et vérification métrologique des équipements de mesure.

Cette unité dispose d'un personnel hautement qualifié avec des savoirs-faires reconnus et acquis sur plusieurs années.

A travers ces informations, nous constatons, malgré les taux faibles d'exploitation des capacités de production, que l'entreprise garde cette activité bien que ses parts de marché soient faibles. A cet effet, tout esprit rationnel conseillera d'abandonner cette activité peu rentable qui ne conduira l'entreprise EI qu'à augmenter sa charge fiscale via l'augmentation du bénéfice imposable et dont le retour sur investissement n'est que faible. Toutefois, ceci peut s'expliquer autrement et ce, par le biais d'une politique commerciale bien distinguée qui serait celle de garder une activité peu rentable qu'on qualifie du point de vu marketing de « points-morts » dans le but **de partager le total des coûts fixes** concluant sur une **non-baisse de la rentabilité** de l'entreprise. Or, celle-ci permettra **le retour des clients** qui, non seulement, bénéficieront de la sous-traitance mais seront aussi tentés par l'achat d'autres produits de l'entreprise.

Cependant, l'auditeur fiscal après l'analyse de cette politique commerciale, des éléments de risque fiscal peuvent surgir à l'issu de ces informations ; il faut alors signaler que le recours à la sous-traitance par EI exige un traitement fiscal spécifique régit par les dispositions de

l'article 176 du CIDTA LFC 2020 dont tout manquement présente une source potentielle de **risque fiscal**. Celle-ci peut porter atteinte à la fois au principe de la régularité et au principe de l'efficacité de l'audit fiscal.

Les dispositions des articles 176, 192 et 194/4 du CIDTA expliquent le traitement fiscal des opérations de sous-traitance et le risque fiscal auquel s'expose l'entreprise.

Dans son énoncé, l'article 176 stipule : « La partie versante qui n'a pas déclaré les sommes visées, qui n'a pas procédé à l'authentification des références commerciales et fiscales des bénéficiaires des paiements effectués, qui n'a pas répondu dans le délai de trente (30) jours, **à la mise en demeure prévue** à l'article 192, ou **à la réquisition de l'inspecteur** des impôts visant à obtenir les documents et les justifications de ces opérations, **perd le droit de porter lesdites sommes dans ses frais professionnels pour l'établissement de ses propres impositions**.

En outre, le non-respect des dispositions du présent article est assimilé à **un cas de manœuvres frauduleuses** telles que définies par les articles 303 et suivants.

L'article 194/4 stipule : « Sont passibles **d'une amende fiscale de 50% du montant de chaque opération déclarée** en vertu des articles 176 et 224 du CIDTA :

- Les contribuables qui ne procèdent pas, préalablement à la réalisation de ces opérations, à **l'authentification des numéros de registres de commerce et des numéros d'identification fiscale** de leurs partenaires commerciaux ;
- Les contribuables qui ne présentent pas à toute réquisition de l'inspecteur des impôts, les documents comptables et les justifications prévus au niveau de ces mêmes articles ».

Toutefois, le non respect du traitement fiscal des opérations de sous-traitance apporte déjà, dans une première approche de l'entreprise pour une prise de connaissance générale et de présentation de ses activités, des éléments se rapportant à l'objet de sa mission. Ainsi, nous constatons :

- Le non respect des dispositions de l'article 176 du CIDTA porte atteinte à **la régularité fiscale** d'où exposition de l'entreprise au paiement d'une amende fiscale de 50% sur le montant de chaque opération ;
- Le non respect des dispositions de l'article 176 du CIDTA porte atteinte à **l'efficacité fiscale**, ceci s'explique par la gestion **réactive** et **non proactive** de sa charge fiscale. Le non respect desdites dispositions entraîne la **perte du droit de déductibilité de ces charges faisant partie des frais professionnels**, ce qui augmente la base imposable et donc augmente le montant des droits à payer.

Ainsi, pour terminer la présentation de l'entreprise, l'auditeur fiscal doit aspirer à comprendre le rôle et les objectifs de l'entreprise Electro-industries que nous présenterons dans le point qui suit.

III. Objectifs et rôle d'Electro-Industries

Comme toute entreprise industrielle, la société Electro-Industries a pour objectifs de :

- Transformer les matières premières en produits finis pour les vendre à d'autres entreprises ou directement aux consommateurs ;
- Servir le marché en produisant et en distribuant des transformateurs électriques correspondant à la demande des clients ;
- Engranger des bénéfices ;
- Produire un excédent de trésorerie qui sera réinvesti dans le développement des activités ;
- Atteindre un but technique via la conception et la réalisation des transformateurs de qualité ;
- Motiver son personnel ;
- Chercher l'efficacité ;
- Développer sa part de marché ;
- Diminuer la dépendance extérieure de l'Algérie.

La présentation de l'entreprise est une approche préalable et importante à l'auditeur fiscal qui permettra de comprendre le fonctionnement et les caractéristiques de l'entreprise EI dans son ensemble. Toutefois, dans la deuxième section de ce chapitre, nous entamons la mise en œuvre de la mission d'audit fiscal tout en respectant la démarche pré-expliquée au chapitre deux du présent travail de recherche et ce, dans la limite des informations obtenues et auxquelles on a pu avoir accès en tant que stagiaires.

Section 02 : Mise en œuvre de la mission d'audit fiscal au sein de l'entreprise Electro-industries (EI)

La mise en œuvre de la mission d'audit fiscal au sein de l'entreprise Electro-Industries ne s'est sûrement pas révélée comme une des tâches les plus faciles à réaliser. Toutefois, l'accès aux informations nécessaires à cette mise en pratique du socle théorique, préalablement acquis via nos recherches et nos synthèses de recherche dans le présent travail, a été limité par la situation sanitaire mondiale actuelle.

Par ailleurs, nous présentons malgré ces obstacles dans cette seconde section, la mise en œuvre de la mission de l'audit fiscal au sein de l'entreprise Electro-Industries d'AZAZGA en suivant la démarche suivante :

- I. La mise en œuvre du contrôle de la régularité fiscale au sein de l'entreprise ;**
- II. La mise en œuvre de l'efficacité fiscale au sein de l'entreprise.**

I. La mise en œuvre du contrôle de la régularité fiscale au sein de l'entreprise

Comme nous l'avons déjà exposé, la **mise en œuvre du contrôle de la régularité fiscale** n'est malheureusement pas régit par un référentiel. Pour cela, nous tenons à rappeler l'interdépendance existante entre le droit fiscal et le droit comptable. Cette interdépendance nous mène directement à l'exploitation des étapes de la démarche d'audit comptable et ce,

dans l'ultime but d'estimer les éléments fiscaux qui en découlent. Pour ce faire, nous entamons la démarche suivante :

- 1. Prise de connaissance générale de l'entreprise EI ;**
- 2. Vérification et contrôle du système de contrôle interne relatif aux questions fiscales de l'entreprise EI;**
- 3. Contrôle de la régularité de l'établissement des déclarations de l'entreprise EI.**

1. Prise de connaissance générale de l'entreprise EI

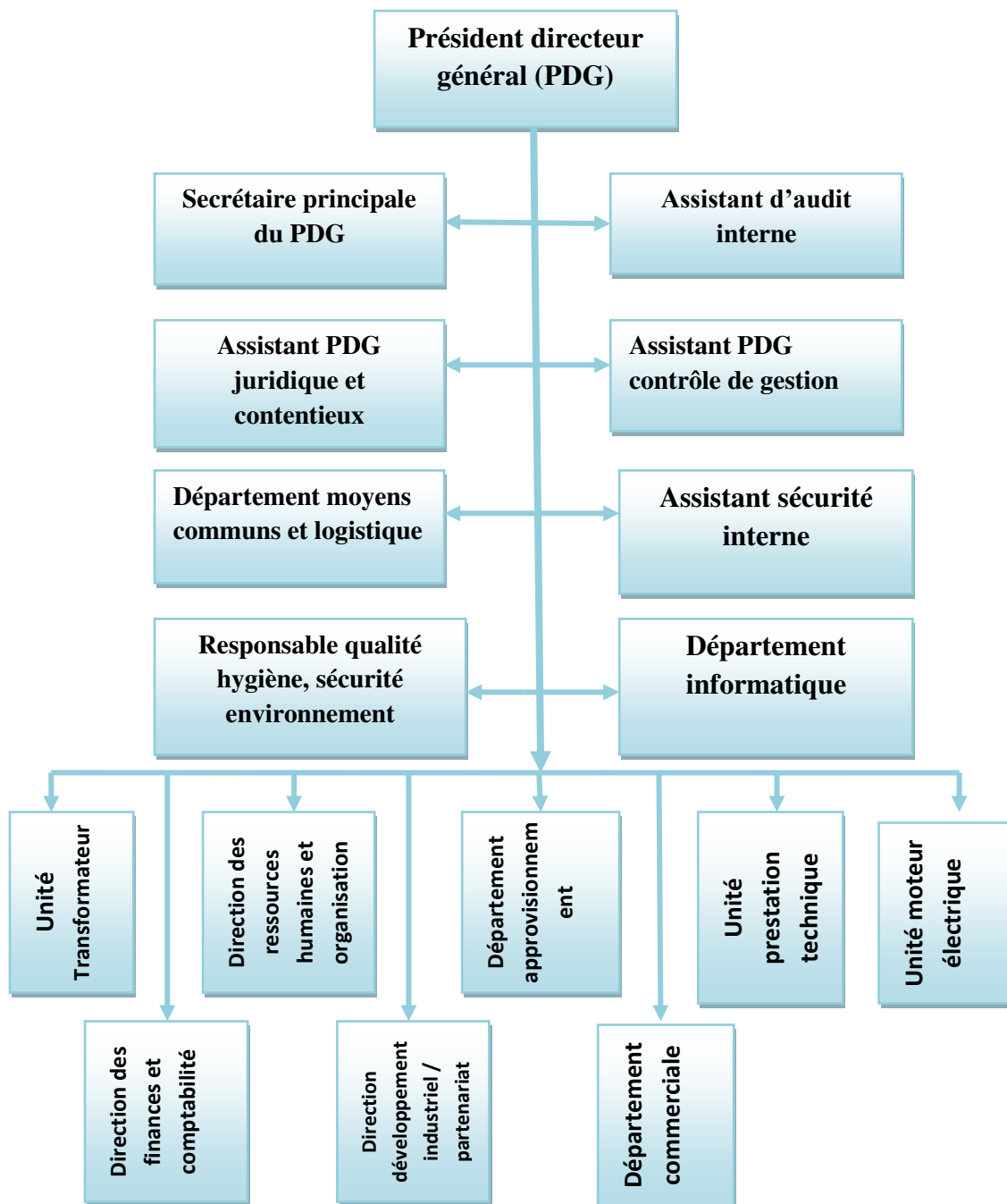
Pour apprécier l'environnement dans lequel active l'entreprise EI, nous étudions dans les points qui suivent :

- La structure organisationnelle de l'entreprise EI ;
- La taille de l'entreprise EI, son effectif et ses partenaires ;
- Appréciation du milieu informatisé de l'entreprise EI.

1.1. La structure organisationnelle de l'entreprise EI

Pour comprendre et étudier la structure organisationnelle de l'entreprise EI, nous tenons à présenter, ci-dessous, l'organigramme de l'entreprise matérialisé par la figure n°10 :

Figure n°10 : Organigramme de l'entreprise EI



Source : Document interne à l'entreprise, consulté le 01/10/2020.

L'examen de l'organigramme de l'entreprise EI révèle une centralisation du système de prise de décisions où toutes les unités ont un rapport direct avec le Président Directeur Générale. Toutefois, nous remarquons qu'il y a une complémentarité entre les départements et les différents assistants de telle sorte à interagir de façon complémentaire pour enfin rendre compte au PDG. L'organigramme, par sa définition, doit permettre au chef de l'entreprise de faire prendre clairement conscience à chacun de qui il dépend sur le plan des relations hiérarchiques et fonctionnelles.

L'organigramme de l'entreprise EI permet en effet d'atteindre le but précité mais aussi d'éviter à l'employé de devoir accepter des instructions, parfois contradictoires, de la part des divers centres de décision et travailler ainsi efficacement dans l'intérêt de l'entreprise EI. Pour finir, *du point de vue de l'auditeur, nous constatons que toutes les dépendances hiérarchiques sont claires et nettes au sein de l'entreprise EI.*

1.2. La taille de l'entreprise : son effectif et ses partenaires

Electro-industries compte **un effectif** de 836 réparti en trois (03) catégories :

- Les cadres ;
- Les employés de maîtrise ;
- Les employés d'exécution.

Pour bien cerner ces catégories, nous proposons le tableau n°16 suivant :

Tableau n°16 : Répartition des salariés par catégorie socioprofessionnelle.

	Unité transformateur		Unité moteur électrique		Unité prestations techniques		Direction générale		Total	
	Nom bre	%	Nom bre	%	Nom bre	%	Nom bre	%	Nomb re	%
Cadre	26	8.75	32	14.95	36	32.43	90	42.06	184	22.01
Maitrise	99	33.33	88	41.12	49	44.15	46	21.49	282	33.73
Exécution	172	57.92	94	43.93	26	23.42	78	36.45	370	44.26
Total	297	100	214	100	111	100	214	100	836	100

Source : Document interne à l'entreprise, consulté 01/10/2020.

A travers ce tableau n°16, nous constatons que la catégorie d'exécution présente la catégorie dominante au sein de l'entreprise EI avec une proportion de 44,26% suivie des agents de maîtrise avec un taux de 33.33% puis des employés cadre de 22.01%. Au niveau des unités, la tendance est la même. Les agents d'exécution prennent toujours la plus grande proportion. Ainsi, *du point de vue de l'auditeur de telles statistiques suscitent sa curiosité sur la qualité de l'encadrement des agents d'exécution et de vérifier les descriptifs de poste de chaque catégorie afin de s'assurer que :*

- L'employé sait de qui il dépend et qui sont ses subordonnés ;
- La fonction qu'il remplit dans son poste de travail est clairement définie ;
- Ses responsabilités sont clairement indiquées et son niveau d'autorité est bien défini.

Toutefois, se mettant à la place de *l'auditeur, nous cherchons à nous assurer qu'une même personne n'assume pas, à elle seule, toutes les responsabilités attachées à une fonction.* Au niveau de l'entreprise EI, nous n'avons malheureusement pas pu consulter les descriptifs de postes mais nous constatons, à travers nos visites sur les lieux et particulièrement au niveau du département des finances, qu'il y'a bien une séparation des tâches où les employés exécutent leurs tâches avec rigueur.

Par ailleurs, nous remarquons également que l'unité Transformateur abrite le plus grand effectif de l'entreprise à savoir, 297 employés d'où l'importance stratégique de cette unité. Le personnel de cette unité bénéficie d'une formation continue assurée au sein des ateliers surtout en matière de maintenance, ce qui nous conduit, *en tant qu'auditeur fiscal*, à comprendre que l'entreprise n'a pas à subir la pénalité de 25%¹³² concernant la taxe d'apprentissage, mais la question qui se pose est « est-ce que les autres employés des autres unités et ceux de la direction générale bénéficient aussi d'une formation continue ? ». En réponse à cette question, nous pouvons annoncer qu'à travers nos discussions avec la chargée de stagiaires au département finance et comptabilité que l'effort de formation est continue dans les différents niveaux hiérarchiques.

Pour les **partenaires de l'entreprise EI**, comme toute entité économique, l'entreprise EI est en perpétuelle interaction avec ses partenaires économiques pour assurer sa pérennité. Deux (02) principaux partenaires à savoir, ses fournisseurs et ses clients qui forment deux segments importants pour toute entreprise autrement dit, un champ que *l'auditeur fiscal doit étudier avec soin*.

Concernant les fournisseurs d'Electro-Industries, l'entreprise recourt dans la majorité de ses commandes à des entreprises étrangères. A cet effet, les achats importés concernent « la tôle magnétique » et « l'huile » qui représentent 70% de la totalité de la facture d'importation. Quant aux achats locaux, ces derniers concernent le fil de cuivre et le vernis qui constituent ainsi 30% des besoins de l'entreprise. Les fournisseurs sont :

- SARL K-RIL ;
- SARL ENICAB ;
- SARL TREFLCUIVRE.

S'agissant des **clients d'Electro-industries**, ces derniers sont réparti comme suit :

- De 75% d'agents agréés (SONELGAZ et autres), 5% de particuliers (groupes et commerçants divers) ;
- De 20% d'entreprises publiques économiques déparagé entre KAHIRIF et POVAL.

1.3. Appréciation du milieu informatisé de l'entreprise EI

L'intérêt principal que nous portons essentiellement à cette fonction « informatique » est de s'assurer d'une part, que les postes de cette fonction sont assignés en cohérence avec les buts stratégiques de l'entreprise. De l'autre part, de s'assurer de la sécurité des accès logiques de l'entreprise et ce, dans l'intérêt de préserver les données et par extension le patrimoine.

Pour ce qui est de l'entreprise EI, nous avons constaté qu'au niveau de la direction générale, plus exactement au niveau du département Finance, les employeurs utilisent un système d'exploitation très facilement piratable à savoir, Windows 2007. Ainsi, dans le but

¹³² La **taxe d'apprentissage** est due par toute entreprise soumise à l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés, quel que soit son statut. L'employeur **doit** participer au financement des actions de **formation continue** de son personnel et des demandeurs d'emploi en payant une contribution annuelle de 01% quel que soit le nombre de salariés. Ce taux passe de 01% à 0.5% à 0.2% suivant l'évaluation de l'effort de formation. La sanction est de 25% sur les droits en cas de non paiement de la dite taxe. La taxe est considérée comme une sanction (pénalité) pour les sociétés n'ayant pas consacré cette somme dans les actions de formation et d'apprentissage.

de conférer à l'entreprise une meilleure protection de ses accès logiques et de ses données, nous proposons le **tableau n° 17** dans lequel nous proposons l'application de certaines procédures qui garantiraient le contrôle des accès logiques de l'entreprise.

Tableau n°17 : Procédure d'organisation et de sécurité des accès logiques de l'entreprise EI

	Procédures d'organisation et sécurité des accès logiques	Section : Informatique
1.	Elaboration d'une stratégie pour la sécurité des accès logiques dans l'entreprise par un informaticien.	
2.	Formation d'une équipe pluridisciplinaire se composant d'informaticiens et d'utilisateurs.	
3	Etude de la faisabilité de la stratégie mise en place.	
4.	Etude fonctionnelle de la stratégie.	
5.	Effectuer des programmations et des tests.	
6.	Mise à l'essai de la stratégie auprès des utilisateurs en mode non bloquant.	
7.	Révision périodique de la stratégie au fur et à mesure de l'évolution des configurations et/ou de la structure du système informatique.	
8.	Supervision de la stratégie mise en œuvre par un gestionnaire de la sécurité indépendamment de la fonction informatique.	
9.	Sauvegarder les fichiers et les programme hors site en dehors des périodes de traitement.	
10.	Séparation des commandes et des programmes utilitaires auxquels peuvent accéder les professionnels de l'informatique pour assurer un bon contrôle.	

Source : Proposé par nous-mêmes.

2. Vérification et contrôle du système de contrôle interne relatif aux questions fiscales de l'entreprise EI

A ce niveau, *l'auditeur fiscal va s'interroger sur l'aptitude de l'entreprise à limiter les risques fiscaux et à cerner les anomalies génératrices de risque fiscal et ce, en vérifiant la rigidité des procédures fiscales mises en œuvre.*

Pour donner une orientation pratique à ce présent travail de recherche, nous avons procédé à l'élaboration d'un questionnaire (**cf. annexe n°06**). Toutefois, afin de compléter les réponses obtenues au questionnaire, nous avons été contraintes de nous référer aux travaux de mémoire de Master déjà réalisé sur le cas d'EI au sein du bureau de conseil fiscal sis à Tizi-Ouzou.

Après analyse des réponses que nous avons pu assembler, nous constatons

- **Les points forts du système de contrôle interne de la section fiscale apparaissent dans :**
 - ✓ Les taux d'impositions qui sont respectés ;
 - ✓ Le fait générateur des différents impôts et taxes qui est maîtrisé ;
 - ✓ Les conditions d'achat en franchise qui sont respectées ;
 - ✓ L'existence d'une liste de programmes de formation permanente du personnel avec leur diplôme et qualifications professionnelles ;
 - ✓ La procédure d'achat qui est bien définie (recours aux appels d'offre national et international).
- **Les points faibles du système de contrôle interne de la section fiscale se manifestent par :**

- ✓ Le non formalisation de la procédure d'usage pour la section fiscale ;
- ✓ L'absence d'une grille de séparation des tâches pour les sections se rapportant directement à la fiscalité à savoir : Achat-fournisseurs ; Ventes-clients ; Personnel-paie ; Ventes-clients ;
- ✓ L'absence de formalisation d'un calendrier fiscal.

Ainsi, après analyse des points forts et des points faible du système de contrôle interne, tout en tenant compte du manque d'informations obtenues, nous proposons dans **l'annexe n°07 les grilles de séparation des tâches et leurs objectifs** ayant une relation plus ou moins directe avec la fiscalité et *que nous souhaitons proposer à l'entreprise EI et ce, dans le but d'éviter la cumulation de tâches incompatibles et éviter toute malversation ou faute volontaire ou involontaire du personnel.*

Pour ce faire, nous présentons dans ce point les objectifs de séparation des tâches pour les sections proposées, ci-dessus, et l'impôt ou taxe auxquels n'importe quel manquement peut susciter un risque fiscal (cf. tableau n°18)

Tableau n° 18 : Objectifs des grilles de séparation des tâches et les impôts et taxes touchés par le risque fiscal.

Objectifs des grilles de séparation des tâches proposées	Impôt et taxe concerné par le risque fiscal.
1. Fonction achat- fournisseurs, il s'agit de s'assurer que : - les séparations de fonctions sont suffisantes. - tous les achats (retours) sont saisis et enregistrés (exhaustivité). - toutes les factures (avoirs) enregistrées correspondent à des achats réels de l'entreprise. - tous les achats enregistrés sont correctement évalués, et que toutes les charges ainsi que les produits connexes sont enregistrés dans la bonne période. - tous les achats, ainsi que les charges et produits connexes sont correctement imputés, totalisés et centralisés.	IBS/ TVA/TAP
2. Fonction paie-personnel, il s'agit de s'assurer que : - les séparations de fonctions sont suffisantes. - toutes les charges et recettes relatives au personnel sont enregistrées (exhaustivité). - les charges et produits relatifs au personnel sont réels. - les charges et produits relatifs au personnel sont correctement évalués. - les charges et produits au personnel sont correctement imputés, totalisés et centralisés.	IRG/TS
3. Fonction ventes-clients, il s'agit de s'assurer que : - les séparations de fonctions sont suffisantes. - toutes les ventes (retours) sont saisies et enregistrées (exhaustivité) - toutes les ventes (retours) enregistrées sont réelles (existence) - les ventes (avoirs) enregistrées sont correctement évaluées. - toutes les ventes (avoirs) sont enregistrées sur la bonne période - toutes les ventes (avoirs) enregistrées sont correctement imputées, totalisées et centralisées.	IBS/TVA/TAP

Source : Etabli par nous-mêmes.

3. Contrôle de la régularité de l'établissement des déclarations de l'entreprise EI

Au niveau de l'entreprise **Electro-industries**, la fonction fiscale est assignée à un seul employé supervisé par le directeur des finances et de la comptabilité (DFC). Ainsi, nous tentons dans ce point de vérifier la régularité du personnel concerné dans l'établissement des déclarations fiscales dans **la forme** et dans **le fond**. Pour ce faire, nous procédons, nous-mêmes, à la vérification de la liasse fiscale en **annexe n°08** pour l'audit fiscal des points suivants :

1. **Audit de la déclaration fiscale G50 concernant l'établissement de la TAP et de la TVA de l'entreprise EI ;**
2. **Audit de la procédure d'établissement du Résultat fiscal de l'entreprise EI.**

3.1. Audit de la déclaration fiscale G50 concernant l'établissement de la TAP et de la TVA de l'entreprise EI

Dans le présent point, nous procédons au calcul des droits TAP et TVA et à la vérification des imputations comptables de la déclaration G50. Ainsi, nous développerons les points suivants :

- Audit de la procédure d'établissement de la TAP ;
- Audit de la procédure d'établissement de la TVA.

3.1.1. Audit de la procédure d'établissement de la TAP

L'assiette d'imposition de la TAP est constituée par le CA_{HT} au taux correspondant à l'activité exercée par l'entreprise économique. Pour l'entreprise EI, celle-ci est assujettie au paiement des droit de TAP au taux de **01%** et ce, en raison de la nature de son activité principale à savoir, la production de transformateurs électriques qu'elle paie au niveau du lieu d'implantation de l'activité, à savoir : AZAZGA.

Il y a lieu de savoir que la cession de la production inter-unités est exonérée en matière de TAP mais elle reste toutefois imposable en matière de TVA.

Dans le **tableau n°19**, nous présentons *l'état de la facturation des ventes du mois de février de l'année N* de l'entreprise EI.

Tableau n°19 : Etat de la TAP de l'entreprise EI pour le mois de février de l'année N en DA.

Désignations	CA total (1)	CA exonéré (2)	CA imposable 3 = (1-2)	TAP dû 3 × 01%
Ventes transformateurs	39.481.504,00	0.00	39.481.504,00	394815,04
Ventes moteurs électriques	21.649.213,98	0.00	21.649.213,98	216492 ,14
Ventes prestations UTR	143.314, 00	0.00	143.314,00	1433 ,14
Ventes prestations	47.880,00	0.00	47.880,00	478 ,80

UME				
Total général du mois de février pour l'année N	61.321.911,98	0.00	61321911,98	613219 ,12

Source : Etabli par nous-mêmes à partir des différents états de ventes.

Ainsi, l'entreprise EI est dans l'obligation de payer dans le délai de 20 jours, qui suivent le mois de Février de l'année N, la somme arrondie au dernier chiffre tel que définie par la loi : **613219,12 DA** soit **61.321.910 DA** à la recette des impôts d'Azazga.

L'imputation comptable en matière de TAP se fera comme suit :

Opération du mois de février/ N en DA.

N° de compte		Comptes mouvementés	Montant débité	Montant crédité
64 200		c/TAP	61.321.910	
	447 700	c/TAP due		61.321.910

3.1.2. Audit de la procédure d'établissement de la TVA

Le calcul de la TVA prend pour base imposable, et au même titre que la TAP, le CA_{HT}. L'entreprise EI est soumise au taux normal, à savoir 19%. La déclaration de la TVA s'effectue par le biais de la déclaration G50 au lieu d'imposition de l'entreprise.

L'entreprise EI est dans l'obligation de payer la TVA sur achat (TVA récupérable) et de récupérer cette TVA via sa facturation aux clients qu'on dénomme TVA sur vente (TVA collectée).

En tant qu'auditeur fiscal, il y a lieu de *vérifier d'abord la forme des factures qui doivent disposer de :*

- *Le numéro d'identification statistique (NIS) ;*
- *Le numéro d'identification fiscale (NIF) ;*
- *Le numéro de registre de commerce ;*
- *Le numéro de la facture ;*
- *La date et le lieu d'établissement ;*
- *La nature de l'opération*
- *Les quantités, les prix unitaires et les taux de TVA correspondants ;*
- *Le timbre dans le cas de paiement en espèces.*
- *La signature et le caché humide.*

Dans le tableau n°20, ci-après, nous présentons l'état de TVA du mois de février de l'année N.

Tableau n°20 : Etat de TVA de l'entreprise EI pour le mois de février de l'année N (en DA).

Désignation	CA total (01)	CA exonéré (02)	CA imposable 3 = (1-2)	TVA à payer 3 × 19%
Vente de transformateurs UTR	39.481.504,00	2.560.520,00	36.920.984	7.014.986,96
Ventes moteurs Prestations UME	21.649.213,98	00,00	21.649.213,98	4.113.350,66
Ventes prestations UTR	143.314,00	00,00	143.314,00	27.229,66
Ventes prestations UME	47.880, 00	00,00	47.880,00	9.097,20
Total général du mois de février	61.321.911,98	2.560.520,00	58.761. 391,98	11.164.664,48

Source : Etabli par nous-mêmes à partir des Etats de vente de l'entreprise EI.

Ainsi l'entreprise EI collecte la TVA sur la cote part du chiffre d'affaire imposable autrement dit :

$$\textbf{TVA collectée} = (\text{CA}_{\text{Total}} - \text{CA}_{\text{exonéré}}) \times 19\%$$

$$\textbf{TVA collectée} = (61.321.911,98 \text{ DA} - 2.560.520 \text{ DA}) \times 19\% = 11.164.664,48 \text{ DA.}$$

L'entreprise EI collecte sur l'ensemble de ses ventes et prestations 11.164.660 DA arrondi au dernier chiffre.

Pour la TVA sur achat, celle-ci fait l'objet des informations suivantes :

- TVA sur achat d'immobilisations = 1.141.313,00 DA ;
- TVA sur achat de stocks = 4.067.354,24 DA ;
- TVA sur services extérieurs = 75.933,24 DA ;
- TVA sur opérations banque clients = 8720,60 DA ;
- TVA sur opérations bancaires = 163.290,82 DA ;
- Précompte = 2.589.210,00 DA.

A cet effet, le total de TVA déductible est égale à :

$$\textbf{TVA déductible} = \text{TVA/Immob} + \text{TVA/Stocks} + \text{TVA/Service extérieurs} + \text{TVA/opérations de banque.}$$

$$\textbf{TVA déductible} = 1.141.313 \text{ DA} + 4.067.354 \text{ DA} + 75.933 \text{ DA} + 8721 \text{ DA} + 163.291 \text{ DA}$$

$$\textbf{TVA déductible} = 5.456.612 \text{ DA}$$

En ce qui concerne la TVA sur vente ou TVA collectée, celle-ci concerne les ventes et se calcule comme suit :

$$\textbf{TVA collectée} = (\text{CA}_{\text{Total}} - \text{CA}_{\text{exonéré}}) \times \text{Taux de la TVA}$$

TVA collectée= (61 321 910 DA – 2 560 520 DA) × 19%

TVA collectée = 11.164.664,10 DA

Enfin pour le calcul de la **TVA à payer**, nous procédons au calcul par la formule suivante :

TVA à payer = TVA collectée – (TVA déductible + précompte)

TVA à payer = 11.164.664,10 DA - (5.456.612 DA + 2.589.210DA)

TVA à payer = 11.164.664,10 DA - 8.045.822 DA

TVA à payer = 3.118.842 DA

L'imputation comptable en matière de TVA devra se faire comme suit :

Opération du mois de février/N (en DA)

N° de compte		Comptes mouvementés	Montants débités	Montants crédités
445700		c/ TVA collectée	11.164.664	
	4455200			
	4455380	c/TVA récupérable sur immob		1.141.313
	445600	c/ TVA récupérable sur achat de B/S		4.067.354
	445610	c/ TVA récupérable sur ser.exter		75.933
	445660	c/TVA récupérable sur op. banque		8.721
	445810	c/TVA récupérable sur op.b.clients		163.291
		c/ Précompte de TVA		2.589.210
	445500	c/ TVA à payer		3.118.842

Ainsi, l'entreprise EI doit s'acquitter des droits de TVA dans un délai expirant le 20^{ème} jour après le mois d'imposition via l'imprimé G50 que nous proposons dans **l'annexe N°08**. Le contrôle de la régularité de l'établissement de la déclaration mensuelle G50 repose sur le fait de vérifier la forme et le fond de la déclaration. En ce qui concerne :

- La vérification de la forme, celle-ci consiste à :

- vérifier que la période d'imposition concerne réellement les montants réalisés dans cette même période ;
- vérifier que les informations sont correctement portées comme le nom de : la direction générale des impôts de Tizi-Ouzou, de la direction des impôts de Tizi-Ouzou et de l'inspection des impôts d'Azazga ;
- vérifier que la dénomination sociale, le NIS et le NIF sont correctement portés ;
- vérifier que les montants inscrits sont portés dans les cases correspondantes.

- **La vérification du fond :** porte sur la comparaison des résultats obtenus avec les montants inscrits sur la déclaration.
- **La restitution des résultats du contrôle :** qui consiste à vérifier que le principe de la régularité de l'établissement de la déclaration G50 est respecté ; que les informations sont correctement inscrites dans les cases correspondantes et que les montants calculés et imputés reflètent exactement les sommes inscrites au niveau de la déclaration.

3.2. Audit de la procédure d'établissement du Résultat fiscal de l'entreprise EI

Comme nous l'avons déjà précité, l'entreprise EI est soumise obligatoirement au régime du bénéfice du réel. Ainsi, elle doit s'acquitter annuellement d'un impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS) afférant le résultat fiscal imposable de l'entreprise. Par ailleurs, dans le cadre de la mission de mise en œuvre de la démarche d'audit fiscal, le contrôle de la régularité de la détermination du résultat fiscal nous est incombé. Pour ce faire, nous procédons nous même au contrôle du :

- 1. Résultat fiscal de l'entreprise EI ;**
- 2. Acomptes provisionnels dus par l'entreprise EI.**

3.2.1. Contrôle du résultat fiscal de l'entreprise EI

Pour établir le résultat fiscal, il y a lieu de savoir que ce dernier est le bénéfice réalisé par l'entreprise qui est imposable à l'IBS. Contrairement au résultat comptable, le résultat fiscal n'admet pas l'ensemble des charges en déductibilité et ce, pour des raisons bien définies par le législateur algérien. En guise de conclusion, les règles fiscales outrepassent les règles comptables. On a alors :

Résultat fiscal = Résultat comptables avant impôt + Réintégrations – Déductions

Résultat fiscal = résultat comptable avant impôt + Réintégration (IBS et Δ d'impôt sont exclus) – déductions

Se référant au cas d'EI, on a, de plus, les informations complémentaires suivantes :

- Location du logement pour le PDG de l'entreprise EI à concurrence de 140.000 DA ;
- Cadeaux publicitaires facturés à 440.000 DA au prix unitaire de 4000 DA ;
- Dotation à la provision de départ en retraite à concurrence de 31.285.000 DA ;
- Véhicule de tourisme d'une valeur amortissable de 2.600.00 DA ; taux d'amortissement est à 20% en mode linéaire acquis le 01/01/N-4 ;
- Amende et pénalité de 360.000 DA ;
- Réalisation de la provision de départ en retraite (les sortants) au montant de 100.070.000 DA ;
- Frais de mission à l'étranger au montant de 320.000 DA ;
- Emprunt national émis par le trésor public au montant de 850.000.000 DA au taux d'intérêt annuel de 05% placé le 01/07/N-1.

Aussi, nous notons que le traitement de ces informations complémentaire permet de détecter les charges à réintégrer (qui ne sont pas admises à la déduction) et les charges à déduire (qui sont admises à la déduction). On a donc :

- La location du logement pour le PDG qui est une charge qui n'a aucun lien avec l'activité de l'entreprise et de ce fait, cette charge est à réintégrer dans sa totalité ;
- Tel que édicté par les dispositions des articles 141, 147 et 169 du CIDTA encadrent les conditions de déductibilité des charges et plafonne le montant admissible à la déduction pour les cadeaux publicitaires à 500DA/l'unité et au-delà de ce seuil l'excédent est à réintégrer, ce qui nous donne :

Montant total = 440.000 DA ; Prix unitaire = 4000 DA ;

Nombre d'article = 440.000/4000 = 110 Articles.

Montant admis à la déduction = 110 Articles × 500 DA = 55.000 DA.

- La provision est une charge à réintégrer mais dès lors qu'elle se réalise elle ouvre alors droit à la déduction. Dans ce cas, le montant de 31.285.000 DA est une provision complémentaire des exercices précédents concernant le départ en retraite.
- La déduction des amortissements des véhicules de tourisme est plafonnée à 1.000.000 DA, de ce fait le montant admis à la déduction n'est que :

Montant à réintégrer = (2.600.000 DA - 1000.000 DA) × 20%

Montant à réintégrer = 1.600.000 DA × 20%

Montant à réintégrer = 320.000 DA, ce montant est à réintégrer afin de l'imposer à l'IBS.

- En plus de l'amortissement excédentaire à réintégrer, le législateur algérien a institué une taxe annuelle sur les véhicules de tourisme à réintégrer (charge non déductible) également dans la base imposable et dont le montant dépasse les 2.500.000 DA

Dans le cas de l'entreprise EI, la valeur du véhicule de tourisme se situe entre 2500.000 DA et 5.000.000 DA, pour cela le législateur a prévu un montant de 300.000 DA pour la taxe des véhicules se situant dans cette catégorie et qui doit être réintégrer ;

- Les amendes et pénalités légales ne sont pas déductibles fiscalement, ainsi le montant de 360.000 DA sera réintégrer pour calcul du résultat fiscal ;
- Les frais de mission sont une charge déductible ainsi cette dernière ne sera pas intégrée lors du calcul du résultat fiscal ;
- Les intérêts courus non échus (non encaissés encore) sont des produits non imposables ainsi le calcul du montant à déduire se calcule comme suit :

Du 01/07/N-1 au 30/06/N, l'intérêt à percevoir est :

Intérêt à recevoir pour l'an= 850.000.000 DA × 5% = 42.500.000 DA

Vu que les informations complémentaires expliquent que l'intérêt n'est pas encore échue et que la période d'imposition pour un exercice d'exploitation s'achève au 31/12/N-1, il est nécessaire d'établir les calculs sur la période encourant du 01/07/N-1 au 31/12/N-1 soit une période de 06 mois donc d'une demi-année soit :

Un intérêt= intérêt annuel × $\frac{1}{2}$

$$\text{Intérêt} = 42.500.000 \text{ DA} \times \frac{1}{2} = \mathbf{21.250.000 \text{ DA.}}$$

Ainsi, après traitement de l'ensemble des informations complémentaires et en guise de récapitulation, nous procédons au calcul du résultat fiscal comme il ressort dans **le tableau n°21** suivant :

Tableau n° 21: Détermination du résultat fiscal de l'année N (en DA)

Rubriques	Montants
Résultat net comptable	67.905.753,66
Résultat avant impôt (à partir du TCR)	172.364.263,66
+ Réintégrations :	
Location du logement pour PDG	140.000,00
Cadeaux publicitaires	385.000,00
Amortissement du véhicule de tourisme	320.000,00
Taxe sur véhicule de tourisme	300.000,00
Amendes et pénalités légales	360.000,00
Provisions (départ en retraite)	31.285.000,00
±impôt différé	13.069.187,19
IBS	15.928.510,00
Total des réintégrations	61.787.697,19
- Déductions :	
Intérêt couru non échu	21.250.000,00
Provision réalisée (les sortants)	100.070.000,00
Total des déductions	121.320.000,00
Résultat fiscal	83.834.263,66

Source : Etabli par nous-mêmes.

3.2.2. Contrôle des acomptes provisionnels dus par l'entreprise EI

Après la détermination du résultat fiscal, et avant de déterminer les acomptes provisionnels, il y a lieu de contrôler le montant des droits IBS dus par l'entreprise EI. On a :

$$\text{IBS} = \text{Résultat fiscal} \times \text{Taux}$$

Ainsi, les droits IBS dus sont de :

$$\text{IBS} = 83.834.263,66 \text{ DA} \times 19\% = \mathbf{15.928.510,00 \text{ DA}}$$

L'entreprise réalise un résultat net comptable de :

$$\text{Résultat net comptable} = \text{Résultat fiscal} - \text{IBS}$$

$$\text{Résultat net comptable} = 83.834.263,66 \text{ DA} - 15.928.510,00 \text{ DA}$$

$$\text{Résultat net comptable} = \mathbf{67.905.753,66 \text{ DA}}$$

A partir des données, ci-dessus, nous pouvons avancer que l'entreprise est dans la possibilité de prévoir ses acomptes provisionnels de l'année N+1.

A ce titre, les acomptes de l'IBS sont égaux et de l'ordre de trois (03) à payer et à régler comme suit :

$$\text{Acompte provisionnel} = \text{IBS(N)} \times 30\%$$

$$\mathbf{1^{er} \text{ acompte} = 15.928.510,00 \text{ DA} \times 30\%}$$

1^{er} acompte = 5.678.553 DA à payer avant le 20 Mars N+1.

2^{ème} acompte = 5.678.553 DA à payer avant le 20 Juin N+1.

3^{ème} acompte = 5.678.553 DA à payer avant le 20 novembre N+1.

A la fin de l'année N+1 et après avoir calculé le bénéfice ainsi que l'IBS, un solde de liquidation apparaît en matière d'IBS qu'il faut payer avant le 20 Mai de l'année qui suit celle de l'imposition.

Après le contrôle du **résultat fiscal** et des **acomptes provisionnels dus par l'entreprise EI**, nous *restituons les résultats de notre contrôle* en énumérant les points suivants :

1. L'entreprise EI souscrit effectivement à la déclaration IBS dans les délais ;
2. La déclaration est convenablement remplie et ne présente pas d'incohérences arithmétiques ;
3. La concordance comptable des déclarations est vérifiée afin de pouvoir justifier à postériori les sommes ou les indications portées sur ces dites déclarations ;
4. La déclaration est adressée aux services compétents dans les délais prescrits ;
5. En plus des trois grandes catégories d'impôt imposés par le régime du bénéfice du réel à savoir (IBS, TVA et TAP), Electro-Industries paie les impôts et taxes suivantes :
 - IRG sur les salaires et les traitements et salaires de ses employés dont l'obligation de retenue à la source lui est imposée en soumettant ces derniers au barème de l'IRG/TS ;
 - IRG sur jetons de présence liée à la rémunération des membres du conseil d'administration au taux de 15% ;
 - Une taxe d'assainissement au montant de 60.000,00 DA ;
 - Une taxe sur l'activité polluante et/ou dangereuse au montant de 540.000 DA ;
 - Une taxe sur le déstockage des déchets industriels au montant de 32 739,00 DA.

*Nous concluons sur le fait que l'entreprise EI dans son ensemble **respecte totalement** les règles d'établissement des déclarations fiscales dans la forme et dans le fond. Concernant les pénalités et les amendes légales, citées ci-dessus, l'entreprise EI ne nous a donné aucune information sur leur nature. Toutefois, quelles que soient leurs natures, leur présence présente une faille de gestion de la charge fiscale de l'entreprise et par extension alourdira ses droits dus.*

L'audit fiscal, comme nous l'avons déjà étudié, ne repose pas uniquement sur le principe de la régularité mais exige aussi le respect du principe de l'efficacité que nous développerons dans le point suivant dans le cas de l'entreprise EI.

II. La mise en œuvre de l'efficacité fiscale au sein de l'entreprise EI

La mise en œuvre du principe de l'efficacité fiscale au niveau de l'entreprise EI relève des capacités de l'auditeur fiscal à effectuer le contrôle :

- 1. Du système d'information fiscale de l'entreprise**
- 2. De l'intégration des aspects fiscaux dans la prise de décisions ;**
- 3. Des choix fiscaux dans l'entreprise.**

Après le contrôle de ces trois éléments, nous restituons nos résultats dans un quatrième point.

1. Contrôle du système d'information fiscale de l'entreprise

La collette des informations au niveau d'EI a révélé des points positifs mais aussi des insuffisances. Pour les points positifs, nous avons :

- L'existence d'un service fiscal et de personne chargée des questions fiscales;
- Le suivi de la mise en œuvre de projet important en examinant les retombées fiscales de ce projet et ce, au travers de l'analyse du plan de financement et l'examen des sources de financement externe (emprunt bancaire) et les éventuels économies d'impôts que peut engranger ce mode financement à effet de levier.

Quant aux insuffisances, nous avons :

- L'absence de directives de travail dans les documents définissant les tâches que doit entreprendre l'employé chargé de la fiscalité au sein de l'entreprise ;
- L'absence d'un système de veille réglementaire ;
- L'absence d'une convention d'assistance fiscale.

Après le contrôle du système d'information fiscale de l'entreprise EI, l'auditeur fiscal doit contrôler l'intégration des aspects fiscaux dans la prise de décisions.

2. Contrôle de l'intégration des aspects fiscaux dans la prise de décisions

Afin de contrôler l'intégration des aspects fiscaux dans la prise de décisions, nous avons élaboré un le contrôle de l'intégration de ses questionnaire (*cf. Annexe n°06*) dont les questions (n°6, 18, 21,23, 24, 26,29, 34 et 58) visent aspects fiscaux.

L'analyse des réponses montre les manques suivants :

- Absence d'une liste des mesures fiscales d'incitation ou des dispositions en faveur de l'entreprise EI afin de mettre en lumière les dispositions omises ;
- Absence d'une liste préalable des différentes mesures et dispositions de avec les spécificités de l'entreprise EI ;
- Absence d'étude détaillée des dispositions négligées pour apprécier les critères nécessaires qui permettent à l'entreprise d'exercer ces incitations fiscales.

3. Contrôle des choix fiscaux dans l'entreprise

A ce niveau, l'auditeur fiscal doit s'assurer que les choix fiscaux de l'entreprise EI n'alimentent pas les risques fiscaux. A ce sujet, l'entreprise EI ne nous a pas fourni les informations nécessaires pour pouvoir réellement se prononcer sur ce point. Par ailleurs, nous proposons à l'employé chargé de la fiscalité ce qui suit :

- Vérifier que l'entreprise EI adhère à des options au titre desquelles elle remplit les conditions exigées ;
- Vérifier lorsqu'elle cesse de remplir les conditions exigées à l'exercice d'une option de recourir à la déchéance de l'option ;
- Vérifier que l'entreprise EI n'adhère pas à de fausses options qui, en réalité, n'existent pas ou qui résultent d'une mauvaise interprétation d'un texte ;

- Vérifier que l'entreprise EI exerce un choix qui pourra être remis en cause par les autorités compétentes telle qu'une déduction de provisions non réalisées pour la détermination du résultat fiscal ;
- Vérifier que l'option à laquelle adhère l'entreprise EI ne se caractérise pas par un abus de droit par fausse prorogation d'une phase d'avantage octroyée et non justifiée tel est le cas des projets réalisés dans le cadre de l'ANDI ou une entreprise proroge la période de réalisation des projets et ne déclare pas par conséquent, la réalisation complète des projets pour une non-conformité à la loi qui exige le réinvestissement du bénéfice. Ce cas peut être assimilé à une mesure d'optimisation fiscale agressive (abus du droit à l'exonération).

Ainsi, et via le respect de cette démarche, nous restituons les informations et la capacité de l'entreprise EI à respecter les deux principes de l'audit fiscal : *la régularité* et *l'efficacité*.

4. Restitution des résultats de la mise en œuvre de l'audit fiscal au sein d'EI

La mission d'audit fiscal au sein de l'entreprise EI doit être finalisée par la rédaction d'un rapport d'audit fiscal. Dans ce rapport seront soulevées toutes les insuffisances relevées ainsi que nos recommandations. A ce titre, la vérification des principes de la régularité et de l'efficacité a révélé des manquements auxquels nous proposons des recommandations que nous présentons dans les deux tableaux n° 22 et n°23 qui font une copie de notre rapport d'audit.

Tableau n°22 : Vérification de la mise en œuvre des principes de régularité et d'efficacité fiscale.

Problèmes constatés	Commentaires/ recommandations
Respect du principe de régularité par l'entreprise EI	
Non formalisation de la procédure d'usage pour la section fiscale.	Formalisation de la procédure d'usage de la section fiscale dans un manuel de procédure.
Absence de grille de séparation des tâches pour les sections se rapportant directement à la fiscalité à savoir : Achat-fournisseurs ; Ventes-clients ; Personnel-paie ; Ventes-clients.	Proposition de grille de séparation des tâches (<i>cf. Annexe n°07</i>).
Absence de formalisation d'un calendrier fiscal.	-Formalisation d'un calendrier fiscal (<i>cf. Annexe °09</i>) -Utilisation de Google calendar en configurant les dates de paiement des droits et taxes afin d'éviter le paiement des pénalités de retard.
Absence de veille réglementaire.	Proposition de recours à un conseiller fiscal via signature d'une convention

Source : Etabli par nous mêmes.

Problèmes constatés	Commentaires/ recommandations
Respect du principe d'efficacité par l'entreprise EI	
Contraction d'une amende fiscale de 360.000,00DA <i>La contraction de cette amende fiscale traduit une gestion réactive et non proactive.</i>	La nécessité d'utilisation d'un calendrier fiscal afin d'éviter ce genre de soucis.
Achat de cadeaux publicitaires dépassant le seuil de 500DA/Unité. <i>La décision d'achat de ces cadeaux publicitaires sans tenir n'a pas tenu compte des retombées fiscales de ce choix.</i>	Optimiser les choix en matière de cadeaux publicitaires afin d'éviter les montants à réintégrer.
Véhicule de tourisme d'une valeur amortissable de 2.600.00 DA. <i>Il y a une inefficacité du choix fiscal en matière d'achat de véhicule de tourisme car ce dernier cause un excédent d'amortissement à réintégrer.</i>	Intégrer les éléments fiscaux avant de procéder à la décision d'achat en respectant le seuil de déduction.
Mode d'amortissement retenu : Linéaire	Mode d'amortissement recommandé est le progressif.
L'intérêt couru non échu.	Optimiser les choix fiscaux et ce, en choisissant la date de souscription aux emprunts nationaux afin de bénéficier d'une déduction complète et aboutir à une diminution du résultat fiscal imposable.
Une taxe d'assainissement au montant de 60.000,00 DA.	EI peut procéder à la diminution de sa taxe d'assainissement au tri sélectif des déchets, ceci entraînera le remboursement de 15% du montant de ladite taxe (Art. 263 quinquies du CIDTA).
Une taxe sur le déstockage des déchets industriels toxiques ou dangereux au montant de 32 739,00 DA.	Adopter une politique environnementale plus adaptée en procédant à l'acquisition de technologies moins polluantes afin de diminuer sa taxe sur le déstockage des déchets industriels toxiques ou dangereux.
- Absence d'une liste des mesures fiscales d'incitation ou des dispositions en faveur de l'entreprise EI afin de mettre en lumière les dispositions omises ; - Absence d'une liste préalable des différentes mesures et dispositions en faveur avec les spécificités de l'entreprise EI ; - Absence d'une étude détaillée sur les dispositions négligées pour apprécier les critères nécessaires qui permettent à l'entreprise d'exercer ces options.	Etablir une liste des mesures fiscales d'incitation et des régimes de faveur auxquels elle peut souscrire suivant ses spécificités en détaillant les conditions d'éligibilité à ce type d'options.

Source : Etabli par nous-mêmes.

Tableau n°23 : Autres problèmes constatés.

Problèmes constatés	Commentaires/ recommandations
Financement des projets d'investissement.	Dans la mesure de sa capacité d'endettement et de remboursement, EI peut procéder à un mode de financement externe des projets d'investissement afin de bénéficier des économies d'impôts que confère la déduction des intérêts à effet de levier financier.
Constatation de précompte en matière de TVA.	L'entreprise EI peut procéder à la demande de son remboursement (Article 50 du CTCA).
Mode d'achat.	Procéder à l'achat en franchise (Article 42 CTCA).

Une fois la mission d'audit fiscal au sein d'EI finalisée et après avoir élaboré le rapport d'audit dans lequel nous avons révélé les insuffisances et les recommandations pour l'entreprise en matière de gestion proactive de la charge fiscale, nous passons à la mesure de la performance financière d'EI corrélés à la fiscalité de cette dernière.

Section 03 : Mesure de la performance financière au niveau de l'entreprise Electro-Industrie, Azazga

La mesure de la performance financière au niveau de l'entreprise EI est d'une part, devenue indispensable en raison du contexte économique actuel plus compétitif, et de l'autre part, de l'obligation de s'assurer de la possibilité d'atteinte des objectifs stratégiques fixés.

Pour cela, l'entreprise doit avoir un système de mesure de performance financière fiable qui tient compte de tout changement environnemental susceptible de remettre en cause sa compétitivité et sa pérennité. Cette mesure de performance financière est faite sur la base d'un ensemble d'indicateurs financiers calculés sur la base des documents comptables et financiers de l'entreprise. Ainsi, l'objectif de cette section est de mesurer et d'analyser la performance financière de l'entreprise EI en analysant les différents états et les indicateurs financiers utilisés au niveau de l'entreprise. A ce titre, nous développons dans cette section :

- I. Utilisation des outils de pilotage de la performance financière au niveau de l'entreprise EI ;**
- II. Restitution des résultats de la performance financière de l'entreprise EI.**

I. Utilisation des outils de pilotage de la performance financière au niveau de l'entreprise EI

A ce niveau, nous entamons l'étude de la performance financière de l'entreprise EI par l'étude des états financiers de l'entreprise mis à notre disposition, lesquels serviront de socle de base à cette analyse que nous relierons aux éléments fiscaux susceptibles d'influencer directement ou indirectement la performance financière de l'entreprise. Ainsi, dans ce point nous développons les éléments suivants :

- 1. Analyse du budget des ventes de l'entreprise EI ;**
- 2. Analyse des états financiers de l'entreprise EI (bilan et compte de résultat) ;**
- 3. Analyse par les ratios de la performance financière de l'entreprise EI ;**
- 4. Application du modèle d'évaluation d'entreprise : Altman.**

1. Analyse du budget des ventes de l'entreprise EI

Le budget, par définition, est un plan d'activité future pour l'entreprise quel que soit sa forme ou son statut juridique. Ainsi, lorsque l'entreprise est soumise à l'IBS, l'impôt est payé par l'entreprise directement, il est donc nécessaire de budgétiser ce dernier. La budgétisation des trois majeurs impôts (IBS, TVA et TAP) à payer par l'entreprise EI se situe dans le cadre de la gestion proactive de sa charge fiscale. Ainsi l'entreprise EI peut procéder dans le cadre du respect du principe de l'efficacité fiscale à :

- Budgétiser l'IBS ;**
- Budgétiser la TVA et la TAP.**

1.1. Budgétiser l'IBS

L'IBS prévisionnel peut être établi sur la base des produits et des charges fiscalement déductibles que l'entreprise EI peut prévoir afin d'aboutir à la constitution d'un résultat fiscal prévisionnel. Ceci se fait comme suit :

- Au niveau du **compte de résultat prévisionnel** : il faut reporter le montant total de l'IBS de chaque exercice sur la ligne « Impôt sur les bénéfices ».
- Au niveau **du bilan prévisionnel**, il faut reporter :
 - le solde d'IBS à payer à la clôture de l'exercice au passif du bilan, dans la catégorie « dettes fiscales et sociales »,
 - ou, le cas échéant, reporter la créance de l'IBS à l'actif du bilan, dans la catégorie « créances fiscales ».

En raison de manque de données, nous ne pouvons malheureusement pas établir cette budgétisation de l'IBS pour l'entreprise EI que nous recommandons fortement pour une meilleure gestion de sa charge

1.2. Budgétiser la TVA et la TAP

Comme nous l'avons déjà expliqué au niveau de la dernière section du deuxième chapitre, la TVA et la TAP prend pour base d'imposition le CA_{HT} . De ce fait, la prévision des droits dus en matière de TVA et de TAP sont facilement prévisibles. Les prévisions faites en matière de ces deux taxes à payer permettent à l'entreprise EI de savoir combien elle décaissera de sa trésorerie au titre de chaque mois (établir un budget de trésorerie continuellement mis à jour) et de procéder ainsi à une gestion de sa trésorerie de façon rigoureuse. L'ensemble de ces pratiques fait partie du processus de gestion proactive de la charge fiscale et respecte le principe de l'efficacité de l'audit fiscal.

Afin de comprendre cette pratique, nous nous référons au cas de l'entreprise EI où nous présentons la démarche de budgétisation de la TVA et de la TAP. Pour ce faire, on procède d'abord à la présentation de l'état comparatif des réalisations par rapport aux prévisions du chiffre d'affaires par unité de production comme suit :

U : KDA

Prestation (KDA)	CA N-1	Chiffre d'affaires N		Ecart	Variation (Réalisation/ prévisions)
	Réalisation N-1	Réalisation N	Prévision N		
Unité moteurs et prestations					
Total CA UMP	308 182	275 970	395 278	-119 308	70%
Unité transformateurs					
Total CA UTR	3 673 652	1 559 134	2 862 048	-1 302 914	54%
Entreprise					
Total Production vendue	3 673 652	1 835 104	3 257 326	-1 422 222	56%
Total prestation Fournies	8 774	12 388	6 700	5 688	185%
TOTAL CA Entreprise	3 990 608	1 847 492	3 264 026	-1 416 534	57%

Source : Etabli par nous- mêmes à partir des documents internes de l'entreprise EI, consulté le 01/10/2020

➤ **Il ressort du tableau ci-dessus :**

- Un écart sur le CAN négatif de 1 416 534 KDA qui signifie que l'un chiffre d'affaires réalisé inférieur aux ventes prévues ;
Un taux de réalisation de 57%. $[(1\,847\,492 / 3\,264\,026) \times 100]$ avec le chiffre d'affaires de l'exercice N de 1 847 492 KDA et de 3 264 026 KDA pour les prévisions.

Ceci est principalement causé par une mévente non anticipée en raison du non renouvellement du contrat de vente avec le client principal de l'entreprise, à savoir la « Sonelgaz », ce qui explique pourquoi EI n'a pas atteint son objectif en termes de chiffre d'affaires.

Par la suite, nous procédons à partir du premier état à calculer **le chiffre d'affaires mensuel prévu et réalisé au titre de l'année N :**

U : KDA

Désignation	Prévisions N 01	Réalisations N 02	Ecart (02-01)
CA annuel	3 .264 .026	1 .847 .492	-1.416.534
CA mensuel = CA annuel /12	272.002,16	151.451,67	-120550,49
TVA collectée = CA mensuel x19%	51.680,41	28.776,95	-22903,46
TAP= CA mensuel x1%	2720,02	1514,51	-1205,51

A ce niveau l'entreprise, sur la base de son budget de vente prévu, peut estimer à l'avance le montant des droits dus en matière de TVA et de TAP et éventuellement expliquer les écarts constatés. Dans cet exemple, la non-conformité des prévisions aux réalisations s'explique,

tout simplement, par la perte du client principal de l'entreprise EI qu'elle n'a pas anticipé. Enfin, nous notons à cet effet, que la budgétisation de la TVA et de la TAP est une pratique de gestion proactive de la charge fiscale que nous recommandons à EI.

2. Analyse des états financiers de l'entreprise EI (bilan et compte de résultat)

L'analyse du bilan et du compte de résultat de l'entreprise EI permet d'une part, d'apprécier la santé financière de la société et d'autre part, d'analyser ses évolutions.

2.1. Analyse du bilan de l'entreprise EI

Dans cette étape, l'approche fonctionnelle permettra d'apprécier les indicateurs de l'équilibre financier de l'entreprise EI et de mesurer l'impact de la charge fiscale sur le patrimoine de l'entreprise. Pour ce faire, nous présentons les bilans comptables comme suit :

Tableau n°24 : Actif du bilan comptable de l'entreprise EI au 31/12/N-1 et au 31/12/N.

Désignation	Montants en KDA		Taux de réalisation (%)
	Réalisations (N-1)	Réalisations (N)	
Actif immobilisé courant :	3 005 710	4 006 070	33%
Immobilisations incorporelles	5 068	4 537	-10%
Immobilisations corporelles	2 091 239	1 956 639	-6%
Immobilisations encours	2 550	1 110	-56%
Immobilisations financières	850 000	2 000 000	135%
Impôts différés actif	56 853	43 784	-23%
Actif courant :	5 131 135	3 878 515	-24%
Stock et encours	1 995 237	2 718 023	36%
Créances et emplois assimilés	1 476 194	967 207	-34%
Disponibilités et assimilés	1 659 704	193 285	-88%
Total Actif	8 136 845	7 884 585	-3%

Source : Etabli par nous-mêmes à partir des documents internes de l'entreprise EI, consulté 01/10/2020

Tableau n°25 : Passif du bilan comptable de l'entreprise EI au 31/12/N-1 et au 31/12/N.

Désignations	Montants en KDA		Taux de réalisation (%)
	Réalisations (N-1)	Réalisations (N)	
Fonds propres :	6 996 529	6 996 796	0%
Capital émis	4 753 000	4 753 000	0%
Primes et réserves	1 948 791	2 096 009	8%
Résultat net	294 738	147 787	-50%
Passif non courant :	558 799	530 490	-5%
Emprunt et dettes financières	304 707	310 540	2%
Prov.et pds compt. d'avance	254 092	219 950	-13%
Passif courant :	581 517	357 299	-39%
Fournisseurs et comptes rattachés	375 010	240 926	-36%
Impôts	53 400	1 753	-97%
Autres dettes	153 107	114 620	-25%
Total Passif	8 136 845	7 884 585	-3%

Source : Etabli par nous-mêmes à partir des documents internes de l'entreprise EI, consulté 01/10/2020.

Ainsi, nous procédons au calcul des indicateurs de l'équilibre financier de l'entreprise comme suit :

- Calcul du Fonds de Roulement Net Global (**en KDA**) :

Indicateurs	N-1	N
Ressources stables :		
FP	6 996 529	6 996 796
Passif non courant	558 799	530 490
- Actif stables	(3 005 710)	(4 006 070)
Fonds de Roulement Net Global (FRNG)	4 549 618	3 521 216
Actif circulant		
Stock et encours	1 995 237	2 718 023
Créances et emplois assimilés	1 476 194	967 207
- Passif courant	(581 517)	(357 299)
Besoin en Fonds de Roulement (BFR)	2 889 914	3 327 931
FRNG	4 549 618	3 521 216
- BFR	(2 889 914)	(3 327 931)
Ou bien :		
Trésorerie actif – Trésorerie passif		
Trésorerie Nette (TN)	1 659 704	193 285

Source : Etabli par nous-mêmes.

L'entreprise présente un $FR > 0$, un $BFR > 0$ avec $FR > BFR$ d'où une $TN > 0$. Ceci traduit tout simplement que l'entreprise dégage un surplus de ressources stables capable de faire face au besoin en fonds de roulement engendré par l'exploitation de l'entreprise EI.

Toutefois, si l'on calcule le taux dévolution des indicateurs sus calculés, nous constatons ce qui suit :

Désignations	Calcul
Evolution du FRNG	$\frac{FRNG(N)-FRNG(N-1)}{FRNG(N-1)} = \frac{3\,521\,216-4\,549\,618}{4\,549\,618} = -22,60\%$
Evolution du BFR	$\frac{BFR(N)-BFR(N-1)}{BFR(N-1)} = \frac{3\,327\,931-2\,889\,914}{2\,889\,914} = +15,15\%$
Evolution de la TN	$\frac{TN(N)-TN(N-1)}{TN(N-1)} = \frac{193\,285-1\,659\,704}{1\,659\,704} = -88,35\%$

- La baisse du taux d'évolution du FR s'explique par le fait de l'augmentation du BFR. En effet, les besoins d'exploitation ont augmenté sans pour autant que les ressources stables n'augmentent pour y faire face ;
- Le BFR a connu une augmentation de 15,15% due à la baisse des ressources d'exploitation exprimées par le compte « fournisseurs et comptes rattachés ». De ce fait, l'entreprise EI se doit de revoir sa politique de négociation auprès de ses fournisseurs afin de s'accorder des délais plus longs, assurer une meilleure rotation de ses stocks, accorder des délais moindre à ses clients. Par ailleurs, pour faire face au problème d'augmentation du prix des matières premières importées par l'entreprise face à la dévaluation du dinar algérien, il y a lieu de constitution une provision pour perte de change ;
- La TN connaît une dégradation drastique de 88,35% due d'une part, à l'augmentation du BFR, à la baisse du FRNG et d'autre part, à la perte du client potentiel de l'entreprise : la « SONELGAS ».

Face à cela, l'entreprise EI se doit de renforcer ses ressources stables en augmentant son FRNG par l'augmentation de ses ressources stables et la diminution de ses actifs immobilisés notamment le poste « immobilisation financière » ayant un taux d'évolution de 135%. A l'instar de cette proposition, et en tant qu'auditeur fiscal s'intéressant qu'aux éléments relevant du domaine fiscal, nous remarquons également que le poste :

- **Impôt différé d'actif** présente un montant de 56 853KDA pour l'année N-1 et diminue jusqu'à 43 784KDA en N. Ceci apparait quand il y a un décalage temporaire entre les charges comptables et les charges fiscales mais en l'absence de visibilité n'est pas encore considérée comme déductible en raison du retard de l'événement la rendant déductible. Toutefois, il peut s'agir d'un impôt récupérable sur des exercices futurs, de provisions comptables pour risque d'amortissement ou de déficits fiscalement reportés ou encore de moins value à long terme.

L'impôt différé actif englobe ce qui sera imputable à des années fiscales ultérieures. A cet effet, *l'entreprise EI doit identifier l'origine de ce poste afin d'alléger son actif stable afin d'améliorer ses performances financières ;*

- **Impôts au passif** présente une diminution. Celle-ci n'est pas liée à des avantages fiscaux octroyés ou à la déductibilité des économies d'impôts qu'entraîne la déductibilité des intérêts dus à l'augmentation des dettes dont le taux d'évolution n'est que de 02% mais ceci est, tout simplement, dû à la perte de son plus grand client, d'où la baisse des produits de l'entreprise EI, et par conséquent de son CA.

Dans ce cas, l'entreprise EI est dans l'obligation de revoir sa politique commerciale afin d'augmenter son CA et de diversifier ses produits par la fidélisation de ses clients et l'attrait de nouveaux clients.

Après l'analyse du bilan comptable de l'entreprise et les postes se rapportant à la fiscalité, nous passons maintenant à l'étude des soldes du TCR ;

2.2. Analyse du TCR de l'entreprise EI

Pour analyser le compte de résultat de l'entreprise EI, nous procédons à sa présentation comme suit :

Tableau n°26 : Tableau du Compte de Résultat de l'entreprise EI au 31/12/N et au 31/12/N-1 (en KDA).

Rubrique	Réalisations (N-1)	Réalisations (N)	Taux de croissance (%)
Ventes et produits annexes	3 990 608	1 847 492	-54
Variations stocks produits finis et encours	-1 145 539	847 864	25,98
Production immobilisée	0	1 655	croissance
Subvention d'exploitation	420	0	-100
Production de l'exercice	2 845 489	2 697 011	-5,20
Achats consommés	1 683 118	1 687 793	0,27
Services extérieurs et autres consommations	60 632	49 552	-18,27
Consommation de l'exercice	1 743 750	1 737 345	-0,36
Valeur ajoutée d'exploitation	1 101 739	959 666	-13
Charge de personnel	626 550	676 235	7,92
Impôts et taxes assimilées	52 811	19 943	-62
Excédent Brut d'Exploitation	422 378	263 488	-37,60
Autres produits opérationnels	12 827	9 566	-25,42
Autres charges opérationnelles	3 215	4 774	48,50
Dotations aux amortis et provisions	183 904	181 485	-1,31
Reprise/pertes de valeurs et provisions	108 615	6 198	-94,30
Résultat d'exploitation	357 121	92 993	-74
Produits financiers	49 163	82 229	67
Charges financières	24 975	2 858	-89
Résultat financier	24 188	79 371	228
Résultat courant avant impôts	381 309	172 364	-55
Impôts exigible/résultat	66 625	11 508	-82,72
Impôts différés/résultats ordinaires	19 525	13 069	-33
Résultat Net de l'Exercice	295 159	147 787	-49,92

Source : Etabli par nos soins à partir de documents internes de l'entreprise EI, consulté le 01/10/2020

En matière de performance économique de l'entreprise EI, l'analyse des soldes du compte de résultat révèle :

- C'est un solde difficilement exploitable du fait de sa composition très hétérogène, celui-ci est composé de la production vendue, de la production stockée et de la production immobilisée. L'objectif est de repérer certaines anomalies liées aux stocks et à l'évaluation des éléments qui composent la production de l'exercice.
- La baisse de la production s'explique par une baisse drastique de vente des produits de l'entreprise due par la perte du client SONELGAZ.

- La VA est un solde qui d'apprécier la capacité de l'entreprise à créer de la richesse, sa baisse durant l'année N est expliqué par l'augmentation des achats consommés, de la consommation de l'exercice et par la baisse des ventes de l'entreprise.

- Une baisse de l'EBE. Ce dernier représente la part de la valeur ajoutée qui revient à l'entreprise EI et à ses apporteurs de capital sans prendre compte la manière dont est financée l'activité ou sa politique d'amortissement. Il indique la ressource générée par l'exploitation de l'entreprise indépendamment de sa politique d'amortissements (dotations) et du mode de financement (charge Financières)

L'excédent brut d'exploitation est un indicateur de la performance industrielle et commerciale ou de la rentabilité économique de l'entreprise a baissé au niveau de l'entreprise EI en raison de la diminution de la VA et aux faibles subventions d'exploitation octroyés par la société.

- Une baisse du résultat d'exploitation qui traduit la baisse de la performance économique de l'entreprise et ce toujours dû par la baisse des produits de l'entreprise à savoir son CA;

- Un résultat financier qui semble faire revivre la situation financière de l'entreprise EI. Cette situation s'explique par les placements financiers qu'a effectué l'entreprise EI durant l'année N ;

- Des résultats nets positifs. Ces derniers traduisent l'enrichissement de l'entreprise EI au cours des exercices considérés malgré la perte d'un client important. Toutefois, pour améliorer ses indicateurs financiers et sa performance financière par extension, l'entreprise EI est tenue de mettre en place des moyens lui permettant de fidéliser ses clients et d'attirer de nouveaux clients potentiels.

Pour une étude plus précise de la performance financière de l'entreprise EI, nous procédons à l'analyse par les ratios.

3. Analyse par les ratios de la performance financière de l'entreprise EI

Les ratios sont des formules mathématiques acceptant de mettre en relation deux grandeurs, ce qui permet d'apprécier la santé financière de l'entreprise EI. Pour ce faire, nous présentons les ratios dont nous avons pu avoir les données essentielles à leur calcul :

1. Les ratios de structure financière ;
2. Les ratios de liquidité financière ;
3. La capacité d'autofinancement ;
4. Les ratios à portée fiscale.

3.1. Les ratios de structure financière

Ces ratios permettent de comprendre la composition de la structure financière de l'entreprise et de savoir comment celle-ci se finance-t-elle. On trouve à cet effet :

- Le ratio de couverture des immobilisations :

$$N-1 = \frac{\text{Ressources stables}}{\text{Emplois stables}} = \frac{7301236}{3005710} = 2,42 > 1$$

Ce résultat signifie que l'entreprise couvre largement ses emplois stables

$$N = \frac{\text{Ressources stables}}{\text{Emplois stables}} = \frac{7\,527\,286}{400\,6070} = 1,87 > 1$$

Ces résultats signifient que l'entreprise EI dispose d'un fonds de roulement qui couvrent largement ses besoins stables et dégagent un supplément qui devra financer ses besoins en fonds de roulement.

- Le ratio d'indépendance financière :

$$N-1 = \frac{DLMT}{\text{Capitaux permanents}} = \frac{304\,707}{7301236} = 7,76\% < 50\%$$

Ce qui signifie que l'entreprise EI est solvable et ne fait pas trop appel aux capitaux étrangers

$$N = \frac{DLMT}{\text{Capitaux permanents}} = \frac{310\,540}{7\,525\,328} = 4,12\% < 50\%$$

Ce qui signifie que l'entreprise EI est solvable et ne fait pas trop appel aux capitaux étrangers, ce qui apparait aussi par le calcul du ratio ci-après :

$$N-1 = \frac{\text{fonds propres}}{\text{Capitaux permanents}} = \frac{6\,996\,529}{7301236} = 0,95 > 50\% \text{ l'entreprise EI est indépendante}$$

financièrement.

$$N = \frac{\text{fonds propres}}{\text{Capitaux permanents}} = \frac{6\,996\,796}{7\,525\,328} = 0,92 > 50\% \text{ l'entreprise EI est solvable.}$$

L'entreprise EI recourt moins aux capitaux étrangers dans le financement de son activité.

Les ressources stables de l'entreprise EI. Toutefois, la solvabilité de l'entreprise EI a connue une baisse d'environ 03% qu'elle doit récupérer.

On peut aussi proposer le ratio de solvabilité (en %):

Ratio de	Formule	N-1	N
Solvabilité	Total actif / Total de dettes	7,14	8,88

Le ratio de solvabilité a enregistré une augmentation par rapport à N-1, ce qui signifie que l'entreprise est en mesure de rembourser rapidement ses dettes si elle devrait cesser brutalement toute son activité et procéder à la vente de tout son actif.

3.2. Les ratios de liquidité

Nous présentons dans le tableau, ci-dessous, les trois ratios qui nous renseignent sur la liquidité de l'entreprise.

Ratios	Formules	N-1 en %	N en %
Liquidité générale	Stocks + Créances + Disponibilités / Dettes à court terme Exemple : N-1= $\frac{1\,995\,237+1\,476\,194+1\,659\,704}{581\,517}$	8,82	10,85
Liquidité relative	Créances + Disponibilités / Dettes à court terme Exemple : N-1 = $\frac{1\,476\,194+1\,659\,704}{581\,517}$	5,39	3,24
Liquidité immédiate	Disponibilités / Dettes à court terme Exemple : N-1 = $\frac{1\,659\,704}{581\,517}$	2,85	0,54

Source : Etabli par nos soins à partir des documents internes à l'entreprise, consulté le 01/10/2020.

- **Le ratio de liquidité générale** signifie que l'entreprise peut faire face à ses engagements à court terme grâce à son actif circulant. Ce ratio est supérieur à 1 pour les deux années, et a connu une progression par rapport à l'exercice N ;
- **Le ratio de liquidité réduite (à terme)** est supérieur à 1 pour les années N-1 et N avec une légère diminution en N-1. Il signifie que l'entreprise Electro-Industries, Azazga arrive à rembourser ses dettes grâce à ses liquidités disponibles et à l'encaissement de ses créances ;
- **Le ratio de liquidité immédiate** doit être au moins égale à 60%. Il montre que l'entreprise Electro-Industries peut faire face à ses engagements à court terme en faisant appel uniquement à ses disponibilités. Ceci signifie que cette entreprise dispose d'une trésorerie abondante en N-1. Dans ce cas, l'entreprise doit sélectionner les placements les plus rentables pour dégager des produits financiers (cette action a été engagée en N).

De ces trois ratios, nous pouvons conclure que les ratios de liquidité ont enregistré une appréciation par rapport à N-1, ce qui signifie que l'entreprise est en mesure de rembourser rapidement ses dettes si elle devrait cesser brutalement toute son activité.

3.3. Le ratio de Capacité d'Autofinancement (CAF)

La CAF constitue un surplus monétaire potentiel et non disponible dégagé par l'activité de l'entreprise, car elle est calculée en faisant abstraction des délais d'encaissements de produits et des délais de décaissements des charges qui la composent.

Méthode de calcul	Formule	CAF N-1	CAF N
Soustractive	EBE + produits encaissables - charges décaissées	370 028	323 074
Additive	Résultat net + charges non décaissées - produits non encaissables		

Source : Etabli par nous-mêmes à partir des documents internes de l'entreprise EI consulté le 01/10/2020

La capacité d'autofinancement a connu une baisse de 12,68% qui est justifiée par la baisse du résultat net de l'exercice de près de 50%. La capacité d'autofinancement positive durant les deux exercices permet à l'entreprise EI de renouveler ses investissements, et de rémunérer ses actionnaires.

3.4. Les ratios à portée fiscale

Pour toucher le côté fiscal, nous proposons de calculer le **levier financier** afin de connaître l'effet des économies d'impôts dues par la déductibilité des intérêts financiers sur la rentabilité financière de l'entreprise ainsi que le **ratio de pression fiscale**.

- On a la formule de calcul de l'effet de levier financier suivante :

$$RF = \left[RE + (RE - I) \times \frac{Dettes}{FP} \right] (1-IBS)$$

Avec :

RF = Rentabilité Financière

RE = Rentabilité Economique

I = taux d'intérêt applicable par les banques aux emprunts (*nous avons supposé l'utilisation du Taux appliqué par la BNA*)

IBS = Impôt sur le Bénéfice des Sociétés

Ce qui nous donne :

$$RF = \frac{\text{Résultat net}}{\text{capitaux propres}} = \frac{147\,787\,000}{6\,996\,796\,000} = 2,11\%$$

$$RE = \frac{\text{Résultat d'exploitation}}{\text{capitaux engagés}} = \frac{92\,933}{7\,527\,286} = 1,23\%$$

$$\begin{aligned} \text{D'où: } RF &= \left[RE + (RE - I) \times \frac{Dettes}{FP} \right] (1-IBS) \\ &= \left[1,23\% + (1,23\% - 6,25\%) \times \frac{310\,5400}{6996796} \right] = -0,23\% \end{aligned}$$

Le but de cette formule est de comprendre l'effet de la déductibilité des intérêts (économies d'impôt) sur la performance financière de l'entreprise à condition que le coût de la dette soit inférieur à la rentabilité économique. Dans le cas de l'entreprise EI il est enregistré une rentabilité économique largement inférieure au coût des

emprunts EI (1,23% < 6,25%). A cet effet, l'emprunt auprès des établissements financiers ne confère pas un effet de levier mais **un effet de massue**.

- **Le ratio de pression fiscale** permet de mettre en relation la somme totale des impôts ou d'un impôt sur le bénéfice des sociétés. Ce ratio permet d'effectuer des comparaisons globales sur l'éventuelle possibilité de changement de taux ou de mesurer l'impact d'une réduction, d'abattement ou d'avantages fiscaux sur l'entreprise. De plus, ce ratio peut avoir une portée macroéconomique dans la mesure où il peut faire l'analogie des différentes pressions fiscales des différents pays si l'entreprise aspire à implanter son activité ou ses ateliers en dehors du territoire national, c'est ce qui relève de l'application du principe d'efficacité fiscale.

On a le mode de calcul du ratio de pression fiscale suivant :

$$\text{Pression fiscale} = \frac{\text{IBS}}{\text{Bénéfice net de la société}} = \frac{15.928.510,00\text{DA}}{147\,787\,000} = 10,77\%$$

Ainsi, ce taux peut faire l'objet de comparaison si l'entreprise s'accorde une réduction du taux de l'IBS si le législateur algérien en institue une réduction. Cette réduction est décidée par voie réglementaire lorsque l'entreprise souscrit à un régime d'avantage.

En contrôlant de plus près la composition du poste « impôts, taxes et versements assimilés », nous avons constaté que l'entreprise EI, tel que nous l'avons vu au niveau du calcul du résultat fiscal, a subi des pénalités légales de 360.000 DA. Ces dernières portent atteinte aux principes de régularité et d'efficacité ainsi qu'à sa performance financière.

Après analyse de la situation, nous constatons que l'entreprise EI :

- N'a pas respecté une disposition légale, c'est pour cela qu'elle a contracté des pénalités et donc a porté atteinte au principe de la régularité ;
- A porté atteinte au principe d'efficacité vu que le non respect de la disposition légale relève de la gestion proactive des risques fiscaux, chose qui n'a pas été faite ;
- A perdu en rentabilité financière du fait du relèvement du montant des droits dus entraînant la baisse du résultat net que nous expliquons comme suit :

Rentabilité financière de l'entreprise EI pour l'année N	
Rentabilité financière sans contracter de pénalités	Rentabilité financière (RF) avec des pénalités
- Résultat avant impôt = 172 364 000 DA - Impôt total dus – pénalité = 11.508.000-360.000 = 11.148.000 DA - Résultat net = 172 364 000 - 11.148.000 = 161.216.000 DA - Rentabilité financière = $\frac{\text{résultat net}}{\text{capitaux propres}}$ - Rentabilité financière = $\frac{161.216.000}{6\,996\,796\,000}$ - Rentabilité financière = 2,30%	$RF = \frac{\text{résultat net}}{\text{capitaux propres}}$ $RF = \frac{147\,787\,000}{6\,996\,796\,000}$ - RF = 2,11%

Source : Etabli par nous-mêmes.

Malgré les faibles taux de rentabilité de l'entreprise EI, il n'en demeure pas moins que le non paiement des pénalités contribue à relever la rentabilité financière d'un taux de (2,30 % - 2,11% = **0,19%**). Il ne faut pas oublier que l'entreprise, malgré ce faible taux de contribution à la hausse de la rentabilité financière, les sanctions pécuniaires peuvent parfois doubler suite à l'application des amendes au taux de 50% ou de 100% sur les droits en fonction du cas constaté par l'administration fiscale, elle peut même établir des impôts par rôle ou voire même des sanctions pénales menaçant la pérennité de l'entreprise.

4. Application du modèle d'évaluation de l'entreprise : Altman

Pour finir cette analyse de la performance financière, il faut procéder à l'évaluation de l'entreprise dans son ensemble par le modèle d'Altman qui répond à une question fondamentale : *Est-ce que l'entreprise est susceptible de faire faillite ?*

Suivant l'application du modèle, on a :

$$Y = 1,2X1 + 1,4X2 + 3,3X3 + 0,6X4 + X5$$

Avec :

Désignation	Formule	N-1	N
X1	Fonds de roulement /actif total Exp : 4 549 618 / 8 136 845	0,55	0,44
X2	Réserve / actif total Exp : 1 948 791 / 8 136 845	0,23	0,26
X3	EBE /actif total Exp : 422 378 / 8 136 845	0,051	0,033
X4	Capitaux propre /total dettes Exp : 6 996 525 / 1 140 316	6,13	7,88
X5	Chiffre d'affaires /actif total Exp : 3 990 608 / 8 136 845	0,49	0,23

Ce qui nous donne :

- $Y_{N-1} = 1,2(0,55) + 1,4(0,23) + 3,3(0,051) + 0,6(6,13) + 0,49$

$$Y_{N-1} = 0,66 + 0,322 + 0,168 + 3,678 + 0,49$$

$$Y_{N-1} = \mathbf{5,318}$$

- $Y_N = 1,2(0,44) + 1,4(0,26) + 3,3(0,033) + 0,6(7,88) + 0,23$

$$Y_N = 0,528 + 0,364 + 0,1089 + 4,728 + 0,23$$

$$Y_N = \mathbf{5,958}$$

Par les résultats obtenus, nous constatons que « Y » est supérieur à 2,99 pour les deux années N-1 et N. Le résultat affiche respectivement **5,318** et **5,958** qui sont donc supérieurs à 2,99. A ce titre, *l'entreprise EI a un potentiel financier intéressant, saine, elle est donc très loin du risque de faillite.*

Conclusion du chapitre 04

Pour ce dernier chapitre, en se mettant à la place de l'auditeur fiscal, **nous concluons** dans notre rapport d'audit final par l'attribution à l'entreprise EI de la **certification sous réserve** en raison :

- des faiblesses constatées au niveau du système de contrôle interne ;
- des failles quant au non respect de la régularité ;
- des problèmes au niveau de la gestion proactive de la charge fiscale portant atteinte au principe de l'efficacité.

Toutefois, l'entreprise EI présente des points forts en matière d'établissement de la liasse fiscale et semble maîtriser la connectivité permanente existant entre la comptabilité et la fiscalité.

La présente étude nous a permis de lier l'audit fiscal à la performance financière de l'entreprise EI et de comprendre le rôle important que ce dernier présente au sein de l'entreprise. Pour cela, nous recommandons vivement à la société Electro-industries Azazga *de recourir à la mise en place d'un service spécial du suivi des opérations fiscales et d'appliquer l'ensemble des pratiques proposées au sein de cette section en vue d'améliorer sa situation financière et surtout de ne plus avoir à subir sa charge fiscale mais de la dompter.*

Conclusion générale

On assiste depuis quelques années à une profusion de formes nouvelles d'audit soucieuses de s'attirer à leur tour les faveurs de l'entreprise. L'audit fiscal s'inscrit dans cette tendance.

L'audit fiscal présente un produit nouveau qui assure des atouts diversifiés éveillant l'appétit des différents agents économiques, plus spécialement l'entreprise. Ces atouts sont d'abord liés au droit fiscal. La fiscalité apparaît comme un facteur d'insécurité pour l'entreprise ; elle tend cependant, et fort justement à être perçue aujourd'hui comme un facteur potentiel de différenciation grâce à l'émergence du *concept de gestion fiscale*.

L'audit fiscal, en proposant *un diagnostic fiscal*, s'inscrit dans cette double perspective de sécurité et d'efficacité. L'entreprise éprouve, chaque jour, le besoin d'un regard critique porté de façon indépendante sur ses actions audit fiscal lui offre l'opportunité d'établir un *bilan de santé fiscale*, d'autant plus précieux qu'il porte sur un domaine interférant constamment avec les opérations de l'entreprise, mais pour lequel les dirigeants ou responsables de ces entreprises ne présentent ni prédispositions et ni affinités.

L'audit fiscal permet ainsi de réaliser une synthèse sur tout ou partie de la fiscalité au sein de l'entreprise. Cette *synthèse fiscale*, réalisée dans le cadre d'une mission autonome, peut en outre prendre des contours différents ; la diversité des objectifs poursuivis par les prescripteurs potentiels d'un audit fiscal engendre en effet une grande variété des missions d'audit fiscal.

L'étroitesse des liens entre la fiscalité et les autres branches font de l'audit fiscal un centre d'intérêt supplémentaire pour les conseils juridiques et fiscaux qui mettent déjà en œuvre cette forme d'audit fiscal implicite au travers du suivi des dossiers des entreprises.

Plus impératif que jamais, la pérennité de l'audit fiscal est subordonnée à la définition de normes régissant cette fonction à part entière. La définition des normes doit être une garantie de qualité de façon à éradiquer les incertitudes de l'avenir évolutif de la législation fiscale ; celles-ci doivent avoir un socle fixe aux branches variables et ajustables suivant l'évolution et les modifications apportées par les lois de finance.

Pour conclure, l'audit fiscal a montré une manière efficace pour concilier l'entreprise avec sa charge fiscale. C'est un outil permettant à l'entreprise de dominer sa fiscalité et ne pas être dominée par elle. Ainsi, la fiscalité cessera d'être une contrainte dans la gestion de l'entreprise et devenir une variable comptable à part entière.

Ainsi, le présent mémoire de master répond à **la problématique de recherche** posée dans de ce travail de sorte où le respect du principe de **la régularité** verrouille les facteurs de risque se rapportant à la sécurité fiscale de l'entreprise de façon à éviter toute éventuelle situation complexe avec l'administration fiscale, et où le respect du principe de **l'efficacité** contribue à l'amélioration des indicateurs de performance financière de l'entreprise, c'est à ce niveau qu'apparaît **le rôle de l'audit fiscal dans l'amélioration de la performance financière de l'entreprise**.

Quant aux trois (03) hypothèses proposées, nous avons bien pu les corroborer. En effet, la mission d'audit fiscal établie par un auditeur fiscal contribue à atténuer le risque fiscal dans la mesure où la régularité fiscale évite **les contrôles fiscaux** de l'administration fiscale (**1^{ère} hypothèse**).

Le respect du principe de régularité dans l'établissement des déclarations, dans le respect des délais et dans l'insertion des préoccupations fiscales lors des prises de décision au sein de l'entreprise, voire même aller au-delà de la simple soumission aux règles fiscales mais chercher à s'attribuer des avantages fiscaux assurant l'amélioration de la performance financière de l'entreprise fait de l'audit fiscal un instrument de sécurité légal et financier (**2^{ème} hypothèse**).

Concernant l'utilisation des dispositions du droit fiscal visant la réduction de sa charge fiscale, autrement dit l'optimisation fiscale, nous avons constaté que seule l'expertise de l'auditeur fiscal est en mesure de fixer la limite de ces manœuvres avantageuses servant sa performance financière, qui peuvent très facilement prendre un revirement outrancier menaçant la pérennité de l'entreprise (**3^{ème} hypothèse**).

Toutefois, il faut signaler que cette dernière ne concerne pas l'entreprise Electro-industries, mais concerne en théorie les sociétés de grande envergure composant des groupes et procédant à des montages financiers très compliqués que seuls les experts de la finance peuvent décrypter et celles dont le service fiscale connaît une performance vertigineuse à tel point où l'on procède à ce qu'on qualifierait, nous-mêmes, de **fraude légale** que seuls les experts fiscaux peuvent déceler et arrêter avant que ces mesures d'optimisation outrancières menacent la pérennité du groupe de sociétés.

Par ailleurs, il nous paraît important de mentionner certaines difficultés, que nous avons rencontrées lors de notre quête d'informations scientifiques, se rapportant :

- Au caractère novateur de l'audit fiscal et de l'absence d'un cadre légal formel régissant cette pratique ;
- Aux opportunités offertes à l'audit fiscal du point de vue où l'on remet son existence en question et ce, du fait de savoir si l'audit fiscal réponds à des besoins non satisfaits par l'audit comptable ;
- A l'autonomie de l'audit fiscal dans la mesure où ce dernier doit toujours recourir à l'audit comptable ;
- Au fait de l'absence d'outils économétriques afin de relier les différentes variables fiscales aux indicateurs de la performance financière de l'entreprise ;
- Au secret professionnel et aux informations internes de l'entreprise EI auxquels on n'a pas pu accéder afin d'établir un contrôle plus approfondi, notamment à la nature des charges et des produits, à la consultation des descriptifs des postes et à bien d'autres informations.

Aussi, comme nous le savons tous, la recherche est graduelle et ne peut être arrêtée à un certain niveau ou limitée à la simple première approche du sujet dont fait l'objet ce mémoire de master. Pour cela, nous proposons aux étudiants s'intéressant au présent sujet, qui suscite un grand intérêt, de recourir aux études économétriques, chose qui permettra de mettre en

relation différentes variables fiscales avec les variables de la performance financière. A ce titre, nous pouvons proposer :

1. L'étude économétrique de l'impact des différentes incitations fiscales sur les variables financières de l'entreprise ;
2. L'étude par une modélisation mathématique de l'impact des pressions fiscales sur la performance des entreprises algériennes.

Références bibliographiques

I. Ouvrages et revues :

- A. Dahak et R.Kara dans leur ouvrage « mémoire de master », ed El Amel, coll plus, 2015. N. Ville Tizi-Ouzou.
- A. Agostiné, les options fiscales, LGDJ 1983.
- A. Desroches, A. Leroy, F. Vallée, La gestion des risques principes et pratiques, 2^{ème} édition revue et augmentée, Editions Lavoisier, 2007, P298.
- A. Renaud, N. Berland, Mesure de la performance globale des entreprises, “comptabilité et environnement”, May 2007, France.
- A. Bourguignon, « Peut-on définir la performance ? », revue française de comptabilité, 1995.
- A. Jolibert et Y. Giodrdano, Pourquoi je préfère la recherche quantitative et pourquoi je préfère la recherche qualitative, Revue internationale PME : Economie et gestion de la petite et moyenne entreprise, Vol N°29, 1 Juin 2016.
- Audit d'efficacité au Canada : Rev. Fr. De comptabilité, juin 1986, P8.
- A. Gazengel et H. de la Bruslerie, TVA et besoins de financement : Rev. FR. De gestion, Mai-Juin, 1980, P71.
- A. Khemkhem, « La dynamique de contrôle de gestion », Dunod, 1976.
- A. Massiera, Finance d'entreprise et finance de marché en zone francs, édition : Harmattan, Paris, 2001, P41.
- A. Belbachir, L'audit fiscal : importance et enjeux cas de l'Algérie, publié à : International Journal of Economics & Strategic Management of business Process (ESMB), vol.13, PP 58-68.
- Audit d'efficacité au Canada : Rev. Fr. De comptabilité, juin 1986, P8.
- B. Erle, Tax Risk Management and Board Responsibility. In Tax and Corporate Governance (Eds, Drexl, J.M. Hilty, R. Schön, W. Straus. J), Springer, 2008, pp. 205-220.
- B et F. Grandguillot, L'analyse financière, 12^{ème} édition Gualino lextenso, 2014-2015, P75.
- B et F. Grandguillot, Analyse financière, 4^{ème} édition : Gualino, 2006, pp47-48.
- C. Perochon et L. Klee, Structure économique et juridique de l'entreprise et TVA. : Rev. Fr. de comptabilité, Mai 1982, P223.
- C. Gerschel, Le risque fiscal de la fusion rapide entre la société holding et la société cible après une opération de LBO, Semaine Juridique, Edition Entreprise, 1996, 44/45 : P. 465.
- C. Garbarino, Aggressive Tax Strategies and Corporate Tax Governance: An Institutional Approach. Working paper, 2008.
- C. Marmuse, Performance, Encyclopédie de gestion, tome 2, 2^{ème} édition, Economica Paris, 1997, P2199.

- C.Mendoza & al, Tableau de bord et balance scorecard guide de gestion RF, groupe revue fiduciaire, 2002, p65-67.
- C .HOAREAU, Maitriser le diagnostic financier, 3^{ème} édition, Revue fiduciaire, 2008, P88.
- C.Selmer, Construire et défendre son budget : outils comportements, les Editions Dunod, Paris, 2003,P 175.
- DEGOS JEAN-GUY, Stéphane Griffiths, Gestion financière de l'analyse à la stratégie, édition : d'organisation Groupe Eyrolles 61 boulevard Saint-germain, 75240 Paris Cadex, 2011, P35.
- Erasmus, D.N., Proactive Tax Risk Management, Research paper n° 1435612, Thomas Jefferson School of law, California, 2009.
- F.BOGLIOLO, Améliorez votre performance économique ! Tout ce que vous avez toujours voulu savoir sur la Création de Valeur sans jamais oser le demander, Editions d'organisation, 2000, P30.
- F .LEROY, Les stratégies de l'entreprise, 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 2008, P7.
- G .Charreaux, La recherche en finance : quel positionnement méthodologique ?, Revue: Finance Contrôle Stratégie, Vol N° 11, 01 février 2008, PP. 237 - 290.
- H.Vlaemminck, Histoire et doctrine de la comptabilité, édition : Pragnos, 1979, P17.
- H.Bidaud, La gouvernance fiscale. Reflets. Mars/Avril2008,pp. 60-61.
- H.Stolowy et J-L Velot, Le flow-shart, un outil au service de l'auditeur : Revue française de comptabilité, Janvier 1985, P16.
- H.Bouquin, Le contrôle de gestion, 8^{ème} édition, presse universitaire d France, Paris, 2008, P75.
- H.F.Stettler, Auditing principales, Trad. française : J.Raffegau, Edition Publi-Union, 1979 .P109
- I.HAMMADOU et A.TESSA, fiscalité de l'entreprise, édition: pages bleues, collection: gestion, 2015, pp20-22.
- J.Raffegau, P.Dufils, R.Gonzalez et F.Aashworth, Audit et contrôle des comptes, édition : Publi-Union, 1979, P12.
- J.Raffegau, F.Dubois et D.Menonville, L'audit opérationnel, coll. Que sais-je ?, P.U.F 1984, P7.
- J.Raffegau, P.Dufils et D.Menonville, Audit financier, coll. Que sais-je ?,1^{ère} édition, Paris, Avril 1994, P7.
- J.Freedman, G.Loome, J.Vella, Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches. British Tax Review1, 2009, pp. 74- 116.
- J.CABY et G.HIRIGOYRN, La création de valeur de l'entreprise, 2^{ème} édition, Economica,Paris,2001,P15.
- J.Lacroque, B.Alepin, Coursing through the gray areas. CA Magazine 141 (1), 2008, pp. 44- 46.
- J.L.Rossignol, Risque et fiscalité de l'entreprise, Publication n°109, Revue : Droit et Patrimoine, PP.26- 30, Novembre 2002.

- J.M.Sahut, J.S. Lantz, La création de valeur et performance financière dans le telecom, la revue du financier, 2003, P28.
- L.DICKSEE,Auditing :a practical manual for auditors , Cree London 1905-R.Montgomery,MONTGOMERY'S auditing 1912.
- Mustafa Bensalh, l'optimisation en fiscalité équation, enjeux et défis, office des publications universitaire, 10/2015(GF/0039).
- ML Gavard- Perret , D.Gotteland ,C.Haon et A.Jolibert « méthodologie de la recherche en science de gestion (réussir son mémoire ou sa thèse) ,2^{ème} ed pearson,France,2012.
- M.Coizian , abus de droit , simulation et planning fiscal :Bulletin fiscal. F.LEFEBVRE ,1984,n°12 .
- M.Coizian (2008). Précis de Fiscalité des entreprises 2008/ 2009. LexisNexis Litec, Paris, P549.
- M.Coizian, Avant propos de l'ouvrage d'A.AGOSTINI, Les options fiscales, L.G.D.J.1983, P12.
- M.Coizian, Abus de droit simulation et planning fiscal : Bull.fiscal .F.LEFEBVRE, 1984, n°12, P623.
- Muet Pierre-Alain, Avouyi-Dovi Sanvi, L'effet des incitations fiscales sur l'investissement. In: Observations et diagnostics économiques : revue de l'OFCE, n°18, 1987.
- M.CHADEFAUX, L'audit fiscal, édition : Litec, 1987.
- MASSIERA Alain,Finance d'entreprise et finance de marché en zone francs, édition : Harmattan, Paris, 2001.
- M.Saunders, P Lewis,Thornhill Adrian, Research methods of business students ,5th ed,England pearson education,2009.
- P.VIZZAVONA, Gestion et marchés financiers, 10^{ème} édition : ATOL EDITION, 64 Boulevard Maurice BARRES 92200 neuilly-sur-seine, 1996, P51.
- P. Voyer, Tableau de bord de gestion et indicateurs de performance, 2^{ème} édition, Presse de l'université du Québec, 2002, P113.
- P.et A. KHOURY, La maitrise des états financiers, Syscoa, Dakar, 1999, P198.
- P.Colin, L'audit fiscal et l'examen de la comptabilité par l'administration fiscale: Les petites affiches, 29juin1984, P12 et 2juillet 1984, P3.
- Price waterhouse coopers, Tax Risk management, 2004.
- Ralph Chill, Logique et théorie des ensembles, cours en Licence de Mathématiques ,1^{ere} année, 1^{er} semestre, Laboratoire de Mathématiques et Applications de Metz, France, 2007/08, P17.
- R. Brown, Chaging audit objectives and techniques : accounting review, Oct1962,P.MESSIQUA,art.préc
- Russ. N, (Reducing Tax Risk- a New Zealand Legal Perspective. Inter-Pacific Bar Association annual conference in Los Angeles, 2008.
- Robinson, P., Schlaeger, M., Germann, V. (2008). Indirect tax risk management for multinational companies, Awareness of the importance of indirect tax risk management is increasing. MWST. 8: pp. 615- 620.

- RAFFRAY, L'application du droit pénal en matière fiscale : la politique de la direction générale des impôts, 3^{ème} colloque de la Société Française de droit fiscal, Presse universitaire d'AIX-Marseille, 1980, P121.
- Rédha Khelassi, Précis d'audit fiscal de l'entreprise, BERTI Edition, Alger, 2013, P95.
- Richard dson,G,Taylor,G Louis 2012.the impact of ruh management and Aaudit chaacteusties on corporate tax aggrenxeners:An cmpirical Anglais.Journal of accounting and public policy conference at the London School of Economics.
- T.SAUVIN, La compétitivité de l'entreprise : L'obsession de la firme allégée édition Ellipses, Paris, 2005, P8.
- T.Elgood, I.Paroissien, L.Quimby, Tax Risk Management. PricewaterhouseCoopers, 2004, P64.
- T.Neubig, B.Sangha, Tax Risk and Strong Corporate Governance, Tax Executive. pp. 114-119, 2004.

II. Codes et lois :

- Code des Impôts Directes et Taxes Assimilées 2018/2019(CIDTA).
- Code de Déontologie de la Profession Comptable, journal n°24, Alger, 1996.
- Code Déontologique de l'Ordre de la Profession d'Expert-comptable en Algérie.
- Code Des Procédures Fiscales Algérien (CPF) 2019/2020.
- Code des Taxes sur le Chiffre d'Affaire Algérien.
- Guide du Contribuable Algérien 2018/2019.
- Loi n°10/01 de 29/06/2010 relative aux professions du CAC, de l'expert comptable et comptable agréée, journal n°42, Alger, 2010.

III. Autres documents :

- Articles relatives aux Profession du Commissaires aux Comptes et les experts Comptables agréés(CAC), journal n°42, Alger, 2010.
 - Association Technique D'Harmonisation de Cabinets D'audit et Conseil (A.T.H)
 - Association Technique d'Harmonisation de Cabinets d'Audit et Conseil (A.T.H), Audit financier : guide pour l'audit de l'information financière des entreprises et des organisations, Clet, 1983, P 13.
 - Calendrier fiscal algérien 2019.
 - Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes(C.N.C.C)
- Recommandations relatives à l'exercice des missions : Principes généraux Délibération du conseil national du 23 octobre 1980, recommandation 1-07.
- Dictionnaire Larousse, édition1985.
 - Dictionnaire Robert, édition1985.
 - Ordre des Experts Comptables et Comptables Agréés (O.E.C.C.A), Acte du premier forum de l'audit ,1984.
 - F.Bekour, Analyse financière (polycopié de cours dispensé aux étudiants de la 3^{ème} année Finance et Comptabilité), Janvier 2018, P12.

IV. Mémoires et thèses :

- A.Boujlida, La performance financière des PME manufacturières : conceptualisation et mesure, Mémoire présenté à l'université du Québec à trois- rivières, Septembre 2002, P22.
- C.Bazart, La fraude fiscale: modélisation du face à face Etat-contribuables. Thèse de doctorat en sciences économiques. Université Montpellier 1, France, 2005, P17.
- M.Ben Hadj Saad «audit fiscal dans les PME : proposition d'une démarche pour l'expert comptable», mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert comptable, FSEG 2009, P46.
- M.Guerdrib Ben Abderrahmen, Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal : Etude menée dans le contexte tunisien, Thèse de Doctorat en sciences de gestion, Université Franche-Comté et Tunis El Manar, 12 Juin 2013.
- Olivier HERBACHE, le comportement du travail des collaborateurs de cabinet d'audit, Thèse de Doctorat des Sciences Sociales, Université de Toulouse, 2000, P4.
- S.Boucherguine et L.Zetout, L'audit fiscal au sein d'une entreprise : cas de la société les moulins de Soummam, Mémoire de Master, Finance et Comptabilité, Option : Comptabilité et Audit, FSEGC de l'université Abderrahmane Mira Bejaia, Juin 2018, P 12-13.

V. Site Web :

- www.mfdgi.gov.dz
- www.SNDL.dz
- www.ASJP.dz

Annexes

Annexe n°01 : Les peines correctionnelles article 303 du CIDTA

Art 303 –1) Quiconque, en employant des manœuvres frauduleuses s'est soustrait ou a tenté de se soustraire, en totalité ou en partie, à l'assiette ou à la liquidation de tout impôt, droit ou taxe est indépendamment des sanctions fiscales applicables, passible :

- D'une amende pénale de 50.000 DA à 100.000 DA, lorsque le montant des droits éludés n'excède pas 100.000 DA ;
- De l'emprisonnement de deux (02) mois à six (06) mois et d'une amende de 100.000 DA à 500.000 DA, ou de l'une de ces deux peines seulement, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 100.000 DA et n'excède pas 1.000.000 DA ;
- De l'emprisonnement de six (06) mois à deux (02) ans et d'une amende de 500.000 DA à 2.000.000 DA, ou de l'une de ces deux peines seulement, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 1.000.000 DA et n'excède pas 5.000.000 DA ;
- De l'emprisonnement de deux (02) ans à cinq (05) ans et d'une amende de 2.000.000 DA à 5.000.000 DA, ou de l'une de ces deux peines seulement, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 5.000.000 DA et n'excède pas 10.000.000 DA ;
- De l'emprisonnement de cinq (05) ans à dix (10) ans et d'une amende de 5.000.000 DA à 10.000.000 DA, ou de l'une de ces deux peines seulement, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 10.000.000 DA.

Annexe N°02 : Opérations imposables à la TVA articles 01ter à 03du CTCA

Art. 1er - Sont imposables à la taxe sur la valeur ajoutée :

1) les opérations de vente, les travaux immobiliers et les prestations de services autres que celles soumises aux taxes spéciales, revêtant un caractère industriel, commercial ou artisanal et réalisées en Algérie à titre habituel ou occasionnel.

Cette taxe s'applique quels que soient :

– le statut juridique des personnes qui interviennent pour la réalisation des opérations imposables ou leur situation au regard de tous autres impôts ;

– la forme ou la nature de leur intervention.

2) Les opérations d'importation

A - Opérations obligatoirement imposables :

Art. 2 - Sont obligatoirement soumis à la taxe sur la valeur ajoutée :

1) les ventes et les livraisons faites par les producteurs tels que définis à l'article 4 ;

2) les travaux immobiliers ;

3) les ventes et les livraisons en l'état de produits ou marchandises imposables importées, réalisées dans les conditions de gros par les commerçants–importateurs ;

4) les ventes faites par les commerçants-grossistes tels que définis à l'article 5 ;

5) les livraisons à eux-mêmes :

a) d'immobilisations par les assujettis,

b) de biens autres qu'immobilisations que les assujettis se font à eux-mêmes pour leurs propres besoins ou ceux de leurs diverses exploitations, dans la mesure où ces biens ne concourent pas à la réalisation d'opérations passibles de la taxe sur la valeur ajoutée ou exonérées en vertu de l'article 9 ;

6) les opérations de location, les prestations de services, les travaux d'études et de recherches ainsi que toutes opérations autres que les ventes et les travaux immobiliers. (*)

7) a) les ventes d'immeubles ou de fonds de commerce effectuées par les personnes qui, habituellement ou occasionnellement, achètent ces biens en leur nom en vue de leur revente ;

b) les opérations d'intermédiaires pour l'achat ou la vente des biens visés à l'alinéa précédent ;

c) les opérations de lotissement et de vente faites par les propriétaires de terrains dans les conditions prévues par la législation en vigueur.

d) les opérations de construction et de vente d'immeubles à usage d'habitation ou destinés à abriter une activité professionnelle industrielle ou commerciale réalisée dans le cadre de l'activité de promotion immobilière telle que définie par la législation en vigueur.

8) le commerce des objets d'occasion, autres que les outils, composés en tout ou partie de platine, d'or ou d'argent, de pierres gemmes naturelles et repris sous les numéros 71-01 et 71-02 du tarif douanier, ainsi que des oeuvres d'art originales, objets d'antiquité et de collections reprises aux numéros 99-06 et 99-07 du tarif douanier ;

9) les opérations effectuées dans le cadre de l'exercice d'une profession libérale réalisée, par les personnes physiques et les sociétés, à l'exclusion des opérations à caractère médical, para-médical et vétérinaire.

En ce qui concerne les opérations à caractère médical, para-médical et vétérinaire, leur assujettissement est différé au 1er Janvier 1997.

Toutefois, demeurent soumises à la taxe, les prestations relatives à l'hébergement et la restauration fournie par les établissements de soins autres que ceux relevant de la santé publique ;

10) les spectacles, jeux et divertissements de toute nature organisés par toute personne même agissant sous le couvert d'associations régies par la législation en vigueur ;

11) les prestations relatives au téléphone et au télex rendues par les services des postes et télécommunications;

12) les opérations de vente faites par les grandes surfaces, les activités de commerce multiple, ainsi que le commerce de détail, à l'exclusion des opérations réalisées par des contribuables relevant du régime du forfait.

Par commerce multiple, il ya lieu d'entendre les commerces d'achat-revente réalisés dans les conditions de détail et qui réuniraient les conditions suivantes :

– les articles mis en vente relevant d'au moins quatre catégories de commerces différents quel que soit le nombre d'articles mis en vente ;

– le local doit être accessible en libre service.

13) Les opérations réalisées par les banques et les compagnies d'assurances.

14) Les opérations de ventes réalisées par voie électronique. (*)

B - Opérations imposables par option :

Art. 3 - Peuvent sur leur déclaration, opter pour la qualité de redevable de la taxe sur la valeur ajoutée, les personnes physiques ou morales dont l'activité se situe hors du champ d'application de la taxe, dans la mesure où elles livrent :

- à l'exportation ;
- aux sociétés pétrolières ;
- à d'autres redevables de la taxe ;
- à des entreprises bénéficiant du régime des achats en franchise prévu par l'article 42.

Les intéressés doivent être obligatoirement soumis au régime du réel.

L'option peut être demandée à toute période de l'année. Elle doit être portée à la connaissance de l'inspection des taxes sur le chiffre d'affaires du lieu d'imposition et prend effet au premier jour du mois suivant celui au cours duquel elle est souscrite.

L'option peut porter sur tout ou partie des opérations.

Cette option, sauf cession ou cessation d'activité, couvre obligatoirement une période expirant le 31 décembre de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle elle a pris effet.

Sauf dénonciation expresse, formulée dans un délai de trois mois avant l'expiration de chaque période, elle est renouvelée par tacite reconduction.

Annexe 03 : Exonération en matière de TVA article 08 à 13 du CTCA

A - Affaires faites à l'intérieur :

Art. 8 - Sont exclues du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée :

1) Les affaires de vente portant sur :

a) les produits passibles de la taxe sanitaire sur les viandes à l'exception des viandes rouges congelées;

b) Les dépouilles provenant des animaux soumis à la taxe sanitaire sur les viandes, mais seulement en ce qui concerne la première vente après l'abattage.

c) Les ouvrages d'or, d'argent et de platine soumis au droit de garantie, à l'exclusion des bijoux de luxe tels que définis à l'article 359 du code des impôts indirects.

2) Les affaires faites par les personnes dont le chiffre d'affaires global est inférieur ou égal à 30.000.000DA.(1)

3) Les opérations réalisées entre les sociétés membres relevant d'un même groupe tel que défini par l'article 138 bis du code des impôts directs et taxes assimilées.

Art. 9 - Sont exemptés de la taxe sur la valeur ajoutée :(2)

1) Les opérations de vente portant sur le pain, les farines panifiables utilisées à la fabrication de ce pain et les céréales utilisées à la fabrication de ces farines, ainsi que celles portant sur les semoules ;

2) Les opérations de vente portant sur les :

— lait et crème de lait non concentrés, ni additionnés de sucre ou d'autres édulcorants (n° 04-01 du TDA) ;

— lait et crème de lait concentrés, ou additionnés de sucre ou d'autres édulcorants (n° 04-02 du TDA), y compris les laits infantiles (n° 19-01 du TDA);

3) les opérations de vente portant sur les produits pharmaceutiques figurant dans la nomenclature nationale du médicament ;

4) Les opérations effectuées par les oeuvres ayant pour but l'organisation de restaurants pour servir des repas gratuits ou à bon marché réservés aux nécessiteux et aux étudiants à condition que l'exploitation de ces restaurants ne donne lieu à aucun bénéfice.

5) Les opérations ayant pour objet exclusif la réalisation de monuments aux martyrs de la Révolution de libération nationale ou à la gloire de l'Armée de Libération Nationale, conclues avec une collectivité publique ou un groupe régulièrement constitué.

6) Les voitures de tourisme neuves, ou d'une ancienneté de trois (03) ans maximum d'une cylindrée n'excédant pas 2000 cm³ pour les véhicules automobiles moteur à piston à allumage par étincelles (essence) et 2500 cm³ pour les véhicules automobiles à moteur à piston à allumage par compression (diesel), ainsi que les véhicules utilitaires neufs, ou d'une ancienneté n'excédant pas trois (03) ans d'âge d'un poids en charge total inférieur ou égal à 3.500 Kg, acquis tous les cinq (05) ans par les invalides de la guerre de libération nationale dont le taux d'invalidité est supérieur ou égal à soixante pour cent (60%), ainsi que les véhicules touristiques tout terrain (4x4) d'une cylindrée n'excédant pas 2500 cm³ acquis par les moudjahidine et les invalides de la guerre de libération nationale résidant dans les Wilayas du grand sud et dont le taux d'invalidité est égal ou supérieur à soixante pour cent (60%).

Les autres invalides dont le taux d'invalidité est inférieur à soixante pour cent (60%) bénéficient d'un abattement des taxes dues égal à leur taux d'invalidité.

Les voitures de tourisme neuves ou usagées, d'une ancienneté de trois (03) ans maximum d'une cylindrée n'excédant pas 2000 cm³ pour les véhicules automobiles à moteur à piston à allumage par étincelles (essence) et 2500 cm³ pour les véhicules automobiles à moteur à piston à allumage par compression (diesel) acquis tous les cinq (05) ans par les enfants de chouhada handicapés atteints d'une maladie incurable, titulaires d'une pension.

Toutefois, ces dispositions ne s'appliquent pas pour les voitures excédant les cylindrées citées aux paragraphes ci-dessus ;

Les véhicules susvisés peuvent être cédés, après reversement de l'avantage fiscal accordé à cette catégorie de bénéficiaires, dans les conditions suivantes :

- a) reversement de la totalité de l'avantage fiscal octroyé, lorsque le véhicule est cédé dans un délai ne dépassant pas deux (02) ans à compter de sa date d'acquisition ;
- b) reversement de la moitié de l'avantage fiscal octroyé, lorsque le véhicule est cédé dans un délai supérieur à deux (02) ans et inférieur ou égal à trois (03) ans ;
- c) aucun reversement n'est exigé après trois (03) ans.

Toutefois, en cas de décès du propriétaire pendant la période d'incessibilité conditionnelle précitée, les véhicules visés ci-dessus peuvent être hérités ou cédés après héritage, sans paiement de taxes.

La condition de cinq (05) ans, visée par les dispositions des paragraphes 1 et 3 du présent article, n'est pas exigée lorsque la réforme totale et définitive du véhicule est constatée, après accident ou toute autre cause, par les services techniques compétents.

7) Les véhicules spécialement aménagés, d'une ancienneté de trois (03) ans maximum et d'une puissance n'excédant pas 2000 cm³ pour les véhicules automobiles à moteur à piston à allumage par étincelles (essence) et 2500 cm³ pour les véhicules automobiles à moteur à piston à allumage par compression (diesel) acquis tous les cinq (05) ans par les personnes

atteintes à titre civil d'une paraplégie ou celles ayant subi l'amputation des deux membres inférieurs, ainsi que par les handicapés moteurs titulaires du permis de conduire de la catégorie «F» quel que soit le ou les membre (s) handicapé (s);

8) Les fauteuils roulants et véhicules similaires pour invalides même avec moteur ou autres mécanismes de propulsion (position n° 87-13 du TDA), les motocycles et vélocipèdes avec moteur auxiliaire spécialement aménagés pour invalides (position n° 87-12-00-90 du TDA).

9) Les biens et services ainsi que les travaux dont la liste est fixée par la réglementation relative aux activités de recherche et/ou d'exploitation, de transport par canalisation des hydrocarbures, de liquéfaction du gaz et de séparation des gaz de pétrole liquéfiés et destinés à être affectés et utilisés exclusivement pour les activités susvisées, ainsi que les biens, services et travaux destinés à la construction des infrastructures de raffinage acquises ou réalisées par l'entreprise SONATRACH et celles acquises ou réalisées pour son compte ainsi que les sociétés pétrolières associées et ses entrepreneurs sous-traitants oeuvrant dans le secteur.(2)

10) Nonobstant toute disposition législative contraire, les opérations réalisées par la Banque d'Algérie et liées directement à sa fonction d'émission de monnaie, ainsi qu'à ses missions spécifiques. Ces opérations seront déterminées, en tant que de besoin, par voie réglementaire.

11) Les marchandises expédiées, à titre de dons, au Croissant Rouge Algérien et aux associations ou oeuvres à caractère humanitaire, lorsqu'elles sont destinées à être distribuées gratuitement à des sinistrés, à des nécessiteux ou autres catégories de personnes dignes d'être secourue, ou utilisés à des fins humanitaires ainsi que les dons adressés sous toutes formes aux institutions publiques.

Les modalités d'application de la présente mesure seront fixées par voie réglementaire.

12) Les manifestations sportives, culturelles ou artistiques et, d'une manière générale, tous les spectacles organisés dans le cadre des mouvements nationaux ou internationaux d'entraide.

L'exemption de la T.V.A, est octroyée par décision du Directeur Général des Impôts.

13) Sous réserve de la réciprocité, les opérations de travaux immobiliers, de prestations relatives aux télécommunications, à l'eau, au gaz et à l'électricité et de location de locaux meublés ou non, réalisées pour le compte des missions diplomatiques ou consulaires accréditées en Algérie ou de leurs agents diplomatiques ou consulaires, ainsi que les frais de réception et de cérémonies engagés par ces missions à l'occasion de la célébration de leurs fêtes nationales.

Bénéficient également de cette exemption et sous réserve de la réciprocité, les produits acquis localement par les missions diplomatiques ou consulaires ou leurs agents diplomatiques ou consulaires.

Les modalités d'octroi de cette exemption ainsi que la détermination du seuil minimal du prix unitaire desdits produits seront fixées, par un arrêté conjoint des ministres chargés respectivement des finances et des affaires étrangères.

14) Les livraisons de biens destinés à l'avitaillement des navires nationaux et étrangers armés en cabotage international et des aéronefs des compagnies de navigation aérienne assurant des parcours internationaux.(1)

15) Les contrats d'assurances de personnes tels que définis par la législation relative aux assurances.

16) Les opérations de crédits bancaires accordés aux ménages pour l'acquisition ou la construction de logements individuels.

17) Abrogé ;(2)

18) Les opérations de vente portant sur les poches pour stomisés, relevant de la sous position tarifaire n° 90.21.90.00.

19) Les opérations de réassurance.

20) Les contrats d'assurances relatifs aux risques de calamités naturelles. (3)

21) Les camélidés. (4)

22) Les intérêts moratoires résultant de l'exécution des marchés publics nantis au profit de la caisse de garantie des marchés publics. (5)

23) Les opérations d'acquisition effectuées par les banques et les établissements financiers dans le cadre des opérations de crédit-bail. (6)

24) Les moissonneuses batteuses fabriquées en Algérie. (7)

25) Le papier destiné exclusivement à la fabrication et à l'impression du livre dont les caractéristiques sont définies par arrêté conjoint du ministre chargé des finances et du ministre chargé de la culture.(8)

26) La création, la production et l'édition nationale d'oeuvres et de travaux sur supports numériques.

27) La partie correspondant au remboursement des crédits dans le cadre des contrats des crédits immobiliers à moyen et à long termes y compris celle rattachée au crédit bail immobilier.(9)

28) les opérations de vente de l'orge et du maïs, relevant respectivement des positions tarifaires 10-03 et 10-05, ainsi que des matières et produits relevant des positions tarifaires 23-02, 23-03, et 23-09, destinés à l'alimentations de bétails. .(10)

Les modalités d'application de ce paragraphe, sont fixées, en tant que de besoin, par voie réglementaire.

B – Affaires faites à l'importation :

Art. 10 - Les produits dont la vente à l'intérieur est exonérée de la taxe sur la valeur ajoutée sont, à l'importation, exemptés dans les mêmes conditions et sous les mêmes réserves de ladite taxe.

Art. 11 - Sont, en outre, exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée, à l'importation :

- 1) les marchandises placées sous l'un des régimes suspensifs des droits de douanes ci-après : entrepôt, admission temporaire, transit, transbordement, dépôt, sous réserve des dispositions spéciales prévues en la matière par le code des douanes notamment son article 178 ;
- 2) les marchandises faisant l'objet d'une admission exceptionnelle en franchise de droits de douane dans les conditions prévues par les articles 197, 202 et 213 du code des douanes ;
- 3) les aéronefs destinés aux compagnies de navigation aérienne ;
- 4) les articles et produits bruts ou fabriqués devant être utilisés à la construction, au gréement, à l'armement, à la réparation ou à la transformation des aéronefs, écoles d'aviation et centres d'entraînement agréés ;
- 5) les radoubs, réparations et transformations des navires et aéronefs algériens à l'étranger ;
- 6) l'or à usage monétaire de la sous position 71-08-20-00, ainsi que la monnaie d'or de la sous position 71-18-90-10 ;
- 7) les marchandises importées dans le cadre du troc dans les conditions fixées par la législation ou la réglementation en vigueur.
- 8) Les navires destinés aux compagnies de navigation maritime figurant aux positions n° 89-01, 89-02, 89-04, 89-05, 89-06 et 89-08 du tarif douanier.(*)

Art. 12 - Ne peuvent bénéficier des exonérations prévues aux articles 9 et 11 que les produits proprement dit spécialement visés à l'exclusion de ceux auxquels ils sont assimilés pour l'application du tarif des douanes.

C - Affaires faites à l'exportation :

Art. 13 - Sont exemptées de la taxe sur la valeur ajoutée :

I - Les affaires de vente et de façon qui portent sur les marchandises exportées ; cette exemption est accordée à condition que :

- a) le vendeur et/ou le façonnier inscrivent les envois en comptabilité ou, à défaut, sur le livre prévu à l'article 72 du présent code par ordre de date, avec indication de la date de

l'inscription, du nombre, des marques et numéros de colis, de l'espèce, de la valeur et de la destination des objets ou marchandises ;

b) la date d'inscription en comptabilité ou au registre en tenant lieu, ainsi que les marques et numéros des colis, soient portés sur la pièce (titre de transport, bordereau, feuille de gros, etc...), qui accompagne l'envoi et soient consignés avec le nom de l'expéditeur sur la déclaration en douane par la personne chargée de présenter les objets ou marchandises pour l'exportation ;

c) l'exportation ne soit pas contraire aux lois et règlements.

Toutes vérifications utiles sont effectuées à la sortie des objets ou marchandises par le service des douanes et chez les vendeurs, ou façonniers par les agents du service des contributions diverses auxquels doivent être présentés les registres et pièces prescrites à l'alinéa ci-dessus, ainsi que les récépissés de transport, lettres de voitures, connaissements, traites, comptes et autres documents susceptibles de venir à l'appui des énonciations des registres.

Pour les envois de marchandises effectués par la poste, les fonctionnaires des postes peuvent, au moment du dépôt des plis, paquets ou boîtes, appeler le service local des douanes ou des impôts à procéder à la vérification du contenu en présence de l'intéressé ou de son représentant. Les reçus de la poste doivent en toute hypothèse, être rattachés au livre d'expéditions tenu par le vendeur ou le façonnier.

II - Les affaires de vente et de façon qui portent sur des marchandises d'origine nationale livrées aux magasins sous-douane légalement institués.

III - Toutefois, sont exclus de cette exemption et soumises à la taxe sur la valeur ajoutée au même taux et dans les mêmes conditions que celles faites à l'intérieur du territoire national, les ventes effectuées à l'exportation par les antiquaires ou pour leur compte et portant sur les curiosités, antiquités, livres anciens, ameublements,

objets de collection ainsi que les ventes portant sur les peintures, aquarelles, cartes postales, dessins, sculptures originales, gravures ou estampes, à l'exception des ventes portant sur les collections d'histoire naturelle, les peintures, aquarelles, dessins, cartes postales, sculptures originales, gravures ou estampes émanant d'artistes vivants ou morts depuis moins de vingt ans.

Sont également exclues de l'exemption de la taxe sur la valeur ajoutée, les affaires de vente portant sur les pierres gemmes, brutes ou taillées, les perles fines, les métaux précieux, la bijouterie, la joaillerie, l'orfèvrerie et les autres ouvrages en métaux précieux à moins que la loi n'en dispose autrement.

Annexe N°04 : Articles 37, 41 et 42 du CTCA

Art 37 : La taxe déduite doit être reversée :

- a) lorsque les marchandises ont disparu, sauf dans les cas de force majeure dûment établis ;
- b) lorsque l'opération n'est pas effectivement soumise à l'impôt ;
- c) lorsque l'opération est définitivement considérée comme impayée.(1)

Toutefois, aucun reversement n'est à opérer en cas de vente à perte ou lorsque les marchandises ou services sont exportés, livrés aux sociétés pétrolières ou susceptibles de bénéficier du régime des achats en franchise prévu à l'article 42

Art41 : Est exclue du droit à déduction, la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé : (2)

- 1 - les biens, services, matières, immeubles et locaux non utilisés pour les besoins de l'exploitation d'une activité imposable à cette taxe ;
- 2 - les véhicules de tourisme et de transport de personnes qui ne constituent pas l'outil principal d'exploitation de l'entreprise assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée
- 3 - Abrogé ; (1)
- 4 - Abrogé;
- 5 - les produits et services offerts à titre de dons et libéralités ;
- 6 - les services, pièces détachées et fournitures utilisés à la réparation de biens exclus du droit à déduction ;
- 7 - les opérations réalisées par les cabarets, les music-halls, les dancings, et, de manière générale, les opérations réalisées par les établissements de danse ou sont servies des consommations à tarifs élevés ;
- 8 - les marchands de biens et assimilés;
- 9 - les adjudicataires de marchés ;
- 10 - les commissionnaires et courtiers ;
- 11 - les exploitants de taxis ;
- 12 - les représentations théâtrales et de ballets, les concerts, cirques, spectacles de variétés, jeux, spectacles et divertissements de toute nature;
- 13 - les réunions sportives de toutes natures.
- 14 - abrogé.

Art. 42 - Sous réserve de se conformer aux dispositions des articles 43 à 49, du présent code peuvent bénéficier de la franchise de la taxe sur la valeur ajoutée :

- 1) Les biens et services ainsi que les travaux dont la liste est fixée par la réglementation relative aux activités de recherche et/ou d'exploitation, de transport par canalisation des hydrocarbures, de liquéfaction du gaz et de séparation des gaz de pétrole liquéfiés acquis par les fournisseurs de sociétés et destinés à être affectés exclusivement aux activités susvisées, ainsi que les biens, services et travaux acquis par les fournisseurs d'ouvrages de raffinage. En cas de non-utilisation exclusive desdits biens, services et travaux aux opérations entrant dans le cadre des activités susvisées, il est fait application des dispositions de l'article 30 ou de l'article 39 du présent code, selon le cas;
- 2) Les achats ou importations de marchandises, réalisés par un exportateur, destinés soit à l'exportation ou à la réexportation en l'état, soit à être incorporés dans la fabrication, la composition, le conditionnement ou l'emballage des produits destinés à l'exportation ainsi que les services liés directement à l'opération d'exportation.
- 3) abrogé.
- 4) Les acquisitions des biens d'équipement et services entrant directement dans la réalisation de l'investissement de création ou d'extension lorsqu'elles sont effectuées par des

entreprises exerçant des activités réalisées par les promoteurs soumis à cette taxes et éligibles au « Fonds national de soutien à l'emploi des jeunes » ou au « Fonds national de soutien au micro-crédit » ou à « la caisse nationale d'assurance-chômage ». (3)

Les véhicules de tourisme ne sont concernés par cette disposition que lorsqu'ils représentent l'outil principal de l'activité.

Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 à 4 ci-dessus, les acquisitions de biens, de marchandises, matières et services dont la liste est fixée par arrêté du ministre chargé des finances n'ouvrent pas droit à la franchise de taxe. Ces acquisitions donnent lieu, après paiement et contrôle de la destination, au remboursement de la taxe.

Les dispositions du paragraphe précédent s'appliquent également dans le cas de franchise accordée par la loi de finances ou par une loi spécifique

Annexe N°05 : Exonération en matière de TAP articles 138 ; 138ter et 220 du CIDTA

Art. 138 –1)– Les activités exercées par les jeunes promoteurs d'investissements éligibles à l'aide du « Fonds national de soutien à l'emploi des jeunes » ou du « Fonds national de soutien au micro-crédit » ou de la « Caisse nationale d'assurance-chômage », bénéficient d'une exonération totale de l'impôt sur les bénéfices des sociétés pendant une période de trois (3) années, à compter de la date de mise en exploitation.

Si les activités sont exercées dans une zone à promouvoir, la période d'exonération est portée à six (6) années et ce, à partir de la date de mise en exploitation.

Cette période d'exonération est prorogée de deux (2) années lorsque les promoteurs d'investissements s'engagent à recruter au moins trois (3) employés à durée indéterminée.

Le non-respect des engagements entraîne le retrait de l'agrément et le rappel des droits et taxes qui auraient dû être acquittés.

Lorsqu'une entreprise dont l'activité est déployée par ces jeunes promoteurs, exerce concurremment une activité dans les zones à promouvoir, dont la liste est fixée par voie réglementaire et en dehors de ces zones, le bénéfice exonéré résulte du rapport entre le chiffre d'affaires réalisé dans les zones à promouvoir et le chiffre d'affaires global.

Si les activités exercées par les jeunes promoteurs d'investissements, éligibles à l'aide du « Fonds national de soutien à l'emploi des jeunes » ou de la « caisse nationale d'assurance-chômage » ou du « Fonds national de soutien au micro-crédit », sont implantées dans une zone bénéficiant de l'aide du « Fonds spécial de développement des régions du Sud », la période de l'exonération est portée à dix (10) années à compter de la mise en exploitation. (*)

2) Les coopératives de consommation des entreprises et organismes publics sont exonérées de l'impôt sur les bénéfices des sociétés.

Bénéficient également d'une exonération permanente au titre de l'impôt sur le bénéfice des sociétés :

- les entreprises relevant des associations de personnes handicapées agréées ainsi que les structures qui en dépendent ;
- le montant des recettes réalisées par les troupes et les organismes exerçant une activité théâtrale ;
- les caisses de mutualité agricole au titre des opérations de banques et d'assurances réalisées exclusivement avec leurs sociétaires ;
- les coopératives agricoles d'approvisionnement et d'achat ainsi que leurs unions bénéficiant d'un agrément délivré par les services habilités du Ministère chargé de l'Agriculture et fonctionnant conformément aux dispositions légales et réglementaires qui les régissent, sauf pour les opérations réalisées avec des usagers non sociétaires ;
- les sociétés coopératives de production, transformation, conservation et ventes de produits agricoles et leurs unions agréées dans les mêmes conditions que celles visées ci-dessus et fonctionnant conformément aux dispositions légales ou réglementaires qui les régissent, sauf pour les opérations désignées ci-après :
 - a) ventes effectuées dans un magasin de détail distinct de leur établissement principal;
 - b) opération de transformation portant sur les produits ou sous-produits autres que ceux destinés à l'alimentation de l'homme et des animaux ou pouvant être utilisés à titre de matière première dans l'agriculture ou l'industrie ;
 - c) opérations effectuées avec des usagers non sociétaires que les coopératives ont été autorisées ou astreintes à accepter.

Cette exonération est applicable aux opérations effectuées par les coopératives de céréales et leurs unions avec l'Office Algérien Interprofessionnel des Céréales (OAIC) relativement à

l'achat, la vente, la transformation, ou le transport de céréales ; il en est de même pour les opérations effectuées par les coopératives de céréales avec d'autres coopératives de céréales dans le cadre de programmes élaborés par l'office ou avec son autorisation.

- les revenus issus des activités portant sur le lait cru, destiné à la consommation en l'état.

3) Bénéficiaire d'une exonération de dix (10) ans, les entreprises touristiques créées par les promoteurs nationaux ou étrangers à l'exception des agences de tourisme, de voyage ainsi que les sociétés d'économie mixte exerçant dans le secteur du tourisme.

4) Bénéficiaire d'une exonération pendant une période de trois (03) années à compter du début d'exercice de l'activité, les agences de tourisme et de voyage ainsi que les établissements hôteliers sur la part du chiffre d'affaires réalisé en devises.

5) Bénéficiaire d'une exonération permanente les opérations d'exportation de biens et celles portant sur les services, génératrices de devises.

L'exonération prévue aux 4) et 5) du présent article est octroyée au prorata du chiffre d'affaires réalisé en devises.

Le bénéfice des dispositions du présent alinéa, est subordonné à la présentation par l'intéressé aux services fiscaux compétents, d'un document attestant du versement de ces recettes auprès d'une banque domiciliée en Algérie.

Ne peuvent bénéficier des dispositions du paragraphe 5) du présent article les transports terrestres, maritimes, aériens, les réassurances, les banques, ainsi que les opérateurs de téléphonie mobile, les titulaires d'autorisation d'établissement et d'exploitation de service de transfert de la voix sur IP (internet) et les entreprises intervenant en amont ou en aval dans le domaine minier par rapport aux opérations d'exportation des produits miniers en l'état brut ou après transformation.(1)

Art. 138bis – Les groupes de sociétés tels que définis dans le présent article et à l'exclusion des sociétés pétrolières peuvent opter pour le régime du bilan consolidé.

La consolidation s'entend de celle de l'ensemble des comptes du bilan. L'option est faite par la société mère et acceptée par l'ensemble des sociétés membres. Elle est irrévocable pour une durée de quatre (04) ans.

Dans le cas où les activités exercées par les sociétés membres du groupe relèvent de taux différents de l'IBS, le bénéfice résultant de la consolidation est soumis à l'impôt au taux de 19%, dans le cas où le chiffre d'affaires relevant de ce taux est prépondérant. Dans le cas contraire, la consolidation des bénéfices est autorisée par catégorie de chiffre d'affaires.

Un arrêté du ministre des finances précisera, en tant que de besoin, les modalités d'application du précédent alinéa.

Pour l'application des dispositions ci-dessus le groupe de sociétés s'entend de toute entité économique de deux ou plusieurs sociétés par actions juridiquement indépendantes dont l'une appelée « société - mère » tient les autres appelées « membres » sous sa dépendance par la détention directe de 90% ou plus du capital social et dont le capital ne peut être détenu en totalité ou en partie par ces sociétés ou à raison de 90% ou plus par une société tierce éligible en tant que société mère.

Les relations entre sociétés membres du groupe au sens fiscal doivent être régies exclusivement par les dispositions du code de commerce.

Les sociétés qui cessent de remplir les conditions sus-indiquées sont exclues d'office du groupe au sens fiscal.(2)

Art. 138ter – Bénéficiaire de l'exonération de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, pour une période de cinq (05) ans, à compter du début de leur activité, les sociétés de capital-risque.

Annexe 07 : Grille de séparation des tâches

1- Fonction achats-fournisseurs

Fonctions	Personnel
demandeurs d'achats	
Etablissement des commandes	
Autorisation des commandes	
Réparation	
Comparaison commande-facture	
comparaison bon de réception-facture	
imputation comptable	
vérification l'imputation comptable	
bon à payer	
tenue du journal des achats	
tenue du journal des achats	
tenue des comptes fournisseurs	
rapprochement des relevés fournisseurs avec les comptes rapprochement des relevés fournisseurs avec les comptes centralisation des achats	
signature des chèques	
acceptation des traites	
tenue du journal des effets à payer	
tenue du journal de trésorerie	
annulation des pièces justificatives	
accès à la comptabilité générale	
suivi des avoirs	

2- Fonction paie- personnel :

Fonction	Personnel
Approbation des entrées ou sorties de personnel	
détermination des niveaux de rémunérations.	
autorisation de primes.	
Approbation des heures travaillées	
Préparation de la paie	
Vérification de calculs	
Approbation finale de la paie après sa préparation	
Préparation des enveloppes de paie	
Signatures des chèques de salaire.	

Rapprochement de banque du compte bancaire réservé aux salaires	
Centralisation de la paie	
Détention des dossiers individuels du personnel	
Comparaison périodique du journal de paie avec les dossiers individuels	
Autorisation d'acomptes ou avances	

3- Fonction ventes –clients :

Fonction	Personnel
Traitement des commandes	
Examen de la solvabilité des clients	
Facturation	
Contrôle de bon de livraison-facture	
contrôle commande –Facture	
Tenue du journal des ventes	
Vérification de la continuité des numéros de factures comptabilisées	
Liste des bons de sortie non facturés	
Tenue des comptes clients	
Etablissement de la balance client par ancienneté de solde	
Rapprochement balance clients –compte collectif	
Centralisation des ventes	
Détermination des conditions de paiement	
Relevé des chèques reçus au courrier	
Tenue du journal des effets à recevoir	
Inventaire des effets à recevoir	
Accès à la comptabilité générale	
Tenue du journal de trésorerie	
Emission d'avoirs	
Approbation des avoirs	
Etablissement des relevés clients	
Envoi des relevés aux clients	

Annexe 08 :Questionnaire d’audit fiscal

Questions	Oui	Non	Commentaire	Autres
1-L’organigramme de l’entreprise est-il mis à jour ? Si oui est-il suffisamment détaillé ?				
2-Existe –il une documentation à destination des clients décrivant les activités de l’entreprise ? Si oui sous quelle forme ?				
3-L’entreprise a –elle subi une modification du régime fiscal? Si oui de quelle manière ?				
4-Y’a-t-il eu une progression des activités de l’entreprise ? Si oui, comment ?				
5- Disposez –vous d’un site internet ? Si oui prend-il forme d’un site vitrine ou permet –il d’interagir avec ses utilisateurs ?				
6- Procédez-vous à des achats ventes en ligne ? Si oui, ces opérations sont-elles imposables ?				

7- Disposez-vous d'un système informatique régissant les activités de la Société ?				
8- Existe –il une stratégie de la sécurité des accès logiques dans l'entreprise ? Cette stratégie est-elle développée par une équipe pluridisciplinaire se composant d'informaticiens et d'utilisateurs ?				
9-Cette stratégie est-elle périodiquement révisée ?				
10- Procédez-vous à l'étude de la vétusté ou de la modernisation des équipements ?				
11- Existe –il un système de veille réglementaire au sein de l'entreprise ?				
12-Disposez-vous de documents détaillant les procédures de travail, les structures et les techniques informatiques ? Si oui sous quelle forme ?				
13-Les documents cités ci-dessus sont-ils mis à jour ?				
14- Disposez-vous de la liste des programmes de formation permanente du personnel avec leur diplôme et				

qualifications professionnelles ?				
15- Disposez-vous d'une grille de séparation des tâches pour les sections suivantes : ✓ Achat-fournisseurs ; ✓ Ventes-clients ; ✓ Immobilisations ; ✓ Stocks ; ✓ Paie ; ✓ Organisation générale de la comptabilité ✓ Fiscalité ; ✓ Trésorerie-dépenses				
16-Les procédures en vigueur définissent-elles les niveaux d'achat par lesquels l'entreprise doit passer ? Si oui, lesquels ? ✓ Le gré-à-gré ✓ La consultation restreinte ✓ Les appels d'offre				
17-Les factures et avoirs reçus sont-ils vérifiés quant aux : a) Quantités ? b) Prix unitaires ? c) Calculs ? d) TVA ? e) Autres déductions ou charges ?				
18-La politique d'établissement des créances douteuses est-elle : a) clairement définie ? b) suffisamment prudente ?				

19- L'entreprise dispose-elle d'une comptabilité analytique ?				
20- La tenue des livres comptables s'effectue-elle d'après les dispositions de la législation en vigueur ?				
21-Disposez-vous d'un calendrier fiscal ?				
22-La fonction fiscale est-elle assignée à : ✓ Employé ✓ Bureau ✓ Département				
23- Êtes-vous accompagné ou supervisé dans l'établissement et la transmission des déclarations fiscales par un bureau de conseil fiscal ?				
24-Avez-vous signé une convention d'assistance fiscale avec un conseiller agréé ?				
25-Avez-vous subi par le passé un redressement ? Si oui, quelles sont les cédules concernées ?				
26-Est-ce que le niveau du risque fiscal a augmenté pendant les dix derniers exercices ? Si, oui comment et de quelle manière ?				

27-Maitrisez-vous les règles de détermination du résultat fiscal ?				
28-Procédez –vous à l’établissement d’étude comparative des totaux des impôts à payer pour chaque exercice ? Si oui, cherchez-vous à expliquer les écarts ? Si oui, à quoi sont – ils dus ?				
29-Les taux d’amortissement appliqués par l’entreprise sont-ils conformes à ceux appliqués par la doctrine ?				
30-Les taux sont –ils respecté en matière : -IBS -TVA -TAP -IRG/salaire				
31- Les délais de souscriptions annuelles et mensuelles des déclarations sont-ils respectés en matière d’impôts précités ci-dessus ?				
32-La détermination de la base imposable à IRG/Salaire est-elle respectée ?				
33-Les exigences de fonds et de formes sont –elles respectées au niveau des déclarations souscrites ?				

34- Le fait générateur rattaché à chaque impôt et taxe est-il maîtrisé ?				
35-L'entreprise à t-elle fait l'objet d'amendes et/ou pénalités fiscales ? Si oui, de quel type s'agit-il ?				
36-L'entreprise a-t-elle subi des contrôles fiscaux ? Si oui, de quel type s'agit-il ?				
37-Les règles de déductibilité de la TVA sont-elles respectées par l'entreprise ?				
38-L'entreprise a-t-elle sollicité le remboursement de TVA ? Si oui, dans quel cas ?				
39- L'entreprise les délais de règlement des acomptes provisionnels en matière d'IBS ?				
40-Le solde de liquidation est-il payé dans le délai légal ?				
41-L'entreprise se retrouve-t-elle régulièrement en situation d'excédent d'IBS ? Si oui, pourquoi ?				
42-La gestion des opérations d'importation s'effectue-t-elle dans les délais ? Si non, avez-vous été pénalisé ?				

Si oui, Avez-vous fait l'objet de pénalités surestaries ?				
43-L'entreprise recourt elle aux dispositifs d'achats en franchise ? Si oui, dans quel cadre ?				
44- L'entreprise a – elle des relations avec des sociétés étrangères ? Si oui, l'entreprise applique-elle les retenues à la source conformément aux dispositions légales en vigueur ?				
45- L'entreprise exporte-elle les produits fabriqués ? Si oui, respecte-elle le prorata d'exonération ?				
46- L'entreprise est-elle éligible au dispositif de l'ANDI ? Si oui quels sont les avantages fiscaux octroyés ?				
47- Lors de cessions d'éléments d'actif les plus values de cessions professionnelles font-elles objets d'impositions ?				
48-La société perçoit-elle des subventions ? Si oui, de quelle nature ?				
49-La société a-t-elle des revenus de placements ? Si oui, ces				

placements sont-ils imposés?				
50-Le bénéfice réalisé par la société a-t-il fait objet report à nouveau ? Si non, a-t-il été mis en réserves ?				
51- Les dividendes sont-ils soumis et dans les délais à l'IRG/ RCM ?				
52- L'entreprise a-t-elle présenté un résultat négatif ? Si oui, dans quelle limite se fait la déduction du déficit ?				
53- La société assure-elle la formation continue des agents chargée de la fiscalité ? Si oui, assistent-ils annuellement au séminaire sur la loi de finance ?				
54-La société a-t-elle mis un système de gestion proactive de sa charge fiscale ? Si oui, comment ?				
55-En cas de d'incompréhension ou d'absence d'article de loi régissant certaines activités soumises à l'impôt, la société cherche-t-elle à saisir l'administration fiscale ? Si oui, par quel moyen ?				

56- La société a-elle subi des événements de force majeure (inondation, séisme, vol, incendie) ? Si oui, comment ont-elles été prises en charge sur le plan fiscal ?				
57- La société engage-t-elle des frais en matière de recherche et développement ? Si oui, a-t-elle respecté le seuil de déductibilité ?				
58-La société contracte-t-elle avec des sociétés de nationalité étrangère ? Si oui, leurs pays d'origine ont-ils signé une convention fiscale avec l'Algérie ?				

Table des matières

Table des matières

Liste des abréviations

Liste des tableaux

Liste des figures

Liste des annexes

Introduction générale.....	2
Chapitre 01 : La notion de l’audit fiscal	8
Introduction du chapitre 01.....	9
Section 01 : Les fondamentaux de la notion d’audit.....	10
I. L’Historique de l’audit.....	10
1. Aspects Historiques de l’audit	10
2. Développement de la notion d’audit.....	11
2.1 De l’audit légal à l’audit contractuel.....	11
2.2 De l’audit externe à l’audit interne	12
3. L’extension des domaines de l’audit	12
4. L’extension des principes d’audit	13
II. La définition de l’audit	14
1. L’etymologie et l’approche littéraire.....	15
2. Définition de l’audit selon les praticiens.....	16
3. L’audit et les notions voisines de l’audit.....	17
3.1. L’audit et contrôle	18

3.2. Audit et conseil	18
3.3. L'audit et révision	19
Section 02 : L'audit fiscal.....	20
I. Eléments favorables à l'extension de l'audit au domaine fiscal.....	20
1. Les éléments explicatifs de l'extension de l'audit vers l'audit fiscal	20
2. Apparition de la notion « d'audit fiscale qui s'annonce comme étant apporteuse de réponse aux préoccupations fiscales de l'entreprise.....	22
2.1.Genèse de la formule « audit fiscal »	22
2.2. Les interrogations de l'audit fiscal	23
2.3. Les coûts engendrés par la fiscalité.....	24
II.Les objectifs et l'intérêt de l'audit fiscal.....	24
1. Les objectifs de l'audit fiscal.....	24
1.1. Le contrôle de la régularité fiscale.....	25
1.2.Le contrôle de l'efficacité fiscale.....	25
2.L'intérêt de l'audit fiscal.....	25
2.1.L'importance de l'audit fiscal.....	26
2.2. Les critiques attribuées à l'audit fiscal	26
2.2.1. La nouveauté de l'audit fiscal.....	26
2.2.2. L'opportunité de l'audit fiscal	27
2.2.3. La spécificité de l'audit fiscal.....	27
Section 03 : Le statut de l'auditeur fiscal.....	29
I.Les qualités requises de l'auditeur fiscal.....	29
1.L'indépendance de l'auditeur fiscal.....	29
1.1.L'indépendance matérielle de l'auditeur fiscal.....	29
1.2.Les avantages et les inconvénients de l'audit fiscal interne	30
1.2.1. Les avantages de l'audit fiscal interne.....	30

1.2.2. Les inconvénients de l'audit fiscal interne	31
1.2.3. Les exigences de l'audit fiscal interne	31
1.3. L'indépendance morale de l'auditeur fiscal	32
1.4. La compétence de l'auditeur fiscal	32
2. Le Cadre réglementaire, déontologique, contractuel et comportemental de l'auditeur comptable	33
2.1. Le cadre réglementaire	34
2.2. Le cadre contractuel	34
2.2.1. La convention d'audit	35

2.2.2. La lettre de mission.....	35
2.3.Le cadre déontologique.....	36
2.3.1.Les devoirs envers les clients	36
2.3.2.Les devoirs de confraternité	36
2.3.3.Les devoirs envers les stagiaires	37
II.Le cadre déontologique étendue au domaine fiscal.....	38
1.L'obligation de respect de la loi.....	38
2.L'obligation de diligence.....	38
3.L'obligation de conseil.....	39
4.L'obligation de secret professionnel.....	39
5.Le cadre comportemental de l'auditeur.....	40
5.1.La responsabilité civile	40
5.2.La responsabilité pénale	40
5.3.La responsabilité disciplinaire.....	40
Conclusion du chapitre 01.....	42
Chapitre 02 : La mise en œuvre de la mission d'audit fiscal.....	43
Introduction du chapitre 02.....	44
Section 01 : L'objet de la mission d'audit fiscal « le risque fiscal ».....	45
I.Les sources et la définition du risque fiscal.....	45
1.Les sources du risque fiscal.....	45
1.1.Les lois et la réglementation fiscale.....	45

1.2.L'organisation de l'entreprise.....	47
1.3.L'organisation de l'administration fiscale.....	48
2.Définition du risque fiscal.....	51
2.1.Les différentes définitions du risque fiscal.....	52
2.2.Les Caractéristiques du risque fiscal.....	53
II.La nature et la typologie du risque fiscal.....	55
1.La nature du risque fiscal.....	55
1.1.Le risque de non-conformité.....	55
1.2.Le risque d'opportunité.....	56
2.La typologie du risque fiscal.....	57
2.1.Les risques spécifiques.....	57
2.2.Les risques génériques.....	58
Section 02 : La gestion du risque fiscal.....	60
I.La démarche de la gestion des risques de l'entreprise.....	60
1.Définition et caractéristique de la gestion du risque fiscal.....	61
1.1. Définition de la gestion du risque fiscal.....	61
1.2. Les caractéristiques de la gestion du risque fiscal.....	62
2. Gestion préventive et curative du risque fiscal.....	63
2.1.La détection du risque fiscal.....	63
2.1.1.La détermination de la position globale de l'entreprise vis-à-vis de l'impôt.....	63
2.1.2.La formation d'une équipe fiscale.....	64
2.1.3.La conception, la documentation et la communication de la stratégie de gestion du risque fiscal.....	64
2.1.4.Le recours à des conseils externes en matière fiscale.....	64
2.1.5.Le dialogue avec l'administration fiscale.....	65
2.2.Le traitement et le contrôle des risques fiscaux.....	65
II.Le pouvoir de contrôle de l'administration fiscale.....	66

1. Le droit de contrôle.....	66
2. Le droit de redressement.....	66
3. Le droit de sanction.....	67
3.1. Les sanctions fiscales.....	67
3.2. Les sanctions extra fiscales.....	67
Section 03 : La mise en œuvre de la mission d’audit fiscal.....	69
I. La mise en œuvre du contrôle de la régularité.....	69
1. La démarche générale de l’audit comptable intéressant l’audit fiscal.....	69
1.1. La prise de connaissance générale de l’entreprise.....	70
1.1.1. Apprécier la taille de l’entreprise.....	70
1.1.2. Apprécier le milieu informatisé de l’entreprise.....	71
1.2. L’évaluation du contrôle interne.....	71
1.2.1. La description du système de contrôle interne.....	72
1.2.2. La vérification de l’exactitude de la description du système de contrôle interne...	72
1.2.3. L’évaluation préliminaire du contrôle interne.....	73
1.2.4. La vérification des points forts du système de contrôle interne.....	73
1.2.5. L’évaluation définitive du contrôle interne.....	73
1.3. L’examen des comptes.....	73
1.3.1. L’utilisation par l’audit fiscal des éléments de conclusion de l’audit comptables.....	73
1.3.1.1. Les références aux conclusions générales.....	74
1.3.1.2. Les référence aux conclusions ponctuelles.....	74
1.4. L’achèvement de la mission et le rapport d’audit.....	74
1.4.1. Les caractéristiques prédéterminées par les parties.....	74
1.4.2. Les caractéristiques du rapport laissées à l’initiative de l’auditeur.....	75
2. Les outils du contrôle de la régularité utilisés par l’auditeur.....	76
2.1. Le questionnaire.....	76

2.2.Les contrôles complémentaires du questionnaire d'audit fiscal.....	77
2.2.1.Des contrôles relatifs au respect des règles de forme et de délais.....	77
2.2.2.Des contrôles axés sur la cohérence fiscale de l'entreprise.....	78
II.La mise en œuvre du contrôle de l'efficacité.....	78
1.Le contrôle du système d'information fiscale de l'entreprise.....	78
2.Le contrôle de l'intégration des aspects fiscaux dans la prise de décision.....	79
3.Le contrôle des choix fiscaux de l'entreprise.....	80
3.1.Le contrôle des choix tactique.....	81
3.2.Le contrôle des choix stratégiques.....	83
Section 04 : La fiscalité dans le contexte algérien.....	87
I.Définition du régime du bénéfice réel.....	87
1.Cas particuliers soumis au régime de l'option du réel.....	88
2.Les revenus et les personnes exonérés.....	88
II.Bref aperçu sur les différents impôts.....	88
1.Aperçu sur l'impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS).....	88
1.1.Le lieu d'imposition.....	89
1.2.La date limite de dépôt de la déclaration.....	89
1.3.Les exonérations.....	89
1.4.Le fait générateur.....	90
1.5.Détermination de la base imposable.....	90
1.6.Les taux.....	92
1.7.Les réductions retenues pour la détermination du bénéfice imposable.....	94
2.L'Impôt sur le Revenu Global (IRG).....	94
2.1.Le champs d'application.....	94
2.2.Lieu d'imposition.....	95
2.3.Exonérations.....	95
2.4.Les obligations comptables et fiscales en matière d'IBS et d'IRG.....	95

3.La taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA).....	96
3.1.Les opérations imposables.....	96
3.2.Les exonérations.....	96
3.3.Le fait générateur.....	96
3.4.La base imposable.....	97
3.5.Les règles de déductibilité.....	97
3.6.Affectation du produit.....	98
3.7.Les obligations comptables et fiscales en matière de TVA.....	98
4.La Taxe sur l'Activité Professionnelle (TAP).....	99
Conclusion du chapitre 02.....	101
Chapitre 03 : La performance financière de l'entreprise.....	102
Introduction du chapitre 03.....	103
Section 01 : La notion de performance financière.....	104
I.Définition de la performance financière.....	105
II.Pertinence du système de la performance	105
III.Les différents critères de la performance financière.....	106
1.L'efficacité.....	106
2.L'efficience.....	106
3.Les économies des ressources.....	107
4.La qualité.....	107
IV.Les indicateurs et les déterminants de la performance financière.....	108
1.Les caractéristiques d'un indicateur.....	108
2.Les types d'indicateurs.....	108
3.Les déterminants de la performance financière.....	111
3.1.La politique financière de l'entreprise.....	111
3.2.La compétitivité	112
3.2.1.La compétitivité coût.....	112

3.2.2.La compétitivité hors coût.....	113
3.3.La création de valeur.....	113

Section 02 : Les outils et les méthodes d'évaluation de la performance financière.....114

I.Les outils de pilotage de la performance financière.....	114
1.Le budget.....	114
2.Les états financiers.....	114
2.1.Le bilan.....	115
2.1.1.L'approche patrimoniale.....	115
2.1.2.L'approche fonctionnelle ou économique.....	115
2.2.Le compte de résultat.....	116
2.3.Le tableau Financier des Ressources et des Emplois.....	117
2.4.L'Etat annexe.....	119
3.Les ratios de mesure de la performance financière.....	119
II.Les étapes d'une mission d'évaluation d'une entreprise.....	123
1.La collecte de l'information.....	123
2.L'élaboration d'un diagnostic financier.....	123
3.Le choix de la bonne méthode d'évaluation.....	123
4.L'élaboration d'un Business plan.....	124
5.La détermination des hypothèses et des paramètres de l'évaluation.....	124
6.La construction d'une fourchette de valorisation et conclure sur la valeur.....	124
7.La négociation et la fixation du prix de cession.....	125
III.Les méthodes d'évaluation de la performance financière.....	126
1.Le modèle d'Altman.....	126
2.Le modèle d'EVA de J.M Stern et G.B Stewart.....	127

Section 03 : L'impact de l'audit fiscal sur la performance financière de l'entreprise.....128

I.L'impact de la régularité fiscale sur la performance financière de l'entreprise.....	128
1.Les amendes et les pénalités de retard.....	129
2.Les insuffisances de déclarations.....	129
3.Les pénalités sur acomptes provisionnels.....	129
4.Les pénalités de recouvrement (dépôt de G50 et G50 A).....	129
5.Autres pénalités et amendes.....	130
II.Impact de l'efficacité fiscale sur la performance financière de l'entreprise.....	130
1.La fiscalité, le coût du capital et l'investissement.....	131
1.1.Le facteur d'actualisation (AC).....	131
1.2.L'indice de fiscalité (F).....	132
2.L'élasticité de l'investissement aux incitations fiscales et au coût du capital.....	133
Conclusion du chapitre 03.....	135
Chapitre 04 : La pratique de l'audit fiscal et son rôle dans l'amélioration de la performance financière de la SPA Electro-industries,Azazga.....	136
Introduction du chapitre 04.....	137
Section 01 : Présentation de l'entreprise Electro-industries Azazga(EI).....	138
I.Historique de l'entreprise Electro-industries (EI).....	138
II.Informations générales sur l'entreprise EI.....	139
1.Le statut juridique et le capital social de l'entreprise EI.....	139
2.Le positionnement géographique de l'entreprise EI.....	140
3.Les activités de l'entreprise (EI).....	140
3.1.La capacité de production des transformateurs.....	141
3.2.La capacité de production des moteurs.....	141
III. Objectifs et rôle d'Electro Industries.....	144
Section 02 : Mise en œuvre de la mission de l'audit fiscal au sein de l'entreprise Electro-industries(EI).....	144
I.La mise en œuvre du contrôle de la régularité fiscale au sein de l'entreprise.....	144
1.Prise de connaissance générale de l'entreprise EI.....	145

1.1.La structure organisationnelle de l'entreprise EI.....	145
1.2.La taille de l'entreprise : son effectif et ses partenaires.....	147
1.3.Appréciation du milieu informatisé de l'entreprise EI.....	148
2.Vérification et contrôle du système de contrôle interne relatif aux questions fiscales de l'entreprise EI.....	149
3.Contrôle de la régularité de l'établissement des déclarations de l'entreprise EI.....	151
3.1.Audit de la déclaration fiscale G50concernant l'établissement de la TAP et de la TVA de l'entreprise EI.....	151
3.1.1.Audit de la procédure d'établissement de la TAP.....	151
3.1.2.Audit de la procédure d'établissement de la TVA.....	152
3.2.Audit de la procédure d'établissement du résultat fiscal de l'entreprise EI.....	155
3.2.1.Contrôle du résultat fiscal de l'entreprise EI.....	155
3.2.2.Contrôle des acomptes provisionnels dus par l'entreprise EI.....	157
II.La mise en œuvre de l'efficacité fiscale au sein de l'entreprise EI.....	158
1. Contrôle du système d'information fiscale de l'entreprise	159
2-Contrôle de l'intégration des aspects fiscaux dans la prise de décision.....	159
3-Contrôler des choix fiscaux dans l'entreprise.....	159
4-Restitution des résultats de la mise en œuvre de l'audit fiscal au sein d'EI.....	160
Section 03 : Mesure de la performance financière au niveau de l'entreprise Electro-Industries, Azazga.....	163
I.Utilisation des outils de pilotage de la performance financière au niveau de l'entreprise EI.....	163
1.Analyse du budget des ventes de l'entreprise EI.....	163
1.1.Budgétiser l'IBS.....	164
1.2.Budgétiser la TVA et la TAP.....	164
2.Analyse des états financiers de l'entreprise EI (bilan et compte de résultat).....	166
2.1.Analyse du bilan de l'entreprise EI.....	166
2.2.Analyse du TCR de l'entreprise EI.....	169
3.Analyse par les ratios de la performance financière de l'entreprise EI.....	171

3.1.Les ratios de structure financière.....	171
3.2.Les ratios de liquidité	172
3.3.Le ratio de capacité d'Autofinancement(CAF).....	173
3.4.Les ratios a portée fiscale.....	174
4.Application du modèle d'évaluation de l'entreprise :Altman.....	176
Conclusion du chapitre 04.....	178
Conclusion Générale.....	179
Références bibliographie.....	
Annexes.....	

EPE / ELCTRO-INDUSTRIES / SPA

ACTIVITE : FAB. MAT. ELECTRO-TECHNIQUE

ADRESSE : RN 12, BP 17 AZAZGA .TIZI-OUZOU

IDENTIFIANT FISCAL : 0998 1527 04354 445

ARTICLE D'IMPOSITION : 1502 3214 427

TIN : 0004 0540

CODE ACTIVITE : 100304

DECLARATION FISCALE DU MOIS DE FEVRIER 2017

1 - T A P	C . A BRUT	C.A IMPOSABLE	TAUX	MONTANT A PAYER	
Affaires Imposables	61 321 910	61 321 910	1%	613 219	
Affaires exonérées		-		-	
TOTAL	61 321 910	61 321 910	1%	613 219	
2 - I.R.G	REVENUS IMPOSABLES	TAUX	MONTANT		
IRG/Traitements et Salaires	33 742 650	Barème	5 110 863		
IRG/ Bénéfices distribués par les sociétés de capitaux	-	10%	-		
Retenue à la source (IMR,Rappel 05 catég,et ...)	4 921 290	10%	492 129		
TOTAL	38 663 940		5 602 992		
3 - 1^{er} Acompte I.B.S 2017	34 245 660	30%	10 273 698		
4 - T.V.A :					
A - T.V.A COLLECTEE	C.A TOTAL	C.A EXONERE	C.A IMPOSABLE	TAUX	MONTANT T.V.A COLLECTEE
T.V.A 19%	61 321 910	2 560 520	58 761 390	19%	11 164 664
TOTAL	61 321 910	2 560 520	58 761 390	19%	11 164 664
TOTAL T.V.A COLLECTEE (A)					11 164 664
B - DEDUCTIONS A OPERER					MONTANT
PRECOMPTE ANTERIEUR					2 589 210
T.V.A A RECUPERER					5 456 612
REGULARISATIONS (+) (-)					-
AUTRES DEDUCTIONS					-
TOTAL DEDUCTIONS A OPERER (B)					8 045 822
T.V.A A PAYER (A) - (B)					3 118 842
T.V.A A PRECOMPTER (B) - (A)					-
5 - DROITS DE TIMBRE :					
OPERATIONS IMPOSABLES					MONTANT A PAYER
					3060
TOTAL					3060
RECAPITULATION					MONTANT
1 - T A P					613 219
2 - I R G					5 602 992
3 - 1 ^{ER} ACOMPTE I.B.S 2017					10 273 698
4 - T V A					3 118 842
5 - DROITS DE TIMBRE					30
TOTAL A PAYER (1)+(2)+(3)+(4)+(5)					19 608 781

RESERVE A LA RECETTE

FAIT A AZAZGA, LE 05/03/2017

LE DIRECTEUR GENERAL

17102
Feb 10 1911

de TI 71. ou 700

THE UNIVERSITY OF CHICAGO

1 A2A ZG R

142A2G11

Year	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034	2035	2036	2037	2038	2039	2040	2041	2042	2043	2044	2045	2046	2047	2048	2049	2050	2051	2052	2053	2054	2055	2056	2057	2058	2059	2060	2061	2062	2063	2064	2065	2066	2067	2068	2069	2070	2071	2072	2073	2074	2075	2076	2077	2078	2079	2080	2081	2082	2083	2084	2085	2086	2087	2088	2089	2090	2091	2092	2093	2094	2095	2096	2097	2098	2099	2100
1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034	2035	2036	2037	2038	2039	2040	2041	2042	2043	2044	2045	2046	2047	2048	2049	2050	2051	2052	2053	2054	2055	2056	2057	2058	2059	2060	2061	2062	2063	2064	2065	2066	2067	2068	2069	2070	2071	2072	2073	2074	2075	2076	2077	2078	2079	2080	2081	2082	2083	2084	2085	2086	2087	2088	2089	2090	2091	2092	2093	2094	2095	2096	2097	2098	2099	2100	

The first part of the book is devoted to a discussion of the various forms of social organization which have been observed in nature. The second part is devoted to a discussion of the various forms of social organization which have been observed in man.

Answer: 0.9

المعروف في اللغة العربية

IMPOTS ET TAXE PERÇUS AU COMPTANT OU, PAR VIREMENT, RETENUE À LA SOURCE

MEPE/ELECTRO-INDUSTRIES ISPA

[illegible]

~~Amplitude Modulation~~ Fabi Mod Electro-techniques

ANNALS OF THE ENTOMOLOGICAL SOCIETY OF AMERICA
[Vol. 52, No. 1, February 1961]

[illegible][illegible]

643 243

2017

(34 245 660 x 30%)

10273698

10 2 4 3 5 8

33742650

540263

Parameter	Value	Unit
Initial concentration of Fe^{2+}	0.1	mol/L
Initial concentration of Fe^{3+}	0.1	mol/L
Initial concentration of H_2O_2	0.1	mol/L
Initial concentration of H^+	0.1	mol/L
Initial concentration of Fe^{2+} and Fe^{3+}	0.1	mol/L
Initial concentration of H_2O_2 and H^+	0.1	mol/L
Initial concentration of Fe^{2+} , Fe^{3+} , and H_2O_2	0.1	mol/L
Initial concentration of Fe^{2+} , Fe^{3+} , and H^+	0.1	mol/L
Initial concentration of Fe^{2+} , Fe^{3+} , and H_2O_2 and H^+	0.1	mol/L

4981230

432129

—



Vente en espèces

Droit de timbre sur état

Opérations imposables

Chiffre d'affaires imposable

3080

170

34

TOTAL

3080

34

Impôts et taxes non repris d'assiette

Chiffre d'affaires imposable

Taux

Montant de l'impôt

TOTAL

RECAPITULATIF

Chiffre d'affaires

Chiffre d'affaires imposable

Chiffre d'affaires imposable

Chiffre d'affaires imposable

1. IMP

613 219

Chiffre d'affaires imposable

Chiffre d'affaires imposable

Chiffre d'affaires imposable

2. TAXES

10 843 698

Chiffre d'affaires imposable

Chiffre d'affaires imposable

Chiffre d'affaires imposable

3. IRT

5 110 863

Chiffre d'affaires imposable

Chiffre d'affaires imposable

Chiffre d'affaires imposable

4. IRT

498 183

Chiffre d'affaires imposable

Chiffre d'affaires imposable

Chiffre d'affaires imposable

5. IRT

—

Chiffre d'affaires imposable

Chiffre d'affaires imposable

Chiffre d'affaires imposable

6. IRT

—

Chiffre d'affaires imposable

Chiffre d'affaires imposable

Chiffre d'affaires imposable

7. IRT

31

Chiffre d'affaires imposable

Chiffre d'affaires imposable

Chiffre d'affaires imposable

8. IRT

—

Chiffre d'affaires imposable

Chiffre d'affaires imposable

Chiffre d'affaires imposable

9. IRT

3 118 848

Chiffre d'affaires imposable

Chiffre d'affaires imposable

Chiffre d'affaires imposable

10. IRT

—

Chiffre d'affaires imposable

Chiffre d'affaires imposable

Chiffre d'affaires imposable

RECAPITULATIF

19 608 432

المجلد الثاني في الحسابات والعمليات الحسابية

(2) $325.620 = 325.620$ ✓

[illegible]

[illegible][illegible]

La première des parties (part I) est consacrée à la description des fondements théoriques de la méthode et de son utilisation. Les deux autres parties (part II et part III) sont consacrées à la description de la méthode et de son utilisation. La partie II est consacrée à la description de la méthode et de son utilisation. La partie III est consacrée à la description de la méthode et de son utilisation.

Department of Education

The authors are indebted to the referees for their valuable comments and suggestions. The authors also wish to thank the Department of Science and Technology, Government of India, for the financial support of this work under the project No. SP/96/1244.

Received 15 January 1998; revised 15 May 1998; accepted 15 May 1998.

© 1999 John Wiley & Sons, Inc. *J. Comput. Appl. Math.* 103: 1–10, 1999
 This article published online in Wiley InterScience, September 15, 1999.

[illegible][illegible]

Résumé :

Plusieurs entités économiques notamment « l'entreprise » souffrent continuellement de la charge fiscale longuement subite. A ce titre, l'audit fiscal se révèle la solution idéale à ce problème majeur aux prolongements financiers. Ainsi, dans ce présent travail de recherche nous démontrons le rôle de l'audit fiscal dans l'amélioration de la performance financière des entreprises que ces dernières atteignent par le biais du respect de la démarche de mise en oeuvre de la mission d'audit fiscal assujetti au principe de la régularité et de l'efficacité fiscale. L'audit fiscal permet d'atténuer le risque fiscal, de servir d'instrument de sécurité légale et financière et de délimiter les usages de l'optimisation fiscale.

L'audit fiscal permet aux entreprises de dompter leurs charges fiscales dans un cadre de gestion proactive de cette dernière longuement subite.

Mots clés :

Audit fiscal ; régularité fiscale ; efficacité fiscale ; gestion proactive ; risque fiscal ; performance financière.

Abstract:

Several economic entities notably "firms" suffer from tax burden that was and still being supported. Tax auditing is revealed as the ultimate solution to this major issue with its financial extensions. However, in this present research we will demonstrate the role of tax auditing in improving firm's financial performance reached by respecting the procedure of its execution. Moreover, auditing tax is subjected to two principles namely: the regularity principle and efficiency principle. Actually, auditing tax enable the decrease of fiscal risk, it serves as an ideal gift of legal and financial security and define the limits of tax optimization.

Tax auditing allows to companies the ability of mastering its fiscal burden instead of beating it as a part of proactive management.

Key words:

Auditing tax; regularity principle; efficiency principle; proactive management; fiscal risk; financial performance.