



**UNIVERSITE D'ANTANANARIVO**

**FACULTE DE DROIT, D'ECONOMIE, DE GESTION, ET DE SOCIOLOGIE**

**DEPARTEMENT DE GESTION**

**MEMOIRE DE MASTER II ES-SCIENCES EN GESTION**

**III<sup>ème</sup> CYCLE**



**Option : COMPTABILITE, AUDIT, ET CONTROLE**

**ESSAI D'UNE DEMARCHE D'AUDIT FISCAL DANS  
LES PME POUR L'EXPERT COMPTABLE**

**Présenté par : ANDRIANJAFY Philippe Patrick**

**Sous l'encadrement de :**

**Encadreur Pédagogique :**

**Mr Pr-Ing. RAZAFINDRAVONONA Jean,  
Professeur**

**Encadreur Professionnel :**

**Mme RANDRIAMBELOMANANA Rivocharisoa,  
Expert-Comptable et Financier**

**Année Universitaire : 2014-2015**

**Session : 31 Mai 2016**



**UNIVERSITE D'ANTANANARIVO**

**FACULTE DE DROIT, D'ECONOMIE, DE GESTION, ET DE SOCIOLOGIE**

**DEPARTEMENT DE GESTION**

**MEMOIRE DE MASTER II ES-SCIENCES EN GESTION**

**III<sup>ème</sup> CYCLE**



**Option : COMPTABILITE, AUDIT, ET CONTROLE**

**ESSAI D'UNE DEMARCHE D'AUDIT FISCAL DANS  
LES PME POUR L'EXPERT COMPTABLE**

**Présenté par : ANDRIANJAFY Philippe Patrick**

**Sous l'encadrement de :**

**Encadreur Pédagogique :**

**Mr Pr-Ing. RAZAFINDRAVONONA Jean,  
Professeur**

**Encadreur Professionnel :**

**Mme RANDRIAMBELOMANANA Rivocharisoa,  
Expert-Comptable et Financier**

**Année Universitaire : 2014-2015**

**Session : 31 Mai 2016**

*Une Philosophie de Succès*

***GARDEZ VOS CROYANCES POSITIVES CAR :***

*Ce que vous croyez devient vos Pensées*

*Vos Pensées deviennent vos Paroles*

*Vos Paroles deviennent vos Actions*

*Vos Actions deviennent vos Habitudes*

*Vos Habitudes deviennent vos Valeurs*

*Vos Valeurs deviennent votre Destinée*

***MAHATMA GANDHI***

## AVANT PROPOS

Ce mémoire est le fruit d'un travail de recherche que nous avons mené durant la moitié de l'année universitaire 2014-2015. Il nous a permis pour la première fois d'œuvrer pour une chose tangible en matière d'audit fiscal. Œuvre personnelle confirmant le proverbe français qui dit : « A cœur vaillant rien d'impossible ».

En second lieu, ce mémoire marque l'ultime étape de nos études en troisième cycle. Ce qui fait qu'il a été pour nous une occasion de réflexion sur les concepts de gestion reçus depuis la première année, réflexions qui n'ont pu toutefois être réalisées qu'à partir des cours dispensés par les Professeurs de la filière de Sciences de Gestion.

Toutefois, nous ne pouvons pas englober toutes les connaissances de gestion en général dans notre mémoire ; plus encore prétendre l'appréhension d'une branche de la gestion dans une seule étude, ce serait présomptueux vu notre niveau. C'est ainsi que l'étude d'un thème restreint et précis nous paraît mérité et raisonnable. C'est dans ce sens que nous avons travaillé sur le sujet intitulé : « Essais d'une démarche d'audit fiscal dans les PME pour l'Expert-Comptable ».

Le thème, qui est à la fois d'actualité brillante et de phénomène évolutif dans le temps, a exigé beaucoup d'efforts et de temps. Mais son étude n'aurait pu être réalisée sans la Direction de Monsieur Pr-Ing. RAZAFINDRAVONONA Jean, Professeur et de Madame RANDRIAMBELOMANANA Rivocharisoa, Expert-Comptable et Financier qui nous ont prodigué des précieux conseils et instructions.

Enfin, nous espérons que notre étude, aussi modeste soit-elle, contribue à une compréhension plus approfondie et plus claire des multiples aspects sur l'audit fiscal, et sans vouloir verser dans la prétention, à apporter des suggestions aux décideurs responsables en ce domaine.

## REMERCIEMENTS

*« Par la grâce de Dieu, nous sommes ce que nous sommes »*

*Nous tenons à remercier vivement toutes les personnes qui ont contribué à l'élaboration de ce mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention de Diplôme de Master 2 ès-sciences en Gestion, en particulier :*

- + Monsieur RAMANOELINA Armand René Panja, Professeur Titulaire, Président de l'Université d'Antananarivo, pour son éminente persévérance. Nous lui adressons nos sincères gratitude;*
- + Monsieur RAKOTO Olivaniaina David, Maître de Conférences, Doyen de la Faculté de Droit, d'Economie, de Gestion et de Sociologie, pour sa grâce au sein de notre Faculté. Nous lui adressons nos sincères remerciements;*
- + Madame RANDRIAMBOLOLONDRABARY Corinne, Maître de Conférences, Chef du Département (CD) de GESTION, pour son courage et son enthousiasme à développer notre filière Gestion. Qu'elle trouve ici notre profonde reconnaissance ;*
- + Madame SAHOLIARIMANANA, Professeur, Directeur du Centre d'Etudes et de Recherches en Gestion(CERG), pour son ample collaboration à la documentation. Qu'elle trouve ici notre profonde reconnaissance ;*
- + Monsieur RAZAFINDRAVONONA Jean, Professeur, notre encadreur pédagogique, qui a bien voulu nous diriger, corriger et aider tout au long de ce travail, qui a bien voulu m'accorder son appui dans la réalisation de ce travail et qui n'a pas lésiné sur les conseils précieux ainsi que sur les encouragements. Qu'il soit assuré de tous nos vifs remerciements ;*
- + Madame RANDRIAMBELOMANANA Rivocharisoa, Expert-comptable et financier, Gérante du cabinet d'expertise comptable, notre encadreur professionnel, pour son aide et son appui. Qu'elle sache combien nous avons apprécié ses conseils et estimé ses aides précieuses et qu'elle reçoive tous nos sincères gratitude;*
- + Tous les Professeurs permanents et vacataires, et tous les responsables administratifs du Département Gestion qui ont énormément contribué à notre formation, et l'accomplissement de ce mémoire, et tous les personnels du cabinet d'expertise comptable qui ont bien voulu fournir les informations à leur disposition durant nos entretiens. Qu'ils soient assurés de notre extrême reconnaissance;*
- + Toute notre famille pour leur soutien tant moral que financier durant nos cinq années d'études universitaires. Qu'elle soit assurée de notre extrême reconnaissance et;*
- + Nos collègues et tous ceux qui de près ou de loin ont contribué à la réalisation du présent mémoire. Qu'ils reçoivent nos sincères amitiés.*

**Grand merci à tous !**

## LISTE DES FIGURES

Figure n° 1: Organigramme du cabinet d'expertise .....	11
Figure n° 2: Organigramme de DGE .....	13
Figure n° 3: Organigramme de la DRI.....	13
Figure n° 4: Organigramme de la DGI.....	15
Figure n° 5: Système déclaratif et fiscal malgache .....	17
Figure n° 6: Délais réglementaires de dépôt des impôts et taxes.....	22
Figure n° 7: Délais réglementaire de paiement et de dépôt des acomptes provisionnels .....	23
Figure n° 8: Procédures de contrôle fiscal à Madagascar .....	25

## LISTE DES TABLEAUX

Tableau n°1: Comparaison de l'IR et l'IS .....	21
Tableau n°2: Modèle de relevé des écritures basées sur des Pièces justificatives non validés.....	67
Tableau n°3: La présentation de la mesure du risque fiscal.....	74
Tableau n°4: Le niveau de l' échelle de la maturité de la gestion du risque fiscal.....	95

## LISTE DES ACRONYMES

AICPA	: American Institute of Chartered Public Accountants.
CA	: Chiffres d'affaires
CF	: Centre fiscal
CFRA	: Commission fiscale du recours administratif
CGIM	: Code général des impôts Malgaches
CITE	: Centre d'Informations Techniques et Economiques.
CNAPS	: Caisse nationale de prévoyance sociale
DC	: Droit de communication
DCFC	: Directions des contrôles fiscaux et du contentieux
DGE	: Direction générale des entreprises
DGI	: Direction générale des impôts
DRI	: Direction régionale des impôts
FIFO	: First in first out
IF	: Impôt foncier
IFPB	: Impôt foncier sur la propriété bâtie
IFRS / IAS	: International financial reporting standard / International accountant standard
IPVI	: Impôt sur les plus-values immobilières
IR	: Impôt sur les revenus
IRCM	: Impôt sur les revenus des capitaux mobiliers
IRNR	: Impôt sur les revenus des non-résidents
IRSA	: Impôt sur les revenus salariaux et assimilés
IS	: Impôt synthétique
ISA	: International standards on auditing
JERH	: Jeunes Experts en ressources humaines
LF	: Loi de finances
MFB	: Ministère des Finances et du Budget
NIF	: Numéro d'identification fiscale
OECFM	: Ordre des Experts Comptables et Financiers à Madagascar
PME	: Petites et moyennes entreprises
RF	: Responsable financier
SARL	: Société à responsabilité limitée
SRE	: Service régional des entreprises
TEI	: Taux Effectif d'Imposition
TVA	: Taxe sur la valeur ajoutée

# **SOMMAIRE**

## **INTRODUCTION**

### **PARTIE I. FONDEMENT THEORIQUE DE L'AUDIT FISCAL**

#### **CHAPITRE I. CADRE GENERAL DE L'ETUDE**

Section 1. La présentation du cabinet

Section 2. La direction fiscale Malgache

Section 3. L'aperçu général de la fiscalité Malgache

#### **CHAPITRE II. CADRE THEORIQUE D'AUDIT FISCAL**

Section 1. Un objectif de régularité

Section 2. Un objectif stratégique

Section 3. L'audit fiscal et l'audit financier

### **PARTIE II. FONDEMENT PRATIQUE D'AUDIT FISCAL**

#### **CHAPITRE I. DEMARCHE DE LA MISSION D'AUDIT FISCAL**

Section 1. La prise de connaissance générale de l'entité auditée

Section 2. La définition du cadre fiscal de la société auditée

Section 3. L'évaluation du système de contrôle interne fiscal et d'information

#### **CHAPITRE II. TECHNIQUES DE LA MISSION D'AUDIT FISCAL**

Section 2. L'audit d'opportunité

Section 1. L'audit de conformité

Section 3. La finalité de la mission: le rapport d'audit fiscal

## **COCLUSION**

## **BIBLIOGRAPHIE**

## **ANNEXE**

# INTRODUCTION

Conscients de l'importance de leur environnement ainsi que ses différentes composantes tels que l'environnement social, technologique, juridique, fiscal, etc., les entreprises doivent en tenir compte. Entre autre, le système fiscal paraît comme la composante la plus difficile à manipuler puisqu'elle est quasi-permanente au point d'être jugée envahissante en toute action opérée par l'entreprise à savoir une nouvelle activité, un programme de recherche, une décision d'investissement, etc. Il est un ensemble de lois, règlements, instructions et usages administratifs qui fixent la composition et l'organisation du prélèvement en fonction des objectifs et de l'activité financière de l'Etat, seul le législateur dispose du pouvoir d'instituer un impôt, d'en établir le dispositif et d'en autoriser la perception.<sup>1</sup>

Aujourd'hui, la fiscalité constitue l'une des préoccupations majeures des entreprises du fait qu'elle tend à devenir une composante essentielle de la vie d'une entreprise. Souvent subie et vécue comme source de risque, la fiscalité a été pendant de nombreuses années considérée comme une dimension complexe et coûteuse. Peu à peu, la perception de la fiscalité a évolué<sup>2</sup>. Elle a évolué dans le sens d'une attention plus grande portée aux questions touchant à la sécurité juridique des opérations de l'entreprise. La fiscalité étant l'objet d'une réglementation complexe dont la mise en œuvre est source de contrôle mais également de sanction de la part de l'administration, les enjeux financiers de la fiscalité dans l'entreprise sont apparus rapidement. Par voie de conséquence, l'attention des dirigeants a porté prioritairement sur la détermination et la gestion du risque fiscal.

Le risque fiscal trouve naturellement son origine dans la complexité des règles applicables, mais bien évidemment aussi dans la façon qu'a l'entreprise de les appréhender dans le cadre de sa politique fiscale<sup>3</sup>. La notion du risque fiscal englobe, en fait, deux acceptations: La première correspond au non-respect, volontaire ou non, des règles fiscales et à la méconnaissance d'une disposition favorable qui peut générer un manque à gagner fiscal.

---

<sup>1</sup> M. COZIAN, « *La gestion fiscale de l'entreprise* », *Revue de Jurisprudence Fiscale*, N°5, 1980, pp.202-206

<sup>2</sup> M. CHADEFaux, J.L.ROSSIGNOL, « *La performance fiscale des entreprises* », *REVUE DU DROIT FISCAL* N° 30-35,27 Juillet 2006, p.1450.

<sup>3</sup> M. CHADEFaux, J.L.ROSSIGNOL, « *La performance fiscale des entreprises* », *REVUE DU DROIT FISCAL* N° 30-35,27 Juillet 2006, p.1450.

Ce risque, comportant un risque sanction et un risque perte d'opportunité, est appelé par Jean-Luc Rossignol<sup>4</sup> et Tran Thi Kim Anh<sup>5</sup> « risque de sanction fiscale », alors que le second risque appelé « risque de sanction générale»<sup>6</sup> repose sur le fait que les choix fiscaux sont porteurs d'incidences au-delà du seul domaine fiscal en cas de discordance entre la stratégie fiscale et la stratégie globale de l'entreprise.

Ainsi, l'organisation de l'administration en fonction même du risque contribue à élever le niveau de risque. La mise en place de nouvelles applications informatiques ainsi que la création de la DGE<sup>7</sup> s'inscrivent dans une perspective de réduction et de contrôle des risques fiscaux. Pour toutes ces considérations, la prévention des risques fiscaux suppose la mise en place ou le recours à certaines mesures dont notamment: l'implémentation<sup>8</sup> de procédures fiscales, la formalisation du processus de gestion du risque fiscal, la mise à disposition des ressources suffisantes à la gestion fiscale, la documentation et l'archivage<sup>9</sup>, la concertation et la communication, et l'audit fiscal.

#### PROBLÉMATIQUE:

Même si l'entreprise adopte une stratégie de transparence fiscale, elle n'est pas à l'abri des risques fiscaux<sup>10</sup>. C'est pourquoi l'entreprise doit consacrer une attention à la gestion des risques fiscaux pour avoir une performance fiscale. Autrement dit, elle doit suivre l'évolution de la législation fiscale. Il est souvent très coûteux pour une entreprise d'attendre l'arrivée des inspecteurs des impôts pour savoir si elle respecte les prescriptions fiscales.

Par ailleurs, la plupart des gérants, surtout de nationalités étrangères, considèrent la fiscalité comme la composante essentielle la plus difficile à maîtriser, ils préfèrent engager un cabinet d'expertise en audit, juridique ou comptable au lieu d'embaucher un comptable ou fiscaliste interne, et même s'ils engagent ce dernier, ils veulent toujours qu'un cabinet contrôle la comptabilité et les déclarations fiscales. Et le plus important pour eux, d'ailleurs l'administration fiscale l'exige, c'est que le bilan soit visé par un commissaire aux comptes, alors il vaut mieux engager un cabinet pour prendre en charge l'élaboration de leurs états financiers.

---

<sup>4</sup> Docteur en sciences de Gestion, Maître de Conférences Université de Franche-Comté de Formation à la Gestion; Habilitation à Diriger des Recherches(HDR) en sciences de Gestion, Université de Franche-Comté(2008); jean-luc.rossignol@univ-fcomte.fr

<sup>5</sup> Professeur de Comptabilité Centre Franco-Vietnamien;kimanh@cfvghn.org.vn

<sup>6</sup> J.L.ROSSIGNOL, T.T.KIM ANH, « *La gestion du risque fiscal inhérent à l'implantation d'une entreprise dans un pays émergent: Le cas Français au Vietnam* », CIDEGEF (Conférence Internationale des Institutions d'Enseignement Supérieur et de Recherche de Gestion d'Expression Française)

<sup>7</sup> Voir infra.

<sup>8</sup> Implémentation signifie adaptation. In: *DICTIONNAIRE UNIVERSEL*, Edition HACHETTE Edicef,

<sup>9</sup> C'est - à - dire le dossier fiscal.

<sup>10</sup> ANDRIANANTENAINA (N.R.D.), « *L'audit comme un outil de performance fiscale des entreprises.* », Mémoire de Master 2 en Comptabilité, Audit, et Contrôle, 11 Décembre 2014, 84pages.

D'où le recours à des revues périodiques d'audit pour détecter les risques, les quantifier et prendre les mesures nécessaires.

La problématique de notre recherche se pose ainsi: Comment présenter une démarche et technique les plus performantes de la mission d'audit fiscal pour l'Expert-Comptable afin de prévenir les risques fiscaux au sein de PME?

C'est pour répondre à cette question fondamentale que nous avons adopté ce thème de mémoire qui s'intitule: « Essai d'une démarche d'audit fiscal dans les PME pour l'Expert-Comptable » .

#### HYPOTHÈSE DE RECHERCHE:

L'hypothèse de recherche est formulée ainsi: que l'audit fiscal soit un outil de détection des risques fiscaux et d'amélioration de la gestion des risques par les mesures correctrices qu'il peut suggérer. C'est un contrôle qui consiste à s'assurer de la fiabilité des supports d'informations. Il permet ainsi de détecter les anomalies, leurs origines et les risques y découlant afin de réparer les éventuelles infractions fiscales et éviter l'exposition à un contrôle en la matière.

#### INTÉRÊT DU SUJET D'ÉTUDE:

Bien que nécessairement différent du contrôle fiscal, l'intérêt de recours à l'audit fiscal se justifie pour se préparer au mieux aux contrôles fiscaux. A cet effet l'audit fiscal apporte une information sur l'existence ou l'absence du risque fiscal et, le cas échéant, sur l'ampleur d'un tel risque. Bien que la périodicité de cette mission est déterminée par le client en indiquant si la mission envisagée est une mission à caractère ponctuel ou au contraire une mission impliquant de la part de l'auditeur fiscal des interventions périodiques dans le cadre, par exemple, d'un contrôle annuel de la régularité fiscale, l'audit fiscal à blanc<sup>11</sup> s'exerce par les PME<sup>12</sup> généralement d'une façon ponctuelle<sup>13</sup>. La gestion du risque fiscal constitue, dans le contexte économique actuel, une partie intégrante de la gestion des risques de l'entreprise<sup>14</sup>.

---

<sup>11</sup> En anglais « *mock tax audit* », audit fiscal à blanc est défini comme un outil de détection des risques fiscaux et d'amélioration de la gestion des risques par les mesures correctives qu'il peut suggérer. Il permet de se préparer au mieux aux contrôles fiscaux. Voir Infra.

<sup>12</sup> Est classée comme Petites et Moyennes Entreprises (PME) / Petites et Moyennes Industries (PMI), toute entreprise employant 10 à 199 personnes ; A Madagascar, aucun critère de classification n'a été officiellement défini ; celui utilisé dans le présent rapport est à l'issue des recherches bibliographiques, puis adapté au contexte malgache et aux objectifs assignés à cette étude. In MEFB, USAID, INSTAT, *Rapport de l'enquête sur les entreprises à Madagascar année 2005*, avril 2006, 158 p

<sup>13</sup> C'est-à-dire avant la demande de restitution d'un crédit d'impôt ou avant le contrôle fiscal exercé par l'administration ou juste avant la période de prescription.

<sup>14</sup> K.AYADI LOUKIL, « *La gestion du risque fiscal dans les PME: Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable* », FACULTÉ DES SCIENCES ECONOMIQUES DE GESTION DE SFAX, 2007-2008, p.3.

En effet, le risque fiscal génère non seulement des conséquences financières mais peut nuire fortement à la réputation de l'entreprise<sup>15</sup>. A cet égard, l'audit fiscal, en proposant un diagnostic fiscal, peut s'inscrire aussi dans une perspective de gestion des risques fiscaux<sup>16</sup>.

Dans cette perspective, un mémoire sur l'audit fiscal présente un double intérêt incontestable aussi bien pour l'entreprise que pour l'expert-comptable qui constituent les résultats attendus de la recherche: d'abord, pour l'entreprise, une gestion du risque fiscal efficace permet de minimiser l'impôt dans un cadre de réduction du risque fiscal, et ensuite, pour l'expert-comptable/auditeur fiscal, en proposant une démarche permettant de mieux gérer la mission d'audit fiscal, d'augmenter sa valeur ajoutée pour le client et de maîtriser les risques liés à la mission.

#### OBJECTIFS:

A cet effet, le mémoire vise à répondre à deux objectifs principaux: d'un côté, mettre en relief l'utilité de l'audit fiscal pour aider l'entreprise à améliorer la gestion de son risque fiscal. En dehors du contrôle fiscal de l'administration, l'audit fiscal est une mission spécialisée permettant d'obtenir des indications sur l'ampleur du risque encouru par l'entreprise. Il vise donc à identifier les risques fiscaux auxquels s'exposent l'entreprise et permet aussi l'évaluation de sa gestion fiscale. C'est à travers ces deux objectifs qui font l'essence même de l'audit fiscal que le risque fiscal peut être appréhendé de façon proactive. Dans cette perspective préventive, l'expert-comptable peut être appelé à mener une mission d'audit fiscal<sup>17</sup>, et d'un autre côté, proposer à l'Expert-Comptable une démarche et des techniques d'audit fiscal efficaces et à valeur ajoutée. Le deuxième objectif du présent mémoire est de proposer à l'expert-comptable une démarche et des techniques d'audit fiscal basées sur les risques permettant de recueillir et de réunir des éléments probants sur le risque fiscal de l'entreprise et de donner une valeur ajoutée à sa mission ainsi que de gérer les risques liés à la mission avec compétence et professionnalisme.

---

<sup>15</sup> ERNEST & YOUNG, « *Bonne gouvernance et gestion des risques sensibilisent les entreprises aux questions d'ordre fiscal* », 2004.

<sup>16</sup> Appelé aussi en anglais « *Managing Tax Risk* »

<sup>17</sup> CHOYAKH (F.), *La gestion du contrôle fiscal et le rôle de l'expert-comptable, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable*, FACULTÉ DES SCIENCES ÉCONOMIQUES ET DE GESTION, SFAX, 2006

Afin de mieux réaliser cette recherche, nous avons adopté des démarches descriptive, analytique<sup>18</sup>, explicative et ainsi que prospective de la méthodologie.

La stratégie générale est de disposer tout d'abord d'un maximum d'informations relatives à notre thème, ensuite de procéder à des débroussaillages et dégrossissages de la documentation compte tenu de notre terrain intellectuel, à savoir les axes de réflexions, d'analyses et d'interprétation. Dans l'esprit de pièces de la méthode scientifique, la démarche de recherche nous conduit à effectuer: d'une part, des lectures bibliographiques et conceptuelles au près des diverses bibliothèques. Pour cela nous accédons aux principales publications existantes : des ouvrages publiés, des textes réglementaires et articles sur la fiscalité et l'audit fiscal. Ces recherches se dérouleront essentiellement à la bibliothèque de l'Université d'Antananarivo et au CITE<sup>19</sup> Ambatonakanga ainsi que par le biais de l'outil Internet, et d'autre part, pour être proche de la réalité, des enquêtes relatives à nos questionnements qui seront mises à exécution auprès d'un cabinet d'études et de conseils en gestion, Cabinet d'audit<sup>20</sup> où nous avons effectué notre stage. Ainsi, la nature de sa prestation, sa renommée et son organisation ont été les raisons qui nous ont poussées à le choisir. Cette enquête a pour but de justifier notre travail et de nous situer réellement dans notre problématique.

Pour y parvenir, le présent mémoire est divisé en deux parties :

- ✚ La première partie sera consacrée au développement du fondement théorique de l'audit fiscal qui comporte l'examen du cadre de général d'étude (chapitre I) et la présentation cadre conceptuel d'audit fiscal (chapitre II); et
- ✚ Tandis que la deuxième partie sera consacrée à l'analyse du fondement pratique d'audit fiscal qui constitue la véritable proposition d'une démarche (chapitre I) et techniques d'audit fiscal (chapitre II).

---

<sup>18</sup> La méthode analytique: C'est la méthode qui consiste à décomposer l'objet d'étude en allant du plus complexe au plus simple. Tout comme la chimie qui décompose les molécules en éléments simples, indécomposables, on décomposera toutes les parties élémentaires pour ensuite reconstituer le schéma d'ensemble. Cette méthode (qui recherche le plus petit composant possible, l'unité de base des phénomènes) est à privilégier en laboratoire, pour l'étude d'objets inertes ou de phénomènes non susceptibles de transformations rapides. On la retrouve par exemple en linguistique (L'organisation structurale d'une langue et la grammaire relèvent de l'approche analytique), en histoire dans l'analyse des archives, des documents...In: AKTOUF Omar (Professeur titulaire Management, HEC, Montréal,) « *Méthodologie des sciences sociales et approche qualitative des organisations: Une introduction à la démarche classique et une critique* », Les Presses de l'Université du Québec, Montréal, 1987, 213 pp.

<sup>19</sup> Centre d'Informations Techniques et Economiques.

<sup>20</sup> V. infra.

# PARTIE I. FONDEMENT THEORIQUE DE L'AUDIT FISCAL

Au début du moyen âge, les sumériens<sup>21</sup> ont ressenti une nécessité de contrôler la comptabilité des agents. Ce système de contrôle par recoupement consiste à comparer une information qui est parvenue de deux sources d'enregistrements indépendantes. Mais le mot « audit » n'est apparu que sous l'empire romain et plus spécifiquement dès le III<sup>ème</sup> siècle avant Jésus Christ<sup>22</sup> où il était d'un sens plus large. Etymologiquement, le terme « audit » d'origine latine « auditus » signifie audition. Des questeurs, qui étaient des fonctionnaires du Trésor, sont chargés de cette mission. Ils étaient tenus de rendre compte oralement devant une assemblée composée « d'auditeurs » qui approuvait par la suite les comptes.

Ultérieurement, ce contrôle s'est développé suite aux efforts des anglais. De même ses objectifs, qui se sont axés principalement à la détection de fraude, ont progressivement évolué vers la recherche d'erreurs, la publication d'opinions sur la validité des états financiers, et enfin sur leur régularité et sincérité. Ce n'est qu'au XIX<sup>ème</sup> siècle que les législateurs ont institués le contrôle des sociétés par des agents externes en raison du développement de l'industrie, le commerce, les banques, les assurances... et de la charge qui pèse sur l'auditeur reconnu en tant que garant des détenteurs de capitaux à l'égard des abus des gestionnaires.

Dès le début du XX<sup>ème</sup> siècle et avec la crise de 1929 due à une mauvaise divulgation de l'information fiable, un accroissement des besoins du monde des affaires en audit s'est accru. Aux Etats Unis, et suite à cette crise, les sociétés cotées sont obligées de pratiquer l'audit par des membres de l'AICPA<sup>23</sup>. A Madagascar, l'audit est d'utilisation récente et vise beaucoup plus l'audit financier et comptable. Tant au niveau national qu'international, la révision comptable, devenue audit, fait l'objet de travaux constants<sup>24</sup> qui débouchent essentiellement sur les normes internationales d'audit. De nos jours l'audit est une discipline transversale au centre des préoccupations des managers.<sup>25</sup>

Ainsi ce bref aperçu historique d'audit nous éclaire la voie d'étudier successivement dans cette partie du fondement théorique de l'audit fiscal le cadre général de l'étude (Chapitre I) et le cadre théorique d'audit fiscal (Chapitre II).

---

<sup>21</sup> De Sumer (une région de basse Mésopotamie, en bordure du golfe Persique). La brillante civilisation sumérienne, élaborée entre 3500 et 2000 av. J.-C., sert de point de départ à celle de l'empire babylonien. In *DICTIONNAIRE UNIVERSEL* Francophone.

<sup>22</sup> J. RAFFEGEAU, F. DUBOIS et D. DE MONOVILLE, « *L'Audit opérationnel* », 1984, p7.

<sup>23</sup> American Institute of Chartered Public Accountants.

<sup>24</sup> Martial CHADEFaux, « *Audit fiscal* », Edition LITEC 1987, p10.

<sup>25</sup> Stéphanie THIERY-DUBUISSON, « *Audit* », Édition LA DÉCOUVERTE, p3.

## CHAPITRE I. CADRE GENERAL DE L'ETUDE

M. Raffegeau indiquait que le terme « révision des comptes » est trop souvent perçu « comme une pratique à objet restreint, dépourvue des aspects flatteurs de l'audit mais que les décalages techniques s'estompent et qu'il convient d'utiliser de manière équivalente les termes de « réviseur », de « contrôleur des comptes » ou « d'auditeur »<sup>26</sup>.

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

- + L'audit fiscal est un moyen de se prononcer sur l'ensemble des structures fiscales d'une entité et leur fonctionnement : c'est la fiscalité sous toutes ses formes qui est l'objet de l'audit<sup>27</sup>.
- + C'est un examen critique de la situation fiscale d'une personne physique ou personne morale en vue de formuler une appréciation. En clair, il s'agit d'établir un diagnostic<sup>28</sup>.

Cependant à travers ces deux définitions on peut qualifier l'audit fiscal d'une expression d'opinion ou d'appréciation de la conjoncture fiscale d'une entreprise :

- + L'audit fiscal permet de réaliser le diagnostic des obligations fiscales de l'entreprise, de faire le point sur la stratégie fiscale de l'entreprise et proposer le cas échéant des solutions de nature à rendre la gestion fiscale plus performante en diminuant la charge fiscale et les manquements en matière de gestion fiscale<sup>29</sup>.
- + L'audit fiscal permet d'établir un diagnostic des obligations fiscales de l'entreprise et de proposer des solutions propres à diminuer la charge fiscale<sup>30</sup>.

D'après ces définitions, nous tirons que l'audit fiscal est composé de deux concepts: l'audit et la fiscalité. Dans ce cadre, il s'avère intéressent de présenter le cabinet d'audit où nous avons effectué notre stage, ensuite d'exposer quelques directions fiscale Malagasy et enfin d'examiner la théorie fiscale Malgache.

---

<sup>26</sup> J. RAFFEGEAU, F. DUBOIS, D. DE MONOVILLE, *L'Audit opérationnel*, 1984.

<sup>27</sup> ATH, « *Audit Financier* », Edition CLET, PARIS, 1983, p23.

<sup>28</sup> P. BOUGON, « *Audit et Gestion Fiscale* », Tome I, Edition CLET 1986, p17.

<sup>29</sup> Mr Mokded MASTOURI, « *Revue d'Entreprise* », N°2 Nov. /Déc. 1992.

<sup>30</sup> Mr Chokri MSEDDE, « *Revue d'Entreprise* », N°10 Mars/Avril 1994.

## **Section 1. Présentation du cabinet**

Le CABINET D'AUDIT<sup>31</sup> est un Cabinet d'Audit, d'Expertise Comptable, d'Etude et de Conseil en Gestion dont premièrement son métier est d'aider les entreprises et organisations à disposer des informations financières fiables et les outils de gestion nécessaires à la réalisation de leurs objectifs, deuxièmement sa vocation est de devenir le partenaire privilégié des entreprises et de toute organisation, troisièmement ses services sont conçus pour répondre efficacement aux besoins multiples que requièrent des entreprises et organisations dans un environnement en constante mutation, et enfin quatrièmement sa devise est de développer avec les entreprises et organisations une relation à long terme<sup>32</sup>. Pour en savoir plus, nous allons voir à travers cette section:

- ✚ Identité du cabinet ;
- ✚ Structure organisationnelle du cabinet ;
- ✚ Les activités du cabinet.

### **I. Identité du cabinet**

Le cabinet d'expertise comptable a été créé en 1995 par deux associés-gérants. Le premier associé est un expert-comptable inscrit à l'Ordre des Experts Comptables et Financiers à Madagascar (OECFM). Le second associé est un expert en communication, développement et des ressources humaines. Il a des compétences spécialisées dans le domaine de l'analyse économique appliquée aux études de réajustement structurel et de privatisation. C'est une Société à responsabilité limitée (SARL) dont le capital social s'élève à 2 400 000 Ariary. La société est immatriculée auprès du Greffe du tribunal de commerce de Tananarive. Son siège social est situé dans le Capital de Tananarive de Madagascar<sup>33</sup>. Aujourd'hui, la société est composée d'une trentaine de salariés.

### **II. Structure organisationnelle du cabinet**

Le cabinet possède une organisation générale spécifique pour pouvoir réaliser ses objectifs. Cette organisation est très importante car elle permet de bien définir et structurer les tâches. Ce point fera l'objet d'une présentation de l'organigramme du cabinet et de son organisation hiérarchique.

---

<sup>31</sup> Pour le respect de l'unanimité, nous n'avons pas accès de mentionner ici le nom exacte du CABINET D' AUDIT.

<sup>32</sup> Le dépliant du CABINET D' AUDIT (2015): Celui-ci contient de la présentation du cabinet: son profil, les services et quelques expériences de ses équipes très ambitieux, dynamiques, motivants...

<sup>33</sup> C'est un lieu où il se trouve actuellement. Nous n'avons pas une autorisation à mentionner ici l'adresse exacte du CABINET D' AUDIT.

## **II.1. Organisation hiérarchique**

L'organisation du cabinet reste simple tant sur le plan d'organisation technique que sur le plan d'organisation fonctionnelle. Les équipes ont des compétences et connaissances nécessaires dans les métiers de comptabilité, fiscalité, audit, social et droit.

Les postes, les fonctions ainsi que les attributions respectives de ces équipes se présentent dans les paragraphes suivants.

## **II.2. L'équipe dirigeante**

Ce sont l'expert-comptable ou les associés du cabinet qui ont pour mission principale de :

- + définir les stratégies adoptées, les objectifs et la politique générale du cabinet ;
- + superviser les équipes du cabinet ;
- + prendre les décisions relatives au bon fonctionnement du cabinet ;
- + assurer la gestion courante, gérance et administration de toutes les affaires du cabinet.

## **II.3. L'équipe opérationnelle**

Cette équipe assure les descentes sur terrain et exécute le travail auprès des clients. L'expert-comptable stagiaire a pour responsabilité de :

- + assister les associés manager dans la planification et la supervision globale de la mission ;
- + assurer la coordination et la supervision des travaux et de l'équipe pour la réalisation de la mission sur terrain.

L'auditeur sénior a pour fonction et responsabilité de :

- + superviser l'exécution du marché au cours de la mission ;
- + entretenir des relations avec le responsable de l'entreprise ;
- + exécuter les tâches complexes ;
- + rédiger le rapport de mission.

L'auditeur junior est chargé de

- + assister l'auditeur sénior dans les travaux ; exécuter les tâches moyennes de la mission ;
- + rédiger les notes de synthèse.

#### **II.4. L'équipe d'appui administratif**

C'est l'ensemble des organes qui assure toutes les opérations relatives à la gestion administrative et financière du cabinet. Elle est composée d'un responsable administratif et financier, d'un responsable informatique, des assistantes de direction, des agents administratif, comptable, juridique et fiscale, ainsi que les techniciens de surface.

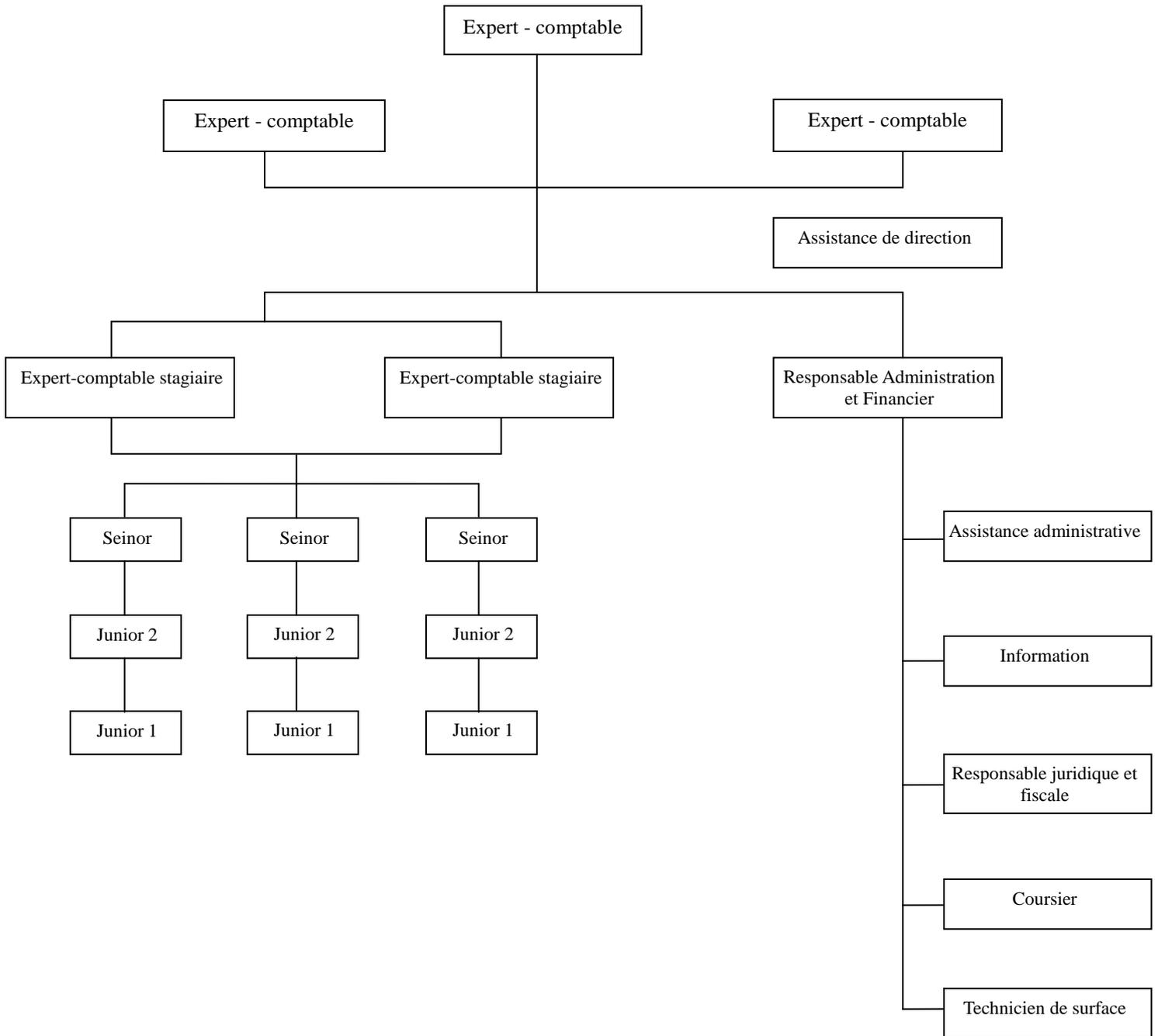
#### **III. Les activités du cabinet**

Les activités du cabinet sont diverses et contribuent au bon déroulement de la vie des entreprises. Ces activités peuvent être généralement répertoriées en activités d'audit, comptables, fiscales, sociales et juridiques. Les activités d'audit concernent les activités en rapport avec le commissariat aux comptes et l'audit externe. Ce dernier peut être légal ou contractuel, financier ou opérationnel. Il exprime une opinion, un diagnostic et une évaluation et s'applique à toutes informations financières ou de gestion, ainsi qu'aux systèmes de traitement et de contrôle. Les activités comptables du cabinet consistent à la surveillance et à la tenue de la comptabilité, au contrôle des services comptables, à l'établissement des états financiers et à l'assistance du comité d'entreprise.

Les activités fiscales consistent à conseiller de façon permanente l'entreprise sur la fiscalité, à optimiser sa situation fiscale, à établir ses déclarations fiscales, à assister l'entreprise en cas de contrôle fiscal, à consulter tous ses problèmes d'ordre fiscal et à lui donner des informations concernant les changements des textes, les délais et les obligations fiscaux à exécuter. Les activités sociales aident l'entreprise dans les diverses tâches en rapport avec la rémunération du personnel et de sa gestion. Elles consistent à la vérification de l'existence et de la conformité des éléments de paie, à l'établissement des états nominatifs et bulletins de paie, à l'établissement des déclarations sociales et à la réalisation des missions diverses en assistance sociale.

Les activités juridiques aident l'entreprise à l'établissement et à la constitution de tous les dossiers juridiques. Elles concernent surtout la création ou constitution des sociétés, la restructuration ou acquisition d'entreprises, le redressement et la liquidation des sociétés, la reprise des entreprises en difficultés, ainsi que les autres conseils sur le plan juridique.

**Figure n° 1:** Organigramme du cabinet d'expertise



*Source: Cabinet d'Expertise Comptable(2015)*

## **Section 2. La direction fiscale Malgache**

La DGI est une administration qui figure parmi les Directions du Ministère de l'Economie, des Finances et du Budget<sup>34</sup>. Son organisation et son fonctionnement sont encore peu ou mal connus du grand public et des contribuables. C'est le décret N° 2014-1102 fixant les attributions du Ministre des Finances et du Budget ainsi que l'organisation générale de son Ministère qui donne la structure organisationnelle et les attributions de la DGI<sup>35</sup>. Les directions opérationnelles et fiscales Malgaches sont la Direction des Grandes entreprises et les Directions Régionales des Impôts.

### **I. La Direction des Grandes Entreprises<sup>36</sup>**

La DGE est le gestionnaire de dossier fiscal des grandes entreprises ayant un chiffre d'affaires (CA) supérieur à 2.000.000.000 Ariary. Tous les déclarations, les réclamations et paiements seront traités au niveau de cette direction. La DGE est comme suit.

#### **I.1. Attributions de la DGE**

La Direction des Grandes Entreprises est chargée de la gestion des dossiers des entreprises à Madagascar réalisant un chiffre d'affaires annuel dont le seuil est fixé par arrêté du Ministre. Services de la DGE.

#### **I.2. Les services de la DGE**

La Direction des Grandes Entreprises dispose de :

- ✚ Un Service d'Accueil et Information ;
- ✚ Un Service de Gestion ;
- ✚ Un Service de Contrôle ;
- ✚ Un Service de Recouvrement.

---

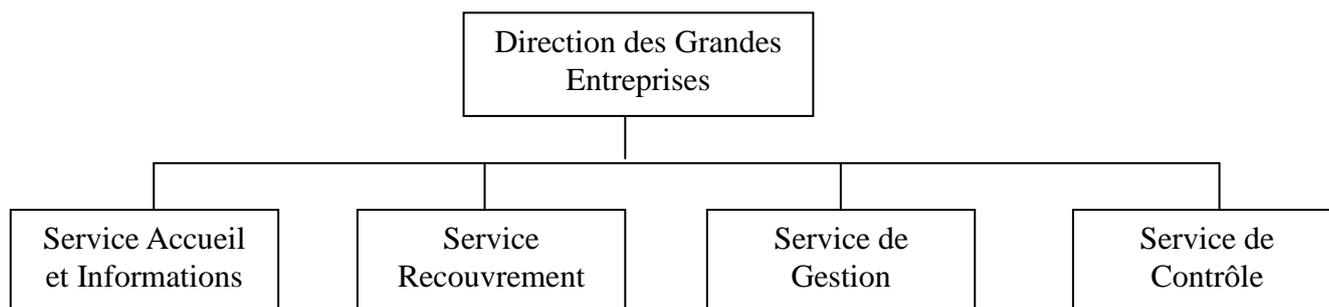
<sup>34</sup> Le Ministère de l'économie, des finances et du budget peut être scindé en deux ministères : Ministère de l'économie d'une part et Ministère des finances et du budget d'autre part.

<sup>35</sup> ANDRIAMASINARIVO M., Inspecteur des impôts, *La Direction Générale des Impôts au service du contribuable*, ENAM, 2005 : « Selon l'arrêté n°3102/87 du 14 juillet 19871 fixant les missions et les structures du Ministère auprès de la Présidence de la République chargée des Finances et de l'Economie, les Services fiscaux font partie de la Direction Générale des Ressources Publiques. Cette dernière est divisée en : - Service des Monopoles Fiscaux - Service de la Brigade Nationale des Enquêtes, Recherches et Vérifications Fiscales et Douanières. - Direction des Douanes et des Droits Indirects - Direction des Impôts, des Droits et des Taxes divers Jusqu'en 1998, la Direction des Impôts se trouvait toujours répartie essentiellement en trois (3) administrations distinctes : le Service des Contributions Directes, le Service des Contributions Indirectes, le Service de l'Enregistrement et du Timbre. ». [www.google.com](http://www.google.com).

<sup>36</sup> ANDRIANANTENAINA N. R. D., « *L'audit comme un outil de performance fiscale des entreprises.* », Mémoire de Master 2 en Comptabilité, Audit, et Contrôle, 11 Décembre 2014, 84pages.

Ci-après l'organigramme relatif à la DGE.

**Figure n° 2:** Organigramme de DGE

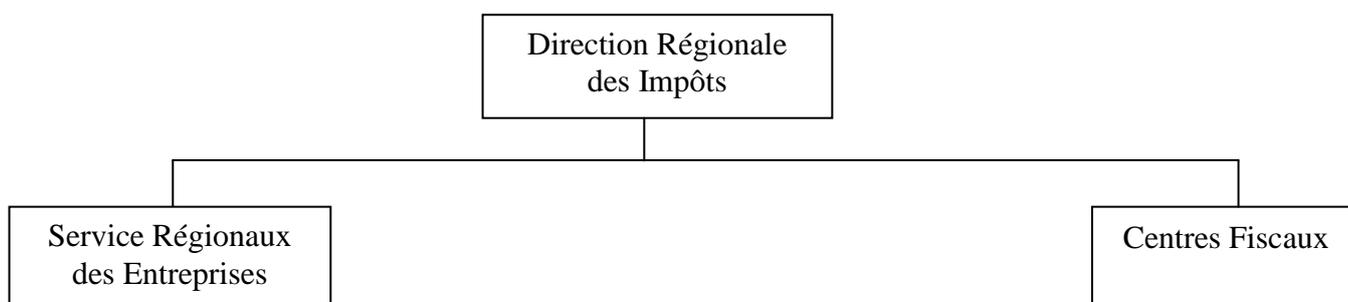


Source : DGE(2015)

## II. Les Directions Régionales des Impôts (DRI)

En général, les dossiers fiscaux des petites et moyennes entreprises (PME) sont traités au niveau de la DRI. L'organigramme de cette direction se présente comme suit :

**Figure n° 3:** Organigramme de la DRI



Source: DGE(2015)

La DGI dispose des DRI<sup>37</sup>.

### II.1. Les missions de la DRI

Les Directions Régionales des Impôts sont chargées de :

- ✚ Représenter la Direction Générale des Impôts auprès des Autorités régionales et/ou locales ;

<sup>37</sup> Voir notamment l'œuvre de MOHAMED Soilihi, « De l'amélioration de la lutte contre la fraude fiscale », Mémoire Master 2 en Droit des affaires, 17 Mars 2015, 254 PAGES. Et d'ANDRIANANTENAINA Nirina (R.D.), « L'audit comme un outil de performance fiscale des entreprises. », Mémoire de Master 2 en Comptabilité, Audit, et Contrôle, 11 Décembre 2014, 84pages.

- ✚ Animer, coordonner et superviser les actions des services et centres fiscaux placés sous leurs ordres ;
- ✚ Identifier et mobiliser les moyens disponibles (financiers, matériels, humains) nécessaires pour atteindre les objectifs fixés ;
- ✚ Autoriser les procédures sur les produits soumis au contrôle administratif suivant les règles de compétence en la matière ;
- ✚ Centraliser et proposer à la Direction chargée du contrôle fiscal leur programme de vérification ;
- ✚ Assurer au niveau régional la recherche de renseignements nécessaires à l'assiette, au contrôle et au recouvrement au moyen du droit de communication ;
- ✚ Centraliser les données fiscales des collectivités territoriales décentralisées ;
- ✚ Centraliser et analyser les comptes rendus de recettes des services et des centres fiscaux qui en dépendent ;
- ✚ Transmettre les comptes rendus de recettes à la Direction technique;
- ✚ Organiser et mettre en œuvre les programmes d'inspection des services et centres fiscaux ;
- ✚ Concevoir et appliquer les mesures propres à assurer le fonctionnement rationnel des services et des centres fiscaux qui en dépendent ;
- ✚ Appuyer les collectivités territoriales décentralisées en matière de fiscalité.

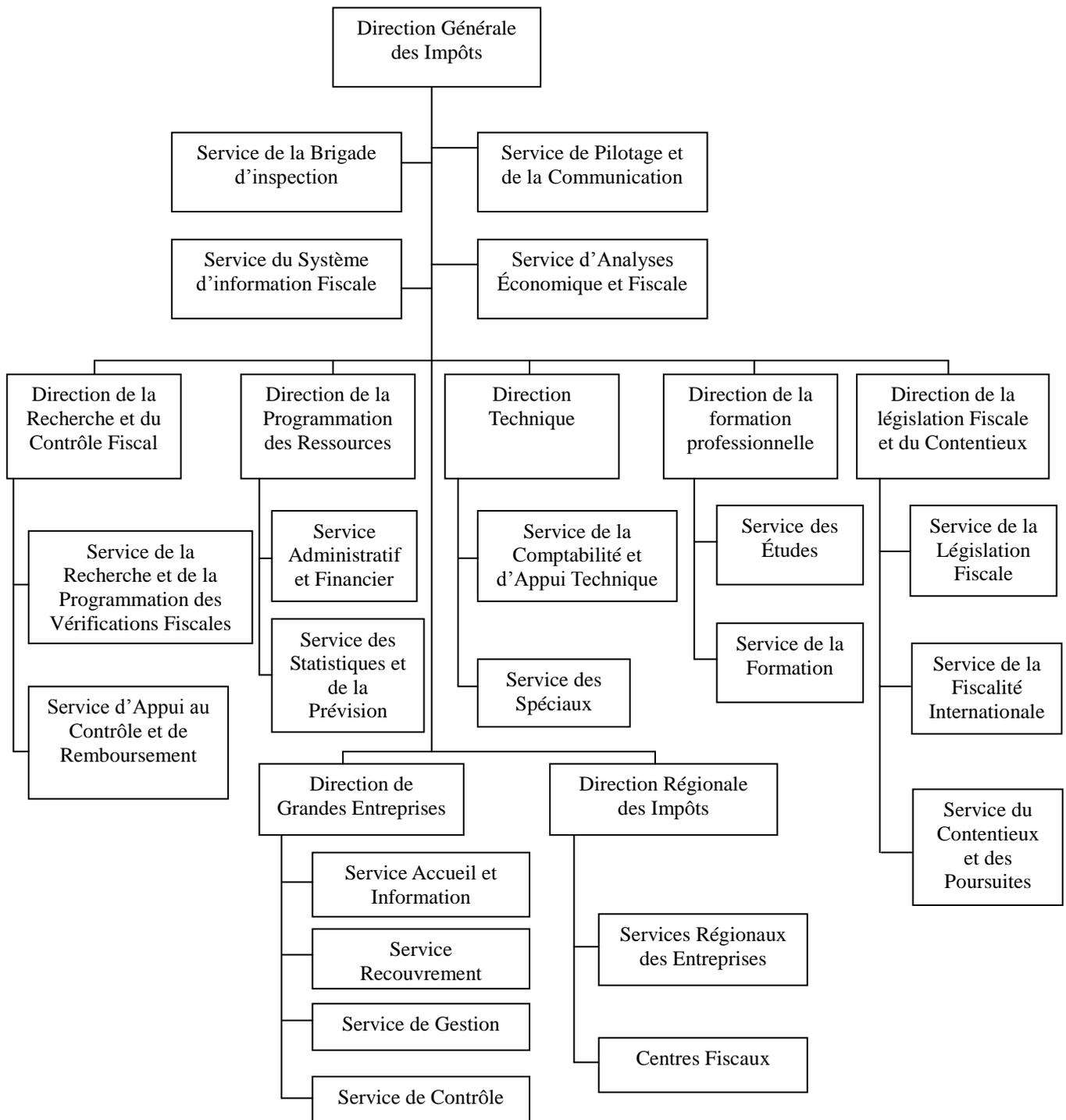
## **II.2. Services de la DRI**

Les Directions Régionales des Impôts disposent de :

- ✚ Services Régionaux des Entreprises ;
- ✚ Centres Fiscaux.

Les Services Régionaux des Entreprises et des Centres Fiscaux ont compétence pour percevoir les impôts qui ne dépassent pas 2 000 000 000 d'Ariary de CAHT.

**Figure n° 4:** Organigramme de la DGI<sup>38</sup>



Source: DGE (2015)

<sup>38</sup> Selon le décret n°2014-1102.

### **III. Les Centres fiscaux**

Pour les PME ayant un CA inférieur à 50.000.000 ariary, leurs dossiers fiscaux sont gérés par les CF de la commune où se situe leur siège. Tous les contribuables gérés par les CF doivent déposer leur dossier auprès de leur centre fiscal au moment de la déclaration fiscale<sup>39</sup>. Ainsi, le dossier d'un contribuable est géré par un service bien déterminé et ce, grâce à sa CA et/ou sa situation géographique (adresse du principale établissement ou siège). L'évolution du CA atteignant les seuils (Ar 50 000 000, Ar 2 000 000 000) a pour effet le transfert des dossiers fiscaux des contribuables concernés d'un service à un autre (Cf. Figure n°4). Il est à préciser qu'un centre fiscal (DGI, SRE ou CF) assure la gestion et le contrôle des déclarations souscrites ainsi que le recouvrement des impôts, droit et taxes dus par les entreprises qui en dépendent.<sup>40</sup>

#### **III.1. Les différents intervenants fiscaux**

Ils sont constitués par les agents des impôts, les contrôleurs des impôts et les inspecteurs des impôts.

#### **III.2. Les agents des impôts**

Les agents des impôts interviennent administrativement dans la gestion du dossier du contribuable. Ils sont assimilés à des secrétaires car ils effectuent les saisies des correspondances adressées aux contribuables.

#### **III.3. Les contrôleurs des impôts**

Il est affecté dans une équipe qui assure la gestion fiscale courante et le recouvrement des impôts des entreprises industrielles et des professions libérales. Il est l'interlocuteur privilégié des professionnels pour les aider dans leur démarche fiscale. Son rôle est d'assurer :

- ✚ le contrôle des dossiers des entreprises industrielles, commerciales et des professions libérales ;
- ✚ la programmation des vérifications de comptabilité des PME mais dans le cadre d'un contrôle sur place, il travaille toujours en binôme<sup>41</sup>

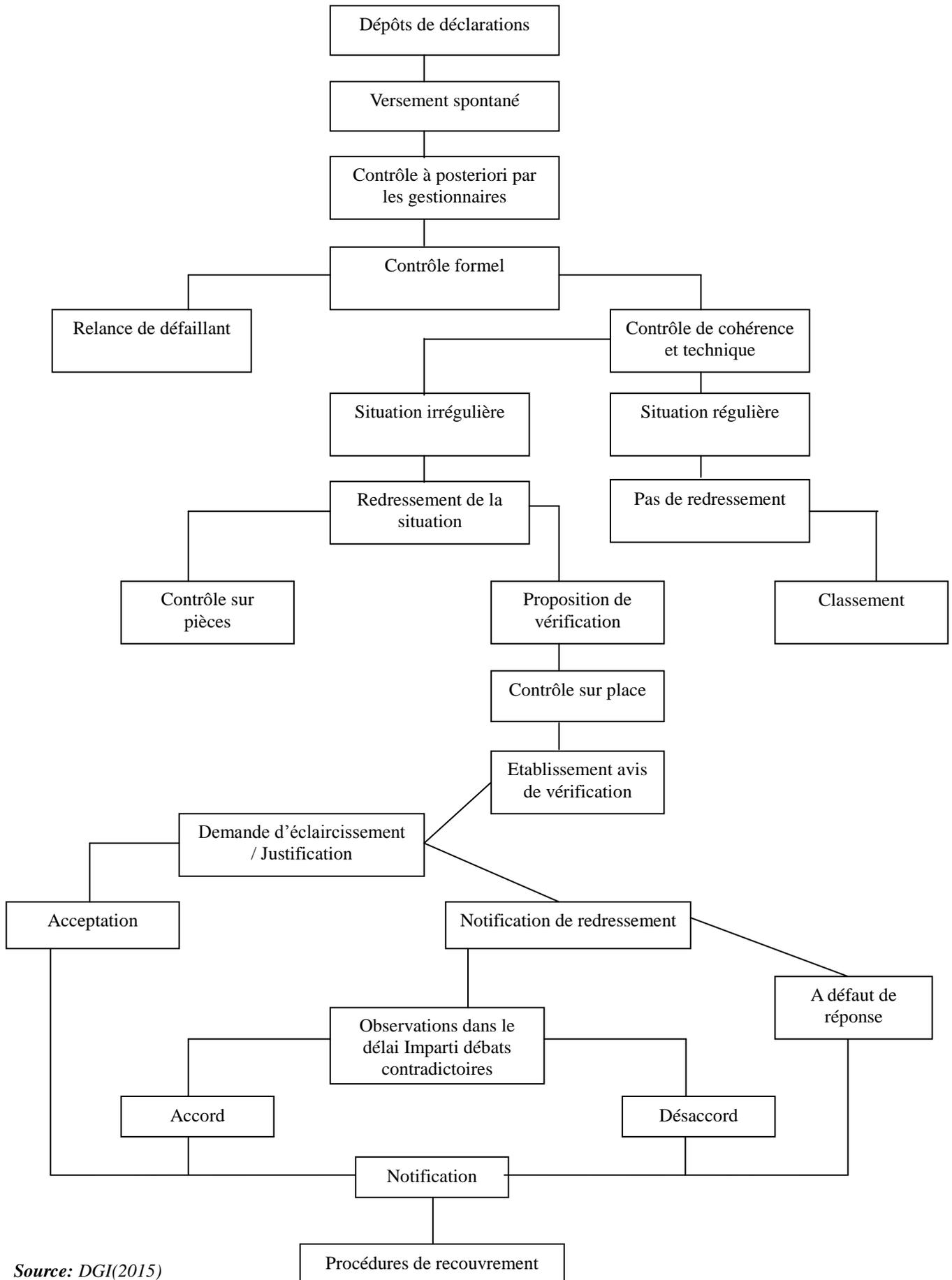
---

<sup>39</sup> Bulletin Fiscal Officiel concernant l'interprétation des lois et règlements et les pratiques administratives N°1 janvier - Février - Mars 2014.

<sup>40</sup> Loi 2003-036 du 30 janvier 2004.

<sup>41</sup> c'est-à-dire avec un inspecteur des impôts.

**Figure n°5:** Système déclaratif et fiscal malgache



Source: DGI(2015)

### **Section 3. L'aperçu général de la fiscalité Malgache**

Puisque notre étude requiert une connaissance du droit fiscal, il est nécessaire de faire un rappel théorique sur la fiscalité. Cette section permet dans un premier temps de présenter un aspect général sur la Loi de finances et la fiscalité, puis dans un deuxième temps de définir les obligations fiscales des entreprises, et enfin de résumer les procédures de contrôle fiscal à Madagascar.

#### **I. Concept de la fiscalité**

La gestion fiscale a pour objectif d'éviter les infractions pour non-paiement ou retard des obligations en matière d'impôts et de taxes pouvant assaillir les résultats de l'entreprise. La fiscalité repose sur la Loi de finances<sup>42</sup> et le Code général des impôts qui définissent les impôts et taxes applicables pendant l'exercice.

La fiscalité est une partie intégrante de la Loi de finances. Elle est définie comme un ensemble de lois, des moyens permettant à l'Etat d'alimenter la trésorerie publique par la perception des impôts. En d'autres termes, la fiscalité est l'ensemble des lois, règlements et pratique relatifs à l'impôt<sup>43</sup>. Afin de mieux comprendre et maîtriser les principaux concepts liés à la fiscalité, il est important de définir et d'apporter quelques lumières sur les termes suivants.

##### **I.1. L'impôt**

L'impôt est un prélèvement destiné à assurer la couverture et la répartition des dépenses publiques. Il repose sur le principe de l'égalité devant le service public. Il exprime l'idée de solidarité et d'égalité réelle face aux charges publiques et justifie la contribution des citoyens aux dépenses, indépendamment des avantages reçus s'opposant en cela à la théorie de l'impôt contrepartie. Mais il faut observer que l'impôt ne répartit pas toutes les dépenses publiques puisque certaines de ces dépenses ne sont pas couvertes par des recettes fiscales<sup>44</sup>.

##### **I.1.1. L'impôt direct**

C'est un impôt payé directement par une personne en son nom propre. Il est généralement perçu par voie de rôle nominatif, il est périodique et est supporté et payé directement par le contribuable.

---

<sup>42</sup> La Loi de finances est un acte législatif qui prévoit et autorise, pour chaque année civile, le niveau des ressources et des charges de l'Etat. Son élaboration et son exécution sont de la compétence du pouvoir exécutif (le Gouvernement) qui, en fixant le montant des dépenses nécessaires à la conduite de sa politique, détermine les objectifs de rentrées fiscales. C'est le Parlement qui dispose du pouvoir de le discuter, de l'amender et de le voter ; parallèlement, il en contrôle la bonne exécution, avec le concours de la Cour des comptes.

<sup>43</sup> BERNARD et al, « *Dictionnaire économique et financier* », éd. Seuil, Paris, 1978, p. 595.

<sup>44</sup> EMMANUEL Disle, JACQUES Saraf, « *Fiscalité appliquée* », édition 93/94, t. 1, p. 13.

Impôts directs sont des impôts payés directement par le contribuable tels que ; l'IR<sup>45</sup>, l'IS<sup>46</sup>, l'IF<sup>47</sup>, l'IFPB<sup>48</sup>, l'IPVI<sup>49</sup>, le droit de mutation, les droits de succession, les droits d'enregistrement, la taxe d'habitation,...

### **I.1.2. L'impôt indirect**

C'est un impôt payé indirectement par une personne (par la voie d'une autre personne). Il est perçu sans émission de rôle nominatif, il est basé sur la réalisation d'un acte (ex : consommation) et il est prélevé sur le consommateur et payé par le vendeur comme la TVA<sup>51</sup>.

### **I.1.3. La base imposable**

C'est l'élément sur lequel l'impôt prend sa source. Cet élément est en général le revenu résultant d'une activité, d'un service ou d'un capital et même d'une personne physique, la recherche de la base imposable se fait par la déclaration faite par les contribuables. Pour le calcul de l'impôt, c'est la somme sur laquelle on applique le taux pour obtenir l'impôt d'où la quantité de la base qui est prise en considération.

### **I.1.4. L'assiette de l'impôt**

Le revenu net imposable à l'impôt sur le revenu est déterminé sur la base d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises après déduction des dépenses et des charges professionnelles. Ainsi l'assiette fiscale est égale à l'ensemble des revenus d'opérations sous déduction des charges liées à l'exploitation.

### **I.1.5. Le taux de l'impôt**

C'est la proportionnalité déterminée par la loi exprimée en pourcentage. Il est appliqué à une assiette donnée pour la détermination de l'impôt à payer. Le taux est fixé à l'avance par la loi fiscale. C'est donc le pourcentage qu'on applique à la matière pour obtenir l'impôt.

---

<sup>45</sup> Art. 01.01.02 à 01.01.21 du CGM. L'article 01.01.02 dispose que « tous les revenus de quelque nature qu'ils soient, réalisés à Madagascar par les personnes physiques ou morales non soumises à l'I.R.S.A. » sont imposables à l'impôt sur les revenus.

<sup>46</sup> Article 10.01.01 jusqu'à l' Article 10.02.06 du CGIM.

<sup>47</sup> Article 10.01.01 du CGIM: Impôt renflouant les recettes de la Commune où réside le bien imposable. Il s'applique sur les biens immobiliers (terrains et propriétés bâties).IF constitue une charge déductible dans le calcul de la base taxable de l'IR(Note technique n°02 MFB/SG/DGI/DELFI du 18/02/2009).

<sup>48</sup> Article 10.02.01 du CGIM

<sup>49</sup> Article 01.05.02 et 01.05.03 du CGIM: IPVI = Plus-value imposable x Taux IPVI (20%)

<sup>50</sup> Maurice COZIAN, « *Précis de fiscalité des entreprises* », Edition LITEC, 1988, 634p.

<sup>51</sup> La T.V.A. est un impôt indirect parce que le contribuable paie l'impôt quand il effectue un achat ou fait appel à un service, pas auprès des services ou centres fiscaux, mais auprès d'un commerçant ou d'un prestataire de service. C'est à celui-ci que revient la charge de payer l'impôt auprès des services ou centres fiscaux. On peut aussi procéder à la classification impôt réel et impôt personnel. L'impôt réel atteint un bien sans tenir compte de la situation personnelle de son détenteur. Les taxes sur le chiffre d'affaires (TVA) répondent à cette définition. Voir l'œuvre de RANDRIANTARIKA Adellin (P.)« *LA LIBERTE D'ENTREPRISE ET LE DROIT FISCAL* »,III<sup>ème</sup> CYCLE D.E.A. – DROIT DES AFFAIRES, MEMOIRE DE FIN D'ETUDE, 17 Décembre 2013, 7:120PAGES

## **I.2. Le fait générateur**

Ce fait générateur est précisément l'acte qui fait naître une obligation. Il y a lieu de le définir comme le fait ou l'acte juridique qui donne naissance à la dette fiscale, par le simple fait de sa réalisation, le fait générateur place le contribuable dans les champs d'application de la loi fiscale et donne en même temps naissance à la créance d'impôt au profit de l'Etat<sup>52</sup>.

## **I.3. Le système déclaratif**

C'est un système de contrôle fiscal permettant aux contribuables de déclarer eux-mêmes les différents revenus qu'ils ont pu acquérir ou les gains qu'ils ont pu réaliser au cours d'une période donnée, constituant ainsi les bases imposables. La contrepartie de ce système est le pouvoir de contrôle de l'administration fiscale (Cf. figure n°8).

## **II. Les obligations fiscales des entreprises**

Il y a un certain nombre d'obligations fiscales dont l'entreprise devra s'occuper en pratique de la loi. Notre étude concerne essentiellement les obligations fiscales déclaratives des entreprises, mais avant de définir ces obligations, il est nécessaire de rappeler le régime fiscal malgache.

### **II.1. Le régime fiscal malgache**

Le régime d'imposition à Madagascar dépend du niveau de chiffre d'affaires annuel réalisé par chaque contribuable (Cf. Tableau n°1), il existe notamment :

- ✚ le régime du réel pour les entités ayant un chiffre d'affaires annuel supérieur ou égal à 200 millions d'ariary<sup>53</sup>. Il correspond à un assujettissement obligatoire à l'IR et à la TVA ;
- ✚ le régime du réel simplifié pour les entités dont le chiffre d'affaires annuel est compris entre 20 millions d'ariary et 200 millions d'ariary<sup>54</sup>. Ce régime correspond à un assujettissement obligatoire à l'IR et optionnel à la TVA ;
- ✚ le régime de l'Impôt synthétique (IS) pour les entités réalisant un chiffre d'affaires annuel inférieur ou égal à 20 millions d'ariary<sup>55</sup>. Ce régime concerne la soumission à l'IS. Cette étude est basée sur les sociétés soumises au régime du réel et du réel simplifié optant pour l'assujettissement à la TVA.

---

<sup>52</sup> Article 01.01.08. du C.G.I. Malagasy: Selon le C.G.I., concernant les entreprises soumises à l'impôt sur les revenus, « Pour les bénéficiaires et tous autres revenus non salariaux réalisés, le fait générateur est réputé intervenu à la date de clôture de l'exercice ».

<sup>53</sup> Article 01.01.13.-I du CGI Malgache(2015)

<sup>54</sup> Article 01.01.13.-II. du CGI Malgache(2015)

<sup>55</sup> Article 01.02.02 du CGI Malgache (2015)

**Tableau n°1:** Comparaison de l'IR et l'IS

	<b>Impôt sur le Revenu</b>	<b>Impôts Synthétiques</b>
Matière imposable		Impôt sur le revenu
	Affectation Budget Général	Budget de collectivité Territoriale Décentralisé
Montant	Chiffre d'affaires supérieur, à 20 000 000 d'Ariary	Chiffre d'affaires inférieur ou égal à 20 000 000 d'Ariary
Base imposable	Bénéfice	Chiffre d'affaires
Date d'exigibilité	Avant le 15 mai ou 15 novembre de l'année Précédente	Avant le 31 mars de cette même année

*Source: Auteur (2015)*

## II.2. Les obligations fiscales déclaratives des contribuables

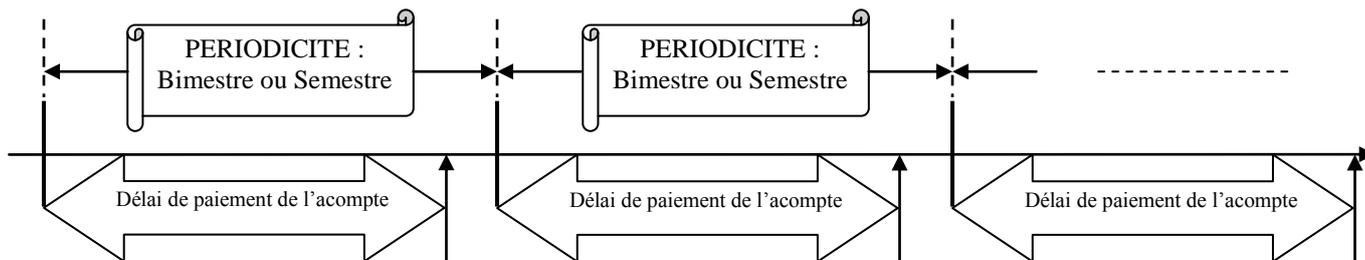
Ces obligations concernent essentiellement les principaux impôts et taxes et les délais réglementaires. Elles consistent en général à déposer les déclarations dûment remplies et signées et en même temps, effectuer les paiements y afférents dans des délais réglementaires bien déterminés. Les enregistrements nécessaires par procédé informatique lors de l'accomplissement de ces formalités (dépôt et/ou paiement) auprès du centre fiscal gestionnaire du dossier fiscal s'opèrent grâce au moyen du NIF du contribuable comme il est mentionné plus haut.

Le non-respect de délai, voire le défaut de dépôt, expose le contribuable à l'application des pénalités et amendes: montant de l'impôt ou taxe d'un intérêt de retard à raison de 1p.100 par mois de retard; il en est de même pour le défaut de dépôt (pénalité ou amende de 100.000 Ar)<sup>56</sup>.

L'obligation déclarative relative à un impôt ou taxe fait suite à l'assujettissement du contribuable à cet impôt. Ensuite, cette obligation présente une périodicité (mensuelle, semestrielle, annuelle, soit P) dépendant en général de la nature de l'impôt et la date limite de son paiement ou échéance fixée après une durée ou délai bien déterminé (notée d) après expiration de cette période. Le schéma qui suit représente P et d ainsi l'échéance de la période.

<sup>56</sup> Article 06.01.24 du CGI Malgache (2015)

**Figure n° 6 : Délais réglementaires de dépôt des impôts et taxes**



*Source: Cabinet A.JERH (2013)*

Pour l'IRSA: P est mensuelle ou semestrielle selon le régime du contribuable (respectivement du réel et des réels simplifié et impôts synthétique), d est de 15 jours après expiration de cette période.

Pour la TVA: P est mensuelle et d est de 15 jours après expirations de la période.

Pour l'IR: P est annuelle (durée d'un exercice qui est de 12 mois sauf pour le premier exercice) et d varie selon la clôture d'exercice de l'entreprise se détaillant comme suit<sup>57</sup>:

- ✚ Clôture au 31 décembre N: d=4 mois et demi (échéance le 15 mai N+1);
- ✚ Clôture au 30 juin N: d=4mois et demi (échéance le 15 novembre N+1) ;
- ✚ Autres dates de clôture: d=4mois.

Pour l'impôt sur les revenus des capitaux mobilier(IRCM): P est annuelle (durée d'un exercice qui est de 12 mois sauf pour le premier exercice) et d varie selon la clôture d'exercice de l'entreprise se détaillant comme suit<sup>58</sup>:

- ✚ Clôture au 31 décembre N: d=4 mois et demi (échéance le 15 mai N+1);
- ✚ Clôture au 30 juin N: d=4mois et demi (échéance le 15 novembre N+1);
- ✚ Autres dates de clôture: d=4mois.

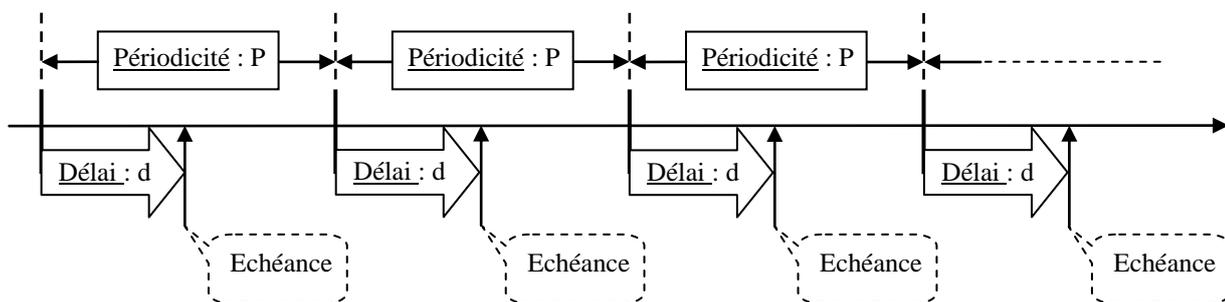
Pour l'impôt synthétique (IS): P est annuelle (année civile) et d=3 mois (au plus tard de 31 mars de l'année suivante)

<sup>57</sup> Article 01.01.17.alinéas 1°,2°,3° du CGI Malgache (2015)

<sup>58</sup> Article 01.04.09.alinéas 1°,2°,3°(a,b,c,d,e) du CGI Malgache (2015)

Particularité des acomptes d'acomptes provisionnels: l'IR et l'IS (Cf. Tableau n°1) font l'objet de paiement par voie d'acomptes provisionnels périodiques (bimestriel ou semestriel) dont le montant total des sommes payés au cours de l'exercice N sera à valoir au moment de déclaration des revenus imposables au titre de cet exercice. (Exemple: exercice clôturé au 31 décembre, le total des acomptes payés au cours de l'année N est à défalquer de l'impôt dû de la même année au moment de la déclaration au plus tard le 15 mai N+1). Il est à signaler que les paiements des acomptes provisionnels se font dans la période bimestrielle ou semestrielle et non après expiration desdites périodes. L'échéance est au 15<sup>ème</sup> jour du dernier mois de la période bimestrielle ou semestrielle. Le schéma qui suit représente la périodicité et l'échéance pour le paiement des acomptes provisionnels.

**Figure n° 7:** Délais réglementaire de paiement et de dépôt des acomptes provisionnels



Source : Cabinet A. JERH(2013)

En résumé, sont tenus alors de déclarer et payer les impôts suivants les contribuables du :

- ✚ régime de l'IS : IRSA (semestriel) et IS (annuel) avec acompte d'IS (semestriel) ;
- ✚ réel simplifié : IRSA (semestriel), IRCM (annuel), IR (annuel) avec acompte d'IR (semestriel) ;
- ✚ réel : IRSA (mensuel), TVA (mensuel), IRCM (annuel), IR (annuel) avec acompte d'IR (bimestriel).

En outre, tous les contribuables personnes physiques ou morales sont soumis à ces obligations déclaratives annuelles sans paiement d'impôts et avant le 1er mai : il s'agit de la communication à l'administration fiscale des renseignements concernant des tiers durant l'année précédente (sommes imposables versées, ventes effectuées à l'Administration et dans les conditions autres que celles de détail...). Il est fait application de pénalité ou amende dans le cas de retard, d'inexactitude, de déclarations non conformes ou encore de défaut de dépôt pour cette déclaration relative au droit de communication (DC)<sup>59</sup>.

### **II.3. Les procédures de contrôle fiscal malgache**

Un contrôle fiscal peut être considéré aussi comme « un match de football, il y a des règles du jeu à respecter (la procédure), le délai du match (la prescription), les arbitres (la Commission fiscale du recours administrative ou CFRA, le Conseil d'Etat), et les joueurs (les contribuables et les vérificateurs) »<sup>60</sup>. Donc pour gagner, il faut maîtriser les règles pour ne pas être hors-jeu, savoir à quoi servent les arbitres et enfin respecter les règles de jeu.

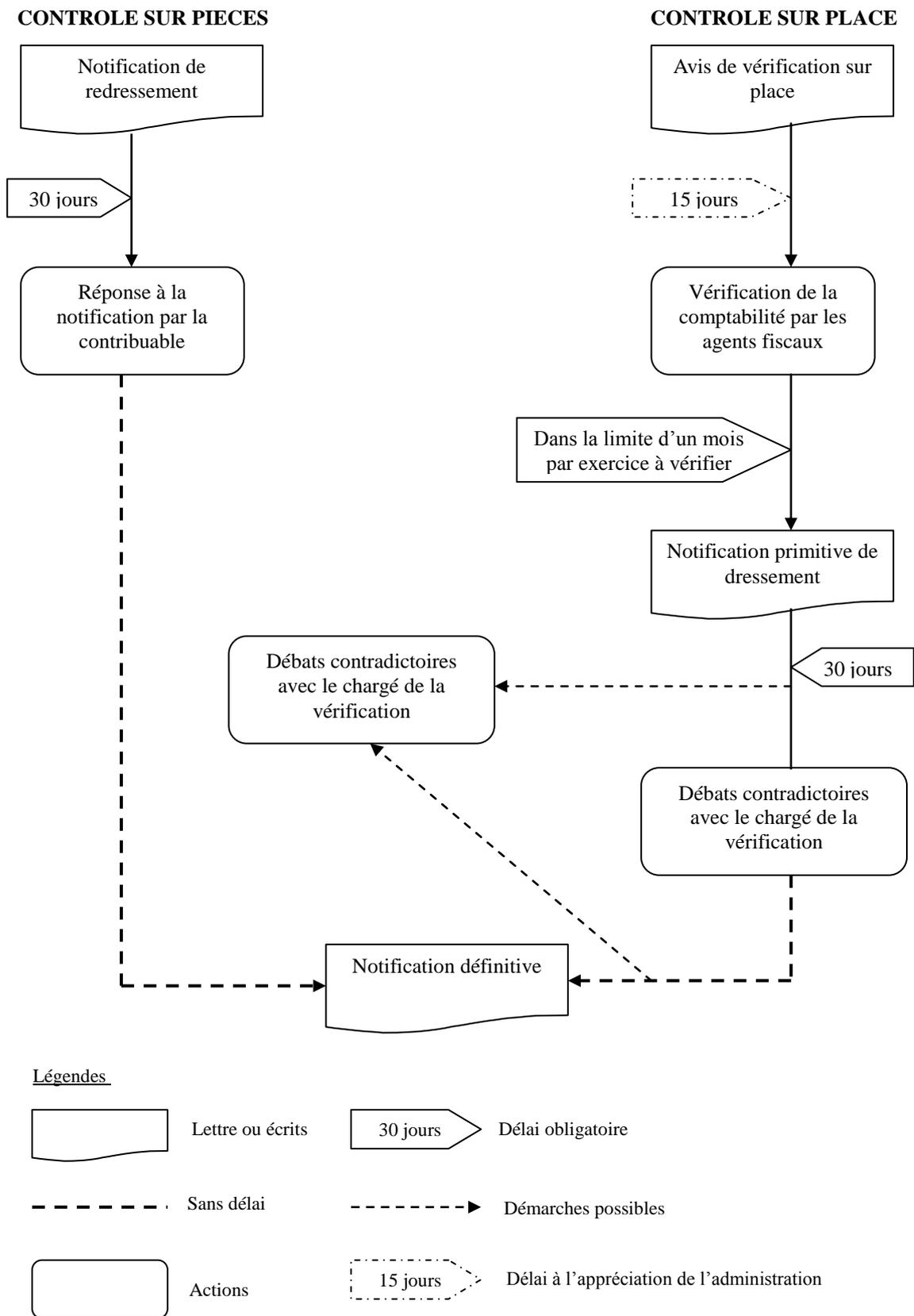
Même si un contrôle fiscal n'est pas un jeu, les procédures de ce contrôle sont à maîtriser puisque les vérificateurs les connaissent sur les bouts des doigts, mais la population de la masse non. C'est pourquoi la loi prévoit que les contribuables peuvent se faire assister par le conseil de leur choix et oblige l'Administration à leur rappeler par écrit. La figure ci-après décrit les procédures de contrôle fiscal malgache.

---

<sup>59</sup> Article 02.04.14. alinéas 3° du CGI Malgache 2015.

<sup>60</sup> Cabinet A. Jeunes Experts en ressources humaines, « *La Fiscalité des entreprises à Madagascar* », édition 2012 et 2013.

**Figure n° 8:** Procédures de contrôle fiscal à Madagascar



Source: Cabinet A.JERH(2013)

✚ **Contrôle sur pièces:** Il constitue la première phase du contrôle fiscal et concerne le constat au premier degré des fautes commises par le contribuable. Les étapes de ce contrôle sont :

- réception d'une notification de redressement de l'administration fiscale ;
- émission par lettre faite par le contribuable de ses arguments, ses remarques obligatoirement dans les 30 jours suivant la notification ;
- possibilité de débat contradictoire avec l'inspecteur chargé du dossier mais cette procédure n'est pas obligatoire dans le droit fiscal malgache ;
- émission par l'Administration d'une notification définitive de redressement, le délai d'émission de cette notification n'est pas déterminé.

✚ **Contrôle sur place:** Il consiste à vérifier la sincérité des déclarations souscrites à partir d'une confrontation avec des éléments extérieurs concernant le redevable. Il est plus approfondi que le contrôle sur pièces. Les vérificateurs se déplacent dans les bureaux des contribuables pour réaliser le contrôle. Les étapes de ce contrôle sont :

- réception d'un avis de vérification sur place ;
- après 15 jours, les vérificateurs (inspecteur et contrôleur) effectuent la vérification de la comptabilité au sein de la société. Ce délai est laissé à l'appréciation de l'administration fiscale ;
- l'administration fiscale émet une notification primitive. La durée de la vérification ne peut excéder plus d'un mois par année vérifiée ;
- le contribuable émet par lettre ses arguments, ses remarques dans les 30 jours suivant la notification primitive ;
- possibilité de débat contradictoire avec l'inspecteur chargé du dossier mais cette procédure n'est pas obligatoire dans le droit fiscal malgache ;
- émission par l'Administration d'une notification définitive de redressement.

### **III. Les pénalités et amendes pour chaque infraction**

Toute personne exerçant la fonction de Direction d'une entreprise est solidairement responsable au paiement des impositions et pénalités quel que soit le type d'infraction dont l'entreprise est coupable. Tous les responsables de la direction de l'entreprise peuvent ainsi être poursuivis pour fausse déclaration en cas de manœuvre frauduleuse ou d'inobservation grave.

Les principales amendes, pénalités et intérêts de retard que l'entreprise doit s'acquitter se présentent comme suit pour chaque infraction commise :

- ✚ **Défaut de dépôt pour retard ou omission:** Le défaut de dépôt des déclarations à la date buttoir est passible du paiement d'une pénalité forfaitaire de 100 000,00 ariary pour chaque déclaration.
- ✚ **Intérêt de retard:** Un intérêt de retard égal à 1% du montant à payer par mois de retard est collecté par l'administration fiscale pour chaque retard. Chaque mois commencé est dû en entier.
- ✚ **Insuffisance, inexactitude, omission, minoration:** Les amendes dont le contribuable est passible en cas d'insuffisance, de minoration, d'inexactitude et/ou d'omission du montant de l'impôt dû se présentent comme suit :
  - 40 % du montant complémentaire pour l'omission ;
  - 80 % du montant complémentaire en cas de manœuvre frauduleuse ;
  - 150 % de la base des éléments en possession de l'administration fiscale en cas d'opposition au contrôle.

En plus des amendes à payer, le contribuable est également passible d'emprisonnement de deux mois à un an en cas de récidive.

### III.1. Non-versement de l'IRSA

En cas de non-versement de l'IRSA, seront collectés par l'administration fiscale :

- ✚ Amende de 40 % des sommes omises en cas d'omission de retenu de l'IRSA sur les salaires du personnel.<sup>61</sup>
- ✚ Amende de 80 % du montant des sommes non versés si l'IRSA retenu sur les salaires du personnel n'est pas reversé auprès de l'administration fiscale.<sup>62</sup>

### III.2. Infraction sur TVA

L'entreprise est passible d'une amende de 80% du montant de la taxe fraudée, déduite à tort ou non justifiée<sup>63</sup>.

---

<sup>61</sup> Article 20.01.55 du CGI Malgache (2015)

<sup>62</sup> Article 20.01.56.1 du CGI Malgache (2015)

<sup>63</sup> Article 20.01.54.2 du CGI Malgache (2015)

### **III.3. Refus, négligences ou retard volontaire du paiement de l'impôt**

L'incitation du contribuable à refuser, négliger ou retarder le paiement de l'impôt entraîne une peine de prison suivant les conditions fixées par les articles 13-15 de l'ordonnance n°62-065 du 27 septembre 1962<sup>64</sup>.

C'est ainsi que s'achève notre cadre général d'étude, le chapitre suivant sera consacré à la présentation de cadre théorique d'audit fiscal.

---

<sup>64</sup> Article 20.01.56.7 du CGI Malgache (2015)

## CHAPITRE II. CADRE THEORIQUE D'AUDIT FISCAL

D'après ce qui précède (voir supra), on constate que les définitions antérieurement présentées de l'audit fiscal<sup>65</sup> ont évolué vers une approche plus concrétisée où l'audit fiscal se présente comme un outil de gestion et d'aide à la prise de décision.

L'audit fiscal est défini par M. Khaled Thabet<sup>66</sup> comme, l'ensemble des opérations effectuées par un auditeur interne ou externe en vue de :

- ✚ Vérifier la situation fiscale de l'entreprise auditée.
- ✚ Dégager les éventuelles anomalies d'ordres fiscales ayant une incidence sur les comptes audités. Apporter les améliorations nécessaires aux procédures à caractères fiscales.
- ✚ Détecter les opportunités offertes par la législation en vigueur notamment celles qui permettent des économies d'impôts.

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

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

Ces définition et mission d'audit fiscal nous permettent de distinguer tout d'abord son objectif de régularité par rapport à son objectif stratégique et ensuite de mieux présenter l'indépendance d'audit fiscal à sa notion voisine: l'audit financier.

---

<sup>65</sup> L'audit fiscal : contrôle de la bonne application des règles fiscales. In: Robert OBERT Marie-Pierre MAIRESSE « Comptabilité et audit » ,Ed. Dunod, 2<sup>ème</sup> Edition ,Paris, 2009, 624p.

<sup>66</sup> K.THABET, « Séminaire la théorie de l'audit fiscal », LUMIÈRE FORMATION, 2007.

## **Section 1. Un objectif de régularité<sup>67</sup>**

Le système fiscal Malgache se caractérise par son caractère déclaratif<sup>68</sup>; il met à la charge du contribuable plusieurs obligations qu'il doit respecter. Ce caractère obligatoire de la déclaration est accompagné par un droit de contrôle dévolu à l'administration fiscale<sup>69</sup>. 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, risque d'autant plus important que la législation est à la fois complexe et mouvante. Le triple pouvoir de contrôle, de redressement et de sanction dévolu à l'administration fiscale constitue. La connaissance des domaines et sources des risques fiscaux, et donc la mesure de ces risques justifient le recours à l'audit fiscal.

### **I. Les différents domaines et sources de risques fiscaux**

Les sources de risques fiscaux sont multiples. Si l'on écarte le risque lié à la violation délibérée de la loi fiscale (risque légal ou d'illégalité), les risques peuvent être courants ou non courants ; ils peuvent être d'origine externe ou interne. L'audit fiscal est l'outil le plus efficace permettant d'obtenir des indications sur l'ampleur du risque fiscal encouru par une entreprise. C'est un moyen donné à l'entreprise et à ses partenaires de ne plus abandonner à l'administration fiscale le privilège de détenir la « vérité » fiscale de l'entreprise.<sup>70</sup>

#### **I.1. Les domaines de risques fiscaux**

Selon une approche inspirée des travaux de Price Waterhouse Cooper(PWC)<sup>71</sup>, les risques fiscaux peuvent être analysés et regroupés en sept domaines, dont l'ensemble combiné constitue le portefeuille de risque fiscal de l'entreprise<sup>72</sup> : les risques de transactions, les risques de situation, les risques opérationnels, les risques de compliance, les risques comptables, les risques de management, les risques de réputation, le portefeuille de risque fiscal de l'entreprise.

---

<sup>67</sup> Connu sous l'appellation de contrôle de la régularité fiscale

<sup>68</sup> Les chefs d'entreprise déclarent les bénéfices de l'exploitation sous leur propre responsabilité. Pour s'assurer de l'exactitude de ces déclarations, l'administration fiscale peut réaliser un certain nombre d'opérations qui, dans leur ensemble, constitue ce que l'on appelle le contrôle fiscal.

<sup>69</sup> ARTUSO Max, « *Vérification fiscale de l'entreprise: Assurer votre sécurité fiscale* », Edition FOUCHER, Paris, 2000, 47 pages. ARTUSO Max est diplômé d'études commerciales et d'expertise comptable. Il dirige un centre de gestion agréé.

<sup>70</sup> M.CHADEFAUX, « *L'audit fiscal* », Editions LITEC, 1987, p.43.

<sup>71</sup> Price Waterhouse Cooper(PWC) et IFACI, « *Le management des risques de l'entreprise* », (Coso II Report), Editions d'ORGANISATION, 2005. Voir notamment PWC, 2008, « *Gestion des risques fiscaux* », <http://www.pwc.com/extweb/challenges.nsf/docid/5de83c6e3550d348852570dc006fff65>.

<sup>72</sup> R.YAICH, « *L'impôt sur les sociétés 2007: maîtrise des risques fiscaux* », Les Editions RAOUF YAICH, 2007, p.16.

### **I.1.1. Risques de transactions**

Chaque transaction rencontre l'impôt. Plus la transaction est complexe, non courante ou non routinière, plus elle peut générer des incertitudes fiscales et, par conséquent, des risques fiscaux<sup>73</sup>. L'entreprise s'expose davantage aux risques de transaction dans certaines circonstances telles que: la non implication, en temps opportun, de compétences fiscales dans la transaction, l'absence d'un cadre de politique générale qui départage ce qui est acceptable de ce qui ne l'est pas, la méconnaissance des pratiques administratives, et l'absence de perception des risques associés à la transaction et à sa documentation légale.

Ces transactions sont risquées car les procédures mises en place par l'entreprise concernent généralement les opérations courantes (achat, vente, dépôt de déclaration, etc.)<sup>74</sup>. L'entreprise doit savoir que certaines opérations sont généralement suivies d'une vérification fiscale approfondie et doit par conséquent apprécier l'opportunité de les envisager.

### **I.1.2. Risques de situation**

Le risque fiscal dépend de son impact et de sa probabilité de survenance. La probabilité de survenance dépend de l'action ou de la réaction de l'administration fiscale face à une situation. Ainsi, cette probabilité est plus élevée lorsque l'entreprise se trouve dans certaines situations génératrices en elles-mêmes d'un fort attrait du contrôle fiscal telles que<sup>75</sup> : entreprise évoluant dans un secteur mal réputé ou entreprise ayant une mauvaise réputation, entreprise importante, entreprise générant un crédit chronique de TVA ou d'IR notamment lors des premières demandes de restitution, entreprise agitée socialement, accroissement de patrimoine des associés et/ou dirigeants sans cohérence avec les revenus déclarés, mésentente grave entre les associés générant de nombreux litiges, entreprise faisant l'objet de dénonciations (le plus souvent anonymes), entreprise déposant des déclarations qui révèlent des incohérences lors des contrôles sommaires.

---

<sup>73</sup> R.YAICH, « *L'impôt sur les sociétés 2007: maîtrise des risques fiscaux* », Les Editions RAOUF YAICH, 2007, p.17.

<sup>74</sup> K.AYADI LOUKIL, « *La gestion du risque fiscal dans les PME: Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal* », Mémoire pour l'obtention du Diplôme d'Expert-Comptable, FACULTÉ DES SCIENCES ÉCONOMIQUES DE GESTION DE SFAX, 2007-2008, p.23.

<sup>75</sup> K.AYADI LOUKIL, « *La gestion du risque fiscal dans les PME: Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal* », Mémoire pour l'obtention du Diplôme d'Expert-Comptable, FACULTÉ DES SCIENCES ÉCONOMIQUES DE GESTION DE SFAX, 2007-2008, p.23.

### **I.1.3. Risques opérationnels**

Le risque fiscal opérationnel concerne les risques sous-jacents à l'application des lois et règlements fiscaux régissant les opérations quotidiennes de l'entreprise.

Ces opérations auront différents niveaux de risque fiscal, dont la gravité varie selon que la fonction fiscale est proche ou non du déroulement de ces opérations<sup>76</sup>.

Les risques opérationnels impliquent tous les services et toutes les personnes concernées par la fiscalité et non pas uniquement la fonction fiscale de l'entreprise (approvisionnement, transit, comptabilité des stocks, personnel, trésorerie et finances, commercial, facturation, livraison, transport, investissement, comptabilité, etc.). Le risque associé au formulaire relatif à ces opérations courantes est un des exemples de risque dont les conséquences sont très importantes.

### **I.1.4. Risques de compliance**

C'est le risque associé au degré de respect des lois et règlements en vigueur. En effet, chaque entorse à la législation fiscale est source de risque fiscal. Ce risque est ensuite fonction<sup>77</sup> : de la qualité des procédures de gestion et de synthèse des données comptables et fiscales et de leur révision (audit interne et audit externe), de la fiabilité du système d'information, de la compétence fiscale des personnes intervenantes, et des procédures de veille fiscale (mise au courant des nouvelles législations, des réglementations, de la doctrine et des pratiques administratives fiscales).

### **I.1.5. Risques comptables**

La comptabilité est un instrument de synthèse et de calcul de l'assiette fiscale. Elle constitue la principale base du contrôle fiscal et, par conséquent, de découverte de défaillances fiscales. La comptabilité incarne aussi les options de la direction qui ont une conséquence fiscale (théorie de l'affectation, dégrèvement physique, choix des méthodes comptables, etc.). La comptabilité apparaît donc à la fois comme étant la première source de menace fiscale mais aussi l'outil de formalisation des options jugées offrir une opportunité pour l'entreprise<sup>78</sup>.

---

<sup>76</sup> K.AYADI LOUKIL, « *La gestion du risque fiscal dans les PME: Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal* », Mémoire pour l'obtention du Diplôme d'Expert-Comptable, FACULTÉ DES SCIENCES ÉCONOMIQUES DE GESTION DE SFAX, 2007-2008, p.23.

<sup>77</sup> R.YAICH, « *L'impôt sur les sociétés 2007: maîtrise des risques fiscaux* », Les Editions RAOUF YAICH, 2007, p.19.

<sup>78</sup> R.YAICH, « *L'impôt sur les sociétés 2007: maîtrise des risques fiscaux* », Les Editions RAOUF YAICH, 2007, p.19.

### **I.1.6. Risques de management**

Peu d'entreprises documentent et formalisent leur gestion du risque fiscal. Dans ce cas, le principal risque réside dans le fait que la gestion du risque fiscal se trouve dans les têtes des personnes qui en sont chargées<sup>79</sup>. L'absence de formalisation et de communication de la politique de gestion du risque fiscal peut exposer l'entreprise à des difficultés, si les personnes qui l'appliquaient quittent l'entité sans préparer la relève<sup>80</sup>.

### **I.1.7. Risques de réputation**

« Une réputation irréprochable est pour une entreprise l'un des biens les plus précieux qui soient<sup>81</sup> ». Dans le domaine fiscal, une bonne réputation est le fruit du respect par l'entreprise des réglementations fiscales applicables. Elle constitue pour l'entreprise un signe sécurisant garantissant des préjugés favorables de la part de l'administration fiscale<sup>82</sup>. Nos attitudes sont toujours déterminées par la réputation de la personne ou de l'entreprise ou de l'organisation avec laquelle nous traitons. Il en est de même de l'administration fiscale, des fournisseurs, des clients et de toutes les parties qui traitent avec l'entreprise<sup>83</sup>.

### **I.1.8. Portefeuille de risque fiscal de l'entreprise**

Chaque domaine de risque fiscal doit être continuellement présent à l'esprit et pris en compte de façon isolée et agrégée avec les autres domaines de risque dans l'évaluation du profil de risque fiscal de l'entreprise<sup>84</sup>. Le portefeuille de risques fiscaux est constitué par l'agrégation de l'ensemble des risques fiscaux. Après les traitements appropriés des risques, le risque résiduel résultant du portefeuille des risques fiscaux de l'entreprise est acceptable s'il se situe, au pire des cas, en dessous de notre seuil de tolérance global au risque en sachant qu'un risque peut être toléré : s'il n'est pas de nature à mettre en péril les performances d'une entreprise, et lorsque le coût pour le traiter dépasse les bénéfices que l'on peut tirer de sa gestion ou que son traitement est trop complexe et non aisé ou inopportun<sup>85</sup>.

---

<sup>79</sup> R.YAICH, « *L'impôt sur les sociétés 2007: maîtrise des risques fiscaux* », Les Editions RAOUF YAICH, 2007, p.19.

<sup>80</sup> K.AYADI LOUKIL, « *La gestion du risque fiscal dans les PME: Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal* », Mémoire pour l'obtention du Diplôme d'Expert-Comptable, FACULTÉ DES SCIENCES ÉCONOMIQUES ET DE GESTION DE SFAX, 2007-2008, p.25.

<sup>81</sup> H.SCHAUD, « *Une réputation irréprochable est un bien inestimable* », TRENDS ET SOLUTIONS SPÉCIAL, Février 2004, p.15.

<sup>82</sup> H.SCHAUD, « *Une réputation irréprochable est un bien inestimable* », TRENDS ET SOLUTIONS SPÉCIAL, Février 2004, p.25.

<sup>83</sup> H.SCHAUD, « *Une réputation irréprochable est un bien inestimable* », Trends et solutions spécial, Fév. 2004, p.20.

<sup>84</sup> H.SCHAUD, « *Une réputation irréprochable est un bien inestimable* », Trends et solutions spécial, Fév. 2004, p.20.

<sup>85</sup> H.SCHAUD, « *Une réputation irréprochable est un bien inestimable* », Trends et solutions spécial, Fév. 2004, p.20.

## **I.2. Sources de risques fiscaux**

La distinction entre l'origine externe et interne des risques n'exclut pas leur interaction. Généralement, les risques d'origine externe sont aggravés par les faiblesses internes<sup>86</sup>.

### **I.2.1. Risques d'origine externe**

Les risques d'origine externes peuvent être regroupés en quatre catégories :

#### **✚ La complexité des textes fiscaux**

La complexité du système rend son application plus difficile aussi bien pour l'administration elle-même que pour le contribuable.

« A partir de cette idée, un système fiscal complexe est un système mal maîtrisé et qui offre des voies d'échappement au contribuable. La complexité est la conséquence du jeu « du chat et de la souris » qui règle les rapports entre le fisc et le contribuable »<sup>87</sup> La complexité des textes fiscaux peut être se mesurer à travers les deux critères suivants :

##### **■ Le productivisme juridique**

Le productivisme juridique, se traduit par la multitude de textes qui régissent la matière fiscale. Le droit fiscal se présente ainsi comme un droit volumineux, complexe et obscur. De ce fait, le contribuable se trouve dans une situation fragilisée, ne pouvant plus connaître avec certitude son régime fiscal. Il plongera alors directement dans une ignorance croissante, en conséquence, dans une insécurité totale. Le volume important des règles fiscales applicables à la vie de l'entreprise lui fait subir une multitude de risques liés au non-respect des règles de forme fiscales. L'audit fiscal permet de s'assurer de la conformité par l'entreprise aux réglementations fiscales. Il use une mission de détection et de prévention ; il œuvre dans le sens d'une plus grande sécurité fiscale de l'entreprise. Ainsi, il contribue à l'amélioration du niveau de maturité de la gestion fiscale.

##### **■ Les incertitudes des textes et insécurité juridique du contribuable**

L'insécurité juridique trouve sa source dans plusieurs phénomènes dont notamment l'instabilité et l'obscurité des textes fiscaux. Sans prétendre dresser l'inventaire des dispositions imprécises, nous nous limiterons à illustrer les risques fiscaux associés aux incertitudes dans l'interprétation des règles de droit fiscal à travers l'exemple suivant : l'exclusion des entreprises déficitaires de la déduction des plus-values non imposables.<sup>88</sup>

---

<sup>86</sup> R.YAICH, « *L'impôt sur les sociétés 2007: maîtrise des risques fiscaux* », Les Editions RAOUF YAICH, 2007, p.19.

<sup>87</sup> R.YAICH, « *Théories et principes fiscaux* », Les Editions RAOUF YAICH, 2004, p. 314.

<sup>88</sup> « Pour la détermination du bénéfice imposable, sont admis en déduction » ou « Sont déductibles pour la

## La discordance entre comptabilité et fiscalité

Parce que comme le droit fiscal s'impose souvent aux comptes de l'entreprise, la comptabilité peut être conditionnée par certaines règles fiscales.

Les entreprises à gestion fiscale transparente se trouvent particulièrement confrontées à un dilemme entre la règle fiscale et les impératifs que requiert la production d'une information financière fidèle. Résultats, il est normal, selon Raouf YAICH, qu'il existe des divergences entre comptabilité et fiscalité.

Mais divergence, n'implique pas incompatibilité. Bien au contraire, le point de départ pour la détermination du résultat fiscal est toujours constitué par le résultat comptable<sup>89</sup>. Aussi, Raouf YAICH pose-t-il la règle suivante pour la résolution des divergences entre comptabilité et fiscalité<sup>90</sup>:

- Lorsqu'une règle comptable formulée dans le système comptable heurte une autre règle divergente résultant d'une disposition fiscale expresse, il est fait application du principe de l'autonomie: la norme comptable appliquée est retraitée pour les besoins de la détermination du résultat fiscal.
- En revanche, toutes les règles comptables formulées dans le système comptable qui ne heurtent aucune disposition expresse de la réglementation fiscale s'imposent comme règles communes aux deux matières: comptabilité financière et droit fiscal. Cette règle est aujourd'hui consacrée par une disposition légale expresse en France où l'administration fiscale s'est engagée dans le sens d'une plus grande convergence vers les normes comptables internationales<sup>91</sup>.

Dans le système américain et aussi anglais, les principes de comptabilité fiscale sont dans une large mesure indépendants des règles de la comptabilité financière. Les entreprises américaines ont deux séries d'états financiers leur permettant de bénéficier de certains avantages fiscaux sans dénaturer les informations financières divulguées aux investisseurs.

---

détermination du bénéfice imposable », il a toujours été considéré par ces types d'expression « est déductible pour la détermination du résultat fiscal ». D'ailleurs, une formule similaire est utilisée pour l'exclusion des charges non déductibles du résultat imposable : « ne sont pas admis pour la détermination du bénéfice ». Du fait de cette disposition imprécise, une nouvelle tendance de la doctrine administrative totalement contradictoire avec l'esprit du législateur, conditionne la déduction des plus-values non imposables à l'existence de bénéfice imposable et, en conséquence, nous nous retrouvons avec deux fiscalités : l'une, comportant des avantages réservés aux entreprises bénéficiaires et l'autre, pénalisante, pour les entreprises non bénéficiaires, ce qui est contraire aux principes d'égalité devant la loi et d'équité fiscale garantis par la constitution

<sup>89</sup> YAICH (R.), « *Le non-respect des règles de forme* », Lettre fiscale N° 6 (revue électronique), Année 2001, [www.profiscal.com](http://www.profiscal.com).

<sup>90</sup> YAICH (R.), « *La sécurité juridique en fiscalité* », Lettres fiscales N° 2 et 3 (revue électronique), Année 2003, [www.profiscal.com](http://www.profiscal.com).

<sup>91</sup> International Financial Reporting Standard (IFRS)

## **Le changement de la doctrine administrative**<sup>92</sup>

En raison de sa complexité, la norme fiscale prépare un terrain favorable à l'interprétation. L'interprétation consiste alors, à expliquer un texte dont l'ambiguïté est certaine, avec des termes précis et clairs, en se limitant à son propre sens, sans pour autant modifier son contenu. En effet, la fonction interprétative est l'une des fonctions les plus délicates qu'assure l'administration fiscale à travers sa doctrine.

## **La maladresse de certains contrôleurs des impôts**

Agissant plus souvent par maladresse que par cynisme, certains contrôleurs peuvent provoquer un véritable traumatisme chez les personnes contrôlées.

Le choc ressenti par un contribuable droit et respectueux de ses obligations à la suite d'une mauvaise expérience avec le contrôle fiscal peut l'amener à conclure qu'il est dans l'impossibilité d'échapper au redressement fiscal et de ne jamais pouvoir être en règle<sup>93</sup>. Selon le ministère des finances Belgique « des recherches récentes ont démontré qu'outre le poids de l'impôt, la complexité et le caractère changeant de la législation fiscale, la principale source de réticence des contribuables est l'insécurité fiscale c'est-à-dire l'impression de ne jamais pouvoir être en règle et la crainte d'une vérification arbitraire »<sup>94</sup>.

## **L'organisation de certains secteurs**

L'organisation et la structure de certains secteurs dominés par l'informel rendent la tâche très difficile voire impossible aux opérateurs qui veulent être transparents fiscalement. La connaissance de ces phénomènes et la prise en compte des domaines des opérateurs avec réalisme aide à la restructuration de ces secteurs<sup>95</sup>. Ces risques d'origine externe désignés par Jean-Luc Rossignol « risque inhérent »<sup>96</sup> ne constituent pas toujours des contraintes à subir mais plutôt un paramètre à gérer dans plusieurs situations. A titre d'exemple, nous illustrons, les deux exemples suivants : cas de l'implantation d'une société à l'étranger : diagnostiquer l'environnement externe dont notamment la complexité de la norme fiscale ; création d'une société dans un environnement informel : étudier au préalable l'organisation de certains secteurs.

---

<sup>92</sup> Le changement de pratique administrative

<sup>93</sup> R.YAICH, Théories et principes fiscaux, Les Editions RAOUF YAICH, 2004, p. 314.

<sup>94</sup> Philippe JACQUES « *Les initiatives du ministère des finances en matière de sécurité juridique* », 2002.

<sup>95</sup> R.YAICH, « *Théories et principes fiscaux* », Les Editions RAOUF YAICH, 2004, p. 316.

<sup>96</sup> ROSSIGNOL (J-L) & KIM ANH (T.T), « *La gestion du risque fiscal inhérent à l'implantation d'une entreprise dans un pays émergent : le cas Français au Vietnam* », 2008, CIDEGEF (Conférence Internationale des Dirigeants des Institutions d'Enseignement Supérieur et de Recherche de Gestion d'Expression Française), [www.cidegef.refer.org/hanoi/Rossignol.doc](http://www.cidegef.refer.org/hanoi/Rossignol.doc).

## I.2.2. Risques d'origine interne

Les risques d'origine interne peuvent être regroupés en deux catégories:

### ✚ Risques liés aux procédures

La prévention du risque fiscal passe systématiquement par l'adoption d'un ensemble de méthodes et de procédures fiscales. Des procédures défaillantes ou non adoptées aux besoins fiscaux de l'entité favorisent le développement du risque.

Il convient donc de prévoir des procédures fiscales (procédures de préparation des déclarations fiscales, procédures ayant trait à la retenue à la source, etc.) et de vérifier leur efficacité par certaines méthodes de contrôle. Les procédures fiscales ont pour objectif la diminution de la probabilité et de l'impact du risque inhérent.

L'absence de telles procédures amènent le risque résiduel<sup>97</sup> à un niveau élevé. De ce fait, le risque résiduel devrait être mesuré pour évaluer l'efficacité du processus de gestion des risques. Plus ce risque est jugé minime, plus le processus de management des risques mis en place est jugé efficace.<sup>98</sup>

### ✚ Risques liés aux personnes

Les personnes peuvent présenter un risque de négligence, d'ignorance ou d'incompétence ou de manque de collaboration et d'esprit collectif<sup>99</sup>. Les membres du personnel devraient avoir un comportement favorisant le respect volontaire de la loi fiscale. Il convient de leur expliquer que le risque fiscal et sa gestion proactive sont au cœur des valeurs de l'entreprise. Garantir les compétences fiscales et les qualités personnelles exige non seulement que l'entreprise recrute des collaborateurs qualifiés, mais encore qu'elle veille à leur formation initiale et continue<sup>100</sup>.

## II. Recours à l'audit fiscal

La mesure des risques fiscaux justifie le recours à l'audit fiscal. La détermination des domaines et sources de risques permet de dresser une liste des risques fiscaux auxquels pourrait s'exposer l'entreprise. L'audit fiscal est un exercice qui a pour objet la validation de la charge d'impôt d'une société ainsi que l'identification des risques fiscaux auxquels cette société peut se trouver exposée du fait de l'inobservation des règles fiscales.

---

<sup>97</sup> La notion de risque résiduel désigne tout risque pouvant exister même après avoir mis en place des traitements possibles

<sup>98</sup> K.AYADI LOUKIL, « *La gestion du risque fiscal dans les PME: Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable* », FACULTÉ DES SCIENCES ÉCONOMIQUES ET DE GESTION DE SFAX, 2007-2008, p.46.

<sup>99</sup> R.YAICH, *L'impôt sur les sociétés 2007: maîtrise des risques fiscaux*, Les Editions RAOUF YAICH, 2007, p.22.

<sup>100</sup> R.YAICH, *L'impôt sur les sociétés 2007: maîtrise des risques fiscaux*, Les Editions RAOUF YAICH, 2007, p. 40.

Pour une bonne approche de mesure du risque fiscal, il convient de distinguer deux notions : risque en base et risque en droits. Le premier<sup>101</sup> correspond au montant estimé du rehaussement du résultat fiscal de l'exercice considéré. Le deuxième<sup>102</sup> correspond au supplément d'impôt résultant, pour l'exercice considéré, de la prise en compte de ce rehaussement. Dans l'hypothèse la plus simple où l'entité est bénéficiaire au titre de l'exercice concerné, après prise en compte de ses éventuels déficits reportables, le risque en droits correspond à l'IR calculé sur le montant du risque en base.

Le risque en droits calculé ne constitue pas nécessairement un risque définitif. En effet, le risque définitif doit être calculé en tenant compte des éventuelles perspectives de réduction ultérieure de la base imposable qu'entraîne le rehaussement<sup>103</sup>.

Le risque lié au non déductibilité d'une charge qui a pour seule conséquence une réintégration au titre de l'exercice d'engagement de la charge et aucune conséquence ultérieure n'est à prévoir, il est qualifié d'un risque définitif<sup>104</sup>. Lorsque le risque en droits est définitif, le coût de redressement est le principal de l'impôt auquel on ajoute les pénalités de retard.

Toutefois, lorsque le risque est uniquement lié à la prise en compte erronée dans le temps d'un produit ou d'une charge (provision, erreur d'exercice de rattachement d'un produit ou d'une charge), il ne s'agit que d'un risque temporaire, encore appelé « risque de timing<sup>105</sup> ». Dans ce cas, le coût définitif du redressement est généralement limité aux pénalités de retard. Si le risque porte sur une provision, le risque de redressement dû au rehaussement identifié au titre de l'exercice de dotation de la provision doit être tempéré par la déduction corrélative qui pourra être effectuée dans le résultat fiscal de l'exercice de reprise et de constatation définitive de la charge déductible. Le risque définitif en base est alors nul, sauf dans l'hypothèse d'une réduction du taux de l'IR entre l'exercice de dotation et l'exercice de reprise et de constatation définitive de la charge, auquel cas le risque serait alors limité au différentiel d'impôt.

Pour les risques en droits "de timing", l'auditeur devrait distinguer entre deux types de risques:

#### **Prise en compte erronée dans la période auditée d'un produit /charge<sup>106</sup>**

Possibilité de bénéficier de la règle de la correction symétrique. Dans ce cas le coût définitif du redressement est limité aux pénalités de retard. Ce traitement demeure le même pour les provisions qui n'ont pas été réintégrées lors de leur constitution et qui ont été reprises pendant la période auditée et qui n'ont pas été déduits.

<sup>101</sup> M.H.PINARD-FABRO, « *Audit fiscal* », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 2008, p.38.

<sup>102</sup> M.H.PINARD-FABRO, « *Audit fiscal* », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 2008, p.38.

<sup>103</sup> M.H.PINARD-FABRO, « *Audit fiscal* », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 2008, p.38.

<sup>104</sup> M.H.PINARD-FABRO, « *Audit fiscal* », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 2008, p.38.

<sup>105</sup> M.H.PINARD-FABRO, « *Audit fiscal* », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 2008, p.38.

<sup>106</sup> Autre que les amortissements ou provisions.

## Provisions constituées

Le risque de rehaussement identifié au titre de l'exercice de dotation de la provision doit être tempéré par la déduction corrélative qui pourra être effectuée dans le résultat fiscal de l'exercice de reprise<sup>107</sup> et de constatation définitive de la charge déductible.

Le risque définitif en base est alors nul, sauf dans l'hypothèse d'une réduction du taux de l'IR entre l'exercice de dotation et l'exercice de reprise et de constatation définitive de la charge, auquel cas le risque serait limité au différentiel d'impôt<sup>108</sup>.

### **Section 2. Un objectif stratégique**<sup>109</sup>

On pourrait prétendre qu'en l'état actuel d'une législation touffue et évoluant sans discontinuer, l'entreprise qui parvient à honorer ses obligations fiscales en demeurant à l'abri de pénalités, amendes ou redressements réalise déjà une performance. Une bonne gestion du paramètre fiscal et des opportunités qu'il offre est susceptible de fournir à l'entreprise qui s'y livre un avantage concurrentiel indéniable, source de valeur.

Comme l'indiquait M. SCHMIDT, les entreprises ont la possibilité de prévoir l'impôt et d'utiliser au maximum les moyens fournis par un droit fiscal qui offre des choix multiples<sup>110</sup>. La possibilité d'adopter des mesures plus ou moins opportunes au plan fiscal justifie ainsi l'intérêt pour l'entreprise de soumettre à un spécialiste de la discipline ses orientations fiscales, ses choix fiscaux, afin de voir si, en la matière, elle fait preuve d'efficacité ou non<sup>111</sup>. Toutefois, la pertinence de l'objectif assigné à l'audit fiscal ne peut véritablement apparaître que par la mise en évidence de l'étendue des situations dans lesquelles l'entreprise peut être plus ou moins efficace au plan fiscal. Il convient donc d'étudier dans un premier temps ce qui constitue le domaine de l'efficacité fiscale et, par voie de conséquence, le domaine du contrôle de l'efficacité dans le cadre de l'audit.

#### **I. Le domaine du contrôle de l'efficacité fiscale**

La prise en compte du paramètre fiscal dans la gestion de l'entreprise peut s'opérer par le biais de décisions qu'il est possible de qualifier de décisions juridiques ou fiscales, mais aussi par le biais de décisions très diverses qualifiables par opposition de décisions extra-juridiques ou extra fiscales, pour lesquelles l'entreprise cherche moins à gérer l'impôt lui-même que l'incidence de l'impôt<sup>112</sup>.

---

<sup>107</sup> M.H.PINARD-FABRO, « *Audit fiscal* », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 2008, p.38.

<sup>108</sup> M.H.PINARD-FABRO, « *Audit fiscal* », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 2008, p.38.

<sup>109</sup> Connu sous l'appellation Contrôle d'Efficacité fiscale

<sup>110</sup> J.SCHMIDT, « *Les choix fiscaux des contribuables* », Editions DALLOZ, p.6.

<sup>111</sup> M.CHADEFAUX, « *L'audit fiscal* », Editions LITEC, 1987, p.66.

<sup>112</sup> M.CHADEFAUX, « *L'audit fiscal* », Editions LITEC, 1987, p.71.

Par décisions juridiques ou fiscales, il faut entendre les décisions dont la mise en œuvre implique des actions de nature juridique ou fiscale. C'est l'aspect de la gestion fiscale qui porte sur la détermination de l'impôt, de la dette fiscale de l'entreprise. C'est dans cette catégorie de décisions que l'entreprise puise en particulier la faculté d'exploiter la marge de manœuvre fiscale dont elle dispose<sup>113</sup>.

L'audit fiscal doit ainsi permettre de procéder au contrôle de l'aptitude de l'entreprise à utiliser la panoplie de décisions juridiques ou fiscales à sa disposition pour déterminer sa propre situation fiscale ; l'audit fiscal apparaît comme le contrôle de ce qu'il est convenu d'appeler les choix fiscaux de l'entreprise<sup>114</sup>.

Le contrôle contractuel de l'efficacité fiscale commande donc de rechercher une classification des choix fiscaux.

### **I.1. Choix fiscaux**

L'efficacité fiscale de l'entreprise est la résultante de décisions fiscales, ou d'implications fiscales de décisions juridiques qui contribuent chacune, mais de façon inégale, à l'efficacité fiscale.

Dans le cadre d'un audit contractuel, compte tenu des contraintes de temps et de l'impossibilité matérielle de passer en revue l'ensemble des choix exercés par l'entreprise, l'auditeur accordera en priorité son attention aux décisions de l'entreprise à forte incidence fiscale. L'intérêt aussi de la distinction entre choix stratégiques et choix tactiques réside dans la détermination de l'approche d'audit à appliquer.

#### **I.1.1. Choix stratégiques**

L'exercice de tels choix présente différentes caractéristiques. En premier lieu, ces choix peuvent être de nature purement fiscale mais peuvent emprunter à d'autres domaines du droit et tout particulièrement le droit des sociétés. De ce point de vue, si le but à atteindre est fiscal, il peut dans certaines situations être atteint en exerçant des choix fiscaux mais également en exerçant des choix de nature strictement juridique dont les effets fiscaux sont cependant conformes au but poursuivi<sup>115</sup>.

Ensuite, les choix stratégiques, compte tenu de leur portée, ne sont pas généralement exercés par la fonction fiscale de l'entreprise ou la direction financière, mais par la direction de l'entreprise.

---

<sup>113</sup> M.CHADEFAUX, « *L'audit fiscal* », Editions LITEC, 1987, p.71.

<sup>114</sup> M.CHADEFAUX, « *L'audit fiscal* », Editions LITEC, 1987, p.72.

<sup>115</sup> ROSSIGNOL (J-L) & KIM ANH (T.T), « *La gestion du risque fiscal inhérent à l'implantation d'une entreprise dans un pays émergent : le cas Français au Vietnam* », 2008, CIDEGEF (Conférence Internationale des Dirigeants des Institutions d'Enseignement Supérieur et de Recherche de Gestion d'Expression Française), [www.cidegef.refer.org/hanoi/Rossignol.doc](http://www.cidegef.refer.org/hanoi/Rossignol.doc).

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

C'est pourquoi la solution finalement adoptée ne sera pas nécessairement la solution fiscalement la plus judicieuse pour l'entreprise.

Enfin, l'exercice de choix fiscaux stratégiques commande de procéder de manière systématique à l'évaluation proprement dite du choix. Quelles sont les contreparties ou les engagements qui en résultent pour l'entreprise ?

L'entreprise a-t-elle les compétences internes pour maîtriser les obligations nouvelles qui résulteront du choix exercé au plan fiscal mais aussi dans le domaine comptable ou financier? Le choix envisagé est-il irrévocable ou l'entreprise conserve-t-elle la possibilité de rétablir la situation antérieure?

Le choix envisagé est-il sûr et l'entreprise ne risque-t-elle pas une remise en cause de la part de l'administration fiscale sur le terrain par exemple de l'abus de droit ou de l'acte anormal de gestion ? En d'autres termes, le choix fiscal retenu ne risque-t-il pas d'alimenter l'insécurité fiscale de l'entreprise? Autant de critères qui doivent être pris en considération dans le processus d'évaluation des choix fiscaux stratégiques de l'entreprise.

### **I.1.2. Choix tactiques**

Les choix fiscaux tactiques sont des choix qui sont de nature à procurer un avantage financier à l'entreprise, généralement à brève échéance, mais dont la portée reste limitée. Il s'agit pour l'essentiel de choix qui procèdent de la technique fiscale. Leur importance ne doit cependant pas être négligée car leur exercice systématique et réfléchi peut à terme procurer un avantage distinctif à l'entreprise concernée<sup>116</sup>.

Les choix tactiques sont les choix de la gestion courante procurant à l'entreprise des avantages sans pour autant être déterminants des caractéristiques fiscales de l'entité. Leur contrôle est rapide, souvent technique et limité au seul domaine fiscal. Nous citons à titre d'exemple, le choix d'une méthode d'amortissement, etc. Généralement, ces choix tactiques résultent de l'exercice d'options explicitement contenues dans la loi fiscale. C'est le législateur qui, en pleine connaissance de cause, offre une possibilité d'option aux entreprises<sup>117</sup>. Dans d'autres cas, l'option offerte relève non d'une disposition de la loi mais d'une tolérance de l'administration fiscale qui admet une application assouplie de tel ou tel dispositif.

---

<sup>116</sup> ROSSIGNOL (J-L) & KIM ANH (T.T), « *La gestion du risque fiscal inhérent à l'implantation d'une entreprise dans un pays émergent : le cas Français au Vietnam* », 2008, CIDEGEF (Conférence Internationale des Dirigeants des Institutions d'Enseignement Supérieur et de Recherche de Gestion d'Expression Française), [www.cidegef.refer.org/hanoi/Rossignol.doc](http://www.cidegef.refer.org/hanoi/Rossignol.doc).

<sup>117</sup> J.L.ROSSIGNOL, « *La gestion fiscale de l'entreprise* », 2008.

Dans le même ordre d'idée, il faut également prendre en considération les silences éventuels de la réglementation fiscale sur le traitement de telle ou telle opération, silences qui peuvent être utilisés par l'entreprise au mieux de ses intérêts. Finalement, entre des choix stratégiques dont l'enjeu est particulièrement important et des choix tactiques fort nombreux, et que l'entreprise maîtrise pour cette raison plus difficilement, le maniement des choix fiscaux se révèle très délicat. Ces difficultés justifient que l'entreprise confie à un spécialiste le contrôle des choix fiscaux afin de s'assurer de l'opportunité des décisions fiscales de l'entreprise. L'efficacité fiscale appelle un contrôle des choix fiscaux.

## **I.2. Le contrôle des choix fiscaux**

L'existence de choix fiscaux est à rapprocher du comportement de l'entreprise. Si l'entreprise ignore les possibilités que lui offre directement ou indirectement la législation fiscale, il en résulte un comportement passif qui peut lui être préjudiciable.

Si en revanche, l'entreprise manifeste une attitude active devant les choix fiscaux, elle peut alors exercer de bons ou de mauvais choix<sup>118</sup>.

Le rôle de l'audit est précisément de mettre en évidence les carences qui résultent d'un comportement passif de l'entreprise ou de signaler les erreurs liées à des choix a priori exercés en connaissance de cause. L'audit fiscal doit ainsi permettre de sensibiliser l'entreprise à l'importance de l'écart existant entre l'efficacité fiscale potentielle et l'efficacité fiscale atteinte<sup>119</sup>. De cette façon, l'entreprise doit adopter des mesures qui doivent lui permettre de tendre vers l'optimisation de ses choix fiscaux, d'améliorer graduellement son efficacité fiscale. Progressivement, l'entreprise doit devenir, selon la formule de M.Cozian, un contribuable avisé qui manie la fiscalité « à un niveau supérieur ». En consentant un tel effort, l'entreprise évite une déperdition de ses ressources qui serait due à une sous optimisation de ces décisions fiscales.

Le contrôle des choix fiscaux ne se limite pas à un simple constat sur le niveau d'efficacité fiscale dont fait preuve l'entreprise. Comme le contrôle de la régularité a des vertus préventives, le contrôle de l'efficacité contribue au renforcement de l'efficacité fiscale de l'entreprise. Il y contribue non seulement en vérifiant l'aptitude de l'entreprise à exercer le bon choix fiscal, mais aussi en mettant en évidence les choix méconnus de l'entreprise. De cette façon, l'audit enrichit l'éventail des choix à la disposition de l'entreprise, et par voie de conséquence, le potentiel d'efficacité fiscale. Le contrôle des choix fiscaux apparaît ainsi comme un facteur d'efficacité<sup>120</sup>.

---

<sup>118</sup> M.CHADEFAUX, « *L'audit fiscal* », Editions LITEC, 1987, p.83.

<sup>119</sup> M.CHADEFAUX, « *L'audit fiscal* », Editions LITEC, 1987, p.83.

<sup>120</sup> M.CHADEFAUX, « *L'audit fiscal* », Editions LITEC, 1987, p.92.

Ce second volet de la mission d'audit fiscal doit mettre en exergue les opérations que l'entreprise pourrait ou aurait pu traiter fiscalement de façon plus opportune. L'efficacité fiscale de l'entreprise repose sur la recherche de trois types d'avantages distincts<sup>121</sup> (fiscaux, financiers ou de fonctionnement) au travers des choix stratégiques ou des choix tactiques qu'exerce l'entreprise.

## **II. Le critère du contrôle de l'efficacité fiscale**

En constatant qu'il y a pour l'entreprise une marge de manœuvre fiscale, une zone d'autonomie dans la détermination de sa propre situation fiscale, on peut conclure que l'entreprise peut en disposer de façon plus ou moins judicieuse et obtenir un avantage économique de portée variable.

Mais au-delà des principes, il importe d'explicitier le critère d'efficacité fiscale à partir duquel l'auditeur va déterminer son opinion. En effet, il convient de préciser les éléments qui vont permettre à l'auditeur d'apprécier l'opportunité d'un choix ou d'une option fiscale. Or, sur ce point, on est amené à constater que l'entreprise doit en réalité faire preuve d'un double niveau d'efficacité fiscale.

L'entreprise doit être efficace dans l'utilisation des dispositions contenues dans la législation, c'est-à-dire être capable de mettre à profit le potentiel juridique et fiscal à sa disposition. En d'autres termes, il s'agit de l'aptitude de l'entreprise à utiliser la « matière fiscale » avec efficacité. Mais on ne peut cependant envisager l'efficacité fiscale pour elle-même. Le traitement de la fiscalité n'est pas l'objet d'une fonction indépendante dans l'entreprise, totalement autonome et qui fonctionne isolément. Le droit fiscal, comme les autres branches du droit, ne vit pas coupé de l'activité de l'entreprise ; il n'est pas isolé des autres paramètres de gestion<sup>122</sup> Dès lors l'efficacité fiscale ne peut se réduire à la recherche de l'optimum fiscal apprécié strictement et exclusivement à partir de considérations fiscales ; elle implique au contraire de prendre en compte les autres données de l'entreprise en matière de politique générale<sup>123</sup>.

L'auditeur doit ainsi opérer un contrôle des choix fiscaux selon une double norme ; d'une part, contrôler l'aptitude de l'entreprise à utiliser les ressources juridiques et fiscales dont elle dispose et ce, d'autre part, s'assurer que ces ressources sont exploitées conformément aux orientations de la politique générale de l'entreprise. Au-delà du principe cependant, le risque est grand de considérer la variable fiscale pour elle-même, détachée du contexte de l'entreprise. Dans ces conditions, l'objectif poursuivi par l'entreprise reste la recherche systématique de la voix la moins imposée ; une stratégie fiscale autonome se juxtapose, ou le cas échéant se substitue, à la stratégie de l'entreprise.

---

<sup>121</sup> M.CHADEFAUX, « *L'audit fiscal* », Editions LITEC, 1987, p.83.

<sup>122</sup> M.CHADEFAUX, « *L'audit fiscal* », Editions LITEC, 1987, p.93.

<sup>123</sup> M.CHADEFAUX, « *L'audit fiscal* », Editions LITEC, 1987, p.93.

L'existence d'un tel risque impose à l'auditeur de vérifier l'aptitude de l'entreprise à concilier stratégie fiscale et stratégie de l'entreprise<sup>124</sup>.

En résumé, l'audit fiscal est un diagnostic de la situation fiscale d'une entité permettant d'apprécier le respect des règles fiscales en vigueur et l'aptitude de cette entité à mobiliser les ressources du droit fiscal dans le cadre de sa gestion pour y atteindre ses objectifs. Ainsi après avoir vu les différents objectifs d'audit fiscal, il convient maintenant de distinguer l'audit fiscal par rapport au contrôle fiscale.

### **Section 3. Audit fiscal et audit financier**

M. Cozian illustre cette interdépendance « toute la fiscalité des entreprises repose sur la comptabilité, puisque le résultat imposable n'est autre que le résultat corrigé. <sup>125</sup> » Compte tenu des liens entre comptabilité et fiscalité, les missions d'assistance et de certification comptable conduit nécessairement à un contrôle des questions d'ordre fiscal.

Contrôler la régularité des états financiers, cela signifie du moins vérifier le montant de la dette fiscale portée au bilan de l'entreprise et s'assurer que la charge fiscale est effectivement calculée en conformité avec la législation fiscale. Il en résulte que l'examen approfondi de la situation comptable d'une entreprise conduit également à envisager les aspects fiscaux. Les relations entre comptabilité et fiscalité sont telles que l'audit financier ne peut faire l'économie de considérations fiscales. Or le contrôle de la régularité fiscale a été présenté comme un objectif de l'audit fiscal. On peut dès lors s'interroger sur le point de savoir si le contrôle de la régularité fiscale n'est en fait qu'un élément de l'audit financier, ce qui conduirait à nier toute spécificité à l'audit fiscal. En réalité, l'audit financier poursuit des objectifs plus généraux, qui ne sont pas forcément compatibles avec les exigences d'un contrôle approfondi de la régularité fiscale, et ignore certains des objectifs propres à l'audit fiscal. Ainsi, l'audit financier ne peut se substituer purement et simplement à l'audit fiscal<sup>126</sup>.

#### **I. Lien entre audit fiscal et audit financier**

L'audit financier comporte un contrôle de la régularité fiscale. Alors que ce dernier est un objectif d'audit fiscal<sup>127</sup>. Les liens entre la comptabilité et la fiscalité sont tels qu'il en résulte une interdépendance entre les deux disciplines.

---

<sup>124</sup> M.CHADEFAUX, « *L'audit fiscal* », Editions LITEC, 1987, p.93.

<sup>125</sup> M.COZIAN, « *Précis de la fiscalité des entreprises* », Editions LITEC, 2000.

<sup>126</sup> M.CHADEFAUX, « *L'audit fiscal* », Editions LITEC, 1987, p.111.

<sup>127</sup> V. Supra.

De fait, la fiscalité influence fortement la présentation des états financiers, au point qu'il est impossible de se prononcer sur la régularité des états financiers de l'entreprise sans envisager simultanément la régularité au plan fiscal.

### **I.1. La comptabilité et fiscalité: leur interdépendance**

L'importance que revêt la comptabilité dans la législation fiscale peut être illustrée que le résultat net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt sur le revenu, diminuée des suppléments d'apports et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés.

De plus les sociétés et autres personnes morales quelques soient leur nature, leur forme et leur objet ainsi que toute personne physique soumise à l'impôt sur le revenu au titre des bénéficiaires industriels et commerciaux ou des bénéficiaires non commerciaux et toute personne qui opte pour l'imposition selon le régime réel sont assujettis à la tenue de comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises.

Bien que le droit fiscal repose, en régime réel, sur l'obligation de tenir une comptabilité conforme au système comptable des entreprises, la vérification fiscale «s'effectue sur la base de la comptabilité pour le contribuable soumis à l'obligation de tenue de comptabilité et dans tous les cas sur la base de renseignements, de documents ou de présomptions de fait ou de droit<sup>128</sup>».

Francis LEFEBVRE<sup>129</sup> précise que «le rejet de comptabilité est possible dans deux cas :

- ✚ Lorsque la comptabilité est irrégulière (erreurs, omissions ou inexactitudes graves et répétées, absence de pièces justificatives, non présentation de comptabilité ou des documents comptables);

---

<sup>128</sup> Article 01.01.20 du C.G.I. Malagasy: Le contribuable a ensuite l'obligation de tenir une comptabilité. Cette comptabilité doit être régulière si l'assujetti est soumis au régime du réel. Elle doit être conforme au Plan Comptable Général 2005 instauré par le Décret n°2004-272 du 18 Février 2004. Avec cette comptabilité régulière, le contribuable doit tenir les livres comptables comme le livre journal et le grand livre. « Ces livres, aux pages numérotées, sont cotés et paraphés avant leur mise en service par les autorités prévues au Code de commerce ou par l'inspecteur ou le contrôleur des impôts territorialement compétent. Les opérations y sont inscrites en langue française ou malgache, jour par jour, sans blanc ni rature ».

<sup>129</sup> LEFEBVRE (F.), « *Mémento pratique: Audit et Commissariat aux comptes 2003-2004. Guide de l'auditeur et de l'audit* », Editions PRESSES DE L'IMPRIMERIE HÉRISSEY EVREUX, Paris, 2002.

- ✚ Lorsque la comptabilité est apparemment régulière, le vérificateur a néanmoins des raisons sérieuses d'en contester la sincérité. Exemple : pourcentage anormal de bénéfice brut, enrichissement du patrimoine de l'exploitant ou des associés hors de proportion avec l'importance des bénéfices déclarés (sous réserve, dans le cas des sociétés, que le vérificateur puisse établir que l'enrichissement des associés a sa source dans l'entreprise).

Dans la mesure où il y a interdépendance entre la comptabilité et la fiscalité, il y a nécessairement interdépendance entre le contrôle de la régularité des états financiers et le contrôle de la régularité fiscale. L'expert-comptable, soit dans le cadre de sa mission d'assistance comptable ou d'audit légal ne peut se dispenser du contrôle des règles fiscales.

### **I.2. Le contrôle de la régularité comptable et le contrôle de la régularité fiscale: leur relation**

Parmi les diligences d'un commissaire aux comptes ou d'un expert-comptable dans une mission d'assistance comptable est de valider la charge d'impôt, vérifier que les obligations fiscales de la société audité ont été correctement remplies et s'assurer que les risques fiscaux encourus ont été correctement chiffrés et provisionnés dans les comptes.

Lors d'une mission de tenue ou d'assistance comptable, l'expert-comptable est généralement chargé de préparer ou de superviser les déclarations fiscales de son client<sup>130</sup>.

D'ailleurs, il est difficile d'envisager l'exécution d'une mission comptable en dehors de tout aspect fiscal pour la simple raison que les choix et les imputations comptables sont lourdes de conséquences fiscales<sup>131</sup>.

La qualité de l'information financière objet d'appréciation pour le commissaire aux comptes, s'apprécie au regard des règles fixées par la loi, c'est-à-dire des textes législatifs et réglementaires. Dans l'exercice de sa mission légale, le commissaire aux comptes doit identifier les situations et les risques fiscaux de nature à affecter d'une quelconque façon la formation, l'expression de son opinion, ou l'exercice de sa mission : certains auteurs n'hésitent pas à parler de « régularité fiscale partie intégrante de la régularité des états financiers. »

---

<sup>130</sup> F. CHOYACKH, « *Les missions fiscales de l'expert-comptable* », REVUE COMPTABLE ET FINANCIÈRE, N°76, printemps 2007.

<sup>131</sup> F. CHOYACKH, « *Les missions fiscales de l'expert-comptable* », REVUE COMPTABLE ET FINANCIÈRE, N°76, printemps 2007.

En outre, la mission d'audit doit inclure une évaluation du contrôle interne<sup>132</sup> et inclut de ce fait l'identification des faiblesses procédurales d'ordre fiscal<sup>133</sup>. Cette interdépendance entre la régularité des états financiers dans une mission de certification et la régularité fiscale assujettit le commissaire aux comptes à l'obligation de révéler au procureur de la république les faits délictueux d'origine fiscale dont il a eu connaissance.

Toutefois, du fait que les missions d'assistance et de certification comptables poursuivent des objectifs plus généraux qui ne correspondent pas nécessairement aux besoins et aux attentes des dirigeants ou des partenaires de l'entreprise en matière de sécurité fiscale, les missions d'assistance comptable ou d'audit légal ne peuvent se substituer à l'audit fiscal dont nous allons voir ci-après.

## **II. Le rôle très distinctif d'audit fiscal par rapport à l'audit financier**

Si, par le contrôle de la régularité, il apparaît des points de convergence entre audit financier et audit fiscal, il serait pour le moins inexact de ramener l'audit fiscal à une composante de l'audit financier. Les raisons qui justifient cette distinction et autonomie sont essentiellement :

- ✚ L'audit fiscal a pour mission de contrôler de manière approfondie la régularité fiscale ;
- ✚ L'audit fiscal a pour mission de réaliser des travaux spécifiquement fiscaux ;
- ✚ L'audit fiscal a pour mission de contrôler l'efficacité fiscale de l'entreprise.

### **II.1. Mission de contrôler de manière approfondie la régularité fiscale**

L'audit fiscal a pour mission spécifique de contrôler de manière approfondie la régularité fiscale. Alors que l'audit financier ne l'a pas. La limite essentielle au contrôle de la régularité fiscale opérée dans le cadre d'une mission d'assistance ou de certification tient aux objectifs que poursuivent lesdites missions. En matière d'assistance comptable, même si la lettre de mission permet de préciser les objectifs du client et les engagements qui en résultent pour le professionnel, une mission d'assistance comptable ne pourra être axée principalement sur la régularité fiscale, les objectifs d'une telle mission étant par définition plus larges<sup>134</sup>.

En matière d'audit légal, le contrôle de la régularité fiscale n'est en effet qu'une partie du contrôle global de la régularité auquel doit se livrer l'auditeur légal en sus du contrôle de la sincérité et de l'image fidèle des états financiers.

---

<sup>132</sup> VANSTAPEL. F., « *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector* », INTOSAI, *Internal Control Standards Committee*, Bruxelles, 2004, p 44.

<sup>133</sup> F. CHOYACKH, « *Les missions fiscales de l'expert-comptable* », REVUE COMPTABLE ET FINANCIÈRE, N°76, printemps 2007.

<sup>134</sup> M.CHADEFAUX, « *L'audit fiscal* », Editions LITEC, 1987, p.126.

A l'exception de l'existence des faits délictueux d'origine fiscale, les redressements fiscaux ne remettent pas en cause la responsabilité des commissaires aux comptes qui avaient préalablement certifié les états financiers en raison du fait que le rôle du commissaire aux comptes n'est pas de refaire une comptabilité déjà tenue, mais de vérifier sa régularité en pratiquant un contrôle externe par sondages et recoupement.

Les diligences effectuées par le commissaire aux comptes ne consistent pas à effectuer un véritable contrôle opéré dans l'esprit et avec les méthodes de l'administration. De même, l'issue d'une mission d'audit légal est l'émission d'une opinion sur la régularité et la sincérité des états financiers. Or dans le cadre d'une mission d'audit fiscal, le client recherche davantage que l'expression d'une opinion.

Il n'attend pas seulement de l'auditeur fiscal une réponse indiquant la conformité ou non de l'entreprise aux dispositions fiscales auxquelles elle est soumise, il souhaite être informé de la nature et de l'étendue des irrégularités décelées, et il désire également le plus souvent recueillir un avis sur les moyens à mettre en œuvre afin de réduire dans l'avenir, et corriger éventuellement sur le passé, les irrégularités et sources d'irrégularités<sup>135</sup>.

## **II.2. Mission de réaliser des travaux spécifiquement fiscaux**

Audit financier n'a pas pour mission de réaliser des travaux spécifiquement fiscaux. Pour parvenir à mesurer le risque fiscal encouru, il importe de procéder à des contrôles qui échappent au cadre de l'audit financier.

Le contrôle de la régularité fiscale implique la mise en œuvre de contrôles comptables et extracomptables<sup>136</sup>. La notion d'audit fiscal ne se retrouve que partiellement dans l'audit financier. Il y a une inaptitude « légitime », de l'audit financier à contrôler et déceler l'ensemble des risques de nature fiscale<sup>137</sup>.

De même, le budget global d'une mission d'audit financier prévoit une allocation de temps pour le traitement des questions fiscales. Cette allocation est généralement incompatible avec les exigences d'un contrôle approfondi des questions fiscales<sup>138</sup>.

Il convient cependant de mettre l'accent sur les points communs entre une mission d'assistance comptable et un contrôle de la régularité fiscale dans une mission d'audit fiscal.

---

<sup>135</sup> M.CHADEFAUX, « *L'audit fiscal* », Editions LITEC, 1987, p.126.

<sup>136</sup> Le recours aux éléments extracomptables s'explique par la vérification approfondie qui s'effectue sur la base de la comptabilité pour le contribuable soumis à l'obligation de tenue de comptabilité et dans tous les cas sur la base de renseignements, de documents ou de présomptions de fait ou de droit.

<sup>137</sup> M.CHADEFAUX, « *L'audit fiscal* », Editions LITEC, 1987, p.133.

<sup>138</sup> M.CHADEFAUX, « *L'audit fiscal* », Editions LITEC, 1987, p.133.

Ces points communs doivent être l'occasion, au plan de la mise en œuvre des missions, de tâches communes, coordonnées, évitant une répétition de contrôles identiques, génératrices d'un coût additionnel.

Le contrôle de la régularité fiscale commande d'aller au-delà de l'information comptable. Une simple écriture comptable peut être l'unique résultante de travaux à caractère fiscal complexes effectués préalablement et au cours desquels l'entreprise a pu commettre des erreurs. En effet, l'auditeur fiscal devrait focaliser ses investigations, aussi, sur les opérations qui sont particulièrement examinées dans le cadre d'une vérification fiscale, même si leur prise en compte comptable ne suscite pas de difficultés majeures.

En admettant la possibilité de recours simultané à la comptabilité et aux éléments extracomptables, la comptabilité bien tenue, régulière, sincère et probante ne serait plus suffisante pour sécuriser l'entreprise à gestion fiscale transparente et empêcher le recours aux éléments extracomptables.

La comptabilité n'étant plus le support exclusif ou du moins le support de base de la vérification fiscale, ne serait plus qu'un simple outil de vérification permettant de notifier des redressements parallèlement aux autres outils<sup>139</sup>.

Bien que les méthodes extracomptables retenues par l'administration fiscale lors d'un redressement sont des techniques subjectives et approximatives, l'auditeur fiscal devrait recourir à ces méthodes extracomptables afin d'identifier, évaluer et mesurer les risques fiscaux. Les principales techniques extracomptables de redressement pouvant être mises en œuvre lors d'une mission d'audit fiscal sont les suivantes :

- ✚ Les méthodes analytiques : La reconstitution analytique des bases imposables à partir d'extrapolations basées notamment sur des ratios, des taux de marge ou de marque reposant fondamentalement sur des présomptions de fait en vertu desquelles les bénéficiaires, revenus, chiffres d'affaires, achats, salaires sont corrélés avec certains indices ou faits réels.
- ✚ La comptabilité-matières : Cette technique de reconstitution présume des dissimulations de recettes lorsqu'il y a un déséquilibre dans les flux physiques de matières.

---

<sup>139</sup> F.CHOYACKH, « *La gestion du contrôle fiscal et le rôle de l'expert-comptable, mémoire pour l'obtention du diplôme national d'expert-comptable* », FACULTÉ DES SCIENCES ÉCONOMIQUES ET DE GESTION DE SFAX, 2006, p.31.

- ✚ L'application des prix préférentiels: Même si la prise en compte au plan comptable ne soulève pas de difficultés majeures, l'auditeur fiscal devrait identifier dans le cadre de sa mission ce type de risque notamment lorsque la société audité appartient à un groupe de sociétés. Ce risque est accentué par la rigidité de la doctrine administrative.

### **II.3. Mission de contrôler l'efficacité fiscale de l'entreprise**

La mission de contrôler l'efficacité fiscale de l'entreprise n'est pas une mission d'audit financier mais celle de l'audit fiscal puisque l'objectif de l'audit financier réside dans l'expression d'une opinion sur la qualité des états financiers. En matière d'audit fiscal, l'optique est différente. L'objectif est à la fois fiscal et de gestion. Le client recherche avant tout un avis sur la situation fiscale de l'entreprise. De fait, l'audit est amené à se concentrer sur un aspect de la vie de l'entreprise, à la limite sur une fonction de l'entreprise<sup>140</sup>. Il en résulte deux approches distinctes de l'entreprise.

En pratiquant les missions d'assistance ou de certification, on veut s'assurer de la qualité des états financiers, parce que ceux-ci reflètent la situation d'ensemble de l'entreprise et permettent d'accéder à une vision globale de l'entreprise. L'audit fiscal s'intéresse, quant à lui, moins à la situation d'ensemble de l'entreprise qu'à sa situation fiscale.

L'émission d'une opinion sur les états financiers, qui caractérise la mission d'audit légal, va s'opérer par rapport aux critères de régularité et de sincérité. Or, seul le critère de régularité se retrouve pleinement dans le cadre de l'audit fiscal. Inversement, le contrôle de l'efficacité, qui est un des critères de l'audit fiscal ne se retrouve pas dans l'audit légal. L'audit fiscal n'aboutit pas à un avis positif mais plutôt négatif du type « nous n'avons pas constaté d'anomalies ». De même, en matière d'audit légal, les critères sont indissociables.

L'opinion se formule systématiquement en termes de régularité et de sincérité. En matière d'audit fiscal, les critères sont dissociables, il peut porter sur la régularité fiscale et l'efficacité ou sur la régularité fiscale uniquement.

Cette première partie de notre travail a permis de situer le fondement théorique de l'audit fiscal. En effet, elle est surtout basée tout d'abord sur le cadre général d'étude tel que la présentation du cabinet d'audit et l'aperçu du système fiscal Malagasy.

Quelques directions générales des impôts Malgaches ont été exposées pour connaître la technique fiscale, et les régimes fiscaux du pays en étant référé au CGIM le plus récent.

---

<sup>140</sup> M.CHADEFAUX, « *L'audit fiscal* », Editions LITEC, 1987, p.135.

Dans cette perspective, ensuite cette première partie nous a permis d'apporter des éclaircissements sur des notions générales sur l'audit fiscal: l'objectif d'audit fiscal et l'autonomie de l'audit fiscal par rapport à de notion voisine l'audit financier afin de comprendre le fondement pratique de technique et démarche d'audit fiscal dans la partie suivante.

## PARTIE II. FONDEMENT PRATIQUE D'AUDIT FISCAL

Après avoir vu le fondement théorique d'audit fiscal, il importe de s'interroger sur les conditions de mise en œuvre d'une mission de cette nature afin d'acquérir une certitude sur la possibilité de réaliser au plan pratique un audit fiscal. La mise en œuvre de l'audit fiscal (audit de compliance et audit d'opportunité) nécessite, en conséquence, la mise en place d'une démarche professionnelle basée sur les risques permettant essentiellement d'atteindre les objectifs suivants<sup>141</sup>:

- ✚ Evaluer les risques fiscaux encourus par l'entreprise en matière d'IR, TVA, autres impôts, etc.;
- ✚ Optimiser la gestion fiscale de l'entreprise;
- ✚ Vérifier que l'entreprise n'est pas exposée à des risques fiscaux qu'elle n'est pas identifiés;
- ✚ Vérifier que compte tenu de la structure juridique existante de l'entreprise, la charge fiscale est minimum;
- ✚ Rechercher si une modification des structures juridiques existantes ne permettrait pas de diminuer la charge fiscale;
- ✚ Faire un point sur l'environnement fiscal de l'entreprise; et
- ✚ Cerner les choix fiscaux opérés par l'entreprise et intégrer le critère fiscal pour éclairer les décisions.

La mise en œuvre de cette démarche professionnelle consiste à faire :

- ✚ La démarche de la mission d'audit fiscal que nous allons aborder dans le chapitre premier; et
- ✚ Les techniques de la mission d'audit fiscal que nous allons présenter dans le deuxième chapitre.

---

<sup>141</sup> Pr. ELABBADI, « AUDIT FISCAL: INTRODUCTION », Cours: AUDIT FISCAL, Niveau 5<sup>ème</sup> Année S9, Option: ACG, 09 Octobre 2014, p.1:23.

## CHAPITRE I. DEMARCHE DE LA MISSION D'AUDIT FISCAL

Le contrôle de la régularité fiscale dans le cadre de l'audit fiscal présente des points communs avec certains aspects de l'audit financier. L'interdépendance entre la fiscalité et la comptabilité se retrouve nécessairement au niveau du contrôle. L'auditeur financier qui doit se prononcer sur la régularité des états financiers ne peut négliger l'aspect fiscal, même s'il poursuit des objectifs plus étendus; à l'inverse, l'auditeur fiscal s'appuie sur la comptabilité pour mener ses travaux. De cette interdépendance, des étapes intéressant la démarche de l'auditeur fiscal sont successivement:

- + la prise de connaissance générale de l'entité auditée que nous allons aborder dans la section première (Section 1);
- + la définition du cadre fiscal de la société auditée que nous allons analyser dans la deuxième section (Section 2) de la démarche de la mission d'audit fiscal; et
- + l'examen de système de contrôle interne fiscal et de système d'information de la société auditée que nous essayerons d'explicitier dans la dernière section (Section 3) de la démarche de la mission d'audit fiscal.

### Section 1. La prise de connaissance générale de l'entité auditée

Selon la norme ISA 315, « l'auditeur doit acquérir une connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne qui soit suffisante pour lui permettre d'identifier et d'évaluer le risque et de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires »<sup>142</sup>. Acquérir la connaissance de l'entité et son environnement est un aspect essentiel de la conduite d'un audit. En particulier, cette connaissance donne les bases sur lesquelles s'appuie l'auditeur pour planifier l'audit et exercer son jugement professionnel notamment pour évaluer le risque. Cette étape préliminaire permet à l'auditeur de s'imprégner des spécificités fiscales de l'entreprise et d'obtenir de cette façon de précieuses indications sur l'orientation future de ses travaux.

Selon le paragraphe 6 de la norme ISA 315, « l'obtention d'une connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, est un processus continu et cumulatif de collecte, de mise à jour et d'analyse de l'ensemble des informations aux différents stades de la mission »<sup>143</sup>.

---

<sup>142</sup> NORME INTERNATIONALE D'AUDIT ISA 315 « *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives au travers de la connaissance de l'entité et de son environnement* » Paragraphe 11. Voir notamment CNCC-IRE/CC-DSch/edw/ej version 30 juin 2009 © Texte original : IFAC ; traduction : CNCC-IRE

<sup>143</sup> NORME INTERNATIONALE D'AUDIT ISA 315 « *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives au travers de la connaissance de l'entité et de son environnement* » Paragraphe 6. Voir notamment CNCC-IRE/CC-DSch/edw/ej version 30 juin 2009 © Texte original : IFAC ; traduction : CNCC-IRE

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

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

## **I. Compréhension et appréciation de l'environnement juridique et fiscal**

D'après le paragraphe 22 de l'ISA 315, « l'auditeur doit acquérir la connaissance du secteur d'activité concernée, de l'environnement réglementaire... »<sup>144</sup>. Conformément à l'ISA 250, « Pour planifier l'audit, l'auditeur doit acquérir une connaissance générale du cadre légal et réglementaire dans lequel s'inscrit l'entité et son secteur d'activité, et déterminer dans quelle mesure elle s'y conforme. »<sup>145</sup>

L'auditeur doit planifier et conduire son audit avec une attitude de scepticisme professionnel. Cela implique que l'auditeur doit reconnaître s'il peut exister des circonstances favorisant le non-respect par l'entité des textes législatifs et réglementaires. Cette phase de prise de connaissance générale débouche sur l'établissement de plusieurs dossiers sur l'entreprise dans les différents domaines. L'élaboration de ces différents dossiers forme le dossier permanent qui pourrait servir à l'auditeur dans ses prochaines investigations. Le dossier permanent comporte essentiellement les informations suivantes:

### **I.1. Les informations juridiques**

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

A titre d'exemple, la répartition du capital : si l'expert-comptable conclut que la société audité appartient à un groupe de sociétés à travers la répartition du capital, le régime fiscal des opérations commerciales et financières réalisées entre les différentes sociétés de ce groupe doit être examiné.

---

<sup>144</sup> NORME INTERNATIONALE D'AUDIT ISA 315 « *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives au travers de la connaissance de l'entité et de son environnement* », Paragraphe 22. Voir notamment CNCC-IRE/CC-DSch/edw/ej version 30 juin 2009 © Texte original : IFAC ; traduction : CNCC-IRE

<sup>145</sup> NORME INTERNATIONALE D'AUDIT ISA 250 « *Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers* », Paragraphe 12. Voir notamment CNCC-IRE/CC-DSch/edw/ej version 30 juin 2009 © Texte original : IFAC ; traduction : CNCC-IRE

De ce fait, l'Expert-comptable devra consulter les documents suivants<sup>146</sup>: le barème de prix, les copies des contrats intragroupes, les exemples de factures émises ou reçues dans le cadre de transactions similaires aux transactions intragroupes, la documentation établie le cas échéant par l'entité pour justifier de sa politique en matière de prix intergroupe et les accords préalables de prix obtenus et rapport de conformité.

En effet, même si l'intérêt économique d'un groupe de sociétés peut justifier certaines opérations et, en particulier, des échanges commerciaux à prix préférentiels entre sociétés du groupe, la législation fiscale ne reconnaît pas toujours la notion d'intérêt de groupe et les dites transactions peuvent être qualifiées d'actes anormaux de gestion<sup>147</sup>. De même, l'auditeur fiscal doit s'assurer ensuite à travers les techniques de conformité<sup>148</sup> que les transactions entre les sociétés du groupe ont été soumises à la TVA et à la retenue à la source. La répartition du capital peut renseigner aussi l'auditeur que le gérant a la qualification fiscale d'un gérant majoritaire et que la rémunération qui lui est servie à ce titre est non déductible au niveau de la détermination du résultat fiscal.

## I.2. Les informations fiscales

Lors de cette phase, l'Expert-comptable s'interroge sur l'existence d'un service fiscal, et le cas échéant sur son organisation et sa position dans l'organigramme de l'entreprise<sup>149</sup>. L'existence d'un service fiscal est un point fort pour le processus de gestion du risque fiscal. L'Expert-comptable étudie le fonctionnement de ce service et analyse les missions confiées à des conseils externes. A défaut de service dédié à la fiscalité, l'Expert-comptable doit déterminer les personnes qui prennent en charge les problèmes fiscaux, évaluer leur niveau de qualification et analyser leurs rôles et attributions. L'Expert-comptable doit vérifier ensuite l'existence du dossier fiscal et la personne responsable de sa tenue, il examine également son contenu et la façon de le tenir. Le dossier fiscal de l'entreprise auditée comprend trois dossiers: le dossier fiscal annuel, le dossier fiscal permanent et le dossier du contentieux fiscal. Tous les documents constitutifs de ces dossiers sont constamment mis à jour et bien classés.

---

<sup>146</sup> M.H.Pinard-Fabro, *Audit fiscal*, Editions FRANCIS LEFEBVRE, 2008, p.30.

<sup>147</sup> L'acte anormal de gestion est « *un acte ou une opération qui se traduit par une écriture comptable affectant le bénéfice imposable que l'administration entend écarter comme étant étrangère ou contraire à l'intérêt de l'entreprise...* » Voir notamment: Conclusions Publiées dans RJF 10/84 p.563 sous CE, 7<sup>ème</sup>, 8<sup>ème</sup> et 9<sup>ème</sup> sous-sect., 27/07/84.

<sup>148</sup> Cf. infra.

<sup>149</sup> M.Chadefaux, « *L'audit fiscal* », Editions LITEC, 1987, p.198.

Ces dossiers comportent notamment: la liste des produits commercialisés ou des activités exercées par l'entreprise et le régime fiscal propre à chaque produit ou activité, la cellule ou la fonction responsable des questions fiscales (établissement des déclarations fiscales, relations avec l'administration fiscale, études fiscales, documentation et suivi de l'actualité fiscale, etc.), les déclarations fiscales déposées au cours des quatre dernières années, les déclarations fiscales déposées au cours des années antérieures aux quatre dernières années lorsque ces déclarations comportent un crédit d'IR, de TVA,... et autres crédits ayant été déduits des impôts et taxes dus au titre de ces quatre dernières années, les états financiers et les notes fiscaux (tableau de détermination du résultat fiscal, un relevé détaillé des amortissements, un relevé des dons et subventions, un relevé détaillé des provisions pour créances douteuses, un relevé détaillé des provisions constituées au titre de la dépréciation de la valeur des stocks, un relevé détaillé des provisions constituées au titre de la dépréciation des actions et des parts sociales) des quatre dernières années ou des années antérieures concernées par lesdits reports d'impôts ou taxes, les redressements fiscaux notifiés à la société, le descriptif du régime fiscal de l'entreprise vis-à-vis des divers impôts et taxes auxquels la société se trouve soumise (IR, TVA, etc....) ainsi que de sa politique fiscale, et les textes fiscaux ou parafiscaux spécifiques régissant l'activité de la société.

### **I.2.1. Les informations comptables et financières**

La compréhension du fonctionnement de l'entité auditée requiert la connaissance de certains chiffres clés: chiffre d'affaires, effectif, résultat net comptable, résultat fiscal, taux de l'IR pour l'année et montant d'IR dû pour chaque exercice auditée. Ces chiffres, présentés sous forme de tableau, permettent également de faire apparaître un taux effectif d'imposition correspondant au rapport entre l'IR payé et le résultat net comptable. Cette indication financière peut fournir des éléments utiles sur le point de savoir si l'entité pratique des retraitements importants lors du passage de son résultat comptable à son résultat fiscal<sup>150</sup>. L'examen de la situation financière de l'entreprise est aussi nécessaire, car celle-ci peut influencer sur la détermination ou la recherche des erreurs ou irrégularités commises. Les entreprises vérifiées sont généralement choisies en fonction de certaines anomalies relevées dans leurs états financiers. Même s'il convient de tempérer cette affirmation en relevant que l'administration peut utiliser d'autres critères pour procéder à des vérifications, la détection d'anomalies dans les états financiers peut être suffisante pour emporter la conviction des agents quant à l'existence d'irrégularités.

---

<sup>150</sup> M.H-Pinard-Fabro, « *Audit fiscal* », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 2008, p.26.

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

### **Incohérence fiscale**

Dans la détermination du risque, l'apparence fiscale joue un rôle important dans la mesure où la constatation d'anomalies ou d'invéraisemblances dans les déclarations déposées à l'administration peut conduire cette dernière à procéder à un contrôle fiscal.

Compte tenu de l'importance des obligations déclaratives mises à la charge des entreprises, l'auditeur fiscal doit ainsi opérer des recoupements entre les diverses déclarations, à l'intérieur d'un même exercice, mais aussi par référence aux exercices antérieurs.

### **Taux de marge**

Parmi les principales techniques extracomptables de redressement pouvant être mis en œuvre lors du contrôle d'une entreprise est les méthodes analytiques qui se basent essentiellement sur la reconstitution analytique des bases imposables à partir d'extrapolations basées notamment sur des ratios, des taux de marge ou de marque. Le coefficient de la marge brute constitue « un test révélateur dans la vérification fiscale<sup>151</sup>. Ces données de référence appelées selon Martial Chadeaux<sup>152</sup> « zones repères » permettent à l'administration fiscale de rapprocher le taux de marge ou de marque de la société contrôlée avec celui du secteur d'activité et de déceler, en conséquence, d'éventuelles anomalies.

Bien que, Louis Ménard<sup>153</sup> remarque dans le dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière que dans l'usage, on confond parfois taux de marge et taux de marque, le calcul de ces deux ratios s'effectue comme suit :

- Taux de marge = Marge brute commerciale (activité commerciale) ou Marge sur coût matières (activité industrielle) / coût d'achat des marchandises vendues (activité commerciale) ou coût d'achat des matières consommées (activité industrielle) ;
- Taux de marque = Marge brute commerciale (activité commerciale) ou marge sur coût matières (activité industrielle) / Chiffre d'affaires hors taxes.

---

<sup>151</sup> M.Coizian, « *Précis de fiscalité des entreprises* », Editions LITEC, 10<sup>ème</sup> Edition 1986, p.587.

<sup>152</sup> M.Chadeaux, « *L'audit fiscal* », Editions LITEC, 1987, p.132.

<sup>153</sup> Louis MÉNARD, « *Le dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière* »

### **I.2.2. Les informations opérationnelles**

Les processus opérationnels génèrent notamment des risques en matière d'approvisionnement (risque de non opérer la retenue à la source sur les marchés d'approvisionnement), de stocks (risque de ne pas provisionner les matières ou produits périmés), de respect de la législation, de recrutement et du départ du personnel ou encore de transport de marchandises et de facturation aux clients. D'autres risques peuvent aussi provenir des opérations intergroupes. La connaissance des différents processus opérationnels peut aider l'auditeur fiscal à identifier les différents impôts et taxes applicables à la société et de déceler, en conséquence, les risques fiscaux y afférents.

### **I.2.3. Examen des rapports et autres documents ayant un impact fiscal**

L'auditeur doit accorder une attention particulière à l'analyse du passé fiscal de l'entreprise. Ceci conduit à un examen des différentes notifications de redressements, des demandes d'éclaircissements antérieurement reçues, des dossiers de contentieux, des rapports antérieurs d'audit fiscal (interne ou externe) et des observations de nature fiscale formulées par les commissaires aux comptes. En effet, l'auditeur doit obtenir le maximum d'informations sur les contrôles fiscaux qui ont pu affecter antérieurement l'entité auditée<sup>154</sup>.

En effet, l'issue de ces contrôles fiscaux peut procurer d'utiles indications sur la fiabilité de la gestion fiscale de l'entité auditée, tout en fournissant un éclairage sur les zones de risque à examiner plus particulièrement dans le cadre de l'audit. L'auditeur vérifie que les enseignements tirés de ses contrôles fiscaux sont correctement été pris en compte pour la détermination du résultat fiscal des exercices ultérieurs<sup>155</sup>. La lecture des différents rapports d'audit réalisés antérieurement dans l'entreprise, contractuels ou légaux est, aussi, une source précieuse d'informations pour l'auditeur fiscal. Les conclusions auxquelles sont parvenus les auditeurs financiers constituent un élément capital dans l'appréciation de la situation fiscale de l'entreprise.

En apportant des éléments de réponse quant à l'exhaustivité, à la réalité et à l'exactitude des enregistrements comptables, la mission d'audit financier pourrait informer l'auditeur sur une minoration du chiffre d'affaires par exemple et la possibilité pour l'administration fiscale de recourir aux techniques extracomptables de reconstitution du bénéfice ou du chiffre d'affaires.

L'auditeur fiscal peut consulter aussi le rapport de gestion du fait que certaines sociétés illustrent dans ledit rapport leurs performances fiscales par le biais du Taux Effectif d'Imposition(TEI).

---

<sup>154</sup> M.H-Pinard-Fabro, « *Audit fiscal* », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 2008, p.27.

<sup>155</sup> M.H-Pinard-Fabro, « *Audit fiscal* », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 2008, p.27.

La mission d'audit légal inclut une évaluation du contrôle interne, qui repose sur l'identification des principaux circuits d'information, l'auditeur fiscal examine le rapport du commissaire aux comptes sur le contrôle interne puisque l'impôt peut apparaître dans chacun des circuits ou systèmes en place<sup>156</sup>.

L'exemple de la TVA illustre ce phénomène : les contrôles destinés à renseigner l'auditeur sur l'enregistrement convenable des ventes peuvent être adaptés de façon à intégrer l'analyse du traitement de la TVA auprès des clients. Il en est de même pour les achats et la TVA déductible. Le caractère répétitif de la mise en œuvre des dispositions relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires se prête assez bien à ce type de contrôle.

## **II. Compréhension du secteur d'activité**

Le secteur d'activité dans lequel la société opère peut générer des risques spécifiques désignés par Jean-Luc Rossignol « risques inhérents »<sup>157</sup> résultant de la nature des activités ou de l'organisation et la structure de certains secteurs dominés par l'informel.

### **Section 2. La définition du cadre fiscal de la société auditée**

Avant de définir le régime fiscal de l'entreprise auditée, l'auditeur fiscal doit s'assurer de l'existence ou non d'un dossier fiscal permanent. En effet, à défaut d'existence d'un dossier fiscal permanent, l'Expert-comptable devra recommander au niveau de son plan d'amélioration la mise en place d'un dossier permanent. Le dossier fiscal permanent contient les éléments à caractère général ayant trait au régime fiscal tels que<sup>158</sup> : la déclaration d'existence, la déclaration d'investissement, les justificatifs de l'accomplissement des formalités fiscales à caractère permanent (déclaration de l'imprimeur, dépôt de logiciel informatique, etc.), une copie des lois fiscales afin de justifier notamment d'options prises ou de bénéficiaire de régimes fiscaux particuliers, les consultations écrites établies par les conseillers de l'entreprise, les notes communes et les prises de position émanant de l'administration fiscale suite aux questions ayant trait à des questions touchant le régime fiscal de l'entreprise, et les copies des jugements des tribunaux ou d'études et les articles ayant servi de base pour des choix fiscaux, etc.

La définition du cadre de l'entreprise suppose l'étude de son régime fiscal (paragraphe1), ainsi que l'appréhension des opérations spécifiques qu'elle réalise ou qu'elle envisage à réaliser (paragraphe2).

---

<sup>156</sup> M. CHADEFKAUX, « *L'audit fiscal* », Editions LITEC, 1987, p.197.

<sup>157</sup> ROSSIGNOL (J-L) & KIM ANH (T.T), « *La gestion du risque fiscal inhérent à l'implantation d'une entreprise dans un pays émergent : le cas Français au Vietnam* », 2008, CIDEGEF (Conférence Internationale des Dirigeants des Institutions d'Enseignement Supérieur et de Recherche de Gestion d'Expression Française), [www.cidegef.refer.org/hanoi/Rossignol.doc](http://www.cidegef.refer.org/hanoi/Rossignol.doc).

<sup>158</sup> F. Choyakh, « *La gestion du contrôle fiscal et le rôle de l'Expert-comptable* », Mémoire pour l'obtention du Diplôme d'Expert-comptable », Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de SFAX, 2005-2006, p.43.

## **I. La définition du régime fiscal**

Après avoir examiné et consulté le dossier fiscal permanent, l'auditeur fiscal est tenu de définir le régime fiscal de la société auditée (en cas de défaut d'un manuel fiscal) avant de mettre en œuvre les procédures de validation. Ce cadre fiscal diffère selon divers critères dont notamment, et par ordre d'importance : le secteur d'activité de l'entreprise, le marché de l'entreprise (local ou étranger) et la typologie de la clientèle (Etat, organismes et entreprises publics, sociétés bénéficiaires du régime des avantages fiscaux telles que sociétés totalement exportatrices, grandes entreprises ou consommateurs finaux), les avantages fiscaux accordés au secteur dans lequel l'entreprise opère, les avantages fiscaux accordés à l'entreprise en raison de son implantation géographique (parcs d'activités économiques, zones de développement régional, etc.), la volonté des dirigeants sociaux à intégrer la gestion fiscale dans le système d'information pour la prise de décision, et la forme juridique de l'entreprise.

La définition du régime fiscal permet de préciser les obligations fiscales auxquelles la société est soumise et la politique d'optimisation fiscale<sup>159</sup> exercée par le biais de l'évaluation des choix fiscaux de l'entreprise.

### **I.1. Les obligations fiscales**

La définition des obligations fiscales consiste à préciser les impôts et taxes dont l'entreprise est redevable en précisant les modalités de leur liquidation (assiette, taux, fait générateur, exonérations, suspensions, etc.) ainsi que les modalités de leur déclaration (périodicité, formulaires à utiliser, documents à joindre, documents à conserver pour justifier et expliquer les montants déclarés, etc.) et les obligations de fond ou de forme mises à la charge de l'entreprise en vertu des dispositions fiscales en vigueur.

### **I.2. La gestion fiscale**

Le cadre fiscal de l'entreprise auditée doit être établi de telle manière que l'entreprise supporte le minimum d'impôt en toute légalité. Il ne s'agit pas là d'une tentative de fraude ou d'évasion fiscale mais d'une gestion saine de l'entreprise encore qualifiée d'habileté fiscale<sup>160</sup>. En effet, il est légitime pour toute entreprise de sauvegarder dans la limite de la loi ses intérêts.

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

---

<sup>159</sup> L'optimisation fiscale: consiste à utiliser des procédés pour réduire au minimum les charges fiscales d'une entreprise ou d'un particulier en se servant des dispositions avantages de la loi sans se mettre en infraction avec les lois fiscales en vigueur dans le pays.

<sup>160</sup> K.Thabet, « *Séminaire théorie de l'audit fiscal* », Lumière formation, 2007.

Par prudence, les questions controversées et non tranchées par des prises de position (notes communes ou prises de position) feront l'objet de consultations à adresser à la Direction Générale des Impôts(DGI<sup>161</sup>)

## II. Les opérations spécifiques

Pour les faits et opérations exceptionnels, le risque fiscal n'est pas géré par les procédures courantes de contrôle interne mais par la mise en place de procédures spécifiques. L'Expert-Comptable doit, pour cela, comprendre et analyser ces opérations. Il cherche donc, si l'entité réalise ou envisage de réaliser de telles opérations, et c'est à travers la consultation de la documentation interne de l'entreprise tels que les procès-verbaux des assemblées générales et des rapports de direction. Il étudie le régime fiscal applicable à ces opérations. L'Expert-Comptable procède au rapprochement de la complexité fiscale de ces transactions au niveau de compétence des personnes ayant à traiter ces problèmes afin d'examiner s'il n'y a pas de disproportion marquée, et en conséquence de risque de mauvaise maîtrise du problème. Dans ce cas, le risque est au demeurant double, puisqu'il s'agit à la fois d'un risque d'inefficacité fiscale mais également d'irrégularité<sup>162</sup>.

L'attention de l'Expert-Comptable est retenue sur certains points, non pas par l'importance des obligations incombant à l'entreprise mais par le fait que certaines opérations sont particulièrement examinées dans le cadre d'une vérification fiscale et sont donc des facteurs importants de risques, même si leur traitement ne soulève pas de difficultés majeures<sup>163</sup>

### Section 3. L'évaluation du système de contrôle interne fiscal et d'information

L'étape suivante de la démarche de l'Expert-Comptable doit lui permettre d'apprécier l'efficacité du système de contrôle interne<sup>164</sup> et du système d'information<sup>165</sup> et de communication de l'entreprise.

---

<sup>161</sup> V. infra.

<sup>162</sup> M.Chadefaux, « *L'audit fiscal* », Editions LITEC, 1987, p.253.

<sup>163</sup> M.Chadefaux, « *L'audit fiscal* », Editions LITEC, 1987, p.253.

<sup>164</sup> Depuis 1992, le COSO constitue le référentiel international du contrôle interne; il en donne la définition suivante: « *le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs entrant dans les catégories suivantes :réalisation et optimisation des opérations, fiabilité des informations financières, conformité aux lois et aux réglementations en vigueur,...* » (Le COmmittee of Sponsoring Organisations (COSO) a publié en septembre 2004 un nouveau cadre conceptuel portant sur la gestion des risques).

<sup>165</sup> Selon la définition de référence de David et Olson (1985), « *un système d'information est un ensemble d'éléments (humains, matériels, logiciels) permettant de créer, de traiter et de communiquer des informations; il assiste des hommes, au sein d'une organisation, dans des fonctions d'exécution, de gestion et de prise de décision. Il regroupe par conséquent des dispositifs techniques et organisationnels permettant de saisir, de conserver, de traiter et de transmettre des informations.* »In: G.B. David et M.H. Olson, « *Management Information Systems* », Conceptual Foundations, Structure and Development, 1985.

L'Expert-comptable doit étudier et examiner les procédures pour détecter les insuffisances fiscales qu'elles contiennent et proposer des instructions additionnelles pour tenir compte du paramètre fiscal. Cet examen des processus généraux peut être fait par la consultation de certains documents de l'entreprise, tel que le manuel de procédures qualité ou le manuel de procédures administratives et commerciales<sup>166</sup>. L'Expert-comptable peut également utiliser d'autres techniques telles que l'entretien avec les membres de la direction et le personnel et les questionnaires d'évaluation du contrôle interne (Cf. annexe n°6 et n°8). Cet examen concerne tous les processus de l'entreprise et notamment ceux dont les intervenants gèrent des questions fiscales, tels que les processus d'approvisionnement, le processus commercial, la trésorerie, etc.

Ainsi, l'Expert-Comptable constate, par exemple, que la sélection du fournisseur tient compte du régime fiscal et douanier des articles ou prestations à commander. La direction d'approvisionnement transmet donc la demande à la direction financière pour l'analyse du régime fiscal et douanier du produit (achat en suspension ou en exonération des droits et taxes, régime fiscal privilégié, etc.). Lors de la consultation des fournisseurs, les demandes de prix pour les prestations de sous-traitance incluent les exigences particulières quant à la situation fiscale du sous-traitant, étant précisé que l'entreprise fiscalement transparente choisit des partenaires adaptés à ses exigences. Lors du lancement des commandes, pour les affaires bénéficiant de privilèges fiscaux particuliers (exonération de la TVA, des droits de douane, etc.), le responsable des approvisionnements met en œuvre toutes les démarches nécessaires afin de concrétiser l'avantage fiscal dans les meilleurs délais. A cet effet, il fait accompagner le bon de commande transmis à la direction technique par toutes les pièces requises pour l'établissement des dossiers techniques de privilèges (facture pro-forma, etc.).

La vérification des factures et avoirs, lors de leur enregistrement, suppose la vérification de la régularité fiscale des factures. Outre les procédures générales de contrôle interne, l'Expert-Comptable doit apprécier les procédures de contrôle interne spécifiques au domaine fiscal. « En matière fiscale, le contrôle interne se définit comme le contrôle sur les processus aboutissant à la formation des impacts fiscaux dans les comptes<sup>167</sup>. »

L'Expert-Comptable devrait s'assurer aussi de l'existence d'un système d'informations efficace par l'instauration ou non de moyens d'alerte et de surveillance.

---

<sup>166</sup> K. Ayadi Loukil, « *La gestion du risque fiscal dans les PME: Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal* », Mémoire pour l'obtention du Diplôme d'Expert-comptable, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de SFAX, 2007-2008, p.88.

<sup>167</sup> H.LEHERISSEL, « *Dossier transparence en droit des affaires* », Journal des sociétés n°29, Février 2006.

Ainsi, l'existence d'un logiciel de gestion intégré permettant de reconstituer les ventes de l'entreprise d'une période à partir des résultats de l'inventaire physique et des données comptables constituent un moyen d'alerte efficace.

Ainsi, et pour chaque élément de stock, le système d'informations de l'entreprise doit permettre de restituer l'équation suivante:

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

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

A cet effet, l'Expert-Comptable devra s'intéresser en particulier au mode de traitement réservé aux problèmes fiscaux au sein de l'entreprise. Ces investigations le conduisent à mettre en évidence des failles génératrices de risque fiscal. Il focalise son examen sur les méthodes proprement dites de traitement des questions fiscales. Il peut évaluer, en particulier: la fonction fiscale, l'évaluation de procédures fiscales, l'adaptation de l'organisation comptable aux besoins fiscaux, la documentation, l'archivage, la veille fiscale, et le niveau de maturité du système de gestion fiscale de l'entreprise.

## **I. La fonction fiscale**

Les recherches de l'auditeur peuvent ainsi porter sur les moyens matériels et humains dont dispose l'entreprise pour appréhender les questions fiscales. L'auditeur va s'interroger sur l'existence d'un service fiscal et le cas échéant sur son organisation et sa position dans l'organigramme de l'entreprise. A défaut, l'auditeur doit déterminer les personnes qui prennent en charge les problèmes fiscaux et évaluer leur niveau de qualification. Il peut, en complément, recenser les méthodes permettant à ces personnes d'entretenir et de perfectionner leurs connaissances: nature de la documentation utilisée, stages de formation, etc.

Qu'elle soit représentée dans les grandes entreprises par les directeurs fiscaux ou dans les PME par les directeurs financiers, la fonction fiscale doit remplir les deux objectifs suivants: maîtriser les risques fiscaux par la mise en place, par exemple, de procédures de prévention des risques fiscaux, et maîtriser la charge globale de l'impôt par la mise en place d'un tableau de bord fiscal et par la détermination du taux effectif d'imposition.

## II. L'évaluation de procédures fiscales

Il est établi que la fonction fiscale et comptable de l'entreprise gère de façon active 25% du risque fiscal. Les 75% restants sont gérées dans les autres services opérationnels et administratifs de l'entreprise; les fonctions fiscale et comptable ne les gèrent qu'après coup et s'exposent au risque de subir l'action des services qui en sont responsables<sup>168</sup>. Le fait fiscal n'est plus alors seulement l'affaire de techniciens de la fiscalité mais devient celui de toutes les parties prenantes. En conséquence, les procédures opérationnelles devraient intégrer les impératifs fiscaux. C'est ainsi que les procédures de vente intégreront systématiquement la réglementation en matière de taxes sur le chiffre d'affaires (taux, assiette, etc.). Le souci fiscal ne doit pas se limiter à garantir une bonne application de la loi fiscale en minimisant les erreurs matérielles. Il doit également garantir une traçabilité parfaite des opérations concernant l'entreprise et susceptibles d'avoir un impact fiscal<sup>169</sup>. Par ailleurs, l'importance des activités d'une entreprise, la sensibilité ou la complexité de son dossier fiscal peuvent impliquer la mise en place d'une organisation spécifique des tâches ayant trait à l'établissement et au dépôt des déclarations fiscales en imposant des procédures particulières adaptées aux spécificités de l'entreprise. L'auditeur fiscal doit s'assurer que les procédures de vérification et de contrôle utilisées par l'entreprise permettent de présenter en temps et en heure des déclarations exactes, complètes et claires. Au-delà des déclarations fiscales, l'Expert-Comptable peut ainsi utilement s'assurer que les procédures ainsi implémentées mettent en place une organisation rigoureuse visant à obtenir une assurance suffisante que les obligations fiscales de forme soient toujours respectées

### II.1. Les procédures de préparation et de dépôt des déclarations fiscales

« La qualité, la netteté, le caractère complet, la cohérence, la concordance et la ponctualité des déclarations fiscales sont importants pour donner une image fiscale forte de l'entreprise... »<sup>170</sup>

Par conséquent, il importe qu'une grande attention soit apportée en matière d'établissement et de dépôt des déclarations et que la préparation desdites déclarations soit entourée de toutes les précautions, notamment en ce qui concerne<sup>171</sup> :

---

<sup>168</sup> R. Yaich, « *L'impôt sur les sociétés 2007: Maîtrise des risques fiscaux* », Les Editions RAOUF YAICH, 2007, p 23.

<sup>169</sup> F. Choyakh, « *La gestion du contrôle fiscal et le rôle de l'Expert-Comptable* », Mémoire pour l'obtention du Diplôme d'Expert-Comptable, Faculté des Sciences Economiques de Gestion de SFAX, 2005-2006, p.38.

<sup>170</sup> R. YAICH, « *La gestion du contrôle fiscal* », Lettre fiscale N° 6 du 22 mai 2002 (lettre électronique), [www.profiscal.com](http://www.profiscal.com)

<sup>171</sup> F. Choyakh, « *La gestion du contrôle fiscal et le rôle de l'Expert-Comptable* », Mémoire pour l'obtention du Diplôme d'Expert-Comptable, Faculté des Sciences Economiques de Gestion de SFAX, 2005-2006, p.39.

- ✚ **L'aspect technique** : En établissant sa déclaration, l'entreprise doit appliquer les règles fiscales qui régissent la détermination de l'assiette fiscale et le calcul des impôts et taxes à acquitter. Mais au-delà du respect des règles techniques résultant de la législation fiscale relatives à l'établissement, au calcul et à la liquidation des impôts et taxes déclarés, les déclarations doivent être souscrites avec beaucoup de soins notamment dans la façon de remplir les imprimés.
- ✚ **La présentation** : Il est indiscutable que la déclaration participera à l'image que donne le contribuable. Toute l'attention du contribuable doit conduire à remplir la déclaration de façon claire, complète et exacte. « Une rature, une erreur de ligne, un imprimé mal servi ou surchargé peuvent éveiller la suspicion du fisc<sup>172</sup> ». L'entreprise veillera également à ce que la déclaration soit accompagnée de l'ensemble des documents devant nécessairement être fournis au fisc.
- ✚ **Le respect des délais légaux de dépôt** : La déclaration doit être adressée au service compétent dans le délai prévu soit par les textes légaux, soit par des mesures ou décisions particulières. Bien que les vérifications formelles puissent paraître évidentes, l'auditeur doit s'assurer que les déclarations fiscales ont été déposées et l'impôt payé dans les délais<sup>173</sup>. L'auditeur doit aussi s'assurer que les déclarations fiscales apparaissent comme correctes en la forme (utilisation des imprimés adéquats), exhaustivité du nombre d'imprimés, cases remplies, etc.

Les documents ou déclarations complémentaires qui doivent le cas échéant être joints aux déclarations fiscales doivent être aussi suivis par l'auditeur fiscal<sup>174</sup>. Pour s'assurer de l'envoi des documents dans les délais, l'auditeur doit pouvoir consulter les bordereaux de recommandé avec accusé de réception ou les impressions des récépissés de télé déclaration en cas de transmission électronique des déclarations.

Dans le cadre de l'évaluation des procédures fiscales, l'auditeur peut, aussi, s'assurer que les déclarations sont revues par une autre personne tant au plan du respect des règles fiscales qu'au niveau de l'exactitude arithmétique, ou encore que les déclarations sont établies sous le contrôle effectif d'un supérieur hiérarchique. Dans le même ordre d'idée, l'auditeur peut rechercher et évaluer les procédures, formalisées ou non, permettant de trancher les litiges survenant au sein de l'entreprise dans l'établissement des déclarations.

---

<sup>172</sup> R. MATTHIEU, « *Guide pratique et juridique du contrôle fiscal* », Editions GRANCHER, 1999, p. 17.

<sup>173</sup> M.H.Pinard-Fabro, « *Audit fiscal* », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 2008, p.41.

<sup>174</sup> M.H.Pinard-Fabro, « *Audit fiscal* », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 2008, p.41.

Parallèlement à ces aspects formels, il est crucial que les procédures ayant trait aux processus fiscaux intègrent la dimension humaine et s'accompagnent, si la dimension de l'entreprise et la sensibilité de son dossier l'exigent, par la rédaction de fiches de fonctions « fiscales » pour tous les intervenants dans l'établissement et le dépôt des déclarations fiscales. En cas d'absence de fiches de fonctions, l'auditeur fiscal peut recommander au niveau de son plan d'amélioration l'établissement desdites fonctions afin de cerner clairement et sans aucune ambiguïté les responsabilités, les limites du pouvoir et les relations de chaque intervenant dans les procédures fiscales avec ses supérieurs hiérarchiques et ses subordonnés.

## **II.2. Les procédures ayant trait au respect des obligations de forme**

La prévention des risques associés au formalisme suppose que les procédures opérationnelles de l'entité soient adaptées aux besoins fiscaux. A cet égard, nous exposerons ci-après les deux exemples suivants :

### **II.2.1. La qualité des pièces justificatives**

Les procédures d'approvisionnements et de décaissements doivent permettre de s'assurer que seules les factures contenant les mentions obligatoires prévues par la législation fiscale soient acceptées et payées. Ainsi et outre la vérification du destinataire de la facture, la vérification arithmétique, le rapprochement des factures avec les bons de commande et l'apposition des cachets « Original » et « Copie » sur les factures qui sont les mesures classiques de contrôle interne, la personne chargée d'enregistrer les factures d'approvisionnement doit systématiquement diligenter pour apporter les corrections nécessaires aux pièces parvenues qui ne sont pas conformes à la législation fiscale. Lors de l'enregistrement des factures, le souci de n'accepter que les pièces conformes peut même être intégré au niveau des progiciels de gestion, ce qui permet de refuser la saisie des factures ne contenant pas les mentions obligatoires prévues par la législation fiscale<sup>175</sup>.

Les écritures basées sur des pièces justificatives entachées d'insuffisance doivent faire l'objet d'un relevé que le comptable de la société doit soumettre à la direction pour approbation et en vue de prendre les mesures qu'elle juge appropriées (Cf. Tableau n°2)<sup>176</sup>.

---

<sup>175</sup> F.Choyakh, « La gestion du contrôle fiscal et le rôle de l'expert-comptable », Mémoire pour l'obtention du Diplôme d'Expert-Comptable, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de SFAX, 2005-2006, p.38.

<sup>176</sup> R.Yaich, « L'impôt sur les sociétés 2007: Maîtrise des risques fiscaux », Les Editions RAOUF YAICH, 2007, p.48.

**Tableau n°2.** Modèle de relevé des écritures basées sur des Pièces justificatives non validés

Désignation de la société

Modèle de relevé des écritures basées sur des  
Pièces justificatives non validés

N° (série séquentielle)

Exercice: -----

Période : -----

Date	Montant	Désignation	Journal	Description de l'anomalie	Instructions éventuelles

Source: R. YAICH (2007)

**II.2.2. Mise en place d'une procédure définissant le cadre de remboursement des notes de frais<sup>177</sup>**

En cas d'absence d'une procédure définissant le cadre de remboursement des notes de frais, et lorsque l'auditeur constate que ces frais sont de nature hétérogène<sup>178</sup> et qu'elles ne vérifient pas les conditions de déductibilité de charges prévues par l'article du code de la TVA, il peut recommander la mise en place d'une procédure définissant le cadre général de remboursement des notes de frais. Cette procédure doit fixer les frais qui peuvent être remboursés<sup>179</sup> et les frais qui ne peuvent être engagés qu'au vu d'un bon de commande émis par la société (frais d'entretien et de réparation, etc.) et fixer les conditions de forme et de fond qui doivent être vérifiées par les pièces justificatives présentées pour remboursement et dépassant un certain montant jugé significatif (à fixer selon la nature des dépenses).

<sup>177</sup> K. Thabet, « Séminaire la théorie de l'audit fiscal », Lumière formation, 2007.

<sup>178</sup> A titre d'exemple les frais de transport, de télécommunication, de réparation et d'entretien des voitures, de restauration, de réception et d'hébergement, etc.

<sup>179</sup> Comme frais de réception par exemple.

L'auditeur doit s'assurer que des instructions claires et précises ont été introduites dans les procédures dans le but de s'assurer que les actes, registres requis par la législation fiscale soient correctement tenus et que les applications, logiciels, annexes et autres documents dont le dépôt est exigé par la loi soient communiqués à l'administration dans les délais et contre décharge<sup>180</sup>.

### **III. L'adaptation de l'organisation comptable aux besoins fiscaux**

La comptabilité, en tant qu'outil de centralisation, de synthèse et d'assiette fiscale, constitue la principale base du contrôle fiscal et, par conséquent, de découverte de défaillances fiscales. La comptabilité incarne aussi les choix fiscaux de la direction tels que les dégrèvements physiques ou financiers, les modes d'amortissement, etc. Des procédures efficaces de saisie et d'imputation, d'analyse et de justifications comptables et de rapprochements comptabilité-fiscalité sont de nature à réduire les risques fiscaux d'origine comptable<sup>181</sup>.

La prévention du risque fiscal suppose un rapprochement systématique de la comptabilité avec les bases déclarées. Ce rapprochement concerne le chiffre d'affaires déclaré au titre de la TVA avec le chiffre d'affaires comptabilisé, la base salariale déclarée au titre de la retenue à la source sur salaires, de la déclaration de l'employeur avec les salaires bruts portés dans la comptabilité et les retenues à la source déclarées au niveau des déclarations mensuelles avec les retenues à la source portées au niveau de la déclaration de l'employeur.

Pour assurer un rapprochement efficace, la préparation des déclarations fiscales doit reposer sur la comptabilité.

En outre, l'adaptation du plan comptable de l'entreprise aux besoins fiscaux peut constituer une réponse adéquate à certains contrôles fiscaux. A cet égard, la création de certains sous-comités comptables de charges ou de produits destinés à loger les opérations ayant une incidence sur la détermination du résultat imposable permet d'accélérer le recensement des retraitements devant être opérés au niveau du tableau de détermination du résultat fiscal.

Du fait que le souci majeur de nombreuses PME est de réussir tout contrôle fiscal, l'auditeur fiscal pourrait proposer à la société la mise en place d'un plan comptable à vocation fiscale. Avant de mettre en œuvre les procédures de validation (tests de compliance et d'opportunité), l'auditeur fiscal doit s'assurer de la pertinence des procédures c'est-à-dire de leur caractère sécurisant pour produire des informations fiables.

---

<sup>180</sup> Il en est ainsi pour ce qui est notamment de la tenue des livres et autres registres légaux, du dépôt du logiciel comptable et de facturation, des actes devant être annexés aux déclarations fiscales et des communications mensuelles de l'état des affaires résiliées ou annulées et trimestrielle des factures émises sous le régime suspensif, etc.

<sup>181</sup> R. Yaich, « *L'impôt sur les sociétés 2007: Maîtrise des risques fiscaux* », Les Editions RAOUF YAICH, 2007, p.19.

En ce qui concerne l'établissement des déclarations fiscales, l'auditeur fiscal considère que les procédures offrent une sécurité lorsque les déclarations sont établies à partir des données enregistrées en comptabilité, car le chemin de révision peut être facilement identifié et la vérification des données peut être mieux maîtrisée. Par contre, l'établissement des déclarations fiscales d'une manière extracomptable sème toujours un doute sur l'exhaustivité et la fiabilité des données déclarées et est souvent à l'origine d'écarts devant être justifiés (et parfois ne pouvant pas l'être).

L'examen de l'adaptation de l'organisation comptable aux besoins fiscaux permet à l'auditeur fiscal de<sup>182</sup> savoir si les déclarations fiscales sont établies à partir des données comptables (cela suppose que la comptabilité soit constamment à jour) ou extracomptables (et cela suppose une confrontation a posteriori des données déclarées avec les données comptabilisées), d'identifier les sources des données à auditer (données comptables ou extracomptables ou les deux à la fois, en fonction des particularités de la société et des impôts à auditer) et de détecter les anomalies ou insuffisances au niveau des procédures d'établissement des déclarations fiscales et d'émettre bien évidemment des recommandations d'amélioration de ces procédures.

#### **IV. La documentation**

Qu'il s'agisse d'une déclaration sociale ou fiscale précise, ou plus généralement des comptes annuels, une entreprise doit être en mesure de retrouver un document et d'en justifier le contenu. Cet exercice qui se prépare au quotidien doit pouvoir être effectué sur des périodes passées non prescrites<sup>183</sup>. La documentation apparaît ainsi comme un exercice d'anticipation « qui se prépare au quotidien et sans attendre un éventuel contrôle<sup>184</sup> ».

La description des travaux réalisés et l'accessibilité du document à l'origine de l'information ont pour objectif d'anticiper les questions qu'une personne extérieure au contexte, contrôleur fiscal par exemple, se poserait dans le cadre d'une intervention donnée.

A titre d'illustration, compte tenu du décalage existant entre la préparation d'une déclaration ou la comptabilisation d'une opération et son contrôle éventuel, et donc des risques d'oubli, la constitution de dossiers fiscaux annuels récapitulant principalement les déclarations fiscales déposées et les pièces et documents ayant un impact fiscal permet de retrouver rapidement l'intégralité des éléments concernant une question fiscale. En cas d'absence de procédures de documentation et d'archivage, l'auditeur fiscal devrait signaler ces faiblesses et les recommander au niveau de son plan d'amélioration.

---

<sup>182</sup> K. THABET, « Séminaire la théorie de l'audit fiscal », Lumière formation, 2007.

<sup>183</sup> Francis LEFEBVRE, « La pratique de la vérification de comptabilité », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 1997, p.80.

<sup>184</sup> G.FONTE, V. DE LA VARENDE, « Contrôle fiscal, comment s'y préparer », Editions DUNOD, 1995, p.45.

La constitution d'un tel dossier est bien souvent utile car, en pratique, il s'avère très difficile d'apporter toutes les précisions nécessaires qui seront demandées lors d'un contrôle fiscal et de justifier certaines opérations particulières ou exceptionnelles plusieurs années après leur réalisation<sup>185</sup>.

L'objectif du dossier de travail fiscal est de rassembler l'ensemble des informations relatives à un problème comptable ou fiscal donné. Selon la taille et l'activité de la société, les volumes traités, la complexité des opérations, le contenu d'un dossier sera très variable et plus ou moins étoffé<sup>186</sup>. La démarche lors de la constitution d'un dossier de travail procède souvent d'une démarche analytique où chaque aspect d'un problème est détaillé et décomposé en sous problèmes traités successivement<sup>187</sup>.

Les éléments caractéristiques constitutifs d'un dossier de travail pertinent sont principalement: les états financiers appuyés par des annexes justificatives aussi exhaustives et détaillées que possible, un échéancier qui répertorie les déclarations obligatoires avec leur date d'établissement dont l'objectif étant ici de s'assurer de leur exhaustivité et du respect des délais légaux, les copies des documents ou parties de documents à l'origine des chiffres déclarés ou leur référence précise s'il n'est pas possible de les inclure, une copie des agréments, déclarations d'investissements, autorisation d'achat en suspension de la TVA, les tableaux ou états de rapprochement entre les bases déclarées et les bases comptabilisées (ce rapprochement doit s'accompagner d'une justification des écarts constatés), et les décharges justifiant l'accomplissement des obligations fiscales de forme de remplissage en ligne (Cf. Annexe n° 4 et n° 5).

Le dossier annuel, tenu par la société auditée ou recommandé par l'auditeur au niveau de son plan d'amélioration, pourra inclure d'autres points tels que : la méthode de calcul du prorata de déduction dans une entreprise partiellement assujettie (se prémunir contre un risque de situation<sup>188</sup>), les justificatifs d'un crédit d'IR ou de TVA chronique, etc.

---

<sup>185</sup> F. Choyakh, « *La gestion du contrôle fiscal et le rôle de l'Expert-comptable* », Mémoire pour l'obtention du Diplôme d'Expert-comptable, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de SFAX, 2005-2006, p.41 .

<sup>186</sup> F. CHOYAKH, « *La gestion du contrôle fiscal et le rôle de l'Expert-Comptable* », Mémoire pour l'obtention du Diplôme d'Expert-Comptable, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de SFAX, 2005-2006, page 81.

<sup>187</sup> F. LEFEBVRE, « *La pratique de la vérification de comptabilité* », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 1997, p.81.

<sup>188</sup> Le calcul du prorata de déduction de la TVA pour les unités hôtelières exerçant outre l'activité hôtelière, des autres activités non soumises à la TVA telles que la promotion touristique pose un problème au niveau de la détermination du numérateur du prorata dans le cas où l'hôtel réalise des revenus accessoires tels que la commission de change, la location des boutiques, la location des salles de fêtes, etc. La position prise par la société (les revenus accessoires font-ils partie ou non du numérateur du prorata de déduction) devrait être formalisée et justifier par des motifs y figurant au niveau du dossier fiscal.

Par ailleurs, le dossier annuel peut contenir la justification des décisions et options prises lors de l'arrêté annuel des états financiers et qui ont un impact sur la détermination des bases de l'impôt sur les sociétés. Les écritures d'inventaire, certains comptes, les écarts et distorsions entre comptabilité et fiscalité sont principalement concernés : d'abord la méthode d'évaluation des stocks en fin d'exercice, les éléments chiffrés issus de la comptabilité des coûts afférents à l'évaluation des coûts d'acquisition et de production, de la valeur de réalisation nette et des provisions relatives aux différentes catégories de stocks, ensuite l'ensemble des éléments de preuve ayant permis la déduction des provisions, et enfin certains comptes méritent d'être analysés dès la clôture de l'exercice, citons notamment ceux qui se rattachent<sup>189</sup> comme aux relations avec les dirigeants, les actionnaires des sociétés, associés,... aux frais de voyage, de mission, de voiture,...et aux charges diverses et aux comptes d'attente.

En l'absence de cette documentation, l'Expert-Comptable devrait recommander la constitution de cette documentation puisqu'elle permet de répondre rapidement, précisément et exactement aux questions du vérificateur, et de lui donner une image positive de la précision et de la rigueur de la gestion comptable du contribuable.

## **V. L'archivage**

La possibilité de répondre correctement et rapidement lors d'une vérification fiscale dépend en partie de la qualité et de la rapidité de restitution des informations et documentations archivées. Il est donc essentiel que l'archivage soit effectué de manière rigoureuse. Bien que les entreprises restent très libres sur les modalités d'archivage du fait que la réglementation se prononçant davantage sur les exigences de restitution que sur la méthodologie d'archivage, l'expert-comptable devrait recommander une grande rigueur dans le processus d'archivage et dans la formalisation des travaux (inscriptions claires et précises sur les boîtes archivées, liste des boîtes archivées communiquées à un responsable<sup>190</sup>). L'auditeur fiscal devrait s'assurer aussi que des précautions particulières doivent être prises en matière d'archivage informatique afin de pouvoir répondre aux exigences de l'administration en matière de contrôle (présentation des données, documentation), mais également sur un plan matériel (conservation de sauvegardes dans les armoires anti-feu, conservation d'un logiciel permettant une relecture).

Les documents ne peuvent être conservés que sous leur forme originale, ce qui exclut de les archiver sur microfilms ou sur bandes magnétiques. Pour ce qui des délais, « en tout cas, les pièces justificatives sont datées et établies sur papier ou sur un support assurant la fiabilité, la conservation et la restitution éventuelle sur papier de leur contenu.

---

<sup>189</sup> F.LEFEBVRE, « *La pratique de la vérification de comptabilité* », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 1997, p.82.

<sup>190</sup> F.LEFEBVRE, « *La pratique de la vérification de comptabilité* », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 1997, p.83.

Les livres comptables ou les documents qui en tiennent lieu ainsi que les pièces justificatives sont conservés selon les durées définies par la législation nationale. »<sup>191</sup>

Une durée de conservation plus longue est requise lorsque des amortissements réputés différés en période déficitaire ou des crédits d'impôts remontent à plus de dix ans. L'auditeur fiscal peut recommander, à cet effet, la constitution d'une base informatique des données fiscales (BIDF<sup>192</sup>) comportant un résumé des impôts et taxes ayant été déclarés durant au moins les dix derniers exercices. Cette base permet d'avoir une idée sur les impôts et taxes qui ont été déclarés par l'entreprise, leur importance et leur évolution dans le temps, de prévoir et planifier les impôts et taxes que la société doit supporter dans les années à venir et de faciliter l'obtention de toute information concernant le dossier fiscal de la société.

## **VI. La veille fiscale** <sup>193</sup>

La matière fiscale est en perpétuel mouvement. Les personnes chargées de la fiscalité doivent mettre à jour leurs connaissances continuellement et bénéficier de dispositifs de veille fiscale permettant de suivre, rapidement et en temps opportun, l'évolution de la législation, de la réglementation, de la doctrine et des pratiques administratives et d'en informer l'ensemble des personnes impliquées dans la gestion fiscale de l'entreprise<sup>194</sup>.

Ce suivi est un facteur déterminant dans la prévention et l'optimisation fiscale. A titre d'exemple, un changement de taux non appliqué à temps ou un revirement de la doctrine administrative non pris en compte peuvent avoir des conséquences préjudiciables. L'auditeur fiscal doit s'assurer que l'activité de veille fiscale recouvre l'ensemble des actions coordonnées de recherche, de collecte des textes qui régissent l'activité de l'entreprise, d'analyse et de diffusion de l'information utile aux différentes unités de l'entreprise<sup>195</sup>.

En effet, du fait que la fiscalité malgache est une fiscalité à essence pratique, l'auditeur fiscal doit s'assurer que l'entreprise collecte, outre les textes légaux, la doctrine administrative à savoir les notes communes et les prises de position. Les textes réglementaires collectés doivent être classés par date, thème et par source de droit et archivés d'une manière qui permet une accessibilité rapide. A défaut de collecte, l'auditeur fiscal doit s'assurer que l'entreprise accède à cette documentation.

---

<sup>191</sup> MFB, « *Plan comptable des opérations publiques (PCOP 2006)* », Décret n° 2005 - 210 du 26 avril 2005, p.116.

<sup>192</sup> K.THABET, « *Séminaire la théorie de l'audit fiscal* », Lumière formation, 2007.

<sup>193</sup> In English « *stay awake* ».

<sup>194</sup> R.YAICH, « *L'impôt sur les sociétés 2007: Maîtrise des risques fiscaux* », Les Editions RAOUF YAICH, 2007, p.24.

<sup>195</sup> K.Ayadi LOUKIL, « *La gestion du risque fiscal dans les PME: Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal* », Mémoire pour l'obtention du Diplôme d'Expert-Comptable, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de SFAX, 2007-2008, p.35.

Ainsi une bonne veille fiscale paraît indispensable à la mise en place d'un système efficace de gestion des risques fiscaux<sup>196</sup>.

## **VII. Le niveau de maturité du système de gestion fiscale de l'entreprise**

Après avoir recensé dans la première phase de son intervention les caractéristiques fiscales de l'entreprise, l'auditeur est conduit à mettre en évidence le niveau de maturité de la gestion du risque fiscal de la société. Le niveau de maturité ainsi déterminé conditionne la nature, le calendrier et l'étendue de procédures d'audit complémentaires.

A partir des différentes constatations ainsi opérées, il lui appartiendra alors de déterminer l'orientation qu'il doit donner à la suite de ses travaux, notamment dans le cadre des contrôles de régularité proprement dits<sup>197</sup>. En effet, l'échelle de maturité de la gestion du risque fiscal est composée de six niveaux<sup>198</sup> (Cf. Tableau n°4).

L'auditeur fiscal devrait situer la société auditée à un niveau de l'échelle de maturité de gestion du risque fiscal afin de déterminer dans un premier temps la nature, le calendrier et l'étendue de procédures d'audit complémentaires et dans un second temps les mesures d'amélioration du processus de gestion du risque fiscal inscrites dans le rapport d'audit.

---

<sup>196</sup> K.Ayadi LOUKIL, « *La gestion du risque fiscal dans les PME: Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal* », Mémoire pour l'obtention du Diplôme d'Expert-Comptable, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de SFAX, 2007-2008, p.37.

<sup>197</sup> M.CHADEFAUX, « *L'audit fiscal* », Editions LITEC, 1987, p.253.

<sup>198</sup> R.YAICH, « *L'impôt sur les sociétés: Maîtrise des risques fiscaux* », Les Editions RAOUF YAICH, 2007, p.26.

**Tableau n°3.** Le niveau de l'échelle de la maturité de la gestion du risque fiscal

NIVEAU	GESTION/PROCESSUS	ILLUSTRATION
<b>Niveau 0</b>	<b>Gestion inexistante</b>	L'entreprise n'est même pas consciente qu'il y a un risque fiscal à gérer, positif ou négatif.
<b>Niveau 1</b>	<b>Gestion initialisée</b>	L'entreprise a conscience qu'il y a un risque fiscal (positif ou négatif) qu'elle gère de façon réactive et improvisée au gré des personnes.
<b>Niveau 2</b>	<b>Gestion non formalisée</b>	Le processus de gestion est conçu et transmissible mais reste non formalisé. Bien que les personnes impliquées par la fiscalité utilisent des procédures qui contribuent à la gestion du risque fiscal, il n'y a pas de formation organisée, ni de procédures écrites (manuel de gestion des risques). La responsabilité est laissée à l'individu dont le comportement peut échapper à la correction par le système.
<b>Niveau 3</b>	<b>Processus standardisé</b>	Les procédures de gestion des risques sont définies, documentées et communiquées par une formation structurée. Toutefois, peu de contrôle permet de constater et corriger les déviations. Le système reste standard et innove peu.
<b>Niveau 4</b>	<b>Processus maîtrisé</b>	Il est possible de constater et de mesurer la conformité des pratiques au système conçu et formalisé et d'agir lorsque les processus ne fonctionnent pas correctement. Les processus s'améliorent continuellement en s'inspirant des meilleures pratiques. Le système développe de façon efficace des autocontrôles et tend vers l'optimisation.
<b>Niveau 5</b>	<b>Processus optimisé</b>	Les processus ont atteint le niveau des meilleures pratiques suite à une dynamique d'amélioration constante. L'optimisation et la planification fiscale sont globales et s'exercent dans le strict respect des critères de compliance. Le système est gouverné par une logique d'amélioration continue, de développement et d'utilisation de compétences élevées et intègres.

Source: R.YAICH(2007)

## CHAPITRE II. TECHNIQUES DE LA MISSION D'AUDIT FISCAL

L'audit fiscal vise deux objectifs complémentaires<sup>199</sup>. Tout d'abord, l'audit de conformité<sup>200</sup> qui permet de s'assurer du respect par l'entreprise des réglementations fiscales applicables<sup>201</sup>. Il permet, aussi, de souligner les principales causes de défaillance de l'entreprise en matière de régularité fiscale et d'adopter, en conséquence, les mesures destinées à pallier les carences constatées au niveau des procédures, ou encore au plan de l'organisation et du fonctionnement du service fiscal. En cela, l'audit fiscal assure une mission de détection et de prévention; il œuvre dans le sens d'une plus grande sécurité fiscale de l'entreprise et contribue à l'amélioration du niveau de maturité de la gestion fiscale. Ensuite et enfin, l'audit d'opportunité qui permet de s'assurer que la gestion fiscale est optimisée en vérifiant notamment que l'entreprise audité a su profiter de toutes les opportunités et de tous les avantages offerts par la législation fiscale<sup>202</sup>. Le rôle de l'expert-comptable dans la mission d'audit fiscal est précisément de mettre en évidence les carences qui résultent d'un comportement passif ou de signaler les erreurs liées à des choix a priori exercé en connaissance de cause. L'audit d'efficacité fiscale doit ainsi permettre de sensibiliser l'entreprise à l'importance de l'écart existant entre l'efficacité fiscale potentielle et l'efficacité fiscale atteinte. De cette façon, l'entreprise doit adopter des mesures qui doivent lui permettre de tendre vers l'optimisation de ses choix fiscaux, d'améliorer graduellement son efficacité fiscale.

De ce fait, nous allons voir à travers ce dernier chapitre les techniques de la mission d'audit fiscal tel que l'audit de conformité (section 1) et l'audit d'opportunité (section 2). Nous les complétons par le rapport d'audit fiscal par l'Expert-Comptable que nous allons aborder dans la dernière section (section 3) enfin d'avoir les plus performants techniques d'audit fiscal.

### Section 1. L'audit de conformité

On entend par audit de conformité: l'examen du respect par la société de toutes ses obligations fiscales de forme, et du fait que la comptabilité constitue la principale base du contrôle fiscal et, par conséquent, de découverte de défaillances fiscales, la démarche la plus rationnelle semble celle qui consiste à procéder à des vérifications comptables à vocation fiscale. Le guide de vérifications comptables à vocation fiscale permet de présenter de manière synthétique les principaux thèmes sur lesquels l'auditeur doit se focaliser en matière d'IR.

---

<sup>199</sup> R.YAICH, « *L'impôt sur les sociétés : Maîtrise des risques fiscaux* », Les Editions RAOUF YAICH, 2007, p.24.

<sup>200</sup> Ou bien l'audit de compliance.

<sup>201</sup> R.YAICH, « *L'impôt sur les sociétés : Maîtrise des risques fiscaux* », Les Editions RAOUF YAICH, 2007, p.24.

<sup>202</sup> R.YAICH, « *L'impôt sur les sociétés : Maîtrise des risques fiscaux* », Les Editions RAOUF YAICH, 2007, p.24.

Si des fois, la TVA n'est pas abordée dans notre mémoire dans la mesure où l'analyse des risques en la matière suppose un examen très détaillé des flux et des factures qui ne peut être effectué que dans le cadre d'une mission spécifique d'audit de TVA.

## **I. L'audit du respect des obligations de forme**

Dans de nombreux cas, les redressements sont opérés en raison du non-respect des règles de forme sans qu'il y ait insuffisance en matière d'assiette<sup>203</sup>. Les sanctions aux manquements à l'observation des règles de forme, qui paraissent aux yeux de ceux qui les supportent comme étant toujours inévitables, peuvent être pourtant financièrement lourdes<sup>204</sup>.

L'auditeur doit nécessairement procéder à l'examen des risques liés à la forme et aux délais compte tenu de l'importance que revêtent ces questions dans le domaine fiscal.

### **I.1. Le contrôle des règles relatives à la forme**

A l'évidence, dans un système fiscal déclaratif, les problèmes liés à la forme occupent une place importante. De fait, l'auditeur fiscal peut devoir, en fonction des objectifs de la mission, opérer un nombre important de contrôles<sup>205</sup>. Aussi l'auditeur va-t-il par exemple s'assurer que l'entreprise souscrit effectivement les différentes déclarations requises et qu'elle utilise pour cela les imprimés et relevés adéquats. Sur les déclarations elles-mêmes, l'auditeur doit naturellement vérifier qu'elles sont convenablement remplies et ne présentent pas d'incohérences arithmétiques<sup>206</sup>.

De même, il est nécessaire de rechercher les concordances avec des informations comptables et de façon plus générale, d'étudier si l'entreprise est en mesure de justifier a posteriori les sommes ou indications portées sur les déclarations déposées. Pour cela, l'auditeur peut rechercher si l'entreprise utilise des tableaux de passage ou tableaux de concordance entre les différents livres ou documents comptables et les déclarations fiscales et, dans l'affirmative, contrôler la pertinence de ces documents. L'auditeur peut de plus s'interroger sur l'existence et le cas échéant la fréquence des déclarations rectificatives adressées à l'administration.

En effet, même si celles-ci sont supposées amoindrir le risque fiscal en corrigeant des erreurs précédemment commises, elles peuvent l'alimenter en donnant aux services fiscaux un sentiment d'approximation et d'incertitude dans le traitement des questions d'ordre fiscal à l'intérieur de l'entreprise<sup>207</sup>.

---

<sup>203</sup> R. YAICH, « *L'impôt sur les sociétés: Maîtrise des risques fiscaux* », Les Editions RAOUF YAICH, 2007, p.59.

<sup>204</sup> R. YAICH, « *L'impôt sur les sociétés: Maîtrise des risques fiscaux* », Les Editions RAOUF YAICH, 2007, p.59.

<sup>205</sup> M.CHADEFAUX, « *L'audit fiscal* », Editions LITEC, 1987, p.203.

<sup>206</sup> M.CHADEFAUX, « *L'audit fiscal* », Editions LITEC, 1987, p.203.

<sup>207</sup> M.CHADEFAUX, « *L'audit fiscal* », Editions LITEC, 1987, p.204.

L'auditeur doit enfin constater que les différents documents sont adressés aux services fiscaux compétents et ce, naturellement, dans les délais prescrits. Suite à l'évaluation du contrôle interne et du système d'information fiscale qui déterminent si les mécanismes de contrôle (étudiés au chapitre premier) sont effectivement efficaces et appliqués d'une manière correcte, l'auditeur prévoit des tests de contrôles restreints compte tenu du fait que le risque lié au contrôle est faible.

### **I.2. Le contrôle des règles relatives aux délais**

Les contrôles qui portent sur les délais occupent une place importante dans les travaux de l'auditeur dans la mesure où les pénalités dues pour défaut ou retard dans la production des déclarations et dans le paiement des impôts peuvent être financièrement lourdes<sup>208</sup>. L'outil le plus approprié pour l'entreprise est l'établissement d'un échéancier fiscal, document sur lequel l'entreprise consigne l'ensemble de ses obligations en matière fiscale, qu'il s'agisse des dates de dépôt des déclarations ou des dates de paiement des différents impôts et taxes. Le travail de l'auditeur est ici de vérifier en premier lieu l'existence de cet échéancier fiscal, puis sa qualité et enfin son utilisation effective par l'entreprise. L'auditeur peut ainsi s'assurer que cet échéancier est à la fois complet, actualisé et qu'il fait l'objet d'une diffusion auprès de l'ensemble des personnes concernées. Corrélativement, l'auditeur peut s'assurer de l'absence de pénalités de retard dans la comptabilité pour dépôt tardif des déclarations, et dans l'hypothèse contraire, s'en faire expliquer l'origine: mauvaise coordination entre services, négligences, difficultés à émettre les déclarations dans le temps<sup>209</sup>. Enfin, et toujours en fonction des objectifs de la mission, l'auditeur peut devoir, après s'être assuré du contenu des déclarations fiscales, procéder à un rapprochement des différentes déclarations mensuelles et la déclaration dite de l'employeur afin de vérifier leur homogénéité. Au plan de la mise en œuvre, les contrôles qui doivent être effectués par l'auditeur se scindent en deux catégories, en fonction de l'outil de contrôle à utiliser. Le respect d'un nombre important de dispositions fiscales peut être vérifié en effet à l'aide de l'outil traditionnel de l'audit qu'est le questionnaire. Celui-ci ne s'adaptant pas cependant au contrôle de toutes les règles fiscales, l'auditeur a l'obligation de recourir à divers contrôles complémentaires pour mener à bien sa mission.

### **I.3. Les contrôles basés sur le recours au questionnaire d'audit fiscal.**

Le contrôle de la régularité fiscale repose en grande partie sur les résultats de l'exploitation du questionnaire d'audit fiscal (Cf. annexe n°6 et n°8). Etape essentielle dans la démarche de l'auditeur, le questionnaire doit renseigner sur l'aptitude de l'entreprise à se conformer aux dispositions de fond mais aussi de forme et de délai auxquelles elle est soumise.

---

<sup>208</sup> M.CHADEFAUX, « *L'audit fiscal* », Editions LITEC, 1987, p.204.

<sup>209</sup> M.CHADEFAUX, « *L'audit fiscal* », Editions LITEC, 1987, p.204.

Pour atteindre un tel objectif, il importe cependant que la conception du questionnaire soit la plus rationnelle possible afin de permettre à l'auditeur de passer en revue les différents facteurs de risque 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<sup>210</sup>.

Le questionnaire d'audit fiscal est une technique qui favorise un contrôle systématique des diverses règles fiscales. Dans la plupart des cas, les questionnaires d'audit fiscal sont axés sur le respect des conditions de forme et de délai. Le questionnaire d'audit doit également être l'occasion d'opérer la synthèse fiscale sur certaines questions.

Afin de permettre aux différents auditeurs de remplir un questionnaire d'audit fiscal dans les meilleurs délais, celui-ci se présente généralement sous la forme d'un questionnaire dit « fermé » c'est-à-dire n'appelant que deux réponses possibles, oui ou non. En principe, le questionnaire est conçu de façon à ce que toute réponse négative alerte l'auditeur sur l'existence d'un risque fiscal<sup>211</sup>. Deux précisions doivent être apportées à ce stade. D'une part, il n'existe naturellement pas un questionnaire d'audit fiscal pour chaque entreprise auditée. Les questionnaires sont préétablis au niveau du cabinet d'audit. Dès lors, toutes les questions ne trouvent pas nécessairement à s'appliquer dans chaque entreprise; pour cette raison, il est usuellement prévu une mention « non applicable » à côté des réponses « oui » ou « non » qui sont proposées. D'autre part, 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 de mentionner la nécessité de pratiquer des contrôles plus approfondis.

## **II. Les vérifications comptables à vocation fiscale**

Les vérifications comptables à vocation fiscale ont pour objet la validation de la charge de l'impôt de l'entité auditée ainsi que l'identification et la quantification des risques fiscaux auxquels cette entité peut se trouver exposée du fait de l'inobservation des règles fiscales<sup>212</sup>.

Bien que les travaux de contrôle annuel des comptes soient des travaux de nature essentiellement comptable, l'impôt n'étant qu'un élément de la détermination du résultat comptable de l'exercice, ou encore un passif dont le montant doit être validé, la complexité des règles fiscales conduit les entreprises envisageant une politique de transparence à faire appel à un Expert-comptable en vue de réaliser un état des lieux des pratiques fiscales de l'entité et d'établir un diagnostic des risques fiscaux éventuellement encourus. Les travaux de vérifications comptables à vocation fiscale portent sur les comptes de bilan et de gestion classe par classe.

---

<sup>210</sup> M.CHADEFAUX, « *L'audit fiscal* », Editions LITEC, 1987, p.200.

<sup>211</sup> M.CHADEFAUX, « *L'audit fiscal* », Editions LITEC, 1987, p.201.

<sup>212</sup> M.H.PINARD-FABRO, « *Audit fiscal* », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 2008, p.13.

## **II.1. Capitaux permanents**

Afin de pouvoir réaliser un examen le plus précis possible de la structure de financement de l'entité auditée, l'auditeur doit analyser un certain nombre de documents<sup>213</sup>. Ainsi les principaux documents à analyser sont les suivants: les états financiers et notamment le tableau de variation des capitaux propres prévu par l'article 01.01.19 du CGI<sup>214</sup>, et la balance générale des comptes de chaque exercice auditée, les procès-verbaux des assemblées générales intervenues au cours de la période auditée, le rapport général et le rapport spécial du commissaire aux comptes pour chaque exercice audité, les procès-verbaux des délibérations du conseil d'administration ou autre organe de direction et les contrats d'emprunt de la période auditée.

Sur le plan fiscal, les capitaux propres doivent retenir l'attention de l'auditeur sur les points essentiels suivants: s'assurer que la société est constituée conformément aux dispositions de la législation nationale (une SARL constituée contrairement aux dispositions de la législation nationale est considérée, selon la doctrine administrative, une société de fait), s'assurer que les augmentations du capital, au cours de la période auditée, par incorporation du compte spécial d'investissement sont effectuées en respectant les conditions énumérées, et s'assurer que les règles fiscales de prise en compte des quotes-parts de subvention d'équipement.

## **II.2. Actifs incorporels**

Il n'existe pas de définition fiscale des éléments d'actif incorporel. Les règles comptables, qui constituent la seule référence en la matière, les définissent comme des actifs non monétaires sans substance physique destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise<sup>215</sup>.

La principale difficulté concernant l'identification des actifs incorporels tient au fait qu'ils ne sont pas tous immobilisés.

Or, l'analyse des risques fiscaux nécessite la prise en compte de tous ces actifs, qu'ils soient ou non valorisés au bilan. Les principaux documents à analyser sont: les déclarations mensuelles, un relevé détaillé des amortissements joint à la déclaration annuelle d'IR, le tableau de détermination du résultat fiscal, la balance générale, le détail de certains comptes si nécessaire, les états financiers et es annexes aux états financiers.

Les immobilisations incorporelles sont mentionnées au bilan. Le bilan doit cadrer avec le tableau des immobilisations et amortissements joint à la déclaration annuelle d'IR.

---

<sup>213</sup> M.H.PINARD-FABRO, « *Audit fiscal* », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 2008, p.43.

<sup>214</sup> CODE GENERAL DES IMPÔTS MALGACHES SUIVANT LA LOI DE FINANCES 2015: Article 01.01.19.

<sup>215</sup> M.H.PINARD-FABRO, « *Audit fiscal* », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 2008, p.85.

Ces éléments ne sont pas suffisamment détaillés pour permettre l'identification exhaustive des immobilisations incorporelles détenues par l'entreprise. Des informations complémentaires sont donc nécessaires. On peut les trouver dans la balance générale des comptes, qui permet d'identifier les actifs au moins par grande catégorie (marques, brevets, logiciels...). Pour plus de détails, il faut approfondir le contenu de chaque compte, ce qui suppose de formuler des demandes spécifiques à l'attention du service comptable de l'entreprise<sup>216</sup>.

L'auditeur doit vérifier que les immobilisations incorporelles (comptes 28) amortissables font l'objet d'amortissements. La balance générale des comptes permet de recouper les variations des comptes d'amortissements et de provisions du bilan avec les dotations de l'exercice (compte 6811 pour les amortissements, 6815 pour les provisions)<sup>217</sup>.

Le compte de résultat permet aussi d'identifier les mouvements qui ont affecté les comptes 651 pour les charges et 751 pour les produits, révélant des flux de redevances. L'auditeur doit impérativement demander la copie de tous les contrats justifiant ces flux. Les annexes aux états financiers peuvent contenir des informations utiles sur les principes retenus en matière d'amortissements et de provisions. En exploitant ces documents et les réponses aux questions complémentaires qu'il peut poser, l'auditeur dispose d'une information relativement exhaustive sur les immobilisations incorporelles au bilan, celles qui sont amorties, celles qui font l'objet d'un amortissement dérogatoire et celles qui ont été provisionnées. Pour arrêter une démarche d'audit, il est nécessaire d'avoir à l'esprit les principaux enjeux fiscaux de la détention d'actifs incorporels. S'agissant d'une matière complexe, une méthode d'audit plus poussée est proposée au cas par cas.

Dans le cadre d'un audit des actifs incorporels, l'auditeur doit, dans la mesure du possible, adopter la démarche suivante<sup>218</sup>: premièrement, identifier aussi précisément que possible tous les droits incorporels utilisés par l'entreprise et déterminer à quel titre cette dernière en est détentrice, que ce soit en qualité de propriétaire ou de simple utilisatrice comme ce peut être le cas avec un contrat de licence (dans le cadre de cette première démarche, chaque flux affectant les éléments incorporels doit être identifié dans le cadre d'investigations détaillées effectuées à partir des comptes 651 et 751 et de leurs subdivisions), ensuite déterminer si les dépenses qui ont concouru à l'obtention de ces droits incorporels constituent des charges ou des immobilisations et enfin lorsque les droits utilisés constituent des immobilisations, vérifier que les conditions de constatation des amortissements prévues par l'article 01.01.10 du CGI alinéas 2a, 2b ,2c,2d<sup>219</sup> ont été respectées.

---

<sup>216</sup> M.H.PINARD-FABRO, « *Audit fiscal* », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 2008, p.85.

<sup>217</sup> M.H.PINARD-FABRO, « *Audit fiscal* », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 2008, p.86.

<sup>218</sup> M.H.PINARD-FABRO, « *Audit fiscal* », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 2008, p.85.

<sup>219</sup> Code général des impôts malgaches suivant la loi de finances 2015: Article 01.01.10 du CGI alinéas 2.

### II.3. Immobilisations corporelles

Les immobilisations corporelles<sup>220</sup> peuvent être identifiées à partir des documents tels que: un relevé détaillé des amortissements (Cf. Annexe 10) joint à la déclaration annuelle d'IR, le tableau de détermination du résultat fiscal, la balance générale des comptes de chaque exercice audité, les états financiers, et les annexes aux états financiers prévus par l' article 01.01.19 du CGI<sup>221</sup>.

Qu'elles soient créées ou acquises par l'entreprise, toutes les immobilisations corporelles doivent être inscrites à l'actif du bilan et sont donc aisément identifiables. Pour un audit détaillé, il est nécessaire de recourir aux informations précises fournies par le bilan détaillé ou éventuellement la balance générale des comptes.

Le tableau de détermination du résultat fiscal permet de vérifier que l'entité a bien réintégré les amortissements non déductibles afférents à des véhicules de tourisme d'une puissance supérieure à neuf chevaux, des avions, bateaux de plaisance et résidences secondaires. Les provisions fiscalement non déductibles faisant l'objet de réintégrations extracomptables peuvent être identifiées. Les reprises de provisions non déductibles sur le plan fiscal sont déduites extracomptablement.

Enfin, les annexes aux états financiers fournissent une information détaillée sur les méthodes d'évaluation appliquées aux postes d'immobilisations, sur les méthodes d'amortissement et de dépréciation appliquées, ainsi que sur les mouvements opérés dans les comptes d'amortissements et de provisions.

L'analyse des risques fiscaux liés aux immobilisations corporelles peut s'avérer très complexe, compte tenu des profondes divergences qui existent entre les règles comptables et fiscales. L'auditeur sera donc amené à adapter ses investigations en fonction du temps imparti et du caractère significatif des postes d'immobilisations corporelles identifiés au bilan de l'entité auditée, en conservant à l'esprit que les immobilisations corporelles sont pour la plupart amortissables, ce qui a pour conséquence de limiter, dans de nombreux cas, les risques fiscaux identifiés à des risques de « timing », dont les conséquences se mesurent essentiellement en coût de trésorerie et pénalités de retard<sup>222</sup>.

---

<sup>220</sup> Une immobilisation corporelle est un actif physique identifiable et normalement identifié dans un inventaire physique, ayant une valeur économique positive pour l'entité administrative et dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice. In: MEFB, « *PLAN COMPTABLE DES OPÉRATIONS PUBLIQUES (PCOP 2006): Cohérent avec les normes comptables internationales IAS/IFRS* », Ordre des Experts Comptables et Financiers de Madagascar (OECFM) Conseil Supérieur de la Comptabilité (CSC) Institut National de la Statistique (INSTAT), Décret n° 2005 - 210 du 26 avril 2005, p.49.

<sup>221</sup> CODE GENERAL DES IMPÔTS MALGACHES SUIVANT LA LOI DE FINANCES 2015: Article 01.01.19.

<sup>222</sup> M.H.PINARD-FABRO, « *Audit fiscal* », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 2008, p.152.

Sur le plan fiscal, les éléments d'actif corporel doivent retenir l'attention de l'auditeur sur trois points essentiels. En premier lieu, l'auditeur doit vérifier la correcte application par l'entité auditée de la définition des immobilisations corporelles et des critères qui les différencient des charges, afin d'être en mesure de vérifier la nature des dépenses portées à l'actif, étant toutefois précisé que c'est également à l'occasion de l'examen du compte de résultat que l'auditeur sera amené à vérifier que des dépenses ayant le caractère d'immobilisations n'ont pas été indûment passées en charges. Il devra également examiner avec attention les amortissements et les provisions constituées ainsi que les obligations de forme relatives aux immobilisations corporelles<sup>223</sup>.

#### **II.4. Les compte de stocks**

En matière comptable, un stock est un actif détenu pour être vendu dans le cours normal de l'activité ou en cours de production ou destiné à être consommé dans le processus de production ou prestations de services dont la fourniture interviendra ultérieurement. Contrairement aux immobilisations, les stocks ne constituent pas des moyens d'exploitation et n'ont pas vocation à rester durablement dans l'entreprise; ils constituent l'objet même de l'activité de cette dernière et sont donc destinés à être vendus ou consommés. Si l'entité détient exclusivement des stocks de marchandises, elle se livre en principe exclusivement à une activité de commercialisation, qui doit se traduire par un chiffre d'affaires. Si l'entreprise détient des stocks de matières premières, produits intermédiaires ou produits finis, elle doit logiquement exercer une activité de production, dont l'existence doit être corroborée par l'existence au bilan d'équipements et installations industriels.

La notion fiscale de stock est la même que celle comptable. Il s'agit des marchandises, fournitures, produits finis, déchets, emballages perdus, etc. Ils sont généralement générateurs de bénéfices ou de pertes ordinaires d'exploitation et sont destinés à la vente en l'état, ou acquis en vue de leur revente ou de leur consommation dans les opérations d'exploitation.

L'auditeur procède au départ à la vérification de leur constatation au compte approprié relatif au stock et à leur existence à la propriété de l'entreprise à la date d'inventaire. Il s'assure par la suite que tous les éléments inscrits dans le compte stock ont la nature de valeurs d'exploitation et non d'immobilisations ou de charges. Pour les produits achetés (matières premières, marchandises), il s'assure qu'ils sont valorisés au prix d'achat additionné aux frais accessoires d'achat (transport, droits de douane à l'importation, taxes non récupérables, etc.).

---

<sup>223</sup> M.H.PINARD-FABRO, « *Audit fiscal* », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 2008, p.111.

À défaut, il vérifie qu'ils sont valorisés selon le coût d'achat moyen pondéré. De plus, l'auditeur doit vérifier que tout dénitrateur qui cesse sa profession ou dont l'autorisation a été retirée en vertu de l'article 03.01.52 a expédié ses stocks de produits en nature et ceux dénaturés à d'autres dénitrateurs, ou immédiatement payé les droits et taxes sur la valeur ajoutée dus selon la nature des produits.<sup>224</sup>

Pour les produits finis et les encours, il s'assure que leur valorisation correspond au coût de production soit le coût d'acquisition des matières consommées et une quote-part des coûts directs et indirects de production pouvant être raisonnablement rattachés aux produits dont voici quelques-uns : les coûts de mains d'œuvre directe, les coûts de mains d'œuvre indirecte, les amortissements et entretien de bâtiments et équipements industriels, les frais de gestion et d'administration de la production, et les frais de recherche et de développement se rapportant à des commandes spécifiques<sup>225</sup>.

Pour tout type de stocks, il doit s'assurer qu'ils sont enregistrés en hors taxe. De même, il s'assure que l'entreprise utilise l'une des méthodes d'évaluation des stocks admises par l'administration fiscale à savoir le coût moyen pondéré et la méthode FIFO ainsi que des justificatifs de ce choix. Il est à noter que l'évaluation des stocks au cours du jour n'est pas admise fiscalement, raison pour laquelle l'auditeur est tenu de vérifier que l'entreprise n'évalue pas ses stocks en fonction des prix de vente probable. En outre, l'auditeur vérifie que les procédures mises en place permettent une saisie exhaustive des mouvements physiques des biens stockés et qu'un inventaire a été effectué à la date de clôture et par la suite procède à un contrôle arithmétique de quelques fiches. Dans les entreprises industrielles, l'auditeur doit rapprocher les quantités fabriquées issues de la comptabilité analytique aux variations des stocks constatées en comptabilité générale, et le cas échéant les données de la comptabilité matière avec l'état d'inventaire et vérifier ainsi que tout ajustement a été justifié. Lors de l'utilisation des produits stockés pour les besoins propres de l'entreprise, ou bien en cas de perte, de vol, de détérioration ou tout autres disparitions injustifiées, l'auditeur doit s'assurer que la TVA déduite a bien été reversée au trésor.

Pour les emballages commerciaux, l'auditeur doit distinguer entre d'une part les emballages récupérables identifiables figurant généralement en immobilisations corporelles destinés à la consignation et d'autre part les emballages non récupérables ou perdus vendus avec les produits figurant à la date de clôture en stocks d'emballages.

---

<sup>224</sup> Article 03.01.60. du CGI Malgache (2015).

<sup>225</sup> Il faut remarquer que les frais financiers sont pris en compte dans le coût d'acquisition ou dans le coût de production des stocks lorsqu'ils sont liés à des emprunts ayant financés des cycles d'approvisionnement, de stockage ou de production de durée supérieure à douze mois.

Dans le cas où l'entreprise a constitué des provisions pour dépréciation des stocks destinés à la vente, il s'assure que le montant des provisions déductibles est calculé sur la base du prix de revient du produit diminué de la valeur de réalisation nette connue à la date de clôture de l'exercice au titre duquel les provisions sont constituées, sans tenir compte des frais non réalisés à cette date.

De même, il aura à vérifier que le montant des provisions ainsi constituées ne dépasse pas 50% du prix de revient du produit objet de dépréciation.

L'entité auditée peut avoir indûment inscrit certains actifs ayant la nature de stocks dans des comptes d'immobilisations. Il peut, par exemple, s'agir d'immeubles détenus par une société immobilière. Le principal enjeu comptable et fiscal lié aux stocks concerne les provisions. Aussi, l'auditeur doit-il impérativement obtenir un détail précis des provisions constituées à raison des stocks. Il doit prendre connaissance des justifications précises de ces provisions et obtenir des explications sur la méthodologie retenue pour leur détermination<sup>226</sup>.

L'auditeur est en mesure d'examiner la cohérence des catégories de stocks détenues par l'entité avec l'activité de cette dernière, telle qu'elle lui a été décrite par son donneur d'ordre (cas d'un audit annuel, par exemple) ou encore telle qu'elle est exposée dans les documents de présentation émis par le cédant dans le cadre d'un processus d'acquisition. Cette première analyse effectuée en complément de l'examen de la structure du chiffre d'affaires permet à l'auditeur de cibler les investigations à mener dans le cadre de l'audit du résultat d'exploitation<sup>227</sup>.

## **II.5. Les charge d'exploitation – Fournisseurs**

Les charges d'exploitation constituent un enjeu très important dans la détermination du résultat fiscal, puisqu'elles ont pour effet de minorer la base imposable et de générer ainsi une économie d'impôt à caractère définitif<sup>228</sup>.

L'analyse des charges d'exploitation constitue le sujet central et incontournable de l'audit. Parce que les écritures comptables concernant les charges sont très nombreuses, il est conseillé à l'auditeur de procéder en premier lieu à l'identification des postes les plus significatifs et les plus sensibles, c'est-à-dire ceux dont l'objet ou la nature pourrait permettre l'octroi d'un avantage à une entreprise ou à une personne physique liée. Bien entendu, ces postes sensibles varient selon l'organisation, la structure juridique et la taille de l'entité. Dans le cadre d'une PME détenue par des personnes physiques, l'auditeur doit être attentif aux charges qui pourraient avoir été supportées par l'entité dans l'intérêt de l'exploitant ou des dirigeants.

---

<sup>226</sup> M.H.PINARD-FABRO, « *Audit fiscal* », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 2008, p.234.

<sup>227</sup> M.H.PINARD-FABRO, « *Audit fiscal* », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 2008, p.234.

<sup>228</sup> M.H.PINARD-FABRO, « *Audit fiscal* », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 2008, p.272.

Dans le cadre d'un plus grand groupe, les risques pourront concerner les relations avec les dirigeants, mais aussi et surtout les relations intragroupes<sup>229</sup>.

Les principaux risques liés à la déduction des charges dans le contexte de relations avec des entreprises liées sont étudiés de manière approfondie dans le cadre du paragraphe sur les flux intragroupes (Sociétés du groupe et associés).

Le contrôle des achats est effectué en parallèle avec le contrôle de la vraisemblance des stocks et de la marge sur coût matière ou de la marge brute commerciale<sup>230</sup>.

La comparaison de la marge brute commerciale ou de la marge sur coût matière permet à l'auditeur fiscal d'apprécier si la consommation de l'exercice est vraisemblable par référence aux normes de l'entreprise au cours des exercices précédents, aux normes du secteur et à l'évolution du coût d'achat et des prix de vente pratiqués. Le principal enjeu fiscal lié aux charges d'exploitation concerne le non déductibilité des charges.

Les charges non déductibles fiscalement sont: les rémunérations des associés gérants majoritaires (SARL), les cadeaux et frais de réception excédentaires, les commissions, courtages, ristournes commerciales ou non, rémunérations occasionnelles ou accidentelles en dehors de l'activité principale et honoraires non déclarés, les charges relatives aux résidences secondaires, avions et bateaux de plaisance ne faisant pas l'objet de l'exploitation, les retenues à la source supportées aux lieu et place des personnes non résidentes ni établies à Madagascar au titre des redevances, les surplus de dépenses engagées au titre de l'essaimage, le taxe sur les voyages, les intérêts excédentaires des comptes courants associés, transactions, amendes, confiscations et pénalités de toute nature, les dons et subventions excédentaires ou non déclarés, et les provisions constituées les amortissements non déductibles.

## **II.6. Les produits d'exploitation – Clients**

Les produits d'exploitation peuvent être identifiés à partir des documents suivants: les déclarations mensuelles de chaque exercice audité, la balance générale des comptes de chaque exercice audité; Etat des affaires résiliées ou annulées annexé à la déclaration mensuelle, la déclaration de l'employeur (les ristournes doivent être portées sur la déclaration de l'employeur pour être déductibles du résultat imposable. Il en est de même, selon une nouvelle doctrine administrative pour les remises et rabais hors factures et les escomptes), les états financiers et les annexes aux états financiers.

---

<sup>229</sup> M.H.PINARD-FABRO, « *Audit fiscal* », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 2008, p.273.

<sup>230</sup> M.H.PINARD-FABRO, « *Audit fiscal* », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 2008, p.273.

Le chiffre d'affaires est le principal composant des produits d'exploitation et celui qui doit retenir toute l'attention de l'auditeur<sup>231</sup>.

Dans le cadre d'un audit, l'information sur le chiffre d'affaires présente tout d'abord un intérêt d'ordre général, notamment lorsque l'auditeur ne dispose que de peu d'informations sur l'entité auditée. Le montant et la structure du chiffre d'affaires lui fournissent des premiers éléments très utiles sur la nature de l'activité de l'entreprise.

A défaut d'établissement d'un tableau de concordance entre chiffre d'affaires déclaré et chiffre d'affaires comptabilisé par la fonction fiscale, la vérification des produits d'exploitation s'effectue par l'établissement d'un tableau de rapprochement entre<sup>232</sup>: le chiffre d'affaires déclaré dans les déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires (assiettes, taux et montants) et le chiffre d'affaires figurant à l'état de résultat ainsi que les comptes de taxes collectées (assiettes, taux et montants).

En dehors de l'intérêt général qu'elle présente, la composition du chiffre d'affaires de l'entreprise est importante dans le cadre de l'audit fiscal puisque les règles de rattachement du chiffre d'affaires au résultat imposable sont différentes selon que l'activité exercée consiste dans la vente de biens ou la prestation de services<sup>233</sup>.

En outre, l'auditeur doit s'informer de l'existence de contrats dont l'exécution s'échelonne sur plusieurs exercices. Cette information ne figure pas directement dans le compte de résultat, mais elle doit en principe être mentionnée dans les contrats de vente établis.

Outre le chiffre d'affaires proprement dit, l'auditeur doit considérer avec attention les autres produits. Ces derniers, inscrits dans le compte 75, correspondent aux produits d'exploitation qui ne sont pas retenus dans le calcul de la valeur ajoutée, n'étant pas considérés comme un élément de la production de l'entreprise. Il s'agit principalement des produits, des revenus des immeubles non affectés aux activités professionnelles c'est-à-dire des plus-values sur cessions d'actifs non courant (compte 752), des jetons de présence et rémunérations d'administrateurs ou de gérant (compte 753).

L'analyse de ces postes peut notamment permettre d'identifier des flux avec des entreprises ou des personnes physiques liées à l'entité auditée<sup>234</sup>. L'auditeur vérifiera également l'existence de subventions d'exploitation qui sont des subventions destinées à compenser l'insuffisance de certains produits d'exploitation ou de faire face à certaines charges d'exploitation.

---

<sup>231</sup> M.H.PINARD-FABRO, « *Audit fiscal* », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 2008, p.255.

<sup>232</sup> R.YAICH, « *L'impôt sur les sociétés : Maîtrise des risques fiscaux* », Les Editions RAOUF YAICH, 2007, p.142.

<sup>233</sup> M.H.PINARD-FABRO, « *Audit fiscal* », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 2008, p.255.

<sup>234</sup> M.H.PINARD-FABRO, « *Audit fiscal* », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 2008, p.256.

L'auditeur devra ainsi identifier leur origine, notamment afin de déterminer si elles comportent des risques fiscaux particuliers. Les autres composantes des produits d'exploitation sont la production stockée, la production immobilisée et les transferts de charges.

Ces comptes reflètent des écritures « techniques » de régularisation qui ne doivent en principe pas entraîner de risque fiscal si les règles liées à l'inscription en stocks ou en immobilisations des biens produits par l'entreprise sont correctement appliquées<sup>235</sup>.

La variation des stocks, qu'elle soit positive ou négative, est portée au compte 71 et est comprise dans le résultat de l'exercice. La production immobilisée est enregistrée en produits pour son coût de production (compte 72).

Le compte transfert de charges (compte 79) permet d'annuler techniquement les charges initialement constatées. De même, outre les diligences relatives aux produits d'exploitation, l'auditeur fiscal doit focaliser ses travaux sur les points suivants: les risques liés à la constatation des provisions pour dépréciation des créances clients, les risques liés à la non application du dispositif de plafonnement, les risques liés au non-respect des obligations de forme, et les risques liés à l'évaluation des créances en devises étrangères.

## **II.7. Personnel et comptes rattachés (42 – 64)**

La rémunération du personnel constitue en principe une charge déductible. Les risques de non déductibilité des rémunérations portent principalement sur: la rémunération accordée au gérant majoritaire d'une SARL, la rémunération accordée au dirigeant dans la mesure où elle ne correspond pas à un travail effectif et/ou elle est excessive eu égard à l'importance du service rendu.

L'auditeur doit donc adopter sa vigilance en fonction de la taille et de l'organisation de l'entité auditée. Les traitements et salaires versés, ainsi que les avantages en nature et certains autres éléments de rémunération doivent être déclarés chaque année au niveau de la déclaration dite de l'employeur. Cette déclaration ne constitue pas une condition de déductibilité, mais cette déclaration permet à l'auditeur de connaître l'ensemble des rémunérations versées par l'entreprise et leur montant. Outre les salaires proprement dits, l'auditeur doit, si possible, porter également ses investigations sur les avantages en nature significatifs (véhicules, dépenses liées à l'habitation etc.), les remboursements de frais et les indemnités, primes ou gratifications diverses qui peuvent être versées aux salariés et plus particulièrement aux dirigeants.

---

<sup>235</sup> M.H.PINARD-FABRO, « *Audit fiscal* », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 2008, p.256.

On rappelle à ce titre que les avantages en nature accordés aux dirigeants sont déductibles dans les mêmes conditions que ceux accordés aux salariés de l'entreprise, sauf dans l'hypothèse où la rémunération globale (y compris les avantages en nature) est excessive par rapport au service rendu ou lorsqu'il s'agit de rémunération accordée à un gérant majoritaire d'une SARL.

Dans cette hypothèse, l'auditeur devra s'assurer que la fraction exagérée ou la rémunération attribuée au gérant majoritaire est réintégrée au niveau de la détermination du bénéfice imposable. Puisqu'il est prévu par l'article 01.01.10<sup>236</sup> que la base imposable est constituée par le bénéfice net déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris notamment ceux provenant des cessions d'éléments quelconques d'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation, les profits accessoires et les gains divers. Toutefois, le chiffre d'affaires ainsi que les charges relatifs aux marchés publics visés par l'article 06.02.01 et suivants sont exclus de la base de calcul du résultat d'ensemble. Elle est établie sous déduction des charges supportées en vue de l'acquisition ou de la conservation des revenus et nécessaires à l'exploitation normale de l'entreprise faisant l'objet de facture conforme aux conditions de l'article 20.06.18, le cas échéant, notamment : l'alinéa 1<sup>er</sup>, des achats consommés, des services extérieurs, et des autres services extérieurs, des charges de personnel et des autres charges des activités ordinaires ainsi que des achats de biens et services relatifs aux opérations visées à l'article 01.01.05 - III ayant fait l'objet de retenue à la source et de versement d'impôt sur les revenus. Toutefois, le paiement par l'entreprise de l'impôt sur les revenus des personnes physiques mis personnellement à la charge d'un ou plusieurs de ses employés demeure non déductible du bénéfice, sans préjudice de l'imposition de la somme correspondant à cet impôt au nom du bénéficiaire. Seuls les salaires correspondant à un travail effectif et ne présentant pas un caractère d'exagération eu égard à la nature et à l'importance du service rendu sont admis en déduction du bénéfice imposable.

---

<sup>236</sup> Article 01.01.10. du CGI Malgache (2015).

L'auditeur doit vérifier que les salaires ou parties de salaires qui n'ont pas été régulièrement déclarés à la CNAPS et/ou organisme assimilé, et n'ont pas donné lieu à versement de l'impôt sur les revenus des personnes physiques s'ils n'en sont pas exonérés, les salaires, traitements, honoraires et, d'une manière générale, toutes rémunérations, sous quelque forme et sous quelque dénomination qu'elles soient, attribués à l'exploitant individuel ou à son conjoint, et les indemnités de retraite excédant une année de salaire par salarié retraité, les intérêts, arrérages et autres produits des obligations, créances, dépôts et cautionnements, les redevances de cession ou concession de licences d'exploitation, de brevets d'invention, de marques de fabrique, procédés ou formules de fabrication et autres droits analogues ou les rémunérations de services, payés ou dus par une personne physique ou morale domiciliée ou établie à Madagascar à des personnes physiques ou morales qui sont domiciliées ou établies dans un Etat étranger ou un territoire situé hors de Madagascar et qui y sont soumises à un régime fiscal privilégié au sens de l'alinéa 5 de l'article 01.01.13, ne sont pas admis en déduction<sup>237</sup>.

Cette exclusion ne s'applique pas dans le cas où le débiteur apporte la preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré.

## **Section 2. L'audit d'opportunité**

En matière de contrôle de régularité, l'audit fiscal permet d'apprécier la conformité ou non à la règle fiscale des opérations ou décisions examinées et donc une revue des failles et irrégularités existantes. En revanche, pour le contrôle d'efficacité fiscale, l'approche est plus complexe du fait que l'auditeur fiscal devra révéler les oublis commis par l'entreprise particulièrement pour les régimes de faveur dont elle aurait pu bénéficier<sup>238</sup>.

De même, ce second volet de la mission d'audit fiscal doit mettre en exergue les opérations que l'entreprise pourrait ou aurait pu traiter fiscalement de façon plus opportune. Ainsi, cette appréciation est nécessairement relative en raison de telle dépendance à des conditions propres aux faits examinés et au contexte particulier dans lequel se trouve l'entreprise auditée.

L'efficacité fiscale paraît comme une notion assez fluctuante, résultant d'un dosage entre les ressources juridiques et fiscales de chaque entreprise. L'auditeur effectuera le contrôle du cadre de l'efficacité fiscale. L'objectif de cette étape de la mission est d'examiner le dispositif fiscal de l'entreprise permettant de concourir à l'efficacité fiscale. La vérification du cadre de l'efficacité fiscale repose essentiellement sur l'examen du tableau de bord fiscal et du taux effectif d'imposition.

---

<sup>237</sup> Conformant à l'article 01.01.10. du CGI Malgache (2015).

<sup>238</sup> H.KAAOUNA ET H.DHAMBRI, « *L'audit fiscal* », Mémoire de fin d'études pour l'obtention de Diplôme de Maîtrise en Sciences Comptables, ISCAE, p.85.

## I. Tableau de bord fiscal

Les organisations sensibilisées à l'importance du suivi de leur performance fiscale peuvent se doter d'un véritable tableau de bord fiscal en vue d'une meilleure efficacité, en fonction des besoins et de l'importance de la charge fiscale supportée. Bouquin (1988)<sup>239</sup> définit le tableau de bord ainsi: «outil d'aide à la décision et à la prévision, le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions".

De manière générale, un tableau de bord présente l'intérêt de permettre un meilleur pilotage au quotidien grâce à une meilleure lisibilité de l'activité par l'intégration des dimensions politique, administrative et technique au sein d'une démarche qualité. Il doit permettre l'anticipation des évènements par une analyse combinée de différents types d'informations.

La mise en place d'un tableau de bord fiscal qui va émaner de la direction doit s'inscrire dans une perspective de l'organisation fiscale interne. Le tableau de bord fiscal, comme tout tableau de bord, se doit d'être un outil de dialogue flexible en vue d'une meilleure réactivité organisationnelle.

En tant qu'outil de gestion, il doit permettre une meilleure coordination au sein de l'entreprise ainsi qu'une communication rapide, simple et dynamique de l'information fiscale qu'il regroupe et véhicule de façon synthétique. Il assure ainsi un suivi opérationnel, un contrôle et une évaluation de la gestion fiscale de l'organisation à court terme mais aussi à moyen et long terme. Outil d'aide à la décision, le tableau de bord fiscal doit servir de support à la décision collective présente et à venir, en alimentant les supports d'informations destinés aux décideurs, à tous niveaux, et non se limiter à constater des situations. Son efficacité peut au demeurant se mesurer à la fois par le nombre de décisions et d'actions correctives prises et par le nombre de dysfonctionnements constatés grâce à sa mise en place. La compétence des membres de la fonction fiscale constitue à cet égard un levier de tout premier ordre<sup>240</sup>.

Les indicateurs de performance fiscale peuvent prendre la forme de ratios intégrés dans un tableau de bord fiscal permettant le suivi de la réalisation et l'optimisation des opérations. Il s'agit de garantir la réalisation des objectifs fixés en terme de performance, de rentabilité et de respect des politiques de gestion fiscale et par conséquent de la politique générale.

---

<sup>239</sup> H. BOUQUIN, « *Contrôle de gestion* » : PUF, IV<sup>ème</sup> Edition, 1988.

<sup>240</sup> M.CHADEFAUX, J.LROSSIGNOL, « *La performance fiscale des entreprises* », Revue de Droit fiscal n°30-35/27 juillet 2006, p.1453.

Son élaboration nécessite au préalable la définition d'une véritable méthodologie, afin d'identifier clairement les concepts utilisés, en assurer le suivi et en contrôler la cohérence et la pertinence. La reconnaissance et la sélection d'indicateurs utiles et pertinents pour la prise de décisions constituent sans conteste une étape cruciale, même si le tableau de bord fera nécessairement l'objet d'adaptations ultérieures. Il s'agit d'une étape clé qui conditionne l'utilisation ultérieure même du tableau par les dirigeants; ainsi l'indicateur doit classiquement être fiable (données contrôlées et validées), de qualité (délai d'obtention assez court), clair (lisibilité), évocateur (pour faciliter le dialogue), actualisé, complet et fidèle<sup>241</sup>. La validité du tableau de bord fiscal dépend, par conséquent, en grande partie, de la qualité des procédures internes mises en place, en prenant en compte les contraintes opérationnelles et le contexte organisationnel dans le processus préparatoire à l'élaboration de l'outil. Cette prise en compte est primordiale pour mobiliser l'ensemble des acteurs qui doivent être pleinement associés à la réflexion. Une pleine et complète compréhension de la politique fiscale de l'entité, de ses facteurs de réussite et de sa mise en œuvre est donc nécessaire à cet effet<sup>242</sup>.

Ce tableau peut en particulier comprendre comme indicateur le taux effectif d'imposition. Le tableau de bord permet aussi de calculer et d'expliquer les variations de marge dans le temps et dans l'espace par des éléments économiques et vérifiables et ce pour prévenir le risque de recours aux méthodes analytiques et aux présomptions. Le tableau de bord fiscal permet d'assurer une relative homogénéité des indicateurs de base et de prévenir et d'éviter les brutales variations. A défaut d'existence d'un tableau de bord fiscal permettant de présenter des indicateurs d'alerte sur les risques fiscaux, l'auditeur fiscal devra recommander la mise en place de cet outil.

## **II. Le taux effectif d'imposition**

La notion de performance fiscale de l'entité auditée peut s'évaluer notamment par le taux effectif d'imposition.

Le taux effectif d'imposition est un indicateur financier qui mesure la capacité de l'entreprise à optimiser sa masse fiscale; il est déterminé par le rapport entre la somme des impôts exigibles et différés constatés de l'entité auditée et le résultat comptable avant impôt de cette dernière<sup>243</sup>. Le taux effectif d'imposition permet à l'auditeur de juger au préalable la qualité de la performance fiscale de l'entité auditée du fait que le TEI traduit l'impact fiscal des décisions de l'entreprise.

---

<sup>241</sup> M.CHADEFAUX, J.LROSSIGNOL, « *La performance fiscale des entreprises* », Revue de Droit fiscal n°30-35/27 juillet 2006, p.1454.

<sup>242</sup> M.CHADEFAUX, J.LROSSIGNOL, « *La performance fiscale des entreprises* », Revue de Droit fiscal n°30-35/27 juillet 2006, p.1454.

<sup>243</sup> M.CHADEFAUX, J.L.ROSSIGNOL, « *Le Taux Effectif d'Imposition* », Revue de Droit fiscal (RFC), mars 2006.

L'information relative au TEI est sensible, une augmentation du revenu net par action de 1.5 à 2% peut être obtenu par réduction de 1% du TEI, alors qu'une hausse de 10% du chiffre d'affaires est en règle générale nécessaire pour atteindre un objectif équivalent<sup>244</sup>. Des variations de TEI significatives d'une année sur l'autre sont perçues comme la conséquence d'une insuffisance maîtrise des risques fiscaux et d'une possibilité de méconnaissance des avantages fiscaux. Le ratio du TEI peut permettre à l'auditeur d'étudier si l'entreprise a utilisé tous les leviers possibles pour diminuer son résultat fiscal et ainsi se livrer à des études comparatives sectorielles; il permet aussi de mesurer le degré de risque mais aussi la qualité de la stratégie fiscale adoptée. Il s'agit d'un véritable vecteur de communication fiscale<sup>245</sup>.

### **Section 3. Finalité de la mission: rapport d'audit fiscal**

Si en matière d'audit financier, les instances professionnelles ont élaboré des normes de rapport, dans le cadre de l'audit fiscal en revanche, de telles normes n'existent pas. Les auditeurs disposent donc d'une grande liberté en la matière.

Certaines caractéristiques du rapport peuvent toutefois être prédéterminées d'un commun accord entre les parties; d'autres en revanche sont nécessairement laissées à l'initiative de l'auditeur en fonction des constatations effectuées tout au long de sa mission. Quelles que soient les attentes du client, 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 (Cf. annexe n°9). En premier lieu, celui-ci doit faire référence aux différents travaux qu'il a effectués dans le cadre de sa mission. Cette description est importante, notamment en cas de litige ultérieur entre les parties, afin de justifier le coût de la mission et d'apprécier la qualité des travaux effectués par l'auditeur, et déterminer ainsi si celui-ci a été diligent ou non en cas de mise en cause de sa responsabilité par l'entreprise auditée.

Ensuite, il importe que l'entité auditée ait bien conscience des conditions dans lesquelles l'auditeur a pu effectuer ses investigations et en particulier des difficultés qu'il rencontre. L'auditeur doit pour cela énoncer les contrôles auxquels il n'a pu procéder et les raisons pour lesquelles ces contrôles n'ont pu être effectués. De cette façon, l'auditeur présente dans son rapport à son client les éléments essentiels qui sont : les objectifs de la mission, les travaux effectués ou ceux qui n'ont pu l'être pour atteindre de tels objectifs, et enfin, les conclusions auxquelles il est parvenu.

---

<sup>244</sup> M.CHADEFAUX, J.LROSSIGNOL, « *La performance fiscale des entreprises* », Revue de Droit fiscal n°30-35/27 juillet 2006, p.1454.

<sup>245</sup> M.CHADEFAUX, J.LROSSIGNOL, « *La performance fiscale des entreprises* », Revue de Droit fiscal n°30-35/27 juillet 2006, p.1455.

Cela permet de rapprocher les conclusions des travaux, de les relativiser, de bien mettre en évidence les bases sur lesquelles les conclusions, et le cas échéant les recommandations, ont été formulées<sup>246</sup>.

Le rapport d'audit fiscal devrait comporter les parties présentées dans l'ordre suivant: 1<sup>ère</sup> partie: le régime fiscal de l'entité auditée, 2<sup>ème</sup> partie: la mesure du risque fiscal, 3<sup>ème</sup> partie: les recommandations pour corriger les anomalies constatées ou réduire le risque fiscal, et 4<sup>ème</sup> partie: les recommandations pour améliorer l'efficacité fiscale.

Il est cependant nécessaire de rappeler au niveau du rapport d'audit les clauses convenues dans la lettre de mission se rapportant aux objectifs de la mission, à la période sur laquelle porte la mission, à l'étendue de l'activité de l'entité concernée par la mission d'audit et la variété des impôts concernés par la mission.

## **I. Le régime fiscal de l'entité auditée**

Dans cette première partie du rapport, l'auditeur fiscal expose (même à titre de rappel) le régime fiscal de la société, qui a été défini au début de la mission et qui a servi de base à l'audit fiscal. Cette partie est très utile pour les raisons suivantes<sup>247</sup>: les utilisateurs du rapport d'audit fiscal ne sont pas tous des spécialistes en fiscalité, et peuvent par conséquent, ne pas comprendre certains ou plusieurs passages du rapport s'ils n'ont pas été au début informés du régime fiscal applicable à la société,

et la plupart des anomalies et insuffisances qui seront soulevées dans le corps du rapport sont dues à une déviation par rapport au régime fiscal applicable à l'entité, d'où la nécessité de rappeler les grandes lignes du régime fiscal pour permettre de situer l'insuffisance par rapport à l'obligation.

## **II. La mesure du risque fiscal**

Pour une bonne approche du calcul de risque en matière d'IR par exemple, il convient de distinguer deux notions qui sont utilisées dans les développements de notre mémoire: risque en base et risque en droits. Le risque en base correspond au montant estimé du rehaussement du résultat fiscal de l'exercice considéré<sup>248</sup>. Le risque en droits correspond au supplément d'IR résultant, pour l'exercice considéré, de la prise en compte de ce rehaussement<sup>249</sup>. Le risque en droits calculés ne constitue pas nécessairement un risque définitif. En effet, le risque définitif doit être calculé en tenant compte des éventuelles perspectives de réduction qu'entraîne le rehaussement<sup>250</sup>.

---

<sup>246</sup> M.CHADEFAUX, « *L'audit fiscal* », Editions LITEC, 1987, p.208.

<sup>247</sup> K.THABET, « *Séminaire la théorie de l'audit fiscal* », Lumière formation, 2007.

<sup>248</sup> M.H.PINARD-FABRO, « *Audit fiscal* », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 2008, p.37.

<sup>249</sup> M.H.PINARD-FABRO, « *Audit fiscal* », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 2008, p.37.

<sup>250</sup> M.H.PINARD-FABRO, « *Audit fiscal* », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 2008, p.38.

Lorsque le risque est uniquement lié à la prise en compte erronée dans le temps d'un produit ou d'une charge, il ne s'agit que d'un risque temporaire, encore appelé « risque de timing ». Dans ce cas, le coût définitif du redressement est généralement limité aux pénalités de retard<sup>251</sup>. Cette mesure comporte notamment: les anomalies et irrégularités relevées au niveau du régime fiscal appliqué par la société ainsi que les pénalités y afférentes.

---

<sup>251</sup> M.H.PINARD-FABRO, « *Audit fiscal* », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 2008, p.38.

**Tableau n° 4.** La présentation de la mesure du risque fiscal

Impôts/Taxes	Montants déclarés en base	Montants qui pourraient être réclamés en base	Risque en base (écart négatif)	Risque en droits				Incidence sur les impôts (Déduction en cascade)	Ecart positif (Manque à gagner ou paiements indus)	Référence ou Renvoi à une page ou une annexe
				Définitif		De timing				
				Principal	Pénalités de retard	Principal	Pénalités de retard			
Impôts synthétiques (IS)										
Acomptes provisionnels										
Retenues à la source										
Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)										
Impôts sur les revenus (IR)										
Impôt sur les revenus salariaux (IRSA)										
Impôts sur les revenus capitaux mobiliers (IRCM)										
Autres impôts et taxes										
Totaux										

Source: M. H. Pinard-Fabro (2008)

### **III. Les recommandations pour corriger les anomalies constatées**

Puis l'auditeur doit procéder à des recommandations qui serviront à l'entreprise de s'améliorer sur le plan fiscal. En fin de réduire le risque fiscal, les recommandations de l'Expert-comptable doivent comporter notamment: les recommandations préconisées à titre curatif et les recommandations préconisées à titre préventif (propositions d'un plan d'amélioration). Ces recommandations doivent être suivies des actions nécessaires à leur mise en œuvre. Ces actions sont de deux sortes: des actions de correction et des actions d'amélioration.

#### **III.1. Les recommandations curatives**<sup>252</sup>

L'auditeur doit indiquer si les irrégularités relevées sont susceptibles d'être corrigés. La mission d'audit fiscal dans ce cadre varie selon la nature de l'erreur à rectifier. On distingue les erreurs purement fiscales et les erreurs commises dans l'application des règles commune à la comptabilité et à la fiscalité.

Les erreurs purement fiscales sont des erreurs commises lors de l'établissement de la déclaration fiscale. Les modalités de régularisations diffèrent selon que les irrégularités proviennent du défaut ou du retard dans la production des déclarations ou d'inexactitude dans leur contenu.

A titre d'illustration, si le contrôle de la déclaration fait apparaître des erreurs dans leur contenu, alors il suffit à l'entreprise de souscrire une nouvelle déclaration remplaçant simplement la précédente entachée d'erreurs si le délai initial imparti pour le dépôt de la déclaration n'est pas expiré. Par contre, si le délai de dépôt est dépassé, la rectification d'une erreur commise ne peut être réalisée que par voie de déclaration contentieuse adressée au service des impôts localement compétant.

Les erreurs fiscales d'origine comptable sont dues aux liens entre la comptable et la fiscalité et au fait que le résultat fiscal constituent des éléments suffisant pour expliquer que les inexactitudes dans la détermination de l'assiette de l'impôt puissent avoir une origine comptable. Erreurs entraînent le plus souvent une sur estimation ou une sous-estimation de l'actif net et par conséquent du résultat imposable.

Ainsi, par exemple, le fait d'inscrire un bien immobilisé amortissable en charges de l'exercice entraînera une double conséquence: d'une part, il fait minorer le résultat à concurrence du montant de l'actif, et d'autre part, il fait majorer le résultat du montant de l'amortissement comptabilisé.

---

<sup>252</sup> Pr. ELABBADI, « AUDIT FISCAL: INTRODUCTION », Cours: AUDIT FISCAL, Niveau 5<sup>ème</sup> Année S9, Option: ACG, 09 Octobre 2014, p.21:23.

La réparation des erreurs comptables s'opère en principe par voie de déclaration rectificative ou de réclamation.

La rectification spontanée est toutefois, déconseillée pour l'entreprise puisqu'elle entraîne le plus souvent une indemnité ou un intérêt de retard dans le cas d'insuffisance de déclaration dont la possibilité de déduction reste incertaine.

Les traitements des erreurs est donc complexe qui amène l'auditeur à titre objectif. Il doit relever les irrégularités, évaluer le risque fiscal correspondant, plus le prescripteur lui en fait la demande, indiquer les erreurs qui sont susceptibles de rectification tout en précisant les éventuelle conséquences.

### **III.2. Les recommandations préventives**<sup>253</sup>

Les irrégularités qui peuvent survenir lors de l'établissement des états financiers constituent des sources potentielles de conflits avec l'administration en cas de contrôle fiscal.

A ce titre, l'auditeur fiscal doit attirer l'attention de la direction de l'entreprise auditée ou du prescripteur sur la nécessité de les mesurer et de justifier sa position sur ces différentes questions. Dans ce cadre, il doit émettre des recommandations<sup>253</sup> pour prévenir ces anomalies.

L'auditeur doit s'intéresse à l'origine des irrégularités mises en évidences et proposer la mise en place de nouvelle sécurité dans le traitement des questions fiscales.

Il pourra être ainsi amené à suggérer l'instauration de nouvelle procédure de contrôle ou moins préconiser des modifications ou des améliorations des procédures existantes.

### **IV. Les recommandations pour améliorer l'efficacité fiscale**

Enfin, pour finir, dans le but d'améliorer l'efficacité fiscale, les recommandations de l'Expert-comptable doivent comporter notamment: le calcul du taux effectif d'imposition et la possibilité de comparaison avec d'autres sociétés du même secteur d'activité, les recommandations pour améliorer la gestion fiscale de la société, et profiter, le cas échéant, des avantages offerts par la législation en vigueur; les modalités de mise en application de ces recommandations, et la mesure, le cas échéant, du manque à gagner par la société.

---

<sup>253</sup> Pr. ELABBADI, « AUDIT FISCAL: INTRODUCTION », Cours: AUDIT FISCAL, Niveau 5<sup>ème</sup> Année S9, Option: ACG, 09 Octobre 2014, p.22:23.

Bref, dû à la complexité du système fiscal, il n'était pas possible de présenter un descriptif complet des deux éléments de l'audit fiscal: Audit de conformité et audit d'opportunité, face à la multiplicité des impôts et taxes existant à Madagascar.

Le contrôle de la régularité emprunte dans sa démarche les outils traditionnels de l'audit et laisse entrevoir des synergies potentielles avec l'audit financier. La démarche du contrôle de l'efficacité fiscale semble indiquer en revanche que le contrôle de certains types de choix, et en particulier des choix stratégiques, commande de privilégier une approche au cas par cas aux dépens de formes plus systématiques de contrôle. Il existe en outre des obstacles et des limites dans la mise en œuvre de l'audit qui imposent de ne pas considérer cette mission comme un remède à tous les maux fiscaux dont souffre l'entreprise. C'est pourquoi il convient de ne pas investir l'auditeur de plus de pouvoirs qu'il n'en a, et de renoncer à exiger de lui un diagnostic et une thérapie sans failles<sup>254</sup>.

---

<sup>254</sup> M.CHADEFAUX, « *L'audit fiscal* », Editions LITEC, 1987, p.273.

## CONCLUSION

Ce travail de recherche a permis d'étudier d'une part les aperçus générales du système fiscal malgache qui regroupent des Impôts sur les revenus et assimilés, des Impôts indirects, de Taxe sur la valeur ajoutée, des Impôt sur les revenus, des Impôts synthétiques, des Impôts sur les revenus salariaux et assimilés, Impôts sur les revenus des capitaux mobiliers, etc. et d'autre part les acteurs principaux de la fiscalité malgache qui ne sont autre que les entreprises, l'Expert-Comptable et la DGI. Cette dernière, quant à elle, est symbolisée par la DGE, les SRE et les CF. Ces derniers représentent les détenteurs du dossier fiscal des entreprises au niveau de l'administration fiscale.

De ce travail, il ressort que l'audit fiscal est une discipline jouant un rôle important dans la gestion prévisionnelle du risque fiscal de toute organisation. En effet, la fiscalité est devenue l'une des préoccupations majeures de toute entreprise puisse que « mieux gérer sa fiscalité, c'est mieux gérer ses finances »<sup>255</sup>. L'audit fiscal est un examen approfondi des traitements afférents aux questions fiscales de l'entreprise. Les principaux critères fondamentaux que nous avons retenus pour piloter notre démarche sont la régularité et l'efficacité. L'examen de la régularité fiscale est un moyen de vérification du respect des règles fiscales en vigueur auxquelles l'entreprise est soumise. Quant à l'examen de l'efficacité fiscale, il nous a permis de mesurer l'aptitude de l'entreprise à mobiliser les ressources du droit fiscal dans sa gestion afin de parvenir aux objectifs fixés. Le développement des concepts théoriques nous a servi de base pour apprécier la gestion fiscale des PME.

Les entreprises malgaches sont actuellement confrontées à une réglementation fiscale de plus en plus complexe. Elles ont rencontré des difficultés au niveau de l'interprétation et de l'application des textes fiscaux. Ces difficultés renforcent l'idée qu'il est important de trouver une solution permettant de déterminer et de gérer les risques fiscaux susceptibles d'atteindre les entreprises.

Ainsi, l'audit est une mission permettant d'obtenir des indications sur l'ampleur du risque encouru par ces dernières. Il permet d'identifier les risques fiscaux auxquels s'expose l'entreprise et permet aussi l'évaluation de sa gestion fiscale.

Cette étude a permis d'apporter des éclaircissements sur des notions générales sur l'audit fiscal et sur la fiscalité afin de comprendre plus aisément les différents types d'infractions commises par les entreprises. Elle a mis en évidence les théories qu'il faudrait bien maîtriser pour évaluer la pratique fiscale des entreprises. Elle a également mis en exergue la documentation qui est le point de départ de ce travail de mémoire et qui a été d'une grande aide dans la recherche de sujet et d'idées concernant le domaine d'audit et la fiscalité des entreprises.

---

<sup>255</sup> Cabinet d'Expertise Comptable(2015)

Notre travail a fixé les deux objectifs pour l'audit fiscal. D'une part, déterminer l'utilité de l'audit fiscal qui permet d'apprécier la performance fiscale de l'entreprise. En effet, la maîtrise de la régularité fiscale constitue un indispensable préalable à toute volonté de performance et d'optimisation fiscale. La prévention du risque fiscal exige la mise en place de procédures permettant d'assurer la conformité aux lois et réglementations fiscales en vigueur et de produire une information fiscale de qualité vis-à-vis de l'administration fiscale. Cette prévention nécessite une évaluation globale du processus à travers une mission d'audit fiscal afin d'optimiser le pilotage fiscal de l'organisation. D'autre part, proposer une démarche professionnelle d'audit fiscal pour l'expert-comptable. La mise en œuvre de l'audit fiscal (audit de compliance et audit d'opportunité) nécessite la mise en place d'une démarche professionnelle permettant d'identifier, de mesurer et de gérer les risques fiscaux.

Bien que son rôle naturel consiste dans la tenue, l'assistance et l'audit des comptes, la profession d'expertise comptable est amenée à diversifier ses missions et doit se livrer à l'exercice de nouvelles prestations proposées à sa clientèle. « Les missions qui sont de nature à renforcer la sécurité fiscale de l'entreprise sont promises à un développement rapide. De nombreuses missions ayant pour objet la gestion proactive du risque fiscal sont confiées aux expert-comptable<sup>256</sup> ».

L'audit fiscal n'échappe pas à ce développement et dispose d'atouts par rapport à ses concurrents (assistance comptable ou audit légal). Ces atouts sont liés au particularisme de la fiscalité. En effet, du fait que l'environnement fiscal est source d'erreurs et aussi un facteur d'insécurité pour l'entreprise, l'audit fiscal, en proposant un diagnostic fiscal, peut assurer, pour l'entreprise, une gestion du risque fiscal efficace. En effet, l'audit fiscal permet de réaliser une synthèse sur toute ou partie de la fiscalité au sein de l'entreprise, ce qui le différencie d'autres missions qui intègrent la fiscalité, comme l'audit financier ou l'audit juridique, mais qui, en poursuivant des objectifs plus généraux, ne peuvent être l'occasion d'un examen approfondi de la fiscalité dans l'entreprise<sup>257</sup>. En conclusion, selon M. Chadeaux<sup>258</sup>, l'audit fiscal doit réconcilier l'entreprise avec sa fiscalité; il doit être un outil permettant à l'entreprise de maîtriser sa fiscalité et non d'être dominée par elle.

---

<sup>256</sup> R.Yaich, « Fiscalité et performance de l'entreprise, le rôle de l'expert-comptable », RCF n°52, II<sup>ème</sup> trimestre 2001.

<sup>257</sup> M.Chadeaux, « L'audit fiscal », Editions LITEC, 1987, p.275.

<sup>258</sup> M.Chadeaux, « L'audit fiscal », Editions LITEC, 1987, p.273.

Notre travail a démontré l'intérêt de l'audit fiscal aussi bien pour l'entreprise que pour l'expert-comptable. Tout d'abord pour l'entreprise qui permet de s'assurer du respect des réglementations fiscales applicables, mesurer le risque fiscal et mettre en œuvre une gestion proactive de son risque fiscal, et s'assurer que la gestion fiscale est optimisée en vérifiant notamment que la société auditée a su profiter de toutes les opportunités et de tous les avantages offerts par la législation fiscale<sup>259</sup>.

L'audit d'opportunité permet de mettre en lumière les avantages fiscaux méconnus et adopter, en conséquence, les mesures qui doivent lui permettre de tendre vers la performance fiscale.

Ensuite, pour l'expert-comptable, la proposition d'une démarche professionnelle permettant d'identifier, d'évaluer et de gérer les risques fiscaux est d'une grande utilité. La mesure des risques fiscaux dans un contexte de réglementations fiscales complexes nécessite une distinction entre les risques en droits définitifs et les risques temporaires « de timing ». Il est par conséquent très important pour l'expert-comptable d'avoir les compétences requises pour mener à bien lesdites missions.

En effet, les travaux d'audit fiscal nécessitent des compétences de généraliste puisque chaque mission est l'occasion de faire appel aux connaissances de l'auditeur dans l'ensemble des domaines de la fiscalité, du management et du droit des affaires. Ils font également appel à des compétences de spécialiste du fait que l'objectif ultime de la mission, à savoir l'identification et la mesure des risques fiscaux encourus par l'entité auditée, requiert une analyse technique très fine. Il est indispensable, en conséquence, que l'expert-comptable suive régulièrement l'évolution des normes d'audit, de la législation et de la réglementation fiscale. L'importance de la législation fiscale, l'accroissement du taux de pression fiscale pour les entreprises de l'économie structurée<sup>260</sup>, l'évolution de la perception du paramètre fiscal<sup>261</sup> et la recherche d'une optimisation fiscale dans une perspective d'optimisation de la gestion financière imposent à l'entreprise le recours à des missions axées sur la régularité et la sécurité des opérations de l'entreprise, qu'ils s'agissent d'opérations usuelles ou d'opérations spécifiques. Aujourd'hui, beaucoup plus rares sont les entreprises qui peuvent continuer de garder la même indifférence envers la fiscalité et la considérer seulement comme une source de risque.

---

<sup>259</sup> M.Chadefaux, « L'audit fiscal », Editions LITEC, 1987, p.273.

<sup>260</sup> Les impôts viennent, pour beaucoup d'entreprises au troisième rang des décaissements après les fournisseurs et le personnel voir même au deuxième rang des décaissements juste après les fournisseurs de matières et de marchandises ou le personnel pour certaines activités (R.YAICH, « *L'impôt sur les sociétés : maîtrise des risques fiscaux* », 2007).

<sup>261</sup> Le paramètre fiscal n'est plus perçu uniquement un risque à subir mais plutôt un paramètre à gérer.

En effet, la gestion du risque fiscal par le biais de l'audit fiscal ou par la mise en place d'autres mesures peut constituer un facteur clé de succès pour l'entreprise et une source de création de valeur<sup>262</sup>.

En effet, selon une étude récente, une augmentation de revenu net par action de 1,5 à 2% peut être obtenue par une réduction de 1% du taux effectif d'imposition, alors qu'une hausse de 10% du chiffre d'affaires est en règle générale nécessaire pour atteindre un objectif équivalent<sup>263</sup>.

Toutefois, l'audit fiscal est encore porteur d'impératifs. En pratique, l'audit fiscal n'est pas opéré comme une mission autonome, il constitue au contraire une partie intégrante de l'audit financier ou de la mission d'assistance comptable. Toutefois, lesdites missions qui poursuivent des objectifs plus généraux ne sont pas compatibles avec les exigences d'un contrôle approfondi de la régularité fiscale et ignorent le contrôle de l'efficacité fiscale qui est un des critères de l'audit fiscal. Il convient de ne pas considérer l'audit fiscal comme une fin en soi. Ce n'est qu'un instrument, un outil qui s'intègre dans la gestion de l'entreprise et qui est mis à la disposition des dirigeants. L'entreprise doit prévoir d'autres mécanismes lui permettant de réduire le risque fiscal tant sur le plan interne qu'externe. Les mécanismes internes concernent essentiellement l'instauration au sein de l'entreprise d'un service s'intéressant aux questions et problèmes fiscaux, l'élaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal, l'implémentation de procédures fiscales, etc. Les mécanismes externes concernent essentiellement le recours au conseil des Expert-comptable pour les choix stratégiques futurs, l'accès à une documentation, en temps opportun, permettant de suivre l'évolution de la réglementation fiscale, etc. L'audit fiscal ne constitue pas un rempart infaillible contre l'irrégularité fiscale. Il ne se présente pas comme le moyen d'anéantir le risque fiscal et d'optimiser la gestion fiscale. Il en constitue certainement le moyen privilégié mais il comporte des limites qui doivent être connues par son client. Ces limites tiennent, d'une part, à la faible marge de manœuvre dont dispose l'auditeur pour corriger des irrégularités passées et d'autre part, à la délicate appréciation de la notion même d'irrégularité. En effet, si une rémunération est excessive ou si une transaction est conclue à prix anormal, la question se pose de savoir où se situe la norme. Pour reprendre le parallèle maintes fois effectué entre l'audit et le bilan de santé du médecin, il ne faut pas oublier que le médecin peut se tromper et que, « est-il suffisant d'ausculter régulièrement un bien-portant pour déceler à temps les signes d'une maladie?<sup>264</sup> ».

---

<sup>262</sup> K.AYADI LOUKIL, « *La gestion du risque fiscal dans les PME: Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal, mémoire pour l'obtention du diplôme d'Expert-comptable* », Faculté des Sciences Economiques de Gestion de SFAX, 2007-2008, p135.

<sup>263</sup> Revue de Droit Fiscal, n°43, 2005;

<sup>264</sup> M.Chadefaux, « L'audit fiscal », Editions LITEC, 1987, p.276.

Le développement de l'audit fiscal est subordonné à la définition rapide de normes.

L'audit s'identifie largement à une méthodologie déployée dans le cadre d'un examen professionnel d'une information. La définition de normes doit être une garantie de qualité. Elle doit éviter qu'à brève échéance, n'importe qui ne s'autoproclame auditeur fiscal et, par ses insuffisances, contribue à jeter le discrédit sur ce type de mission.

S'il est vrai que la fiscalité acquiert, de nos jours, une dimension de plus en plus stratégique dans l'entreprise, il n'est pas moins des nouvelles technologies d'information et de communication. Ceux-ci ont fait apparaître de nouvelles méthodes pour pratiquer les affaires «E-Business » qui a fait naître une nouvelle branche de fiscalité dite « fiscalité du commerce électronique ». Par conséquent, l'Expert-comptable, pour mener à bien les missions d'audit fiscal, devrait maîtriser outre les techniques fiscales et l'ingénierie financière, les nouvelles technologies d'information et de communication pour assurer toujours l'accompagnement de l'entreprise et pour créer de nouvelles missions à forte valeur ajoutée.

# BIBLIOGRAPHIE

## 1. MANUELS ET OUVRAGES

- ✚ ANDRIAMASINARIVO (M.), Inspecteur des impôts, « *La Direction Générale des Impôts au service du contribuable* », ENAM, 2005.
- ✚ ANDRIANANTENAINA (N.R.D.), « *L'audit comme un outil de performance fiscale des entreprises.* », Mémoire de Master 2 ès-Sciences en Gestion, Option: Comptabilité, Audit, et Contrôle, 11 Décembre 2014.
- ✚ ATH, « *Audit Financier* », Edition CLET, Paris, 1983.
- ✚ BACCOUCHE (N.), « *Droit fiscal* », Tome 1, Ecole Nationale d'Administration, Editions Centre d'Etudes, de recherches et de Publications, Tunis, 1989.
- ✚ BERNARD et al., « *Dictionnaire économique et financier* », Ed. SEUIL, Paris, 1978.
- ✚ BOUGON (P.), « *Audit et Gestion fiscale* », Editions CLET et Editions ATOL, Paris, 1986.
- ✚ BOUQUIN (H.), « *Contrôle de gestion* »: PUF », 4<sup>ème</sup> Edition, 1988.
- ✚ CABINET A.JERH, « *La Fiscalité des entreprises à Madagascar* », Editions 12/13 , Tananarive, 2013.
- ✚ CHADEFAX (M.) et ROSSIGNOL (J.L), « *La politique fiscale de l'entreprise, gestion et droit* », Editions DALLOZ, 2002.
- ✚ CHADEFAX (M.), « *Fiscalistes d'entreprises, in Encyclopédie de gestion* », Editions Economica, 1993.
- ✚ CHADEFAX (M.), « *L'audit fiscal* », Editions LITEC, Paris, 1987.
- ✚ CHAMPAUD (M.), « *Préface de l'ouvrage de D. Ledouble: l'entreprise et le contrat* », Editions LITEC, 1980.
- ✚ CHARREAUX (G.), WIRTZ (P.), « *Gouvernance des entreprises : Nouvelles perspectives* », Edition Economica, 2006.
- ✚ CHOTIN (R.), « *Le fisc, la petite entreprise et l'expert-comptable: Jeux d'acteurs et stratégies judicieuses* », Editions LGDJ, 1994.
- ✚ COLETTE (C.), « *Initiation à la gestion fiscale des entreprises* », Editions EYROLLS, 1994.
- ✚ COZIAN (M.), « *Les grands principes de la fiscalité des entreprises* », Editions LITEC, Paris, 2000.
- ✚ COZIAN (M.), « *Précis de la fiscalité des entreprises* », Editions LITEC, Paris, 2000.
- ✚ DISLE(E.), SARAF (J.), « *Droit Fiscal* », Edition DUNOD, Paris, 2001.
- ✚ EMMANUEL (D.), JACQUES (S.), « *Fiscalité appliquée* », Edition 93/94, Tome 1.
- ✚ FONTE (G.) et DE LAVARENDE (V.) , « *Contrôle fiscal: Comment s'y préparer* », Editions DUNOD, 1995.
- ✚ FOURCADE Colette et MARCHESNAY Michel, éd., « *Gestion de la PME/PMI* », Paris, Nathan 1997.
- ✚ FOURIER (C.), « *Lexique d'économie* », 10<sup>ème</sup> édition, Edition DALLOZ, Paris, 2008.
- ✚ GERVAIS (M.), « *Stratégie de l'entreprise* », Editions ECONOMICA, Paris, 2003.
- ✚ GOEPP (J.L), « *La gestion du risque fiscal* », Editions GUALINO EDITEUR, 2000.
- ✚ GRAWITZ (M.), « *Méthodes des sciences sociales* », 11<sup>ème</sup> Edition, Paris, 2001.
- ✚ IFACI, « *Guide d'audit fiscal* », Institut Français des auditeurs consultants internes(IFACI), Editions CLET, 1989.
- ✚ ISA 240 « *La responsabilité de l'auditeur dans la prise en considération de fraudes et d'erreurs dans l'audit des états financiers* », 2012.
- ✚ ISA 315 « *Compréhension de l'entité et de son environnement et appréciation des risques d'inexactitude significative* », 2012.

- ✚ ISA 330 «*Procédés mis en œuvre par le vérificateur pour tenir compte des risques évalués*», 2012.
- ✚ ISA 500 «*Eléments probants* », 2012.
- ✚ JACQUIJ (P.), «*Les Initiatives du ministère des finances en matière de Sécurité Juridique*», 2002.
- ✚ JULIEN Pierre-André et MARCHESNAY Michel, «*La Petite Entreprise* », Vuibert, 1998.
- ✚ JULIEN Pierre-André, «*L'entrepreneuriat au Québec : Pour une révolution tranquille entrepreneuriale 1980-2005* », Les éditions Transcontinental inc., Les éditions de la fondation de l'entrepreneurship, Montréal, Québec, Canada, 2000.
- ✚ LAUZEL (P.) et CIBERT (A.), «*Des Ratios au tableau de bord* », EME, 1959.
- ✚ LEFEBVRE (F.), «*Mémento pratique: Audit et Commissariat aux comptes 2003-2004. Guide de l'auditeur et de l'audité* », Editions PRESSES DE L'IMPRIMERIE HÉRISSEY EVREUX, Paris, 2002.
- ✚ LEFEBVRE (F.), «*La pratique de la vérification de comptabilité* », Editions Francis Lefebvre, 1997.
- ✚ LEVET Jean-Louis, «*Les pratiques de l'intelligence économique, Huit cas d'entreprise. Chapitre 2 consacré aux pratiques de l'intelligence économique dans les PME-PMI* ». Economica. 2002.
- ✚ MADDOLI-RESTOUX (A.C), «*Responsabilité de l'expert-comptable risques judiciaires* », 2<sup>ème</sup> Edition LITEC, France, 2000.
- ✚ MARCHESNAY Michel et MESSEGHEM Karim (2003), *Cas de stratégie de PME*, Paris, EMS.
- ✚ MATTHIEU (R.), «*Guide pratique et juridique du contrôle fiscal* », Editions GRANCHER, 1999.
- ✚ MOHAMED (B. H. S.), «*L'audit fiscal dans les PME: proposition d'une démarche pour l'expert-comptable* », Mémoire d'Expertise Comptable, Janvier 2009.
- ✚ MOHAMED (S.) , «*De l'amélioration de la lutte contre la fraude fiscale* », Mémoire Master 2 en Droit, Option: Droit des affaires, 17 Mars 2015.
- ✚ NZAKOU (A.), «*Comptabilité et Fiscalité* », 2<sup>ème</sup> Edition, Tome 2, 2003.
- ✚ OBERT Robert, MAIRESSE Marie-Pierre «*Comptabilité et audit* », Ed. Dunod, 2<sup>ème</sup> Edition, Paris, 2009.
- ✚ OCDE, «*Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE* », OCDE, Paris. 2004.
- ✚ PARRAT Frédéric, «*Le gouvernement d'entreprise. Ce qui a changé, ce qui va encore évoluer* », Maxima, 2000.
- ✚ PIGÉ B., «*Qualité d'audit et gouvernement d'entreprise : une remise en cause du cadre réglementaire du commissaire aux comptes* », Comptabilité Contrôle Audit, Vuibert, pp. 133-151, 2000.
- ✚ PINARD-FABRO (M.H.), «*Audit fiscal* », Editions FRANCIS LEFEBVRE, 2008.
- ✚ RAFFEGEAU (J.), DUBOIS (F.), DE MONOVILLE (D.), «*L'Audit opérationnel* », 1984.
- ✚ RAFFEGEAU J., DUBOIS F. et DE MONOVILLE D., «*L'Audit opérationnel* », 1984.
- ✚ RANDRIANTARIKA Adellin (P.) «*La liberté d'entreprise et le droit fiscal* », III<sup>ème</sup> CYCLE D.E.A. – DROIT DES AFFAIRES, MEMOIRE DE FIN D'ETUDE, 17 Décembre 2013.
- ✚ REIX (R.), «*Systèmes d'Informations et Management des Organisations* », Editions VUIBERT, 1996.
- ✚ RENARD J., «*Théorie et pratique de l'audit interne* », EYROLLE, Paris, 2010.
- ✚ ROSSIGNOL (J-L), «*La gestion fiscale de l'entreprise* », Edition IAEUFC, Année 2005.
- ✚ SCHAUD (H.), «*Une Réputation Irréprochable est un bien inestimable* », Trends et Solutions Spécial, Février 2004.
- ✚ SCHMIDT (J.), «*Les choix fiscaux des contribuables* », Editions DALLOZ, 1974.

- ✚ THIERY-DUBUISSON (S.), « *Audit* », Edition La découverte, 1998.
- ✚ THIETART (A.) , COLL, « *Méthodes et recherches en Management* », Ed DUNOD, Paris, 2<sup>ème</sup> Edition, 2003.
- ✚ TORRES Olivier, « *Les PME* », Flammarion, coll. Dominos, 1999,128 p.
- ✚ YAICH (R.), « *Les Retenues à la source* », Les Editions RAOUF YAICH, 2005.
- ✚ YAICH (R.), « *L'impôt sur les Sociétés 2007: Maîtrise des risques fiscaux* », Les Editions RAOUF YAICH, 2007.
- ✚ YAICH (R.), « *Préparation et Présentation des états financiers* », Les Editions RAOUF YAICH, 2000.
- ✚ YAICH (R.), « *Théorie et Principes fiscaux* », Les Editions RAOUF YAICH, 2004.
- ✚ YAICH (R.), « *Ethique et compétences comptables* », Les Editions RAOUF YAICH, 2003.

## 2. REVUES, PUBLICATIONS ET AUTRES

- ✚ AKTOUF (O.), « *Méthodologie des sciences sociales et approche qualitative des organisations: Une introduction à la démarche classique et une critique* » Montréal : Les Presses de l'Université du Québec, 1987.
- ✚ AYADI (H.), « *Droit fiscal* », Editions Centre d'Etudes, de recherches et de Publications, Tunis, 1989.
- ✚ BACCOUCHE (N.), « *Constitution et droit fiscal, Etudes juridiques* », Revue publiée par la Faculté de droit de SFAX, N° 8, 2001.
- ✚ BACCOUCHE (N.), « *De la nécessité du contrôle fiscal* », Revue tunisienne de fiscalité, Editions Centre d'Etudes Fiscales N°1, 2004, Faculté de Droit de SFAX.
- ✚ BACCOUCHE (N.), « *Droit fiscal et droit comptable, l'inévitable harmonisation* », RCF n°48.
- ✚ BEAUMONT (S.), DAMSTÉ (I.) et POLLOCK (D.H), « *Jongler avec les impôts d'une multinationale* », l'expansion Management, Review n°88, Mars 1998.
- ✚ BOURHIS (P), « *le devoir de Conseil en matière fiscale* », Economie et Comptabilité, Revue n°168, Octobre 1989.
- ✚ BOURHIS (P.), « *Domages d'origine fiscale et responsabilité civile professionnelle dans le cadre des missions d'établissement des comptes annuels* », Revue Française de Comptabilité n°201, Mai 1989.
- ✚ CHADEFaux (M.), ROSSIGNOL (J.L), « *La performance fiscale des entreprises* », Revue de Droit Fiscal n° 30-35,27 Juillet 2006.
- ✚ CHARREAUX G., DESBRIÈRE P., « *Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale* », Finance Contrôle Stratégie, Vol. 1, N°2, p. 57 – 88, 1998.
- ✚ CHOYAKH (F.), « *Le principe de la liberté de gestion du contribuable et la théorie de l'acte anormal de gestion* », RCF n° 62.
- ✚ CHOYAKH (F.), « *Les formes de la vérification fiscale* », RCF n° 61.
- ✚ CHOYAKH (F.), « *Les missions fiscales de l'Expert-comptable* », RCF n°76, Printemps 2007.
- ✚ CHOYAKH (F.), « *Réflexions sur l'abus de droit en matière fiscale* », RCF n° 65.
- ✚ CORTAT Alain et OLIVIER Jean-Marc (éds.), « *Le profit dans les PME, perspectives historiques, XIXe-XXe siècles* », Neuchâtel, Alphil - Presses universitaires suisses, 2014, 220 p.
- ✚ COZIAN (M.), « *La gestion fiscale et l'abus de droit* », Revue française de comptabilité, n° 229, Décembre 1991.
- ✚ DAVID (G.B) et OLSON (M.H), « *Management Informations Systems: Conceptuel Foundations* », Structure and Development, 1985.
- ✚ DERBEL (F.), « *Comptabilité et vérification fiscale* », RCF N° 49.

- ✚ DERBEL (F.), « *Nouvelle culture fiscale et mission de conseil* », RCF N° 49.
- ✚ DICTIONNAIRE UNIVERSEL Francophone, 2000.
- ✚ DUBISSON (M.), « *La fonction juridique dans l'entreprise moderne ou l'émergence de nouveau juriste* », Cahier de Droit de l'entreprise n°2, 1981.
- ✚ ELABBADI, « *Audit fiscal: Introduction* », Cours d'Audit fiscal, Niveau 5<sup>ème</sup> Année S9, Option: ACG, 09 Octobre 2014.
- ✚ FAUQUET (A.), « *Le devoir de conseil de l'expert-comptable* », RFC, n° 303, Septembre 1998.
- ✚ JULIEN Pierre-André et al., « *Information, stratégie et pratique de veille technologique dans les PMI* », Système d'information et Management no 2, Vol. 2, Paris, France 1997.
- ✚ JULIEN Pierre-André, « *Entrepreneuriat et économie de la connaissance, une Théorie du dynamisme régional endogène par les PME : La métaphore des romans policiers* ». Presse Universitaire du Québec, Sainte-Foy Québec, 2004.
- ✚ JULIEN Pierre-André, LACHANCE R. et MORIN M., « *Signaux forts et signaux faibles : une enquête sur le lien réticulaires dans les PME dynamiques* », Géographie, économie et société, Vol. 6 n°2, 2004.
- ✚ MASTOURI Mokded, « *Revue d'Entreprise* », N°2 Nov. /Déc. 1992.
- ✚ MEFB, « *Bulletin Fiscal Officiel concernant l'interprétation des lois et règlements et les pratiques administratives N°1* », Janvier - Février - Mars 2014.
- ✚ MEFB, « *Code général des impôts Malgaches 2015* », Edition Imprimerie Nationale, Tananarive, 2015.
- ✚ MEFB, « *Loi 2003-036 du 30 janvier 2004* », Edition Imprimerie Nationale, Tananarive, 2015.
- ✚ MEFB, « *Manuel de procédures des centres fiscaux* », Edition Imprimerie Nationale, Tananarive, 2010.
- ✚ MEFB, USAID, INSTAT, Rapport de l'enquête sur les entreprises à Madagascar année 2005, avril 2006, 158 p.
- ✚ MFB, « *Guide d'application du code général des impôts* », Version de l'Édition suivant la loi des Finances rectificatives 2015, DGI, Décembre 2015.
- ✚ MFB, « *Lois de finances 2015* », Edition Imprimerie Nationale, Tananarive, 2015.
- ✚ MSEDDE Chokri, « *Revue d'Entreprise* », N°10 Mars/Avril 1994.
- ✚ RAKOTOSALAMA (C.), « *Cours de comptabilité des secteurs* », Département de Sciences en Gestion, Niveau: Master 2, Option: CAC, 2015.
- ✚ RANDRIAMBELOMANANA (R.) « *Cours d'audit approfondie* », Département de Sciences en Gestion, Niveau: Master 2, Option: CAC, 2015.
- ✚ SALLES Maryse, « *Stratégie des PME et intelligence économique, une méthode d'analyse du besoin* », Economica, 2003.
- ✚ SCHOLLES (M.S.) et WOLFSON (M.A.), « *Fiscalité et Stratégie d'entreprises* », Ouvrage traduit de l'anglais – Presses Universitaires de France, Paris, 1996.
- ✚ THABET (K.), « *Séminaire Théorie de l'audit fiscal* », Lumière formation, 2007.
- ✚ THIERY-DUBUISSON Stéphanie, « *Audit* », Édition LA DÉCOUVERTE, p3.

### 3. WEBOGRAPHIE

-  [www.deloitte.ca/fr/Ontheagenda/Directors\\_Series/Nov18/Nov18\\_1\\_1ehtml](http://www.deloitte.ca/fr/Ontheagenda/Directors_Series/Nov18/Nov18_1_1ehtml)
-  [www.deloitte.com/dtt/leadership/0,1045,sid%253D104419,00.html](http://www.deloitte.com/dtt/leadership/0,1045,sid%253D104419,00.html)
-  [www.deloitte.com/dtt/leadership/0,1045,sid%253D104419,00.html](http://www.deloitte.com/dtt/leadership/0,1045,sid%253D104419,00.html)
-  [www.eycom.ch/media/mediareleases/releases/20041215/fr.aspx](http://www.eycom.ch/media/mediareleases/releases/20041215/fr.aspx)
-  [www.ey.com/global/content.nsf/Canada\\_F/Media\\_2004\\_Tax\\_Risk\\_Management](http://www.ey.com/global/content.nsf/Canada_F/Media_2004_Tax_Risk_Management)
-  [www.ey.com/global/content.nsf/Canada\\_F/Media\\_-\\_News\\_Release\\_Index\\_-\\_2008](http://www.ey.com/global/content.nsf/Canada_F/Media_-_News_Release_Index_-_2008)
-  [www.ey.com/global/content.nsf/Canada\\_F/Media\\_-\\_2008](http://www.ey.com/global/content.nsf/Canada_F/Media_-_2008)
-  [www.ey.com/global/content.nsf/Canada\\_F/Media\\_-\\_2008\\_IFRS\\_Tax\\_Priority](http://www.ey.com/global/content.nsf/Canada_F/Media_-_2008_IFRS_Tax_Priority)
-  [www.deloitte.com/dtt/article/0,1002,cid%253D85241,00.htm](http://www.deloitte.com/dtt/article/0,1002,cid%253D85241,00.htm)
-  [www.profiscal.com](http://www.profiscal.com)

# ANNEXE

## LISTE DES ANNEXES

ANNEXE 1. QUESTIONNAIRE AU PRES DU CABINET D'AUDIT.....	VII
ANNEXE 2. GUIDE DE REMPLISSAGE DE LA TELEDECLARATION IR.....	X
ANNEXE 3. GUIDE DE REMPLISSAGE DU BORDEREAU DE VERSEMENT D'IMPOT SYNTHETIQUE .....	XIV
ANNEXE 4. GUIDE DE REMPLISSAGE DU BORDEREAU DE VERSEMENT D'IRSA .....	XIX
ANNEXE 5. GUIDE DE REMPLISSQGE DE LA DECLARATION EN LIGNE RELATIF A LA TVA .....	XXII
ANNEXE 6. CONTROLE DE REGULARITE FISCALE ET CONTROLE DES REGLES RELATIVES A LA FORME.....	XXVI
ANNEXE 7. PROGRAMME DE TRAVAIL AUDIT FISCAL.....	XXIX
ANNEXE 8. L'AUDIT DU RESPECT DES OBLIGATIONS DE FORME .....	XXXI
ANNEXE 9. MODELE DU RAPPORT D'AUDIT FI SCAL .....	XXXV
ANNEXE 10. PRESENTATION DE TAUX MAXIMAL D'AMORTISSEMENT .....	XLI

## ANNEXE 1. QUESTIONNAIRE AU PRES DU CABINET D'AUDIT

Qu'entendez-vous par la PME ?

Existe-t-il un critère de classification officielle pour définir la PME à Madagascar ?

- Oui
- Non

Avez-vous recensement déjà fait l'audit fiscal dans une PME ?

- Oui
- Non

Si oui, parlez-nous l'une des PME que vous avez déjà auditées pour la dernière fois ?

- Quel est le statut juridique de la PME ?
- A combien s'élève son capital social ?
- Qui dirige la PME ?
- Ou se trouve son siège social ?
- Dans quel secteur d'activité évolue-t-elle ?
- Quelle est l'activité principale de la PME ?
- Quelles sont les principales étapes d'évolution de la PME ?

Quel est le régime d'imposition de la PME ?

- Régime de l'impôt synthétique
- Régime du réel simplifié
- Régime du réel
- Autres (à spécifier)

Quels sont les différents types d'impôts et taxes payés par la PME ?

- Impôts sur les revenus (IR)
- Impôts sur les revenus capitaux mobiliers (IRCM)
- Impôts synthétiques (IS)
- Impôt sur les revenus salariaux (IRSA)
- Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)
- Autres (à spécifier)

Quel est l'avis de la PME vis-à-vis des évasions et des fraudes fiscales ?

Quel genre de relation la PME a avec l'administration fiscale ?

La PME a-t-elle déjà eu des contentieux avec l'administration fiscale ?

- Oui
- Non

Si oui, quels sont les motifs de ceux-ci ?

Si non, pourquoi ?

A-t-elle une fonction traitant la fiscalité ?

- Oui
- Non

Qui est le responsable de sa déclaration fiscale ?

La PME a-t-elle déjà eu des amendes et/ou pénalités fiscales ?

- Oui
- Non

Si oui, pour quelles raisons ?

La PME a-t-elle une personne spécifique responsable de gérer sa fiscalité ?

- Oui
- Non

Si oui, comment se dénomme t- il et quelles sont ses attributions ?

Si non, est-ce le comptable qui le gère ?

La personne responsable de gérer la fiscalité maîtrise-t-elle les législations et les lois en vigueur concernant de près ou de loin ce facteur fiscal (CGI, Loi de finances, PCG 2005, ...) ?

- Oui
- Non

Est-elle assez compétente pour résoudre les enjeux juridiques et fiscaux rencontrés ?

- Oui
- Non

Quels ont été les risques inhérents à la fiscalité selon la PME auditée ?

Comment la PME auditée trouve le système déclaratif malgache?

Quel est l'avis de la PME auditée vis-à-vis des législations fiscales en vigueur ?

Concernant l'audit fiscal que vous avez déjà fait dans cette société, comment vous avez vérifié sa situation fiscale ?

Comment vous avez dégagé les éventuelles anomalies d'ordres fiscaux ayant une incidence sur les comptes audités ?

Comment vous avez apporté les améliorations nécessaires aux procédures à caractères fiscales ?

Comment vous avez détecté les opportunités offertes par la législation en vigueur notamment celles qui permettent des économies d'impôts ?

Quelle a été la nature des impôts et taxes soumis à l'audit fiscal ?

- Centrée
- Générale

Quelle est nature de l'information soumise à l'audit fiscal ?

- Partielle
- Totale

Comment se présentent les différents objectifs de la mission d'audit fiscal ?

- Evaluer les risques fiscaux encourus par l'entreprise en matière d'IS, Patente, TVA et autres impôts ?
- Optimiser la gestion fiscale de l'entreprise ?
- Vérifier que l'entreprise n'est pas exposée à des risques fiscaux qu'elle n'a pas identifiés ?
- Vérifier que compte tenu de la structure juridique existante de l'entreprise, la charge fiscale est minimum ?
- Rechercher si une modification des structures juridiques existantes ne permettrait pas de diminuer la charge fiscale ?
- Faire le point sur l'environnement fiscal de l'entreprise ?
- Cerner les choix fiscaux opérés par l'entreprise et intégrer les critères fiscaux pour éclairer ses décisions ?

Quelles sont les différentes composantes du Risque d'Audit fiscal que vous connaissez ?

- Risque Inhérent
- Risque de Non Contrôle
- Risque de Non Détection

La phase de prise de connaissance générale est-elle une phase commune à toutes les missions d'audit de permettre à l'auditeur fiscal de s'imprégner des spécificités fiscales de l'entreprise et de recueillir tous les éléments susceptibles de l'aider dans le cadre de l'orientation de ses travaux ?

- Oui
- Non

Dans ce cadre, si oui, que devra s'intéresser l'auditeur fiscal ?

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

Y a-t-il des règles générales applicables d'une façon personnelle à l'auditeur fiscal ?

- Oui
- Non

Si oui, quelles sont-elles ?

- Son indépendance
- Sa compétence
- Son secret professionnel
- Son intégrité

Concernant le rapport final de la mission, y a-t-il le rapport spécifique pour l'audit fiscal ?

- Oui
- Non

Quels sont les caractéristiques du rapport à l'initiative de l'auditeur fiscal ?

L'auditeur doit-il procéder à des recommandations qui serviront à la PME de s'améliorer sur son plan fiscal ?

- Oui
- Non

Si oui, quelles sont-elles ?

- Recommandation curative
- Recommandation préventive

Avez-vous déjà entendu par l'inspection fiscale ?

- Oui
- Non

Quel est le rapport entre l'inspection fiscale et l'audit fiscal ?

Comment trouvez-vous la pratique d'audit fiscal ?

- Facile
- Moyen
- Difficile

## **ANNEXE 2. GUIDE DE REMPLISSAGE DE LA TELEDECLARATION IR**

Ce guide explique comment remplir convenablement chaque ligne du bordereau, afin d'éviter les fautes lors des remplissages.

→ **METTRE SUR :**

**Ligne 1\_ : CAAHT réalisés par les personnes physiques ou/et morales assujetties à l'IR dont l'activité principale ne fait pas partie de celles mentionnées à la ligne 2.**

Pour les personnes ayant plusieurs activités, veuillez mettre sur cette ligne le montant total des chiffres d'affaires annuels obtenus.

**Ligne 2 :** montant des revenus annuels réalisés par les personnes morales ou physiques par leur nature d'activités énumérées ci-après : industrielles, artisans, artistes, agricoles, transports, tourisms, hôtelleries et mines.

**Ligne 3 :** montant des revenus annuels réalisés par les sociétés sous régime de zone et entreprise franche.

**Ligne 4 :** chiffres d'affaires annuels réalisés par les personnes physiques ou morales vendant des carburants au détail.

**Ligne 5 :** revenus annuels réalisés par les personnes physiques ou morales, obtenus dans le cadre du marché public.

**Ligne 6 :** montant des chiffres d'affaires réalisés par les Titulaires éligibles au régime de la Loi sur les grands investissements miniers (LGIM) - Loi n° 2001-031 du 8/10/2002.

**Ligne 7 :** montant des chiffres d'affaires réalisés par les entités de transformation éligibles au régime de la Loi sur les grands investissements miniers (LGIM) - Loi n° 2001-031 du 8/10/2002.

**Ligne 8 :** réservée aux sous-traitants bénéficiant du régime LGIM (c'est-à-dire fournisseurs, prestataires, entrepreneurs du premier degré, nationaux ou étrangers, résidents) travaillant dans le cadre d'un contrat conclu directement avec le titulaire du permis minier, et aux sous-traitants non-résidents affiliés du titulaire travaillant à Madagascar dans le cadre exclusif du projet. Seul, le montant des prestations dans le cadre du contrat conclu directement avec le titulaire qui doit figurer sur cette ligne.

**Ligne 9 :** réservée aux sous-traitants bénéficiant du régime LGIM (c'est-à-dire fournisseurs, prestataires, entrepreneurs du premier degré, nationaux ou étrangers, résidents) travaillant dans le cadre d'un contrat conclu directement avec l'Entité de transformation, et aux sous-traitants non-résidents affiliés de l'Entité de transformation travaillant à Madagascar dans le cadre exclusif du projet. Seul, le montant des prestations dans le cadre du contrat conclu directement avec l'Entité de transformation qui doit figurer sur cette ligne.

**Ligne 10 :** montant des revenus annuels réalisés par les personnes physiques ou morales, autres que les chiffres d'affaires mentionnés ci-dessus, à savoir ligne1 à **ligne 9**.

**Ligne 12** : somme des chiffres d'affaires indiqués sur la **ligne 1, ligne 2, ligne 3, ligne 4, ligne 5** et **ligne 10**.

**Ligne 13** : chiffres d'affaires réalisés dans le cadre de la Loi sur les grands investissements miniers (LGIM) - Loi n° 2001-031 du 8/10/2002. Veuillez mettre la somme des chiffres d'affaires réalisés sur la **ligne 6, ligne 7, ligne 8** et **ligne 9**.

**Ligne 15** : Total des chiffres d'affaires réalisés pendant l'exercice. Veuillez mettre sur cette ligne la somme totale des chiffres d'affaires mentionnés sur la **ligne 12** et **ligne 13**.

**Ligne 20** : résultat comptable (avant impôt) de l'exercice sur cette ligne.

Ligne 25 : reliquat des déductions sur investissement et épargne.

Ligne 30 : charges non admises en déductions prévues par le Code Général des Impôts, lesquelles font l'objet de réintégration.

Ligne 32 : produits fiscalement non imposables à l'IR, lesquels sont à déduire du résultat comptable. (Cf. : dispositions de l'article 01-01-03) Ex : les provisions et charges à payer non déductibles, antérieurement imposées et réintégréées dans les résultats comptables de l'exercice ; les produits et plus-values fiscalement exonérés par la loi en vigueur, etc.

**Ligne 35** : résultat fiscal de l'exercice avant l'opération de déduction des déficits (**ligne 20 – ligne 25 + ligne 30 – ligne 32**)

**Ligne 40** : montant du reliquat des déficits antérieurs imputables.

**Ligne 45** : déficit antérieur admis et à imputer sur le résultat fiscal. Sur ce, se conformer aux dispositions de l'article 01-01-10 (11<sup>ème</sup>)

**Ligne 50** : résultat fiscal de l'exercice après imputation des déficits antérieurs (ligne 35 + ligne 45).

**Ligne 52** : montant de déficit restant à reporter. Il est noté que cette ligne est servie dans le cas où les déficits antérieurs imputés ne seraient pas absorbés par le résultat fiscal de l'exercice

→ Si ligne 50 < 0, mettre ligne 50 ; Sinon, mettre 0 sur cette ligne

**Ligne 53** : Veuillez porter sur cette ligne, le cas échéant, le montant à opérer pour l'exercice, des amortissements différés admis en déduction, conformément aux dispositions de l'article 01-01-10 (11<sup>ème</sup>). Les détails des calculs (reliquat des exercices antérieurs, celui de l'exercice considéré et le reliquat à reporter aux exercices ultérieurs) sont à indiquer dans l'annexe.

**Ligne 54** : montant du résultat fiscal après imputation des amortissements différés. (**ligne 50 - ligne 53**).

**Ligne 55** : résultat fiscal qui servira au calcul de l'impôt sur les revenus du titulaire éligible au régime de la Loi sur les grands investissements miniers (LGIM) - Loi n° 2001-031 du 8/10/2002.

**Ligne 56** : résultat fiscal qui servira au calcul de l'impôt sur les revenus de l'entité de transformation éligible au régime de la Loi sur les grands investissements miniers (LGIM) - Loi n° 2001-031 du 8/10/2002).

**Ligne 57** : résultat fiscal pour les opérations conclues avec le titulaire du permis minier par les sous-traitants éligibles à la LGIM. Ce résultat sera déterminé en proportion du chiffre d'affaires réalisé avec le premier.

**Ligne 58**: le résultat fiscal pour les opérations conclues par les sous-traitants éligibles à la LGIM avec l'entité de transformation. Ce résultat sera déterminé en proportion du chiffre d'affaires réalisé avec l'entité de transformation.

**Ligne 59** : résultat fiscal après imputation des déficits et amortissements différés de toute entreprise ne relevant pas du régime spécial de la LGIM (loi n° 2001-31 du 8/10/2002 sur les grands investissements miniers). Cette somme servira, donc, au calcul de l'IR dû par cette catégorie d'entreprises. **(ligne 54 – total des lignes 55, 56, 57 et 58)**

**Ligne 60** : Part du minimum de perception. Il est noté que ladite ligne constitue un résultat intermédiaire aux fins du calcul du minimum de perception. Cette ligne est réservée aux entreprises exerçant des activités soumises au régime du droit commun ainsi qu'aux entreprises éligibles au régime spécial de la LGIM. La valeur portée dans cette ligne sert notamment au calcul du minimum de perception indiqué aux **lignes 90 et 92**. Le montant indiqué dans cette ligne est égal à 5p1000 du total des chiffres d'affaires des **lignes 5, 6, 7, 8, 9 et 10**. **[(ligne5 + ligne6 + ligne7 + ligne8 + ligne9 + ligne10) x 0,5%]**

**Ligne 70** : minimum de perception de l'IR pour les zones et entreprises franches. Le minimum de perception pour les zones et entreprises franches est limité à 5p1000 de leurs chiffres d'affaires (dispositions de l'article 6.1 de la loi sur les zones et entreprises franches loi 2007-037 du 14/01/2008). Il y a lieu d'indiquer que les zones et entreprises franches en sont exonérées pendant le délai de grâce prévu l'article 6.1, deuxième alinéa de la loi ci-dessus. **(ligne 3 x 0,5%)**

**Ligne 75** : Le minimum de perception pour les entreprises exerçant uniquement des ventes de carburant au détail est ramené à 1p1000 de leurs chiffres d'affaires. (Art 01.01.14, I). **(ligne 4 x 0,1%)**

**Ligne 90** : Cette ligne constitue un résultat intermédiaire aux fins du calcul du minimum de perception des entreprises de droit commun relevant de la ligne 1.

→ **[(ligne 1 x 0,5%) + 320.000,00]**.

**Ligne 92** : Cette ligne constitue un résultat intermédiaire aux fins du calcul du minimum de perception des entreprises de droit commun relevant de la ligne 2.

→ **[(Ligne 2 x 0,5%) + 100.000,00]**.

**Ligne 93** : montant du minimum de perception de l'entreprise (celle régie par le droit commun et/ou celle régie par la LGIM). Elle regroupe le minimum de perception auquel les entreprises exerçant éventuellement plusieurs activités sont soumises à différents régimes fiscaux **[(ligne 90 ou ligne 92) + ligne 60 + ligne 75]**.

**Ligne 95** : Pour les entreprises autres que celles régies par la LGIM et celles régies par les zones et entreprises franches, le taux d'imposition de l'IR est de 20% pour l'exercice clos LF 2015. Cette ligne indique l'IR calculé à partir du taux de droit commun (ligne 59 x 22%)

**Ligne 100** : Le taux d'IR pour les zones et entreprises franches est de 10%. Celles –ci en sont dispensées pendant la période de grâce (art 6.1, deuxième alinéa de la loi 2007-037 du 14/01/2008 sur les zones et entreprises franches). Cette ligne indique l'IR des zones et entreprises franches calculé à partir du résultat fiscal (ligne 59 x 10%)

**Ligne 105** : taux d'imposition applicable (35% ou 40%) lorsque le taux de rentabilité interne calculé par le titulaire et l'entité de transformation sur l'ensemble de leurs résultats dépasse le seuil prévu de 20% par la LGIM. Cette ligne concerne uniquement le projet qui vise les pierres précieuses et les métaux précieux (Cf. : article 48 – alinéa 2 de la Loi n° 2001-31 du 08/10/2002).

**Ligne 107** : Cette ligne mentionne l'IR dû par le titulaire et ses sous-traitants, il est imposé au taux de 25% (Cf. : Loi n° 2001-31 du 8/10/2002 sur les grands investissements miniers - LGIM). (**ligne 55 x 25%**) ou (**ligne 57 x 25%**).

**Ligne 109** : Cette ligne mentionne l'IR dû par l'entité de transformation et ses sous- traitants, le taux d'imposition est de 10% (ligne 56 x 10%) ou (ligne 58 x 10%).

**Ligne 110** : Il s'agit du montant de l'IR dû par le titulaire ou l'entité de transformation correspondant au taux indiqué à la Ligne 105, lorsque le taux de rentabilité interne calculé par le titulaire et l'entité de transformation sur l'ensemble de leurs résultats dépasse le seuil prévu de 20% par la LGIM. Pour ce faire, [(ligne 55 + ligne 56) x lignes 105].

**Ligne 113** : Cette ligne indique l'IR brut de l'exercice calculé à partir du résultat fiscal. Pour ce faire, à additionner les lignes 95, 107, 109 et 110. Concernant particulièrement les zones et entreprises franches, seule la ligne 100 est saisie dans cette ligne. (Ligne 95 + ligne 107 + ligne 109 + ligne 110) OU ligne 100

**Ligne 115** : Cette ligne indique l'IR brut de l'exercice, la valeur à prendre est celle la plus élevée entre l'IR calculé sur le minimum de perception, et l'IR calculé à partir du résultat fiscal. Pour ce faire :

- Soit, prendre la valeur la plus élevée entre la ligne 93 et la ligne 113, ou,
- Soit, prendre la valeur la plus élevée entre la ligne 70 et la ligne 113. Cette deuxième option est réservée uniquement aux zones et entreprises franches.

**Ligne 116** : montant de réduction d'impôt pour investissement opérée durant l'exercice, le cas échéant. Rappel : Il y a lieu d'observer que cette ligne concerne les entreprises franches, d'une part ; et les autres entreprises qui investissent dans la production et la fourniture d'énergie, d'autre part :

- Pour les zones et entreprises franches : dispositions de l'article 6.2 de la Loi n° 2007/037 du 14/01/2008,

- Pour les autres cas : dispositions de l'article 01-01-14 (LF 2012). Dans ce cas, cette disposition ne s'applique qu'à partir du 1er janvier 2012 (date de clôture de l'exercice fiscal).

**Ligne 120** : reliquat du montant des réductions d'impôt pour investissements, non encore imputable antérieurement.

**Ligne 121** : réductions d'impôt accumulées lors des exercices antérieurs et celles de l'exercice d'imposition. (**Ligne 116 + ligne 120**) **Ligne 125** : montant de la réduction d'impôt pour investissement admise pendant l'exercice d'imposition. Il est rappelé que le montant de la réduction d'impôt admise au titre de l'année d'imposition ne peut pas excéder 50% de l'impôt effectivement dû. Pour ce faire, comparer le montant de la **ligne 115 x 50%** et celui de la **ligne 121**. Et à prendre ensuite la valeur la moins élevée.

**Ligne 150** : IR dû de l'exercice. Pour le calcul de son montant, l'IR brut est diminué, le cas échéant, des réductions d'impôt obtenues par les entreprises éligibles à ce régime de faveur. Toutefois, si le montant calculé après cette imputation est inférieur au minimum de perception, c'est le minimum qui est dû. La différence est donc reportée sur les exercices suivants. Pour ce faire, - Soit, prendre la valeur la plus élevée entre : (**ligne 115 – ligne 125**) et la **ligne 93**, ou ;

- Soit prendre la valeur la plus élevée entre : (**ligne 115 – ligne 125**) et la **ligne 70**. Cette deuxième option est utilisée par les zones et entreprises franches.

**Ligne 155** : Après appréciation éventuelle du minimum de perception, regroupé sur cette ligne les réductions d'impôts à reporter sur les exercices suivants. Le détail du calcul y afférent est à porter dans l'annexe.

**Ligne 165** : montant total des acomptes provisionnels payés durant l'exercice concerné.

**Ligne 170** : montant total des acomptes provisionnels payés sur marchés publics durant l'exercice concerné.

**Ligne 173** : montant total des acomptes provisionnels payés durant l'exercice concerné (autres que ceux mentionnés aux **lignes 165 et 170**).

**Ligne 175** : montant de l'IRCM retenu à la source par des tierces personnes pour le compte de l'entreprise (Cf : dispositions de l'article 01-01-14). Sur ce, il est rappelé que le montant dudit IRCM ne doit pas figurer dans cette ligne que lorsque le bénéfice imposable comprend les revenus ayant donné lieu à versement de cet impôt.

**Ligne 176** : Cette ligne indique, le cas échéant, le crédit d'IR propre de l'exercice concerné.

→ (**ligne 165 + ligne 170 + ligne 173 + ligne 175 – ligne 150**)

**Ligne 180** : Cette ligne indique, le cas échéant, l'IR à payer au titre de l'exercice concerné (sans considérer le crédit d'IR antérieur).

→ (**ligne 150 – ligne 165 + ligne 170 + ligne 173 + ligne 175**)

**Ligne 185** : Cette ligne mentionne le crédit d'IR de l'exercice antérieur.

**Ligne 186** : Cette ligne indique, le cas échéant, le crédit d'IR à reporter aux exercices ultérieurs.

→ (**ligne 176 + ligne 185**)

**Ligne 190** : Il s'agit de l'IR net à payer, après avoir effectué toutes les différentes défalcatons. Le montant figuré dans cette ligne fait l'objet de paiement par voie habituelle (procédure de virement bancaire).

→ (**ligne 180 + ligne 185**)

# BORDEREAU DE DÉCLARATION IR DES NON RÉSIDENTS

	MINISTRE DES FINANCES ET DU BUDGET ----- SECRETARIAT GENERAL ----- DIRECTION GENERALE DES IMPOTS ----- DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS ----- SERVICE REGIONAL DES ENTREPRISES ANALAMANGA -----	<b>IMPÔT SUR LES REVENUS</b>		
		<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; padding: 5px;">No. document:</td> <td style="width: 50%; padding: 5px;">En date du:</td> </tr> </table>	No. document:	En date du:
No. document:	En date du:			
<b>PART 1 - CONTRIBUABLE</b>  <b>POUR</b>				
NIF:  No compte d'impôt:	Période d'imp.:	Date de période de cotisation : Du: Au:	Date d'échéance:  Date de paiement:	

## PART 2 - DECLARATION FISCALE ET LIQUIDATION

( 1 )	Chiffre d'affaires - Droit commun1 (exerçant autres que celles de la ligne 2)	( 1 )	
( 2 )	Chiffre d'affaires - Droit commun2 (exerçant Ind,Art,Agr,Trans,Tou,HOT,Mine)	( 2 )	
( 3 )	Chiffre d'affaires - Zones et Entreprises franches	( 3 )	
( 4 )	Chiffre d'affaires - Carburants vendus au détail	( 4 )	
( 5 )	Chiffre d'affaires - Sur marchés publics	( 5 )	
( 6 )	Chiffre d'affaires -LGIM(Titulaires)	( 6 )	
( 7 )	Chiffre d'affaires -LGIM(Entités de Transformation)	( 7 )	
( 8 )	Chiffre d'affaires -LGIM(Sous-traitants ,contrats conclus avec Titulaires )	( 8 )	
( 9 )	Chiffre d'affaires -LGIM(Sous-traitants ,contrats conclus avec Entités de transformation )	( 9 )	
( 10 )	Chiffre d'affaires - Autres que lignes 1,2,3,4,5,6,7,8 et 9	( 10 )	
( 12 )	Chiffre d'affaires total autres que LGIM (1+2+3+4+5+10)	( 12 )	
( 13 )	Chiffre d'affaires total LGIM (6+7+8+9)	( 13 )	
( 15 )	Chiffre d'affaires total de l'exercice(L12 + L13)	( 15 )	
( 20 )	Résultat comptable	( 20 )	
( 25 )	Reliquat déduction/invest. et épargne	( 25 )	
( 30 )	Réintégrations	( 30 )	
( 32 )	Déductions	( 32 )	
( 35 )	Résultat fiscal avant imputation des défic. ant. (L20 - L25 + L30 - L32)	( 35 )	
( 40 )	Déficit antérieur imputable	( 40 )	
( 45 )	Déficit antérieur à imputer(signe +)	( 45 )	
( 50 )	Résultat fisc. après imput. des défic. antérieurs (L35+L45)	( 50 )	
( 52 )	Déficit restant à reporter( si ligne 50 < 0 mettre ligne 50 sinon mettre 0 )	( 52 )	
( 53 )	Amortissements différés à imputer (détails à indiquer dans l'annexe*)	( 53 )	
( 54 )	Résultat fiscal après imputation des amortissemets différés (50 -53)	( 54 )	
( 55 )	Résultat fiscal LGIM (Titulaires)	( 55 )	
( 56 )	Résultat fiscal LGIM (Entités de transformation)	( 56 )	

### ANNEXE 3. GUIDE DE REMPLISSAGE DU BORDEREAU DE VERSEMENT D'IMPOT SYNTHETIQUE

- ✚ Où trouver l'imprimé de déclaration ? Au bureau du centre fiscal.
- ✚ Qui complète l'imprimé de déclaration ? Le contribuable lui-même mais il peut se faire aider.

#### Sur l'imprimé de déclaration :

- ✚ Indiquer l'année d'exercice (2014) et l'année d'imposition (2015) : IS 2015/2014
- ✚ Compléter les renseignements sur le contribuable : numéro d'immatriculation fiscale, nom, prénom, adresse du domicile et lieu d'exercice, activités, numéro de la carte d'identité nationale.
- ✚ Ecrire sur le bordereau le montant de chiffre d'affaires réalisé (déjà déterminé à l'avance par le contribuable à partir de ses pièces de recettes).
- ✚ Ne pas oublier d'apposer sa signature sur la déclaration fiscale.
- ✚ Calculer l'impôt à payer en considérant les acomptes payés, les éventuels crédits d'impôt non défalqués, l'abattement fiscal bénéficié.
- ✚ Déterminer l'acompte prévisionnel à payer pour l'exercice en cours.
- ✚ Vérifier l'exactitude de toutes les mentions écrites et présenter la déclaration ainsi remplie à l'agent des impôts chargé de recevoir la déclaration.

#### Au bureau du centre fiscal :

L'inspecteur ou le contrôleur des impôts vérifie la liquidation de l'impôt et demande au contribuable les changements survenus dans sa situation afin de procéder à la mise à jour du dossier du contribuable. Il appose sa signature, le cachet du centre fiscal et la date de réception de la déclaration. Le contribuable peut alors acquitter l'Impôt restant à payer ainsi que l'acompte à la caisse du receveur avant l'échéance de déclaration et de paiement. Tout retard de paiement est sanctionné par le paiement d'un intérêt de retard de 1% du montant à payer (calculé par l'agent de recouvrement et indiqué sur le bordereau de déclaration dans la partie réservée à l'Administration). Le numéro du récépissé de déclaration, le montant des paiements effectués, le reste à recouvrer éventuel ainsi que la date de paiement sont indiqués sur le bordereau de déclaration dans la partie réservée à l'Administration. L'agent chargé du recouvrement y appose sa signature. Le récépissé de déclaration est délivré au contribuable. Le bordereau de déclaration établi en bonne et due forme est remis au contribuable pour être conservé et présenté à chaque demande de l'administration. Le contribuable peut bénéficier de sa carte fiscale valable pour une année jusqu'à la prochaine échéance de déclaration.

# BORDEREAU DE VERSEMENT DE L'IMPOT SYNTHETIQUE

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS  
DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS

REPOBLIKAN' I MADAGASIKARA  
Fitiavana - Tanindrazana - Fandrosoana

## BORDEREAU DE VERSEMENT DE L'IMPOT SYNTHETIQUE

CENTRE FISCAL DE

Code bureau (1) | | | | | | | | | |

Année (Taona) : .....

Nom du redevable (Anaran' ny mpandoa hetra) : .....	(2) NIF : ..... N° Statistique : .....
N° CIN (Kara-panondrom-pirenena laharana faha) : .....	Far Com Fokontany Parcelle N° séquentiel
Adresse (Adresy) : .....	(2) Code
Lieu d'exploitation (Toerana iasana) : .....	

DECLARATION DES REVENUS ACQUIS EN .....				
(Filazana ny vola niditra tamin' ny taona)				
Activités exercées (Asa atao)	Recette journalière moyenne (Vola miditra isan' andro)	Recette annuelle (Vola miditra ao anatin' ny taona)	Charges (Masonkarena)	Revenu net (Vola afa-karatsaka)
1°)				
2°)				
3°)				

Fait à ....., le .....

(Natao teto) (ny)

Signature du déclarant  
(Sonian' ny mpanao filazana)

IN - 1688-13

CADRE RESERVE A L'ADMINISTRATION (Natao ho an' ny mpiasan' ny hetra)				
Observations et liquidation de l'impôt (Fanamarihana sy fikajiana ny hetra)		Impôt dû (Hetra aloa)	Pénalité (Sazy)	Montant à payer (Fitambaran' ny vola aloa)
1°)				
2°)				
3°)				
Si paiement fractionné		Echéances	Avis du Receveur	Montant versé
1ère tranche				
2ème tranche				
Total (Fitambarany)				
Date	N° quittance (3)	Mode de règlement	Nom et grade de l'agent taxateur	Cachet et signature du taxateur
		<input type="checkbox"/> Espèce <input type="checkbox"/> Chèque N° ..... Banque ..... <input type="checkbox"/> Autres à préciser .....		

Signature du demandeur  
(Sonian' ny mpangataka)

(1) Code Centre Fiscal ou Bureau Fiscal.  
 (2) Ces causes doivent être servies en cas de traitement informatique.  
 (3) Numéro d'ordre séquentiel dans le registre de recette. Le registre de recette doit être émarqué par la personne qui a acquitté l'impôt.  
 N.B Cet imprimé vaut quittance.

## ANNEXE 4. GUIDE DE REMPLISSAGE DU BORDEREAU DE VERSEMENT D'IRSA

- ✚ Où trouver l'imprimé de déclaration ? Au bureau du centre fiscal.
- ✚ Qui complète le bordereau de versement ? L'employeur ou le représentant accrédité et dans certains cas le contribuable lui-même.

### **Sur l'imprimé de déclaration :**

- ✚ Préciser l'année d'imposition (exemple : 2015) et le mois faisant l'objet de déclaration (exemple : mai)
- ✚ Compléter les renseignements sur l'employeur ou l'organisme payeur : numéro d'immatriculation fiscale, nom, prénom ou raison sociale, NIF, numéro statistique, CNAPS, nature de la profession, adresse de la résidence ou de l'établissement, lieux des succursales pour lesquelles le versement est effectué par le bordereau en question.
- ✚ Sur la base du contenu de l'état nominatif, écrire sur les rubriques suivantes : revenus versés aux travailleurs permanents (nombre et rémunération nette imposable et impôts correspondants) ; revenus versés aux travailleurs occasionnels et assimilés (nombre, masse globale des salaires versés et impôts correspondants)
- ✚ Calculer le total des impôts à verser
- ✚ Vérifier l'exactitude de toutes les mentions écrites et présenter la déclaration ainsi remplie à l'agent des impôts chargé de recevoir la déclaration.
- ✚ Joindre l'état nominatif des salariés dûment rempli à la déclaration.

### **Au bureau du Centre fiscal :**

L'inspecteur ou le contrôleur des impôts vérifie les pièces de déclaration et la liquidation de l'impôt. Il appose sa signature, le cachet du Centre fiscal et la date de réception de la déclaration sur le bordereau.

L'employeur peut alors payer l'ensemble des impôts dus (IRSA) à la caisse du receveur avant l'échéance de déclaration et de paiement. Tout retard de paiement est sanctionné par le paiement d'un intérêt de retard de 1% du montant à payer (calculé par l'agent de recouvrement et indiqué sur le bordereau de déclaration dans la partie réservée à l'Administration). Le numéro du récépissé de déclaration, le montant des paiements effectués, le reste à recouvrer éventuel ainsi que la date de paiement sont indiqués sur le bordereau de déclaration dans la partie réservée à l'Administration.

L'agent chargé du recouvrement y appose sa signature. Les récépissés de déclaration sont délivrés au contribuable. Un exemplaire du bordereau de déclaration et de l'état nominatif est remis à l'employeur pour être archivé et présenté à chaque demande de l'Administration.

# BORDEREAU DE VERSEMENT D'IRSA

REPOBLIKAN' I MADAGASIKARA

SAMPAN-DRAFARAHAN' NY HETRA MIVANTANA

FARITANY

DISTRIKA

KAOMININA

## HETRA AMIN' NY KARAMA SY NY TOA AZY

(Andininy faha-01.03.21 amin' ny Fehezan-dalàna ankapobe mifehy ny Hetra)  
**IMPOT SUR LES REVENUS SALARIAUX ET ASSIMILÉS**  
(Art. 01.03.21 du Code général des Impôts)

### TARATASY FANDROTSAHAM-BOLA

Ho fenoan' ny mpampiasa na ny vondrona mpandoa vola, efatra mitovy  
**BORDEREAU DE VERSEMENT**

A établir en quatre exemplaires par l'employeur ou l'organisme payeur

TAONA 20.....

Année

Volana.....

Mois d

Telo volana faha.....

..... trimestre

} (1)

Anarana sy fanampin' anarana na anaran' ny Fikambanana : .....

*Nom et prénoms ou raison sociale*

Nomeroa famantarana statistika ..... Nomeroa CNaPS ..... (2)

*Numéro d'identification statistique*

*Numéro CNaPS*

Raharaha atao : .....

*Nature de la profession*

Adiresin' ny fonenana na ny toeram-piasana : .....

*Adresse de la résidence ou de l'établissement*

Toerana misy ny sampana anaovana ity fandrotsaham-bola ity : .....

*Lieux de succursales pour lesquelles le versement est effectué par le présent bordereau*

Vola nalao ho an' ny <i>Revenus versés aux</i>				Hetra tandrify <i>Impôts correspondants</i>	Faritra atokana ho an' ny Fanjakana <i>Cadre réservé au service des Contributions directes</i>
1. Mpiasa raikitra.... <i>Travailleurs permanents</i>		Isany..... <i>Nombre</i>			
		Karama raikitra akana hetra ..... <i>Rémunération nette imposable</i>			
Tsanganana faha-25 amin' ny filazana laharana faha-254 <i>Colonne 25 de l'état modèle n° 254</i>					
II. Mpiasa an-tselika <i>Travailleurs occasionnels et assimilés</i>		Isany..... <i>Nombre</i>			
		Fitambaramben' ny karama nalao..... <i>Masse globale des salaires versés</i>			
Ampahany alaina ho hetra : 2 isan-jato <i>Taux de l'impôt : 2 pour cent</i>					
<b>Fitambaran' ny hetra.....</b> <i>Total de l'impôt</i>					
Fomba andoavana ny vola (3) <i>Mode de paiement utilisé</i>				Voaray <i>Prise en recette</i>	Sazy <i>Pénalité</i>
Lelavola <i>Espèce</i>	Taratasim-bola Banky <i>Chèque bancaire</i>	Taratasim-bola postaly <i>Chèque postal</i>	Fomba hafa <i>Autres</i>	Ny vola <i>La somme de</i>	Ny amerana azy <i>Base</i>
				..... Ariary (FMG)	
faha- <i>le</i>				Vaninandro <i>Date</i>	Ampahany alaina <i>Taux</i>
Sonia : <i>Signature</i>				Nomeraon' ny tapakila <i>Numéro de la quittance</i>	Vola aloa..... <i>Montant</i>
				<b>Fitambaran' ny vola aloa.....</b> <i>Total à payer</i>	
(1) Tsiplho izay tsy ilaina <i>Rayer la mention inutile</i>		(2) Nomeroa maha-mpampiasa <i>Numéro de l'employeur</i>		(3) Mariho ny fomba nampiasaina <i>Cocher la case utilisée</i>	

NG - CD. n° 256 - IN

# BORDEREAU DE VERSEMENT D'IRSA SUR SIGTAS

	MINISTRE DES FINANCES ET DU BUDGET SECRETARIAT GENERAL DIRECTION GENERALE DES IMPOTS DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS SERVICE REGIONAL DES ENTREPRISES ANLAMANGA	IMPÔT SUR LES REVENUS SALARIAUX ET ASSIMILÉS (IRSA)	
		No. document: _____	En date du: _____
<b>PART 1 - CONTRIBUTUABLE</b>			
POUR:			
NIF: No compte d'impôt:	Période d'imp.:	Date de période de cotisation : Du: Au:	Date d'échéance: Date de paiement:
<b>PART 2 - DECLARATION FISCALE ET LIQUIDATION</b>			
( 5 )	Nombre de travailleurs	( 5 )	_____
( 7 )	Rémunération brute	( 7 )	_____
( 10 )	Rémunération nette imposable	( 10 )	_____
( 15 )	Impôt correspondant (selon barème IRSA)	( 15 )	_____
( 20 )	Régime spécial : Nombre travailleurs à taux unitaire <=Ar700	( 20 )	_____
( 25 )	Masse globale de salaires versés	( 25 )	_____
( 30 )	Taux 2%	( 30 )	_____
( 35 )	Impôt correspondant (Lignes 25 * 2%)	( 35 )	_____
( 40 )	Régime spécial : Nombre travailleurs à taux unitaire > Ar700 ou <= Ar2000	( 40 )	_____
( 45 )	Masse globale de salaires versés	( 45 )	_____
( 50 )	Taux 4%	( 50 )	_____
( 55 )	Impôt correspondant (Ligne 45 * 4%)	( 55 )	_____
( 60 )	Régime spécial : Nombre travailleurs à taux unitaire > Ar2000	( 60 )	_____
( 65 )	Masse globale de salaires versés	( 65 )	_____
( 70 )	Taux 10%	( 70 )	_____
( 75 )	Impôt correspondant (Ligne 65 * 10%)	( 75 )	_____
( 80 )	Total impôt à payer (Lignes 15 + 35 + 55 + 75)	( 80 )	_____
( 90 )	Solde antérieur	( 90 )	_____
( 100 )	Impôt net à payer (lignes 80-90)	( 100 )	_____
Je certifie que l'information fournie est correcte, et complet sur l'impôt correspondant. Signature: _____ Date: _____  Titre: _____			
			Signature de l'Administration fiscale
<b>NB :</b> - Pénalité pour défaut de dépôt : 100 000 Ar (Art 20.01.52 du CGI) - Intérêt de retard de paiement 1% (Art 20.01.53 du CGI)			

## ANNEXE 5. GUIDE DE REMPLISSAGE DE LA DECLARATION EN LIGNE RELATIF A LA TVA

### GUIDE DE REMPLISSAGE DE DECLARATION DE TVA

Ce guide contient des instructions détaillées pour vous aider à remplir convenablement votre déclaration de TVA.

Notez que ce guide ne remplace pas le Code général des Impôts.

#### COMMENT PAYER LA TVA

Les paiements des déclarations en ligne doivent se faire obligatoirement par virement bancaire quel que soit le montant.

#### QUAND ENVOYER LA DECLARATION

Les déclarations doivent être effectuées (télé déclaration) au plus tard dans les 15 jours qui suivent la période d'imposition

Ex : Période d'imposition : Mois de Mai

La dernière date de déclaration est le 15 Juin, et si cette date tombe pour un jour férié ou en week-end, alors la date de dépôt sera le premier jour ouvrable qui suit la date de l'échéance.

La taxe est calculée par le redevable lui-même à la fin de chaque période à raison des opérations réalisées au cours de cette période, compte tenu des déductions de la taxe prévue aux articles 01.01.17 et suivant du CGI ; la taxe est versée au plus tard le 15 du mois qui suit la période à l'agent chargé du recouvrement à l'aide de la déclaration établie sur un imprimé se trouvant dans le site des entreprises de la DGE.

La déclaration doit être faite dans le même délai même si le redevable n'a pas de versement à effectuer au titre d'une période donnée.

#### PENALITE

Si vous faites vos déclarations ou vos versements en retard, nous devons vous imposer une pénalité.

Nous considérerons que vous êtes en défaut de dépôt de votre déclaration si vous ne l'avez pas envoyée à date de l'échéance.

Le défaut de dépôt de toute déclaration de revenu, droit ou taxe, d'enregistrement, de recette ou d'opération taxable ou de tout autre somme due comportant une périodicité ou dont le dépôt est requis en raison de la cession ou la cessation, en totalité ou en partie des activités d'une entreprise ou de l'un quelconque des documents dont le dépôt est obligatoire, prévus dans le CGI est passible d'une pénalité de Ar 200 000 conformément aux dispositions de l'article 20.01.52 du CGI.

Un intérêt de retard aussi est à percevoir si le paiement est antérieur à l'échéance, cet intérêt est de 1% du montant dû, pour chaque mois de retard suivant l'article 20.01.53 du CGI.

Tout mois commencé étant dû en entier.

Les pénalités sont cumulatives.

Une taxation d'office, soit une estimation de taxe sera émise par la DGE après la constatation du défaut de dépôt.

Et si vous faites l'objet d'une taxation d'office, une pénalité supplémentaire de 40% de l'estimation des taxes s'appliquera, conformément aux dispositions de l'article 20.01.55 du CGI.

### REDRESSEMENT VOLONTAIRE

Si une erreur a été faite lors du remplissage de votre déclaration, vous devez envoyer une lettre au Service de Gestion de la DGE en indiquant votre NIF et spécifiant le nom de l'impôt ou de la taxe à redresser, les lignes où se trouvent les erreurs, la période dans laquelle l'erreur a eu lieu ainsi que le montant et la nature de l'erreur.

Si vous avez payé un montant insuffisant à une période antérieure, des pénalités et des intérêts portant sur la somme manquante seront appliqués sur la période du retard (de la date de l'erreur jusqu'à la date de réception de votre redressement volontaire).

A la suite de cette rectification, un avis de redressement vous sera envoyé vous permettant de constater les rectifications effectuées.

Si vous avez payé un montant trop élevé lors d'une période antérieure, vous devez tout de même nous envoyer une lettre pour nous indiquer votre erreur et les autres informations pertinentes. Vous devez payer le montant complet de la période courante sans considérer cette déduction potentielle. La déclaration de la période antérieure sera redressée si elle n'est pas atteinte de la forclusion.

Vous pourrez alors déduire le montant payé en trop dans la déclaration suivant la réception de l'avis de redressement.

## COMMENT REMPLIR UNE DECLARATION DE TVA

Une déclaration de TVA comporte plusieurs lignes numérotées qu'il faut remplir suivant que les lignes vous concernent ou non.

Depuis la création de SIGTAS l'imprimé de déclaration a subi des changements au niveau de sa présentation du fait des changements des textes fiscaux.

Ainsi, c'est la dernière version de la déclaration qui va être expliquée dans ce guide.

### Ligne 100 : Chiffre d'affaires à l'exportation (taux 0%)

Veillez indiquer le chiffre d'affaires relatif aux exportations des biens et des services. Ces chiffres sont taxables au taux 0%,

(article 06.01.12)

### Ligne 110 : Chiffre d'affaires taxables sur les ventes locales (taux 20%)

Veillez indiquer le chiffre d'affaires relatif aux ventes locales de biens et services effectués au taux de 20%. Ce montant doit intégrer les droits d'accises et les redevances payées, le cas échéant.

### Ligne 120 : Chiffre d'affaires taxables sur les ventes locales (taux 18%)

Veillez indiquer le chiffre d'affaires relatif aux ventes locales de biens et services effectués au taux de 18%. Ce montant doit intégrer les droits d'accises et les redevances payées, le cas échéant.

### Ligne 130 : Chiffre d'affaires à des personnes présentant une attestation de destination

Veillez indiquer le chiffre d'affaires relatif aux ventes locales de biens et services effectués auprès des personnes ayant présenté une attestation de destination afin d'être exemptés du paiement de la TVA. Ce montant doit intégrer les droits d'accises et les redevances payées, le cas échéant.

### Ligne 140 : Chiffre d'affaires taxable de prestation de service sur marché public dont TVA non encaissée

Veillez indiquer le chiffre d'affaires relatif aux prestations de service sur marché public que l'entreprise a réalisé mais que les TVA correspondantes ne sont pas encore encaissées au moment de la déclaration. Il ne s'agit pas de remplir cette ligne pour le cumul de tous les chiffres d'affaires dont la TVA est encore non encaissés mais seulement le chiffre d'affaires de la période considérée.

### Ligne 150 : Chiffre d'affaires taxables total (lignes 100+110+120+130+140)

Veillez calculer le chiffre d'affaires taxable total en additionnant les lignes 100, 110, 120, 130, 140.

### Ligne 160 : Chiffre d'affaires non taxables

Veillez indiquer le chiffre d'affaires relatif aux ventes locales de biens et services non taxables. Ce montant doit intégrer les droits d'accises et les redevances payées, le cas échéant.

**NB** : si vous avez constaté qu'une vente a été oubliée, sa régularisation doit être effectuée au cours de la période au quelle est rattachée la vente et non sur cette ligne.

Une demande doit alors être adressée auprès de la DGE pour le redressement y afférent.

### Ligne 170 : Chiffre d'affaires total (lignes 150+160)

Veillez calculer le chiffre d'affaires total additionnant les lignes 150, et 160

### Ligne 210 : TVA collectées : ligne 110\*20%

Veillez indiquer le total de la TVA collectée au taux de 20%. Ce montant est égal au montant de la ligne 110 multiplié par le taux de la TVA 20%

### Ligne 220 : TVA collectées : ligne 120\*18%

Veillez indiquer le chiffre d'affaires relatif aux ventes locales de biens et services effectués au taux de 18%. Ce montant doit intégrer les droits d'accises et les redevances payées, le cas échéant.

### Ligne 270 : Autres TVA collectée

Veillez indiquer le montant des autres TVA collectée dont la base n'est pas du chiffre d'affaires (ex : TVA sur emballages consignés)

### Ligne 275 : TVA collectée durant la période (lignes 210+220+270)

### Ligne 300 : TVA déductible sur les biens locaux destinés à la revente

Veillez indiquer le montant de la TVA déductibles que vous avez payé sur les biens locaux destinés à la revente.

### Ligne 305 : TVA déductible sur les biens importés destinés à la revente

Veillez indiquer le montant de la TVA déductible que vous avez payé sur les biens importés destinés à la revente.

### Ligne 310 : TVA déductibles sur les biens destinés à la revente (lignes 300+305)

Veillez additionner les lignes 300 et 305

### Ligne 315 : TVA non éligibles au remboursement sur les biens locaux d'équipements et immeubles

Veillez indiquer le montant de la TVA déductibles que vous avez payé sur les biens locaux d'équipement et ne bénéficiant pas du remboursement de TVA

### Ligne 320 : TVA éligibles au remboursement sur les biens locaux d'équipements et immeubles

Veillez indiquer le montant de la TVA déductibles que vous avez payé sur les biens locaux d'équipement et bénéficiant du remboursement de TVA

### Ligne 325 : TVA non éligibles au remboursement sur les biens importés d'équipements et immeubles

Veillez indiquer le montant de la TVA déductibles que vous avez payé sur les biens équipements et immeubles locaux et qui ne sont pas éligibles au remboursement de TVA.

**Ligne 330 : TVA éligibles au remboursement sur les biens importés d'équipements et immeubles**

Veillez indiquer le montant de la TVA déductibles que vous avez payé sur les biens équipements et immeubles importés et qui sont éligibles au remboursement de TVA.

**Ligne 340 : TVA déductibles sur les autres biens locaux**

Veillez indiquer le montant de la TVA déductibles que vous avez payé sur les autres biens locaux.

**Ligne 345 : TVA déductibles sur les autres biens importés**

Veillez indiquer le montant de la TVA déductibles que vous avez payé sur les autres biens importés

**Ligne 350 : TVA déductibles sur les services locaux**

Veillez indiquer le montant de la TVA déductibles que vous avez payé sur les services locaux.

**Ligne 355 : TVA déductibles sur les services importés**

Veillez indiquer le montant de la TVA déductibles que vous avez payé sur les services importés.

**Lignes 360 : Tva déductibles aux fins du calcul du prorata de déduction (Total lignes 315+325+340+345+350+355)**

Veillez calculer le montant total des TVA déductibles en additionnant les lignes 315, 325, 340, 345, 350,355.

**Ligne 365 : Taux du prorata de déduction**

Ce taux s'obtient en divisant le chiffre d'affaires taxables total par le chiffre d'affaires total de l'année précédente.

Ce taux est provisoire conformément aux dispositions de l'article 06.01.17 du CGI.

Inscrivez le résultat avec deux chiffres après le virgule (ex : 95,65).et ce sans le signe « % »

*Il est à noter qu'il n'est plus permis de calculer le prorata mensuellement.*

**Ligne 370 : Tva déductibles selon prorata de déduction (ligne 360\*365)**

Multipliez le montant des TVA déductibles aux fins du calcul du prorata de déduction (ligne 360) par le taux du prorata de déduction (ligne 365), et inscrivez ce montant sur cette ligne.

**Ligne 375 : TVA déductibles de la période (lignes 310+320+330+370)**

Additionner le montant des TVA déductibles des lignes 310, 320, 330, 370). Inscrivez le résultat sur cette ligne.

**Ligne 400 : Crédit du mois (ligne 375-275)**

Il s'agit de la situation de la TVA pour la période d'imposition

Si le montant sur la ligne 375 est supérieur à celui de la ligne 275, alors la différence sera inscrite sur cette ligne 400. Il est à noter que ce montant ne doit pas être précédé de la signe « - » (moins)

**Ligne 579 : Régularisation TVA déductible après prorata définitif**

(+ ou -)

Après le dépôt des états financiers ; la société est en mesure de connaître le montant exact des chiffres d'affaires taxables et le chiffres d'affaires non taxables qui permettent de calculer le taux du prorata de l'année précédente et ainsi de déterminer les TVA admises en déductions

Le montant définitivement retenu pour être déductible pour l'année écoulé est arrêté avant le 20 Mai de l'année suivante (Art 06.01.17).

Ce montant est négatif quand la TVA déduite de l'année écoulé est inférieur aux TVA déductibles après l'application du prorata (il s'agit alors d'un crédit de TVA potentielle)

Ce montant est par contre positif quand la TVA déduite de l'année écoulée est supérieure aux TVA déductibles après l'application du prorata (il s'agit alors d'un reversement de TVA).

Le montant à inscrire sur cette ligne peut être alors précédé d'un signe négatif

Ex : -250 000 : le montant précédé de « -« ; cela veut dire qu'il y a eu une déduction en trop pendant l'année précédente et qui entraine un reversement de 250 000

Et si 250 000 : cela veut dire que les déductions opérées de l'année précédente ont été moindre de 250 000, ainsi les TVA déductibles de la période de régularisation sont majorées de 250 000

**Ligne 589: Autres régularisations TVA déductibles (+ ou -)**

Veillez indiquer les régularisations concernant des TVA déductibles que l'entreprise a omis d'opérer et qui ne sont pas atteintes de forclusion.

Ce montant peut être négatif ou positif.

Les détails sont à ventiler dans les annexes, qu'ils s'agissent de TVA au taux de 18% ou de 20%, ou des achats non taxables.

**Ligne 601 : Crédit reportable de la période précédente**

Si vous aviez un solde créditeur selon votre dernier avis d'imposition ou avis de redressement (i.e. le montant des déductions était supérieur au montant des taxes collectées), veuillez l'inscrire ici.

**Ligne 602 : Paiement et/ou crédit d'ouverture**

**Ligne 603 : Crédit remboursé**

**Ligne 700 : TVA à payer pour l'exercice (275-375-601-602+603-579-589)**

**Ligne 701 : Crédit à reporter pour la période suivante**

## **ANNEXE 6. CONTROLE DE REGULARITE FISCALE ET CONTROLE DES REGLES RELATIVES A LA FORME<sup>265</sup>**

### **I- CONTROLE DE LA REGULARITE FISCALE**

L'intensité des liens entre la comptabilité et la fiscalité et le fait que le résultat comptable est la base de détermination du résultat fiscal constituent des éléments suffisants pour expliquer que des inexactitudes dans la détermination de l'assiette de l'impôt puissent avoir une origine comptable.

#### **Revue fiscale des comptes de BILAN**

#### **PROGRAMME DE TRAVAIL § COMMENTAIRES**

##### **IMMOBILISATIONS INCORPORELLES**

S'assurer que les valeurs inscrites à l'actif ont la nature d'immobilisations incorporelles et non de charges.

Avoir un potentiel de générer des avantages économiques futurs au bénéfice de l'entreprise

Vérifier que toutes les valeurs représentatives d'immobilisations incorporelles figurent à l'actif

Rechercher dans les comptes de charges les indemnités versées à des sociétés, les droits d'exploitation ou les autorisations d'exploitation acquises, les licences, les marques, les brevets

Vérifier qu'elles sont inscrites pour leur coût d'acquisition net de rabais, remises et ristournes : cas d'acquisition, à leur coût de production : si produites par l'entreprise elle-même.

S'assurer aussi que la TVA a été correctement déduite sur les biens y ouvrant droit. S'assurer que les mutations ont été soumises à la formalité d'enregistrement.

Vérifier le régime d'imposition des redevances (brevets, licences...) en matière de TVA

S'assurer de la déductibilité ou la réintégration des dotations aux amortissements et provisions lors du calcul du résultat fiscal.

##### **IMMOBILISATIONS CORPORELLES**

###### **Acquisition**

S'assurer que les valeurs inscrites à l'actif ont la nature d'immobilisations incorporelles et non de charges

Avoir un potentiel de générer des avantages économiques futurs au bénéfice de l'entreprise

Vérifier que toutes les valeurs représentatives d'immobilisations incorporelles figurent à l'actif

Rechercher dans les comptes de charges les indemnités versées à des sociétés, les droits d'exploitation ou les autorisations d'exploitation acquises, les licences, les marques, les brevets

Vérifier qu'elles sont inscrites pour leur coût d'acquisition net de rabais, remises et ristournes : cas d'acquisition, à leur coût de production : si produites par l'entreprise elle-même

S'assurer aussi que la TVA a été correctement déduite sur les biens y ouvrant droit.

Vérifier que l'entreprise a la qualité d'assujetti selon le régime réel, de même pour ses fournisseurs d'immobilisations.

Vérifier que la TVA figurant sur la facture délivrée par le vendeur a bien été récupérée selon le prorata d'assujettissement de l'entreprise.

S'assurer que les droits d'enregistrement sur mutations de biens meubles et immeubles ont été correctement opérés et effectivement versés au trésor selon les taux et dans les délais correspondants.

---

<sup>265</sup> Cabinet d'Expertise Comptable (2015)

## **Amortissements**

Vérifier les conditions nécessaires pour la déduction des amortissements.

### **Sont exclus**

- ✚ Les biens non propriété de l'entreprise (comme les biens loués).
- ✚ Les valeurs d'exploitation (comme les biens comptabilisés en stock).
- ✚ Les immobilisations qui ne se déprécient pas par le temps ou par l'usage (terrain).

· Les avions et bateaux de plaisance mis à la disposition des dirigeants et employés de l'entreprise et dont l'utilisation ne concerne pas directement l'objet de l'entreprise, ainsi que les résidences secondaires

### **Être calculés sur :**

- ✚ Le prix d'achat hors TVA déductible en plus des frais de douane, de transport, les impôts et taxes non déductibles pour les immobilisations acquises.
- ✚ La valeur vénale, pour les immobilisations acquises à titre gratuit.
- ✚ Le coût de production pour celles créées par l'entreprise.
- ✚ La valeur d'apport pour celles apportées à l'entreprise.

### Amortissement Linéaire.

S'assurer que les taux d'amortissement appliqués par l'entreprise correspondent aux taux prévus par l'administration fiscale.

Si application d'un taux supérieur, le surplus d'amortissement doit être réintégré.

### Amortissement dégressif

- ✚ S'assurer que durée d'utilisation est supérieure à cinq ans.
- ✚ S'assurer que cette méthode est autorisée pour les biens concernés.

## **Cessions**

Vérifier que l'entreprise a procédé à la régularisation de la TVA initialement déduite lors de l'acquisition et ce en fonction de la durée de vie restante du bien cédé.

Vérifier que le prix de cession a été facturé avec TVA.

## **IMMOBILISATIONS FINANCIERES**

S'assurer lorsque l'acquisition des titres a été constatée par un écrit, celui-ci a bien été soumis à la formalité d'enregistrement.

## **STOCKS**

S'assurer qu'ils sont enregistrés en HTVA.

S'assurer que l'entreprise utilise l'une des méthodes d'évaluation des stocks admises par l'administration fiscale à savoir le coût moyen pondéré et la méthode FIFO ainsi que des justificatifs de ce choix.

Lors de l'utilisation des produits stockés pour les besoins propres de l'entreprise, ou bien en cas de perte, de vol, de détérioration ou tout autres disparitions injustifiées, l'auditeur doit s'assurer que la TVA déduite a bien été reversée au trésor.

S'assurer que les provisions constituées sont déductibles fiscalement ou non et que les réintégrations ont été opérées, le cas échéant.

## **FOURNISSEURS (et crédateurs divers)**

Pour les factures non reçues, s'assurer si l'entreprise a enregistré la charge en charges à payer et qu'elle ne procède à la déduction de la TVA qu'après avoir reçu la facture.

Vérifier la régularisation de la taxe déjà déduite pour Avoirs reçus mentionnant la TVA.

## **CLIENTS (et débiteurs divers)**

Vérifier le mouvement des provisions par rapport à l'exercice précédent, à rapprocher avec les comptes de dotations et de reprise sur provisions.

Déductible si recours à l'amiable OU en justice.

Pour les créances annulées ou impayées, s'assurer que les TVA relatives sont restituées et qu'ils sont accompagnés de rectification préalable des factures initiales (factures d'avoir).

## **ETATS**

### **En matière de TVA**

Vérifier le pourcentage d'assujettissement (prorata) de l'entreprise. En cas de variation entre le prorata provisoire et le prorata définitif, il doit vérifier qu'une déduction complémentaire ou reversement a été effectué.

Vérifier que :

- + l'entreprise porte sur les déclarations l'ensemble de ses droits à déduction. A cet effet, vérifier la centralisation de la TVA déductible en comptabilité.
- + les montants figurant en TVA déductible sont reportés dans les déclarations, même cas pour les Crédits de TVA.
- + l'entreprise déclare l'ensemble de son chiffre d'affaires taxable. A cet effet, vérifier la centralisation de la TVA Collectée en comptabilité.
- + Pour la TVA sur les encaissements, tenir compte de la variation du poste client par rapport à l'exercice précédent.
- + Tenir compte des opérations passées au crédit du compte de charges.
- + La TVA à payer résultant de la différence entre la TVAD et la TVAC est bien versée au délai.
- + Rapprocher le montant de la TVA déclarée de l'exercice avec les 12 déclarations du même exercice audité.

Rapprocher le CA comptabilisé au CA déclaré à l'IR (états financiers) à celui déclaré à la TVA et au droit de communication, et expliquer les différences si elles existent.

S'assurer que la base d'imposition est bien constituée de toutes les sommes reçues ou à recevoir y compris les intérêts de retard.

S'assurer que le fait générateur de la TVA est bien :

- + la livraison pour la vente des biens ;
- + la réalisation, la facturation ou l'encaissement pour les prestations de services, etc....

Accorder une grande attention aux opérations non soumises à la TVA ou effectués à des exportateurs.

### **En matière d'IR**

Vérifier que les acomptes provisionnels ont été correctement calculés et versés et de même imputés sur l'impôt à payer.

Si l'entreprise était sujette à des contrôles et redressements fiscaux, l'auditeur doit prendre connaissance de ces redressements et essentiellement ceux affectant les comptes de l'exercice audité.

S'assurer que les redressements fiscaux ont été correctement enregistrés.

S'assurer que le compte « Etat, impôts et taxes » enregistre tous les impôts dus à la date de clôture, à

savoir l'IR, IRSA, les acomptes provisionnels, la TVA, ainsi que toutes les autres taxes ; et de même vérifier l'exactitude arithmétique du solde de chaque impôt dû en le rapprochant aux déclarations déposées.

Vérifier que le montant de l'impôt calculé a été fait sur la base du résultat fiscal obtenu comme suit :

**Résultat Fiscal = Résultat Comptable + Charges non déductibles - Déductions**

S'assurer non seulement de l'exactitude du calcul arithmétique mais aussi de la régularité du résultat comptable en procédant par ses propres investigations ou en se basant sur les conclusions issues de l'audit des comptes.

S'assurer que toutes les charges non déductibles ont été réintégrées

Demander auprès de la société un état détaillé des éléments à réintégrer

### **GROUPE ET ASSOCIES**

Vérifier que ces comptes ne sont pas à solde DEBITEUR

Le solde débiteur signifie que les associés ou sociétés du groupe ont effectué des retraits auprès de la société

S'assurer que l'entreprise a respecté les conditions de déduction des intérêts servis en rémunération des sommes allouées à la société en sus de leur apport en capital

Vérifier que les dividendes et sommes allouées aux actionnaires ont été déclarés.

### **CAPITAUX PROPRES**

S'assurer que la société s'est acquitté les droits d'enregistrements correspondant aux modifications de ce poste à savoir l'augmentation ou la réduction de capital, la fusion, etc.

Pour les entreprises nouvelles bénéficiant d'allègements d'impôts ou d'exonérations temporaires, l'auditeur fiscal doit vérifier les conditions d'applications de ces allègements.

### **PROVISIONS POUR CHARGES**

Vérifier la nature des provisions pour charges ainsi que leur déductibilité ou non

### **EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILES**

Vérifier que l'entreprise a réintégré au résultat imposable les intérêts servis à l'exploitant ou aux associés à raison des sommes versées par eux dans la caisse de l'entreprise en sus de leur apport en capital.

Pour les sociétés de capitaux ou assimilées, vérifier que les emprunts octroyés par les associés respectent les conditions de déductibilité des intérêts servis.

### **Revue fiscale des comptes de RESULTAT**

Avant de procéder à la vérification des différentes catégories de charges, l'auditeur doit s'assurer que l'entreprise respecte les conditions requises à leur déduction, à savoir :

- + les charges doivent se rattacher à la gestion normale de l'exploitation
- + elles doivent être engagées dans l'intérêt de l'entreprise
- + elles doivent se traduire par une diminution de l'actif
- + elles ne doivent pas être exclues du résultat fiscal par une disposition expresse de la loi
- + elles doivent être comptabilisées au cours de l'exercice auquel elles se rapportent
- + elles doivent être justifiées

## PROGRAMME DE TRAVAIL

## COMMENTAIRES

### ACHATS

- + Revoir les factures d'achat et les principaux contrats signés, essentiellement au niveau de la TVA vérifier le respect des conditions de forme et les règles spécifiques
- + S'assurer que les matières consommables non consommées durant l'exercice figurent bien à l'actif au niveau du compte « **486 : Charges constatées d'avance** » et non plus au compte « **606 : Achats non stockés** »
- + Vérifier qu'il n'y a pas d'éléments à mobiliser parmi les achats
- + Voir si l'entreprise profite de la possibilité de passer en charges déductibles le petit matériel de bureau ou industriel
- + Vérifier que les achats sont comptabilisés hors TVA

### CHARGES EXTERNES

Vérifier que le loyer des terrains, locaux et du matériel est rattaché à l'exploitation pour qu'il soit admis en déduction

Vérifier que le loyer des locaux affectés au logement du personnel présente le caractère de complément de salaire, et déclaré comme tel, conformément à la législation en vigueur, afin d'être déductible

Rapprocher les primes d'assurance avec les contrats relatifs et examiner en détail le contenu du compte « **616 : Primes d'assurance** » pour déterminer celles au profit du personnel et prendre en compte leur incidence sur l'assiette des taxes assises sur les salaires ainsi que sur les déclarations

Etudier et analyser les mouvements du compte « **625 : Déplacements, missions et réceptions** » afin de s'assurer que ces frais se rattachent directement à l'activité de la société et présentent le caractère de dépenses professionnelles

### CHARGES DU PERSONNEL

## **PROGRAMME DE TRAVAIL**

## **COMMENTAIRES**

Vérifier le calcul des IRSA et autres retenues à la source sur les salaires

Vérifier que l'entreprise a déjà établi un état des avantages en nature et que ces avantages figurent bien au niveau de la déclaration

Rapprocher les salaires imposables portés sur les déclarations mensuelles et ceux constatés au niveau du journal de paie ; en cas de différence, trouver les justifications

S'assurer que le salaire du gérant majoritaire figurant parmi les salaires comptabilisés a été réintégré lors de la détermination du résultat fiscal

Vérifier le calcul de la dette personnel en termes de « congés à payer » et s'assurer que la provision correspondante a bien été réintégré dans le bénéfice imposable

### **AUTRES CHARGES D'EXPLOITATION**

Examiner et vérifier la réintégration des comptes **65xxx** au niveau du résultat fiscal

### **CHARGES FINANCIERES**

Vérifier que les intérêts payés correspondent à des dettes de l'entreprise tout en examinant les contrats relatifs aux emprunts contractés

Vérifier la bonne application des conventions internationales évitant la double imposition sur les opérations avec l'étranger

### **DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET PROVISIONS**

Contrôler le calcul des provisions et vérifier l'application des limites prévues par la législation fiscale en vigueur

Vérifier les dépassements éventuels des taux d'amortissement admis fiscalement

### **CHIFFRES D'AFFAIRES**

Vérifier que le système de facturation de l'entreprise satisfait les exigences de la réglementation en matière de TVA (date de l'opération, l'identification du client et son adresse, numéro d'identification fiscale, le taux et le montant de la TVA, la désignation du bien ou services, les montants en HT,...)

Examiner les régularisations passées lors de l'inventaire et s'assurer que toutes les livraisons non facturées ont été enregistrées au compte de résultat

Respect des FAITS GENERATEUR de la TVA

**PROGRAMME DE TRAVAIL****COMMENTAIRES**

Examiner les factures d'avoir et s'assurer de la contre-passation de la TVA collectées

**AUTRES PRODUITS D'EXPLOITATION**

Vérifier si les opérations enregistrées dans les comptes 75xxx sont taxables à la TVA et déclarées

*Source: Cabinet d'Expertise Comptable(2015)*

**II- CONTROLE DES REGLES RELATIVES A LA FORME****PROGRAMME DE TRAVAIL****COMMENTAIRES****OBLIGATIONS D'ORDRE COMPTABLE****Respect de la Réglementation Comptable en Vigueur**

Vérifier le respect de l'obligation de tenue d'une comptabilité régulière Taxation d'office

Vérifier le respect des normes comptables Taxation d'office

Vérifier le respect de la tenue des livres comptables

Vérifier

- ✚ les opérations non imposables à la TVA
- ✚ les opérations faites en suspension de TVA
- ✚ les acquisitions de biens, services et travaux ont bien indiqués le montant de la TVA correspondants de même que le nom et l'adresse des fournisseurs.
- ✚ les factures émises suite à des opérations soumises à la TVA de ventes de biens ou de prestations de services mentionnent le montant hors TVA, le montant de la TVA au taux exigible ainsi que le nom et l'adresse du client

Vérifier que les dettes ou créances d'impôts et taxes figurent au niveau de leurs comptes appropriés

**Respect de l'obligation de Régularité et de Sincérité**

Vérifier l'existence du livre d'inventaire, la balance, le journal général et le grand livre outre que les livres auxiliaires issus de l'ordinateur

S'assurer de la cohérence des documents comptables et pièces justificatives

S'assurer de ces critères de fiabilité :

- ✚ La représentation fidèle : vérifier que les phénomènes survenus ont été reproduits conformément à la réalité au niveau de la comptabilité.
- ✚ La neutralité : vérifier que l'information comptable est objective et qu'il n'existe pas de données tendancieuses et des résultats prédéterminés
- ✚ La vérifiabilité : vérifier que chaque phénomène décrit en comptabilité ait ses éléments probants

## PROGRAMME DE TRAVAIL

## COMMENTAIRES

### OBLIGATIONS D'ORDRE FISCAL

#### Établissement des Factures

Vérifier sur les factures l'existence de l'intégralité des informations obligatoires

La facture doit inclure :

- + la date de l'opération
- + l'identification du client, son adresse ainsi que le numéro d'identification fiscale, statistique
- + adresse
- + la désignation du bien ou du service et le prix hors taxe
- + le taux et le montant de la TVA

#### Etablissement de déclarations

S'assurer du respect de toutes les déclarations requises et obligatoires pour tout type de sociétés, à savoir :

Déclaration d'existence

Déclaration de TVA mensuelle

Déclaration d'IRSA mensuelle ou semestrielle

Déclaration d'IRCM tous les 6 mois

Déclaration d'IR annuel

Déclaration des sommes versées à des tiers

Déclaration des achats consommés

Déclaration des ventes de marchandises

Déclaration d'acomptes provisionnels tous les bimestres

*Source: Cabinet d'Expertise Comptable(2015)*

### CONCLUSION

- + L'auditeur doit indiquer si les irrégularités relevées sont susceptibles d'être corrigées
- + L'auditeur doit s'intéresser à l'origine des irrégularités mises en évidence et proposer le cas échéant la mise en place de nouvelles sécurités dans le traitement des questions fiscales.

## ANNEXE 7. PROGRAMME DE TRAVAIL AUDIT FISCAL

### Objectif :

- ✚ s'assurer que le CGI a été respecté
- ✚ s'assurer que les lois fiscales ont été respectées

### Méthodologie :

- ✚ Identifier l'activité de l'entreprise
- ✚ Identifier les textes fiscaux applicables à l'activité de l'entreprise
- ✚ Vérifier l'application des textes fiscaux par l'entreprise
- ✚ Analyse des procédures fiscales en place
- ✚ Justificatives des points forts et faiblesses du système en place
- ✚ Recommandation sur le système
- ✚ Rapprochement des déclarations fiscales par rapport à la comptabilité
- ✚ Rapprochement déclaration fiscale / texte fiscal

### Tableau de présentation du travail d'audit fiscal

<b><u>TEXTE</u></b>	<b><u>CONTROLE A FAIRE</u></b>
<p><b>TVA</b></p> <p><i>Art. 06-01-28 : taxation office</i></p> <p>Non souscription dans le délai légal de la déclaration de chiffre d'affaires □ Entreprise reçoit lettre de mise en demeure par lettre recommandée avec AR, à fournir dans un délai de 8 jours la date de réception de la lettre : la déclaration des chiffres d'affaires.</p>	<ul style="list-style-type: none"><li>✚ Vérification déclaration chiffre d'affaires dans le délai légal</li><li>✚ Vérification de la périodicité de la déclaration de la TVA<ul style="list-style-type: none"><li>■ &lt;CA&gt;200 Millions d' AR tous les mois</li><li>■ 100 000 000&gt;CA&gt; 200 Millions d'AR à la demande tous les mois</li><li>■ CA &lt; 100 Millions d'AR, tous les trimestres.</li></ul></li></ul>
<p><b>Taxation d'office</b></p>	<ul style="list-style-type: none"><li>✚ Vérifier déclaration d'existence au niveau de service fiscal dans les 10 jours qui suivent le commencement de l'activité taxable.</li></ul>
<p><b>Pénalités</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>✚ Versement en retard passible d'une pénalité de 5% par mois</li><li>✚ Amende 100% du montant de la taxe s/vente non passée régulièrement</li><li>✚ Amende de Ar 2000 par facture non réglementaire</li><li>✚ Défaut de déclaration du CA, omission, insuffisance, inexactitude ou dans les déclarations de recettes ou d'opération taxable sont passibles d'une amende de 80% de la taxe fraudée</li><li>✚ Toute inexactitude sur le montant des crédits reportables est passible</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>✚ Vérifier les achats ou ventes sans factures</li><li>✚ Vérifier l'utilisation de document ou facture se rapportant à des opérations réelles</li><li>✚ Vérification passation d'écriture fictive ou inexacte dans les documents comptable</li><li>✚ Vérifier la tenue d'une comptabilité régulière</li><li>✚ Vérifier que le prix de revient ne comprend pas à la TVA</li></ul>

<p>d'une amende égale à 80% des crédits déclarés</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✚ Annulation de l'intégralité des crédits déclarés non justifiés.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✚ Date versement TVA à comparer avec date légale</li> <li>✚ Vérifier que les factures de ventes ou achat sont régulières (conforme à l'article 20.06.18)</li> <li>✚ Vérifier que la TVA figure distinctement sur leurs factures d'achat des produits non exonérés ou de services nécessaires à l'exploitation normale</li> </ul> <p>Les factures doivent mentionner obligatoirement le numéro d'identification fiscale (NIF)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✚ Vérifier le calcul du prorata entre le CA taxable et le CA total (Taxable et non taxable) pour les assujettis qui ne réalisait pas exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction</li> <li>✚ S'assurer que les crédits reportables sont réels</li> </ul>
<p><b>IBS</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✚ Vérifier que les sociétés sont passibles de l'impôt</li> <li>✚ Vérifier que la déclaration des résultats est déposée dans les délais légaux <ul style="list-style-type: none"> <li>■ Avant le 1<sup>er</sup> Mai dont l'exercice comptable coïncide avec l'année</li> <li>■ Avant le 1/10 pour les sociétés dont la date de clôture est le 30/04</li> </ul> </li> <li>✚ Vérifier calcul bénéfices imposables</li> </ul>

Source: Cabinet d'Expertise Comptable(2015)

## ANNEXE 8. L'AUDIT DU RESPECT DES OBLIGATIONS DE FORME<sup>266</sup>

### 1- Livres légaux

Contrôle	Oui	Non	NA
<b>1. Livre d'inventaire A1</b>			
Les livres d'inventaire (cotés et paraphés) relatifs aux dix derniers exercices sont-ils correctement remplis (sans blanc, ni ratures ni surcharges)?			
Les livres d'inventaire comportent-ils :			
✚ Le bilan			
✚ L'état de résultat			
✚ L'état de flux de trésorerie			
✚ Les notes aux états financiers			
✚ Les données de l'inventaire physique des immobilisations			
✚ Les données de l'inventaire physique des stocks			
✚ Le détail des comptes clients (par solde de compte)			
✚ Le détail des autres comptes d'actifs			
✚ Le détail des comptes fournisseurs (par solde de compte)			
✚ Le détail des autres comptes de passif			
<b>2. Journal centralisateur</b>			
Le journal centralisateur (coté et paraphé) relatif aux dix derniers exercices est-il correctement rempli (sans blanc, ni ratures ni surcharges)? <b>A2</b>			
Le journal centralisateur (coté et paraphé) relatif aux dix derniers exercices comporte-il la centralisation de tous les journaux auxiliaires? <b>A2</b>			
Le total de la centralisation des journaux auxiliaires est-il égal au total général du grand livre ? <b>A2</b>			
Les totaux des journaux auxiliaires portés sur le journal général coté et paraphé sont-ils conformes aux totaux des supports physiques (sur échantillon) ? <b>A3</b>			
<b>3. Editions comptables</b>			
Les états financiers relatifs aux dix derniers exercices sont-ils bien conservés?			
Les balances (générales et auxiliaires) des dix derniers exercices sont-elles éditées, classées et conservées dans des endroits sûrs?			
Les journaux auxiliaires des dix derniers exercices sont-ils édités, classés et conservés dans des endroits sûrs ?			
Les grand-livre (généraux et auxiliaires) des dix derniers exercices sont-ils édités, classés et conservés dans des endroits sûrs.			
<b>4. Sauvegarde informatique</b>			

<sup>266</sup> K.THABET, Séminaire la théorie de l'audit fiscal, lumière formation, 2007.

Les fichiers issus du logiciel informatique et permettant de restaurer la comptabilité, relatifs aux dix derniers exercices sont-ils annuellement gravés sur CD (ou autre support magnétique) et conservés dans des endroits sûrs?			
Les fichiers Word, Excel ou autres utilisés pour la préparation des états financiers sont-ils annuellement gravés sur CD (ou autre support magnétique) et conservés dans des endroits sûrs?			
Une 2 <sup>ème</sup> copie de ces supports magnétiques est-elle tenue et conservée dans un autre endroit sûr?			

## 2-Formalités de dépôt

Contrôle	Oui	Non	NA
La déclaration du logiciel informatique a-t-elle été déposée?			
Si les données figurant sur la déclaration ont changé a-t-on procédé au dépôt d'une déclaration de mise à jour des données initiales ?			

## 3- Dépôt des déclarations

Contrôle	Oui	Non	NA
Les déclarations mensuelles sont-elles déposées dans les délais légaux (Voir quittances)?			
Les déclarations d'acomptes provisionnels sont-elles déposées dans les délais légaux (voir quittances)?			
La déclaration d'employeur est-elle déposée dans le délai légal ?			
Les conditions de forme de présentation de cette déclaration sont-elles respectées ?			
La déclaration annuelle d'IS est-elle déposée dans le délai légal			
Toutes les informations devant être fournies figurent-elles sur les déclarations fiscales (mensuelles et autres) ?			
Si des factures d'avoir ont été émises durant un mois, l'état des affaires résiliées ou annulées est-il annexé à la déclaration mensuelle ?			

**A1. Test sur le livre d'inventaire**

<b>Contrôles à faire :</b>	<b>Années</b>			
Forme				
Sans blanc				
Sans ratures				
Sans surcharges				
Contenu				
Le bilan				
L'état de résultat				
L'état de flux de trésorerie				
Les notes aux états financiers				
Les données de l'inventaire physique des immobilisations				
Les données de l'inventaire physique des stocks				
Le détail des comptes clients (par solde de compte)				
Le détail des autres comptes d'actifs				
Le détail des comptes fournisseurs (par solde de compte)				
Le détail des autres comptes de passif.				

**A2. Test sur le journal centralisateur**

<b>Contrôles à effectuer:</b>	<b>Années</b>			
Forme				
Sans blanc				
Sans ratures				
Sans surcharge				
Contenu				
Tous les journaux auxiliaires				
Total de la centralisation				
Total du grand livre				
Ecart dégagé				

**A3. Test sur les totaux**

Année: .....

<b>Journaux</b>	<b>Total centralisé</b>	<b>Total du support</b>	<b>Ecart</b>
Ventes			
Achats			
Caisse			
Paie			

## ANNEXE 9.MODELE DU RAPPORT D'AUDIT FISCAL

**RAPPORT D'AUDIT FISCAL**  
**SOCIETE xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx S.A.R.L**  
**Année N+4**

**A l'attention de Monsieur**  
**le Gérant de la Société xxxxx SARL**

Monsieur,

Dans le cadre de la mission d'audit fiscal qui nous a été confiée, nous avons le plaisir de vous exposer les différents travaux que nous avons effectués ainsi que les conclusions auxquelles nous avons abouti et les recommandations que nous avons émises.

Nos travaux d'audit limités au contrôle de la régularité fiscale et/ou au contrôle de l'efficacité fiscale portant sur les exercices N, N+1, N+2 et N+3 (conformément à la lettre de mission établi en date du ..... ) ont été effectués en respectant les étapes suivantes :

**1<sup>ère</sup> étape : Définition du régime fiscal propre à la Société xxxxx SARL**

Dans un premier temps, nous avons pris connaissance du régime fiscal actuellement appliqué par votre société, et nous avons pu constater que certaines pratiques et règles fiscales ne sont pas en conformité avec la législation fiscale en vigueur. C'est la raison pour laquelle, nous avons défini, dans un deuxième temps, le régime fiscal approprié à votre société.

Dans la première section de ce rapport, nous vous exposerons le régime actuellement appliqué et celui devant être appliqué.

**2<sup>ème</sup> étape : Travaux de vérification**

Après avoir défini le régime fiscal propre à votre société, nous avons procédé à un nombre d'opérations de contrôle et de vérification qui nous ont permis de relever certaines irrégularités et d'asseoir notre opinion sur<sup>267</sup> :

- ✚ le risque fiscal encouru par votre société ;
- ✚ les corrections devant être effectuées pour réduire ce risque dans la mesure du possible ;
- ✚ les recommandations devant être suivies pour améliorer la gestion fiscale de la société dans l'avenir.

Nous restons à votre disposition pour toute information supplémentaire ou éclaircissement souhaité et vous prions de croire à l'expression de nos meilleures salutations.

**Signé**  
**L'Expert-Comptable**

---

<sup>267</sup> K.Thabet, « Séminaire Théorie de l'audit fiscal », Lumière formation, 2007.

## SECTION 1 : LE REGIME FISCAL DE LA SOCIETE xxxxx SARL

Le régime fiscal de la Société xxxxx SARL peut être résumé dans le tableau suivant:

<b>Impôt ou taxe</b>	<b>Régime Appliqué par la société</b>	<b>Régime devant être appliqué</b>	<b>Conséquence</b>
Impôts sur le revenu			
Taxe sur la valeur ajoutée			
Impôts sur les revenus et assimilés			
Impôts Indirects			
Droits d'enregistrement des actes et mutations			
Autres impôts et taxes			

## SECTION 2 : MESURE DU RISQUE FISCAL EN COURU PAR LA SOCIETE xxxxx SARL

### I. Tableau récapitulatif du risque fiscal global

Le risque fiscal encouru par la société est estimé pour l'année.....à..... ARIARY, et se détaille comme suit:

Impôts/Taxes	Montants déclarés en base	Montants qui pourraient être réclamés en base	Risque en base (écart négatif)	Risque en droits				Incidence sur les impôts (Déduction en cascade)	Ecart positif (Manque à gagner ou paiements s indus)	Référence ou Renvoi à une page ou une annexe
				Définitif		De timing				
				Principal	Pénalités de retard	Principal	Pénalités de retard			
Impôts synthétiques (IS)										
Acomptes provisionnels										
Retenues à la source										
Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)										
Impôts sur les revenus (IR)										
Impôt sur les revenus salariaux (IRSA)										
Impôts sur les revenus capitaux mobiliers (IRCM)										
Autres impôts et taxes										
Totaux										

### II. Irrégularités en matière d'impôt sur les revenus et d'acomptes provisionnels

### III. Irrégularités en matière de TVA

### IV. Irrégularités en matière d'IRSA

### V. Irrégularités en matière d'Impôts indirects

## **VI. Irrégularités en matière de Droits d'enregistrement des actes et mutations**

## **VII. Irrégularités en matière des autres impôts et taxes**

### **SECTION 3 : RECOMMANDATIONS ET ACTIONS CORRECTIVES**

#### **I. Adapter l'organisation comptable aux besoins fiscaux**

Compte tenu des irrégularités relevées, nous estimons que la définition des procédures efficaces de saisie et d'imputation, d'analyse et de justifications comptables et de rapprochements comptabilité-fiscalité s'avère nécessaire du fait que les dites procédures permettent de réduire les risques fiscaux d'origine comptable.

En effet, la prévention des dits risques suppose la mise en place d'une procédure permettant un rapprochement systématique de la comptabilité avec les bases déclarées. Ce rapprochement concerne le chiffre d'affaires déclaré au titre de la TVA avec le chiffre d'affaire comptabilisé; la base salariale déclarée au titre de la retenue à la source sur salaires, de l'IR, et de la déclaration de l'employeur avec les salaires bruts portés dans la comptabilité; les retenues à la source déclarées au niveau des déclarations mensuelles avec les retenues à la source portées au niveau de la déclaration de l'employeur. Pour assurer un rapprochement efficace, la préparation des déclarations fiscales doit reposer sur la comptabilité.

En outre, l'adaptation du plan comptable de l'entreprise aux besoins fiscaux peut constituer une réponse adéquate à certains risques fiscaux. A cet égard, la création de certains sous-comités comptables de charges ou de produits destinés à loger les opérations ayant une incidence sur la détermination du résultat imposable permet d'accélérer le recensement des retraitements devant être opérés au niveau du tableau de détermination du résultat fiscal. Du fait que le souci majeur des petites et moyennes entreprises est l'administration fiscale, nous proposons à la société la mise en place d'un plan comptable à vocation fiscale.

#### **II. Elaborer des fiches de fonction pour le personnel intervenant dans les procédures fiscales**

Nous avons constaté que les tâches, les attributions, les responsabilités et les relations fonctionnelles et hiérarchiques de chaque intervenant dans les procédures fiscales, ne sont pas consignées dans le cadre de fiches de fonctions.

Cette situation ne permet pas à chaque intervenant de cerner clairement et sans aucune ambiguïté ses responsabilités, les limites de ses pouvoirs et les relations avec ses supérieurs hiérarchiques et ses subordonnés. Nous recommandons d'établir des fiches de fonctions pour chaque intervenant dans les procédures fiscales. Une attention particulière devrait être accordée à cette recommandation comme mesure d'accompagnement de la mise en place du manuel fiscal.

Déposer une déclaration d'employeur rectificative Compte tenu du rapprochement comptabilité/déclaration de l'employeur, nous estimons la nécessité de dépôt d'une déclaration d'employeur complémentaire afin de se conformer à la nouvelle doctrine administrative en mentionnant:

Pour les commissions, courtages, ristournes commerciales ou non, rémunérations occasionnelles ou accidentelles et honoraires : la totalité des sommes portées en charges de l'exercice payées et non payées et qu'elles soient passibles de retenue à la source ou non.

A cet effet, la mise en pratique de la nouvelle doctrine nécessite pour le cas des honoraires par exemple, la déclaration des quatre situations suivantes:

- ✚ honoraires payés au cours de l'exercice mais comptabilisés en charges au cours d'un exercice précédent;
- ✚ honoraires payés au cours de l'exercice et portés en charges au cours de l'exercice;
- ✚ honoraires comptabilisés en charges au cours de l'exercice mais qui figurent en dettes;
- ✚ honoraires comptabilisés en charges de l'exercice et qui figurent parmi les charges à payer.

Pour les ristournes: Les ristournes doivent être portées sur la déclaration de l'employeur pour être déductibles du résultat imposable. Les remises et rabais hors factures et les escomptes, selon une nouvelle doctrine administrative doivent être aussi portées sur la déclaration d'employeur pour être déductibles du résultat imposable. D'où la nécessité de dépôt d'une déclaration d'employeur complémentaire.

### **III. Constituer une Base Informatique des Données Fiscales**

Nous avons constaté que la Société xxxxx SARL ne dispose pas d'un fichier informatique comportant un résumé des impôts et taxes ayant été déclarés durant au moins les dix derniers exercices. Cette situation ne permet pas d'avoir une base de données fiscale, simple à consulter et ne présentant pas d'ambiguïté de recherche dans les archives, notamment lorsqu'on a besoin de consulter les déductions et les réintégrations ayant été effectuées dans les tableaux de détermination du résultat fiscal des exercices antérieurs. Nous recommandons de constituer une « Base informatique des données fiscales » en vue de :

- ✚ avoir une idée sur les impôts et taxes qui ont été déclarés par la société, leur importance et leur évolution dans le temps ; - prévoir et planifier les impôts et taxes que la société doit supporter dans les années à venir ;
- ✚ faciliter l'obtention de toute information concernant le dossier fiscal de la société.

### **VI. Mettre en place une procédure définissant le cadre de remboursement des notes de frais**

L'audit des charges de la société nous a permis de constater l'importance des notes de remboursement de frais au personnel appelé à faire des déplacements et des missions. En outre, ces frais sont de nature hétérogène (frais de transport, de télécommunication, de réparation et d'entretien des voitures, de restauration, de réception et d'hébergement.). Cette situation comporte un risque fiscal accru de rejet de ces charges et de non déductibilité de la TVA supportée.

Il faut noter, également, que la nature hétérogène des notes de frais peut constituer une source d'erreurs, d'omissions et d'abus. Pour cela, nous recommandons de mettre en place une procédure définissant le cadre général de remboursement des notes de frais. Cette procédure doit :

- ✚ fixer les frais qui peuvent être remboursés (frais de péage d'autoroutes, frais de réception, etc.) et les frais qui ne peuvent être engagés qu'au vu d'un bon de commande émis par la société;
- ✚ fixer les conditions de forme et de fond qui doivent être vérifiées par les pièces justificatives présentées pour remboursement et dépassant un certain montant jugé significatif (à fixer selon la nature des dépenses).

Nous avons constaté que les contrats conclus par la Société xxxxx SARL ne comportent pas systématiquement une clause fiscale définissant les obligations fiscales de chacune des parties dont

notamment les retenues à la source devant être effectuées par la Société xxxxx SARL . Cette situation présente les risques et inconvénients suivants :

- ✚ Elle est source de conflit avec le fournisseur étranger, qui peut contester soit le principe des retenues, soit le taux ou la base ou les modalités de ces retenues ;
- ✚ Elle peut amener la Société xxxxx SARL à prendre en charge lesdites retenues, ce qui implique l'application du taux de prise en charge (qui est forcément supérieur au taux normal) ainsi que la réintégration de cet impôt.

Nous recommandons d'insérer systématiquement dans tout contrat conclu avec un fournisseur étranger une clause fiscale définissant les obligations fiscales des deux parties, dont notamment les retenues à la source devant être effectuées par la Société xxxxx SARL, leurs taux et les modalités de leur perception.

## VII. Définir le cadre des avantages en nature

L'audit des charges relatives aux autres services extérieurs nous a permis de constater que la Société xxxxx SARL a supporté des frais de téléphone, d'entretien et de réparations de véhicules, normalement dus par son personnel. Ces avantages en nature n'ont pas été soumis à l'impôt ni aux cotisations sociales. Cette situation expose la société à un risque de redressement fiscal et social, en plus des pénalités qui peuvent être réclamées en sus.

Si ces charges qui profitent au personnel de la société sont effectivement nécessaires à l'exploitation, nous recommandons de documenter ces charges pour établir ce lien de nécessité, notamment en exigeant des factures au nom de la Société xxxxx SARL. Dans le cas contraire, nous vous recommandons d'enregistrer ces charges dans les comptes de charges de personnel et de les soumettre aux retenues fiscales et sociales.

## SECTION 4 : RECOMMANDATIONS POUR AMELIORER LA GESTION FISCALE DE LA SOCIETE

### Taux Effectif d'imposition (TEI)

Le TEI (sans tenir compte des impôts différés) est de l'ordre de ...,...%<sup>268</sup> . Le TEI (en tenant compte des impôts différés) est de l'ordre de ...,...%<sup>269</sup> .

Comparé ce taux (TEI) d'une part, avec le taux nominal d'IS (30%) et d'autre part, avec le TEI du secteur d'activité et compte tenu des investigations effectués sur l'efficacité fiscale, nous avons constaté que la Société xxxxx SARL n'a pas pu profiter de toutes les opportunités et de tous les avantages offerts par la législation fiscale.

Nous proposons à la société d'améliorer graduellement son efficacité fiscale par le recours au dégrèvement financier, dégrèvement physique, etc.

De même, nous recommandons d'intégrer le TEI à votre stratégie d'affaires globale du fait que le TEI est un outil traduisant l'impact fiscal des décisions de l'entreprise.

---

<sup>268</sup> TEI= Impôts exigibles/ Résultat comptable d'exploitation avant Impôt.

<sup>269</sup> TEI= Impôts exigibles et impôts différés / Résultat comptable d'exploitation avant Impôt.

## ANNEXE 10. PRESENTATION DE TAUX MAXIMAL D'AMORTISSEMENT

ELEMENTS AMORTISSABLES	TAUX (p, 100)
Frais d'établissement.....	1/3
Terrains (Exploitation minière).....	10
Constructions	
A. En dur:	
✚ bâtiments à usage d'habitation.....	5
✚ bâtiments à usage professionnel.....	2
B. Légères.....	20
C. Sur sol d'autrui, devant revenir gratuitement au propriétaire du terrain à la fin du bail.....	selon la durée du bail
D. Voies et ouvrages d'art:	
✚ voies de terre.....	10
✚ voies de fer.....	5
✚ voies d'eau.....	10
✚ barrages.....	10
✚ pistes d'aérodrome.....	10
✚ ponts:	
■ en bois.....	10
■ autres matériaux.....	5
ELEMENTS AMORTISSABLES	TAUX (p. 100)
Matériel et outillage	
Machine outils, conteneurs, grues, vérins et crics, palans, treuils, portiques, forges, ours, tours, fraiseuses, perceuses, raboteuses, aléseuses, matériel d'usine.....	10
Engins de levage et de manutention	20
Gros outillages de travaux publics (traxcavators, bulldozers, niveleuses , etc. ....)	1/3
Matériels ordinateurs.....	25
Matériels médical et de laboratoire.....	10
Groupes électrogènes	10
Matériel de transport	
A. Transport terrestre:	
✚ cars et voitures de tourisme affectés au transport public ou à la location.....	1/3
✚ Camion.....	
✚ autres véhicules.....	20
✚ camionnettes, fourgonnettes.....	25

	25
✚ vélomoteurs, motos, bicyclettes	25
B. Transport ferroviaire.....	10
C. Transport fluvial.....	10
D. Transport maritime.....	15
E. Transport aérien.....	15
Mobilier et matériel de bureau	
A. Mobilier de bureau:	
✚ tables, chaises, fauteuils, etc.....	10
✚ armoires, classeurs, etc. ....	10
B. Matériel de bureau:	
✚ machines, écrire, machines, calculer, etc.....	20
Mobilier et matériel de logement	
✚ agencements, aménagements, installations.....	10
✚ brevets, licences, marques.....	Selon la durée

Source: Cabinet d'Expertise Comptable(2015)

# TABLE DES MATIERES

<b>AVANT PROPOS</b> .....	i
<b>REMERCIEMENTS</b> .....	ii
<b>LISTE DES FIGURES</b> .....	iii
<b>LISTE DES TABLEAUX</b> .....	iv
<b>LISTE DES ACRONYMES</b> .....	v
<b>SOMMAIRE</b> .....	vi
<b>INTRODUCTION</b> .....	1
<b>PARTIE I. FONDEMENT THEORIQUE DE L'AUDIT FISCAL</b> .....	6
<b>CHAPITRE I. CADRE GENERAL DE L'ETUDE</b> .....	7
<b>Section 1. Présentation du cabinet</b> .....	8
I. Identité du cabinet.....	8
II. Structure organisationnelle du cabinet .....	8
II.2. L'équipe dirigeante .....	9
II.3. L'équipe opérationnelle .....	9
II.4. L'équipe d'appui administratif .....	10
III. Les activités du cabinet .....	10
<b>Section 2. La direction fiscale Malgache</b> .....	12
<b>I. La Direction des Grandes Entreprises</b> .....	12
I.1. Attributions de la DGE .....	12
I.2. Les services de la DGE.....	12
<b>II. Les Directions Régionales des Impôts (DRI)</b> .....	13
II.1. Les missions de la DRI.....	13
II.2. Services de la DRI.....	14
<b>III. Les Centres fiscaux</b> .....	16
III.1. Les différents intervenants fiscaux.....	16
III.2. Les agents des impôts .....	16
III.3. Les contrôleurs des impôts.....	16
<b>Section 3. L'aperçu général de la fiscalité Malgache</b> .....	18
<b>I. Concept de la fiscalité</b> .....	18
I.1. L'impôt.....	18
I.1.2. L'impôt indirect .....	19
I.1.3. La base imposable.....	19
I.1.4. L'assiette de l'impôt.....	19

I.1.5. Le taux de l'impôt.....	19
I.2. Le fait générateur.....	20
I.3. Le système déclaratif.....	20
<b>II. Les obligations fiscales des entreprises .....</b>	<b>20</b>
II.1. Le régime fiscal malgache.....	20
II.2. Les obligations fiscales déclaratives des contribuables .....	21
II.3. Les procédures de contrôle fiscal malgache.....	24
<b>III. Les pénalités et amendes pour chaque infraction.....</b>	<b>26</b>
III.1. Non-versement de l'IRSA.....	27
III.2. Infraction sur TVA .....	27
III.3. Refus, négligences ou retard volontaire du paiement de l'impôt.....	28
<b>CHAPITRE II. CADRE THEORIQUE D'AUDIT FISCAL .....</b>	<b>29</b>
<b>Section 1. Un objectif de régularité .....</b>	<b>30</b>
<b>I. Les différents domaines et sources de risques fiscaux.....</b>	<b>30</b>
I.1. Les domaines de risques fiscaux.....	30
I.1.1. Risques de transactions.....	31
I.1.2. Risques de situation .....	31
I.1.3. Risques opérationnels .....	32
I.1.4. Risques de compliance .....	32
I.1.5. Risques comptables .....	32
I.1.6. Risques de management .....	33
I.1.7. Risques de réputation.....	33
I.1.8. Portefeuille de risque fiscal de l'entreprise .....	33
I.2. Sources de risques fiscaux .....	34
I.2.1. Risques d'origine externe .....	34
I.2.2. Risques d'origine interne.....	37
<b>II. Recours à l'audit fiscal .....</b>	<b>37</b>
<b>Section 2. Un objectif stratégique .....</b>	<b>39</b>
<b>I. Le domaine du contrôle de l'efficacité fiscale.....</b>	<b>39</b>
I.1. Choix fiscaux .....	40
I.1.1. Choix stratégiques .....	40
I.1.2. Choix tactiques .....	41
I.2. Le contrôle des choix fiscaux .....	42
<b>II. Le critère du contrôle de l'efficacité fiscale.....</b>	<b>43</b>
<b>Section 3. Audit fiscal et audit financier .....</b>	<b>44</b>

<b>I. Lien entre audit fiscal et audit financier</b> .....	44
I.1. La comptabilité et fiscalité: leur interdépendance .....	45
I.2. Le contrôle de la régularité comptable et le contrôle de la régularité fiscale: leur relation .....	46
<b>II. Le rôle très distinctif d'audit fiscal par rapport à l'audit financier</b> .....	47
II.1. Mission de contrôler de manière approfondie la régularité fiscale .....	47
II.2. Mission de réaliser des travaux spécifiquement fiscaux .....	48
II.3. Mission de contrôler l'efficacité fiscale de l'entreprise .....	50
<b>PARTIE II. FONDEMENT PRATIQUE D'AUDIT FISCAL</b> .....	52
<b>CHAPITRE I. DEMARCHE DE LA MISSION D'AUDIT FISCAL</b> .....	53
<b>Section 1. La prise de connaissance générale de l'entité auditée</b> .....	53
<b>I. Compréhension et appréciation de l'environnement juridique et fiscal</b> .....	54
I.1. Les informations juridiques .....	54
I.2. Les informations fiscales .....	55
I.2.1. Les informations comptables et financières .....	56
I.2.2. Les informations opérationnelles .....	58
I.2.3. Examen des rapports et autres documents ayant un impact fiscal .....	58
<b>II. Compréhension du secteur d'activité</b> .....	59
<b>Section 2. La définition du cadre fiscal de la société auditée</b> .....	59
<b>I. La définition du régime fiscal</b> .....	60
I.1. Les obligations fiscales .....	60
I.2. La gestion fiscale .....	60
<b>II. Les opérations spécifiques</b> .....	61
<b>Section 3. L'évaluation du système de contrôle interne fiscal et d'information</b> .....	61
<b>I. La fonction fiscale</b> .....	63
II.1. Les procédures de préparation et de dépôt des déclarations fiscales .....	64
II.2. Les procédures ayant trait au respect des obligations de forme .....	66
II.2.1. La qualité des pièces justificatives .....	66
II.2.2. Mise en place d'une procédure définissant le cadre de remboursement des notes de frais .....	67
<b>III. L'adaptation de l'organisation comptable aux besoins fiscaux</b> .....	68
<b>IV. La documentation</b> .....	69
<b>V. L'archivage</b> .....	71
<b>VI. La veille fiscale</b> .....	72
<b>VII. Le niveau de maturité du système de gestion fiscale de l'entreprise</b> .....	73
<b>CHAPITRE II. TECHNIQUES DE LA MISSION D'AUDIT FISCAL</b> .....	75
<b>Section 1. L'audit de conformité</b> .....	75

<b>I. L'audit du respect des obligations de forme</b> .....	76
I.1. Le contrôle des règles relatives à la forme .....	76
I.2. Le contrôle des règles relatives aux délais .....	77
I.3. Les contrôles basés sur le recours au questionnaire d'audit fiscal. ....	77
<b>II. Les vérifications comptables à vocation fiscale</b> .....	78
II.1. Capitaux permanents .....	79
II.2. Actifs incorporels .....	79
II.3. Immobilisations corporelles .....	81
II.4. Les compte de stocks.....	82
II.5. Les charge d'exploitation – Fournisseurs .....	84
II.6. Les produits d'exploitation – Clients .....	85
II.7. Personnel et comptes rattachés (42 – 64) .....	87
<b>Section 2. L'audit d'opportunité</b> .....	89
<b>I. Tableau de bord fiscal</b> .....	90
<b>II. Le taux effectif d'imposition</b> .....	91
<b>Section 3. Finalité de la mission: rapport d'audit fiscal</b> .....	92
<b>I. Le régime fiscal de l'entité auditée</b> .....	93
<b>II. La mesure du risque fiscal</b> .....	93
<b>III. Les recommandations pour corriger les anomalies constatées</b> .....	96
III.1. Les recommandations curatives .....	96
III.2. Les recommandations préventives .....	97
<b>IV. Les recommandations pour améliorer l'efficacité fiscale</b> .....	97
<b>CONCLUSION</b> .....	99
<b>BIBLIOGRAPHIE</b> .....	I
<b>ANNEXE</b> .....	VI
<b>LISTE DES ANNEXES</b> .....	VI

**Nom :** ANDRIANJAFY

**Prénoms :** Philippe Patrick

**Titre :** « Essai d'une démarche d'audit fiscal dans les PME pour l'Expert-comptable »

**Nombre de Pages :** 103

**Nombre de Figures :** 08

**Nombre de Tableaux :** 04

## **RESUME**

La présente étude a permis d'apporter des éclaircissements sur des notions générales sur l'audit fiscal et sur la fiscalité afin de comprendre plus aisément les différents types d'infractions commises par les entreprises. Elle a mis en évidence les théories qu'il faudrait bien maîtriser pour évaluer la pratique fiscale des entreprises. Notre travail consiste à fixer davantage les deux objectifs pour l'audit fiscal. D'une part, déterminer l'utilité de l'audit fiscal qui permet d'apprécier la performance fiscale de l'entreprise puisque « mieux gérer sa fiscalité c'est mieux gérer ses finances ». En effet, la maîtrise de la régularité fiscale constitue un indispensable préalable à toute volonté de performance et d'optimisation fiscale. La prévention du risque fiscal exige la mise en place de procédures permettant d'assurer la conformité aux lois et réglementations fiscales en vigueur et de produire une information fiscale de qualité vis-à-vis de l'administration fiscale. Cette prévention nécessite une évaluation globale du processus à travers une mission d'audit fiscal afin d'optimiser le pilotage fiscal de l'organisation. D'autre part, proposer une démarche professionnelle d'audit fiscal pour l'expert-comptable. La mise en œuvre de technique de compliance et d'opportunité nécessite la mise en place d'une démarche professionnelle permettant d'identifier, de mesurer et de gérer les risques fiscaux. Enfin, cette étude a démontré l'intérêt de l'audit fiscal aussi bien pour l'entreprise que pour l'expert-comptable.

**Mots clés:** audit fiscal, contrôle fiscal, expert-comptable, fiscalité, Madagascar, optimisation fiscale, petite et moyenne entreprise, technique de compliance, technique d'opportunité.

## **ABSTRACT**

This study has shed light on general notions of tax auditing and taxation in order to more easily understand the different types of offenses committed by companies. She highlighted theories that should well control to assess the tax practice of companies. Our job is to further secure the two goals for the tax audit. First, determine the usefulness of the tax audit which assesses the fiscal performance of the company because "better manage its tax system is managing its finances." Indeed, control of tax regularity is a prerequisite for any desire for performance and tax optimization. Tax risk prevention requires the establishment of procedures to ensure compliance with tax laws and regulations and to file tax information of quality with respect to the tax authorities. This prevention requires a comprehensive assessment of the process through a tax audit mission to optimize the tax steering the organization. On the other hand, offer a professional approach to tax audit for the auditor. The implementation of technical compliance and technical opportunity requires the establishment of a professional approach to identify measure and manage tax risks. Finally, this study demonstrated the interest of the tax audit for both the company and the accountant.

**Keywords:** tax audit, tax control, accountant, tax, accountant, Madagascar, tax optimization, small and medium-sized enterprises, technical compliance, technical opportunity.

**Encadreur pédagogique :** Mr Pr-Ing RAZAFINDRAVONONA Jean, Professeur

**Encadreur professionnel :** Mme RANDRIAMBELOMANANA Rivoharisoa, Expert-Comptable

**Adresse de l'impétrant :** Logement II F 33 IR ANDRAISORO - 101 TANANARIVE

**Email :** philippepatricka@yahoo.fr

**Tél :** 032 63 642 96