

Cesag

**DIPLÔME D'AUDIT INTERNATIONAL
ET DE CONTROLE
PROMOTION - 98/2000**

MEMOIRE DE FIN DE CYCLE

**T H E M E : Audit de la TVA des entreprises
de télécommunications :
cas de la société ALPHACOM**

Présenté et soutenu par :
BAYO soulevmane



M0123AUDIT00

2



Jun 2000

SOMMAIRE

	<u>PAGES</u>
DEDICACE -----	IV
REMERCIEMENTS-----	V
AVANT-PROPOS -----	VI
SIGLES ET ABREVIATIONS-----	VIII
 INTRODUCTION-----	 1
<u>PARTIE I</u> : CADRE CONCEPTUEL -----	4
 <u>Chapitre 1</u> : La notion d'audit fiscal -----	 6
1 Définitions -----	6
1.1 La fiscalité-----	6
1.2 La classification des impôts-----	7
2 Les dispositions fiscales-----	8
2.1 La législation fiscale-----	9
2.1.1 Notion de fait générateur-----	9
2.1.2 Fonctionnement des comptes-----	10
2.2 Les régularisations fiscales -----	12
2.2.1 Modification dans la situation du bien -----	-13
2.2.2 Modification dans la situation de l'assujetti-----	14
 <u>Chapitre 2</u> : L'audit fiscal : Notion et démarche -----	 15
1 La notion de l'audit fiscal -----	15
1.1 La notion d'audit-----	15
1.2 La notion d'audit fiscal-----	16
2 La démarche de l'audit fiscal-----	17
2.1 La phase préliminaire-----	18
2.1.1 La formulation de la demande d'audit-----	18
2.1.1.1 La demande de l'entité-----	18
2.1.1.2 La demande du commissaire aux comptes-----	19
2.1.2 Le diagnostic de l'entreprise -----	20
2.2 L'audit proprement dit-----	20

2.2.1	La prise de connaissance générale-----	-23
2.2.2	Evaluation du contrôle interne-----	23
2.2.2.1	Existence du système-----	27
2.2.2.2	Vérification du fonctionnement du système-----	29
2.2.2.3	Rapport sur le contrôle interne-----	30
2.2.3	Examen des comptes annuels-----	31
2.2.3.1	Les modalités du contrôle des comptes.-----	32
2.3	Le rapport général-----	35
conclusion -----		36

PARTIE II : L'AUDIT DE LA TVA DE ALPHACOM----- 37

Chapitre 1 : PRESENTATION DE ALPHACOM

1	Les missions -----	39
2	Organigramme -----	40
2.1	Les services en staff-----	40
2.2	Les directions techniques -----	41

Chapitre 2 : AUDIT DE LA TVA-----43

1	La prise de connaissance générale-----	43
1.1	Les travaux de prises de connaissance générale-----	43
1.2	Les constats-----	44
1.3	Conclusions et recommandations-----	45
2	Appréciation du contrôle interne-----	46
2.1	Existence du système de contrôle interne-----	46
2.2	Appréciation de la permanence du contrôle interne-----	54
2.3	Rapport sur le contrôle interne-----	58
3	Le contrôle des comptes -----	58
3.1	Le contrôle du compte 44 300 : TVA sur vente-----	58
3.1.1	Objectifs-----	58
3.1.2	Travaux-----	59
3.1.3	Constats-----	60
3.2	: Le contrôle du compte 44 500 : Etat, TVA supportée-----	61
3.2.1	: Objectifs-----	61
3.2.2	Travaux-----	61
3.2.3	Constats-----	63

3.3	: Le contrôle du compte 44 400 : Etat TVA due-----	67
3.3.1	: Objectifs-----	67
3.3.2	: Travaux-----	67
3.3.3	: Constats-----	67

Chapitre 3 : Les recommandations ----- **69**

1.	: Les mesures d'amélioration de la gestion fiscale-----	69
1.1	: Les mesures correctives -----	69
1.2	: Les mesures préventives-----	70
2	: Proposition d'une démarche d'audit opérationnel- -----	72
2.1	: Les limites de la méthode d'audit financier -----	72
2.2	: Démarche de l'audit opérationnel-----	73

CONCLUSIONS ----- **79**

Bismillahi Rahaman Rahim

Ce mémoire est dédié :

A Allah

Le Miséricordieux par excellence et par essence Qui nous a permis de :

- Mener à bien nos études,
- Réaliser ce mémoire de fin de cycle,
- Trouver une issue favorable à notre formation.

A ma bien aimée mère

Toi qui nous a nourris, et entouré d'affection, de soins, de conseil,
Toi qui nous a protégés et qui nous a guidés dans la vie, et qui a toujours prêté
une attention particulière à nos préoccupations,
Sois rassurée de mon amour et de ma gratitude dont aucun mot ni expression
ne saurait exprimer la dimension

A Mon Père

Toi qui t'es toujours préoccupé de notre éducation et qui n'a pas lésiné sur les
moyens de nous assurer une bonne éducation et un cadre idéal à notre
épanouissement, soit rassuré de ma reconnaissance.

A Ma Soeur Aînée

Toi qui par ton soutien, ta compréhension, ta tolérance et ton sacrifice, m'a
permis d'être dégagé de problèmes matériels et de réunir les fonds nécessaires à
ma formation, soit rassurée de ma reconnaissance.

A mon frère, mes niveaux et tous les membres de ma famille

vous qui avez souffert de mon absence et dont je n'ai jamais manqué le soutien.

Que tous trouvent ici le fruit de leurs efforts.

REMERCIEMENTS

Nos sincères remerciements à :

A monsieur YAZI Moussa, Chef du département d'audit international et contrôle du CESAG, pour ses nombreux conseils, la lecture, la correction, et la mise en forme de ce présent mémoire de fin d'études,

A monsieur BOSSA Gilbert, Conseiller pédagogique au CESAG, pour ses conseils, sa contribution à l'amélioration et à l'aboutissement de ce mémoire,

A monsieur Saliou DIEYE, Juriste Fiscaliste, Professeur à la Chambre de Commerce et Directeur de JDSECU, pour sa disponibilité, ses conseils et son concours à l'amélioration de ce mémoire,

A monsieur Fallilou DIALLO, Docteur en Gestion, HEC, Expert Comptable, Directeur du cabinet FICADEX, pour ces conseils, son encouragement, sa disponibilité et son concours à l'amélioration de ce mémoire,

A monsieur Baïdy DIENG et tout le personnel de Racine pour leur soutien et leur encadrement lors de notre passage dans leurs locaux,

A monsieur LAWSON TEYI, et tout le personnel de **PKF** Abidjan pour le soutien, leur encadrement et leurs conseils, leur considération, les opportunités qu'ils nous ont offertes lors de notre passage dans leur locaux.

A monsieur Babacar SARR, Auditeur interne, Professeur au CESAG, pour ses conseils et son concours à l'amélioration de ce mémoire,

A mademoiselle Sokhna DIAKHATE, étudiante, pour la lecture de ce mémoire et son amitié,

Au corps professoral, à l'administration du CESAG, pour la qualité de l'enseignement reçu,

A tous les stagiaires de la dixième promotion d'audit, pour leur amitié et la bonne ambiance qui a toujours régné entre nous,

A toute la communauté ivoirienne du CESAG et de Dakar, pour leur soutien et leur fraternité.

Que tous trouvent ici le fruit de leur contribution et l'expression de mon infinie gratitude.

AVANT PROPOS

Ce présent mémoire est l'aboutissement de notre formation en Audit International et contrôle au Centre Africain Etudes Supérieures en Gestion (CESAG). Cette formation qui dure quatorze mois est sanctionnée par un DESS (Diplôme d'Etudes Supérieures Spécialisées) reconnu par le CAMES (Conseil Africain et Malgache pour l'Enseignement Supérieur et la recherche). Le CESAG a pour vocation de former des cadres de haut niveau en management. Les différents diplômes préparés sont :

- le Diplôme d'Audit International et de contrôle qui dure quatorze mois,
- le Diplôme Supérieur de gestion des Entreprises,
- le Diplôme Supérieur de Gestion des Services de Santé,
- le Diplôme Supérieur d'Economie de la Santé (D.S.E.S) qui dure dix huit mois,

Des diplômes du cycle moyen y sont également préparés notamment :

- le Programme International de Formation au Management (P.I.F.M) qui dure Dix mois et est sanctionné par un diplôme équivalent à la licence des facultés de gestion des universités.
- le Certificat de Gestion des Entreprises (C.G.E) en cours du soir qui dure seize mois est équivalent à la licence des facultés de gestion des universités

Les autres activités du CESAG sont des séminaires organisés à l'intention des entreprises et la consultance en gestion.

La formation au CESAG est alliée à des stages pratiques en entreprise. C'est dans cette optique que nous avons effectué deux stages dans deux cabinets différents : RACINE Sénégal qui est membre de ERNST & YOUNG International et PANNEL KERR FORSTER Word Wild Abidjan.

RACINE Sénégal :

Racine est une société anonyme spécialisée dans l'expertise comptable, l'audit, le commissariat aux comptes, le conseil juridique et fiscal, et le conseil en organisation et gestion.

D'un effectif global d'environ soixante dix personnes réparties entre les quatre départements techniques et département administratif.

- le département juridique
- le département fiscal
- le département audit
- le département entrepreneuriat
- le service administratif et financier.

Racine est leader du marché de l'audit et de la consultance au Sénégal

PANNEL KERR FORSTER

PANNEL KERR FORSTER est une société à responsabilité limitée qui est le représentant d'un cabinet international du même nom dont le siège est à Londres. Le groupe est mondial et a des représentations à travers le monde entier. L'organisation du groupe est de type fédératif où chaque représentation jouit d'une autonomie de gestion.

Les activités de PANNEL KERR FORSTER Abidjan comprennent l'audit, le commissariat aux comptes, l'expertise comptable, le conseil en informatique et en gestion, l'évaluation financière. Son marché couvre outre la Côte d'Ivoire, les pays de la sous régions et ses prestations de services couvrent tous les secteurs de l'activité économique : Industrie, agriculture, services (banque, assurance, transport, hôtellerie et autres services.)

Il est organisé autour de trois départements :

- le département d'audit
- le département informatique,
- le département conseil et assistance comptable

C'est la somme des connaissances acquises à travers ces cours et stages qui nous a permis de réaliser ce présent mémoire.

LA LISTE DES ABREVIATIONS

- ATH** : Association Technique d'Harmonisation
- C2A** : Conseils Associés en Afrique
- CGI** : Code Général des Impôts
- DAL** : Direction des Approvisionnements et de la Logistique
- DFI** : Direction Financière
- DG** : Directeur Général
- IFACI** : Institut Français des Auditeurs et Contrôleurs Internes
- OHADA** : Organisation pour l'Harmonisation du Droit des Affaires en Afrique
- ONT** : Office National des Télécommunications
- PDG** : Président Directeur Général
- SYSCOA** : Système Comptable Ouest Africain
- TCA** : Taxe sur le Chiffre d'Affaires
- TOB** : Taxe sur les Opérations Bancaires
- TVA** : Taxe sur la Valeur Ajoutée
- UEMOA** : Union Economique et Monétaire Ouest Africaine
- UMOA** : Union Monétaire Ouest Africaine

Introduction

Le vingt et unième siècle est marqué par une mondialisation accrue des économies nationales et par conséquent des marchés des entreprises. La volonté politique pour encourager cette mondialisation, se manifeste par des regroupements régionaux et sous régionaux afin de donner aux entreprises les moyens d'un développement et d'une croissance forte et équilibrée. Certains Etats de l'Afrique subsaharienne, initialement regroupés au sein d'une union monétaire appelée UMOA, ont manifesté ce besoin d'intégration par l'extension non seulement de leur collaboration au domaine économique mais aussi à d'autres pays de la sous région. Ainsi l'organisation prit la dénomination de UEMOA.

L'objectif visé par l'UEMOA est de permettre la libre circulation des biens et des personnes entre les différents pays membres. Cette liberté d'action devrait permettre une croissance rapide des entreprises et attirer de nouveaux investissements dans la sous région. Pour permettre cette croissance des investissements, les autorités décidèrent d'harmoniser leurs législations en créant l'OHADA. Ainsi les Etats devraient avoir les mêmes législations en matière pénale, civile, commerciale, fiscale, etc.....

Dans ce contexte global, il devient impératif pour les entreprises de maîtriser les mécanismes de fonctionnement de ces législations en général et de la fiscalité en particulier.

Si l'harmonisation de la fiscalité dans l'UEMOA est au stade de projet, il n'en demeure pas moins une nécessité pour les entreprises de maîtriser la fiscalité de leur pays respectif afin d'éviter des charges fiscales et accroître ainsi la compétitivité de leurs entreprises.

Les procédures de recouvrement de l'impôt imposent souvent des pénalités, voire des taxations d'office aux entreprises qui ne respectent pas ces dispositions fiscales. Ces pénalités et amendes qui ne sont pas fiscalement déductibles, détériorent considérablement la trésorerie des entreprises ainsi que leur situation financière et par conséquent les dividendes des actionnaires.

Il se pose alors le problème de la conformité des états financiers aux dispositions fiscales dans la mesure où ils n'ont été élaborés ni par les actionnaires qui attendent de l'entreprise des dividendes ni par l'Etat qui en attend des impôts.

Comment s'assurer que les dispositions légales en général et fiscales en particulier ont été respectées et que l'entreprise ne court aucun risque de redressement ?

Les entreprises évoluent dans un environnement où chacune de leurs transactions est régie par des dispositions juridiques et fiscales qui sont complexes et en perpétuel changement. Cette rapide évolution des règles juridiques et fiscales est à la base de l'appréhension et de l'aversion des responsables comptables et financiers pour elles. Il s'ensuit des violations conscientes ou inconscientes sans cesse croissantes de ces règles, exposant ainsi les entreprises au risque permanent de redressements fiscaux. Pour éviter cette perte sèche de ressources, les responsables des entreprises cherchent des solutions pour minimiser ce risque fiscal. L'une des solutions à cette préoccupation des responsables est l'audit fiscal en général et l'audit de la TVA en particulier que nous nous sommes proposés d'étudier. Elle est un moyen de savoir si :

- Les dispositions fiscales et réglementaires ont été respectées,
- Les comptes de TVA figurant au bilan de l'entreprise reflètent la réalité de sa situation au niveau de cette taxe ;
- L'entreprise ne court aucun risque de redressement.

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 soutiennent les fiscalistes, elle est cependant plus couramment pratiquée par les entreprises que les autres impôts et rapporte au trésor public « deux fois et demi plus que l'impôt sur le revenu et quatre fois plus que l'impôt sur les sociétés » Jean-Pierre CASIMIR (1999).

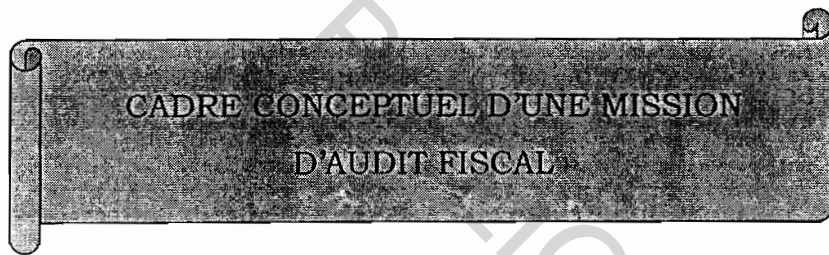
Notre étude a pour objectifs de :

- Comprendre les mécanismes de fonctionnement de la TVA, ainsi que les comptes auxquels elle se rattache ;
- Vérifier la sincérité et la régularité du solde des comptes Etats qui sont :
 - 44 300 : Etat TVA facturée
 - 44 400 : Etat TVA due
 - 44 500 : Etat TVA récupérable
- Montrer l'importance de la fiscalité dans la gestion des entreprises ;
- Déterminer les forces et faiblesses du système de gestion de la TVA d'une entreprise et de proposer des solutions.
- De proposer un outil de contrôle des comptes « Etats » des états financiers

L'importance de cette étude repose sur le fait qu'elle pourrait être pour :

- Nous, un moyen de comprendre les mécanismes de fonctionnement de la fiscalité en général et de la TVA en particulier ainsi que celui des comptes auxquels elle se rattache,
- Les entreprises en général et celles du secteur des télécommunications en particulier, qui ont le souci de minimiser le risque fiscal, une proposition de solution au contrôle de leur situation fiscale,
- L'Etat, dont le souci est d'améliorer le taux de recouvrement de la TVA, un moyen de contrôler les entreprises, mais aussi un moyen de vulgarisation et de diffusion des règles fiscales. Ainsi une meilleure connaissance des règles fiscales et de leurs mécanismes de fonctionnement par les agents économiques, permettra d'améliorer le taux de recouvrement de l'impôt et par conséquent les recettes fiscales et la trésorerie de l'Etat.

Pour que nous puissions atteindre ces objectifs, nous avons traité notre sujet en deux parties. La première partie est une revue documentaire sur la fiscalité et sur les méthodes d'audit. La deuxième partie est l'exposé d'un cas pratique d'audit de la TVA d'une entreprise.



L'entreprise qui est souvent définie comme « le lieu de combinaison des facteurs matériels, financiers et humains en vue de la production d'un bien destiné à la satisfaction des besoins » Ouattara (1987)¹, est régie par un ensemble de règles comptables, juridiques, fiscales...auxquelles elle doit se conformer.

Les responsables de sa gestion sont chargés du respect de ces dispositions. L'auditeur financier en général et fiscal en particulier est chargé de vérifier le respect de ces dispositions par une approche méthodique et en respect des normes internationales généralement admises. Que ce soit dans le cadre de dispositions légales (commissariat aux comptes) ou contractuelles (audit contractuel), il est le garant des partenaires de l'entreprise quant à sa gestion conformément aux règles en vigueur.

Son rôle est de rassurer ces partenaires sur « la régularité et la sincérité des comptes annuels et de l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise à la fin de l'exercice » (Burner & al. 1991)

Que renferme cette notion d'audit fiscal ?

Comment procède l'auditeur financier en général et l'auditeur fiscal en particulier pour se prononcer sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des états financiers.

Avant d'aborder cette démarche de l'auditeur, nous cernerons la notion de l'audit fiscal.

¹ Cours d'économie d'entreprise Université Nationale de Côte d'Ivoire 1988

CHAPITRE 1 : LA NOTION DE FISCALITE

1. DEFINITIONS

1.1: La fiscalité

Le petit LARROUSSE illustré édition 1996, définit la fiscalité comme « l'ensemble des lois qui se rapportent à l'impôt ».

Il définit l'impôt comme « le prélèvement d'autorité sur les ressources ou les biens des individus ou des collectivités et payé en argent pour subvenir aux dépenses d'intérêt général de l'Etat ou des collectivités locales ».

Ces définitions appellent les commentaires suivants :

La fiscalité est un ensemble de lois et qui de ce fait s'impose à tous les assujettis. Elle émane de la volonté du peuple à travers l'organe législatif qui l'a votée, et s'impose au peuple (assujettis), pour le peuple (financement des activités de l'Etat).

Ce prélèvement est sans contrepartie et est effectué par l'Etat ou un de ses démembrements. Aucune autre personne ne peut prélever l'impôt. (N'Diaga Lo 1999)²

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

Nous proposons une deuxième définition qui semble cadrer avec notre étude.

WADE et DIEYE (1997) définissent la fiscalité comme étant l'ensemble des impôts et taxes qui frappent les activités d'une entité donnée.

Cette définition assez limitée comme le précisent ses auteurs qui lui ont ajouté une deuxième définition, répond mieux à notre préoccupation qui est d'étudier un impôt qui frappe les activités des entreprises et qui est la TVA.

Nous retiendrons donc cette dernière définition dans la suite de notre étude.

² Cours de fiscalité (CESAG) 1999

1.2 Classification des impôts

N'Diaga LO (1999)³ distingue la fiscalité de porte et la fiscalité interne.

La fiscalité de porte est l'ensemble des impôts auxquels sont soumises les marchandises qui franchissent les frontières d'un Etat et sont généralement connus sous l'appellation de droits de douane.

La fiscalité interne est l'ensemble des impôts et taxes auxquels sont soumis les assujettis qui sont les entreprises et les personnes physiques.

Cette fiscalité interne à laquelle nous nous intéresserons comprend plusieurs composantes qui peuvent se regrouper selon leurs natures en impôts directs et impôts indirects.

Les impôts directs sont, selon le petit LAROUSSE illustré, des impôts perçus directement par l'administration sur le revenu des personnes physiques et sur les bénéfices industriels et commerciaux des entreprises.

Les impôts indirects auxquels nous nous intéresserons sont ceux qui sont perçus sur les biens de consommation et qui, par conséquent frappent indirectement les revenus des personnes et des entreprises. Parmi ces impôts indirects nous distinguons les taxes sur le chiffre d'affaires en abréviation T.C.A

L'une des composantes essentielles de la taxe sur le chiffre d'affaire est la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Cette taxe qui frappe la consommation des personnes et des entreprises est la plus courante des impôts indirects et celle qui pose le plus de difficultés aux entreprises.

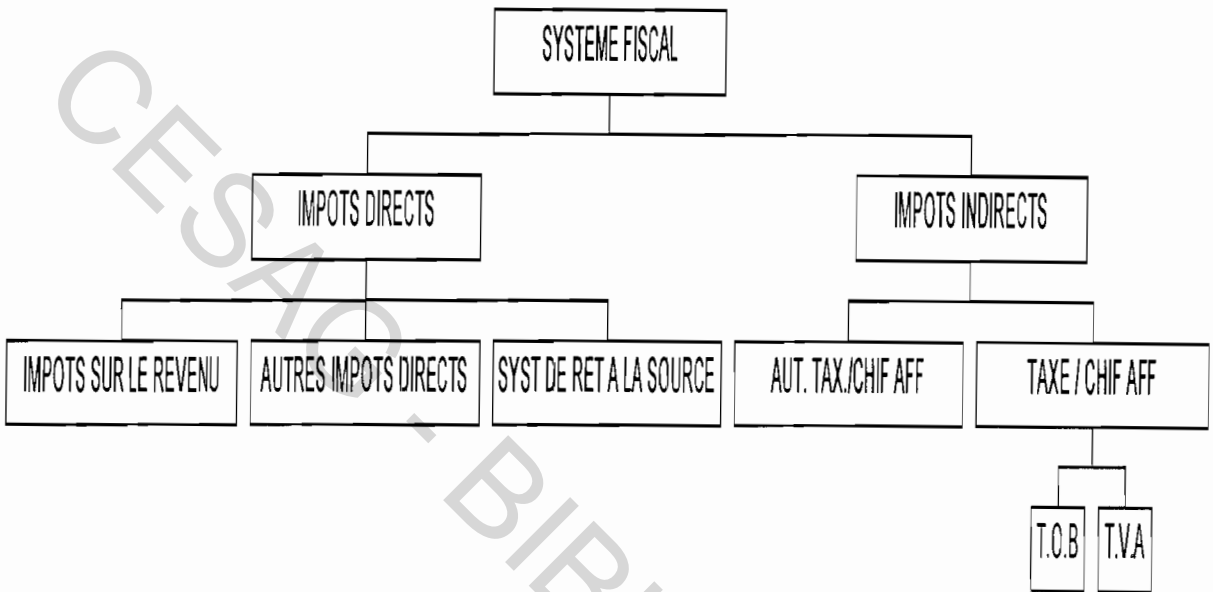
Notre étude portera essentiellement sur l'audit de cette taxe.

De façon schématique nous aurons :

³ Cours de fiscalité 1999

Figure N° 1

ORGANIGRAMME DE L'ORGANISATION FISCALE



SOURCE : WADE & DIEYE (1997 : 22)

La notion de la fiscalité étant cernée et notre domaine d'étude ayant été défini, nous exposerons les dispositions fiscales en matière de TVA qui nous serviront de référence pour notre étude.

2) LES DISPOSITIONS FISCALES

La fiscalité de l'entreprise est un domaine assez vaste et complexe. Nous n'aborderons dans le cadre de notre étude que les impôts indirects et plus particulièrement la taxe sur la valeur ajoutée.

Comment les principaux comptes que nous étudierons sont régis par la législation fiscale ?

Quelles sont les régularisations à faire en fin d'année en matière de TVA ?

2.1 : La législation fiscale

2.1.1 Notion de fait générateur

Le fait générateur se définit comme étant « le moment où les conditions sont réunies pour qu'une opération soit imposable » Wade & Dièye (1997). Ainsi le fait générateur varie suivant qu'il s'agit d'une vente, d'une production ou d'un achat.

A ce titre l'article 239 de CGI de la république de Côte d'Ivoire dispose que : le fait générateur se produit pour :

- les ventes de biens meubles corporels, lors de la livraison du bien ;
- les prestations de service, les travaux immobiliers et les ventes à consommer sur place, lors de l'exécution des services et des travaux ;
- les prestations qui donnent lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements successifs, au moment de l'expiration des périodes auxquelles ces décomptes ou encaissements se rapportent.

En conséquence la taxe devient exigible pour :

- les ventes de biens meubles, lors de la livraison de ceux-ci,
- les prestations de services, les travaux immobiliers, les ventes à consommer sur place, les ventes ou fournitures d'eau, d'électricité et de télécommunication, lors de l'encaissement des avances, des acomptes, du prix ou de la rémunération.
- les redevables qui réalisent des opérations pour lesquelles l'exigibilité est constituée par l'encaissement peuvent sur autorisation expresse du directeur général des impôts, être autorisés à acquitter la taxe d'après leurs débits.

La notion de fait générateur ayant été cernée, nous nous intéresserons aux mécanismes de fonctionnement des comptes qui font l'objet de notre étude.

2.1.2 Le fonctionnement des comptes

A ce propos nous nous sommes intéressés aux comptes 44 300, 44 400, 44 500.

A Le compte 44 300 : Etat TVA facturée sur ventes :

Ce compte généralement créditeur, contient la TVA que l'entreprise facture à ses clients lors de la réalisation de ses affaires (ventes ou prestations de services). Le taux applicable varie selon les activités et comprend généralement selon l'article 225 du CGI de la république de Cote d'Ivoire :

Le taux normal : 16.67 %

Le taux réduit : 11.11 %

Le taux sur agios bancaires : 9.09 %

Ces taux sont à appliquer à la valeur de la marchandise ou des services hors taxes.

B le compte 44 500 : Etat TVA récupérable

Ce compte généralement débiteur enregistre le montant de la TVA supportée par l'entreprise lors de ses dépenses. L'article 238 du CGI autorise les entreprises à récupérer la TVA qu'elles ont payée ou supportée. Cependant la déductibilité diffère selon la nature de l'achat :

* Achat ou importations de marchandises ou de matières.

Selon l'article 231 du CGI, la TVA payée sur les achats de marchandises de matières et les importations qui sont entrées intégralement ou pour partie de leurs éléments dans la composition de produits passibles de TVA, est

récupérable dans son intégralité sur le montant de la TVA récoltée sur les ventes.

Toutefois l'article 238 alinéa 5 dispose que certaines activités normalement exonérées et qui optent pour la qualité d'assujettis, des taux forfaitaires doivent être appliqués pour la récupération. Il s'agit généralement d'activités agricoles et les taux de récupération sont :

- les producteurs de plantes à fleurs : 6%,
- les producteurs d'ananas : 5.5%,
- les producteurs de bananes : 5%

Ces taux sont à appliquer sur le chiffre d'affaires toutes taxes comprises.

* Les achats de services :

La TVA sur les achats de services est entièrement déductible sauf celle « se rattachant à des biens exclus de la déduction » comme le dispose l'article 7 de l'annexe II du livre II du CGI.

Ainsi la TVA ayant grevé : la location, l'entretien et la réparation de matériel, de locaux ou de véhicules n'ouvrant pas droit à déduction, sont exclus de la déduction. La liste de ses services est à l'annexe N°1 du présent mémoire.

* Les achats d'immobilisations

La TVA sur les achats d'immobilisations est récupérable dans l'ensemble. Cependant cette récupération dans certains cas, est réglementée : l'article 7 de l'annexe fiscale précise que la TVA supportée lors des acquisitions telles que :

- _ les bâtiments : ne peut être récupérée que s'il s'agit de bâtiments administratifs, commerciaux ou industriels.
- _ les véhicules : ne peut être récupérée que s'il s'agit de véhicules spéciaux, de véhicules de maintenance ou de véhicules utilitaires dont la charge utile est supérieure ou égale à 3.5 tonnes.
- _ les meubles : ne peut être récupérées que dans les cas de meubles de bureaux. Les objets de meubles ne sont donc pas déductibles.

C Le compte : 44 400 Etat TVA due

Ce compte enregistre le solde de la TVA récupérée par l'entreprise sur la TVA qu'elle a supportée sur ses achats de la même période. Il enregistre donc la dette de l'entreprise envers l'Etat sur la TVA. Cette taxe doit être reversée au service des impôts au plus tard le 15 du mois qui suit celui des opérations. Ce qui signifie que la TVA supportée d'une période doit être récupérée au cours de la même période.

Trois cas peuvent se présenter :

- _ la TVA récupérée est supérieure à celle supportée : dans ce cas l'entreprise est redevable à l'Etat du solde.
- _ la TVA récupérée est égale à celle supportée : dans ce cas l'entreprise récupère le montant de sa TVA et ne reverse rien à l'Etat.
- _ la TVA récupérée est inférieure à celle supportée : on parle alors de crédit de TVA. Dans ce cas l'Etat est redevable à l'entreprise de la différence.

Cette créance de l'entreprise sur l'Etat, comme le stipule l'article 238 bis, pourra être récupérée par elle les mois suivants. Un délai maximum de douze mois est accordé aux entreprises pour la récupération. Il en est de même pour les taxes non déclarées par omission.

2.2. Les régularisations fiscales

A la clôture de l'exercice, à l'instar des travaux d'inventaire, des régularisations sont opérées en matière de TVA. Deux catégories de régularisation sont distinguées par le cabinet C2A (1998) : les régularisations portant sur des déductions physiques et celles portant sur les déductions financières.

Les déductions physiques « concernent la TVA supportée lors de l'achat ou l'importation des matières premières, produits ou d'objets passibles de la TVA »

Les déductions financières se rapportent « aux achats de biens et services qui constituent des immobilisations ou des frais généraux ». Dans ce dernier cas les régularisations ne portent généralement que sur les immobilisations. Les régularisations reposent sur le fait que certains événements peuvent remettre en cause le caractère déductible des opérations. La régularisation aboutira soit à un reversement de la TVA antérieurement déduite soit à une récupération de cette dernière. Il est généralement admis « qu'il y'a régularisation dès lors qu'il y'a changement dans la situation des biens ou de l'assujetti ». Ce changement peut entraîner une variation des opérations dans le sens « déductibilité à non-déductibilité » ou vis versa.

2.2.1 Modification dans la situation du bien

Deux cas sont à prévoir :

A la TVA est déductible

Lorsque la TVA supportée sur l'acquisition d'un bien a été récupérée et que le bien par la suite est utilisé dans des activités exonérées de TVA ? Il s'ensuit que la TVA supportée devient non récupérable et une régularisation est donc nécessaire. Deux cas peuvent se présenter :

- Les biens sont non amortissables :

Lorsque les biens sont non amortissables, la TVA imputée sera reversée à concurrence de la partie de ces biens demeurant en stock (art 4 annexe 2 livre 2 du CGI). C'est le cas de la TVA supportée sur les marchandises et matières premières.

- Les biens sont amortissables :

Lorsque les biens sont amortissables, une fraction de la TVA supportée et récupérée sera calculée au prorata du temps d'amortissement restant à couvrir (art 4 annexe 2 livre 2 du CGI). Par ailleurs les contribuables

peuvent opter pour que le prorata soit fonction de la valeur de réalisation du bien en cas de cession (C2A 1998).

B La TVA n'est pas déduite

Cette situation signifie que les biens étaient utilisés dans des activités exonérées de la TVA. La modification consistera à utiliser ces biens dans les activités assujetties à la TVA.

Les deux cas précédents sont à prévoir :

- les biens non amortissables.

Lorsque des biens non amortissables (marchandises et matières premières) précédemment utilisés dans des activités exonérées de TVA sont utilisés dans des activités assujetties à la TVA, la TVA supportée lors de leurs acquisitions devient récupérable. Cependant la récupération se fera à concurrence de la valeur en stock..

- les biens amortissables.

Lorsque le bien qui est désormais utilisé dans les activités assujetties à la TVA est amortissable, la TVA supportée lors de son acquisition devient déductible. Cependant la déductibilité sera faite au prorata de la valeur restant à amortir.

2.2.2 Modification dans la situation de l'assujetti

Les cas et les régularisations à effectuées sont identiques à ceux de la modification dans la situation du bien

CHAPITRE II : L'AUDIT FISCAL : Notion et démarche

1. La notion de l'audit fiscal

Nous essayerons de cerner d'abord la notion d'audit.

1.1. La notion d'audit

L'audit se définit selon le petit LAROUSSE édition 1996 comme l'ensemble des procédures de contrôle de la comptabilité et de la gestion d'une entreprise et de l'exécution de ses objectifs.

Cette définition insiste sur le contrôle à posteriori des comptes et de la gestion des entreprises. L'audit est aussi un contrôle des procédures qui aboutissent à l'élaboration des comptes à contrôler. La définition ne fait pas non plus ressortir les objectifs de l'audit ni les qualités de celui qui peut faire un audit.

Compte tenu de ces limites nous donnons cette deuxième définition.

Burner & al. (1991) définissent l'audit « comme un examen professionnel d'une information en vue d'exprimer sur cette information, une opinion responsable et indépendante par référence à un critère de qualité ; cette opinion doit accroître l'utilité de l'information ».

Cette définition bien qu'assez générale, nous précise l'objectif visé par les missions d'audit qui est de donner une opinion responsable à la suite d'un travail professionnel. Ce travail professionnel ne peut être mené que par un professionnel qui est l'auditeur. Cet auditeur qui est compétent et indépendant mène ses travaux par rapport à des critères de qualité et ses recommandations doivent permettre d'améliorer l'image fidèle de l'entreprise auditée.

Compte tenu de son caractère trop général qui s'adapte à toutes les formes d'audit, nous citons une autre définition qui répond mieux à nos aspirations. En effet il existe plusieurs formes d'audit dont l'audit juridique, social, informatique, financier etc. L'audit de chaque fonction particulière de l'entreprise peut porter un nom.

« L'audit financier est un examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la

fidélité avec laquelle les comptes annuels d'une entité traduisent sa situation à la date de clôture et ses résultats pour l'exercice considéré, en tenant compte du droit et des usages du pays où l'entreprise a son siège. (ATH 1991 : 28)

Cette deuxième définition fait ressortir les qualités de l'auditeur mais aussi les objectifs de l'audit qui sont de donner une opinion. Elle précise en outre que ce travail de l'auditeur doit tenir compte des droits et usages du pays où l'entreprise a son siège. Cette définition nous convient mieux dans la mesure où l'harmonisation de la fiscalité étant au stade de projet, l'audit fiscal ne peut se faire qu'en conformité avec la législation de chaque pays membre de l'UEMOA.

1.2. La notion d'audit fiscal

En retenant cette dernière définition et en combinaison avec la définition de la fiscalité nous pouvons déduire que l'audit fiscal est un examen auquel procède un professionnel compétent, et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la fidélité avec laquelle les comptes annuels « Etat » d'une entité traduisent sa situation fiscale, pour l'exercice considéré, en tenant compte du droit et des usages du pays où l'entreprise a son siège.

CHADEFAUX (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 assignés ».

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. 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.

La définition de l'audit fiscal ayant été cernée, nous aborderons maintenant la démarche de l'auditeur fiscal pour exprimer son opinion sur la situation fiscale d'une entité donnée.

2 La démarche de l'audit fiscal

« Le déroulement d'une mission d'audit fiscal emprunte largement à la démarche traditionnellement suivie dans d'autres missions d'audit ». (Chadefaux 1987). Cette affirmation signifie que l'audit fiscal peut être mené selon la démarche de l'audit financier et comptable. En tant que tel la démarche générale suivie qui comprend deux grandes phases est la suivante :

- la phase préliminaire ou phase d'intérim
- la phase finale ou de contrôle des comptes.

2.1. La phase préliminaire

Connue sous le nom d'intérim, cette phase est celle du contact, de la communication et de l'entretien avec les différents responsables de l'entreprise à auditer. Importante dans la mission d'audit, elle est brève mais

suffisante et permet à l'auditeur de faire le diagnostic de l'entreprise dans son ensemble et de mieux connaître les difficultés et les spécificités de la mission.

Cependant l'auditeur étant généralement un agent extérieur 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.

2.1.1. La formulation de la demande d'audit

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. Martial Chadeaux (1987) distingue deux catégories de personnes qui peuvent demander un audit fiscal :

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

2.1.1.1. La demande de l'entité

Deux catégories de clients sont distinguées : les dirigeants de l'entreprise et les futurs actionnaires :

*** les dirigeants de l'entreprise**

Dans un souci de maîtrise du passif de l'entreprise et des risques éventuels, afin d'améliorer la gestion financière prévisionnelle, les responsables de l'entreprise peuvent demander un audit fiscal. L'ignorance d'un passif fiscal latent peut entraîner de pertes énormes pour l'entreprise du fait des pénalités et des amendes qu'il peut engendrer.

*** Les futurs associés et partenaires financiers**

La préoccupation majeure des investisseurs est de trouver pour les ressources dont ils disposent les meilleurs placements aux meilleures rentabilités. Dans le souci d'une meilleure connaissance de la situation financière et de la rentabilité de l'entreprise dont ils veulent acquérir des actions, les futurs actionnaires ou associés 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.

2.1.1.2. La demande du commissaire aux comptes

Lorsque le commissaire aux comptes 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 lui demander de procéder à un examen approfondi de sa situation fiscale.

Quel que soit l'instigateur de l'audit fiscal, la demande de la mission est matérialisée par une lettre de mission qui détermine les termes de référence. Ces termes de référence décrivent les objectifs et les conditions d'exécution de la mission.

A la réception de la lettre de référence, l'auditeur effectue une première visite des lieux afin de faire connaissance avec l'entité. Cette prise de connaissance générale appelée phase de diagnostic de l'entreprise lui permet de s'informer sur l'entreprise et de planifier sa mission.

2.1.2. Le diagnostic de l'entreprise

Cette phase permet à l'auditeur d'avoir un maximum d'informations assez sommaires sur l'entreprise qui lui permettront d'apprécier si la mission est " réalisable ou non, dans quel délai et pour quel budget " (ATH, les outils (1991)).

Les informations à rechercher sont très diverses et portent sur toutes les activités de l'entreprise et comprennent aussi bien une visite des lieux qu'une consultation des documents de l'entreprise. Elles peuvent être générales ou spécifiques :

Les informations générales concernent, le montant et la répartition du capital, l'organigramme, les statuts, les procédures formalisées ou non, l'organisation du service d'audit et ses méthodes de travail.

Les informations spécifiques portent sur le système informatique, comptable, les différentes fonctions, et surtout sur le traitement des questions fiscales et la situation fiscale de l'entreprise.

Dans le domaine de la fiscalité les informations concernant la date et le contenu du dernier contrôle fiscal, les dernières déclarations, et les éventualités d'un risque fiscal seront recherchées.

Ce diagnostic de l'entreprise doit être suffisant pour permettre à l'auditeur de mieux déterminer la place de la fiscalité dans la philosophie des dirigeants, de déterminer sa stratégie d'audit ainsi que l'ampleur des travaux à effectuer.

2.2. L'audit proprement dit

L'audit fiscal qui peut intervenir à la clôture de l'exercice ou à tout moment de l'année, permet aux responsables de l'entreprise 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.

Il s'agira pour l'auditeur de déterminer les zones à risque à partir d'une démarche méthodologique appropriée. Cette démarche consistera à contrôler non seulement les comptes de la TVA mais aussi les comptes auxquels elle se rapporte.

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.

Les principales étapes sont les suivantes :

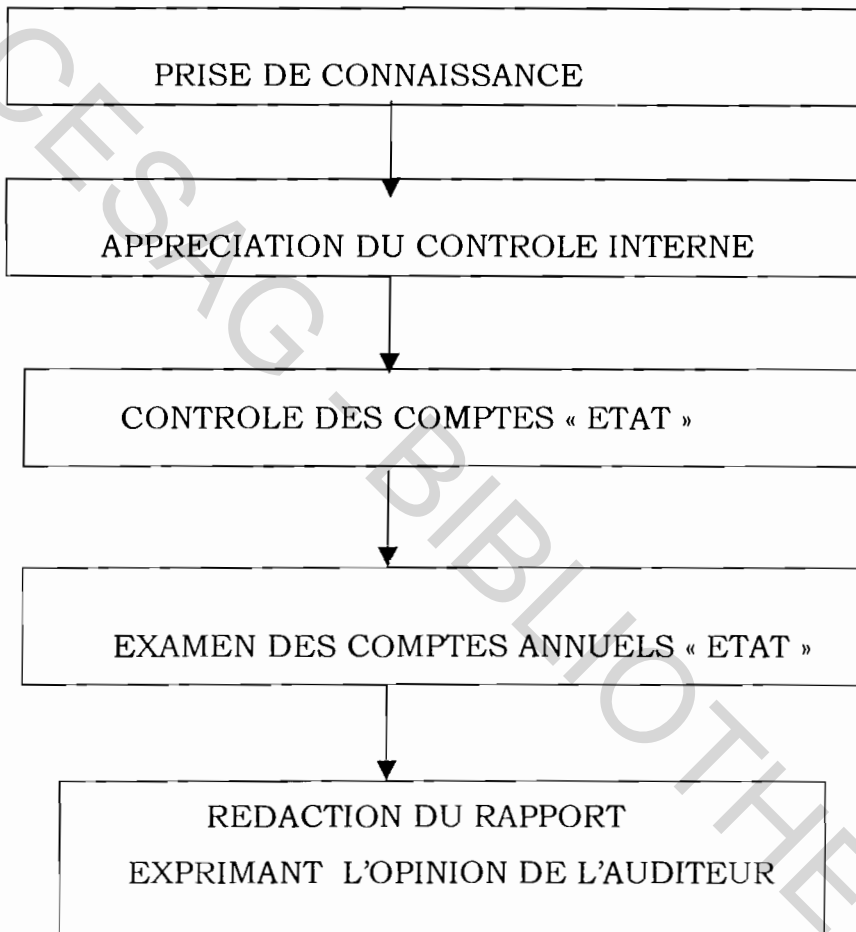
- la prise de connaissance générale de l'entreprise et des problèmes fiscaux,
- appréciation du contrôle interne existant dans l'entreprise,
- contrôle des comptes fiscaux et des comptes auxquels ils se rattachent,
- examen des comptes fiscaux annuels,
- rédaction du rapport exprimant l'opinion.

Ces différentes étapes sont résumées dans le graphique suivant :

CFSA G - BIBLIOTHEQUE

Figure N° 2

SCHEMA DE LA DEMARCHE DE L'AUDIT FISCAL



Source : Adapté de Obert (1995)

2.2.1 La prise de connaissance générale de l'entreprise et des problèmes fiscaux s'il y a lieu

La prise de connaissance générale est un approfondissement des travaux de diagnostic de la phase d'intérim. L'auditeur essayera d'élargir et d'approfondir ses connaissances sommaires qu'il a eues de l'entreprise afin de " mieux appréhender sa mission et de mieux comprendre les éléments pouvant avoir une importance au niveau de son jugement » Obert (1995:31)

Dans le domaine spécifique de la fiscalité, la prise de connaissance générale devra permettre à l'auditeur de « s'imprégner des spécificités fiscales de l'entreprise et d'obtenir des indications sur l'orientation future de ses travaux » M Chadeaux (1987).

Pour cela, il devra, selon Burner & al. (les outils) :

- examiner les dates et contenus des derniers contrôles en matière fiscale notamment en impôts sur les sociétés et les autres impôts.
- examiner les dernières déclarations fiscales,
- discuter si possible des risques fiscaux avec les responsables de l'entité.

L'étendue de la prise de connaissance générale est fonction du degré de familiarité de l'auditeur avec l'entreprise. Ainsi elle sera plus intensive dans le cadre d'un premier audit que dans le cadre d'un deuxième ou troisième audit. Quel que soit le degré de familiarité de l'auditeur, la prise de connaissance générale doit être suffisante pour lui permettre de mieux orienter ses travaux dans les étapes suivantes :

2.2.2 Evaluation du contrôle interne :

« Le contrôle interne est 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 » (IFACI)⁴

Obert (1995) détermine des critères qui confèrent au contrôle interne une qualité satisfaisante et qui sont :

- l'organisation : l'organisation de l'entreprise doit comprendre une séparation suffisante des tâches et des fonctions afin de minimiser les risques de malversation. L'objectif visé est que pour une activité donnée, un même agent ne doit pas « cumuler deux ou plusieurs de ces fonctions suivantes :
 - la fonction de décision,
 - la détention matérielle des valeurs et des biens,
 - l'enregistrement
 - le contrôle »
- l'intégration : les procédures mises en place doivent prévoir un système d'autocontrôle matérialisé par « le recoupement, les contrôles réciproques ou moyens techniques adéquats »
- la permanence : le contrôle doit être permanent et durer aussi longtemps que l'entreprise elle-même.
- l'universalité : le contrôle interne concerne tous les agents et toutes les activités de l'entreprise.
- l'indépendance : le contrôle interne doit être indépendant des moyens et des innovations techniques et technologiques. Quel que soit le degré de développement et la technicité de l'entreprise, le contrôle interne doit exister.

⁴ Article 5 des statuts de l'IFACI

- l'information : le contrôle interne doit permettre de produire des informations pertinentes, utiles, et objectives
- l'harmonie : le contrôle interne doit s'adapter aux spécificités de l'entreprise.

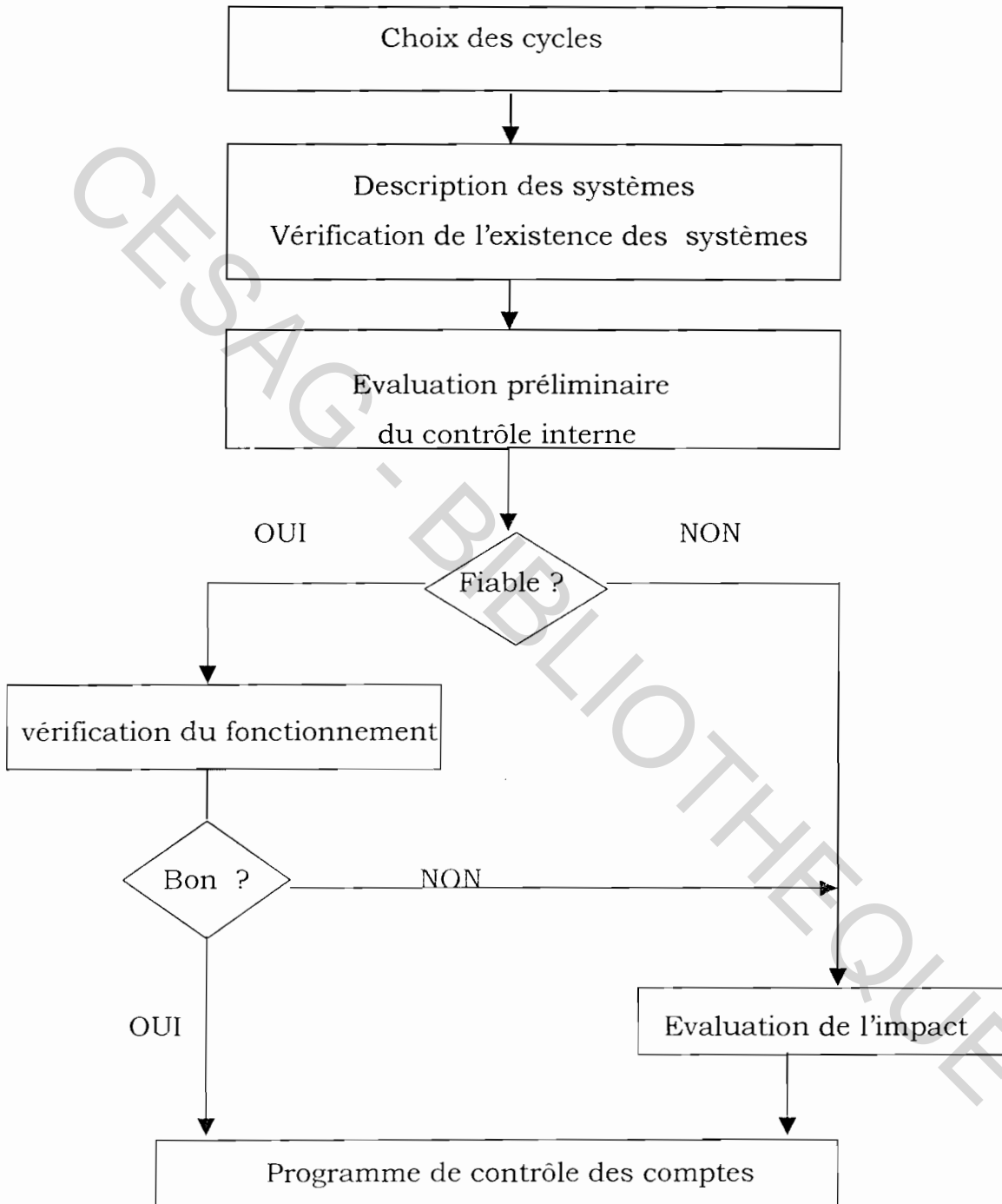
L'objectif à ce stade est de s'assurer entre autres que :

- la séparation des fonctions est suffisante pour minimiser les cumules incompatibles,
- toutes les opérations soient enregistrées (critère d'exhaustivité). Dans le cadre de la TVA il s'agit de s'assurer que l'intégralité de la TVA (supportée ou facturée) a été comptabilisée,
- chaque opération enregistrée ainsi que la TVA afférente soient :
 - réelles
 - correctement évaluées
 - enregistrées dans le bon compte
 - correctement imputées,
 - etc....
- Toutes les opérations et les TVA rattachées, enregistrées soient :
 - correctement totalisées,
 - correctement centralisées,
 - etc....
- Les opérations ainsi que les TVA correspondantes ont été engagées dans l'intérêt de l'entreprise ; et que par conséquent il n'existe pas de TVA fictives ou de TVA dissimulées.

Le schéma suivant résume de démarche générale d'appréciation du contrôle interne

Figure N°3

SCHEMA GENERAL DE L'APPRECIATION DU CONTRÔLE INTERNE



Source : Adapté de ATH (1991 : 140)

L'évaluation du contrôle interne comprend deux volets :

La vérification de l'existence du système et la vérification de sa permanence.

2.2.2.1: L'existence du système

Un bon système de contrôle interne doit prévoir un manuel de procédures comme l'exige le droit comptable de l'OHADA. En effet les articles 16 et suivants obligent les entreprises à rédiger un manuel de procédures comptables et financières en ces termes : « Pour maintenir la continuité dans le temps de l'accès à l'information, toute entreprise établit une documentation décrivant les procédures et l'organisation comptable. Cette documentation est conservée aussi longtemps qu'est exigée la présentation des états financiers successifs auxquels elle se rapporte ».

Cependant le contrôle interne ne se résume pas au manuel de procédures. Dans les entreprises où il n'existe pas de manuel de procédures, ainsi que dans les petites entreprises où " les procédures sont rarement formalisées et les contrôles sont peu matérialisés ", ATH (1991) le contrôle interne existe et est matérialisé par les usages en vigueur dans l'entreprise.

Comment cette existence est-elle vérifiée ?

La vérification de l'existence du système se fait en plusieurs étapes :

*** Choix des cycles**

L'ensemble des activités de l'entreprise est divisé en cycles plus ou moins complexes et en activités répétitives, ponctuelles et exceptionnelles que l'auditeur a eu le temps d'apprécier. Il fera un choix judicieux en fonction de ses objectifs afin de ne pas aboutir à des conclusions erronées. Dans le cas d'un audit de la TVA seuls les cycles générateurs de TVA seront pris en compte. Notamment les cycles :

- achats et fournisseurs,

- ventes et clients,
- immobilisations

* **Description du système :**

A partir des procédures écrites (dans le cas où un manuel de procédures existerait) ou non (cas des petites entreprises en général), des entretiens avec le personnel sur leurs méthodes de travail et des documents internes, et des dossiers des auditeurs précédents, l'auditeur doit écrire les procédures de traitement des questions fiscales afin de comprendre le système de contrôle interne existant. (Jean Burner & Al 1991)

Il utilisera une grille de séparation des fonctions pour s'assurer qu'il n'y a pas de cumul qui puisse favoriser les abus ou malversations. Pour chaque cycle une grille est adaptée.

Dans le cas spécifique de la fiscalité, l'ensemble des procédures de traitement des questions fiscales ainsi que les moyens humains et matériels affectés au traitement des questions fiscales doivent être analysés et décrits. (Chadeaux 1987).

* **Vérification de l'existence du système**

Le système décrit par l'auditeur doit être testé pour s'assurer qu'il correspond à la réalité. Cela lui permettra de s'assurer de la bonne compréhension du système existant.

Pour ce faire, il choisira une transaction du système qu'il a décrit et la suivra de son début à son aboutissement. A chaque étape il vérifiera si les procédures de traitement de la TVA décrites correspondent à la réalité.

* **Evaluation préliminaire du contrôle interne**

Le contrôle interne dans une entreprise doit permettre la régularité et la sincérité de l'information financière. L'auditeur doit donc s'assurer que les procédures existantes et décrites permettent d'atteindre cet objectif. Il utilisera un questionnaire sur le contrôle interne pour chaque cycle ou selon son expérience et sa compétence, il définira au préalable les contrôles nécessaires pour atteindre l'objectif de fiabilité de l'information et testera si ces contrôles existent ou non.

Cette phase doit lui permettre de déterminer les cycles ou les secteurs où le contrôle est efficace dits points forts et les cycles où le contrôle est déficient dits points faibles.

Ces points forts et faibles seront testés pour déterminer le degré de leur applicabilité et de leur efficacité.

2.2.2.2 : Vérification du fonctionnement du système et de sa permanence

La classification des procédures des cycles du système en points forts et faibles n'étant que théorique à ce stade, il appartient à l'auditeur de vérifier le fonctionnement dans la pratique des points forts, et de déterminer l'incidence des points faibles.

A Confirmation des points forts

Par des tests de permanence qui sont des vérifications effectuées par des sondages l'auditeur doit s'assurer que :

- les contrôles prévus sont effectivement appliqués et par les personnes habilitées.
- les contrôles sont appliqués à toutes les opérations sur tout le long de l'exercice étudié ;

L'auditeur s'assurera du bon fonctionnement pratique des points forts.

L'efficacité et l'adaptabilité de ces points forts ne seront confirmés que si le traitement des transactions respecte les procédures écrites. Toutefois les cas isolés de violation de ces procédures n'altéreront pas leur qualité.

Dans le cas contraire, si plusieurs transactions ne respectent pas une étape donnée, l'auditeur devra en tenir compte pour modifier et adapter sa description des procédures. (Jean Burner & Al 1991).

Dans le cas où les points forts seraient confirmés, l'auditeur les admettra et allègera son programme de contrôle.

A Evaluation des points faibles et de leurs incidences :

Les points faibles doivent être analysés afin de déterminer leur impact sur les comptes annuels. Que leur incidence soit significative ou non, les points faibles doivent être portés à la connaissance des responsables de l'entité ainsi que les propositions formulées.

Les points forts et faibles déterminés et analysés seront portés à la connaissance des responsables de l'entité au cours d'une discussion franche et constructive dont l'objectif est de faire comprendre non seulement l'importance du contrôle interne mais aussi l'incidence des points faibles sur les comptes annuels.

Ces forces et faiblesses du contrôle interne seront confinées dans le rapport sur le contrôle interne que l'auditeur remettra aux responsables.

2.2.2.3 : Rapport sur le contrôle interne.

Le rapport sur le contrôle interne est la conclusion des travaux de l'auditeur sur le contrôle interne et fait ressortir :

- les points forts,
- les points faibles et leurs incidences sur les comptes,
- les recommandations,

- les commentaires et remarques des responsables faits au cours des discussions.

Cette phase d'évaluation du système du contrôle interne permet à l'auditeur de mieux connaître l'entité en distinguant les points forts et faibles des procédures et du contrôle interne. Cette distinction lui permet de déterminer les zones à haut risque et celles à risque moindre et d'adapter son programme de contrôle des comptes.

2.2.3) Examen des comptes annuels

Les conclusions de l'auditeur sur le contrôle interne lui ayant permis de conclure soit à une efficacité soit à une inefficacité du contrôle interne, deux possibilités se présentent dans l'élaboration de son programme de contrôle des comptes :

A. Le contrôle interne fonctionne bien

Dans ce cas l'auditeur limite ou allège son programme de contrôle des comptes. Il peut utiliser les résultats des contrôles effectués par l'entité pour étayer ses conclusions.

B. Le contrôle interne ne fonctionne pas.

Selon Burner & Al (1991 : 154) trois cas peuvent se présenter :

* Les faiblesses et leurs conséquences peuvent être corrigées avant la fin de l'exercice :

Les mesures correctives doivent être prises et appliquées afin de permettre la certification des comptes ou émission d'une opinion favorable.

* Les faiblesses ne peuvent pas être corrigées par l'entité mais leurs incidences sur les comptes peuvent être cernées par un travail supplémentaire :

L'auditeur devra étendre son programme de travail pour palier à ces insuffisances.

* Les faiblesses ne peuvent pas être corrigées et leurs incidences ne peuvent pas être cernées par un travail supplémentaire :

Les comptes ne pourront être certifiés que sous réserves.

Nous aborderons dans le paragraphe suivant les différents outils utilisés dans le contrôle des comptes. Toutefois le degré de fiabilité du contrôle interne influence leur usage. Ainsi certains outils pourront être négligés voire éliminés et d'autres renforcés. Ces outils ne sont pas exhaustifs.

2.2.3.1 : Les modalités du contrôle des comptes

A L'examen analytique

L'examen analytique est « un ensemble de procédures de révision qui consiste à :

- faire des comparaisons entre les données des comptes fiscaux annuels de l'exercice avec les comptes des exercices antérieurs, prévisionnels, et des comptes des entreprises similaires, et établir des relations entre elles ;
- analyser les fluctuations et les tendances des comptes fiscaux de l'exercice par rapport aux références,
- étudier et analyser les éléments inhabituels ». (Obert 1995)⁵.

B Examen des documents et des comptes

L'examen des comptes porte sur la consultation d'un nombre important de documents d'origine interne ou externe à l'entité.

⁵ une adaptation de Obert 1995

En général les « documents d'origine externe sont plus fiables que ceux élaborés par l'entité et conservés par elle ». Obert (1995)

Quelle que soit l'origine des documents, deux méthodes de vérification sont appliquées :

A partir de la pièce comptable, l'auditeur doit pouvoir vérifier sa transcription dans les journaux et les comptes.

A partir des comptes, il doit pouvoir retrouver la pièce comptable qui a servi à l'écriture comptable.

C Le contrôle par recoupement

Il consiste à « confirmer l'authenticité d'une opération grâce au rapprochement des chiffres ou des faits provenant de sources différentes ». (Obert 1995 : 73).

Le recoupement sera dit interne si le rapprochement porte sur des informations internes mais d'origines différentes.

Il sera externe s'il porte sur le rapprochement d'informations externes à l'entreprise.

Cette méthode dite de confirmation directe consiste à « demander à des tiers qui sont en relation d'affaires avec l'entreprise de confirmer directement à l'auditeur les informations concernant l'existence d'opérations, de soldes ou de tous autres renseignements » (Obert 1995 : 76) par l'intermédiaire de la lettre de confirmation dont la formulation varie selon l'information à confirmer et selon le tiers.

D Le contrôle physique

Il consiste à confirmer l'existence d'un bien en se le faisant présenter. En audit de la TVA, l'inventaire a pour objectif de s'assurer que les marchandises, matières premières et les biens n'ont pas changé

d'utilisation. Auxquels cas, il y a lieu de procéder aux régularisations nécessaires.

* Les stocks : l'objectif est de s'assurer que les achats de matières premières et marchandises qui ont fait l'objet de récupération de la TVA ne sont pas utilisés dans des activités ne donnant pas droit à déduction (dons, destruction).

* Les immobilisations : L'on s'assurera que seules les immobilisations (bâtiments, matériels, véhicules etc.) qui ont donné droit à déduction sont effectivement utilisées dans des activités donnant droit à déduction.

Le contrôle physique ne permettant que de s'assurer de l'existence d'un bien il est souvent doublé d'un contrôle d'évaluation pour déterminer leur valeur.

E Le contrôle d'évaluation

Dans le cas des stocks, une estimation de leur valeur est nécessaire pour s'assurer que le bilan présente bien la réalité et l'image fidèle de la situation de l'entreprise à la date de leur inventaire. Il s'agira aussi de s'assurer que les provisions constituées sont justifiées dans la mesure où la confirmation de la dépréciation doit donner lieu à la régularisation de la TVA supportée lors de leur acquisition.

F Les contrôles des opérations et de position

Il s'agira pour l'auditeur de s'assurer que la TVA ainsi que les opérations auxquelles elle se rattache ont été :

- correctement traitées,
- comptabilisées dans le bon compte à partir de preuves.

La certitude obtenue à l'issue de ce contrôle permet d'affirmer que les comptes de résultats et du bilan reflètent la réalité de la situation fiscale de l'entreprise..

Si des opérations se sont avérées sans preuves, les explications et réponses des responsables à ces situations seront écrites dans une lettre d'affirmation.

G La lettre d'affirmation

C'est un document qui comme l'indique son nom résume les affirmations ou « déclarations importantes qui ont une incidence sur les projets de conclusion du commissaire aux comptes et qui ont été faites par les dirigeants ou le personnel de direction de l'entreprise au cours de sa mission » (Obert 1995 : 92).

H Les travaux de fin de mission

A la fin de la mission l'auditeur doit s'assurer que :

- tous les postes du compte de résultat et du bilan relatifs à la fiscalité ont été contrôlés, notamment les comptes 44 300, 44 400, 44 500 ; ainsi que les comptes auxquels ils se rattachent : les comptes d'achat et de vente.
- la balance finale coïncide avec les données de la comptabilité,
- les événements postérieurs à la clôture de l'exercice et qui le concernent ont été pris en compte.

La note qu'il rédigera fera ressortir les points importants concernant les manquements constatés, et les recommandations qui ont été exposées à la réunion de synthèse avec les responsables.

2.3 Le Rapport général d'audit

Après les travaux d'audit l'auditeur doit émettre un rapport dans lequel il exprimera son opinion, sur la sincérité la régularité et l'image fidèle de la situation fiscale de l'entreprise. A ce sujet, Jean Burner & al (1995) précisent que « le commissaire aux comptes précise dans son rapport qu'il a effectué les diligences estimées nécessaires selon les normes de la profession »

Les normes de rapport précisent, toujours selon Burner et al, « que le rapport doit comporter :

- un paragraphe d'introduction qui situe la mission,
- l'opinion sur les comptes annuels qui comprend l'étendue de la mission et l'opinion proprement dit,
- les vérifications et informations spécifiques ».

Trois opinions peuvent être émises :

- la certification sans réserve (opinion favorable),
- la certification avec réserves (opinion avec réserves),
- le refus de certifier (opinion défavorables).

Conclusion

La vie de l'entreprise, de sa création et sa dissolution, est régie par un ensemble de règles juridiques et fiscales. La complexité et l'instabilité de ces règles les rendent incompréhensibles et moins attractives alors quelles sont inévitables. Face d'une part à ces difficultés de compréhension et d'application, et d'autre part aux risques d'amendes et de pénalités qui grèvent leur gestion, les entreprises cherchent de plus en plus les moyens d'une meilleure gestion de ces règles. Elles ont donc recours à des méthodes de contrôle et de gestion, pour s'assurer qu'elles ne courent pas de risque de redressement. L'audit devient l'un des outils les plus sollicités pour ces missions de vérification et de contrôle du respect des règles. Nous exposerons dans cette deuxième partie un cas pratique d'une mission d'audit de la TVA.

CESAG - BIBLIOTHEQUE



L'AUDIT DE LA TVA DE LA SOCIETE ALPHACOM

Ayant vécu une première expérience de redressement fiscal à la fin des derniers exercices, la société ALPHACOM a sollicité un audit fiscal afin de déterminer les lacunes de son système de gestion de l'exercice 1998 et apporter les modifications nécessaires.

- Comment cette mission doit se dérouler ?
- Quels résultats en attendre ?
- Quelles sont les limites de la méthode utilisée et quelles recommandations formulées ?

GESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 1 : PRESENTATION DE ALPHACOM

ALPHACOM est une entreprise publique à caractères industriel et commercial. Elle est dotée de la personnalité morale et dispose de l'autonomie financière. Placée sous tutelle du ministère de la communication elle est gérée par un conseil d'administration présidé par un président qui est en même temps directeur général. Pour mieux comprendre le système de fonctionnement de ALPHACOM, nous allons aborder successivement son objet et son organisation.

I. La mission de ALPHA COM

ALPHACOM est issue des réformes successives qui ont abouti à la scission de l'ex office national des postes et télécommunications en deux entités distinctes :

Office Nationale de la poste et de l'épargne : ONPE

Office Nationale des télécommunications : ONT.

Afin de donner les moyens d'une bonne gestion à l'Office National des Télécommunications, l'Etat a cédé une partie de son capital au privé et au personnel . De cette cession des parts de l'Etat au capital l'ex O.N.T, est née ALPHACOM.

La mission assignée à ALPHACOM est de permettre au plus grand nombre d'utilisateurs d'accéder au téléphone par :

- l'extension du réseau des télécommunications sur toute l'étendue du territoire national ;
- la fourniture d'un service de qualité à des prix compétitifs et accessibles à tous,
- la rentabilité de ALPHACOM.

Afin de lui donner les moyens de ses ambitions, ALPHACOM a été dotée d'un modèle de gestion privée qui devrait permettre :

- la mobilisation des ressources financières

- l'extension et la modernisation du matériel,
- la formation et la motivation du personnel,
- l'amélioration de sa capacité financière.

La création de ALPHACOM et la détermination de ses ambitions ont donné naissance à une nouvelle organisation.

2. **Organisation de ALPHA COM**

ALPHACOM est dirigée par un Président Directeur Général. Il est assisté d'un Directeur général adjoint qui est responsable de la politique générale de l'entreprise.

L'organisation générale comprend des services en staff et des directions techniques :

2.1. **Les services en staff**

L'organisation comprend les services en staff suivants :

2.1.1. **L'Inspection Générale**

Elle est chargée d'élaborer, de coordonner et de mettre en œuvre la politique et les procédures d'inspection de ALPHACOM.

2.1.2. **Le service du contrôle de gestion et de l'audit interne**

Il a pour mission de :

- Elaborer, mettre en œuvre et suivre le contrôle de gestion afin d'améliorer la productivité de la société,
- Elaborer les directives budgétaires, et les tableaux de bord
- Elaborer le budget,
- Elaborer et mettre en œuvre les méthodes et stratégie d'audit en vue de minimiser les risques de malversation, et améliorer l'efficacité du contrôle interne, et faire appliquer les directives de la direction.

Supervision des activités d'inventaire,

- Elaboration et suivi de l'application des procédures de gestion administratives et financières.

2.1.3. **Le service juridique**

Il est chargé d'analyser, d'interpréter les clauses réglementaires et de conventions légales en vue de défendre les intérêts de l'entreprise dans ses relations avec ses partenaires.

2.1.4. **La cellule informatique**

Elle définit et met en œuvre la politique informatique de l'entreprise, la maintenance de l'outil informatique et la formation du personnel.

2.2. **Les Directions techniques**

elles sont au nombre de quatre :

2.2.1. **La Direction administrative et financière**

Elle comprend trois services : la comptabilité, le budget, le personnel

Elle est chargée d'élaborer et de mettre en œuvre la politique financière de l'entreprise, d'élaborer le budget et d'en suivre l'exécution, directives et programmes de gestion du personnel, et de suggérer des méthodes d'amélioration de la communication et des conditions de travail.

2.2.2. **La direction de commerciale**

Elle est chargée de la politique commerciale de l'entreprise, de l'évaluation de la qualité du service rendu.

2.2.3. **La direction de la production**

Elle est chargée de diriger et de coordonner les activités d'exploitation, de maintenance et de production des centres techniques.

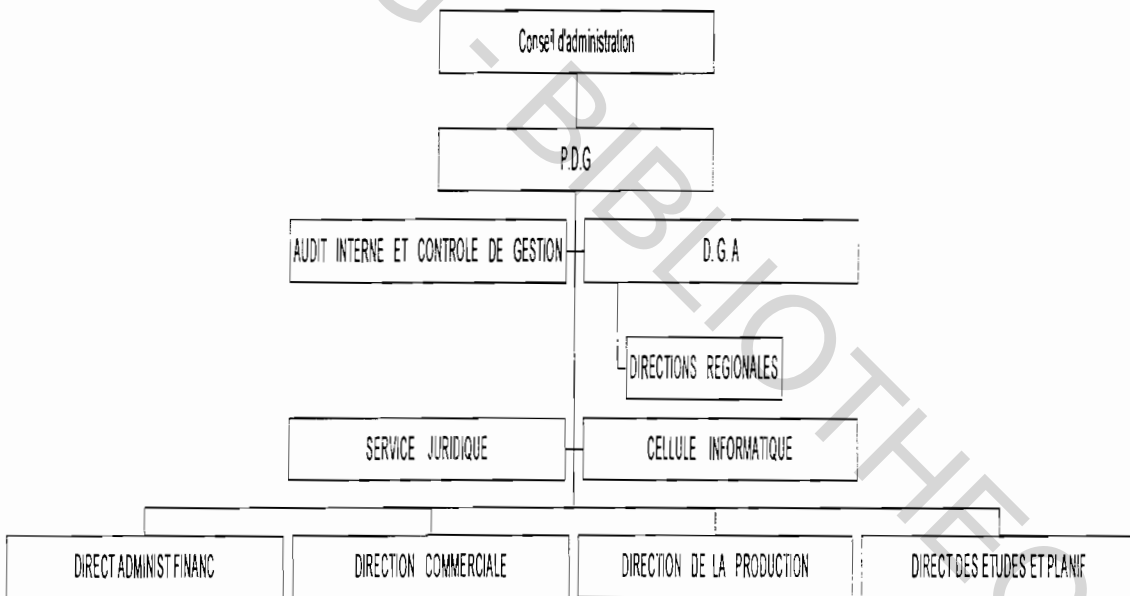
2.2.4. **La direction de la planification**

Elle est chargée de diriger et de contrôler les activités de planification à court et moyen termes, d'actualiser le plan directeur, et d'évaluer les budgets d'équipements, et d'effectuer des études de faisabilité des différents projets de l'entreprise.

L'ensemble de cette organisation est résumé dans un organigramme suivant.

FIGURE N °4

ORGANIGRAMME DE LA SOCIETE ALPHACOM



SOURCE : L'ORGANIGRAMME DE ALPHACOM

CHAPITRE II : L'AUDIT DE LA TVA DE ALPHACOM

L'audit de la TVA, comme nous l'avons dit dans la première partie s'effectuera selon la démarche de l'audit financier. Les étapes seront donc les suivantes :

- la prise de connaissance générale
- l'appréciation du contrôle interne,
- le contrôle des comptes,
- l'examen des comptes,
- la rédaction du rapport et les travaux de fin de mission

I. LA PRISE DE CONNAISSANCE

L'objectif poursuivi est, comme cité dans la partie théorique de prendre connaissance avec les spécificités fiscales et générales de l'entreprise afin de mieux planifier la mission

I.1. Les travaux de prise de connaissance

Les travaux effectués comprennent deux volets :

A. L'entretien avec les responsables sur :

* Les domaines les plus sensibles et qui peuvent être :

- ceux qui ont déjà fait l'objet de redressement
- ceux qui posent le plus de problème au personnel et qui sont par conséquent susceptibles de contenir des erreurs ;

*Les moyens humains affectés au traitement des questions fiscales (le nombre de personnes ainsi que leur qualification et leurs expériences)

B. La consultation des documents internes et externes à l'entreprise relatifs à sa situation fiscale (dernier avis de redressement s'il en existe, les déclarations fiscales) ainsi que son organisation.

I.1.1. L'interview

Les différents responsables de l'entreprise et notamment ceux qui sont concernés par la fiscalité et la comptabilité à savoir :

- le directeur financier,
- le chef comptable,

seront interviewés sur :

- les procédures de traitement des questions fiscales et des factures,
- l'existence d'un service fiscal,
- l'existence d'un conseil fiscal,
- l'existence d'un risque fiscal

I.1.2. La consultation des documents

Les documents suivants doivent être vérifiés :

- les rapports du commissaire aux comptes notamment la partie « revue fiscale »,
- les rapports de l'auditeur interne sur la gestion de la TVA ainsi que des comptes auxquels elle se rattache,
- le contrat d'assistance du conseil fiscal pour déterminer le degré de son implication dans le traitement de la TVA
- la date du dernier redressement fiscal
- la consultation des rapports d'activité,
- les correspondances du conseil fiscal.

La consultation des documents a permis de faire des constats et des recommandations.

I.2. Les constats

Les éléments suivants ont été constatés :

- Activités de ALPHACOM

L'ensemble des prestations de ALPHACOM comprend :

- les prestations de téléphones fixes et mobiles
- les ventes de carte téléphonique

- les ventes de postes téléphoniques,
- l'ensemble de la clientèle comprend :
- les clients officiels (gouvernements et les démembrements de l'Etat)
 - les diplomates,
 - les clients privés.
- Absence d'un service fiscal
 - Le dernier redressement datait du dernier exercice,
 - Existence d'un conseil fiscal dont les prestations se limitent à la fourniture de publications fiscales et à intervenir sur des problèmes spécifiques,
 - Certaines recommandations des auditeurs externes en matière de traitement de la TVA n'étaient pas appliquées.
 - La gestion quotidienne des problèmes fiscaux est laissée à la seule appréciation du chef comptable.

I.3. Conclusions

Les différents entretiens et consultations de documents nous ont permis de connaître le régime fiscal de l'entreprise, et l'importance des questions fiscales dans la philosophie des dirigeants.

ALPHACOM est un assujetti partiel ou une entreprise dont une partie des activités est exonérée de la TVA. Il découle de cette situation des conséquences que nous verrons dans le contrôle des comptes.

Les questions fiscales ne sont pas une préoccupation majeure pour les responsables de l'entité. Cette situation est à la base du dernier redressement fiscal qui a coûté à l'entreprise trois cent millions de francs CFA. Des recommandations seront formulées dans le chapitre réservé à cet effet.

Cette prise de connaissance nous a permis de savoir que le risque de redressement fiscal était élevé dans la mesure où les conditions de gestion depuis les derniers redressements fiscaux n'ont pas évolué :

- l'appréciation des questions fiscales est toujours du ressort du seul chef comptable qui n'a cependant pas suivi de formation complémentaire en fiscalité.
- de même les clauses du contrat avec le conseil juridique n'ont pas subi de modifications significatives. Il s'ensuit que les mêmes erreurs peuvent se répéter dans le traitement des informations financières et comptables. Les mêmes causes entraînant les mêmes effets le risque d'un nouveau redressement n'était pas à exclure.

2. APPRECIATION DU CONTROLE INTERNE

L'ensemble des activités de l'entreprise est régi par des règles fiscales et juridiques dont la connaissance et la maîtrise sont indispensables à son bon fonctionnement. Ainsi dans le cadre d'un audit fiscal complet, toutes les fonctions de l'entreprise auraient fait l'objet d'études dans la mesure où chaque opération de l'entreprise doit respecter des dispositions fiscales sous peine d'amendes ou de pénalités. Cependant dans la limite de notre étude qui n'abordera que le cas de la TVA, nous avons retenu les cycles qui sont directement touchés par nos préoccupations et sont :

- vente - client,
- achat - fournisseur.
- immobilisations,

2.1 Existence du système de contrôle interne

Nos objectifs à ce stade sont de nous rassurer que les critères d'exhaustivité, de réalité, d'appartenance, de séparation des exercices et d'imputation sont respectés en matière de TVA pour tous les cycles.

2.1.1 Description des procédures

Un manuel de procédures élaboré par un cabinet d'expertise comptable et d'audit existe. Des notes administratives sont élaborées et adressées aux

différents responsables pour rappeler le respect des procédures ou des usages. Pour les différents cycles nous avons obtenu la description suivante :

A Le cycle achat- fournisseur

La demande d'achat est émise par le service de 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 pour contrôle. Il est ensuite transmis à la direction générale pour autorisation et signature. Le bon de commande revêtu de la signature du PDG est transmis à la direction des approvisionnements qui passe la commande au fournisseur.

La livraison de la marchandise se fait au magasin central avec un bon de livraison. La facture du fournisseur est déposée au service courrier du PDG.

La facture est par la suite acheminée au service des approvisionnements pour contrôle de conformité. La facture est ensuite acheminée au service du budget pour saisie et ensuite à la comptabilité pour contrôle et imputation.

Le comptable « fournisseur » effectue les contrôles sur les montants hors taxes, sur les taux et la valeur de la TVA et sur les montants toutes taxes comprises.

La facture est ensuite acheminée vers la DAL (service fournisseur) pour saisie et archivage. A la date de règlement, le service fournisseur transmet la facture au service de la trésorerie pour règlement. Après contrôle, la facture est transmise à la direction financière accompagnée du chèque de règlement pour une première signature. Le chèque et la facture sont ensuite transmis à la direction générale pour la deuxième signature. La facture et le chèque reviennent à la comptabilité pour saisie et classement de la facture. La comptabilité transmet le chèque au trésorier pour remise au fournisseur.

*** Le cycle vente-client**

Les ventes sont constituées par les consommations effectuées par les utilisateurs de téléphone. Le système de facturation commence au niveau du service des commutations.

Les prestations du service des commutations :

Un ordinateur est chargé d'enregistrer sur bande magnétique, les consommations de téléphone. Ces enregistrements s'arrêtent à zéro heure (0 heure) du dernier jour du mois de la consommation. Ces consommations exprimées en unités de consommation ou impulsions sont acheminée au service informatique facturations pour lecture et facturation.

Le service informatique :

Les appareils du service informatique établissent un listing des consommations à partir de la lecture de la bande établie par le service des commutations. Un système de codage permet de faire le tri entre les usagers soumis à la TVA et ceux qui en sont exonérés. Ce listing établi par ordre de numéros d'appel et qui fait ressortir :

- l'ancien index (le nombre d'unités consommées)
- le nouvel index
- la différence qui est la consommation,

est acheminé au service des facturations de la direction commerciale.

Le service de la facturation de la direction commerciale :

Le système de gestion informatisé des communications (SYSTEME GISCOM) permet à ce service de contrôler les consommations, de corriger les montants inhabituels et de procéder à la facturation.

Les factures ainsi établies sont triées et classées par destinations et remises au service exploitation pour distributions.

Le service exploitation :

Les agents chargés de la distribution, sillonnent les quartiers et les villes munis d'un registre des factures à distribuer. Ce registre enregistre les accusés de réception des factures par les clients.

* Le cycle immobilisation :

L'acquisition d'immobilisation est un élément du cycle achat. Sa spécificité réside dans le fait que les immobilisations sont généralement acquises à la suite d'un appel d'offre. Il en est de même des achats de montants importants.

** Acquisitions

La procédure décrite est la suivante :

- la demande d'achat émise par le service demandeur
- l'appel d'offre lancé par la DAL,
- dépouillement de l'appel d'offre par un comité et choix du fournisseur,
- élaboration du bon de commande par la DAL,
- contrôle et approbation de la commande par le service du budget,
- transmission du bon de commande au PDG pour signature,
- transmission du bon de commande à la DAL pour commande au fournisseur.

La suite du suivi de la facture jusqu'au règlement est identique au cas d'un achat ordinaire exposé plus haut.

** Les Cessions

Lorsque les immobilisations doivent faire l'objet de cession, une commission se réunit pour en décider les modalités. Sur proposition des responsables de service, la DAL établit la liste des immobilisations à céder qu'elle transmet au PDG. L'ordre de priorité pour l'acquisition de ces immobilisations est établi comme suite : les utilisateurs, les agents qui sont dans leur dernière année de fonction, le personnel, et ensuite les personnes extérieures à la société.

Les personnes intéressées s'inscrivent à la direction générale et la commission d'attribution désigne les personnes retenues et transmet à la

DAL la liste correspondante. Ces personnes sont informées par une lettre d'enlèvement des immobilisations cédées. La DAL transmet la liste des immobilisations cédées à la comptabilité pour actualisation du fichier.

Les acquéreurs pourront rentrer en possession de leur bien sur présentation du bon d'enlèvement et du quitus de paiement des montants dus.

**** Comptabilisation :**

A la livraison des immobilisations,

- Un comité d'accueil est organisé pour la réception et la vérification du bien,
- un procès verbal de réception du bien qui peut être définitif ou provisoire selon que le bien est conforme ou non à la commande, est établi.
- la transmission de la facture accompagnée d'un exemplaire du procès verbal de réception à la comptabilité pour saisie,
- la comptabilisation du bien en immobilisation par le comptable des immobilisations après accord du chef comptable.
- la codification et la classification de la facture et de toutes les pièces (DA, BC, les différentes propositions à l'appel d'offres, PV de réception) aux archives dans une chemise par le comptable des immobilisations

2.1.2. Vérification de l'application des procédures

2.1.2.1. Travaux effectués :

Pour chacun des cycles retenus, nous nous sommes assurés que :

- la séparation de fonctions était suffisante pour éviter les éventuelles malversations,
- toutes les opérations autorisées et soumises à la TVA avaient été, traitées et saisies en faisant ressortir la TVA (exhaustivité),
- la TVA avait été appliquée sur toutes les prestations de services imposables et que celles qui en étaient exonérées n'étaient pas taxées.

- toutes les opérations étaient réelles (pas d'opérations ni de TVA fictives)
- toutes les opérations étaient enregistrées dans la bonne période (respect de la séparation des exercices),
- toutes les opérations sont enregistrées dans le bon compte en faisant ressortir les taxes supportées ou facturées,
- les procédures de traitement de l'information financière étaient respectées :
- A savoir que chaque facture comportait les visas et contrôles nécessaires des différentes étapes
- Chaque facture comportait les documents requis pour être payée.

2.1.2.2. Choix des factures :

Un échantillon de cinq factures a été sélectionné à partir du grand livre pour chacun des cycles qui nous intéressait sur lequel nous devons effectuer les travaux suivants.

2.1.2.3. Constats

Les constats suivants ont été faits selon les cycles

*** le cycle achat fournisseur :**

- Trois des quatre factures de montant élevé avaient fait l'objet d'un appel d'offre,
- toutes les factures portaient :
- une demande d'achat
- un bon de commande,
- un bon de livraison,

- les factures tirées de la chemise des fournisseurs avaient été comptabilisées,
- cependant,
- une facture tirée du grand livre n'a pas été retrouvée dans les chemises des fournisseurs. Ce qui signifie que le critère d'exhaustivité n'est pas respecté et qu'il y a le risque que des TVA fictives soient enregistrées pour gonfler les charges et les TVA à récupérer.
 - une facture de ces trois, ne portait pas de bon de livraison définitive alors que le bon de livraison provisoire signalait l'absence de documents indispensables à l'utilisation du bien, (certificat de mise à consommation de service des douanes). Le risque ici est la comptabilisation de charges et de TVA fictives à déduire ou non engagées dans l'intérêt de la société.
 - deux des trois factures montraient que les biens avaient été livrés en retard de trois mois sans que les pénalités prévues n'aient été appliquées.
 - une facture ne portait pas le visa du magasinier. Le risque est la comptabilisation de charges et de TVA fictives
 - deux des factures n'étaient pas prévues au budget mais avaient été payées,
 - aucune proposition d'un autre fournisseur ne se trouvait avec la facture de montant inférieur au seuil.

Evaluation du risque :

- risque de perte des factures non retrouvées,
- risque de double paiement,
- risque de comptabilisation de charges fictives donc de TVA supportées fictives

* **cycle vente client** :

La société ALPHACOM ne déclarant comme chiffre d'affaires que celui qu'elle a effectivement encaissé, nous nous sommes intéressés à cette partie. Le cas des dégrèvements accordés a été aussi revu. Nous avons effectué la sélection au niveau de la comptabilité et la vérification au niveau de la direction commerciale.

- Toutes les factures (trois) sélectionnées à la comptabilité ont été retrouvées à la direction commerciale,
- les trois factures effectivement encaissées ne posaient aucun problème,

Cependant,

- une facture sélectionnée à la direction commerciale n'a pas pu être repérée à la comptabilité. Ce qui est le signe d'un risque de dissimulation de chiffres d'affaires donc de TVA facturées.
- deux des factures ne portaient pas le visa de contrôle post facturation. La société court le risque de facturer la TVA à des clients qui en sont exonérés et d'exonérer des clients qui en sont soumis.
- l'une de ces factures non contrôlées après facturation faisait partie des factures de réclamation en voie de gain de causes, notamment une facture exonérée de la TVA et qui avait été facturée,

Evaluation du risque :

Des risques de disparition de chiffre d'affaires et de TVA facturée.

* **Cycle immobilisation**

- Toutes les trois acquisitions sélectionnées ont donné lieu à une facturation,
- les immobilisations acquises figuraient dans le fichier des immobilisations,
- les factures d'acquisition comportaient :
 - les bons de commande,

- les bons de livraison,
- les visas du service du budget

Cependant,

- aucune trace d'affectation des biens n'a été repérée. Ce qui signifie que la société court le risque de récupérer la TVA indûment sur des biens.
- un véhicule nouvellement acquis n'a pu être retrouvé dans le parc automobile de l'entreprise. La société court le risque de comptabiliser des immobilisations qui ne sont pas entrées dans son patrimoine et par conséquent de comptabiliser des charges et des TVA fictives.
- un nombre important de véhicules a été acheté sans appel d'offre,
- certaines immobilisations ont été cédées sans commissions d'attribution

Evaluation du risque :

Risque de redressement fiscal si les immobilisations ne sont pas identifiées dans le patrimoine de l'entreprise. Cela correspondrait à la comptabilisation de TVA fictives.

2.2. Appréciation de la permanence du contrôle interne

L'objectif est de s'assurer que les procédures et les contrôles appliqués sur l'échantillon que nous avons étudiés au niveau de l'existence du système sont appliqués tout le long de l'exercice.

2.2.1. Choix de l'échantillon

Nous choisirons un échantillon de vingt quatre factures à raison de deux factures par mois pour chaque cycle.

2.2.2. Travaux effectués

Les travaux à effectuer seront les mêmes que ceux de l'étape de la vérification du système.

2.2.3. Constats

A l'issue des travaux les constats suivants ont été faits sur les différents objectifs fixés :

A L'exhaustivité

Les tests pratiqués ont révélé que :

- certaines factures n'avaient pas été retrouvées,
- d'autres portaient des montants différents de ceux qui figuraient dans les grands livres ou la balance.
- d'autres factures portant le même montant portaient des numéros différents.

3 Respect du cut -off

Aucune anomalie significative n'a été décelée à ce niveau. Les contrôles ont été satisfaisants. Les factures sélectionnées de l'exercice ont toutes été comptabilisées dans l'exercice sous revue.

C Imputations comptables

Aucune anomalie significative n'a été relevée. Le choix des comptes pour les enregistrements est dans l'ensemble fondé et la comptabilisation fait ressortir la TVA.

D Procédures :

- L'existence du manuel de procédures n'est pas connue de tous les agents de ALPHACOM.
- les dispositions du manuel de procédures ainsi que celles de la direction ne sont pas toujours suivies et appliquées.

Le test de la pratique quotidienne du traitement des dossiers a révélé des anomalies au niveau des différentes fonctions suivantes :

* **Achats Fournisseurs**

- Les procédures d'appels d'offres n'ont pas toujours été respectées dans plusieurs dépenses de montants supérieurs au seuil de cinq cent mille francs (500.000 F CFA) requis pour les appels d'offres tel que prescrit dans le manuel de procédures et les notes de la direction. (une des quatre factures n'a pas fait l'objet d'appel d'offres)
- Dans les cas où les appels d'offres ont permis de sélectionner les fournisseurs les mieux disant, les avenants aux contrats multipliaient les montants à la date de l'audit au triple de celui qui était initialement retenu (cas des trois autres factures).

En conséquence, certains achats effectués après appels d'offres se révélaient plus coûteux que les mêmes achats effectués pendant la même période par d'autres entreprises.

Ce fut le cas d'un véhicule acheté à quatorze millions contre neuf millions pour le même type de véhicule acheté par une entreprise dont l'audit venait de s'achever.

- Certains achats payés n'avaient pas les visas nécessaires (celui du service des approvisionnements. Cas de la facture de montant inférieur au seuil de 500 000 F CFA).
- Certains achats payés n'avaient pas encore été livrés à la fin de l'exercice et ne figuraient pas parmi les marchandises en cours.
- Les pénalités de retards prévus dans des contrats non exécutés à temps n'étaient pas toujours appliquées.

* Vente client

- La TVA était facturée à certains clients qui en étaient exonérées (ambassades, organismes internationaux...),
- certains clients par des accords avec ALPHACOM qui devaient bénéficier de tarifs préférentiels étaient facturés au normal (cas de l'agence de télécommunications).
- Un nombre important de demandes de dégrèvement à la suite de contestations avait eu gain de causes sans l'avis du PDG seul habilité à accorder les dégrèvements.
- Certains clients absents recevaient des factures de consommation.
- Certaines clients figurant sur le listing des suspensions avaient été facturés

* Immobilisations et stock

L'absence d'inventaires des immobilisations et des stocks depuis cinq ans.

En conséquence :

- Il n'est pas possible d'identifier les terrains qui sont les patrimoines de la société.
- Certains véhicules ont changé de destination ou d'utilisation sans que cela ne soit indiqué sur le registre des immobilisations. Les régularisations de la TVA n'ont donc pas été opérées.
- Les véhicules admis à la revente figurent encore dans le fichier des immobilisations.
- Certains véhicules ont été vendus sans trace dans la comptabilité.
- Des immobilisations ont été cédées sans que la commission d'attribution ne se soit réunie.
- Les stocks de marchandises (cartes téléphoniques, postes téléphoniques...) ne sont ni inventoriés ni entretenus dans les conditions nécessaires. Il s'ensuit des plaintes pour cartes téléphoniques non fonctionnelles.
- Certaines immobilisations acquises neuves sont déposées dans les magasins et en voie de détérioration.

2.3. Rapport sur le contrôle interne

Les procédures internes ne fonctionnent pas. De nombreuses violations des prescriptions ont été relevées et ont fait l'objet de recommandations. Le contrôle interne n'était donc pas fiable. Le programme de contrôle des comptes a donc été intensifié.

3. LE CONTROLE DES COMPTES

Nous nous limiterons comme déjà dit plus haut à l'étude de la TVA au niveau des différentes fonctions étudiées et qui sont :

- vente et client,
- achats et fournisseurs,
- immobilisation et stock.

Dans cette optique les soldes des comptes qui feront l'objet de notre étude sont :

44 300 : Etat, TVA facturée sur ventes

44 400 : Etat, TVA due

44 500 : Etat, TVA récupérable.

3.1. Le contrôle du compte 44 300 : TVA sur ventes

ALPHACOM est une entreprise qui selon les dispositions fiscales ne déclare que la TVA effectivement encaissée.

3.1.1. Les objectifs :

Notre préoccupation était de nous assurer que :

- La taxe sur toutes les factures soumises et encaissées avait été déclarée,
- la TVA sur les productions livrées à soi-même avait été déclarée,
- les montants de la TVA figurant au bilan et au compte de résultat sont correctement calculés et comptabilisés,

- les comptes annuels de l'entreprise ne dissimulent pas de risque fiscal important.

3.1.2. Travaux

Les travaux effectués ont porté aussi bien sur les comptes de résultats que sur les comptes de bilan.

3.1.2.1. les comptes de résultat

Les opérations de gestion qui sont susceptibles de supporter ou de rapporter la TVA sont :

- Les opérations de Prestation de service,
- les opérations de Production livrée à soi-même,
- les opérations de Produits accessoires.

Pour le contrôle, nous avons procédé aux opérations suivantes :

- Rapprochement du chiffre d'affaires déclaré des douze mois avec le chiffre d'affaire transmis à la comptabilité par la direction commerciale, (cf FT N° 1 en annexe)
- rapprochement de la TVA déclarée des douze mois avec le montant de la TVA sur vente comptabilisée,(FT N° 3. annexe)
- rapprochement du montant de la TVA obtenu par notre calcul avec le montant de la TVA comptabilisée et celui de la TVA déclarée,
- rapprochement du montant toutes taxes comprises de la production livrée à soi-même avec le montant de la consommation de téléphone figurant en charges.(FT N° 4)

3.1.2.1. Les comptes de bilan

Les opérations susceptibles de générer la TVA sont :

- les opérations de cession d'immobilisations.

Les cessions font l'objet d'un contrôle exhaustif. Les travaux effectués à cet effet ont consisté à :

- vérifier la sortie des immobilisations cédées du registre des immobilisations,
- vérifier la constatation de la dotation complémentaire en comptabilité ainsi que son exactitude,
- vérifier l'exactitude de la comptabilisation de l'opération de cession de l'immobilisation et de celle de la TVA facturée,
- vérifier la comptabilisation des régularisations de la TVA s'il y a lieu.

3.1.3. Constats

Les contrôles effectués nous ont révélé les faits suivants :

3.1.3.1. Les comptes de résultats

- La comptabilisation du chiffre d'affaires est satisfaisante de même que celle de la TVA facturée.
- La production livrée à soi-même qui est l'ensemble des communications de son personnel est distinctement comptabilisée.
- Le rapprochement de la TVA comptabilisée avec la TVA déclarée est satisfaisant,

Cependant,

- Le rapprochement de la TVA comptabilisée avec celle que nous avons obtenue par calcul n'est pas satisfaisant.
- Le rapprochement du montant toutes taxes comprises de la production livrée à soi-même avec la consommation de téléphone a dégagé un écart qui correspond au montant de la TVA sur la production livrée à soi-même.

Ce qui s'explique par le fait que d'une part la production livrée à soi-même n'était pas soumise à la TVA et d'autre part que les consommations de téléphones étaient comptabilisées en hors taxes.

3.1.3.2. Les comptes de bilan

Le contrôle des opérations de cession a révélé les faits suivants :

- les véhicules admis à la réforme (la vente) figurent encore sur le fichier des immobilisations,
- les tests sur les véhicules vendus ont montré que des ventes n'ont pas été comptabilisées,
- aucune facture n'est émise pour constater la vente des véhicules.

3.2. Le contrôle du compte 44 500 TVA supportée

3.2.1. Objectif :

Notre préoccupation était de nous rassurer que :

- Les montants de la TVA figurant au bilan et au compte de résultat sont correctement calculés et comptabilisés.
- Les comptes annuels de l'entreprise ne dissimulent pas de risque fiscal important.

3.2. 2. Les Travaux :

Les travaux de contrôle des comptes concernent à la fois les comptes de résultat et de bilan :

3.2.2.1. Le contrôle du compte de résultat

Les comptes de gestion qui font l'objet de contrôle concernent :

50 100 : Achat de marchandises :

50 500 : Autres achats

51 100 : Transport sur achats

Comment fonctionnent ces comptes et quels sont les travaux qui ont été effectués ?

A les Principes

*** 60 100 : Achat de marchandises :**

Les marchandises sont constituées essentiellement de cartes téléphoniques, de poteaux téléphoniques. Il s'agissait de vérifier que :

- Toutes ces marchandises avaient été enregistrées hors taxes et que le montant de la TVA sur les factures était identique à celui qui avait été déclaré.
- Les frais de transports incorporés dans les coûts d'achats n'ont pas été enregistrés dans les frais de transport sur achats.

*** 60 500 : Autres achats**

Ils sont constitués essentiellement de fournitures et de petits matériels. La TVA sur les autres achats est récupérable à l'exception de celle sur les factures d'eau de téléphone, et d'électricité.

Il fallait s'assurer que la TVA supportée sur ces factures de fournitures extérieures n'avait pas été récupérée.

Les consommations de téléphone représentant la contrepartie de la production livrée à soi-même, il faut s'assurer que les montants correspondent à celui toutes taxes comprises de la production livrée à soi-même.

*** 61 100 : Transport sur achat**

La TVA supportée sur les transports de marchandises est déductible.

Il s'agissait de s'assurer que :

- Les frais de transport étaient hors taxes.
- Les frais de transport et la TVA y afférente n'avaient pas été déjà inclus dans le coût d'achat des marchandises.

B Les travaux

Par sondage nous avons sélectionné des factures sur lesquelles nous avons effectué les travaux suivants :

- Contrôle de l'imputation comptable des factures afin de nous rassurer que les taxes n'avaient pas été doublement comptabilisées,
- rapprochement des factures avec la déclaration fiscale (FT N° 5),
- rapprochement de la somme des déclarations des douze mois de la TVA avec le solde du compte du grand livre ou de la balance générale,
- rapprochement des déclarations avec la comptabilité,
- vérification de la récupération de la TVA,
- vérification que les déclarations sont déposées dans le délai,
- vérifier que les taxes non déclarées dans une période donnée l'ont été dans les douze mois suivant la date de facturations.
- Vérifications du statut de charge au lieu d'immobilisation de la dépense.

C Les constats :

Les contrôles effectués nous ont permis faire les remarques suivantes :

Pour les factures retrouvées,

- Les imputations comptables sont bonnes dans l'ensemble à l'exception des factures de fournitures d'eau, d'électricité et de téléphone qui avaient été comptabilisées hors taxes.
- Toutes les factures avaient été correctement enregistrées sur les déclarations fiscales.
- Le rapprochement de la TVA supportée déclarée avec la comptabilité n'a pas révélé d'anomalies significatives.
- Le contrôle de la classification des dépenses en charges au lieu des immobilisations a été satisfaisant

Cependant :

- Certaines factures n'avaient pas été retrouvées
- La TVA sur certaines factures parvenues en retard n'avait pas fait l'objet de récupération,
- La TVA sur les factures d'électricité, d'eau, de téléphone avait été récupérée.

3.2.2.2 Les comptes de bilan

Les comptes de bilan susceptibles d'être touchés par la TVA sont :

Les charges immobilisées.

2013: les frais de publicité

Les immobilisations incorporelles

2130: les logiciels

Les immobilisations corporelles :

231 : bâtiments

241 : Matériels et outillages

244 : Matériel et mobilier

245 : Matériel de transport

A Les Principes

Les immobilisations corporelles sont classées en trois grands groupes :

- Les anciennes immobilisations : ce sont celles qui ont été acquises au cours des exercices antérieurs,
- les acquisitions de l'exercice,
- les cessions de l'exercice.

B Les travaux de contrôle

Les contrôles effectués diffèrent selon la classification de l'immobilisation

*** Les acquisitions de l'exercice**

Le contrôle des acquisitions de l'exercice est exhaustif. Les travaux effectués à cet effet consistent à :

- Vérifier l'existence des factures d'achat,
- vérifier le bien fondé de l'affectation des biens en immobilisations et non en achats ;

- vérifier les montants hors taxes ainsi que les montants de la TVA et les comparer avec les montants de la comptabilité (FT N° 6),
- vérifier la correcte imputation comptable en conformité avec la nature et l'usage qui est fait de l'immobilisation acquise (le respect du principe de la déductibilité de la TVA) ;
- vérifier l'inscription sur le fichier des immobilisations ;
- vérifier la durée de vie et le taux d'amortissement affecté à chacune des immobilisations acquises ;
- vérifier l'exactitude de la dotation aux amortissements constatée pour l'exercice.

*** Les anciennes immobilisations**

Les anciennes immobilisations font l'objet d'un contrôle global et d'un contrôle par sondage.

**** Le Contrôle global**

Les travaux consistent à :

- Vérifier que les montants bruts des immobilisations anciennes n'ont pas varié d'un exercice à l'autre (FT N° 7)
- vérifier la dotation aux amortissements.

**** Le Contrôle par sondage**

- Vérification par des tests que les immobilisations sur les factures n'avaient pas été comptabilisées avec la taxe sans aucune base légale, et si le montant de la TVA déclaré était correct ;
- la vérification par sondage si des immobilisations n'avait pas changé de destination ou d'utilisation. Auquel cas des régularisations de la TVA devraient être faites si nécessaire.

C Les constats

Les constats seront regroupés selon la classification ci-dessus :

*** Les acquisitions**

- Une facture soutient l'achat de chacune des immobilisations acquises ;
- l'affectation des dépenses en immobilisations est justifiée,
- le rapprochement des montants hors taxes, de la TVA, sur les factures d'une part avec ceux de la comptabilité et d'autres part avec ceux des déclarations fiscales est satisfaisant,
- les imputations dans les comptes sont bonnes, et les immobilisations sont inscrites dans les registres des immobilisations ;
- la durée de vie, ainsi que les taux d'amortissement pratiqués sont corrects.

Cependant,

- certaines immobilisations non encore exploitées ont fait l'objet de dotations d'amortissement (cas d'une photocopieuse) ;
- certaines immobilisations acquises et figurant dans le fichier des immobilisations n'ont pu être inventoriées (cas d'un véhicule offert),
- certaines cartes grises des véhicules portent le nom du concessionnaire.

*** Les anciennes immobilisations**

Les contrôles des anciennes immobilisations ont révélé les remarques suivantes :

- certains bâtiments non amortis préalablement destinés au logement du personnel ont été affectés service commercial pour l'exploitation d'une agence commerciale, sans que cela ait donné lieu à une régularisation de la TVA ;
- certaines immobilisations mises au rebus ou volées existent encore sur le registre des immobilisations,
- certaines immobilisations comme les terrains ne peuvent plus être identifiées faute d'inventaire physique ;

- des véhicules hérités de l'ancienne structure mère dont l'éclatement a donné naissance à ALPHA COM portent encore son nom pour des difficultés de mutation.

3.3 Le contrôle du compte 44 400 : Etat TVA due :

La TVA due est l'écart entre la TVA facturée et la TVA supportée. L'entreprise étant autorisée à procéder à la récupération sur la taxe qu'elle a facturée de la taxe qu'elle a supportée sur ses achats.

Cependant une partie de son chiffre d'affaires étant exonérée de la taxe, l'entreprise ne peut récupérer la TVA supportée qu'au prorata de son chiffre d'affaire taxable.

L'objectif est donc de s'assurer que :

- les montants de TVA payés chaque mois sont correctement calculés
- la récupération des crédits de TVA a été correctement effectuée
- le solde du compte dans le bilan est correctement calculé.

3.3.1 Les travaux effectués

- Rapprochement du montant du solde du compte sur les déclarations mensuelles avec le solde compte comptabilisé ;
- vérification du report du solde du compte non récupéré d'une période à l'autre,
- vérification de l'apurement du solde du compte à la fin de l'exercice au cours de l'exercice suivant.

3.3.2 : Les constats

A la suite des travaux, nous avons effectué les remarques suivantes :

- le rapprochement du montant du solde du compte avec les déclarations s'est avéré satisfaisant

- la vérification du report du solde du compte d'une période à l'autre est satisfaisante
- l'apurement du solde sur l'exercice suivant est aussi satisfaisant.

Cependant,

- les erreurs décelées dans la taxation de la production livrée à soi-même se répercutent sur l'exactitude du compte dont le solde à la fin de l'exercice n'a pas pris en compte cette taxe ;
- les régularisations à opérer rendent le solde du compte incorrect.

Les travaux effectués au cours des différentes étapes de notre étude nous ont révélé des points forts et des insuffisances de la gestion fiscale de l'entreprise que nous avons testés. Les résultats obtenus sont satisfaisants dans l'ensemble. Cependant les insuffisances relevées étaient aussi sérieuses et rendaient imminent le risque fiscal et par conséquent les amendes et pénalités. Afin de minimiser l'ampleur des sanctions nous avons proposé des recommandations que nous étudierons dans le chapitre suivant.

CHAPITRE 3 : Les recommandations

Les recommandations formulées sont un ensemble de propositions sur les insuffisances relevées et la méthodologie de l'audit fiscal. L'objectif est à notre avis d'améliorer d'une part la qualité de la gestion fiscale de ALPHACOM, et d'autre part la démarche de l'audit fiscal.

1. Les mesures d'amélioration de gestion fiscale de ALPHACOM

Ces recommandations portent à la fois sur le contrôle interne et sur le traitement fiscal des opérations. L'ensemble des recommandations se regroupe en mesures correctives et en mesures préventives.

1.1 Les mesures correctives :

Les mesures correctives visent à corriger les anomalies constatées lors de nos contrôles. Elles ont porté sur les corrections des soldes des comptes de TVA.

1.1.1 Le redressement du solde du compte 44 300 : TVA sur ventes :

Les mesures de correction proposées concernent le comptes de résultat et les comptes de bilan :

1.1.1.1 Les comptes de gestion :

- Rechercher et justifier l'écart entre la TVA comptabilisée et la TVA obtenue par nos calculs et procéder aux régularisations nécessaires ;
- déterminer le montant de la consommation de téléphone et déterminer le montant de la TVA y afférente pour le reverser aux services des contributions indirectes dans la mesure où il ne peut avoir de compensation entre les produits et les charges.

1.1.1.2 Les comptes de bilan :

- Il est nécessaire que la valeur des véhicules cédés soit déterminée et comptabilisée. Ces véhicules ayant été complètement amortis aucune

régularisation au niveau de la TVA n'est opérée. Cependant leur valeur contribue à la détermination du résultat fiscal,

- l'inventaire des bâtiments permettra de déterminer ceux qui ont changé de destination et de procéder aux différentes régularisations nécessaires ;
- il est nécessaire que la TVA ayant été supportée sur le bâtiment affecté à la direction commerciale soit régularisée.
- la TVA qui n'avait pas été récupérée doit l'être au prorata de la durée de vie du bâtiment restant à courir,
- le concours du service du cadastre devrait permettre de répertorier les terrains faisant partie du patrimoine de l'entreprise.

1.2 Les mesures préventives

Les mesures préventives sont un ensemble de recommandations visant à prévenir les risques de redressement fiscal.

1.2.1 L'amélioration du contrôle interne :

Un bon système de contrôle interne suppose l'existence et l'application d'un manuel de procédures comptables et financières.

Un manuel de procédures internes élaboré par un cabinet d'audit en concertation avec le service d'audit interne et avec la collaboration de tous les agents de ALPHACOM devrait permettre :

- de formaliser et de matérialiser le traitement de l'information financière,
- de mobiliser le personnel au respect des procédures puisqu'ils auront exprimé dans ce manuel leur méthode et leur avis sur la pratique et le traitement quotidien de l'information.
- de procéder à une meilleure répartition des tâches et des fonctions de sorte et à une meilleure organisation de la circulation des documents et de l'information financière et comptable.

1.2.2 La création d'une structure chargée des questions fiscales :

- Vu la taille importante de ALPHACOM, il est nécessaire de créer une structure spécialisée chargée des questions fiscales. Une nouvelle structure peut voir le jour ou une extension des attributions du service juridique au domaine de la fiscalité. Un responsable y serait chargé de ces questions ;
- le chef comptable qui a la charge de la gestion quotidienne des factures doit suivre une formation complémentaire en fiscalité pour faire face à ses obligations ;
- des séminaires de formation devraient être organisés pour améliorer la connaissance des agents de la comptabilité en fiscalité ;
- un contrôle conjoint et régulier de l'auditeur interne et du fiscaliste devrait permettre de déceler les anomalies, ou de se rassurer du respect des règles fiscales. Chaque période de déclaration fiscale doit être précédée d'un contrôle par sondage de la conformité aux dispositions et règles fiscales en vigueur.

1.2.3 L'amélioration du système informatique :

- L'ensemble des réclamations effectuées par les clients, les taxations à tort sont les conséquences d'un système de facturation défaillant. Il est nécessaire qu'une revue des mécanismes de facturation soit faite par des spécialistes de l'informatique afin d'améliorer la facturation et d'accroître la qualité du service au client ;
- un contrôle post-facturation devrait permettre de s'assurer de leur exactitude. Ce contrôle est nécessaire au moins pour les clients qui ont un statut particulier et qui bénéficient de régime particulier en matière de tarification (tarifs préférentiels) ou de TVA (les clients exonérés) ;
- l'audit financier et comptable utilise des méthodes de sondage. Ce qui implique que des points importants peuvent ne pas être repérés par l'auditeur et découverts par un contrôle de l'administration fiscale. D'où

la nécessité de procéder par une méthode plus adaptée qui est celle de l'audit opérationnel ;

- la fiscalité doit être au centre des préoccupations des responsables des entreprises dans la mesure où elle peut être considérée comme l'un de leurs outils de travail. Face à la préoccupation de plus en plus grandissante des gouvernants de mieux contrôler les assujettis et d'assurer un meilleur taux de recouvrement des recettes fiscales, les préoccupations fiscales des responsables ne peuvent être uniquement prises en compte au cours d'une mission d'audit contractuel des comptes ou de commissariat aux comptes. Il est nécessaire que les problèmes fiscaux soient pris en compte au cours d'une mission d'audit fiscal. Cette nécessité de contrôle fiscal doit être recommandée et commercialisée par les auditeurs ou les partenaires de l'entreprise.
- L'audit fiscal est un audit opérationnel, et en tant que tel, il est préférable qu'il soit mené selon la démarche de l'audit opérationnel que nous rappelons ci-dessous.

2 Les propositions d'une démarche d'audit opérationnel

2.1. Quelques limites de la méthode de l'audit financier et comptable

- L'audit fiscal mené selon la démarche de l'audit financier et comptable est généralement effectué conjointement à une mission d'audit financier et comptable. Cette méthodologie correspond plus à « la prise en compte des problèmes fiscaux au cours d'une mission d'audit financier et comptable » (Chadefaux 1987) qu'à une mission d'audit fiscal.
- L'audit financier et comptable utilisant des méthodes de sondages, certaines irrégularités ne sont souvent découvertes qu'au cours d'un

contrôle de l'administration fiscale. Ce qui pourrait discréditer l'auditeur fiscal et altérer le climat de confiance qui doit régner entre lui et les responsables de l'entité. D'où la nécessité d'utiliser une méthodologie plus adaptée qui est celle de l'audit opérationnel.

2.2. La démarche de l'audit opérationnel

L'audit opérationnel fait partie des audits d'efficacités qui sont plus méticuleux que l'audit financier et comptable.

Il se déroule en deux phases qui comprennent :

- la phase préliminaire,
- la phase de diagnostic détaillé,
- la phase de recherche d'amélioration,
- la phase d'élaboration du plan d'action.

2.4.1 La phase préliminaire

Cette phase est celle du contact et de prise de connaissance générale. Importante dans la mission d'audit opérationnel, cette phase permet à l'auditeur fiscal, grâce à :

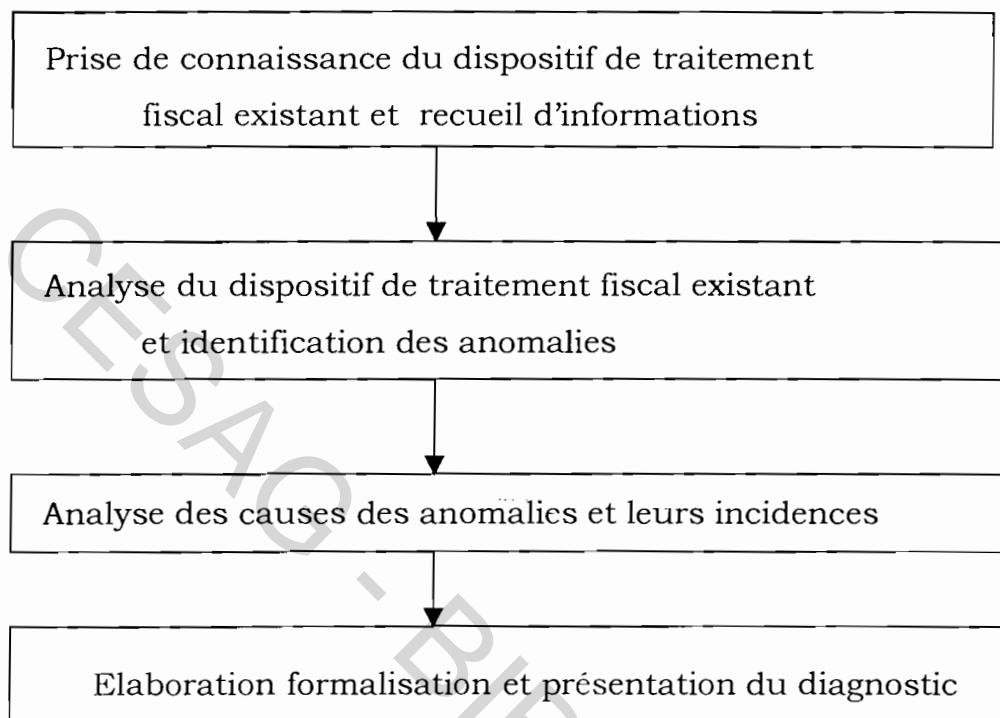
- la consultation de documents,
 - des interview avec les différents responsables,
 - la constitution de différentes équipes avec le personnel de l'entreprise,
- de déterminer la philosophie des responsables et sa stratégie d'audit.

2.4.2 La phase de diagnostic détaillé.

Cette phase consiste à « identifier les dysfonctionnements apparents et à déduire de ceux-ci, par une analyse, les causes profondes pour proposer les remèdes applicables » (Laurent & Tcherkawsky 1991). La démarche générale de diagnostic est résumée dans le schéma suivant :

Figure N° 4

SCHEMA GENERAL DE DIAGNOSTIC DETAILLE



Source : Laurent & Tcherkawsky (1991) adapté à Obert (1995)

2.2.1.1 Prise de connaissance du dispositif de traitement fiscal existant et recueil d'informations :

Cette phase de prise de connaissance générale de l'existant est une phase de contact et de communication. Elle peut être plus ou moins intense selon la familiarité de l'auditeur avec la structure. En général elle comprend :

- La collecte et l'analyse approfondie de la documentation fiscale existante notamment les déclarations fiscales, l'avis de redressement de l'administration fiscale,
- Interview des personnes directement concernées par la TVA, notamment le DG, le Directeur financier, le chef comptable et les comptable, l'auditeur interne, sur les zones les plus sensibles du traitement fiscal non maîtrisées par les personnes chargées des questions fiscales.
- Cette interview pourrait être complétée par des questionnaires.
- Visite des lieux.

2.2.1.2 Analyse du dispositif de traitement de la TVA

L'auditeur doit prendre connaissance des procédures de traitement de la TVA qu'il devra décrire et analyser pour faire ressortir les défaillances qui sont à l'origine des problèmes indiqués dans l'avis de redressement fiscal. L'avis de redressement de l'administration fiscale servira de lettre d'orientation. Les dysfonctionnements dans le traitement de la TVA qui sont à la base des erreurs évoquées dans l'avis seront déterminés. Il s'agira selon Laurent & Tcherkowsky (1994), de « remonter des symptômes aux causes ». Pour ce faire, les voies et moyens dont dispose l'entreprise ainsi que les procédures de traitement de l'information fiscale seront revus. Il s'agira d'élaborer un schéma de procédures qui va « consister à :

- décomposer le traitement en opérations élémentaires, manuelles et informatique

- représenter le diagramme de procédures » (Laurent & Tcherkawsky, 1991)

Ce traitement doit être analysé pour faire ressortir les insuffisances apparentes ainsi que les traitements adéquats apparents. Les insuffisances et les traitements adéquats appelés respectivement « points forts et points faibles » devront être vérifiés sur le terrain ; car une force peut n'être qu'apparente et une faiblesse peut être compensée par une force située ailleurs»(Maders 1994). Il s'agira, toujours selon Maders (1994) « de prendre une information (une facture) et de la suivre tout le long de son mode opératoire » et de vérifier si les traitements fiscaux prévus ont été exécutés ou non. Un autre contrôle consistera à « introduire une anomalie ou une erreur dans une information fiscale et d'observer si les opérateurs la détecteront ». Les insuffisances constatées et confirmées ainsi que les forces qui ne sont qu'apparentes et non réelles, seront retenues comme les causes des dysfonctionnements dans les traitements de la TVA et donc des problèmes indiqués.

Les soldes des différents comptes de TVA, les comptes « Etat » qui sont 44 300 (Etat TVA supportée), 44 400 (Etat TVA due) et 44 500 (Etat TVA supportée, seront analysés pour s'assurer de leur exactitude. De même les comptes de charges, de produits, et d'actifs auxquels est rattachée la TVA, devront être analysés et rapprochés des comptes de TVA pour vérifier leur cohérence.

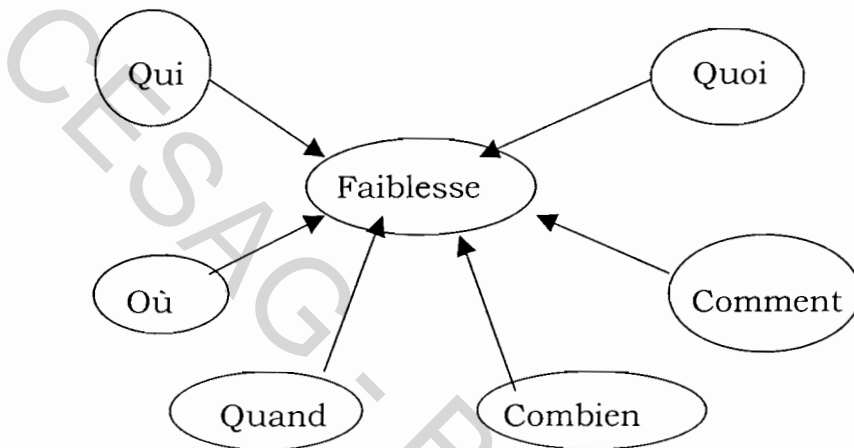
Cette phase est très importante dans le processus de l'audit fiscal. En effet comment, selon Maders (1994) « proposer des recommandations si les causes qui sont à l'origine des dysfonctionnements ne sont pas connues ? ». Pour mener à bien ce diagnostic la « méthode des arbres des causes » ou méthode « Q.Q.O.Q.C.C » suivantes est proposée :

Il s'agira pour chaque faiblesse de poser les questions suivantes :

- Quoi ?
- Qui ?
- Où ?
- Quand ?
- Combien ?

Figure N°5

SCHEMA DES ARBRES DE CAUSES



SOURCE : Adapté de MADERS (1994 : 147)

Cette méthode n'est cependant pas applicable à tous les cas. Pour pallier à cette insuffisance, l'auteur préconise de « poser pour chaque insuffisance cinq fois la question : pourquoi ? ».

2.2.2 Voies d'amélioration

Cette phase est celle de résolution des dysfonctionnements constatés dans la phase de diagnostic détaillé. Les premières voies d'amélioration sont déterminées au cours de la phase de diagnostic détaillé lors des séances de recherches des causes des dysfonctionnements. En effet « lorsque les causes sont identifiées, un grand nombre d'améliorations se déduisent immédiatement » (Laurent & Tcherkawsky 1994). Il s'agira donc, pour

chaque cause déterminée, de trouver un remède. L'ensemble des remèdes sera exposé aux responsables ainsi qu'au personnel concerné au cours d'une « réunion franche et constructive » pour retenir ceux qui sont applicables.

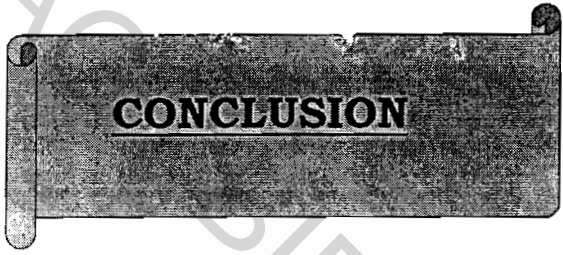
2.2.3 **Elaboration du plan d'actions** :

Il s'agira, pour les solutions retenues, d'établir des priorités en collaboration avec les responsables de l'entreprise. Les solutions retenues seront détaillées en un ensemble cohérent d'actions.

La mise en application des solutions est du ressort des responsables de l'entreprise.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAO BIBLIOTHEQUE



CONCLUSION

CONCLUSION GENERALE:

L'approche de la démarche de l'audit fiscal adoptée emprunte beaucoup à celle de l'audit financier et comptable. Pour donner une opinion sur la sincérité et la régularité de la situation fiscale de l'entreprise, il est nécessaire de vérifier la régularité des comptes auxquels la TVA est rattachée. Si la TVA n'est pas supportée par les entreprises elle ne fait pas non plus partie de leur chiffre d'affaires. L'administration fiscale disposant du « double droit de contrôle et de sanction des irrégularités constatées » (Chadefaux 1987), il est indispensable que les responsables des entreprises puissent maîtriser ou du moins, comprendre les mécanismes de la TVA.

Les taxations d'office, les amendes et pénalités fiscales n'étant pas fiscalement déductibles, détériorent la trésorerie et la situation financière des entreprises, et par conséquent, le bénéfice des actionnaires et l'image de marque de l'entreprise. Pour éviter ces pertes sèches, la fiscalité doit être une préoccupation des responsables et doit faire l'objet d'un audit à part entière. Les cabinets chargés de cette mission d'audit doivent le faire de préférence selon la méthode de l'audit opérationnel et doit prendre des dispositions pratiques pour accéder à des résultats cohérents.

Cette méthode d'audit opérationnel n'est pas pour autant une panacée. Elle comporte aussi des limites qui se résument :

- A son caractère généralement « curatif » (Laurent & Tcherkwasky 1991)
En effet l'audit opérationnel est souvent utilisé pour résoudre des problèmes déjà détectés. Ce qui signifie que dans le cas de la TVA, il interviendrait après un redressement fiscal, donc après les amendes et pénalités. Nous pensons que cette limite peut être palliée en procédant à l'examen critique et approfondi des comptes « Etats » avant le dépôt des états financiers.

- A sa durée longue et à son coût élevé

La durée d'un audit opérationnel est en moyenne de « trois à cinq mois » (Laurent & Tcherkawsky 1991). Cette durée de l'audit est à relativiser dans la mesure ou la pratique et dans le cas de l'audit fiscal les délais sont nettement inférieurs. La longueur de la mission est fonction de plusieurs

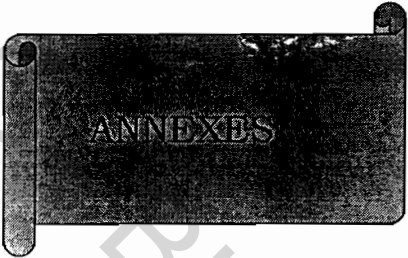
facteurs; parmi lesquels nous pouvons citer le nombre, la compétence des membres de l'équipe d'audit, la taille de l'entité et la complexité de ses opérations.

Cette durée plus longue que la durée normale d'une mission d'audit financier et comptable traditionnel pourrait s'avérer fastidieuse et noyer « l'effet d'entraînement vers une démarche de progrès » attendue de l'audit opérationnel de la TVA.

Cependant, la méthode a le mérite :

- D'être plus méticuleuse, approfondie et d'impliquer davantage le personnel que la méthode de l'audit traditionnel.
- De pouvoir incorporer les méthodes de l'audit financier et comptable.

L'audit fiscal en général et l'audit de la TVA en particulier doit être un des moyens privilégiés de diagnostic. Notre méthode d'approche par l'audit opérationnel permet non seulement de déterminer le risque fiscal auquel l'entreprise s'expose mais aussi de proposer des solutions d'amélioration du contrôle interne et de la gestion dans tout son ensemble en collaboration étroite avec le personnel de la société auditée. Si la TVA a le double mérite d'être « indolore » et d'être plus rentable pour l'Etat, elle n'est pas le seul impôt auquel les entreprises sont soumises. Pour une meilleure maîtrise de la gestion fiscale dans son ensemble, les autres impôts pourront faire l'objet d'études ultérieures.



CESAC BIBLIOTHEQUE

Feuille de travail N°1

Tableau de rapprochement du CA déclaré au CA comptabilisé

(Valeur milliers)

Rubriques	Déclaré	Comptabilisé	Ecart
Prestation de services	55 290 000	55 290 000	0
Production livrée à soi-même	2 124 600	2 124 600	0
Produits accessoires	435 000	435 000	0
TOTAL CHIFFRE D'AFFAIRES	57 849 600	57 849 600	
TVA sources	6 191 047 (DF)	(B) 6 191 047 (GL)	0

SOURCE : Dossier PKF

(DF) : Déclaration Fiscales

(GL) : Grand Livre

TVA FACTUREE : $57\,849\,600\,000 \times 11.11\% = 6\,427\,090\,000$

TVA COMPTABILISEE (6 191 047 000)

ECART

(A) 236 043 000

- **Feuille de travail N° 2**

Tableau de rapprochement CA encaissé au CA comptabilisé

	CHIF D’AFF ENCAISSE	CHIFFRE D’AFF COMPTABILISE	ECART
MONTANTS	57 849 600 000	57 849 600 000	0
sources	(DCO)	(GL)	0

Sources : (DCO) : listing de la direction commerciale (recouvrement)
(GL) : Grand Livre de la comptabilité.

- Rapprochement de la TVA déclarée des douze mois avec le montant de la TVA sur vente comptabilisée.

FEUILLE DE TRAVAIL N°3

Tableau de rapprochement de la TVA déclarée à celle comptabilisée
(valeurs en millions de francs CFA)

	JAN	FEV	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUI	AOUT	SEPT	OCT	NOV	DEC	TOTAL DECL	GL	ECART
CHIFF D'AFF	5 200	4 720	4 250	4 425	4 566	5 053	4 610	3 966	3 890	4 562	4 982	5 632	55 856	55 725	131
TVA	578	524	472	492	507	561	512	441	432	507	554	626	6 206 (DF)	6 191 (GL)	15

SOURCES : (DF) : La somme des douze déclarations fiscales mensuelles

(GL) : Le chiffre d'affaires diminué de la valeur de la production livrée à soi-même

Feuille de travail N° 4

Rapproch de la product livrée à soi-même à la consommation de téléphone.

	Production liv à soi-même	Consommation de téléphone	ECART
MONTANTS	2 360 643	2 124 593	236 050 (A)
SOURCES	(GL)	(GL)	

Sources : (GL) : Grand livre

Feuille de travail N° 5

Tableau de rapprochement de la TVA supportée déclarée avec la TVA supportée comptabilisée

(valeur en milliers de francs)

LIBELLES	MONT. TTC	MONT. HT	MONT. TVA	TVA DECL	ECART Sur TVA	Montant compt	Monts à corriger
F 2106	75 045	62 537	12 508	12 508	0	62 537	0
F 3025 (SCNEIDER)	50 302	45 267	5 035	5 035	0	45 267	0
F117 (C.IE)	2 035	1 832	203	(RN) 203	0	1 832	203
F 981108 (librairie fra	785	654	131	131	0	654	0
F 9811 (SODECI)	945	851	95	(NR) 95	0	851	95
SOURCES				(DF)		(GL)	

Sources : (DF) : Déclarations fiscales

(GL) : Grand Livre

(NR) : Non déductible

N.B : Le contrôle n'étant pas exhaustif nous avons recommander de reprendre la comptabilisation de toutes les factures non déductibles

Feuille de travail N°6

(Valeur en milliers de francs)

Contrôle des acquisitions des immobilisations

DATE	DESIGNATIONS	MONT TTC	MONT HT	MONT TVA	MONT COMPT	TVA DECL	MONT DECL
12/04	LOGICIELS	26 325	21 938	4 387	21 938	4 387	21 938
07/02	VEHICULES	178 500	148 500	29 750	148 500	29 750	148 500
12/04	MAT INFORMAT	30 075	25 062	5 012	25 062	5 012	25 062
01.06.	PHOTOCOPIEUSE	4 350	3 625	725	3 625	725	3 625
20/06	BATIMENTS	40 385	33 654	6 731	33 654	6 731	33 654
	TOTAL	279 635	232 779	46 605	232 779	46 605	232 779
	SOURCES	(F)	(F)	(F)	(GL)	(DF)	(DF)

SOURCES : (F) : Factures

(GL) : Grand Livre

(DF) : Déclarations Fiscales

(valeur en millions CFA)

	VALEURS BRUTES AU 31.12.98	ACQUI- SIONS 99	CES SIONS 99	VALEURS AU 31.12.99	VALEURS COMPTABILI SEES	TAUX D'AMOR	DOTATION ALPHACOM	DOTATION PKF	ECART
CHARGES									
IMMOB	2 274 000	0	0	2 274	2 274	33%	757 924	757 924	0
IMMOB									
INCORP	11 800	21 938	0	33 738	33 738	20%	2 360	2 360	0
TERRAINS	235 700	5 025	0	240 725	240 725	0%	0	0	0
BATIMENTS	1 342 500	33 654	0	1 376 154	1 376 154	5%	67 125	67 125	0
A.A.I	4 123 000	0	0	4 123 000	4 123 000	10%	412 300	412 300	0
MAT & OUT	150 324 000	25 062	10 320	150 338 742	150 328 422	20%	30 064 800	30 064 800	0
MAT TRANSP	4 523 000	178 500	150 436	4 551 064	4 400 625	33%	1 507 516	1 507 516	0
TOTAL	162 834 000	264 179	160 756	160 665 697	160 504 938		32 812 025	32 812 025	0
SOURCES	(BG)	(DAL)	(DAL)	(DAL)	(GL)				

SOURCES :

BG 98 : Balance Générale au 31/12/98

DAL : fichier des immobilisations de la DAL

GL : Grand livre des immobilisations au 31/12/99

ECART = 160 665 697 000 – 160 504 938 000= 160 759 000

Ecart dû au fait que le fichier des immobilisations de la comptabilité n'est pas à jour.



CESMA - BIBLIOTHEQUE

LES COURS

OUATTARA Abdoulye : Cours d'économie d'entreprise , 1987
Université Nationale de Côte d'Ivoire

N'diaga LO : Cours de fiscalité ; 1999 Cesag

LES REVUES

Economie & comptabilité : Institut Français des Experts Comptables
N° 209 Décembre 1999

L'Entreprise : édition d'avril 2000

La Revue Française de l'Audit Interne : N° 135 juin 1997

Le Cahier Français : N° 248

LES OUVRAGES

C2A : La documentation permanente : édition Février 1998

FIDAFRICA : Le Code Général des Impôts de Côte d'Ivoire

Jean BURNER & al. : Audit Financier ATH, édition 1991

Jean BURNER & al. : Audit Financier ATH, Les outils ; édition 1991

LAURENT & TCHERKAWSKY : L'audit opérationnel, édition 1992 ;

MADERS : Audit opérationnel dans les banques

OHADA : Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et
groupement d'intérêt économique. Edition Juridique Africaine 1998

Robert OBERT : Révision & Certification des comptes ; édition 1995

SYSCOA : Guide d'application ; édition Foucher 1997

SYSCOA : Plan comptable général des entreprises ; édition Foucher 1997

WADE & DIEYE : La pratique de la fiscalité sénégalaise, éd. pf 1997.