



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

**CESAG EXECUTIVE  
EDUCATION  
(CEE)**

**MBA-Audit et Contrôle de  
Gestion  
(MBA-ACG)**

**Promotion  
(2014-2015)**

**Mémoire de fin d'étude  
THEME**

**Audit de la Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) d'une société anonyme :  
Cas de la SONACEB SA Burkina Faso**

**Présenté par :**

**OUEDRAOGO SEYDOU**

**Encadré par :**

**M. SEYE IBRAHIM  
Inspecteur des Impôts  
DGI Sénégal**

**Juin 2016**

## DEDICACE

Je dédie ce travail à :

- mon défunt père, OUEDRAOGO Dramane ;
- toute ma famille, mes amis et mes connaissances, particulièrement **Benon urbain**

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## REMERCIEMENTS

Mes remerciements vont :

- A l'endroit de l'administration du **CESAG**, à tous mes professeurs pour la qualité de la formation dispensée.
- A Tout le personnel de la SONACEB et en particulier **M. Gaoussou TRAORE**
- A mon Directeur de mémoire, monsieur **Ibrahim SEYE** pour ses conseils et sa passion pour l'audit fiscal qu'il nous a transmise.
- A mes amis managers de la 2<sup>ème</sup> **promotion MBA en Audit et Contrôle de Gestion (MBA ACG)** en particulier à mon ami et frère **Abdoulaye DICKO**, pour ses conseils et soutiens.
- A mon ami **Urbain BENON**, pour son soutien et assistance tout au long de cette formation.
- A tous ceux qui de près ou de loin, d'une manière ou d'une autre, m'ont apporté leur soutien pour la réalisation de ce travail.

## **LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS**

<b>CGI</b>	:	Code Général des Impôts
<b>DG</b>	:	Direction Générale
<b>DGI</b>	:	Direction Générale des Impôts
<b>FRAP</b>	:	Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème
<b>HT</b>	:	Hors Taxe
<b>IFU</b>	:	Identification Fiscale Unique
<b>IS</b>	:	Impôt sur les sociétés
<b>OHADA</b>	:	Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
<b>QCI</b>	:	Questionnaire de Contrôle Interne
<b>SYSCOA</b>	:	Système Comptable Ouest Africain
<b>TTC</b>	:	Toutes Taxes Comprises
<b>TVA</b>	:	Taxe sur la Valeur Ajoutée
<b>UEMOA</b>	:	Union Economique et Monétaire Ouest Africaine
<b>SONACEB</b>	:	Société Nationale de Carton et d'Emballage du Burkina.

## LISTES DES TABLEAUX ET FIGURES

### Liste des tableaux

Tableau 1 : états des frais généraux du mois.....	45
Tableau 2 : Etats des ventes du mois de.....	47
Tableau 3 : états des dépenses ouvrant droit à déduction du mois.....	48
Tableau 4 : états TVA exigible du mois.....	49
Tableau 5 : tableau des déclarations mensuelles de la TVA exigible.....	50

### Liste des figures

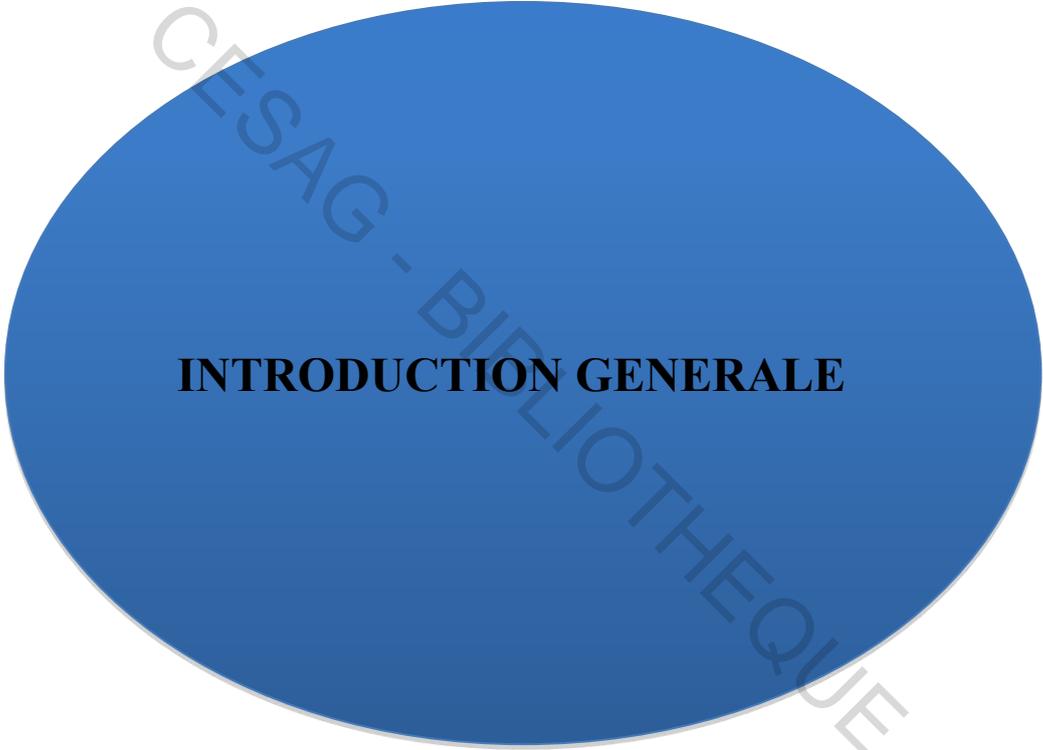
Figure 1 : Démarche générale de l'appréciation du contrôle interne.....	26
Figure 2 : Démarche du Contrôle Interne.....	28
Figure 1: Elaboration du model d'analyse.....	32
Figure 5 : Organigramme SONACEB.....	42

# TABLE DES MATIERES

DEDICACE.....	i
REMERCIEMENTS .....	ii
LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS.....	iii
LISTES DES TABLEAUX ET FIGURES .....	iv
TABLE DES MATIERES.....	v
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE.....	5
CHAPITRE 1 : LES FONDEMENT DE LA FISCALITE .....	7
1.1. LA FISCALITE.....	7
1.2. LA CLASSIFICATION DES IMPOTS .....	7
1.3. LES DISPOSITIONS FISCALES .....	10
1.3.1. Le fait générateur et l'exigibilité .....	10
1.3.2. L'exercice du droit à déduction .....	11
1.3.3. La régularisation des déductions.....	14
1.3.4. Le fonctionnement des comptes .....	15
CHAPITRE 2 : PRATIQUE DE L'AUDIT DE LA GESTION FISCALE .....	17
2.1. LA GESTION FISCALE .....	17
2.2. L'AUDIT FISCAL .....	17
2.3. LA FORMULATION DE LA DEMANDE.....	18
2.3.1. Le client ou l'entité.....	18
2.3.2. Le commissaire aux comptes.....	19
2.3.3. La Direction Générale des Impôts .....	19
2.4. LA DEMARCHE DE L'AUDIT FISCAL .....	19
2.4.1. La prise de connaissance.....	20
2.4.2. Evaluation du contrôle interne.....	21
2.4.2.1. Objectif du contrôle interne.....	22
2.4.2.2. La prise de connaissance de l'existant .....	23
2.4.2.3. L'analyse de l'existant .....	23
2.4.2.4. Les tests de conformité.....	24
2.4.2.5. L'évaluation préliminaire du contrôle interne.....	24

2.4.2.6. L'évaluation définitive du contrôle interne .....	24
2.4.3. L'examen des comptes .....	27
2.4.3.1. La situation en cas d'un contrôle interne satisfaisant.....	27
2.4.3.2. La situation en présence d'un contrôle interne faible.....	27
2.5. Les outils de collecte de l'information. ....	29
2.5.1. Les outils de collecte de l'information.....	29
2.5.2. Les outils d'analyse des données.....	29
2.5.3. Les outils de formalisation des travaux.....	30
2.5.4. Les outils de confirmation.....	30
2.6. LE MODE DE DECLARATION DE LA TVA ET LES RISQUES AFFERENTS ....	31
2.6.1. Le mode de déclaration de la TVA.....	31
2.6.2. Les risques afférents.....	31
2.7. Elaboration du modèle d'analyse .....	31
DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE.....	38
CHAPITRE 3 : PRESENTATION DE LA SONACEB SA .....	40
3.1. PRESENTATION DE LA SONACEB.....	40
3.1.1. DENOINATION HISTORIQUE ET LOCALISATION.....	40
3.1.2. MISSION.....	40
3.2. ORGANISATION.....	41
3.2.1. La Direction Générale.....	41
3.2.2. Le département comptable.....	41
3.2.3. Le département d'exploitation.....	41
3.3. APPRECIATION DU CONTROLE INTERNE.....	43
3.3.1. Existence du dispositif du contrôle interne.....	43
3.3.1.1. Cycle achat.....	43
3.3.1.2. Le cycle vente.....	45
3.3.1.3. La déclaration et le paiement de la TVA.....	46
3.3.2 : Analyse du dispositif du contrôle interne.....	50
3.3.2.1 : les forces.....	50
3.3.1.4. Les faiblesses.....	51
3.4. Le contrôle des comptes.....	52
3.4.1 Les opérations de vente.....	52
3.4.2. Vente de marchandises.....	53
3.4.3. Constats.....	53

3.4.4. Les opérations d'achats .....	53
3.4.4.1. Achat de matières premières .....	54
3.4.4.2. Transport sur achat .....	54
CHAPITRE 4 : AUDIT DE LA TVA DE LA SONACEB.....	55
4.1. Les travaux de prises de connaissances.....	55
4.1.1. L'interview .....	55
4.1.2. Les acquisitions d'immobilisations.....	55
4.1.3. Les frais généraux .....	56
4.1.4. L'analyse des documents.....	56
4.2. Recommandations .....	57
4.2.1. Recommandations relatives à l'organisation.....	57
4.2.2. Recommandation du point de vue fonctionnel.....	57
4.2.3. Recommandations relatives aux moyens.....	58
4.2.3.1. Moyen matériel .....	58
4.2.3.2. Moyens matériels .....	59
4.2.4. Recommandations relatives à la supervision et aux activités de contrôle.....	59
<i>CONCLUSION GENERALE</i> .....	61
<i>BIBLIOGRAPHIE</i> .....	63



**INTRODUCTION GENERALE**

CESAG - BIBLIOTHEQUE

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

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

L'importance de la fiscalité n'est plus à démontrer :

Elle offre à l'Etat les moyens de couverture de ses charges privilégiées dans son intervention économique et sociale.

Au regard des particuliers, son importance est notoire car chacun contribue pour sa part dans les prélèvements mis à la charge des ménages sous le contrôle de l'administration fiscale.

Aussi importe-t-il, plus que jamais de bien gérer la fiscalité et pour cela, de bien connaître les règles du jeu fiscal. C'est pourquoi la place de la fiscalité dans les études comptables ne peut aller qu'en grandissant. Pas de comptabilité sans fiscalité. Si les matières sont distinctes, elles sont néanmoins étroitement liées.

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

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

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

La réalité est bien plus complexe pour plusieurs raisons :

- Le droit fiscal est une matière techniquement complexe ;
- Le droit fiscal est fluctuant et les régimes fiscaux résultent le plus souvent d'une superposition chronologique de textes. Une mise à jour permanente des connaissances est donc indispensable dans cette matière ;

- La doctrine administrative fiscale détient une place très importante et parfois controversée ;
- Le juge fiscal arbitre de nombreuses situations conflictuelles et inspire très souvent le législateur et l'administration fiscale.

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

Ce dernier permet de :

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

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

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

- Décrire et analyser la gestion de la TVA telle que pratiquée par la SONACEB SA ;
- Montrer l'importance de la TVA dans la gestion de l'entreprise ;
- Vérifier la sincérité et la régularité du solde des comptes « Etat » ;
- Vérifier si les moyens mis en œuvre, sont adéquats ;
- Proposer un outil de contrôle de compte « Etat »

Ainsi l'intérêt de cette étude est de démontrer l'importance de la gestion fiscale dans l'entreprise, en particulier celle de la TVA, d'émettre des directives applicables sur le terrain. Pour la société, cette étude lui permettra de mettre en place un système de gestion adéquate de la TVA afin de maîtriser les risques fiscaux inhérents au secteur d'activité dans lequel elle évolue et de la prise en compte des questions fiscales afin de préparer aux éventuels contrôles fiscaux

A travers cette étude, nous voudrions aussi comprendre les mécanismes de la fiscalité en générale et celle de la TVA en particulier. Car pour nous, la carrière de l'auditeur que nous voulons entreprendre ne saurait se réaliser sans la connaissance de plus avancées et diversifiées les mécanismes fiscaux. Les impératifs de ce poste intéressent plusieurs disciplines dont la fiscalité.

Nous voudrions aussi avoir une connaissance de la manière dont la démarche classique de l'audit est appliquée à l'aspect particulier de la fiscalité.

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



**PREMIERE PARTIE :**  
**CADRE THEORIQUE**

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

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

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **CHAPITRE 1 : LES FONDEMENT DE LA FISCALITE**

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

### **1.1. LA FISCALITE**

Le droit fiscal peut être défini comme l'ensemble des règles applicables à la gestion de l'impôt. C'est l'ensemble des principes juridiques entraînant le droit d'imposer et de percevoir l'impôt. Le droit fiscal, de par son mode de fonctionnement (création et gestion) relève du droit public. Il confère de ce fait à l'administration fiscale un pouvoir exorbitant de droit commun. Il conserve, compte tenu de sa nature hautement sociale, des liens étroits avec le droit privé, du fait de son assise sur les activités économiques. Le droit fiscal est de ce fait, « une matière de droit public baignant dans le droit privé » selon le Professeur Michel F. SAWADOGO.

Il existe plusieurs définitions de l'impôt. A chaque conception correspond une philosophie politique, un type d'organisation de la société.

De nos jours, l'on s'accorde sur la définition de Gaston Jéze selon laquelle, l'impôt est « une prestation pécuniaire, requise des personnes physiques ou morales de droit privé, voire de droit public, d'après leurs facultés contributives, par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie déterminée, en vue de la couverture des charges publiques ou à des fins d'interventions de la puissance publique ».

### **1.2. LA CLASSIFICATION DES IMPOTS**

La diversité des impôts et de leurs mécanismes n'exclut pas leur classement par grandes catégories. Cependant, leur multiplicité rend particulièrement difficile une classification absolument pertinente.

Les impôts peuvent être classés de multiples façons : habituellement, quatre grandes catégories de classifications sont retenues : administrative, économique, juridique et générale selon le code Général des impôts.

#### **❖ Classification administrative**

Cette classification se fonde sur le fait de savoir si un impôt alimente le budget de l'état ou des collectivités locales.

Au Burkina Faso, les collectivités locales sont les régions et les communes étant donné qu'elles bénéficient d'une autonomie financière. Les impôts locaux sont l'exception par rapport aux impôts d'état. On a par exemple : la taxe sur le bétail, la patente, la taxe de stationnement et la contribution du secteur informel.

#### ❖ **Classification économique**

Cette classification est basée sur l'origine de la richesse : possession ou transmission d'un capital ou d'un patrimoine, perception d'un revenu lié au travail ou à la propriété et ses emplois par la dépense soit du revenu, soit du capital lui-même. Elle permet de définir l'élément sur lequel la contribution est assise, ce qui revient à préciser la matière imposable.

#### ❖ **Classifications juridiques**

La distinction entre impôts directs et indirects est certainement la plus importante au plan juridique.

##### • **Les impôts directs**

La distinction entre impôts directs et indirects est la plus ancienne et la plus communément utilisée.

L'incidence de cet impôt vise exclusivement la personne qui paye. Il s'agit de déterminer si l'impôt est bien supporté par celui qui y est assujéti ou si la charge repose sur un tiers.

Ils correspondent à une situation stable : par exemple l'exploitation d'une entreprise. Il est perçu à date fixe, généralement une fois par an. Ils portent sur le revenu ou le capital.

Les impôts directs sont personnalisés par la prise en compte des charges familiales et l'utilisation de la progressivité par tranche ; ce qui fait dire que l'impôt direct est plus juste.

1. Cependant, ils sont plus ressentis par le contribuable car il n'y a pas d'intermédiaire entre celui qui paye et celui qui verse au trésor public selon **Code fiscal du Burkina Faso**

##### • **Les impôts indirects**

A priori, tout impôt qui n'est pas direct est indirect.

Ils correspondent généralement à des opérations, actes ou faits intermittents, constatés au jour le jour et dépendants souvent de la volonté du contribuable ; ils portent sur la dépense ou la consommation.

Les impôts indirects sont indolores : ils ont un effet anesthésiant du fait qu'ils sont incorporés dans le prix. Celui qui paie n'est pas celui qui verse au trésor public ; d'où la notion de redevable réel et redevable légal.

Les impôts indirects sont très rentables et rapportent beaucoup à l'Etat.

Ils ont pour inconvénient majeur d'être injustes, car on demande la même contribution à des personnes ayant des revenus différents.

❖ **Les autres classifications**

• **Impôt unique, impôts multiples.**

L'impôt unique aurait l'avantage de la simplicité et d'une grande prévisibilité. Les inconvénients sont cependant très nombreux : il serait difficile à mettre en œuvre et entraînerait de grandes pertes pour l'Etat ; ce qui a fait dire à Maurice COZIAN que « l'impôt unique est un mythe ».

• **Impôt de quotité, impôt de répartition.**

L'impôt de répartition est celui dont le produit total est connu à l'avance. Par la suite, on procède à des répartitions. Actuellement, seuls les impôts de quotité sont en vigueur. Avec ce système, seul le taux est fixé à l'avance et non le produit.

• **Impôts réels, impôts personnels**

Les impôts réels sont ceux qui frappent les biens, les actes ou opérations ou éléments déterminés du patrimoine, de l'activité ou de l'exploitation. On ignore le contribuable, c'est à dire celui qui doit supporter l'impôt.

L'impôt personnel ou personnalisé est celui qui tient compte de la matière imposable, mais aussi de la situation du contribuable, essentiellement les charges familiales : exemple : les droits de mutation par décès.

- **Impôts proportionnels, impôts progressifs**

Cette distinction est aujourd'hui l'objet de vifs débats, tant l'un peut être aisément substitué à l'autre.

L'impôt proportionnel est celui qui a un taux unique par tranche du montant global ; exemple IS personnes morales (27,5% du bénéfice fiscal).

L'impôt progressif à un taux progressif suivant la tranche de revenu considéré ; exemple : IUTS et BIC Personnes Physiques dont le taux dépend de la tranche de revenu.

- **Impôts analytiques, impôts synthétiques.**

L'impôt analytique est assis sur les éléments d'un patrimoine ou sur une opération isolée ou encore sur une catégorie unique de revenu appelée cédule.

L'impôt synthétique consiste à appréhender un ensemble d'opérations ou de revenus et à taxer l'ensemble en une seule fois : exemple : l'impôt sur le revenu des personnes physiques qui frappe le revenu global du foyer fiscal.

### **1.3. LES DISPOSITIONS FISCALES**

Compte tenu du temps qui nous est imparti et du domaine assez vaste et complexe de la fiscalité de l'entreprise, cette phase de notre étude reposera exclusivement sur les impôts indirects plus particulièrement sur la TVA.

L'obligation de la facturation de la TVA est une obligation essentielle dont le non-respect est lourdement sanctionné pour ceux qui sont dans le champ d'application de la TVA. Elle résulte de L'article 322 de la loi portant code des impôts du Burkina Faso.

Il faut s'intéresser d'abord au champ d'application de l'impôt avant d'aborder le fait générateur ou l'exigibilité

#### **1.3.1. Le fait générateur et l'exigibilité**

Selon le Code général des impôts du Burkina Faso, le fait générateur et l'exigibilité sont deux notions voisines mais différentes.

Le fait générateur est l'événement par lequel sont réalisées les conditions nécessaires à l'exigibilité de l'impôt selon l'article 327 du Code des Impôts du Burkina Faso.

L'exigibilité est la date à partir de laquelle le Trésor Public est en droit de réclamer au débiteur de l'impôt sa créance selon l'article 327 bis du même code.

Le Fait Générateur est le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe. La connaissance du Fait Générateur présente un certain nombre d'intérêts car il détermine :

- La période au titre de laquelle le montant des opérations effectuées par le redevable doit obligatoirement faire l'objet d'une déclaration. Cette période de référence est mensuelle en matière de TVA au Burkina Faso.

### **1.3.2. L'exercice du droit à déduction**

Selon Code fiscal du Burkina Faso l'exercice du droit à déduction est soumis à des conditions de fond, de forme et de temps.

#### **❖ Les conditions de formes**

- Mentions sur les factures d'achats locaux de biens et services Le redevable doit faire apparaître distinctement sur les factures qu'il établit le taux et le montant de la TVA, ceux de la taxe spécifique éventuellement, le montant TTC, son nom, prénom ou raison sociale, l'IFU et l'adresse exacte du fournisseur (redevable).
- Mentions sur un document douanier (les importations)

Pour les documents douaniers, la justification de la déduction est constituée par la mention de la taxe sur la déclaration en douane ainsi qu'une quittance de versement de la TVA.

#### **❖ Les conditions de temps : la date de déduction**

- Naissance du droit à déduction. Le droit à déduction pour le redevable assujetti prend naissance lorsque la taxe déductible pour lui devient exigible chez son fournisseur lui-même assujetti redevable.
- Prémption du droit à déduction ou forclusion

Le droit à déduction est limité à deux ans (24 mois) à compter de la date de réception de la facture ou de l'acquittement de la taxe pour les importations.

❖ Les conditions de fond.

- Les biens et services doivent être nécessaires à l'exploitation
- Les biens et services doivent être affectés à une opération taxable et effectivement taxée ou exonérée au titre des exportations ou opérations assimilées, des livraisons en régime franc (zone franche industrielle, point franc, entreprise franche d'exportation), du transport international de biens et services à destination de l'étranger.

Toutefois, les prestations de services rendues par un assujetti identifié à la TVA au Burkina Faso et dont le lieu d'imposition est situé à l'étranger et qui ouvriraient droit à déduction si leur lieu d'imposition était au Burkina Faso ouvrent également droit à déduction dans les mêmes conditions que si elles étaient soumises à la TVA (article 380 code des impôts).

- Les biens et services ou les entreprises ne doivent pas être exclus du droit à déduction.

Les exclusions visant certains biens et services :

- 1) Les dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacle au profit des dirigeants ou des salariés d'une entreprise. Toutefois cette exclusion n'est pas applicable :
  - Aux dépenses supportées par un assujetti relatif à la fourniture à titre onéreux par cet assujetti de logement, de repas, d'aliment ou de boisson ;
  - Aux dépenses relatives à la fourniture à titre gratuit de logement sur les chantiers ou dans les locaux d'une entreprise au personnel de sécurité, de gardiennage ou de surveillance ;
  - Aux dépenses supportées par un assujetti du fait de la mise en jeu de sa responsabilité contractuelle ou légale à l'égard de ses clients.
- 2) Les véhicules ou engins de transport de personne ou à usage mixte lorsqu'ils ne sont pas destinés à être revendus neufs à l'état ou à être loués par un loueur professionnel, n'ouvrent pas droit à déduction.
- 3) Biens cédés et services rendus sans rémunération ou moyennant une rémunération très inférieure à leur prix sauf si la valeur unitaire est inférieure ou égale à 20.000 FHT pour les cadeaux.
- 4) Les frais de publicité des biens et services dont la publicité est prohibée ;
- 5) Les frais de siège et les frais d'assistance technique quel que soit leur dénomination lorsque le bénéficiaire n'est pas imposable à un impôt sur le revenu au Sénégal sur

- lesdits frais ;
- 6) Les meubles meublants à l'exception du mobilier de bureau ;
  - 7) Les services afférents aux biens exclus du droit à déduction ;

- Les limitations propres à certaines entreprises

Il s'agit :

- Les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques ;
- Les négociants en biens d'occasion

Les entreprises qui vendent des articles d'occasion ne peuvent opérer la déduction de la taxe ayant grevé ces biens que dans la mesure où elles acquittent l'impôt sur le prix total versé par l'acquéreur et non sur la marge.

➤ **Les modalités du droit à déduction**

Les ayant droits aux déductions opérées, ces déductions sous leurs propres responsabilités, et sont tenus d'indiquer, au verso de la déclaration mensuelle de TVA ou sur un document annexe, les éléments ci-après :

- ✓ L'IFU ou le numéro et la date de la déclaration en douane s'il s'agit d'une importation ;
- ✓ Le numéro et l'adresse exacte du fournisseur ;
- ✓ La nature du bien ou du service acquis ;
- ✓ Le prix d'achat Coût-Assurance-Forêt (CAF) augmenté des droits de porte ;
- ✓ La TVA facturée ou acquittée en douane ;
- ✓ La TVA facturée déductible.

L'exercice du droit à déduction repose par ailleurs sur un principe fondamental. C'est la distinction entre les déductions physiques et les déductions financières. En effet, il y a des règles particulières qui s'appliquent à chacune de ces déductions.

- **Les Déductions Physiques** : Elles concernent deux (2) catégories de biens. Ce sont d'abord les matières premières ou les produits entrant intégralement ou partie de leurs éléments dans la composition des produits ou objets passibles de la TVA. C'est l'exemple des stocks de matières premières et produits semi-finis. Il y a ensuite les marchandises revendues en l'état ;
- **Les Déductions Financières** : Elles concernent la taxe ayant grevé tous les biens et services acquis pour les besoins de l'exploitation et qui n'ont pas le caractère de déductions physiques. Il s'agit des Investissements Mobiliers et Immobiliers, mais également des Frais Généraux.

### 1.3.3. La régularisation des déductions

Selon le Code fiscal du Burkina Faso les Déductions de TVA régulièrement opérées par un redevable présentent, en principe, un caractère définitif. Elles peuvent toutefois être remises en cause dans certains cas expressément et limitativement énumérés par le Loi (article 34 de l'annexe 3 du livre 2 du DGI). Ledit article énumère les événements dont la survenance entraîne obligatoirement la régularisation de la TVA initialement déduite.

- ✓ La Cessation d'activité ;
- ✓ La Cession partielle ou totale d'actif sous quelque forme que ce soit, à l'exclusion depuis 2004, de celle résultant d'une opération de fusion ;
- ✓ Le Changement d'affectation d'un bien qui passe d'une destination à une autre ne donnant plus droit à déduction ;
- ✓ La Destruction d'un bien acquis ou produit en l'absence du contrôle de l'Administration ;
- ✓ Les Vols et autres manquants sur stock non prouvés ;
- ✓ La Variation négative de plus de deux (2) points entre le prorata provisoire et le prorata définitif. Si cette variation est positive, il s'agit plutôt d'un complément de déduction au profit du redevable.

### **1.3.4. Le fonctionnement des comptes**

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

#### **Le compte 443 : Etat, TVA facturée**

La taxe facturée aux clients correspond à une dette due au trésor public il doit être inscrit dans l'un des sous compte du compte principal 443 qui sont :

- 4431 : TVA facturée sur vente
- 4432 TVA facturée sur prestation de service
- 4433 TVA facturée sur travaux
- 4434 TVA facturée sur LASM
- 4435 TVA sur facture à établir.

Le taux applicable à toutes les activités et à tous les produits à l'exception de ceux exonérées est un taux unique de 18% au Burkina Faso

#### **Le compte 445 : Etat TVA récupérable**

La taxe déductible constitue une créance sur le trésor à inscrire dans l'un des sous compte du compte principal 445 que sont :

- 4451 TVA récupérable sur immobilisation
- 4452 TVA récupérable sur achat
- 4453 TVA récupérable sur transport
- 4454 TVA récupérable sur services extérieurs et autres charges
- 4455 TVA récupérable sur facture non parvenu
- 4456 TVA transférée par d'autres entreprises

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

Toute fois la taxe non déductible supportée par l'entreprise est considérée en tant que t'elle comme un élément du cout d'acquisition du bien d'une immobilisation, ou une charge incorporée dans le cout d'achat du bien ou services, acheté.

Le compte 444 : Etat TVA due ou crédit de TVA

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

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

Ce chapitre, consacré au fondement de la fiscalité, nous a mis permis de mieux cerner le cadre théorique de la fiscalité surtout de la TVA et d'analyser les dispositions de l'audit permettant une bonne gestion fiscale. Il nous aidera aussi à concevoir un modèle d'analyse

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

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

### **2.1. LA GESTION FISCALE**

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

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

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

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

### **2.2. L'AUDIT FISCAL**

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

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

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

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

La TVA est un impôt que l'entreprise ne supporte pas. Elle est à la charge du consommateur fiscal. 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 inexistants. Les entreprises sont soumises ou elles ne le sont pas. Lorsqu'elles sont soumises, elles le sont totalement ou partiellement. Cette classification d'être soumise ou de ne pas l'être, d'être partiellement ou totalement soumise est fonction de la mission et de l'objet de chaque entreprise. La TVA dans ce contexte est soit récupérée soit comptabilisée dans le coût d'achat des biens. Il s'agira pour l'auditeur de déterminer les zones à risques à partir d'une démarche méthodologique appropriée. La marge de manœuvre de l'entreprise étant limitée nous avons jugé utile de nous limiter à l'étude du contrôle de la régularité de la TVA mais aussi les comptes auxquels elle se rapporte.

### **2.3. LA FORMULATION DE LA DEMANDE**

L'audit financier en général et l'audit fiscal en particulier peut être demandé par différentes personnes qui s'intéressent à la vie de l'entreprise. CHADEFAX (1987) distingue deux (02) catégories de personnes qui peuvent demander un audit fiscal :

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

A ces deux (02) catégories de personnes citées par cet auteur, on peut aussi ajouter la DGI.

#### **2.3.1. Le client ou l'entité**

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

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

Les futurs associés et partenaires financiers, dans le souci d'une meilleure connaissance de la situation financière et de la rentabilité de l'entreprise dont ils veulent acquérir des actions,

peuvent demander un audit fiscal afin de mieux déterminer le risque auquel ils s'exposent, la valeur de l'entreprise et par conséquent le prix des actions.

### **2.3.2. Le commissaire aux comptes**

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

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

### **2.3.3. La Direction Générale des Impôts**

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

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

- Nom, prénom, adresse ou raison sociale du contribuable ;
- Nom, prénom, signature, date et heure de passage des vérificateurs ;
- La nature du contrôle (partiel ou général) ;
- Enfin la garantie pour le contribuable de se faire assister par un conseil de son choix.

## **2.4. LA DEMARCHE DE L'AUDIT FISCAL**

L'audit fiscal, dans ce contexte, se fera d'une part conformément aux normes internationales généralement admises d'audit financier et comptable et en respect des principes comptables,

d'autre part en respect de la réglementation fiscale en vigueur de chaque pays membre de l'UEMOA étant donné que l'harmonisation de la fiscalité dans cette union est toujours au stade de projet. Pour rendre notre travail plus accessible afin d'enlever toute ambiguïté, nous nous référerons uniquement à la législation fiscale togolaise.

### **2.4.1. La prise de connaissance**

Les missions d'audit fiscal sont le plus souvent spécialisées. Cependant, la pratique efficace de l'audit nécessite de la part de l'auditeur une excellente connaissance générale de l'entreprise, indispensable tant à l'orientation qu'à la réalisation des recherches. C'est dans cet ordre d'idées qu'Alain Mikol (199 :123), ajoute que « la prise de connaissance générale de l'entité a pour but de comprendre le contexte dans lequel elle évolue et de la situer dans son environnement économique, social et juridique ».

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

- ❖ **Une approche globale du régime et des obligations fiscales de l'entreprise** : cette approche se déroule généralement sur cinq phases selon le même auteur :
  - L'environnement juridique et matériel de l'entreprise : cette première phase, très généraliste, est cependant essentielle. En effet il est capital pour l'auditeur de déterminer parfaitement le type d'entreprise dans laquelle il doit effectuer sa mission ;
  - La connaissance des documents juridiques, comptables et de gestion : il s'agit de recenser et d'examiner l'ensemble des documents juridiques, comptables et de gestion de l'entreprise, susceptibles d'avoir des incidences fiscales ;
  - La connaissance des obligations propres à l'entreprise : cette phase a pour objet de permettre à l'auditeur de mettre à jour ou de compléter ses connaissances techniques dans certains domaines particuliers ;
  - L'utilisation du contrôle interne : une partie des missions de l'auditeur a peut-être déjà été réalisée dans le cadre du contrôle interne. L'auditeur pourra alors s'appuyer partiellement sur les tâches déjà effectuées. L'existence d'un contrôle interne fort laissera présumer un enregistrement correct des différentes données autorisant l'auditeur à alléger certains contrôles matériels ;
  - Les caractéristiques fiscales de l'entreprise : cette phase permettra d'identifier les incidences fiscales liées à la structure juridique et à l'activité exercée par l'entreprise et aussi les avantages fiscaux dont l'entreprise a bénéficié ou aurait pu bénéficier.

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

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

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

#### **2.4.2. Evaluation du contrôle interne**

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

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

Cette définition diffère peu de celle énoncée par l'AICPA qui retient que le contrôle interne est « formé de plans d'organisation et de toutes les méthodes et procédures adoptées à l'intérieur d'une entreprise pour protéger ses actifs, contrôler l'exactitude des informations

fournies par la comptabilité, accroître le rendement et assurer l'application des instructions de la direction ».

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

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

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

#### **2.4.2.1. Objectif du contrôle interne**

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

- Application des instructions de la direction ;
- Favoriser les performances de l'entreprise ;
- Protection du patrimoine ;
- Fiabilité de l'information.

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

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

### **2.4.2.2. La prise de connaissance de l'existant**

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

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

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

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

### **2.4.2.3. L'analyse de l'existant**

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

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

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

#### **2.4.2.4. Les tests de conformité**

Les tests de conformité selon SIMON et al (1997 :21), est pour l'auditeur de s'assurer, une fois connue les procédures, qu'il les a correctement appréhendées et qu'elles sont appliquées dans l'entreprise ; il recherche aussi à vérifier qu'il n'existe pas d'autres procédures informelles qui seraient pratiquées dans l'entité.

#### **2.4.2.5. L'évaluation préliminaire du contrôle interne**

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

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

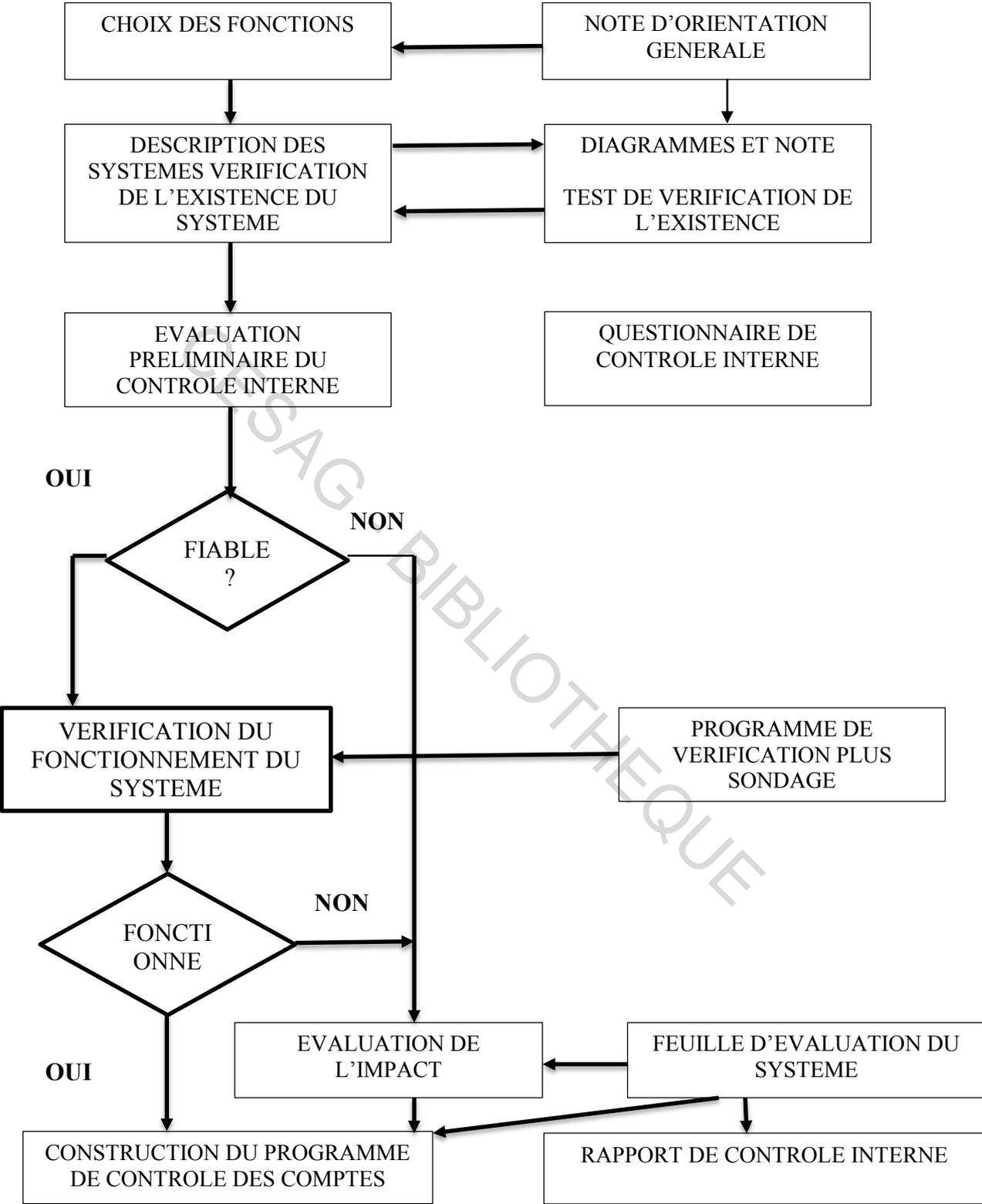
Une fois les points forts identifiés, leur existence théorique doit être confirmée par des tests de permanence pour qu'ils puissent être définitivement acceptés comme tels.

#### **2.4.2.6. L'évaluation définitive du contrôle interne**

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

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**Figure 1 : Démarche générale de l'appréciation du contrôle interne**



**SOURCE : BURNER & al (1992 :117)**

### **2.4.3. L'examen des comptes**

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

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

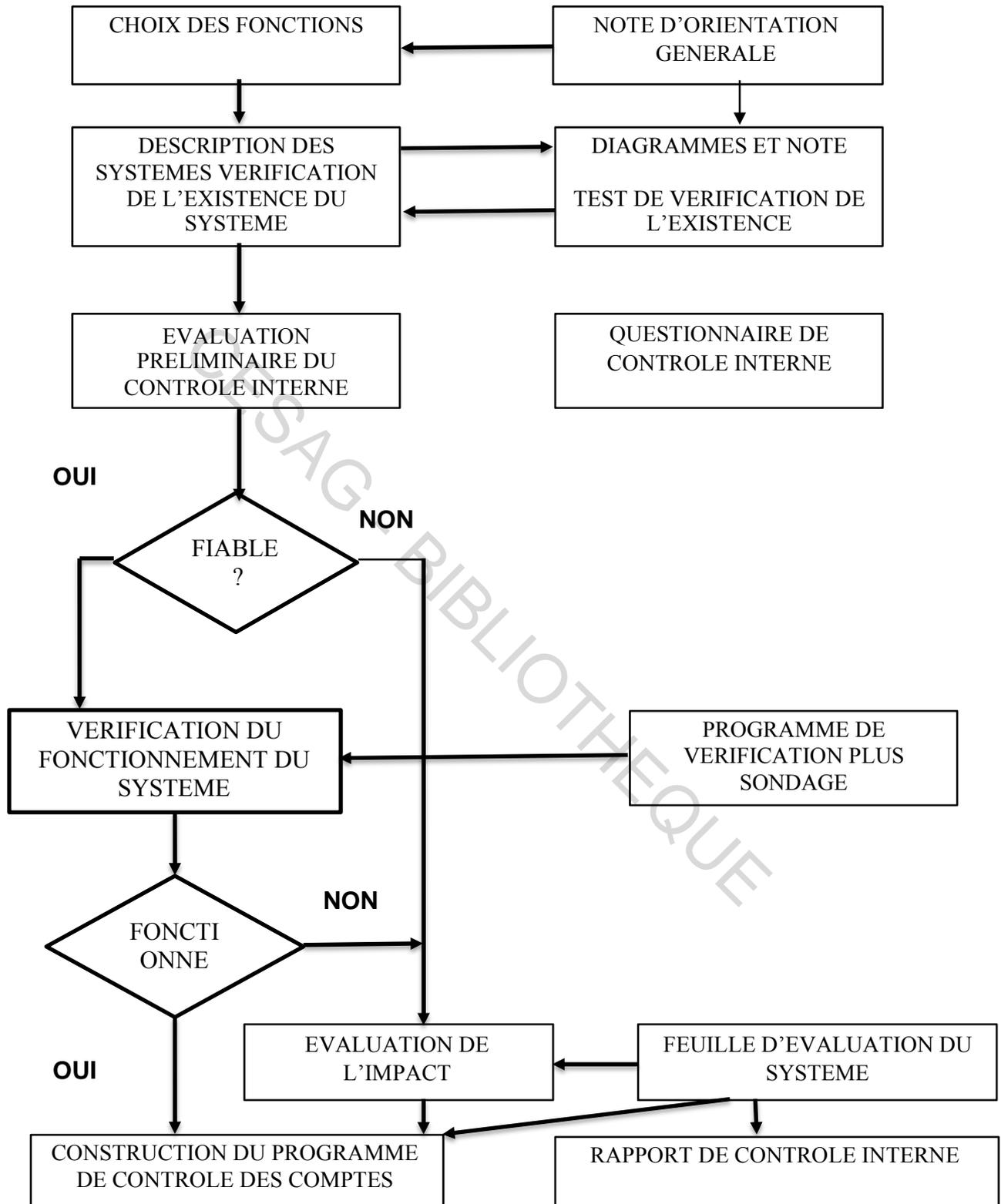
#### **2.4.3.1. La situation en cas d'un contrôle interne satisfaisant**

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

#### **2.4.3.2. La situation en présence d'un contrôle interne faible**

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

**Figure 2 : Démarche du Contrôle Interne**



**SOURCE : BURNER & al (1992 :117)**

## 2.5. Les outils de collecte de l'information.

L'évaluation du dispositif du contrôle interne se réalise en plusieurs étapes. Ainsi, l'auditeur utilise plusieurs outils au cours de sa mission. Ces outils peuvent se résumer en trois (03) groupes :

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

### 2.5.1. Les outils de collecte de l'information

Cette catégorie d'outil regroupe essentiellement :

- **Le QPC** : il reprend les questions que se pose l'auditeur sur l'entité à auditer (connaissance socio-économique, fonctionnement, etc.) afin de se familiariser avec cette entité.
- **L'observation physique** : il consiste à aller constater ce qui se passe sur le terrain. Elle peut concerner un processus, un bien, un document etc. En audit de la TVA, l'inventaire a pour objectif de s'assurer que les biens de l'entreprise n'ont pas changé d'utilisation. Auxquels cas, il y a lieu de procéder aux régularisations nécessaires. Jacques RENARD (2002 : 331), identifie deux (02) types d'observations à savoir l'observation directe et l'observation indirecte.
- **L'interview** : cet outil permet à l'auditeur d'obtenir de son interlocuteur des renseignements.
- **L'analyse documentaire** : l'examen des comptes porte sur la consultation d'un nombre important de documents d'origine interne ou externe. Quelque soit l'origine des documents, deux (02) méthodes de vérification sont appliquées à savoir celle réalisée à partir des pièces comptables pour vérifier sa transcription dans les journaux et dans les comptes puis celle réalisée à partir des comptes pour retrouver la pièce comptable qui a servi à l'écriture comptable.

### 2.5.2. Les outils d'analyse des données.

Le diagramme de circulation : l'auditeur utilise ce diagramme afin d'améliorer sa perception de l'entreprise vis-à-vis du flux des documents ou des biens et de localiser les principaux points

de contrôle. Le diagramme de circulation facilite la compréhension des processus complexes et met en évidence les faiblesses des procédures.

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

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

### **2.5.3. Les outils de formalisation des travaux**

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

### **2.5.4. Les outils de confirmation**

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

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

C'est dans cette perspective que VERDALLE et & A1 (1998 :92), lui donnent une définition simple pour que chacun puisse correctement l'appréhender : « la circularisation est une demande de confirmation positive ». Il s'agira aussi pour l'auditeur de s'assurer de l'authenticité des informations recueillies car elles constituent des preuves de grande importance.

C'est ce qui poussera DAYAN (2005 :937), à préciser que « la circularisation consiste à demander à un tiers ayant des liens d'affaires avec l'entité auditée (banquiers, fournisseurs, clients, etc.) de confirmer directement à l'auditeur des informations, des opérations ou des

soldes qui figurent dans la comptabilité. » Cette confirmation directe peut constituer un élément de preuve tangible dans l'appréciation des comptes.

## **2.6. LE MODE DE DECLARATION DE LA TVA ET LES RISQUES AFFERENTS**

Comme toute activité, la déclaration de la TVA comporte des risques.

### **2.6.1. Le mode de déclaration de la TVA**

Les sociétés relevant du régime du réel normal d'imposition, sont tenues de produire chaque mois auprès du service des impôts dont elles relèvent une déclaration de la TVA indiquant pour le mois précédant d'une part le montant total des opérations réalisées et d'autre part le détail des opérations taxables. Les redevables procèdent par paiements mensuels à la recette des impôts au plus le 20 du mois suivant celui au titre duquel la taxe est payée, sur la base du montant total de la taxe nette due au titre du mois précédent.

### **2.6.2. Les risques afférents**

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

Généralement, selon GOVEI (2003 : 38), les pénalités financières et les redressements.

## **2.7. Elaboration du modèle d'analyse**

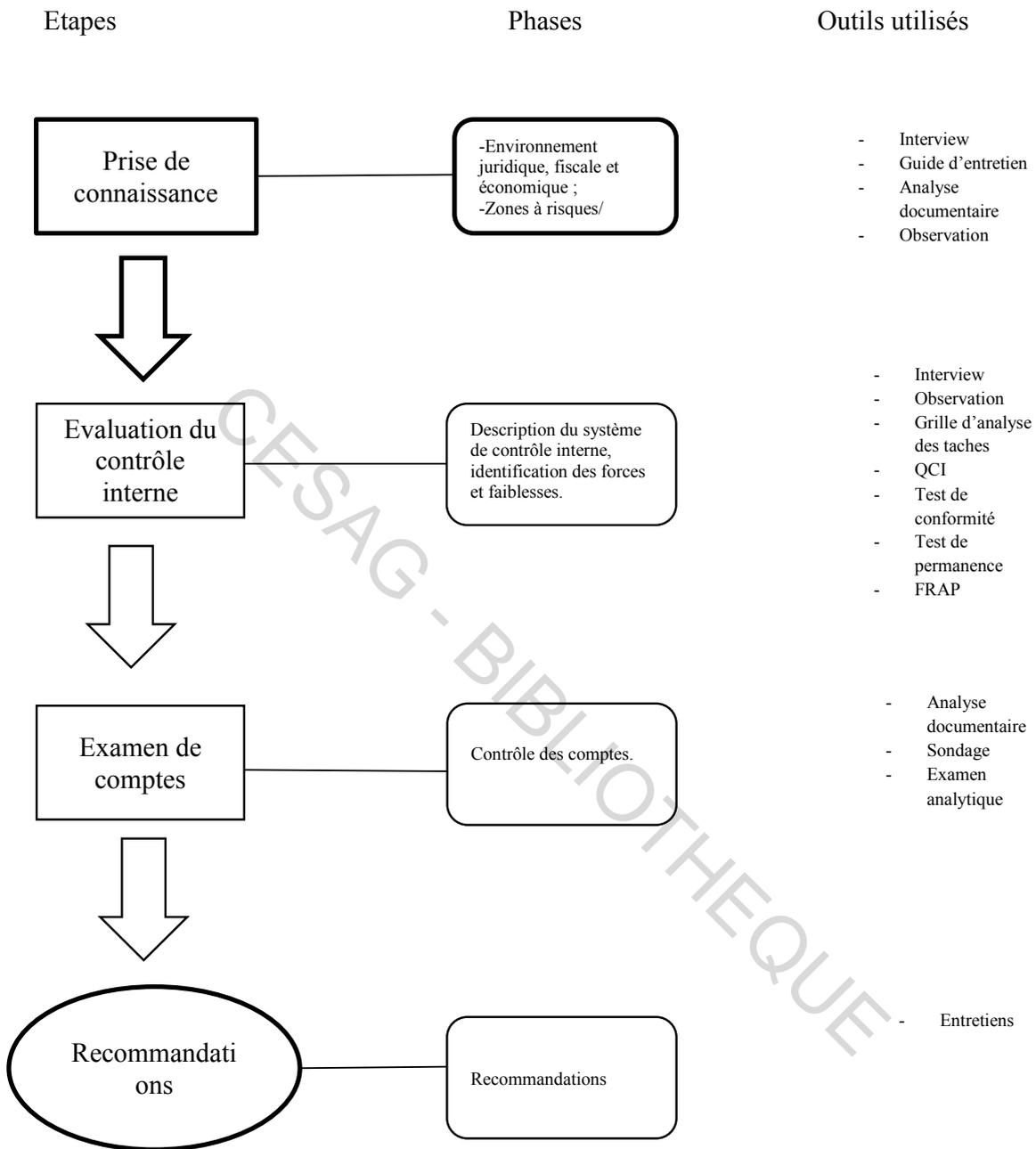
Compte tenu du temps qui nous est imparti, il nous serait plutôt plus difficile de nous conformer totalement à la démarche que nous avons déroulée plus haut. Ainsi, retenant la démarche générale, certaines étapes ne seront pas prises en compte dans notre modèle.

Notre démarche comporte les étapes suivantes :

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

Notre modèle d'analyse se présente comme suit :

**Figure 1: Elaboration du model d'analyse**



Source : Nous-même

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

CESAG - BIBLIOTHEQUE



**DEUXIEME PARTIE :  
CADRE PRATIQUE**

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

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

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

- Le premier chapitre sera consacré à la présentation de la SONACEB-SA ;
- Dans le second, nous décrirons et analyserons le dispositif de contrôle interne de la gestion de la TVA mis par la SONACEB-SA, enfin suivront les recommandations.

## **CHAPITRE 3 : PRESENTATION DE LA SONACEB SA**

Le secteur de la production des emballages en carton au Burkina est un secteur dont la SONACEB SA a le monopole ce qui rend ce secteur moins dynamique.

L'écoulement des produits de la cartonnerie suit un parcours presque monotone. Ce parcours se définit par un circuit fermé, producteur-consommateurs sans intermédiaires.

### **3.1. PRESENTATION DE LA SONACEB**

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

#### **3.1.1. DENOINATION HISTORIQUE ET LOCALISATION**

La SONACEB SA est régie par la loi numéro KITI n° AN IV- 466/CNR/PRECO portant création de la SONACEB SA.

Créée le 27 août 1987 avec un capital de 400.000.000 francs CFA inscrite au registre du commerce sous le numéro RCCM 41789. Elle débutera ses activités le 28 février 1989 comme une société anonyme d'économie mixte.

Le 31 mai 1999 la SONACEBSA procédera à une nouvelle modification importante de son statut ainsi que sa dénomination (Société Nationale de Carton et d'Emballage du Burkina) devient un nom : SONACEB SA.

Elle a son siège social à Bobo-Dioulasso, secteur N°20, zone industrielle (ZI), rue Sangoulé Lamizana porte 1534 routes de Banfora.

#### **3.1.2. MISSION**

La SONACEB SA a pour mission directement ou indirectement pour son compte ou pour le compte des tiers, au Burkina Faso ou à l'étranger, les opérations ci-après désignées et dont la liste n'est pas exhaustive :

- La réalisation et l'exploitation d'une unité industrielle de fabrication d'emballages en carton ondulé, en carton compact, de plaques de carton ondulé, le négoce d'emballages de toutes natures ;
- La prise de participation dans toutes entreprises commerciales, industrielles, financières, mobilières ou immobilières pouvant se rattacher à l'objet ou pouvant en faciliter l'exécution par voie de création de sociétés nouvelles, etc.

## **3.2. ORGANISATION**

L'associé majoritaire qui est la SONACO se charge de nommer un gérant burkinabé pour la société. De ce fait elle définit l'organisation et les orientations de la Société. Elle est aidée dans l'application de ses politiques par :

- Un département de comptabilité ;
- Un département d'exploitation.

### **3.2.1. La Direction Générale**

Elle est chargée d'élaborer la politique générale de la société et de veiller à son application.

Elle fixe les objectifs et donne les moyens aux différentes structures pour les atteindre.

### **3.2.2. Le département comptable**

Il constitue le plus grand des départements, car il tient à lui seul la comptabilité et les questions fiscales. Il a pour mission :

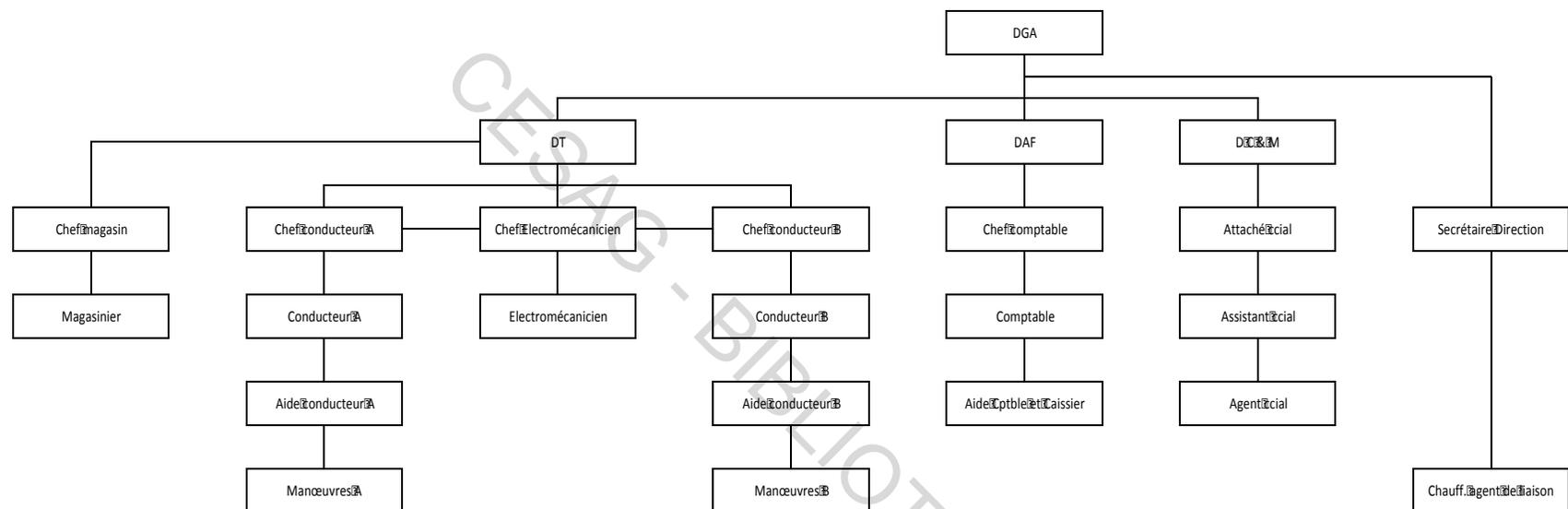
- Le service finance comptabilité qui est chargé de l'imputation et des contrôles des flux financiers tout en fournissant les pièces comptables y afférentes.
- Le service contrôle de gestion qui est chargé de l'élaboration et de l'exécution du budget ;
- Le service administratif et du personnel : il est chargé de la tenue et du suivi des dossiers individuels du personnel et prépare les états de salaire.

Le service fiscal qui gère les questions fiscales en étroite collaboration avec le conseil fiscal est conduit par le département comptabilité.

### **3.2.3. Le département d'exploitation**

Il supervise et coordonne l'ensemble des personnes chargées de l'organisation de la production et de la commercialisation et veille aussi à la rentabilité du service d'exploitation selon les objectifs (commerciaux qualitatifs) définis par la Direction Générale

**Figure 5 : Organigramme SONACEB**



Légende

DGA Directeur général adjoint.

DT Directeur technique.

DAF Directeur administratif et financier.

DCCM Directeur Commercial et Marketing.

**Source : nous-même**

### 3.3. APPRECIATION DU CONTROLE INTERNE

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

- La prise de connaissance de l'existant ;
- L'analyse de l'existant

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

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

#### 3.3.1. Existence du dispositif du contrôle interne

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

La SONACEB dispose d'un manuel de procédure. Cependant ce manuel ne retrace pas les procédures de traitement de la TVA.

Nous avons, à travers nos observations et notre questionnaire, retracé le circuit de la gestion des problèmes fiscaux. En particulier en ce qui concerne la TVA.

##### 3.3.1.1. Cycle achat

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

- **Approvisionnement :**

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

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

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

- **Acquisition d'immobilisation :**

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

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

- **Les frais généraux :**

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

Ces études intitulées « états des frais généraux » retracent tous les frais comportant la TVA avec les rubriques suivantes :

- Dates de facture ;
- Nom du fournisseur
- N° facture ;
- Libellé facture ;
- Montant HT ;
- Montant TVA ;

- Montant TTC

Ceci se présente ainsi comme le tableau ci-après :

**Tableau 1 : états des frais généraux du mois**

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

**Source : nous-même**

### 3.3.1.2. Le cycle vente

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

- **La vente des produits (cartons)**

Les ventes sont constituées par les fournitures en gros des cartons aux clients qui sont en majorité des industriels et des maraîchers, les particuliers représentant des clients occasionnels, les restaurants et les supermarchés. Ainsi cette opération de vente se réalise par un bon de commande que le client adresse au service commercial, ce dernier achemine le bon au service approvisionnement pour vérification de l'existence de l'ensemble des produits commandés.

Après vérification, le bon est retourné au service commercial avec mention « OK » devant ceux disponibles et « NON » devant ceux qui sont épuisés. Ensuite, le service commercial se charge d'établir la facture qu'il remet aux clients pour règlement à la caisse afin d'obtenir une autre facture, dont la caisse garde un exemplaire, servant de reçu avec mention « PAYER » qui lui permettra de se faire livrer et pouvoir sortir avec les produits. La caisse quant à elle, renvoie la facture au service comptabilité avec mention « PAYER » pour une comptabilisation. Les factures adressées par la SONACEB à ses clients comportent les mentions suivantes :

- La dénomination de la société et son adresse ;
- La date de facturation ;
- Le nom du client ;
- Les différents types de cartons et leurs modèles ;
- Les prix unitaires hors taxes de chaque modèle ;
- Le montant total hors taxes.

### **3.3.1.3. La déclaration et le paiement de la TVA**

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

- L'analyse des ventes qui permet d'avoir les ventes des cartons, ainsi que la TVA collectée ;
- L'état détaillé des factures des fournisseurs ouvrants droits à déduction ;
- L'état des synthèses de ces factures.

La déclaration de la TVA met en évidence la TVA exigible c'est à dire celle collectée sur les ventes et la TVA déductibles qui est celle que la société à payer sur ses achats. Le calcul de ces deux taxes se fait sur la base de la constitution du CA non exonéré et des dépenses ouvrant droit à déduction.

- **La constitution du CA non exonéré de la période se fait sur la base :**
  - Des ventes des cartons
  - Des ventes des immobilisations dont leurs acquisitions ont ouvert droit à déduction de TVA. (HAO)

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

- Date de facture
- Nom du client ;
- N° facture ;
- Libellé facture ;
- Montant HT ;
- Montant TVA ;

Cet état se présente comme suit :

**Tableau 2 : Etats des ventes du mois de...**

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

**Source : nous-mêmes**

A ce tableau, il compare le journal des ventes conçues avec le logiciel Sage (ligne100) pour s'assurer de la conformité ; respect du principe d'exhaustivité. Il faut aussi comprendre que le montant net HT est le montant après toute réduction (les réductions à caractère financier et les déductions à caractère commercial).

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

Constitution des dépenses ouvrant droit à déduction :

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

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

- Le N IFU du fournisseur ;
- Le N facture ;
- La date de la facturation ;
- Le nom du fournisseur ;
- Le montant HT ;
- Le montant de la TVA.

Ce tableau se présente comme suit :

**Tableau 3 : états des dépenses ouvrant droit à déduction du mois.**

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

**Source : nous-même**

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

Le tableau de synthèse :

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

- La date ;
- Le libellé ;

- Le montant total HT ;
- Le montant de la TVA.
- Il est ainsi présenté :

**Tableau 4 : états TVA exigible du mois**

Date	Libellé	Montant total HT	Montant TVA
Différence			

**Sources : nous-mêmes**

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

Le chef comptable se charge d'établir le chèque et l'envoie ensuite à la DGA pour signature.

Une fois le chèque signé, le chef comptable appelle l'agent de liaison qui se charge d'aller déposer la déclaration et de faire le paiement au service des impôts dont relève la société.

Une fois le paiement effectué, l'agent de liaison retourne avec une copie de la déclaration cacheter par la DGI et le reçu de paiement au service comptable de la société pour comptabilisation et archivage.

Le tableau ci-après recense les déclarations de la TVA les deux premiers (2) trimestres de l'année 2016 de la société.

Tableau 5 : tableau des déclarations mensuelles de la TVA exigible

Déclaration du mois	Date d'édition des imprimés	Date de paiement	Date de déclaration	Nombre de jours de retard
Janvier	15 février	17 février	17 février	-
Février	17 mars	18 mars	18 mars	-
Mars	16 avril	16 avril	16 avril	-
Avril	15 mai	18 mai	18 mai	-
Mai	18 juin	19 juin	19 juin	-
Juin	16 juillet	18 juillet	18 juillet	-

**Sources : nous-mêmes**

### 3.3.2 : Analyse du dispositif du contrôle interne

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

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

#### 3.3.2.1 : les forces

##### - Du point de vue organisationnel

Les forces à ce niveau se résume à :

- L'existence d'un cabinet de conseil fiscal ;
- Une bonne répartition des taches permettant de responsabiliser le personnel à cause de L'effectif ;
- L'existence d'un dispositif permettant de retracer facilement le circuit des factures ;
- L'existence des comptes de ventes bien détaillés.
- La comptabilité à jour

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

##### - Du point de vue fonctionnel

- Les archives sont bien tenues, facilitant la consultation ;
- Tous les documents probant (reçu, factures, cheque) ont leur double ;
- Bonne tenue des états de TVA ;
- Bonne application des proratas de déduction ;
- Déclaration en majorité régulière ;
- Paiement régulier.

### **3.3.1.4. Les faiblesses**

#### **- Du point de vue organisationnel**

La structure actuelle de la SONACEB y relatif à sa taille ne le met pas à l'abri des risques. Suivant la grille d'analyse des taches que nous avons élaborée, il en ressort des cumules de fonctions.

Le service comptable compte seulement deux employés qui sont le chef comptable et son aide. Tous deux, s'occupent des traitements financiers, de contrôle de gestion et de fiscalité malgré le fait qu'ils n'ont pas une qualification requise à cet effet. Il s'en suit souvent des erreurs surtout dans les interprétations des textes fiscaux. Ce qui fait penser que la fiscalité ne relève pas des préoccupations premières de la société. De même, il n'existe pas un service courrier pouvant s'occuper de l'orientation des factures et de leur degré de priorité ; c'est la secrétaire de la DG qui s'en occupe. Ainsi il arrive que, certaines factures ne parviennent pas à temps au service de la comptabilité pour imputation. A travers le rôle que joue le service comptable en matière fiscale, il apparaît clairement que le chef comptable ne joue que le rôle d'assistant au cabinet fiscal puisque c'est à ce dernier que reviennent les prises de décision d'incidence fiscale sur la gestion de la société. Ainsi son rôle se limite, comme évoqué plus haut, aux travaux préliminaires pour la détermination de la TVA exigible.

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

- la non mise à jour du manuel de procédure qui date depuis l'ouverture ;
- manque de pratique du cabinet conseil ;
- absence d'un service fiscal en charge des questions fiscales ;
- absence de calendrier des échéances fiscales.

#### **- Du point de vue fonctionnel**

Les faiblesses organisationnelles pèsent négativement sur le fonctionnement de la société.

Ainsi ces faiblesses ont été révélées :

- Les comptes de vente (CA) ne sont pas souvent arrêtés à temps avec le service commercial ;
- Erreurs dans les déclarations dues, souvent, à une mauvaise interprétation des règlements fiscaux ;
- Les questions fiscales ne sont pas prises en compte au moment opportun ;
- Retard dans l'acheminement des factures aux clients du souvent à la poste et aux adresses incorrectes, incomplètes ;

### **3.4. Le contrôle des comptes**

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

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

#### **3.4.1 Les opérations de vente.**

Ces opérations concernent les ventes des cartons et celles des immobilisations (HAO). Ce qui suppose le contrôle du compte 4431 « TVA facturée sur vente »

Le principe ici est de nous assurer que :

- La TVA calculée sur toutes les factures de vente a été déclarée ;
- La TVA sur le chiffre d'affaire du compte de résultat correspond au montant total de la TVA collectée de la période ;
- Le compte annuel ne dissimule pas le risque fiscal.

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

### **3.4.2. Vente de marchandises**

Ce contrôle est essentiellement consacré aux ventes de cartons. Nous avons réalisé notre étude sur les ventes de l'année 2015 compte tenu du temps dont nous disposons et de la difficulté liée à l'accès aux documents. Pour aboutir au contrôle, nous avons dû :

- Rapprocher le chiffre d'affaires déclaré des douze (12) mois avec celui fourni par le service commercial. Ce rapprochement a été facile grâce au logiciel Sage ligne 100 de la comptabilité dont dispose la société ;
- Procéder à une analyse de concordance entre la TVA déclarée des douze (12) mois avec celle sur les ventes de l'année.
- Procéder au rapprochement du montant de la TVA obtenue par le calcul avec celui déclaré.

### **3.4.3. Constats**

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

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

### **3.4.4. Les opérations d'achats.**

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

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

- La vérification de l'exhaustivité dans la comptabilisation de la taxe déductible ;
- De vérifier si le principe de prorata est parfaitement respecté ;
- D'identifier les opérations n'ouvrant pas de droit à déduction et de les enlever de la base de calcul ;

- De vérifier si les comptes annuels de la société ne dissimilent pas de risque fiscal important ;
- De vérifier si les frais de transport des marchandises ne sont pas inclus dans le cout d'achat, dans le cas contraire de calculer les frais de transport HT et de faire ressortir la TVA due.

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

#### **3.4.4.1. Achat de matières premières**

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

- Les factures fournisseurs afin de comparer leurs montant à celui figurant sur les bons de livraison et de dégager la TVA sur le montant du transport facturé, approprié pour la comparer à celle déclarée ;
- Les fiches de stocks ou nous avons comparé le montant des entrées à celui du journal des achats de la période afin d'apprécier la concordance.

#### **3.4.4.2. Transport sur achat**

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

- Le compte 611 « transports sur achats » est comptabilisé HT.

## **CHAPITRE 4 : AUDIT DE LA TVA DE LA SONACEB**

A l'instar des autres entreprises, la SONACEB-SA s'est dotée d'un système de contrôle interne qui lui permet de gérer ses activités et donc de maîtriser les risques inhérents. Toutefois, s'il est vrai que les moyens humains, matériels, techniques et procéduriers existent et sont mis en œuvre au sein de l'entreprise, il importe de savoir qu'elle est le degré de l'efficacité et de pertinence de ce dispositif. L'audit de la gestion de la TVA comme précédemment évoqué s'effectuera selon la démarche de l'audit financier. Ainsi dans ce rapport, nous apporterons successivement :

- La prise de connaissance de l'entreprise ;
- L'appréciation du contrôle interne spécifique à la fiscalité ;
- Le contrôle des comptes ;
- Recommandations.

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

### **4.1. Les travaux de prises de connaissances**

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

#### **4.1.1. L'interview**

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

- Les procédures de traitements des questions fiscales ;
- L'existence d'un conseil fiscale ;
- Les frais de transport et la TVA y afférents sur la section frontière, magasin SONACEB.

#### **4.1.2. Les acquisitions d'immobilisations**

En rapprochant les montants, les factures des montants figurant sur les déclarations et la comptabilité, nous avons effectué le contrôle des acquisitions. Notre préoccupation à ce niveau

est l'appréciation du traitement de la TVA supportée par la société. Nous avons classé dans un tableau les immobilisations suivant leur nature et isoler celle ouvrant droit à déduction et celle n'ouvrant pas droit à déduction. Ensuite nous avons procédé au calcul des déductions afférentes.

#### **4.1.3. Les frais généraux**

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

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

#### **4.1.4. L'analyse des documents**

Nous avons eu à consulter les documents suivants :

- Le rapport de commissaire au compte ;
- Les rapports du conseil fiscal, notamment la partie relative à la TVA ;
- Le dernier redressement fiscal ;
- Les rapports de l'activité.

#### **Remarque :**

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

- L'activité de la SONACEB-SA qui n'est que la fabrication et la vente des cartons ;
- Sa clientèle est essentiellement composée d'industriels de maraîchers, de restaurants, de supermarchés et de particuliers
- Non existence d'un département fiscal ;
- Existence d'un conseil fiscal.

Ces travaux de prise de connaissance nous a permis de réunir une documentation suffisante, surtout du domaine fiscal sur la société. Les questions fiscales, ne sont pas une préoccupation majeure pour la direction générale. Ce qui fait aussi que le conseil fiscal ne joue pas son rôle de conseiller.

Afin de réduire l'ampleur de ces risques fiscaux et de procéder à une optimisation de sa gestion fiscale, il convient de proposer des mesures correctives performantes sur la base des résultats

obtenus. Ces propositions constituent l'un des rapports fondamentaux de la démarche de l'audit fiscal.

## **4.2. Recommandations**

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

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

### **4.2.1. Recommandations relatives à l'organisation**

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

Aussi, nous recommandons :

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

### **4.2.2. Recommandation du point de vue fonctionnel**

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

- La mise à place de méthode et procédure formalisés dans un manuel ;

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

### **4.2.3. Recommandations relatives aux moyens**

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

#### **4.2.3.1. Moyen matériel**

A côté d'une direction financière qui regroupe le service comptabilité et du contrôle de gestion, il est indispensable de mettre en place un service fiscal pour mettre la société à l'abri des risques fiscaux. Pour cela, il est nécessaire de se doter d'un personnel suffisant, qualifié et compétent pour améliorer la gestion fiscale de la société et éviter le cumul de fonctions en rendant plus fluides les procédures. Ainsi recommandons-nous :

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

#### **4.2.3.2. Moyens matériels**

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

#### **4.2.4. Recommandations relatives à la supervision et aux activités de contrôle**

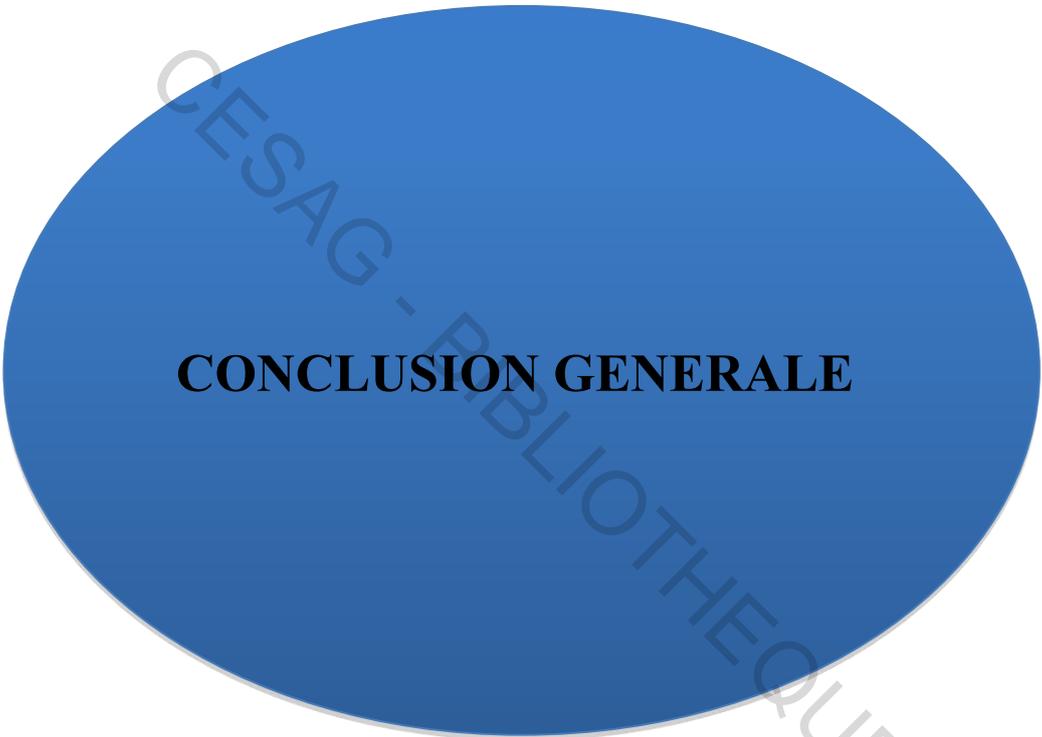
Les activités de contrôle et de supervision sont importantes pour avoir une meilleure maîtrise des risques fiscaux. Aussi nous recommandons à la société de :

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

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

La gestion fiscale suppose la maîtrise des meilleures dispositions de la législation fiscale en vigueur dont peut bénéficier le contribuable et des avantages fiscaux ignorés. Cette maîtrise passe par la mise en place de dispositifs de contrôle interne efficace. Cela permettra à la société d'éviter ou de minimiser les risques inhérents.

CESAG - BIBLIOTHEQUE



**CONCLUSION GENERALE**

CESAG - BIBLIOTHEQUE

L'entreprise est un moteur du développement en ce sens qu'elle crée des richesses et contribue à l'augmentation des recettes de l'Etat à travers les impôts et taxes. Elle résulte de la volonté d'une ou plusieurs personnes d'affecter à une activité leurs biens ou industrie en vue de réaliser des économies ou d'en partager les bénéfices ou les pertes.

Dès sa constitution elle est soumise à un ensemble d'obligation au rang desquelles la tenue d'une comptabilité. Celle-ci constitue pour l'entreprise un outil de gestion et en même temps un instrument d'aide à la prise de décision. C'est généralement sur la base des informations produites la comptabilité que les impôts sont liquidés.

Notre étude menée sur la gestion de la TVA tel que appliquée par la SONACEB SA nous a permis d'appréhender les réalités pratiques de la gestion fiscale de l'entreprise.

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

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

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

Cependant, l'audit fiscal n'est pas un rempart sans faille aux problèmes fiscaux. Sur cette base, notre étude comporte des limites. En effet, l'audit fiscal est l'examen approfondi des traitements afférent aux questions fiscales de l'entreprise. On repère ainsi deux critères fondamentaux régissant cet examen, à savoir la régularité et l'efficacité.

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

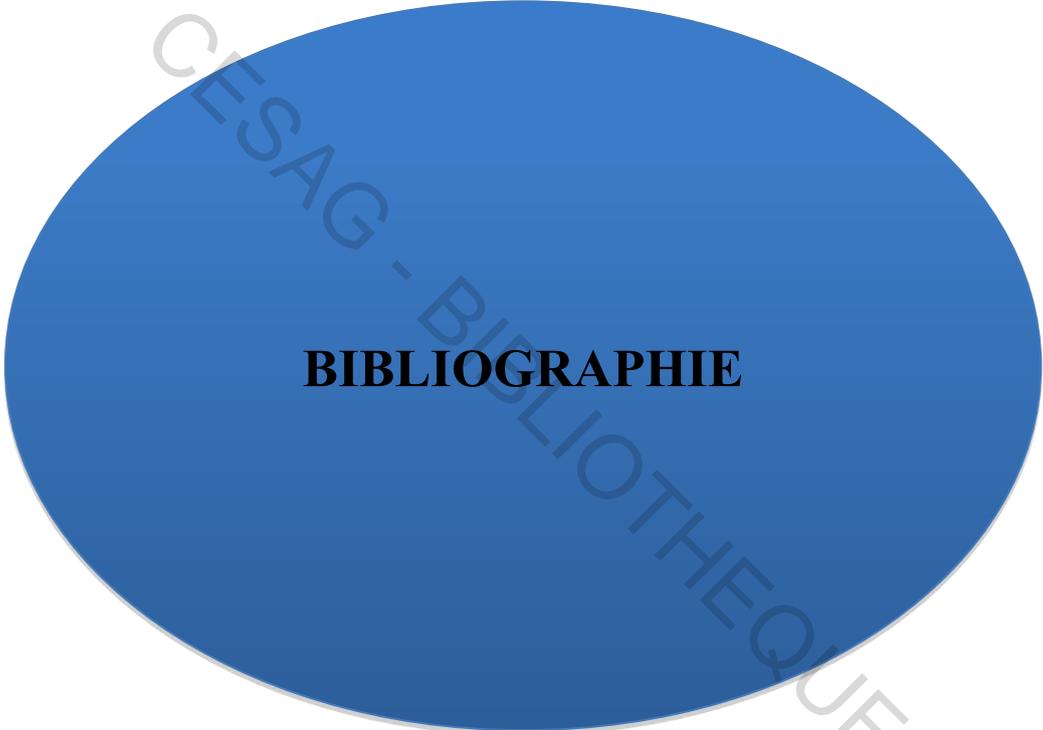
Ces manquements sont pour une grande part liés à l'ignorance de certaines obligations ou opportunités fiscales, à l'absence d'une dynamique interne de suivi, de prévention brève, de gestion de la chose fiscale. Ce qui nous a amené à formuler le vœu d'un recyclage du personnel chargé de la fiscalité ainsi qu'à supposer une révision du contrat relatif au cabinet de conseil.

Car aujourd'hui la gestion fiscale est devenue un art, une science, presque une industrie dont les bons produits, dépendent étroitement du travail tant en amont qu'en aval effectué par un spécialiste de la chose ou encore un expert en fiscalité.

Nous n'avons pas la prétention d'avoir résolu les problèmes fiscaux de la SONACEB mais nous pensons humblement avoir éclairé les responsables de cette structure. Afin de réorganiser le service qui existe et de donner aux personnels affectés à cette tâche les outils nécessaires pour éviter à la SONACEB des risques de redressement.

Nous espérons vivement que ces recommandations, certes perfectibles, seront prises en compte pour le bien-être économique et financier de la SONACEB SA.

Au



## **BIBLIOGRAPHIE**

terme de cette étude, aux cours de laquelle avons beaucoup appris, nous pouvons affirmer que le métier d'audit exige une certaine polyvalence : connaissance de la fiscalité, de la comptabilité, du droit et en plus avoir un esprit d'ouverture, d'abnégation et de courage dans la conduite d'une mission.

Pour connaître leurs risques fiscaux les sociétés ne doivent-elles pas d'abord comprendre les facteurs à l'origine de leurs faiblesses importantes actuelles. Elles pourront ensuite déterminer quelles solutions, ou ensemble de solutions, les aideront à réduire le risque fiscal.

1. **BOUVIER Michel (2004)**, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, 6eme édition, édition LGDJ
2. **BURNER & al (1991)**, Audit financier, guide pour l'audit de l'information financière, édition DUNOD, Paris
3. **CHADEFAUX Dominique (1987)**, Les cahiers français n°248
4. **Code fiscal du Burkina Faso** Publications DEMBS Edition septembre 2010
5. **COZIAN Maurice (2005)**, Précis de la fiscalité des entreprises, 29ème édition
6. **COZIAN Maurice** Précis de Fiscalité des Entreprises LITEC 1993.
7. **DAYAN Armand (2005)**, Manuel de gestion, 2ème édition, édition ELIPES, Paris
8. **DISLE Emmanuel & SARAF Jacques (1997)**, Droit fiscal, édition DUNOD
9. **DUHEM Jacques & JAMMES Michel (1996)**, Audit et gestion fiscale de l'entreprise, édition Formation Entreprises
10. **DUVERGER Maurice** : Eléments de Fiscalité PUF 1975
11. **GONTHIER Marcel & GONTHIER Nathalie (2002)**, Droit fiscal, épreuve n°1 DECF, DESCF/MSTCF, édition FOUCHER
12. **GOVEI Bernard (2000)**, Guide fiscal
13. **GRAND Bernard & VERDALLE Bernard (1998)**, Audit comptable et financier, édition ECONOMICA
14. **JEZE Gaston**, Cours de finances publiques, édition LGDJ
15. **LEFEBVRE Francis (2001)**, Mémento fiscal
16. **LEMAN Olivier (1995)**, La conduite d'une mission d'audit interne, 2ème édition, édition DUNOD, Paris
17. **MEHL M. et BELTRAME P.** Science et Technique Fiscale PUF 1984.
18. **MIKOL Alain (1998)**, Que sais-je ?
19. **OHADA**, Traités et actes uniformes
20. **RENARD Jacques (2009)**, Théorie et pratique de l'audit interne, 7ème édition, les éditions d'organisations, Paris
21. **SAWADOGO Filiga Michel** : Précis de Droit Fiscal Burkinabé A. Bolland 2005.
22. **SIMON Yves & JOFFRE Patrick (1997)**, Encyclopédie de gestion, 2ème édition, édition ECONOMICA
23. **SYSCOA**, Plan comptable général des entreprises, édition FOUCHE
24. **TIXIER Gilbert et GEST Guy** : Droit Fiscal LGDJ 1981.