

**CENTRE AFRICAIN D'ETUDES
SUPERIEURES EN GESTION**

**INSTITUT SUPERIEUR DE
COMPTABILITE**

CESAG

**MAITRISE PROFESSIONNALISEE DE
TECHNIQUES COMPTABLES ET FINANCIERES**

MPTCF

4^{ème} PROMOTION

Année 2004-2006

THEME :

**L'Audit de la gestion de la TVA : Cas de la
société ATABOGA'S**

Présenté par :

Ayi Stanislas AYITE

Sous la direction de :

M. Akoété ADAMBOUNOU
Responsable du département juridique et fiscal
du cabinet Fisco Conseil

Bibliothèque du CESAG



107274

DEDICACES

Je dédie le présent mémoire :

- A l'Eternel Dieu tout puissant, qui durant tout le long de ce travail, ne m'a privé de son assistance et m'a rendu capable de le réaliser ;
- A mon grand-frère frère qui, a su avoir confiance en moi et a pu financer cette formation.
- A ma mère et à mon feu père, en récompense de vos efforts pour la réussite de vos enfants ;
- A mon oncle et à toute ma famille qui m'ont apporté leur soutien moral au cours de cette épreuve ;
- A ma fiancée qui a su garder patience

REMERCIEMENTS

J'adresse avec respect mes reconnaissances et remerciements à tous ceux qui, par leurs efforts, ont contribué à la rédaction de ce mémoire. Plus particulièrement je remercie :

- Monsieur NONDITCHAO Rabiou qui, grâce à ses financements, m'a permis de suivre cette formation
- Monsieur Moustapha Mbacké DIOP, Directeur de l'Institut Supérieur de Comptabilité (ISC) et l'ensemble du corps professoral du CESAG ;
- Monsieur Moussa YAZI, Sous-Directeur de l'Institut Supérieur de Comptabilité (ISC) et Responsable du programme Audit et Contrôle de Gestion pour sa disponibilité et son dévouement tout au long de notre formation ;
- Monsieur Amessi MIDIOHOUAN, Associé-Gérant du cabinet FISC CONSEIL Sarl qui nous a permis d'effectuer notre stage ;
- Tous mes camarades de la MPTCF 4 pour l'amitié, l'entraide et le soutien qu'ils m'ont témoignés tout au long de cette formation.

Qu'il me soit aussi permis de remercier Monsieur Basile EDOH pour son assistance morale.

Que tous ceux qui de près ou de loin s'intéressent à ma vie et à sa réussite ne se sentent pas oubliés. Je leur dois beaucoup car ce qui élève un être, et le fait être ce qu'il doit être, c'est l'estime et la foi que d'autres êtres ont placées en lui.

SIGLES ET ABREVIATIONS

CGI	: Code Général des Impôts
DG	: Direction Générale
DGI	: Direction Générale des Impôts
FRAP	: Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème
HT	: Hors Taxe
NIF	: Numéro d'Identification Fiscale
OHADA	: Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
QCI	: Questionnaire de Contrôle Interne
SYSCOA	: Système Comptable Ouest Africain
TTC	: Toutes Taxes Comprises
TVA	: Taxe sur la Valeur Ajoutée
UEMOA	: Union Economique et Monétaire Ouest Africaine

TABLEAUX ET FIGURES

Liste des tableaux

N°	Intitulé du tableau	N° de page
1	Mise en évidence du fait générateur et de l'exigibilité	11
2	Contrôle des comptes	30
3	Différents niveaux de risques de la TVA et les pénalités afférentes	41
4	Etats des frais généraux du mois	54
5	Etats des ventes du mois	56
6	Etats des dépenses ouvrant droit à déduction du mois	57
7	Etats TVA exigible du mois	58
8	Tableau des déclarations mensuelles de la TVA exigible	59
9	Acquisitions d'immobilisations de l'année 2005	65
10	Frais généraux	66

Liste des figures

N°	Intitulé de la figure	N° de page
1	Notion d'assujetti partiel et de redevable partiel	15
2	Démarche générale de l'appréciation du contrôle interne	27
3	Démarche du contrôle des comptes	29
4	Schématisation du modèle d'analyse	44
5	Organigramme de ATABOGA'S	49

TABLE DES MATIERES

Dédicaces.....	i
Remerciements.....	ii
Sigles et abréviations.....	iii
Tableaux et figures.....	iv
Table des matières.....	v
INTRODUCTION GENERALE	1
PROBLEMATIQUE.....	2
PREMIERE PARTIE: CADRE THEORIQUE.....	5
INTRODUCTION.....	6
<u>CHAPITRE 1 : LES FONDEMENTS DE LA FISCALITE.....</u>	7
1-1: LA FISCALITE.....	7
1-2 : LA CLASSIFICATION DES IMPOTS	8
1-3 : LES DISPOSITIONS FISCALES.....	9
<u>CHAPITRE 2 : PRATIQUE DE L'AUDIT DE LA GESTION FISCALE</u>	18
2-1 : LA GESTION FISCALE	18
2-2 : L'AUDIT FISCAL	18
2-3 : LA FORMULATION DE LA DEMANDE.....	19
2-4 : LA DEMARCHE DE L'AUDIT FISCAL.....	21
2-5 : LES OUTILS D'EVALUATION DU CONTROLE INTERNE	38
2-6 : LE MODE DE DECLARATION DE LA TVA ET LES RISQUES AFFERENTS.....	40
2-7 : ELABORATION DU MODELE D'ANALYSE	43
<u>CONCLUSION.....</u>	44

<u>DEUXIEME PARTIE: CADRE PRATIQUE</u>	45
INTRODUCTION.....	46
<u>CHAPITRE 3 : PRESENTATION DE ATABOGA'S</u>	47
3.1 PRESENTATION DE ATABOGA'S « ESCALE 3 »	47
3.2 ORGANISATION	48
<u>CHAPITRE 4 : AUDIT DE LA TVA DE LA SOCITE ATABOGA'S</u>	50
4-1 : LA PRISE DE CONNAISSANCE.....	50
4-2 : APPRECIATION DU CONTROLE INTERNE.....	52
4-3 : LE CONTROLE DES COMPTES.....	62
4-4 : LES RECOMMANDATIONS.....	68
CONCLUSION.....	70
CONCLUSION GENERALE	72
BIBLIOGRAPHIE	
ANNEXES	

INTRODUCTION
GENERALE

CESAC BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

« Chacun reconnaît la nécessité d'une bonne gestion financière, d'une bonne gestion commerciale, d'une bonne gestion sociale ; elles conditionnent le développement voire la survie des entreprises. On doute, en revanche, qu'il puisse y avoir une bonne gestion fiscale; certains la récusent au nom du fatalisme fiscal ; d'autres la réprouvent, la confondant avec la tricherie fiscale. Les plus avisés la pratiquent, qui ne sont ni des fatalistes, ni des tricheurs, mais de bons gestionnaires »¹.

Aujourd'hui, les mesures conjoncturelles à visées économiques ou politiques se multiplient.

L'importance de la fiscalité a été redécouverte parce que, à un certain moment, les allègements d'impôts ont appauvri l'Etat.

Son importance pour les particuliers, nous y sommes sensibilisés car chacun contribue pour sa part dans les prélèvements mis à la charge des ménages.

En cette période de crise, il importe plus que jamais de bien gérer la fiscalité et pour cela, de bien connaître les règles du jeu fiscal. C'est pourquoi la place de la fiscalité dans les études comptables ne peut aller qu'en grandissant. Pas de comptabilité sans fiscalité. Si les matières sont distinctes, elles sont néanmoins étroitement liées.

Matière juridique, le droit fiscal ne relève pas de la pure logique ; c'est un échafaudage de normes hiérarchisées qui se construit en permanence sous l'influence du politique et de l'économique, un produit de l'histoire plus qu'un produit du raisonnement.

Considérée il y a quelques années comme une contrainte qu'il convenait de subir passivement, cette variable juridique est devenue un paramètre nécessaire de la gestion de toute organisation, paramètre dont l'utilisation judicieuse procure une richesse certaine, du fait essentiellement des incidences qu'il peut avoir en termes de trésorerie.

¹ M. Cozian ("La gestion fiscale de l'entreprise", Revue de Jurisprudence Fiscale, n° 5, 1980, pp. 202-206).

PROBLEMATIQUE

La nécessité de bien gérer la fiscalité au niveau de l'entreprise peut ressembler pour un non-initié à un paradoxe. En effet, la fiscalité pourrait être perçue comme un simple instrument technique qui consisterait à appliquer un taux d'imposition à une base imposable.

La réalité est bien plus complexe pour plusieurs raisons :

- le droit fiscal est une matière techniquement complexe ;
- le droit fiscal est fluctuant et les régimes fiscaux résultent le plus souvent d'une superposition chronologique de textes. Une mise à jour permanente des connaissances est donc indispensable dans cette matière ;
- la fiscalité de l'entreprise peut, dans de nombreux domaines, se résumer à un jeu d'option ;
- la doctrine administrative fiscale détient une place très importante et parfois controversée ;
- le juge fiscal arbitre les très nombreuses situations conflictuelles et inspire très souvent le législateur et l'administration fiscale.

Ainsi, les entreprises évoluant dans un environnement où chacune de leurs transactions est régie par cette réalité, traînent des risques fiscaux latents dus à la gestion approximative du département fiscal très souvent inexistant. Cette gestion approximative est souvent due à la négligence et à la méconnaissance des dispositions fiscales des dirigeants et aussi de leur concupiscence à réaliser plus de profit qu'il ne le faut. Il s'ensuit souvent des transgressions conscientes ou inconscientes. Pour palier à tous ces problèmes, l'une des solutions est l'audit fiscal en général et l'audit de la TVA en particulier.

Ce dernier permet de :

- vérifier que l'entreprise ne s'expose pas à des risques fiscaux qu'elle n'aurait pas identifiés ;
- vérifier, que dans le contexte juridique, l'entreprise n'est pas surimposée ;
- rechercher l'adaptation des structures permettant un allègement des impôts.

Délimitation de l'étude

La limitation de notre étude à celle de TVA repose sur le fait que, si elle n'est pas supportée par les entreprises comme le soutient les fiscalistes, elle est cependant plus couramment pratiquée par les entreprises que les autres impôts et rapporte à elle seule «près de la moitié des recettes fiscales de l'Etat » Maurice COZIAN (2005 :263) et aussi de son impact sur la trésorerie de l'entreprise (spéculation sur le montant de la TVA collectée avant son versement).

Objectifs de l'étude

L'objectif principal est d'évaluer l'efficacité de la gestion de la TVA à travers les objectifs spécifiques suivants :

- décrire et analyser la gestion de la TVA telle que pratiquée par ATABOGA'S « ESCALE 3 » ;
- montrer l'importance de la TVA dans la gestion de l'entreprise ;
- vérifier la sincérité et la régularité du solde des comptes « Etats » ;
- vérifier si les moyens mis en œuvre, sont adéquats ;
- proposer un outil de contrôle des comptes « Etats ».

Intérêt de l'étude

L'intérêt de cette étude est de démontrer l'importance de la gestion fiscale dans les entreprises, en particulier celle de la TVA, d'émettre des directives applicables sur le terrain.

Pour la société, cette étude lui permettra de mettre en place un système de gestion adéquate de la TVA afin de maîtriser les risques fiscaux inhérents au secteur d'activité dans lequel elle évolue et de la prise en compte des questions fiscales afin de se préparer aux éventuels contrôles fiscaux.

A travers cette étude, nous voudrions aussi comprendre les mécanismes de la fiscalité en général et ceux de la TVA en particulier. Car pour nous, la carrière d'auditeur que nous voulons entreprendre ne saurait se réaliser sans des connaissances de plus en plus avancées et diversifiées. Les impératifs de ce poste intéressent plusieurs disciplines dont la fiscalité. Nous voudrions aussi avoir une connaissance de la manière dont la démarche classique de l'audit est appliquée à l'aspect particulier de la fiscalité.

Pour les lecteurs, ce mémoire leur sera un référentiel sur la démarche de l'audit de la gestion fiscale. Montrer aux dirigeants d'entreprises son importance en insistant sur le bien fondé de sa mise en œuvre.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

PREMIERE PARTIE :

CADRE THEORIQUE

INTRODUCTION

Au cours de cette partie, nous allons nous familiariser avec les notions théoriques de la gestion fiscale et de l'audit fiscal. Cette familiarisation consistera e la définition de certains concepts afin de faciliter la compréhension de notre étude.

Cette première partie est composée de deux chapitres dont le premier abordera les fondements de la fiscalité, le second traitera la pratique de l'audit de la gestion fiscale.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 1 : LES FONDEMENTS DE LA FISCALITE

Avant de procéder à l'étude des dispositions de la gestion de la TVA, nous débuterons d'abord par des généralités sur la fiscalité par le rappel de quelques notions fiscales.

1-1: LA FISCALITE

Selon le petit Larousse grand format (1996 :441), c'est un « système de perception des impôts ; ensemble des lois qui s'y rapportent ».

DISLE & al (1997 :1), quant à eux définissent l'impôt comme étant « un prélèvement obligatoire, opéré par la puissance publique, non affecté, sans contrepartie et destiné à assurer la couverture et la répartition des dépenses publiques ».

Gaston JEZE, cours de finances publiques, LGDJ, 1936 définit l'impôt comme « une prestation pécuniaire requise des particuliers, par voie d'autorité, à titre définitif, et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques ».

D'après les définitions de ces auteurs, la loi fiscale est impérative et astreint chaque individu à son respect. Mais la fiscalité, comme toute autre discipline juridique, représente une construction cohérente, avec sa logique, ses principes, ses exceptions. L'harmonie n'est pas parfaite et il faut savoir dénoncer les incohérences et les illogismes que l'on relèvera ici ou là.

Cette définition, bien qu'en faisant ressortir les caractéristiques de la fiscalité, est assez générale et ne met pas l'accent sur les activités des entreprises.

WADE et DIEYE (2004) proposent une définition qui semble cadrer avec notre étude qui est d'étudier un impôt qui frappe les activités des entreprises et qui est la TVA. Pour ces auteurs, la fiscalité est l'ensemble des impôts et taxes qui frappent les activités d'une entité donnée.

1-2 : LA CLASSIFICATION DES IMPOTS

Les fondements réels et les caractéristiques des impositions définies au CGI sont très divers. Cela découle de l'évolution historique du système fiscal et de la multiplication des impôts. La volonté politique souvent affirmée d'une simplification ne correspond pas en effet à des impératifs économiques et sociaux toujours plus complexes et incontournables. De ce fait, les critères d'analyse que requiert toute classification sont mêlés, voire enchevêtrés et aucune typologie ne s'impose. Certaines classifications sont toutefois proposées par des auteurs.

BOUVIER (2004 :27), fait référence à la classification technique. Cette classification regroupe les impôts en deux grands groupes à savoir :

- les impôts directs que sont ceux qui sont supportés à titre définitif par le contribuable ;
- les impôts indirects quant à eux sont ceux qui peuvent être répercutés (par l'intermédiaire des prix) sur d'autres contribuables.

Selon GONTHIER & al (2002 :10), cette classification est historiquement celle de l'administration. Toujours retenues dans la présentation de la loi de finances, elle a en outre durant longtemps conditionné des services fiscaux.

Selon cet auteur également, la réorganisation de ces services, réalisée il y a une vingtaine d'année, repose sur une classification plus précise distinguant :

- la fiscalité directe des personnes non commerçantes ;
- la fiscalité directe des entreprises (individuelles et sociétés) ;
- les taxes sur le chiffre d'affaires (TVA notamment) ;
- la fiscalité et les plus-values immobilières ;
- les droits d'enregistrement et de timbre, l'impôt sur la fortune ;
- les impôts directs locaux.

1-3 : LES DISPOSITIONS FISCALES

Compte tenu du temps qui nous est imparti et du domaine assez vaste et complexe de la fiscalité de l'entreprise, cette phase de notre étude ne se reposera que sur les impôts indirects et plus particulièrement sur la TVA. L'obligation de facturation de la TVA est une obligation essentielle dont le non respect est très lourdement sanctionné. Elle résulte de l'article 338 du CGI qui dispose que : « Tout redevable de la taxe qui rend des services à un autre redevable doit lui délivrer une facture ou un document en tenant lieu »

L'alinéa 2 du même article exige que ces factures portent obligatoirement les mentions suivantes :

- le numéro d'identification fiscale de l'entreprise ;
- la date de la facturation ;
- les noms ou raison sociale, adresse géographique et numéro d'immatriculation au registre du commerce du fournisseur ;
- la nature et l'objet de la transaction ;
- le prix hors taxe ;
- le taux et le montant de la taxe due ;
- le montant total dû par le client.

1-3-1 : Le fait générateur et l'exigibilité

La TVA trouve sa singularité dans le mécanisme des déductions.

Le principe des déductions de TVA repose sur le fait d'imputer sur la TVA facturée aux clients, la TVA payée par l'entreprise sur ses achats et de ne reverser que la différence positive.

Cependant le droit à déduction n'est pas général. Il est soumis à des conditions propres à chaque Etat.

Avant de faire ressortir les conditions propres au droit à déduction de la législation fiscale togolaise, nous allons d'abord essayer de définir la notion de fait générateur et celle d'exigibilité.

➤ **Le fait générateur**

Selon COZIAN (2005 :285), le fait générateur est « l'évènement qui donne naissance à la créance fiscale du trésor ». Ainsi, d'après l'article 319 du CGI de la république du Togo, ce fait générateur diffère suivant les opérations réalisées :

- pour les biens meubles corporels et assimilés, par la délivrance des biens ;
- pour les prestations de services, y compris pour les travaux immobiliers, par l'exécution des services ou des travaux ;
- pour les livraisons à soi-même, par la première utilisation du bien ou service ;
- pour les importations, par la mise à la consommation au sens douanier du terme.

➤ **L'exigibilité**

L'exigibilité est selon GONTHIER & al (2002 :41), « le droit que le Trésor public peut faire valoir à un moment donné auprès du redevable pour obtenir le paiement de la taxe ». Cette notion d'exigibilité est importante. En effet, elle permet selon COZIAN (2005 :285):

- à l'assujetti de déterminer à quelle période d'imposition il convient de rattacher les opérations réalisées ;
- au client de déterminer la date à laquelle il peut récupérer la taxe qui lui est facturée.

Fort heureusement au cours de nos recherches, on a eu à remarquer que, fait générateur et exigibilité coïncident fréquemment, notamment dans le régime des livraisons de biens meubles corporels dont relève ATABOGA'S et dans quelques régimes particuliers. En revanche, les deux notions se succèdent par principe dans le régime des prestations de services et dans celui des travaux immobiliers. Dans ce dernier cas, la différence entre la date du fait générateur et celle de l'exigibilité prend de l'importance en cas de modification de législation, par exemple lors d'une modification de taux.

Tableau 1 : Mise en évidence du fait générateur et de l'exigibilité

Opérations	Fait générateur	Exigibilité
Livraison des biens meubles corporels	Délivrance du bien	Délivrance du bien
Prestations de services Travaux immobiliers	Exécution des services ou des travaux	Encaissement du prix sauf option pour les débits
Livraisons à soi-même	Première utilisation	Première utilisation
Importations	Dédouanement	Dédouanement

Source : Nous-mêmes

Les notions de fait générateur et d'exigibilité cernées, nous nous intéresserons à la notion du droit à déduction.

1-3-2 : L'exercice du droit à déduction

En matière de TVA, la législation fiscale togolaise (article 324), dispose d'un principe certain qui est que « la taxe ayant grevé les éléments d'une opération imposable est déductible de la taxe applicable à cette opération ». Si selon ce principe, toute TVA facturée à l'entreprise, à quelque titre que ce soit, ouvre droit à déduction, il n'en reste pas moins que la déduction est subordonnée à un minimum de conditions et qu'elle supporte un certain nombre d'exceptions, sans compter les modalités pratiques auxquelles elle est soumise.

➤ **Les conditions du droit à déduction**

Il existe une condition préalable, de caractère personnel, à savoir que, selon COZIAN (2005 :301), seuls peuvent bénéficier du droit à déduction « les assujettis qui sont réellement redevables de la TVA ». Ainsi selon le CGI de la république du Togo, il faut l'observation des conditions suivantes :

- l'exigence de la qualité de redevable : seuls les contribuables ayant la qualité de redevable et d'assujetti non exonéré bénéficient du droit à déduction.
- les biens et services doivent être nécessaires à l'exploitation et être utilisés exclusivement pour ses besoins.
- les biens et services doivent être affectés à l'exploitation de l'entreprise
- l'exigence d'une justification de l'acquittement de la TVA en amont : la TVA n'est déductible que dans la mesure où elle figure sur un document justificatif : factures, déclaration de l'entreprise (pour les livraisons à soi-même).

En application de ces conditions et certaines dispositions légales expresses, certaines dépenses sont exclues du droit à déduction de la TVA. Il s'agit entre autres :

- des dépenses de logement, de déplacement et de réception ;
- des dépenses relatives aux véhicules de transport de personnes ;
- des biens cédés sans rémunération ou moyennant une rémunération symbolique (cadeaux, libéralités d'une valeur inférieure à 5 000 F) ;
- des services afférents à des biens exclus du droit à déduction.

➤ **Les modalités du droit à déduction**

Selon COZIAN (2005 :309), il existe deux types de modalités :

- Le régime normal : L'imputation.

L'imputation est la règle en matière de déduction ; on fait la soustraction entre la taxe exigible et la taxe déductible au titre de chaque mois et on a un solde. Chacune de ces taxes est inscrite dans des comptes spécifiques. Nous procéderons à des analyses de chacune de ces comptes pour y déceler des risques potentiels.

- Le régime exceptionnel : le remboursement.

Le remboursement intervient lorsqu'une entreprise se trouve en situation de crédit de taxe. En effet, pour de nombreuses entreprises la mise en évidence d'un crédit est exceptionnelle et découle d'un décalage entre les achats et ventes, compensé au cours de la période suivante. Mais il en est d'autres fortement pénalisées par une telle avance faite au Trésor public pour des montants importants et sur une longue durée. Il s'agit notamment de celles qui ont réalisé d'importants investissements ou (et) dont l'activité est principalement soumise au taux réduits ou spécifiques alors qu'elles utilisent des biens et services taxés au taux normal. C'est également le cas des entreprises qui ne collectent pas de TVA sur leurs ventes à l'étranger.

1-3-3 : Limitation du droit à déduction

Conformément à l'article 326 du CGI, la TVA ayant grevé l'acquisition des biens et services est :

- déductible en totalité, lorsqu'ils concourent à la réalisation d'affaires imposables ou à des exportations ;
- déductible partiellement, lorsque ces biens et services ne concourent pas en totalité à des affaires imposables ou à des exportations ;
- exclue du droit à déduction lorsqu'ils concourent à la réalisation d'affaires non imposables ou lorsque le chiffre d'affaires est réduit à une marge autorisée, déterminée par un arrêté du Ministre chargé du commerce.

1-3-4 : Régularisation des déductions opérées

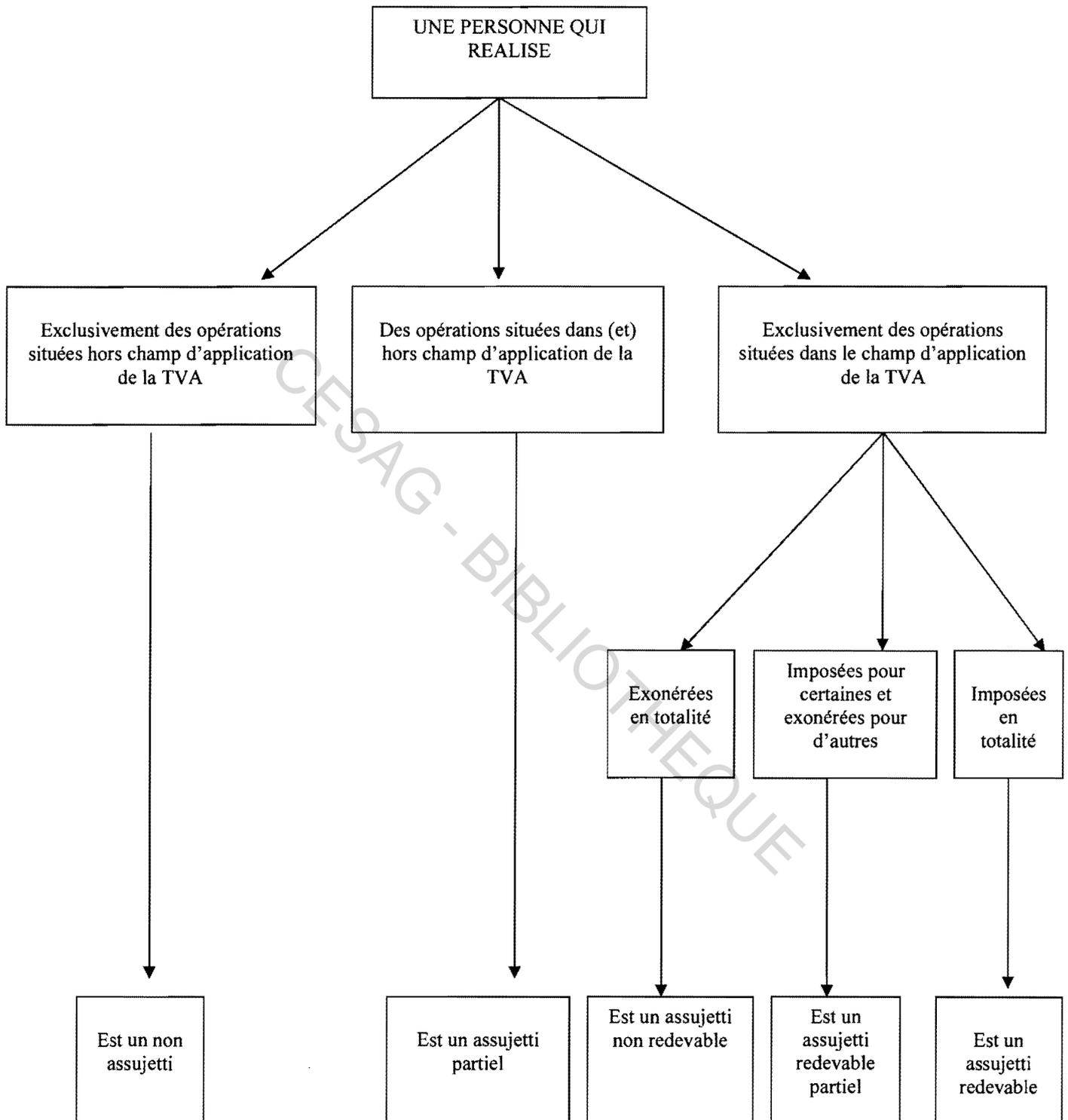
Les déductions régulièrement opérées sont en principe définitives. Il en est de même d'une impossibilité de déduction. Mais les règles de déductibilité étant fondées principalement sur l'affectation des éléments concernés à une activité taxable, il est logique qu'une modification ultérieure des conditions de leur utilisation entraîne une régularisation des déductions initiales.

Ainsi l'article 329 du CGI de la république du Togo dispose qu'en cas de modification intervenue dans l'activité de l'entreprise, notamment la cessation d'activité, la destruction, le vol ou la disparition justifiée ou non du bien, la cession séparée à titre onéreux ou gratuit d'éléments d'actif, l'abandon de la qualité de redevable de la TVA, l'affectation d'un bien à une activité ou à un usage n'ouvrant pas droit à déduction, le changement de réglementation, les redevables doivent reverser :

- s'il s'agit de biens non soumis à amortissement, le montant des taxes déduites lors de l'acquisition de ces biens, à concurrence de la partie restant en stock à la date de l'évènement motivant la remise en cause de la déduction ;
- s'il s'agit de biens amortissables, une fraction de la même taxe calculée au prorata du temps d'amortissement restant à courir.

Le reversement est effectué par le redevable dans les vingt jours qui suivent l'évènement ayant motivé la remise en cause du droit à déduction.

Figure 1 : Notion d'assujetti partiel et de redevable partiel



Source : MIDIOHOUAN (2004 :143)

1-3-4 : Fonctionnement des comptes

Il apparaît clairement que l'entreprise redevable de la TVA a non seulement un devoir vis-à-vis de l'Etat (collecter la taxe) mais aussi le devoir de déduire (récupérer) la taxe qu'elle-même aurait supportée en amont ; l'exercice de ce droit dont nous avons eu à traiter plus haut, peut l'amener à détenir un crédit de taxe qui est une créance sur l'Etat. Il convient donc pour l'entreprise de maîtriser le mécanisme à travers une comptabilisation assez claire, correcte et probante de la TVA. Ainsi nous procéderons à l'étude des différents comptes intervenant lors du droit à déduction.

➤ Le compte 443 : Etat, TVA facturée

La taxe facturée aux clients correspond à une dette due au trésor public et doit être inscrite dans l'un des sous-comptes du compte principal qui sont ci-après :

- 4431 : TVA facturée sur vente ;
- 4432 : TVA facturée sur prestations de services ;
- 4433 : TVA facturée travaux ;
- 4434 : TVA facturée sur production livrée à soi-même ;
- 4435 : TVA sur factures à établir.

Le taux applicable à toutes les activités et à tous les produits à l'exception de ceux exonérés est un taux unique de 18% en vertu de l'article 323 du CGI de la république du Togo.

➤ Le compte 445 : Etat, TVA récupérable

La taxe déductible constitue une créance sur le trésor à inscrire dans l'un des sous-comptes du compte principal que voici :

- 4451 : TVA récupérable sur immobilisations ;
- 4452 : TVA récupérable sur achats ;
- 4453 : TVA récupérable sur transport ;
- 4454 : TVA récupérable sur services extérieurs et autres charges ;
- 4455 : TVA récupérable sur factures non parvenues ;
- 4456 : TVA transférée par d'autres entreprises.

Cette taxe est celle liée aux dépenses de l'entreprise.

Toutefois, la taxe non déductible supportée par l'entreprise est considérée en tant que telle comme un élément du coût d'acquisition d'une immobilisation, ou une charge incorporée dans le coût d'achat du bien ou service acheté.

➤ **Le compte 444 : Etat, TVA due ou crédit de TVA**

Le solde de la différence entre la taxe facturée et la taxe déductible conduit à deux situations :

- Le solde positif constitue une dette que l'entreprise aura à verser à l'Etat. Il sera enregistré dans le sous-compte 4441 Etat, TVA due.
- Le solde négatif constitue une créance de l'entreprise sur l'Etat. Il sera enregistré dans le sous-compte 4449 Etat, crédit de TVA à reporter.

CONCLUSION

Ce chapitre, consacré aux fondements de la fiscalité, nous a permis de mieux cerner le concept de fiscalité et d'analyser les dispositifs de contrôle interne permettant une bonne gestion fiscale. Il nous aidera aussi à concevoir notre modèle d'analyse.

CHAPITRE 2 : PRATIQUE DE L'AUDIT DE LA GESTION FISCALE

Ce chapitre présentera l'audit de la gestion de la TVA, ses techniques ainsi que la méthodologie utilisée.

2-1 : LA GESTION FISCALE

Selon DUHEM & al (1996 :10), gérer la fiscalité c'est « choisir parmi les choix fiscaux offerts à l'entreprise en tenant compte de divers paramètres :

- les textes fiscaux (articles du CGI, doctrine administrative, jurisprudence...);
- la spécificité de chaque entreprise ; il s'agit pour chaque société d'analyser ses conditions particulières d'exploitation ;
- la notion de risque fiscal (en veillant à ne pas confondre risque fiscal et fraude fiscale).

La gestion fiscale suppose la maîtrise des meilleures dispositions de la législation fiscale en vigueur dont peut bénéficier le contribuable et des avantages fiscaux ignorés.

Par ailleurs la gestion fiscale n'est pas indépendante. Il existe aussi dans l'entreprise des contraintes importantes de nature économique, financière, juridique. Bien souvent la gestion fiscale de l'entreprise n'est ou ne devrait être qu'accessoire. C'est-à-dire qu'elle devrait être effectuée sur la base d'objectifs commerciaux et économiques déjà établis.

2-2 : L'AUDIT FISCAL

L'audit fiscal qui peut intervenir à la clôture de l'exercice ou à tout moment de l'année consiste ; selon BURNER & al (1991 :33), à « se prononcer sur l'ensemble des structures fiscales d'une entité et leur fonctionnement. C'est la fiscalité dans l'entité sous toutes ses formes qui est soumise à un examen critique ». Ainsi dans cette perspective, CHADEFAX (1987) distingue deux objectifs que poursuit l'audit fiscal : le contrôle de la régularité et le contrôle de l'efficacité.

Le contrôle de la régularité consiste à s'assurer que l'entreprise, au cours de l'exercice, a respecté les dispositions fiscales auxquelles elle est soumise dans le fonds et dans la forme notamment en matière de délai, de taux et d'exonération.

Le contrôle d'efficacité consiste à mesurer l'aptitude de l'entreprise à mobiliser les ressources du droit fiscal dans le cadre de sa gestion, afin de concourir à la réalisation des objectifs de politique générale qu'elle s'est assignée.

L'audit fiscal vise dans ce cas un examen critique de la situation fiscale d'une entreprise en vue de formuler une appréciation. L'objectif est de savoir si les dispositions fiscales ont été respectées au cours de la période sous audit et de se rassurer que l'entreprise ne court aucun risque de redressement fiscal.

La TVA est un impôt que l'entreprise ne supporte pas. Elle est à la charge du consommateur final. L'entreprise n'est qu'un canal ou un instrument de collecte de la TVA. Les choix qui lui sont offerts en matière de gestion de la TVA sont limités ou inexistant. Les entreprises sont soumises ou elles ne le sont pas. Lorsqu'elles sont soumises, elles le sont totalement ou partiellement. Cette classification d'être soumise ou de ne pas l'être, d'être partiellement ou totalement soumise est fonction de la mission et de l'objet de chaque entreprise. La TVA dans ce contexte est soit récupérée soit comptabilisée dans le coût d'achat des biens. Il s'agira pour l'auditeur de déterminer les zones à risque à partir d'une démarche méthodologique appropriée. La marge de manœuvre de l'entreprise étant limitée nous avons jugé utile de nous limiter à l'étude du contrôle de la régularité de la TVA. Cette étude consistera à contrôler non seulement les comptes de la TVA mais aussi les comptes auxquels elle se rapporte.

2-3 : LA FORMULATION DE LA DEMANDE

L'audit financier en général et l'audit fiscal en particulier peut être demandé par différentes personnes qui s'intéressent à la vie de l'entreprise. CHADEFAX (1987) distingue deux catégories de personnes qui peuvent demander un audit fiscal :

- Le client ou l'entité ;
- Le commissaire aux comptes.

A ces deux catégories de personnes citées par cet auteur, on peut aussi ajouter la DGI.

2-3-1 : Le client ou l'entité

Dans cette catégorie, l'auteur fait référence aux dirigeants de l'entreprise et aux futurs associés et partenaires financiers.

Pour mieux cerner le passif de l'entreprise et Les risques éventuels en vue d'améliorer la gestion financière prévisionnelle, les responsables de l'entreprise peuvent demander un audit fiscal. L'ignorance d'un passif fiscal latent peut exposer l'entreprise à d'énormes pénalités et amendes.

Les futurs associés et partenaires financiers, dans le souci d'une meilleure connaissance de la situation financière et de la rentabilité de l'entreprise dont ils veulent acquérir des actions, peuvent demander un audit fiscal afin de mieux déterminer le risque auquel ils s'exposent, la valeur de l'entreprise et par conséquent le prix des actions.

2-3-2 : Le commissaire aux comptes

Selon l'article 712 de l'OHADA, le commissaire aux comptes « a pour mission permanente à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les valeurs et les documents comptables de la société et de contrôler la conformité de sa comptabilité aux règles en vigueur ». En effet, sa mission comporte des obligations envers les associés et en contrepartie, certaines prérogatives lui sont accordées. Ainsi lorsqu'il constate au cours de ses investigations des irrégularités ou incohérences qui peuvent lui donner des doutes quant à l'aptitude de l'entreprise à respecter la législation fiscale, il peut demander un examen approfondi de la situation fiscale de la société.

Rappelons aussi que quel que soit l'instigateur de l'audit fiscal, la de mande de la mission est matérialisée par une lettre de mission qui détermine les termes de référence. Ces termes de références décrivent les objectifs et les conditions d'exécutions de la mission.

2-3-3 : La DGI

La procédure de vérification intervient lorsque l'administration des impôts constate une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base de calcul des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes quelconques dus en vertu des dispositions du CGI.

Pour procéder à cette vérification, l'administration des impôts envoie au contribuable un **avis de vérification** comportant sous peine de nullité de toute la procédure les mentions obligatoires suivantes :

- nom, prénoms, adresse ou raison sociale du contribuable ;
- nom, prénoms, signature, date et heure de passage des vérificateurs ;

- la nature du contrôle (partiel ou général) ;
- les exercices ou périodes soumis au contrôle ;
- enfin la garantie pour le contribuable de se faire assister par un conseil de son choix.

2-4 : LA DEMARCHE DE L'AUDIT FISCAL

L'audit fiscal, dans ce contexte, se fera d'une part conformément aux normes internationales généralement admises d'audit financier et comptable et en respect des principes comptables, d'autre part en respect de la réglementation fiscale en vigueur de chaque pays membre de l'UEMOA étant donné que l'harmonisation de la fiscalité dans cette union est toujours au stade de projet. Pour rendre notre travail plus accessible afin d'enlever toute ambiguïté, nous nous référerons uniquement à la législation fiscale togolaise.

2-4-1 : La Prise de connaissance

Les missions d'audit fiscal sont le plus souvent spécialisées. Cependant, la pratique efficace de l'audit nécessite de la part de l'auditeur une excellente connaissance générale de l'entreprise, indispensable tant à l'orientation qu'à la réalisation des recherches. C'est dans cet ordre d'idées qu'Alain Mikol (1998 :123), ajoute que « la prise de connaissance générale de l'entité a pour but de comprendre le contexte dans lequel elle évolue et de la situer dans son environnement économique, social et juridique ».

Selon DUHEM & al (1996 :223), deux types de travaux préliminaires sont nécessaires lors d'un audit fiscal :

- **Une approche globale du régime et des obligations fiscales de l'entreprise :**
cette approche se déroule généralement sur cinq phases selon le même auteur :
 - L'environnement juridique et matériel de l'entreprise : cette première phase, très généraliste, est cependant essentielle. En effet il est capital pour l'auditeur de déterminer parfaitement le type d'entreprise dans laquelle il doit effectuer sa mission ;

- La connaissance des documents juridiques, comptables et de gestion : il s'agit de recenser et d'examiner l'ensemble des documents juridiques, comptables et de gestion de l'entreprise, susceptibles d'avoir des incidences fiscales ;
- La connaissance des obligations propres à l'entreprise : cette phase a pour objet de permettre à l'auditeur de mettre à jour ou de compléter ses connaissances techniques dans certains domaines particuliers ;
- L'utilisation du contrôle interne : une partie des missions de l'auditeur a peut-être déjà été réalisée dans le cadre du contrôle interne. L'auditeur pourra alors s'appuyer partiellement sur les tâches déjà effectuées. L'existence d'un contrôle interne fort laissera présumer un enregistrement correct des différentes données autorisant l'auditeur à alléger certains contrôles matériels ;
- Les caractéristiques fiscales de l'entreprise : cette phase permettra d'identifier les incidences fiscales liées à la structure juridique et à l'activité exercée par l'entreprise et aussi les avantages fiscaux dont l'entreprise a bénéficié ou aurait pu bénéficier.

➤ **Une évaluation globale du risque fiscal** : cette évaluation peut être effectuée d'une manière statistique en ce qui concerne le risque.

Dès lors, il serait intéressant d'analyser les antécédents fiscaux de l'entreprise et l'utilisation de l'analyse financière réalisée à partir des déclarations souscrites par l'entreprise permet de s'assurer d'une certaine cohérence interne et d'effectuer des comparaisons avec des normes sectorielles.

Cependant l'auditeur étant généralement un agent externe au service qu'il contrôle ne peut y accéder sans une autorisation préalable ou une invitation. Cette invitation est généralement connue sous le terme d'ordre de mission, et est donnée par les responsables de l'entité sur différentes initiatives qu'il nous convient d'étudier.

2-4-2 : Evaluation du contrôle interne

L'appréciation du contrôle interne est primordiale pour la réussite d'une mission d'audit fiscal. Cette appréciation, à elle seule, témoigne de la nécessité pour un auditeur d'effectuer une analyse exhaustive des procédures avant de s'attaquer à l'examen des comptes. Celle-ci permet de mieux appréhender les différents comptes à explorer au lieu de se lancer dans un contrôle de tous les comptes sans objectif précis. Une mission d'audit

sans l'appréciation du contrôle interne court vers un échec. Cette notion de contrôle requiert une attention particulière.

Déjà en 1977 lors de son congrès annuel, l'OEC² définissait le contrôle interne comme « l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information d'une part et de l'autre, l'application des instructions de la direction, et de favoriser l'amélioration des performances ». Cette définition un peu généraliste n'indique pas clairement qui élabore les procédures et doit les appliquer. Pour enlever cette équivoque, l'IFACI³ l'a défini comme « un processus mis en œuvre par les dirigeants et le personnel d'une organisation, à quelque niveau que ce soit, destiné à leur donner en permanence une assurance raisonnable que les opérations sont réalisées, sécurisées, optimisées et permettent à l'organisation d'atteindre ses objectifs de base, de performance, de rentabilité et de protection du patrimoine ; les informations financières sont fiables ; les lois, les réglementations et les directives de l'organisation sont respectées »

Cette définition diffère peu de celle énoncée par l'AICPA⁴ qui retient que le contrôle interne est « formé de plans d'organisation et de toutes les méthodes et procédures adoptées à l'intérieur d'une entreprise pour protéger ses actifs, contrôler l'exactitude des informations fournies par la comptabilité, accroître le rendement et assurer l'application des instructions de la direction ».

L'IAAS⁵, dans le souci d'harmoniser des normes d'audit, retient à travers sa norme 400 que « le système de contrôle interne est l'ensemble des politiques et procédures mises en œuvre par la direction d'une entité en vue d'assurer, dans la mesure du possible, la gestion rigoureuse et efficace de ses activités. Ces procédures impliquent le respect des politiques de gestion, la sauvegarde des actifs, la prévention et la détection des fraudes et des erreurs, l'exhaustivité des enregistrements comptables et l'établissement en temps voulu d'informations financières stables. »

² Organisation des experts comptables (France)

³ Article 5 des statuts de l'IFACI

⁴ American Institute of Certified Public Accountants (USA)

⁵ International Auditing and Assurance Standard Board.

Toutes ces définitions aussi multiples et diverses qu'elles soient montrent l'importance de préserver le patrimoine de l'entreprise à travers les termes qui reviennent à chaque fois : protection, sauvegarde, procédures, méthodes et organisations.

Malgré la pluralité de ces définitions, les objectifs d'un bon contrôle interne restent uniques.

2-4-2-1 : Objectif du contrôle interne

Ces différents objectifs ne sont que les différents points communs à toutes ces définitions citées et qui sont d'origines diverses. Ainsi un bon contrôle interne doit répondre aux exigences suivantes :

- application des instructions de la direction ;
- favoriser les performances de l'entreprise ;
- protection du patrimoine ;
- fiabilité de l'information.

On peut ajouter également que l'évaluation du contrôle interne permet à l'auditeur de planifier sa mission et concevoir une approche d'audit efficace. De même, elle lui permet d'évaluer le risque d'audit et définir les procédures visant à le réduire à un niveau acceptable.

Dès lors, l'auditeur, pour atteindre le but qu'il s'est fixé pour la réussite de sa mission, doit pouvoir vérifier si les procédures analysées permettent d'aboutir à ces résultats. Pour effectuer cette vérification, une certaine démarche peut être adoptée.

2-4-2-2 : La prise de connaissance de l'existant

L'acte uniforme OHADA portant harmonisation des comptabilités fait obligation aux entreprises, pour un bon système de contrôle interne, d'avoir un manuel de procédures. En effet, en son article 16, l'acte dispose que « pour maintenir la continuité dans le temps de l'accès à l'information, toute entreprise établit une documentation décrivant les procédures et l'organisation comptables. Cette documentation est conservée aussi longtemps qu'est exigée la présentation des états financiers successifs auxquels elle se rapporte. »

La prise de connaissance de l'existant est une phase très importante d'autant plus qu'elle permet à l'auditeur d'avoir une connaissance suffisante de l'environnement juridique et matériel de l'entreprise, d'avoir une connaissance des documents juridiques, comptables et de gestion, d'avoir une connaissance des obligations propres à l'entreprise et une bonne vision du contrôle interne. Pour atteindre cet objectif, l'auditeur peut recourir à :

- La collecte des rapports d'audit antérieurs ;
- L'analyse du manuel de procédures s'il existe ;
- La consultation de base documentaire (budget par exemple) ;
- La description des systèmes d'information de la gestion de la TVA ;
- L'organigramme de l'entité auditée. (Olivier Leman ; 1995 :43).

L'auditeur pourrait aussi s'entretenir avec le personnel et établir un questionnaire de prise de connaissance.

2-4-2-3 : L'analyse de l'existant

Cette phase appelle à une reprise et à une exploitation de toutes les informations recueillies au cours de la première phase. Pour GRAND & al (1999 :80), cette phase pourrait s'effectuer à l'aide du QCI ou mieux, à l'aide de la méthode de point de contrôle, qui est constituée de trois étapes :

- Le recensement des objectifs que l'on désire atteindre par l'intermédiaire du contrôle interne ;
- La description des moyens par lesquels l'entreprise assure l'objectif défini précédemment ;
- L'évaluation.

Une fois les points forts identifiés, leur existence théorique doit être confirmée par des tests de conformité.

2-4-2-4 : Les tests de conformité

Les tests de conformité selon SIMON et al (1997 :211), est pour l'auditeur de s'assurer, une fois connue les procédures, qu'il les a correctement appréhendées et qu'elles sont

appliquées dans l'entreprise ; il cherche aussi à vérifier qu'il n'existe pas d'autres procédures informelles qui seraient pratiquées dans l'entité.

2-4-2-5 : L'évaluation préliminaire du contrôle interne

Le contrôle interne dans une entreprise doit permettre la régularité et la sincérité de l'information financière. Ainsi, l'auditeur, assuré dès lors de disposer d'une description fidèle des procédures l'entreprise, peut porter un jugement sur le contrôle interne, en cherchant à mettre en évidence ses points forts et ses points faibles :

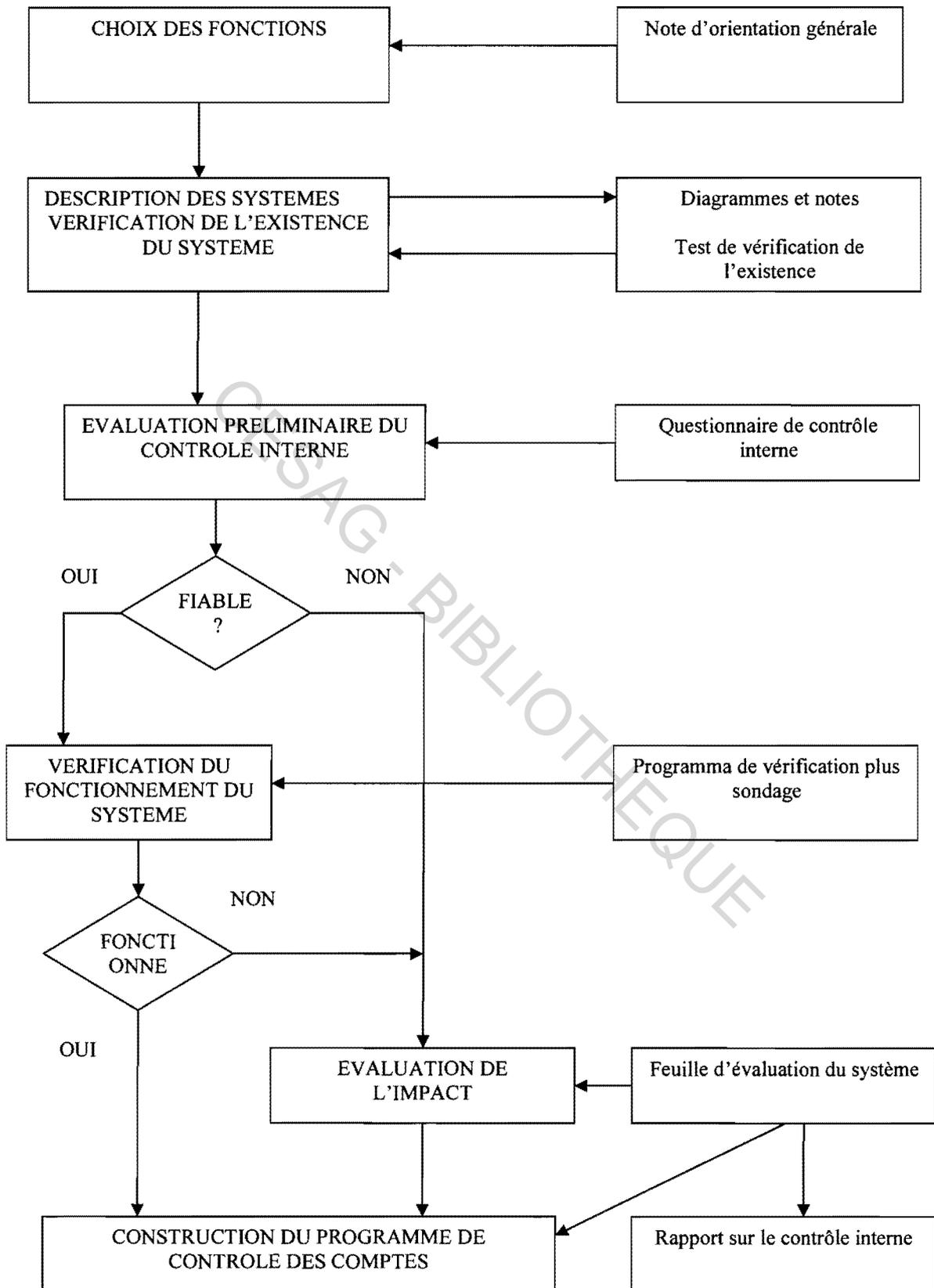
- Les points forts sont les dispositions de contrôle qui garantissent, dans la perspective d'un audit financier, une comptabilisation correcte ou, dans la perspective d'un audit fiscal, un respect des dispositions fiscales.
- Les faiblesses sont les aspects qui font naître un risque d'erreur ou de fraude ou d'absence d'économie-efficience-efficacité (audit opérationnel).

Une fois les points forts identifiés, leur existence théorique doit être confirmée par des tests de permanence pour qu'ils puissent être définitivement acceptés comme tels.

2-4-2-6 : L'évaluation définitive du contrôle interne

Cette phase n'est tout autre que le rapport sur le contrôle interne. Une fois la confirmation obtenue de la permanence des procédures, l'auditeur peut établir son diagnostic. Il nuancera les faiblesses, en les différenciant selon qu'il s'agit de lacunes, de défauts de conception, ou selon qu'il s'agit de défaillance dans l'application de procédures que l'on peut juger bonne. Aussi l'auditeur devra dans le cas où plusieurs transactions ne respectent pas une étape donnée, selon BURNER & al (1991), en tenir compte pour modifier et adapter sa description des procédures.

Figure 2 : Démarche générale de l'appréciation du contrôle interne



Source : BURNER & al (1992 :117)

2-4-3 : L'Examen des comptes

Cette étape constitue la partie opérationnelle de la mission d'audit. C'est ici que les informations recueillies lors de la revue analytique et de l'évaluation du contrôle interne seront utilisées par l'auditeur. Elle correspond au contrôle rigoureux et exhaustif des comptes sur lesquels pèsent de lourdes présomptions d'anomalies détectées.

Pour illustrer la manière de mener le contrôle des comptes, nous nous baserons sur cette définition de Armand DAYAN & pour qui « le contrôle des comptes consiste à vérifier des chiffres des comptes annuels avec divers justificatifs qui vont servir de preuves : actes notariés, facture d'achat ou de paie, bons de commande ou de livraison, etc. Le contrôle direct des comptes revient toujours à justifier un chiffre par une pièce comptable ou par tout autre élément ». Ainsi pour SIMON & al (1997 :212), il faut distinguer selon que la phase précédente a conclu à un contrôle interne fort ou faible.

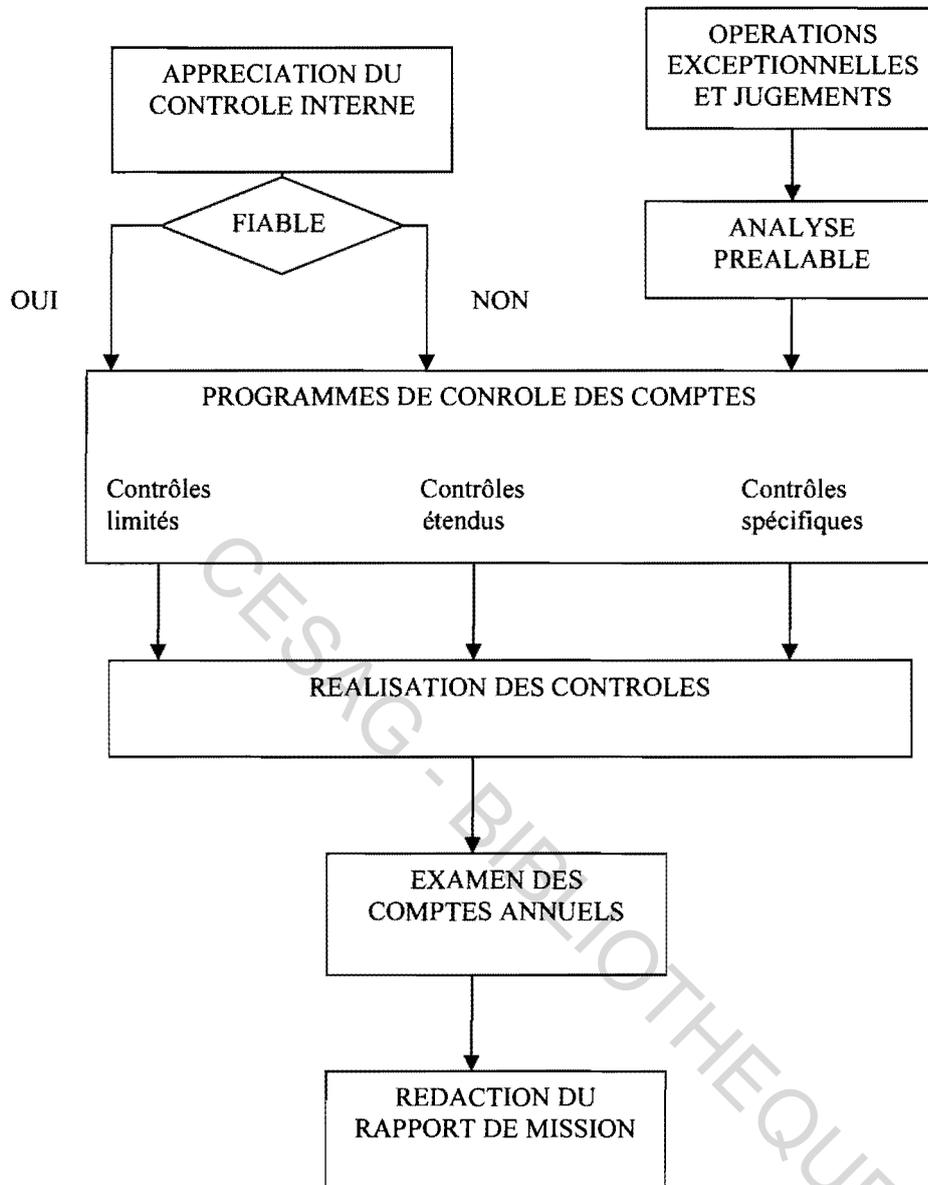
2-4-3-1 : La situation en cas d'un contrôle interne satisfaisant

Dans une telle hypothèse, l'auditeur considère qu'un bon contrôle interne doit engendrer une comptabilité de bonne qualité. Il se limite à vérifier les opérations de clôture, à s'assurer du caractère vraisemblable des soldes (audit analytique), à procéder à des tests de validation. Ces tests se réalisent par des outils de validation cités plus bas.

2-4-3-2 : La situation en présence d'un contrôle interne faible

Les faiblesses détectées conduisent l'auditeur, selon leur degré de gravité, à des tests de validation plus étendus, c'est-à-dire à examiner des aspects qu'il aurait négligés en présence d'un bon contrôle interne, et à approfondir les tests que, dans ce cas, il aurait mis en œuvre. Selon les résultats obtenus à ces tests, l'auditeur adaptera son programme soit en concluant à une certaine fiabilité de la comptabilité, soit au contraire en procédant à une révision des comptes. L'auditeur termine cette phase en s'assurant qu'aucun événement survenu depuis la clôture de l'exercice n'est susceptible de remettre en cause son opinion, en vérifiant la présentation des états financiers et la conformité avec les principes fiscaux dont relève l'entreprise. Pour bien appréhender cette étape, l'auditeur est contraint selon SIMON & al (1997 :212), de procéder à un contrôle analytique.

Figure 3 : Démarche du contrôle des comptes



Source : BURNER & al. (1992 :129)

2-4-3-3 : Contrôle des comptes de TVA

Pour rendre notre étude plus accessible, nous nous proposons de faire les analyses dans des tableaux conçus à cet effet :

Tableau 2 : Contrôle des comptes

➤ Au cours des acquisitions d'immobilisations

N°	Eléments de contrôle	Objectifs de contrôle	Moyens de contrôle
1-	Bâtiments et constructions	<p>-S'assurer que les livraisons à soi-même de construction d'exploitation qui n'ouvrent pas droit à déduction de la tva soit par nature (Bureaux administratifs et commerciaux) soit par affectation (construction à caractère industriel affectées à une activité exonérée) sont soumises à la tva.</p> <p>-S'assurer que la base imposable est égale au prix de revient des constructions. La tva qui grève les constructions à usage industriel est déductible. Par contre n'est pas déductible celle qui grève les constructions de bureaux administratifs et commerciaux.</p> <p>-Vérifier que la tva qui grève ces diverses immobilisations a été récupérée à bon droit ou non.</p> <p>-Vérifier que la tva a été déduite à 100% si le chiffre d'affaires est intégralement assujetti à la tva.</p> <p>-Au prorata si son chiffre d'affaires est partiellement soumis à la tva.</p>	<p>Voir le compte 722</p> <p>Voir la comptabilité analytique constructions.</p> <p>Examiner la nature et l'affectation des biens.</p>

<p>2-</p>	<p>Matériel</p>	<p>-Si l'entreprise fabrique pour elle-même du matériel, s'assurer que les livraisons à elle-même de matériel qui n'ouvre pas droit à déduction de tva soit par nature, soit par affectation sont soumis à la tva.</p> <p>-S'assurer de la régularité de la base imposable. La tva qui grève le matériel est en général déductible par nature à moins que ces éléments n'aient pas de rapport avec l'objet social ou soient affectés à des biens n'ouvrant pas droit à déduction ou encore à une activité non taxable.</p> <p>-S'assurer que le tva a été déduite à bon droit.</p> <p>-S'assurer que la tva a été récupérée à 100% si le CA de l'entreprise est entièrement assujetti à la tva.</p> <p>-Au prorata si le CA est partiellement assujetti.</p> <p>L'entreprise ayant un CA partiellement assujetti à la tva récupère la TVA qui a grevé le matériel selon un prorata déterminé</p>	<p>Rapprochement des factures d'achat du compte 445. Voir également le compte 23.</p> <p>Rapprocher la tva sur facture de la tva figurant aux comptes 445.</p>
-----------	-----------------	--	--

		<p>à partir des résultats de l'exercice précédent ou des prévisions d'exploitation selon qu'il s'agit d'entreprise déjà en activité ou non, à charge pour elle de régulariser en fin d'exercice en effectuant un complément de déduction si la variation du prorata est négative, ou un reversement aux impôts si la variation est positive.</p>	<p>La tva récupérable au prorata est éclatée en deux :</p> <p>la partie non récupérable est incorporable dans le compte 24 ;</p> <p>la partie récupérable est comptabilisée dans le compte 445.</p>
--	--	--	---

Source : nous-mêmes.

- Au cours des achats de marchandises et matières premières

N°	Objectifs de contrôle	Moyens de contrôle
	<p>Montants des achats</p> <p>. S'assurer que le montant des achats comprend les prix d'achats et les frais accessoires d'acquisition (frais de transport et de manutention, d'assurance des marchandises et des frais de douane).</p>	<p>Le montant des achats est enregistré selon le SYSCOHADA dans les comptes 601 à 608 l'exception du compte 605.</p>

➤ Les dépenses des frais généraux

N°	Eléments de contrôle	Objectifs de contrôle	Moyens de contrôle
1-	Sous-traitance	Lorsqu'un travail facturé par un assujetti est effectué en tout ou partie par un autre assujetti, la tva grevant la facture de ce dernier est déductible au titre de la déduction physique chez le premier assujetti.	Voir compte 621
2-	Locations et charges locatives	<p>S'il s'agit d'une location en meublée, c'est-à-dire meuble, meubles ou matériels industriels compris, la tva est récupérable par l'entreprise à condition que la location porte sur des locaux industriels (à l'exclusion des locaux commerciaux).</p> <p>Si la location en meublé est mixte c'est-à-dire qu'elle porte sur des locaux industriels et commerciaux, il y a lieu de faire une ventilation de la tva à récupérer.</p> <p>*Vérifier que la tva a été régulièrement récupérée.</p>	Voir compte 622
3-	Redevance de crédit-bail	<p>Au cas où :</p> <p>l'entreprise est assujettie à la tva,</p>	Voir la facture, la déclaration de TVA du mois concerné et le compte 623

		<p>la location porte sur un bien ouvrant droit à déduction,</p> <p>la location est grevée de tva.</p> <p>S'assurer que l'entreprise locataire a récupérée la tva.</p>	
4-	Entretiens, réparations et maintenance	<p>-Si les frais d'entretiens et de réparations sont grevés de tva, s'assurer que cette tva a été récupérée ou non à bon droit.</p> <p>NB : les machines d'une façon générale ouvrent droit à déduction de tva à condition qu'elles soient utilisées à réaliser un chiffre d'affaires taxable.</p> <p>Les véhicules de transport de personnes et de marchandises n'ouvrent pas droit à déduction.</p> <p>-Si la facture d'entretien et de réparation concerne des machines utilisées à la fois pour un chiffre d'affaires taxable et non taxable, s'assurer que la tva déductible n'a pas été récupérée</p>	<p>Vérifier que l'entreprise elle-même est assujettie à la tva et que les biens à récupérer ouvrent droit à déduction.</p> <p>Voir la facture fournisseur ;</p> <p>Les comptes 624 et 445, la tva étant récupérée au prorata, elle est éclatée en deux.</p> <p>Vérifier que la partie non récupérée est incorporée dans le compte 624, la partie récupérable est isolée dans le compte 445.</p> <p>Voir la facture fournisseur.</p>

		<p>intégralement mais au prorata.</p> <p>-Si dans les réparations est comprise la fourniture de pièces détachées, s'assurer la correcte interprétation du régime fiscal de ces pièces détachées.</p>	
--	--	--	--

Source : nous-mêmes

- Le contrôle de la régularité des déductions effectuées

Après la considération générale, un supplément de contrôle incombe à l'auditeur. Il s'agira pour lui d'apprécier la régularité des déductions effectuées :

N°	Objectifs de contrôle	Moyen de contrôle
	<p>1°) Frais généraux ouvrant droit à déduction</p> <p>S'assurer que la tva qui a été déduite concerne des frais ouvrant droit à déduction.</p> <p>S'assurer que toute la tva récupérables sur fournitures et services enregistrée dans le compte 4454 a été effectivement récupérée lors des déclarations mensuelles.</p> <p>S'assurer que tous les frais ouvrant droit à</p>	<p>Apprécier l'objet des factures dont les montants de tva sont enregistrés dans le compte 4454</p> <p>Rapprocher les comptes 4454, et le comptes 621, 622, 623, 624.</p>

<p>déduction de l'exercice en révision ont fait l'objet d'une récupération de tva.</p> <p>2°) Contrôle du montant de tva récupéré</p> <p>si le chiffre d'affaires de l'entreprise est entièrement assujetti à la tva, s'assurer qu'elle récupère la tva déductible à 100%.</p> <p>Si son chiffre d'affaires est partiellement assujetti à la tva, s'assurer que l'entreprise récupère la tva déductible sur les frais au prorata de la valeur des produits soumis à cette taxe.</p>	<p>Faire à partir des factures la liste des frais ouvrant droit à déduction et comparer avec celles dont la tva a été enregistrée dans des comptes 4454.</p> <p>Rapprocher la tva sur facture à la tva figurant au compte 4454.</p> <p>La TVA récupérée au prorata est éclatée en deux :</p> <p>La partie non récupérable est incorporée aux comptes de charges correspondants : 621 ; 622, 623 et 624</p>
---	--

Source : Bernard GOVEI (2000 :99)

➤ Le contrôle des opérations de cessions d'immobilisations

Selon le système comptable OHADA, le compte 82 « produits des cessions d'immobilisations » peut être contrôlé à partir :

- des factures de cession d'immobilisations ;
- des commissions et des frais de ventes.

Il importe aussi de vérifier les comptes :

- 81 : valeurs comptables des cessions d'immobilisations
- 2... : le compte d'immobilisation concerné.

Ensuite, il faut voir le tableau d'amortissement du bien pour s'informer sur sa durée d'amortissement restant avant sa sortie de l'actif.

2-5 : LES OUTILS DE COLLECTE DE L'INFORMATION

L'évaluation du dispositif du contrôle interne se réalise en plusieurs étapes. Ainsi, l'auditeur utilise plusieurs outils au cours de sa mission. Ces outils peuvent se résumer en trois groupes :

- Les outils de collecte de l'information ;
- Les outils d'analyse de données ;
- Les outils de formalisation des travaux.

2-5-1 : Les outils de collecte de l'information

Cette catégorie d'outils regroupe essentiellement :

- **Le QPC** : il reprend les questions que se pose l'auditeur sur l'entité à auditer (connaissance socio-économique, fonctionnement etc.) afin de se familiariser avec cette entité.
- **L'observation physique** : il consiste à aller constater ce qui se passe sur le terrain. Elle peut concerner un processus, un bien, un document etc. En audit de la TVA, l'inventaire a pour objectif de s'assurer que les biens de l'entreprise n'ont pas changé d'utilisation. Auxquels cas, il y a lieu de procéder aux régularisations nécessaires. Jacques Renard (2002 :331), identifie deux types d'observation à savoir l'observation directe et l'observation indirecte.
- **L'interview** : cet outil permet à l'auditeur d'obtenir de son interlocuteur des renseignements.
- **L'analyse documentaire** : l'examen des comptes porte sur la consultation d'un nombre important de documents d'origine ou externe. Quelle que soit l'origine des documents, deux méthodes de vérification sont appliquées à savoir celle réalisée à partir des pièces comptables pour vérifier sa

transcription dans les journaux et dans les comptes puis celle réalisée à partir des comptes pour retrouver la pièce comptable qui a servi à l'écriture comptable.

2-5-2 : Les outils d'analyse des données

Le diagramme de circulation : l'auditeur utilise ce diagramme afin d'améliorer sa perception de l'entreprise vis-à-vis du flux des documents ou des biens et de localiser les principaux points de contrôle. Le diagramme de circulation facilite la compréhension des processus complexes et met en évidence les faiblesses des procédures.

La grille de séparation des tâches : cet outil permet de formaliser les attributions des personnes et permet de mettre en évidence les doubles emplois, le cumul de fonctions incompatibles. Selon Jacques Renard (2002 :335-336), la grille de séparation des tâches relie l'organigramme fonctionnel à l'organigramme hiérarchique.

Le QCI : il a également pour finalité de déceler les dysfonctionnements et d'en discerner les causes réelles. Selon Olivier Leman (1995 :197), il permet de porter un diagnostic sur le dispositif de contrôle interne de l'entité ou de la fonction auditée. Le questionnaire est conçu de telle sorte que la réponse négative désigne une faiblesse et la positive signale un point fort du contrôle interne.

2-5-3 : Les outils de formalisation des travaux

Nous n'allons nous référer qu'à la FRAP. C'est un document de travail synthétique qui signale un dysfonctionnement en indiquant la nature du problème, les faits, les causes, les conséquences et les recommandations pour y remédier. C'est un moyen d'analyse simple et clair.

2-5-4 : Les outils de confirmation

La circularisation ou confirmation directe constitue le moyen fondamental qui permet à l'auditeur de confronter les soldes des comptes figurant dans la comptabilité aux informations recueillies auprès des différents partenaires de l'entreprise à savoir les clients,

les fournisseurs et autres créanciers qu'il jugera utiles. Ce qui lui permettra de vérifier la concordance de ces informations.

C'est dans cette perspective que VERDALLE et & Al (1998 :92), lui donnent une définition simple pour que chacun puisse correctement l'appréhender : « la circularisation est une demande de confirmation positive ». Il s'agira aussi pour l'auditeur de s'assurer de l'authenticité des informations recueillies car elles constituent des preuves de grande importance.

C'est ce qui poussera DAYAN (2005 :937), à préciser que « la circularisation consiste à demander à un tiers ayant des liens d'affaires avec l'entité auditée (banquiers, fournisseurs, clients, etc.) de confirmer directement à l'auditeur des informations, des opérations ou des soldes qui figurent dans la comptabilité ». Cette confirmation directe peut constituer un élément de preuve tangible dans l'appréciation des comptes.

2-6 : LE MODE DE DECLARATION DE LA TVA ET LES RISQUES AFFERENTS

2-6-1 : Le mode de déclaration de la TVA

Les sociétés relevant du régime du réel normal d'imposition, sont tenues de produire chaque mois auprès du service des impôts dont elles relèvent une déclaration de TVA indiquant pour le mois précédant d'une part le montant total des opérations réalisées et d'autre part le détail des opérations taxables. Selon l'article 1470 bis de la loi de finances 2006 du Togo, Les redevables procèdent par paiements mensuels à la recette des impôts au plus tard le 15 du mois suivant celui au titre duquel la taxe est payée, sur la base du montant total de la taxe nette due au titre de l'année précédente. Chaque versement équivaut au douzième dudit montant. Une déclaration récapitulative de l'ensemble des opérations de l'année, établie sur un imprimé fourni par l'Administration, doit être alors souscrite et déposée à la recette des impôts au plus tard le 15 janvier de l'année suivante.

2-6-2 : Les risques afférents

L'existence d'un risque fiscal est due selon CHADEFAX (1987 :22), à un non respect de la réglementation fiscale à laquelle l'entreprise est soumise. Ainsi ces risques fiscaux sont

généralement selon GOVEI (2003 :38), les pénalités financières et les redressements. L'objectif de notre étude étant la conformité avec les dispositions fiscales ; et de là pour rendre notre étude plus accessible, nous avons conçu le tableau de synthèse ci-après :

Tableau 3 : Différents niveaux de risques de la TVA et les pénalités afférentes

sources	Risques courants	Pénalités
Mauvaise appréciation des exonérations et exemptions (complexité des textes fiscaux ou leur évolution)	Minoration des affaires imposables à la TVA.	*20% en cas de bonne foi (art. 1233 du CGI) *40% en cas de mauvaise foi (art. 1234 al.1) *80% en cas de manœuvres frauduleuses (art.1234 alinéa 2)
Méconnaissance des textes fiscaux	Déductions opérées sans le respect des obligations. Déductions opérées sans justifier l'affectation réelle aux besoins normaux de l'exploitation des biens et services ouvrant droit à déduction	*20% en cas de bonne foi (art. 1233 du CGI) *40% en cas de mauvaise foi (art. 1234 al.1) *80% en cas de manœuvres frauduleuses (art.1234 alinéa 2)
-Mauvaise organisation ; -Absence de procédures définies ; -Non définition d'ordre	Dépôt hors délai de la déclaration de TVA	10% (article 1233 du CGI)

de priorité dans l'exécution des tâches		
<p>-Problème de trésorerie</p> <p>-Absence de procédures définies</p> <p>-Non définition d'ordre de priorité dans l'exécution des tâches</p>	Retard dans le paiement de la TVA due	10% + 1% par mois de retard (art.1232)
<p>-Méconnaissance des textes fiscaux</p> <p>- Mauvaise appréciation des exonérations et exemptions (complexité des textes fiscaux ou leur évolution)</p>	Opérations imposables non soumises à la TVA	20% (article 1233 du CGI)
<p>-Volonté de frauder</p> <p>-Mauvaise foi</p>	Factures abusives (opération exonérée mais soumise à la TVA).	80% en cas de manœuvres frauduleuses (art.1234 alinéa 2 et 1271 du CGI)

Source : nous-mêmes

2-7 : ELABORATION DU MODELE D'ANALYSE

Compte tenu du temps qui nous est imparti, il nous serait plutôt plus difficile de nous conformer totalement à la démarche que nous avons déroulée plus haut. Ainsi, retenant la démarche générale, certaines étapes ne seront pas prises en compte dans notre modèle.

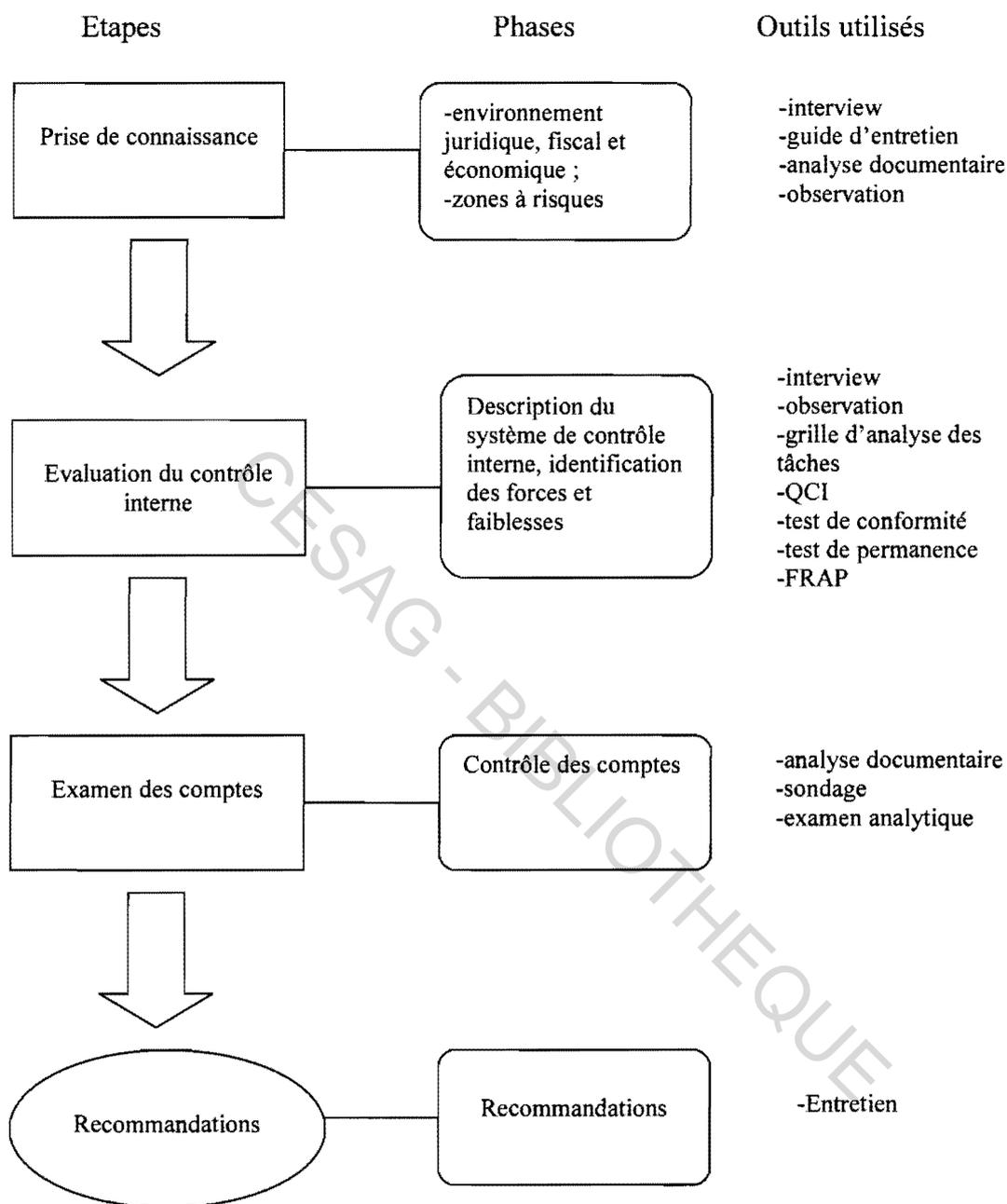
Notre démarche comporte les étapes suivantes :

- la prise de connaissance de l'existant ;
- l'évaluation du contrôle interne spécifique à la gestion fiscale ;
- l'examen des comptes ;
- les recommandations.

Notre modèle d'analyse se présente comme suit :

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Figure 4 : Schématisation du modèle d'analyse



Source : nous-mêmes

Conclusion

Cette présentation de l'audit fiscal permet d'apprécier son apport à l'amélioration de la gestion de la fonction, en l'occurrence la gestion fiscale. Elle nous a permis de cerner son domaine d'intervention, ses outils, ses techniques ainsi que sa démarche. En outre, elle nous a aidé à élaborer la méthodologie pour l'audit fiscal.

DEUXIEME PARTIE :
CADRE PRATIQUE

INTRODUCTION

Aujourd'hui, les entreprises évoluent dans un environnement ouvert. Ce contexte difficile contraint les dirigeants à s'interroger sur l'organisation de leur système de contrôle interne. Celui de la fiscalité, plus particulièrement celui de la TVA, devient plus préoccupant à cause des risques liés à sa gestion.

Après avoir effectué la revue de littérature permettant de comprendre le mécanisme aboutissant à la maîtrise des risques liés à la gestion de la TVA, nous allons aborder la phase pratique de notre étude. Elle consistera à faire un examen du dispositif de contrôle interne de la gestion fiscale de la société ATABOGA'S. Cet examen nous permettra d'identifier ses forces et faiblesses, le but étant de formuler les recommandations nécessaires pour une amélioration de l'existant.

Cette deuxième partie s'articulera autour de deux chapitres avec une partie recommandation :

- le premier chapitre sera consacré à la présentation de la société ATABOGA'S ;
- dans le second, nous décrirons et analyserons le dispositif de contrôle interne de la gestion de la TVA mis en place par ATABOGA'S, ensuite suivront les recommandations.

CHAPITRE 3 : PRESENTATION DE ATABOGA'S

Le secteur de la production des boissons au Togo est un secteur dont la BRASSERIE du BENIN (BB) LOME S.A a le monopole, ce qui rend ce secteur moins dynamique. L'écoulement des produits de la brasserie suit un parcours presque monotone. Ce parcours se définit par des intermédiaires qui jouent le rôle de représentant et qui sont des grossistes soumis à des conditions particulières.

3.1 PRESENTATION DE ATABOGA'S « ESCALE 3 »

Cette présentation de ATABOGA'S a été réalisée suite à des interviews de différents responsables de la société et une consultation de la documentation disponible au niveau de l'entreprise.

3.1.1 DENOMINATION, HISTORIQUE ET LOCALISATION

Créée en 1996 sous la dénomination de SENA SARL avec un capital social de 10 millions de francs CFA et spécialisée dans la distribution en gros des produits BB, la société change de nom en 2002 et devient ATABOGA'S « ESCALE 3 ». Son siège social se situe à Lomé quartier atikoumé, Rue bretelle de klikamé et comporte plusieurs bureaux et des magasins qui sont destinés à l'entreposage des marchandises.

3.1.2 MISSION

La société ATABOGA'S, comme mentionné en haut, est spécialisée dans la distribution en gros des produits BB. Ainsi, sa clientèle est essentiellement composée des tenanciers des débits de boissons, des particuliers, des supermarchés et restaurants de Lomé et de ces environs.

Pour mener à bien sa mission, la société dispose de moyens matériels adéquats. L'essentiel de ces matériels est composé des locaux servant de bureaux, des magasins, des camions pour l'acheminement des casiers de boisson. Elle dispose aussi de matériel informatique et utilise, comme programme informatique pour la gestion de son activité, le logiciel SAARI.

3.2 ORGANISATION

L'associée majoritaire qui est la directrice générale, est la gérante de la société. De ce fait, elle définit l'organisation et les orientations de la société. Elle est aidée dans l'application de ses politiques par :

- un département comptabilité ;
- un département d'exploitation.

3.2.1 : La Direction générale

Elle est chargée d'élaborer la politique générale de la société et de veiller à son application. Elle fixe les objectifs et donne les moyens aux différentes structures pour les atteindre.

3.2.2 : Le département comptable

Il constitue le plus grand des départements, car il gère à lui seul quatre (4) services. Il tient la comptabilité générale, gère les recettes et les dépenses de la société et aussi les questions fiscales. Il regroupe les services suivants :

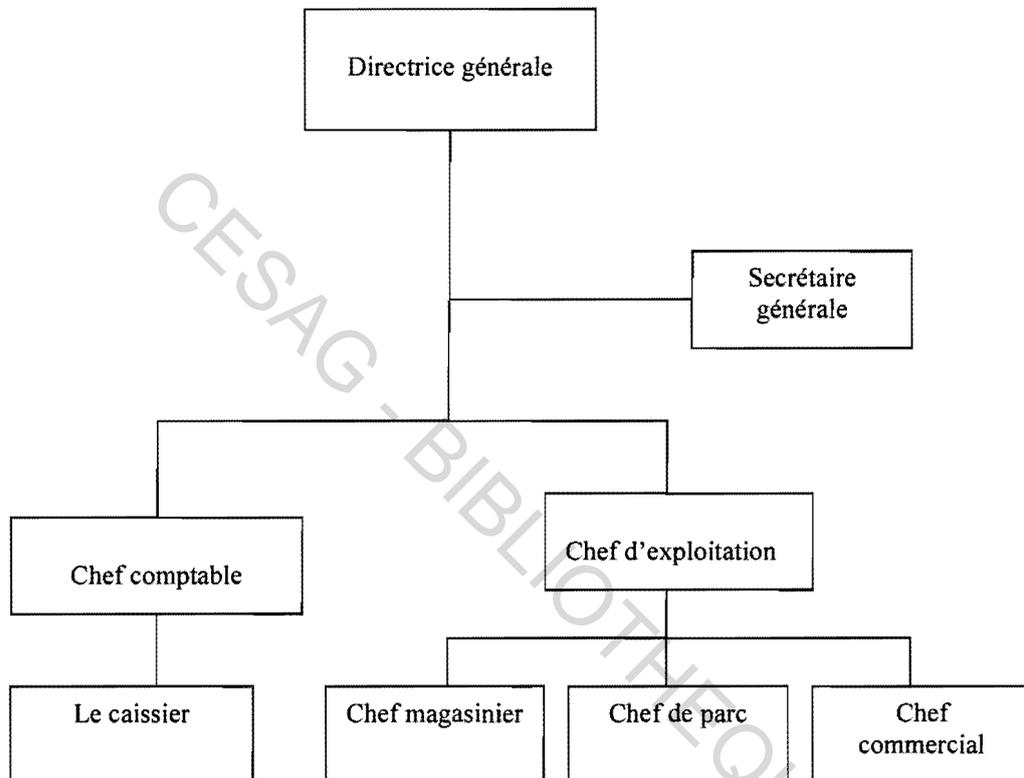
- le service finance comptabilité qui est chargée de l'imputation et du contrôle des flux financiers tout en fournissant les pièces comptables y afférentes ;
- le service contrôle de gestion qui est chargé de l'élaboration et de l'exécution du budget ;
- le service administratif et du personnel : il est chargé de la tenue et du suivi des dossiers individuels du personnel et prépare les états de salaire. En outre, il s'occupe des affaires juridiques et des recouvrements des créances ;
- la caisse.

Le service fiscal qui gère les questions fiscales en étroite collaboration avec le conseil fiscal.

3.2.3 : Le département d'exploitation

Il supervise et coordonne l'ensemble des personnes chargées de l'organisation des transports et veille aussi à la rentabilité du service exploitation selon les objectifs (commerciaux, qualitatifs) définis par la Direction Générale et anime une équipe.

Figure 5 : Organigramme d'ATABOGA'S



Source : nous-mêmes

4-2 : APPRECIATION DU CONTROLE INTERNE

Schématiquement, on peut considérer que la phase préliminaire est consacrée au repérage des dysfonctions qui méritent un examen ; la phase d'audit approfondi qui suit est, en conséquence, la recherche des causes des problèmes repérés. Plus généralement comme nous l'avons constaté, l'appréciation du contrôle interne met en jeu une double recherche :

- la prise de connaissance de l'existant ;
- l'analyse de l'existant.

Dans la limite de notre étude qui n'aborde que la TVA, nous nous sommes intéressés uniquement aux opérations qui font intervenir la TVA à savoir :

- les opérations relatives aux clients (cycle vente) ;
- les opérations relatives aux fournisseurs (cycle achat) ;
- les opérations relatives aux immobilisations.

4-2-1 : Existence du dispositif du contrôle interne

Pour réaliser ce travail de description de l'existence du contrôle interne, nous avons eu recours aux outils tels que : l'observation, l'interview et le QCI. Notre objectif à ce niveau est de nous assurer du respect des principes comptables et des règles fiscales en matière de TVA.

ATABOGA'S ne dispose pas d'un manuel de procédure. Cependant nous avons, à travers nos observations et notre questionnaire, retracé le circuit de la gestion des problèmes fiscaux. En particulier en ce qui concerne la TVA.

4-2-1-1 : Cycle achat

A ce niveau, nous nous sommes intéressés aux dépenses de la société au cours desquelles la TVA lui est facturée.

➤ Approvisionnement :

La demande d'achat est émise par le service demandeur qui établit un bon de demande d'achat. Cette demande d'achat est adressée à la direction des approvisionnements qui élabore un bon de commande. Le bon de commande est adressé au service du budget, qui

n'est autre que le service comptable, pour contrôle. Il est ensuite transmis à la direction générale pour autorisation et signature. Le bon de commande revêtu de la signature de la DG est transmis au service des approvisionnements qui passe la commande au fournisseur. La livraison, suivie d'un bon de livraison, est faite au siège où se trouve le magasin. La facture du fournisseur est déposée au secrétariat de la DG. Elle est par la suite acheminée au service des approvisionnements pour contrôle de conformité. La facture est ensuite acheminée au service de la comptabilité pour contrôle et imputation.

Un contrôle est opéré par le comptable sur les montants hors taxes, sur le taux et la valeur de la TVA et sur les montants toutes taxes comprises.

➤ **Acquisitions d'immobilisation :**

Lors des acquisitions d'immobilisations, les factures sont d'abord adressées à la direction financière, qui n'est autre que la comptabilité, d'où un travail préparatoire est effectué. Ce service s'assure de la nature du bien et de son service d'affectation. Deux positions sortent de cette analyse :

- le bien ouvre droit à déduction ; alors l'écriture est semblable à l'achat courant de biens et des frais généraux avec à la clé, la TVA déductible suite au prorata calculé par ce service avec les imputations comptables ;
- le bien n'ouvre pas droit à déduction : alors sa saisie n'a pas d'influence sur l'état précédent.

➤ **Les frais généraux :**

Le service comptable produit certains états afin de faciliter la saisie de ces factures et de dégager plus aisément la taxe déductible.

Ces états intitulés « états des frais généraux » retracent tous les frais comportant la TVA avec les rubriques suivants :

- dates de facture ;
- nom du fournisseur ;
- N° facture
- libellé facture ;
- montant HT ;
- montant TVA ;

– montant TTC.

Ceci se présente ainsi comme le tableau ci-après :

Tableau 4 : Etats des frais généraux du mois de...

Date de facture	Nom du fournisseur	N° facture	Libellé facture	Montant HT	Montant TVA	Montant TTC
Total général						

Source : nous-mêmes

4-2-1-2 : Le cycle vente

A ce stade, nous nous sommes intéressés à toutes les opérations de ventes de la société qui ne sont pas exonérées de la TVA.

➤ la vente des produits BB :

Les ventes sont constituées par les fournitures en gros des produits BB aux clients qui sont en majorité les tenanciers des débits de boissons, les particuliers représentant des clients occasionnels, les restaurants et les supermarchés. Ainsi cette opération de vente se réalise par un bon de commande que le client adresse au service commercial, ce dernier achemine le bon au service approvisionnement pour vérification de l'existence de l'ensemble des produits commandés. Après vérification, le bon est retourné au service commercial avec mention "OUI" devant ceux disponibles et "NON" devant ceux qui sont épuisés. Ensuite, le service commercial se charge d'établir la facture qu'il remet au client pour règlement à la caisse afin d'obtenir une autre facture, dont la caisse garde un exemplaire, servant de reçu avec mention "PAYE" qui lui permettra de se faire livrer. La caisse quant à elle, renvoie la

facture au service comptabilité avec mention "PAYE" pour comptabilisation. Les factures adressées par ATABOGA'S à ses clients comportent les mentions suivantes :

- la dénomination de la société et son adresse ;
- la date de facturation ;
- le nom du client ;
- les différents types de boissons et leurs modèles ;
- les prix unitaires hors taxes de chaque casier ;
- le montant total hors taxe.

➤ **Cessions d'immobilisations :**

La cession des immobilisations relève de l'initiative de la direction générale qui consulte le service comptable pour en décider les modalités. Les ventes sont dirigées par le service comptable qui rend compte à la suite à la direction générale.

Les personnes intéressées s'inscrivent au secrétariat de la direction générale qui se charge ensuite d'acheminer la liste à la comptabilité. C'est à la comptabilité de retenir les meilleurs enchérisseurs et de rédiger le procès verbal des ventes et d'établir les factures que les clients règlent à la caisse. Ces factures contiennent les montants hors taxes, le taux et la valeur de la TVA et les montants toutes taxes comprises. Ces factures réglées à la caisse par les clients, et dont la caisse garde des exemplaires, sont renvoyées à la comptabilité pour saisie.

4-2-1-3 : La déclaration et le paiement de la TVA

ATABOGA'S étant soumise au régime du réel normal d'imposition, elle est tenue de produire chaque mois auprès du service des impôts dont elle relève une déclaration de TVA indiquant pour le mois précédent d'une part le montant total des opérations réalisés et d'autre part le détail des opérations taxables. Pour ce faire, certains états sont édités pour les besoins de la déclaration :

- l'analyse des ventes qui permet d'avoir les ventes des produits BB et celles des immobilisations, ainsi que la TVA collectée ;
- l'état détaillé des factures des fournisseurs ouvrant droit à déduction
- l'état de synthèse de ces factures.

La déclaration de la TVA met en évidence la TVA exigible c'est-à-dire celle collectée sur les ventes et la TVA déductible qui est celle que la société à payer sur ses achats. Le calcul

de ces deux taxes se fait sur la base de la constitution du CA non exonéré et des dépenses ouvrant droit à déduction.

➤ **La constitution du CA non exonéré de la période se fait sur la base :**

- des ventes des boissons ;
- des ventes des immobilisations dont leurs acquisitions ont ouvert droit à déduction.

Au moment de la constitution du CA, le chef comptable se sert d'un tableau récapitulatif de l'ensemble des ventes de la période concernée intitulé « Etats des ventes non exonérées : le mois ». Ce tableau met en évidence :

- dates de facture ;
- nom du client ;
- N° facture ;
- libellé facture ;
- montant HT ;
- montant TVA.

Cet état se présente comme suit :

Tableau 5 : Etats des ventes du mois de...

Date de facture	Nom du client	N° facture	Libellé facture	Montant net HT	Montant TVA
Total général					

Source : nous-mêmes

A ce tableau, il compare le journal des ventes conçu avec le logiciel Sage Saari (comptabilité 100) pour s'assurer de la conformité ; respect du principe d'exhaustivité. Il

faut aussi comprendre que le montant net HT est le montant après toute réduction (les réductions à caractère financier et les réductions à caractère commercial).

Les factures d'avoir sont aussi prises en compte dans ce tableau avec le signe négatif devant les montants.

Constitution des dépenses ouvrant droit à déduction :

Le principe utilisé à ce niveau est aussi le même que celui des ventes. Cependant, les fournisseurs qui sont des assujettis légaux et dont leurs factures ne respectent pas les conditions de fonds, se voient renvoyer les factures pour rectifications.

Le tableau recueillant ces dépenses est ainsi intitulé « Etats des dépenses ouvrant droit à déduction du mois de ... ». Il renferme les informations suivantes :

- le NIF du fournisseur ;
- le N° facture ;
- la date de facturation ;
- le nom du fournisseur ;
- le montant HT ;
- le montant de la TVA.

Ce tableau se présente comme suit :

Tableau 6 : Etats des dépenses ouvrant droit à déduction du mois de ...

Date	NIF	N° facture	Nom du fournisseur	Montant net HT	Montant TVA
Total général					

Source : nous-mêmes

Le même principe de contrôle de concordance entre le journal des achats ainsi que les factures afin d'éviter des omissions est aussi opéré à ce niveau.

Le tableau de synthèse :

Les vérifications et les opérations de retraitement nécessaires sont opérées au niveau des deux tableaux précédents. Ce tableau sert uniquement à dégager la différence entre la TVA collectée et celle due. Il fournit les informations ci-après :

- La date ;
- le libellé ;
- le montant total HT ;
- le montant de la TVA.

Il est ainsi présenté :

Tableau 7 : Etats TVA exigible du mois de...

Date	Libellé	Montant total HT	Montant TVA
Différence			

Source : nous-mêmes

Il faut noter que ce travail est un travail préliminaire que le chef comptable élabore. Il adresse par la suite ces états au cabinet de conseil fiscal qui procède à un contrôle de respect des dispositions fiscales, surtout en matière d'imputation de la TVA, et aussi de la destination des biens acquis. La TVA due sur l'acquisition des biens ne contribuant pas à l'objet social de la société n'ouvre pas droit à déduction. Ainsi, le cabinet fiscal revoit tous ces paramètres et apporte les corrections nécessaires avant de donner son aval au chef comptable afin qu'il puisse procéder à l'enregistrement de la déclaration. L'imprimé de

déclaration fourni par la DGI est rempli par le cabinet. Ce dernier après l'avoir rempli le renvoie au service comptable par le biais du secrétariat de la Direction Générale.

Le chef comptable se charge d'établir le chèque et l'envoie ensuite à la DG pour signature. Une fois le chèque signé, le chef comptable appelle le cabinet fiscal qui envoie un agent pour se charger d'aller déposer la déclaration et de faire le paiement à l'agence du service des impôts dont relève la société. Avant de remettre le chèque, le chef comptable fait une photocopie du chèque et demande à l'agent une décharge.

Une fois le paiement effectué, l'agent du cabinet retourne la déclaration avec cachet de la DGI et le reçu de paiement au service comptable de la société pour comptabilisation et archivage.

Le tableau ci-après recense les déclarations de la TVA des sept (7) premiers mois de l'année 2005 de la société.

Tableau 8 : Tableau des déclarations mensuelles de la TVA exigible

Déclaration du mois de	Date d'édition des imprimés	Date de paiement	Date de déclaration	Nombre de jours de retard
Janvier	10 Février	10 Février	15 Février	-
Février	12 Mars	12 Mars	15 Mars	-
Mars	9 Avril	9 Avril	15 Avril	-
Avril	17 Mai	17 Mai	15 Mai	2
Mai	10 Juin	10 Juin	15 Juin	-
Juin	10 Juillet	10 Juillet	15 Juillet	-
Juillet	12 Août	12 Août	15 Août	-

Source : nous-mêmes

4-2-2 : Analyse du dispositif du contrôle interne

ATABOGA'S ne dispose pas d'assez de personnel pour rendre fluide ces procédures d'élaboration des tâches. Ainsi, son dispositif de contrôle interne présente des faiblesses.

Avant d'évoquer les faiblesses, relevons d'abord les forces.

4-2-2-1 : Les forces

➤ Du point de vue organisationnel

Les forces à ce niveau se résume à :

- ✓ l'existence d'un cabinet de conseil fiscal ;
- ✓ une bonne répartition des tâches permettant de responsabiliser le personnel à cause de l'effectif ;
- ✓ l'existence d'un dispositif permettant de retracer facilement le circuit des factures.

Notons également que la société dispose d'un moyen informatique adapté à sa taille ainsi que des logiciels informatiques conformes à son activité.

➤ Du point de vue fonctionnel

- ✓ les archives sont bien tenues, facilitant la consultation ;
- ✓ tous les documents probants (reçus, factures, chèques) ont leur double ;
- ✓ bonne tenue des états de TVA ;
- ✓ bonne application des prorata de déduction ;
- ✓ déclarations en majorité régulières ;
- ✓ paiement régulier.

4-2-2-2 : Les faiblesses

➤ Du point de vue organisationnel

La structure actuelle d'ATABOGA'S qui est relative à sa taille ne le met pas à l'abri des risques. Suivant la grille d'analyse des tâches que nous avons élaborée, il en ressort des cumuls de fonctions.

Le service comptable compte seulement deux employés qui sont le chef comptable et son aide. Tous deux, ils s'occupent des traitements financiers, de contrôle de gestion et de fiscalité malgré le fait qu'ils n'ont pas une qualification requise à cet effet. Il s'en suit souvent des erreurs surtout dans les interprétations des textes fiscaux. Ce qui fait penser que la fiscalité ne relève pas des préoccupations première de la société. Quelque fois, c'est le caissier qui joue le rôle de contrôleur de gestion en matière des dépenses fiscales. De même, il n'existe pas un service courrier pouvant s'occuper de l'orientation des factures et de leur degré de priorité ; c'est la secrétaire de la DG qui s'en occupe. Ainsi il arrive que, certaines factures ne parviennent à temps au service comptabilité pour imputation.

A travers le rôle que joue le service comptable en matière fiscale, il apparaît clairement que le chef comptable ne joue que le rôle d'assistant au cabinet fiscal puisque c'est à ce dernier que reviennent les prises de décisions d'incidence fiscale sur la gestion de la société. Ainsi son rôle se limite, comme évoqué plus haut, aux travaux préliminaires pour la détermination de la TVA exigible.

Les moyens mis en œuvre sont adaptés mais ne suffisent pas. Ainsi, L'effectif du personnel aussi est très faible, ce qui est la cause des cumuls de fonctions. Il s'en suit d'autres irrégularités comme :

- l'absence de manuel de procédures ;
- manque de pratique du cabinet conseil ;
- absence d'un service fiscal en charge des questions fiscales.
- Absence de calendriers des échéances fiscales.

➤ **Du point de vue fonctionnel**

Les faiblesses organisationnelles pèsent négativement sur le fonctionnement de la société. Ainsi ces faiblesses ont été relevées :

- les comptes de TVA ne sont pas souvent arrêtés à temps ;
- retard dans les déclarations, ce qui entraînent des pénalités ;

- erreurs dans les déclarations dues, certaine fois, à une mauvaise interprétation des réglementations fiscales;
- les questions fiscales ne sont pas prises en compte au moment opportun ;
- risque de perte des factures lors de leurs acheminements ;
- le processus de déclaration de la TVA et du paiement est inapproprié et présente de risque de fraude.

4-3 : LE CONTROLE DES COMPTES

En somme, nous avons constaté que le contrôle interne présente une situation non satisfaisante. Ce qui nous a amenés à procéder à un contrôle analytique afin d'effectuer une vérification exhaustive des enregistrements comptables.

Ce contrôle a été limité, comme l'avons mentionné précédemment, aux différentes opérations faisant intervenir l'application de la TVA.

4-3-1 : Les opérations de ventes

Ces opérations concernent les ventes des boissons et celles des immobilisations. Ce qui suppose le contrôle du compte 44 31 « TVA facturée sur ventes ».

Le principe ici est de nous assurer que :

- la TVA calculée sur toutes les factures de vente a été déclarée ;
- les livraisons à soi-même ont fait l'objet de taxation et que cette taxe a été déclarée ;
- la TVA sur le chiffre d'affaires du compte de résultat correspond au montant total de la TVA collectée de la période ;
- le compte annuel ne dissimule pas de risque fiscal.

Pour arriver à ces fins, nous avons procédé à l'analyse des comptes relatifs aux ventes de boissons et ceux relatifs à la cession d'immobilisation tels qu'ils apparaissent dans le compte résultats ainsi que dans le bilan.

4-3-1-1 : Ventes de marchandises

Ce contrôle est essentiellement consacré aux ventes de boissons. Nous avons réalisé notre étude sur les ventes de l'année 2005 compte tenu du temps dont nous disposons et de la difficulté liée à l'accès des documents. Pour aboutir au contrôle, nous avons dû :

- rapprocher le chiffre d'affaires déclaré des douze (12) mois avec celui fourni par le service commercial. Ce rapprochement nous a été facile grâce au logiciel Sage Saari Gestion Commerciale dont dispose la société ;
- procéder à une analyse de concordance entre la TVA déclarée des douze (12) mois avec celle sur les ventes de l'année.
- procéder au rapprochement du montant de la TVA obtenu par notre calcul avec celui déclaré.

4-3-1-2 : Cessions d'immobilisations

Ces opérations sont relatives à la sortie d'actif des immobilisations au cours de l'année 2005. Nous nous sommes basés, pour notre analyse, sur :

- les tableaux d'amortissements ;
- les factures relatives aux acquisitions ainsi que celles relatives aux cessions des immobilisations ;
- la balance de l'année ;
- le compte de résultat de l'année ;
- le journal de ventes.

4-3-2 : Constats

Nous avons constaté au cours de cette analyse une exhaustivité dans la comptabilisation des factures dont nous avons eu connaissance. Cependant, le chiffre d'affaires déclaré ne correspond pas à celui que nous avons calculé par nos propres moyens et aussi à celui du service commercial. Cela suppose une minimisation volontaire du montant de la TVA déclaré qui fait courir à la société un risque de redressement fiscal.

La société en cette année, n'a pas procédé à la cession d'immobilisation. Ainsi, aucun contrôle n'a été mené à ce niveau.

4-3-3 : Les opérations d'achats

Ces opérations concernent l'ensemble des dépenses engagées par la société et qui ont fait l'objet de taxation. A ce niveau, notre analyse s'est portée sur les sous- comptes du compte principal 445 « Etat, TVA récupérable ».

Ce faisant, nous avons dû procéder de la même manière que dans les opérations de ventes en nous fixant comme objectif :

- la vérification de l'exhaustivité dans la comptabilisation de la taxe déductible ;
- de vérifier si le principe de prorata est parfaitement respecté ;
- d'identifier les opérations n'ouvrant pas droit à déduction et de les enlever de la base de calcul ;
- de vérifier si les comptes annuels de la société ne dissimulent pas de risque fiscal important.
- de vérifier si les frais de transport des marchandises ne sont pas inclus dans le coût d'achat, dans le cas contraire de calculer les frais de transport HT et de faire ressortir la TVA due.

Pour y arriver, nous avons procédé au rapprochement de chaque type de compte de dépenses avec les factures fournisseurs respectives et aussi à ceux du compte résultat.

4-3-3-1 : Achats de marchandises

Ces achats sont essentiellement ceux relatifs aux boissons. Ainsi nous sommes basés, pour réaliser notre contrôle, sur :

- les factures fournisseurs afin de comparer leur montant à celui figurant sur les bons de livraison et de dégager la TVA appropriée pour la comparer à celle déclarée ;
- les fiches de stock où nous avons comparé le montant des entrées à celui du journal des achats de la période afin d'apprécier la concordance.

4-3-3-2 : Transport sur achat

Le transport de marchandises est une opération qui fait partie du cycle d'exploitation de la société. Ainsi, la TVA supportée sur ces transports est déductible. Le principe ici est de nous assurer que :

- le compte 611 « Transports sur achats » est comptabilisé HT ;

CHAPITRE 4 : AUDIT DE LA TVA DE LA SOCITE ATABOGA'S

A l'instar des autres entreprises, ATABOGA'S s'est dotée d'un système de contrôle interne qui lui permet de gérer ses activités et donc de maîtriser les risques inhérents. Toutefois, s'il est vrai que des moyens humains, matériels, techniques et procéduriers existent et sont mis en œuvre au sein de l'entreprise, il importe de savoir quel est le degré d'efficacité et de pertinence de ce dispositif.

L'audit de la gestion de la TVA comme précédemment évoqué, s'effectuera selon la démarche de l'audit financier. Ainsi dans ce chapitre, nous aborderons successivement :

- la prise de connaissance de l'entreprise ;
- l'appréciation du contrôle interne spécifique à la fiscalité ;
- le contrôle des comptes ;
- recommandations.

4-1 : LA PRISE DE CONNAISSANCE

Comme nous l'avons énoncé dans la partie théorique, la prise de connaissance permet de comprendre le contexte dans lequel l'entreprise évolue et de la situer dans son environnement économique, social et juridique afin de mieux planifier la mission d'audit.

4-1-1 : Les travaux de prise de connaissance

Compte tenu du temps dont nous disposons et de la pluralité des outils de collecte d'information qui existent, nous procéderons à la présentation de la société en nous limitant à quelques uns de ces outils de collecte tels que l'interview, l'analyse documentaire et le questionnaire de contrôle interne.

4-1-1-1 : L'interview

Cet outil nous a permis de nous entretenir avec les responsables de l'entreprise notamment le Directeur financier et le chef comptable sur :

- les processus de traitement des questions fiscales ;
- l'existence d'un conseil fiscal.

- les frais de transport et la TVA y afférente n'ont pas été inclus dans le coût d'achat ;

4-3-3-3 : Les acquisitions d'immobilisations

En rapprochant les montants des factures des montants figurant sur les déclarations et la comptabilité, nous avons effectué le contrôle des acquisitions. Notre préoccupation à ce niveau est l'appréciation du traitement de la TVA supportée par la société. Nous avons classé, dans un tableau, les immobilisations suivant leur nature et isolé celles ouvrant droit à déduction de celles n'ouvrant pas droit à déduction. Ensuite nous avons procédé au calcul des déductions afférentes.

Tableau 9 : Acquisitions d'immobilisations de l'année 2005

Eléments	Montant HT immobilisations ouvrant droit à déduction	Montant HT immobilisations n'ouvrant pas droit à déduction	Commentaire
2 bureaux et 4 fauteuils bourrés	760 000		Immobilisation du service comptabilité
1 ordinateur PC Dell	350 000		Pour le besoins de la caisse
1 ordinateur portable Compaq	450 000		Pour le besoin de la direction générale
2 climatiseurs SPLIT (LG)	300 000		Destinés à la direction générale et au service comptabilité
1 voiture Toyota		2 500 000	Destinée au déplacement de la DG
1 camion Mitsubishi	9 000 000		Destiné aux livraisons des boissons

L'audit de la gestion de la TVA : Cas de la société ATABOGA'S

Total HT	10 860 000	2 500 000	
TVA déduite	1 954 800	450 000	
TVA à déduire	1 954 800	0	
TVA à reverser	0	450 000	
Total risque			630 000 (1)

(1) Total risque = 450 000 + (450 000*40%) qui représente la pénalité de déductions opérées sans justifier l'affectation réelle aux besoins normaux de l'exploitation des biens et services ouvrant droit à déduction (art. 1234 al.1 du CGI).

4-3-3-4 : Les frais généraux

L'objectif ici est d'arriver à classer séparément les frais ouvrant droit à déduction de ceux n'ouvrant pas droit à déduction afin de dégager la TVA déductible. Ainsi, nous avons dû nous référer :

- aux états des frais généraux relatifs à chaque mois que tient la comptabilité ;
- aux factures des fournisseurs ;
- aux états financiers notamment le bilan, le journal et le compte de résultat.

Après avoir recensé les différents frais généraux, nous avons procédé à leur analyse dans un tableau que voici :

Tableau 10 : Frais généraux

Eléments	Pas droit à déduction : montant HT	Droit à déduction : montant HT	Commentaire
Téléphone		2 645 940	Pour le besoin de l'exploitation.
Honoraire	740 400		Retenue à la source
Frais de timbre bancaire	50 700		Pas de TVA déductible
Frais de gardiennage	287 150		Retenue à la source
Frais d'imprimerie	599 600		Relatifs à la commande de

L'audit de la gestion de la TVA : Cas de la société ATABOGA'S

			calendriers.
Entretien camion	10 184 920		N'ouvre pas droit à déduction
Location camion		4 453 980	Dans le cadre de l'exploitation.
Primes d'assurance	1 670 940		N'entrent pas dans

L'audit de la gestion de la TVA : Cas de la société ATABOGA'S

Aussi nous avons eu à aborder les domaines les plus sensibles qui ont fait l'objet de redressement fiscal et qui posent le plus de problèmes au personnel.

4-1-1-2 : L'analyse des documents

Nous avons eu à consulter les documents suivants :

- les rapports du commissaire aux comptes ;
- les rapports de l'auditeur interne sur la gestion de la TVA ;
- les rapports du conseil fiscal notamment la partie relative à la gestion de la TVA ;
- le dernier redressement fiscal ;
- les rapports d'activité.

4-1-2 : Les remarques

Cette étape de prise de connaissance nous a renseignés sur les éléments suivants :

- l'activité de ATABOGA'S qui n'est que la revente en gros des produits BB;
- sa clientèle qui est essentiellement composée des débits de boissons, des restaurants, des supermarchés et des particuliers ;
- non existence d'un département fiscal ;
- la société fait l'objet au cours de cette période d'un redressement fiscal ;
- existence d'un conseil fiscal.

4-1-3 : Conclusion

Ces travaux de prise de connaissance nous ont permis de réunir une documentation suffisante, surtout du domaine fiscale, sur la société.

Les questions fiscales ne sont pas une préoccupation majeure pour la Direction Générale, ce qui fait aussi que le conseil fiscal ne joue pas son rôle de conseiller. Seul le chef

exposant la société à des pénalités et amendes. Afin de réduire l'ampleur de ces risques fiscaux et de procéder à une optimisation de sa gestion fiscale, il convient de proposer des mesures correctives performantes sur la base des résultats obtenus. Ces propositions constituent l'un des apports fondamentaux de la démarche de d'audit fiscal.

4-4 : LES RECOMMANDATIONS

La maîtrise d'un domaine tel que la gestion fiscale, passe impérativement par la mise en place de voies et moyens que l'entreprise se donne. Vue l'importance de la fiscalité dans la gestion d'une entreprise, il s'avère nécessaire que ATABOGA'S pense à sa réorganisation sur les plans organisationnel, fonctionnel et humain en vue de favoriser l'atteinte de l'optimisation de sa gestion fiscale.

Aussi formulons-nous les présentes recommandations à l'endroit de la direction générale de la société.

4-4-1 : Recommandations relatives à l'organisation

Une mauvaise structure organisationnelle laisse entrevoir des difficultés de fonctionnement interne. Celle du service comptable ne répond pas aux exigences du contrôle interne vu les fonctions incompatibles au sein de la structure. Aussi recommandons-nous :

- ✓ la mise en place d'un organigramme reflétant la structure réelle de la direction financière ;
- ✓ la description claire des postes précisant les attributions générales et spécifiques ;
- ✓ une répartition adéquate des tâches de manière à éviter les nombreux cumuls de fonctions constatés ;
- ✓ la définition claire des responsabilités et pouvoirs des chefs de service ;
- ✓ la création d'un département fiscal.

4-4-2 : Recommandations du point de vue fonctionnel

Nous recommandons, à la suite des constats faits lors de la prise de connaissance des procédures :

- ✓ la mise en place de méthodes et procédures formalisées dans un manuel ;

- ✓ la mise en place de procédures prévisionnelles des comptes TVA car l'établissement d'un budget fiable est essentiel pour toute organisation. En effet, il permet de situer la TVA collectée et celle déductible en vue d'avoir une idée sur la TVA exigible pour éviter des impasses de trésorerie à l'échéance ;
- ✓ la mise en place d'un calendrier des obligations fiscales. Ce calendrier conduira la société à un respect des délais et aussi d'avoir à l'esprit, les engagements fiscaux auxquels elle devra faire face. Cet échéancier peut avoir comme mention :
 - la nature de l'obligation ;
 - l'imprimé à fournir ;
 - la date de dépôt et le lieu ;
 - la date de paiement et les modalités ;
- ✓ prévoir l'implication du responsable fiscal dans les prises de décisions ayant une incidence fiscale sur la gestion. Ce service doit être sollicité comme celui des finances ou de la comptabilité ;
- ✓ il faudrait aussi que la société assure, compte tenu du caractère évolutif des dispositions fiscales, une formation continue des responsables de la gestion fiscale.
- ✓ Assurer une transparence des comptes de la TVA. Une transparence dans les états financiers de l'entreprise octroie une crédibilité à la comptabilité et aux données comptables. Aussi nous recommandons à la société d'observer les principes comptables en matière d'imputation.

4-4-3 : Recommandations relatives aux moyens

Un service ne peut être efficace et efficient s'il ne dispose pas des moyens humains et matériels performants et adéquats. Ainsi, pour permettre à ATABOGA'S de bien exercer ses activités et de gagner du temps dans la production des déclarations, nous lui adressons des recommandations tant sur le plan humain que matériel.

4-4-3-1 : Moyens humains

A côté d'une direction financière qui regroupe le service comptabilité et du contrôle de gestion, il est indispensable de mettre en place un service fiscal pour mettre la société à l'abri des risques fiscaux. Pour cela, il est nécessaire de se doter de personnel suffisant,

qualifié et compétant pour améliorer la gestion fiscale de la société et éviter les cumuls de fonctions en rendant plus fluides les procédures. Aussi recommandons-nous :

- ✓ de procéder à une révision de l'effectif de son personnel, qui est en nombre insuffisant ;
- ✓ de procéder à la formation du personnel aux outils et méthodes de gestion fiscale, plus particulièrement à ceux relatifs à la gestion de la TVA. Ceci devra leur permettre de consolider leurs atouts en fiscalité et de développer une véritable politique d'optimisation de la gestion fiscale.

4-4-3-2 : Moyens matériels

Le volume des activités d'ATABOGA'S incluant l'application de la TVA a atteint un niveau qui commande une meilleure qualité de traitement des informations. C'est pourquoi elle doit procéder à l'informatisation de sa gestion fiscale. Cette informatisation doit faciliter l'application des outils de gestion fiscale.

4-4-4 : Recommandations relatives à la supervision et aux activités de contrôle

Les activités de contrôle et de supervision sont importantes pour avoir une meilleure maîtrise des risques fiscaux. Aussi nous recommandons à la société de :

- ✓ renforcer les activités de supervision par la tenue de réunions régulières et par la production de rapports d'activité périodiques afin de permettre un suivi régulier des questions fiscales et d'orienter les prises de décision ;
- ✓ produire des documents prévisionnels pour un contrôle efficace de la gestion fiscale.

Conclusion

La gestion fiscale paraît presque inexistante au sein d'ATABOGA'S. Les résultats de notre étude le confirment. Ce service est complètement inexistant ainsi les attributions de ce service sont confiées à un organe externe à la société. Ce qui fait que les outils et méthodes de gestion de la TVA sont méconnus.

La gestion fiscale suppose la maîtrise des meilleures dispositions de la législation fiscale en vigueur dont peut bénéficier le contribuable et des avantages fiscaux ignorés. Cette

maîtrise passe par la mise en place de dispositifs de contrôle interne efficaces. Cela permettra à la société d'éviter ou de minimiser les risques inhérents.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION
GENERALE

CEST - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

Notre étude menée sur la gestion de la TVA tel que pratiquée par la société ATABOGA'S nous a permis d'appréhender les réalités pratiques de la gestion fiscale de l'entreprise.

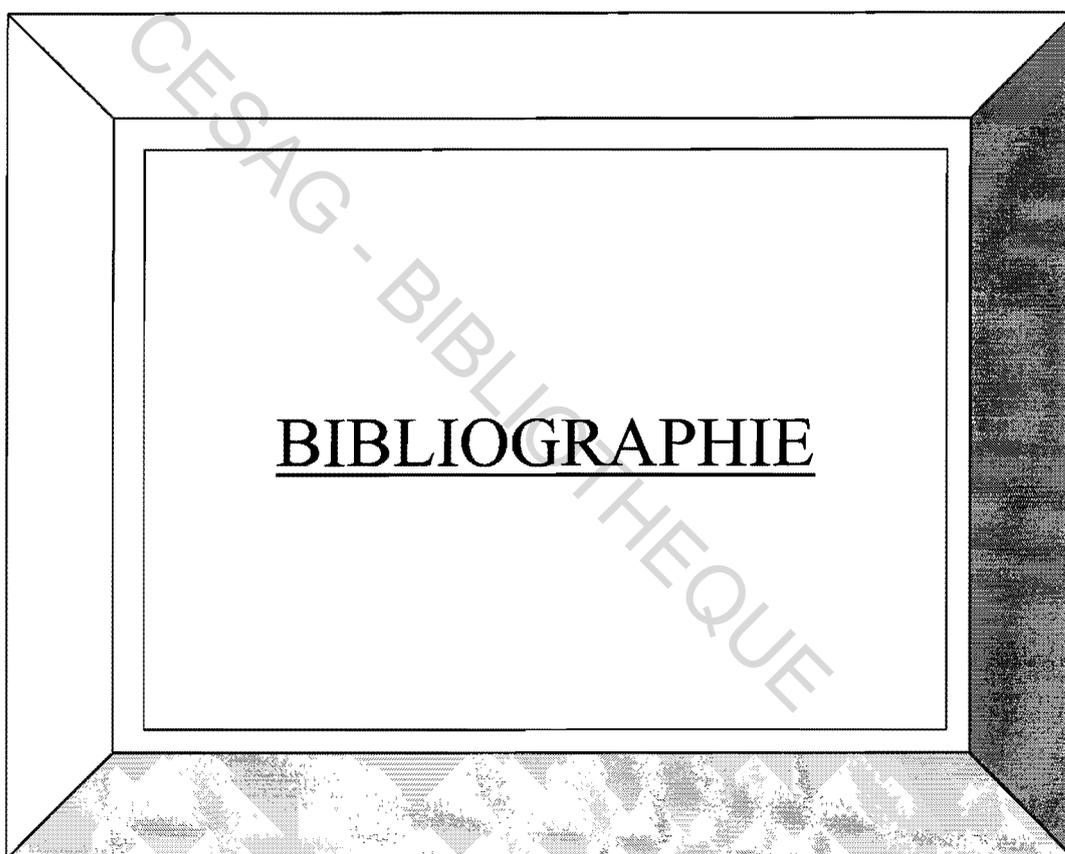
Au terme de cette étude, il s'est avéré que la gestion fiscale d'entreprise est une nécessité qui s'impose à toute entreprise soucieuse de sa prospérité économique du fait des multiples intérêts qu'elle présente pour l'entreprise.

En effet, dans la mesure où elle vise à mieux exploiter les textes fiscaux de sorte à minimiser en toute légalité la facture fiscale de l'entreprise et en n'exposant pas cette dernière à des risques fiscaux, la gestion fiscale en général et celle de la TVA en particulier permet à l'entreprise d'éviter d'être surimposée. S'il est vrai que payer ses impôts est un devoir, une honorable obligation, gérer la fiscalité au mieux des intérêts de son entreprise en est une autre.

La gestion de la TVA devra donc permettre de rechercher l'adaptation des structures, de moyens et stratégies permettant une maîtrise des risques y afférents.

Malgré la présence d'un conseil fiscal au niveau d'ATABOGA'S, nombre de manquements ont été relevés.

Ces manquements sont pour une grande part liés à l'ignorance de certaines obligations ou opportunités fiscales, à l'absence d'une dynamique interne de suivi, de prévention bref, de gestion de la chose fiscale. Ce qui nous a amené à formuler le vœu d'un recyclage du personnel chargé de la fiscalité ainsi qu'à supposer une révision du contrat relatif au cabinet de conseil. Car aujourd'hui la gestion fiscale est devenue un art, une science, presque une industrie dont les bons produits, dépendent étroitement du travail tant en amont qu'en aval effectué par un spécialiste de la chose ou encore un expert en fiscalité. Nous espérons vivement que ces recommandations, certes perfectibles, seront prises en compte pour le bien être économique et financier de la société ATABOGA'S.

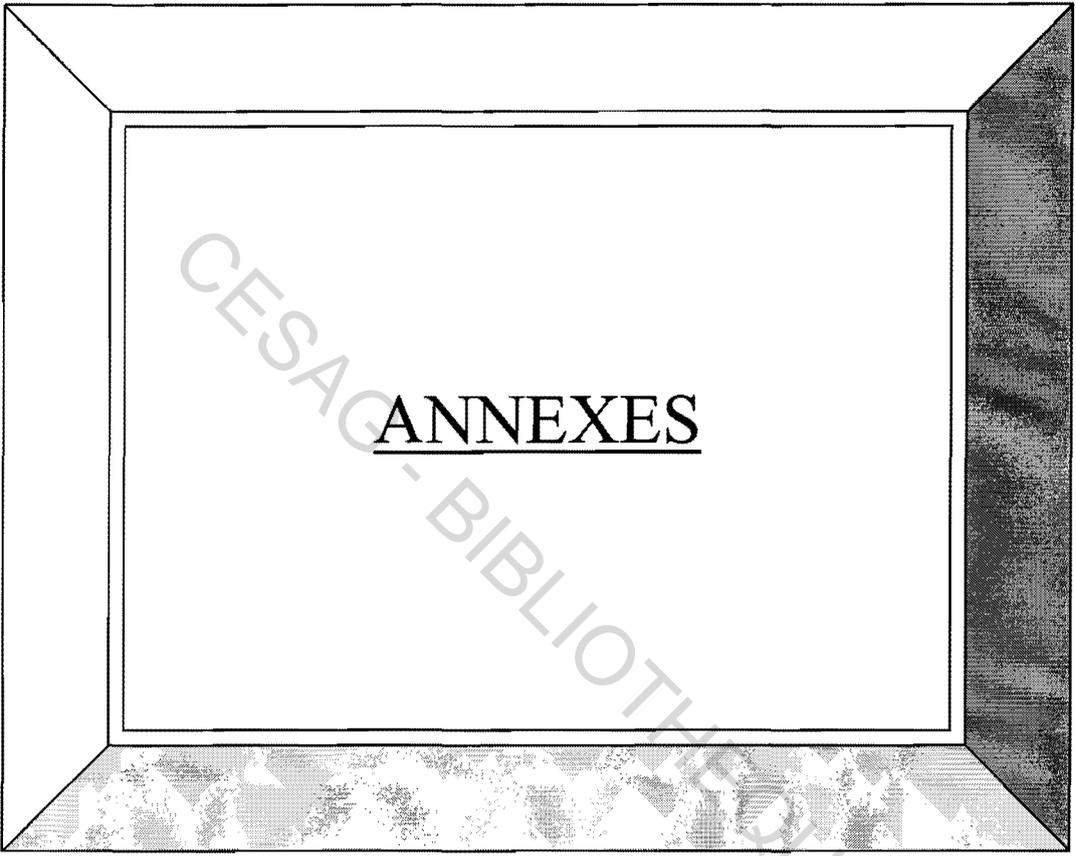


BIBLIOGRAPHIE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

BIBLIOGRAPHIE

1. **BOUVIER Michel** (2004), Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, 6^{ème} édition, édition LGDJ
2. **BURNER & al** (1991), Audit financier, guide pour l'audit de l'information financière, édition DUNOD, Paris
3. **CHADEFAUX Dominique** (1987), Les cahiers français n° 248
4. **Code Général des Impôts** (2005), République du Togo
5. **COZIAN Maurice** (2005), Précis de la fiscalité des entreprises, 29^{ème} édition
6. **DAYAN Armand** (2005), Manuel de gestion, 2^{ème} édition, édition ELLIPES, Paris
7. **DISLE Emmanuel & SARAF Jacques** (1997), Droit fiscal, édition DUNOD
8. **DUHEM Jacques & JAMMES Michel** (1996), Audit et gestion fiscale de l'entreprise, édition Formation Entreprises
9. **GRAND Bernard & VERDALLE Bernard** (1998), Audit comptable et financier, édition ECONOMICA
10. **GONTHIER Marcel & GONTHIER Nathalie** (2002), Droit fiscal, épreuve n°1 DECF, DESCF/MSTCF, édition FOUCHER
11. **GOVEI Bernard** (2000), Guide fiscal
12. **JEZE Gaston**, Cours de finances publiques, édition LGDJ
13. **LEFEBVRE Francis** (2001), Mémento fiscal
14. **LEMAN Olivier** (1995), La conduite d'une mission d'audit interne, 2^{ème} édition, édition DUNOD, Paris
15. **Loi de finances** (2006), République du Togo
16. **MIDIOHOUAN Amessi** (2005), Mémento de la fiscalité togolaise
17. **MIKOL Alain** (1998), Que sais-je ?
18. **OHADA**, Traités et actes uniformes
19. **RENARD Jacques** (2002), Théorie et pratique de l'audit interne, 4^{ème} édition, les éditions d'organisations, Paris
20. **SIMON Yves et JOFFRE Patrick** (1997), Encyclopédie de gestion, 2^{ème} édition, édition ECONOMICA
21. **SYSCOA**, Plan comptable général des entreprises, édition FOUCHER
22. **WADE Ndiaye Marie Delphine & DIEYE Mohamed** (2004), La pratique de la fiscalité sénégalaise, 2^{ème} édition



ANNEXES

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 1 : Guide d'entretien

Objectifs et Missions

1. Quels sont les missions et objectifs qui vous sont assignés quant à la comptabilité ?
2. Les missions et objectifs ont-ils été clairement indiqués par vos supérieurs ?

Moyens

1. Quel est l'effectif du service comptabilité ?
2. Quelles votre formation de base ?
3. Depuis combien d'années exercez-vous votre fonction à ATABOGA'S ?
4. De quels moyens disposez-vous pour gérer la fiscalité et plus particulièrement la TVA ?
5. Ces moyens vous semble-t-ils suffisants ? Adaptés ?
6. De quels moyens supplémentaires avez-vous besoins actuellement ?
7. De quel logiciel disposez-vous pour gérer la fiscalité ?

Procédures

1. Existe-t-il un manuel de procédures propre à la gestion fiscale ?
2. Qui autorise les déclarations et les paiements de la TVA ?
3. Connaissez-vous l'heure de fermeture du service des impôts dont relève votre société ?

Supervision et activités de contrôle

1. Comment s'exerce le contrôle hiérarchique ?
2. Comment sont préparés et suivis les déclarations et paiements de la TVA ?
3. Existe-t-il des rapports d'activités périodiques ?
4. Quels sont les contrôles effectués au niveau de la gestion fiscale ?

Annexe 2 : QCI, il a été adressé au cabinet de conseil fiscal

QUESTIONS	REPONSE	
	Oui	Non
1. le déclenchement des déclarations se fait suivant une méthode prédéfinie.		
2. Elle se fait selon une procédure établie entre l'entreprise et le cabinet.	x	
3. Les déclarations se font aux dates prévues.		x
4. Le suivi des paiements est systématique.	x	
5. Payez-vous très souvent des pénalités ?	x	
6. Les pénalités sont-elles dues aux retards ?		
7. Les pénalités sont-elles dues aux défauts de déclarations ?		x
8. La société a-t-elle déjà fait l'objet de contrôle fiscal ?	x	
9. Sur quel impôt s'est-il porté ? La TVA ?	x	

Source : nous même

MINISTRE DE L'ECONOMIE
DES FINANCES ET DES
PRIVATISATIONS

Timbre à date

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

Déclaration pour la période du au 20.....
(à souscrire avant le 15 du mois suivant)

1. IDENTIFICATION

N° d'Immatriculation

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

- Nom et Prénoms ou Raison Sociale :

- Nom commercial ou sigle :

- Adresse du siège social : CDI Rue quartier porte :

B.P. : Tél. :

Nombre d'Etis secondaires

--	--	--	--

Nbre de Succursales

--	--	--	--

II. CHIFFRE D'AFFAIRES HORS TVA		Montant hors TVA	Opérations taxables.....	Montant hors TVA
- Opérations exonérées (Sauf exportation).....	01		Total hors TVA.....	04
- Exportations de produits taxables au Togo.....	02		(lignes 01+02+03+04)	05
- Exportations de produits non taxables au Togo.....	03		Livraisons à soi-même.....	06
			(L.A.S.M)	

III. TVA BRUTE / TVA FACTUREE

- au taux de 18% (18% x lignes 04 + 06) 07

TOTAL DE LA TVA BRUTE / TVA FACTUREE (lignes 7 + 8) 09

IV. TVA DEDUCTIBLE / TVA RECUPERABLE

- Prorata de déduction utilisé 10

- Crédit de TVA reporté du mois précédent 11

- Déductions sur les biens ne constituant pas des Immobilisations et sur services 12

- Déductions sur les biens constituant des Immobilisations 13

* Complément de déduction demandé en joignant

obligatoirement les justificatifs en (+) 14

* Reversement à effectuer en précisant le motif (en -) 15

Total (11 + 12 + 13 + 14 + 15) 16

V. TVA NETTE A PAYER

TVA brute (ligne 9) 17

TVA déductible (lignes 14 + 15) 18

VI. PAYEMENT (obligatoirement joint à la déclaration)

montant du versement

BRASSERIE BB LOME S.A

Société Anonyme avec Conseil d'Administration
 au Capital de 1 278 590 000 F CFA
 R.C.M L3 : N° 169 NIF N° 950 093 B
 PK 10 (Face Etat Major) BP 896 Lomé (TOGO)
 Tél: (228) 225-16-84 et 85 Fax : (228) 225-38-59

USINE DE KARA

Tél : (228) 660 - 60 - 12
 Fax : (228) 660 - 61 - 43

SERVICE COMMERCIAL

Tél : (228) 225 - 39 - 04 / 05
 Fax : (228) 225 - 16 - 86

BANQUES UTB : 01031004451004000-81
 BIA : 00136 010 760 - 49
 BTCI : 01030-0004851-00170 / 23
 ECOBANK : 102590001012

CLIENT

Adressé à LOME

Compte : C 0113

Nom : ETS ATABOGA'S (ESCALE 3)

Adresse: MR. ATARIGBE ADJOAVI SENA

RUE DE LA LIBERTE

F. A. C. T. U. R. E
 N° 10123000

Date : 30/12/2005

Réf Pièces

Camion N° 0104352

emballage

La présente facture tient lieu de bon de livraison

CODE	DESIGNATION	QUANTITE	P.U.	MONTANT
300	PLASTIQUE VIDE 12 TROUS	1100	1500,000	1.650.000
301	PLASTIQUE VIDE 24 TROUS	175	1500,000	262.500
400	BOUTEILLE VIDE VERTE 64 CL	1800	220,000	396.000
405	BOUTEILLE VIDE APO 66 CL	4800	220,000	1.056.000
415	BOUTEILLE VIDE MULTIPROD 60 CL	1800	220,000	396.000
420	BOUTEILLE VIDE BREMER 65 CL	4800	220,000	1.056.000
510	BOUTEILLE VIDE BLANCHE 26 CL	840	140,000	117.600
535	BOUTEILLE VIDE COCA 30 CL	3360	140,000	470.400
Total Casiers :		1275		
Total Bout. GM :		13200		
Total Bout. PM :		4200		

ETS ATABOGA'S
 COMMERCIAL GENERAL
 IMPORT - EXPORT
 LOME - TOGO FAX 25 05 1

Facture Conforme Bon à Payer

par le débit de mon compte

N°

à l'échéance du

Montant liquide

MONTANT HT EMBALLAGES

5.404.500

MONTANT TOTAL TTC

5.404.500

COMPTANT

MODE DE PAIEMENT

VISA OPERATEUR DE SAISIE

VISA CLIENT

VISA LIVREUR

Vu I-C

R.T. 0340-AC

AYISSA-Remy-Jud

SENA S.A.R.L.

N° 044227

ESCALE «3»

Commerce Général

sise à Attikoumé

B.P. 20774 Tél. 222 65 52

Fax 225 08 14 Lomé - Togo

Lomé, le 20/10/05

FACTURE ACHAT AU COMPTANT

Client : La Confiance

DESIGNATIONS	P. U.	QTE	MONTANT TOTAL
Lager 66	4 290	01	4290
Pils 66	4 290 F		
Eku 66	5 050 F	02	10100
Flag 66	4 755 F	01	4755
Guinness 66	8 400 F		
Awooyo 66	5 085 F		
Cock 66 F	3 455 F		
Soda 66	2 635 F		
Lion K.	3 165 F		
Pom-Pom	2 920 F		
Coca 66	3 450 F	02	6900
Fanta 66	3 450 F		
Sprite 66	3 450 F		
Pamplemousse 66	3 455 F		26045
Petits modèles			
Pils	5 200 F		
Eku	6 435 F		
Flag	5 870 F		
Guinness	9 580 F		
Cock. F	4 255 F		
Soda	3 595 F		
Malta	4 780 F		
Sport actif	5 350 F		
Coca	3 745 F		
Fanta	3 745 F		
Sprite	3 745 F		
Schweppes	4 395 F		
Pamplemousse	4 255 F		
Boîtes			
Guinness			30500
Eku			
Flag			
Cock. F	6 500 F		
Malta	6 500 F		
Coca	5 500 F		
Fanta	5 500 F		
Sprite	5 500 F		
Sport actif	7 500 F		

En cas de dérangement du 222 65 52 appeler le 25 1 44 51

Arrêté la présente facture à la somme de 216045

Nombre de Casiers :

Emballage TOTAL =

Signature du Gérant (1) Signature et nom du client (1)

[Signature] V5520E0707

Opérateur Économique du Togo

Raison sociale **ATABOGA'S (ESCALE S)**

Carte n° 9628

Responsable **ATABOGA ADZOVI SENA**

Adresse **Rue de la BRETELLE**

Quartier **ATIKOUME**

Ville **Lome**

Tel **222 65 52**

225 08 44

Inspection **PME / DIR PETITES & MOYENNES ENTREPRISES**

Activité Principale **COMMERCE GENERAL**

Début d'Activité **01/01/1996**

Forme Juridique **SARL - Sûte A Responsabilité Limitée**

Régime Fiscal **Reel**

Cette carte est valable du **09/03/2006** au **31/12/2006**

Titulaire

ns BASSOUZA
Intendant Militaire

Recommandations

Cette carte est strictement personnelle.

En cas de perte ou changement d'adresse, aviser immédiatement la Direction des Impôts.

Le numéro de cette carte sera utilisé systématiquement dans toutes les transactions commerciales (factures, papier entête, etc.) y compris celles faites avec les administrations financières.

