

## Sommaire

<b>TITRE 1 : ETUDE D'ENSEMBLE DE L'AUDIT FISCAL</b>	<b>2</b>
<b>CHAPITRE 1 : INTRODUCTION</b>	<b>2</b>
<i>Section 1 : Définition et objectifs de l'audit fiscal</i>	2
<i>Section 2: Principes de base régissant l'audit fiscal</i>	7
<b>CHAPITRE 2 : MISE EN PLACE D'UNE CELLE D'AUDIT FISCAL</b>	
<i>Section I : Place de la cellule d'audit fiscal au sein de l'organigramme de l'entreprise</i>	8
<i>Section 2: qualité et compétences des auditeurs</i>	8
<i>Section 3 : le manuel fiscal de l'entreprise</i>	8
<i>Section 4 : la définition du régime fiscal de l'entreprise</i>	10
<b>TITRE 2 : CAS PRATIQUE : AUDIT DE L'IMPOT SUR LES SOCIETES</b>	<b>13</b>
<b>CHAPITRE 1 : AUDIT DU DETERMINATION DU RESULTAT FISCAL</b>	<b>13</b>
<b>CHAPITRE 2 : AUDIT DE LA LIQUIDATION DE L'IS</b>	<b>26</b>
<b>TITRE 3 : LE RAPPORT D'AUDIT FISCAL</b>	<b>28</b>
<i>Section I : Exploitation du questionnaire d'audit</i>	28
<i>Section 4: rédaction du rapport d'audit</i>	28

## **TITRE 1 : ETUDE D'ENSEMBLE DE L'AUDIT FISCAL**

### **CHAPITRE 1 : INTRODUCTION**

#### **SECTION 1 : DEFINITION ET OBJECTIFS DE L'AUDIT FISCAL**

L'audit fiscal peut être défini comme l'ensemble des opérations de contrôle, de recoupements et de vérifications effectuées par un auditeur interne ou externe à l'entreprise en vue de:

- Développer le cadre fiscal propre à l'entreprise ;
- Détecter les anomalies et insuffisances pouvant mener à un redressement fiscal significatif en cas de contrôle fiscal;
- Détecter les procédures ou les opérations qui entraînent des paiements indus d'impôts et taxes;
- Savoir si l'entreprise profite des opportunités et des avantages offerts par la législation fiscale;
- Proposer les améliorations devant être effectuées au niveau des procédures en vue d'assurer le respect de la législation fiscale;
- Mesurer le risque fiscal encouru par l'entreprise, ou inversement, le manque à gagner par l'entreprise (coût d'opportunité).
- s'assurer que la direction de l'entreprise intègre la fiscalité parmi les critères de prise de décision,
- améliorer les procédures de circulation des informations ayant une incidence sur la fiscalité de l'entreprise,
- Intégrer la fiscalité dans le système d'information de l'entreprise et notamment le système d'information comptable.

## **§1. Le cadre fiscal de l'entreprise**

### **1) *Utilité du cadre fiscal***

Vu la diversité et la complexité de la matière fiscale, il est vivement recommandé de définir le cadre fiscal propre à chaque entreprise.

Ce cadre fiscal diffère selon divers critères dont notamment, et par ordre d'importance:

- Le secteur d'activité de l'entreprise
- Le marché de l'entreprise (local ou étranger) et la typologie de la clientèle (Etat, organismes étatiques, entreprises publiques, grandes entreprises ou consommateurs finaux);
- Les avantages fiscaux accordés au secteur dans lequel l'entreprise opère
- Les avantages fiscaux accordés à l'entreprise en raison de son implantation géographique (zones franches, zones de développement régional, etc.)
- La volonté des dirigeants sociaux à intégrer la gestion fiscale dans le système d'information pour la prise de décision
- La forme juridique de l'entreprise

### **2) *Etablissement du cadre fiscal***

Le cadre fiscal doit être établi par la Direction de l'entreprise étant donné qu'elle peut être amenée à se prononcer sur certains choix offerts par la législation fiscale, tels que notamment:

- l'option à l'assujettissement à la TVA lorsque l'entreprise n'y est pas assujettie de droit
- politique d'achat en suspension de TVA
- demande de certains avantages qui ne peuvent être accordés que sur demande,
- demande de restitution de crédits d'impôts (notamment TVA et IS)
- faire bénéficier le personnel des avantages fiscaux liés aux salaires (dégrèvements, stock option, etc.).

Lorsque l'entreprise n'a pas développé son cadre fiscal, l'auditeur (interne ou externe) en recommande l'établissement.

Lorsque cette mission lui est confiée, l'auditeur invite la Direction de l'entreprise à approuver et adopter le cadre fiscal ainsi établi en vue de lui accorder la force et l'autorité nécessaires pour sa mise en application.

### **3) Etablissement et mise à jour du manuel fiscal**

Une fois le cadre fiscal de l'entreprise défini, il doit être consigné dans un manuel fiscal propre à l'entreprise.

Ce manuel doit tenir compte des spécificités qui sont propres à l'entreprise. Il définit le régime fiscal qui régit l'entreprise en fonction de la nature des activités qu'elle exerce, des produits qu'elle commercialise et des relations qu'elle noue avec les tiers.

Ainsi, le manuel fiscal doit préciser:

- les impôts et taxes dont l'entreprise est redevable en précisant les modalités de leur liquidation et les produits auxquels ils s'appliquent (cas des taxes sur le chiffre d'affaires),
- les obligations mises à la charge de l'entreprise en vertu de dispositions légales ou réglementaires d'ordre fiscal.

Le manuel fiscal doit par ailleurs être constamment actualisé et mis à jour, en raison de la multitude des changements et nouveautés en matière fiscale.

## **§2. Gestion fiscale**

Le cadre fiscal de l'entreprise doit être établi de telle façon que l'entreprise supporte le minimum d'impôt. Il ne s'agit pas là d'une tentative de fraude fiscale mais d'une gestion saine de l'entreprise encore qualifiée d'habileté fiscale. En effet, l'entreprise doit sauvegarder - dans la limite de la loi - ses intérêts propres et non ceux de l'Etat. Celui-ci dispose de ses moyens propres pour sauvegarder ses intérêts et réprimer les fraudeurs.

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

Ainsi, l'auditeur doit attirer l'attention de la direction de l'entreprise sur les éventuelles

opportunités devant être saisies.

### **§3. Détection des infractions d'ordre fiscal**

Les techniques de contrôle adoptées par l'auditeur doivent permettre la détection des éventuelles infractions à la législation fiscale.

L'auditeur doit dans ce cas procéder à la régularisation des infractions commises dans la mesure où elles ne sont pas prescrites. Il doit attirer l'attention de la direction de l'entreprise sur les retombées de la fraude fiscale et l'inviter à adopter une politique de transparence en cette matière.

### **§4. Transparence fiscale**

La transparence signifie que l'entreprise est une entité ouverte sur son environnement informationnel et que les informations dont dispose les tiers correspondent le plus possible à la réalité de l'entreprise.

Maintes compagnies ignorent qu'elles perdent à cause de leur opacité plus qu'elles auraient gagné si elles étaient transparentes. Cette affirmation s'avère plus grave lorsque l'opacité de l'entreprise cache des tentatives de fraude fiscale. En effet, ces dernières sont des précurseurs à des tentatives de fraude plus graves (abus de biens sociaux, abus de confiance, etc) ainsi qu'à la genèse d'un climat social qui menace la vie même de l'entreprise.

L'auditeur doit donc être conscient de l'importance de la transparence fiscale et il doit convaincre la direction de l'entreprise que cette transparence est le seul cadre dans lequel il peut mener sa mission. A défaut de conviction de la direction, l'auditeur doit s'abstenir de toute mission d'audit afin de préserver d'une part la crédibilité de la profession (surtout lorsqu'il s'agit d'un auditeur indépendant) et de dégager sa responsabilité tant civile que pénale.

Rappelons à cet égard que l'article 99 du Code des droits et procédures fiscaux punit d'une peine d'emprisonnement de 16 jours à 3 ans et d'une amende de 1.000 dinars à 50.000 dinars, en sus du retrait de l'autorisation d'exercer, les agents d'affaires, les conseils fiscaux, les experts et toutes autres personnes qui font profession indépendante de tenir ou d'aider à la tenue de comptabilité, et qui ont sciemment établi ou aidé à établir de faux comptes ou de faux documents comptables dans le but de minorer l'assiette de l'impôt ou l'impôt lui-même.

Ces personnes sont, en outre, tenues solidairement avec leurs clients du paiement du principal de l'impôt et des pénalités y afférentes éludés par leurs agissements.

#### **§5. Détection et réparation des erreurs**

Même si l'entreprise adopte une politique de transparence, des erreurs peuvent être commises soit au niveau de l'interprétation de la loi fiscale soit lors de sa mise en application. Les techniques de contrôle adoptées par l'auditeur doivent permettre la détection de ces erreurs en vue de les réparer dans la mesure où elles ne sont pas atteintes par les délais de prescriptions.

#### **§6. La fiscalité en tant que critère de prise de décision**

Les décideurs au sein de l'entreprise ne tiennent pas toujours compte de la fiscalité en tant que critère de prise de décision. Cette lacune ne favorise pas une gestion optimale des intérêts de l'entreprise et doit être signalée par l'auditeur à la direction de l'entreprise. Pour illustrer cette idée, on peut citer l'exemple des brevets d'invention. Faut-il les exploiter à titre de propriétaire ou plutôt à titre de locataire ? Pour répondre à cette question, plusieurs critères (financier, technique, etc) doivent être pris en considération dont le critère fiscal, étant rappelé que l'exploitation des brevets en tant que propriétaire constitue un investissement qui ne peut donner lieu à la constatation de charges d'amortissement déductibles du bénéfice imposable alors que la location des brevets permet la déduction des charges locatives.

#### **§7. Intégration de la fiscalité dans le système d'information de l'entreprise**

L'auditeur doit attirer l'attention de la direction de l'entreprise sur l'importance des procédures de circulation de l'information ayant une incidence sur la fiscalité de l'entreprise. On peut citer l'exemple de l'immobilisation des bus appartenant à une entreprise de transport public de personnes. Les cartes grises des bus immobilisés (c'est-à-dire retirés temporairement de la flotte en vue notamment de les réparer) peuvent être déposées à la recette des finances afin de suspendre le paiement de la taxe unique de compensation de transports routiers. Si les informations concernant ces bus ne parviennent pas à temps au service chargé de

l'établissement et du dépôt des déclarations fiscales, l'entreprise risque de supporter une charge fiscale qu'elle aurait légitimement économisée.

## **SECTION 2 : PRINCIPES DE BASE REGISSANT L'AUDIT FISCAL**

Comme toute discipline, l'audit fiscal obéit à certains principes dont notamment:

### **§1. Le principe de l'importance relative**

Selon ce principe, l'auditeur doit s'intéresser aux seules procédures ou opérations pouvant avoir un impact significatif sur la gestion fiscale de l'entreprise.

### **§2. Le principe de la transparence**

Selon ce principe, l'auditeur doit s'abstenir d'auditer des entités dont la Direction ne fait pas valoir la transparence dans ses opérations commerciales ou déclarations fiscales.

### **§3. Le principe de non immixtion dans la gestion**

Selon ce principe, l'auditeur ne doit pas s'immiscer dans la gestion de l'entité auditée. Il ne doit non plus mettre en cause les décisions prises par la Direction dans la mesure où elles sont réglementaires.

Toutefois, il doit orienter la Direction vers les choix de nature à minimiser le risque fiscal ou pouvant faire bénéficier l'entreprise d'avantages fiscaux.

## **CHAPITRE 2 : MISE EN PLACE D'UNE CELLE D'AUDIT FISCAL**

### **SECTION 1 : PLACE DE LA CELLE D'AUDIT FISCAL AU SEIN DE L'ORGANIGRAMME DE L'ENTREPRISE**

A fin de lui donner l'indépendance nécessaire pour l'accomplissement de ses travaux en toute impartialité, la cellule d'audit fiscal doit être rattachée directement à la Direction Générale.

### **SECTION 2 : QUALITE ET COMPETENCE DES AUDITEURS**

Les auditeurs doivent avoir une maîtrise parfaite de la fiscalité des entreprises.

Des connaissances plus ou moins approfondies en comptabilité sont vivement recommandées.

Les auditeurs doivent être parfaitement indépendants et ne doivent être investis d'aucunes tâches opérationnelles.

### **SECTION 3 : LE MANUEL FISCAL DE L'ENTREPRISE**

Le manuel fiscal doit comporter:

- 1) Un dossier juridique permanent contenant toutes les informations et données d'ordre juridique concernant l'entreprise auditée
- 2) Un dossier fiscal permanent contenant un résumé de toutes les déclarations fiscales déposées par l'entreprise
- 3) Le régime juridique de l'entreprise

#### **§1. Le dossier juridique permanent**

Pour chaque mission d'audit, un dossier permanent doit être ouvert au nom de la société auditée. Ce dossier contient les informations nécessaires à la prise d'une connaissance générale de l'entreprise et doit permettre de déterminer la situation fiscale de l'entreprise.

Ainsi, l'auditeur doit consigner dans le dossier permanent:

- les actes constitutifs de la société auditée;

- le texte de loi qui a autorisé la création de l'entreprise lorsqu'il s'agit d'une entreprise publique

## **§2. Le dossier fiscal permanent**

Le dossier fiscal permanent doit comporter notamment:

- la liste des produits commercialisés ou des activités exercées par l'entreprise et le régime fiscal de chaque produit ou activité;
- la cellule responsable des questions fiscales (établissement des déclarations fiscales, relations avec l'administration fiscale, études fiscales, documentation et suivi de l'actualité fiscale, etc.,);
- la cellule responsable de la comptabilité
- les contrats les plus importants conclus éventuellement avec les tiers,
- les déclarations fiscales déposées au cours des quatre dernières années;
- les états financiers et les tableaux de détermination du résultat fiscal des quatre dernières années;
- le cas échéant, le rapport de contrôle fiscal, les redressements fiscaux notifiés à l'entreprise
- le cas échéant, les rapports antérieurs d'audit fiscal (interne ou externe)
- le descriptif du régime fiscal de l'entreprise vis-à-vis des divers impôts et taxes auxquels l'entreprise se trouve soumise (impôt sur les sociétés, TVA, etc...) ainsi que de sa politique fiscale;
- le descriptif des procédures d'acheminement des informations par les différentes cellules de l'entreprise (cellule commerciale, comptable, personnel, etc...) à la cellule fiscale;
- les textes fiscaux ou para-fiscaux spécifiques régissant l'activité de l'entreprise;
- les autorisations de suspension ou d'exonération de la TVA.

Le dossier fiscal permanent doit être constamment mis à jour, notamment lorsque la mission de l'auditeur s'étale sur une période relativement longue. Le dossier permanent doit donc correspondre à la réalité actuelle de l'entreprise. En effet, il ne s'agit pas d'un document historique mais plutôt d'un document qui suit la vie de l'entreprise.

#### **SECTION 4 : LA DEFINITION DU REGIME FISCAL DE L'ENTREPRISE**

La définition du régime fiscal de l'entreprise est une tâche primordiale pour mener à bien l'opération d'audit fiscal.

Pour définir le régime fiscal de l'entreprise, il y a lieu de suivre les étapes suivantes:

- 1) décrire le régime fiscal déjà appliqué par l'entreprise,
- 2) s'assurer que le régime fiscal retenu par l'entreprise lui est approprié
- 3) à défaut, définir le régime fiscal approprié à l'entreprise.

La définition du régime fiscal approprié à l'entreprise doit donner lieu au tableau synoptique suivant:

Régime en matière de:	Case à cocher
<b>1) Retenues à la source</b>	
L'entreprise doit opérer les retenues à la source dans les conditions de droit commun	
<b>2) TFP</b>	
L'entreprise est soumise à la TEP au taux de 1%	
L'entreprise est soumise à la TEP au taux de 2%	
L'entreprise n'est pas soumise à la TFP	
<b>3) Contribution au FOPROLOS</b>	
L'entreprise est soumise à la contribution au FOPROLOS au taux de 1%	
L'entreprise n'est pas soumise à la contribution au FOPROLOS	
<b>4) Droit de consommation</b>	
L'entreprise est assujettie au droit de consommation sur les produits figurant à l'annexe i du présent tableau	
<b>5) TVA</b>	
L'entreprise est totalement assujettie à la TVA	
L'entreprise est partiellement assujettie à la TVA aux taux suivants:	
Année:                      Tau	
.....                      .....	
.....                      .....	
.....                      .....	
.....                      .....	
L'entreprise n'est pas assujettie à la TVA	
Les taux de la TVA devant être pratiqués par l'entreprise sont détaillés dans l'annexe 2 du présent tableau	
<b>6) Taxe professionnelle au profit du FODEC</b>	
L'entreprise est assujettie à la taxe professionnelle au profit du FODEC au taux de 1% sur les produits détaillés dans l'annexe 3 du présent tableau	
L'entreprise n'est pas assujettie à la taxe professionnelle au profit du FODEC	
<b>7) Taxe sur les conserves alimentaires</b>	
L'entreprise est assujettie à la taxe sur les conserves alimentaires au taux de 1% sur les produits détaillés dans l'annexe 4 du présent tableau	



## TITRE 1 : CAS PRATIQUE : AUDIT DE L'IMPOT SUR LES SOCIETES

Nous allons traiter dans ce qui suit le cas particulier de l'audit de l'impôt sur les sociétés.

L'auditeur doit l'adopter au cas de l'entreprise à auditer, notamment en éliminant les questions non adéquates, et ce, par référence au régime fiscal propre à l'entreprise.

### CHAPITRE 1 :L'AUDIT DU TABLEAU DE DETERMINATION DU RESULTAT FISCAL

Le tableau de détermination du résultat fiscal se présente sous la forme suivante

Résultat net après Modifications comptables	R1
+ Réintégration des charges non déductibles	+r
- Déduction des produits non imposables	-d
= Résultat avant déduction des provisions	=R2
- Déduction des provisions	-P
= Résultat après déduction des provisions et avant dégrèvements fiscaux	R3
- Déduction des bénéfices exonérés provenant de l'activité de l'entreprise.	-dl
- Déduction des bénéfices réinvestis au sein même de l'entreprise	-d2
Réinvestissement physique	
- Déduction des bénéfices réinvestis dans le capital d'entreprises encouragées	-d3
= Résultat imposable ou résultat fiscal	R4

Pour chacune de ces étapes, les questionnaires d'audit suivants doivent être remplis

---

---

## **§1. L'audit des charges et des réintégrations**

### **1. Compte 60 Achats**

- ✓ Les achats sont-ils matérialisés par des factures réglementaires?
- ✓ Ces factures portent-elles toutes l'identification de l'entreprise auditée?
- ✓ Les achats portés au débit du compte 60 sont-ils effectivement nécessaires à l'exploitation de l'entreprise?
- ✓ Les achats qui ne sont pas nécessaires à l'activité de l'entreprise sont-ils réintégrés au niveau du TDRF(ligne "autres réintégrations")?
- ✓ Un bon d'entrée en magasin est-il joint à chaque facture d'achat?
- ✓ Les factures d'achats non consommés chevauchant entre deux exercices ont-elles donné lieu à des écritures de cut-off?
- ✓ Le montant des factures de carburant consommé par des voitures de tourisme d'une puissance fiscale supérieure à 9CV a-t-il été réintégré au niveau du TDRF?

### **2. Compte 61 Services extérieurs**

- ✓ Les factures de services extérieurs sont-elles réglementaires?
- ✓ Ces factures portent-elles toutes l'identification de l'entreprise auditée?
- ✓ Les services extérieurs portés au débit du compte 61 sont-ils effectivement nécessaires à l'exploitation de l'entreprise ?
- ✓ Les services extérieurs qui ne sont pas nécessaires à l'activité de l'entreprise sont-ils réintégrés au niveau du TDRF (ligne "autres réintégrations" ?
- ✓ Les factures de services extérieurs chevauchant entre deux exercices ont-elles donné lieu à des écritures de cut-off?
- ✓ Le montant des factures de location (y compris leasing), d'entretien et de réparation relatives à des voitures de tourisme d'une puissance fiscale supérieure à 9CV a-t-il été réintégré au niveau du TDRF?
- ✓ Les charges qui se rapportent aux résidences secondaires, avions et bateaux de plaisance sont-elles réintégrées au bénéfice imposable?

### **3. Compte 62 Autres services extérieurs**

- ✓ Les factures des autres services extérieurs sont-elles réglementaires?
- ✓ Les autres pièces comptables ayant donné lieu à la constatation comptable des autres services extérieurs sont-elles réglementaires?
- ✓ Ces factures ou pièces portent-elles toutes l'identification de l'entreprise auditée?
- ✓ Les autres services extérieurs portés au débit du compte 62 sont-ils effectivement nécessaires à l'exploitation de l'entreprise?
- ✓ Les autres services extérieurs qui ne sont pas nécessaires à l'activité de l'entreprise sont-ils réintégrés au niveau du TDRF (ligne "autres réintégrations")?
- ✓ Les factures de services extérieurs chevauchant entre deux exercices ont-elles donné lieu à des écritures de cut-off'?
- ✓ Les cadeaux de toutes natures, les frais de réception y compris les frais de restauration et de spectacle qui dépassent 1% du chiffre d'affaires brut réalisé par l'entreprise (avec un maximum déductible de vingt mille dinars par exercice) sont-ils réintégrés au bénéfice imposable?
- ✓ Les honoraires, commissions, courtages, ristournes commerciales ou non, rémunérations occasionnelles ou accidentelles non déclarés au niveau de la déclaration d'employeur sont-ils réintégrés au niveau du TDRF?

### **4. Compte 63 Charges diverses ordinaires**

- ✓ Les charges diverses ordinaires sont-elles matérialisées par des pièces justificatives en bonne et due forme?
- ✓ Les charges diverses ordinaires sont-elles correctement mesurées?
- ✓ Les pertes sur cessions d'immobilisations sont-elles déterminées à partir de contrats de cession enregistrés (ou du moins légalisées)?
- ✓ Les pertes sur cessions d'immobilisations sont-elles correctement mesurées?
- ✓ En cas de cession d'immobilisations subventionnées, la fraction de la subvention non encore amortie est-elle rapportée au résultat de l'exercice au cours duquel la cession a eu lieu (par le crédit du compte 739)?
- ✓ L'entreprise déduit-elle au niveau du TDRF les créances douteuses dont le nominal par

client ne dépasse pas cent dinars compte 634?

- ✓ Si oui, l'entreprise respecte-t-elle les conditions de déduction des créances douteuses dont le nominal par client ne dépasse pas cent dinars, à savoir:
  - l'entreprise ne continue plus à entretenir des relations d'affaires avec le débiteur,
  - les échéances de ces créances remontent à plus d'un an
  - l'entreprise présente à l'administration un état nominatif des débiteurs concernés joint à la déclaration annuelle de l'impôt sur le revenu ou de l'IS
- ✓ Un état des dons et subventions accordés est-il joint à la déclaration annuelle?
- ✓ Les dons et subventions accordés sont-ils appuyés de pièces justificatives en bonne et due forme?
- ✓ Les dons et subventions accordés aux associations et établissements bénéficiaires de la déduction intégrale de l'assiette de l'IRPP et de l'IS sont-ils non réintégrés au niveau du TDRF?
- ✓ Le montant qui excède 0,2% du total des dons et subventions servis à des oeuvres ou organismes d'intérêt général, à caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social ou culturel et qui ne bénéficient pas de la déduction intégrale est-il réintégré au niveau du TDRF?
- ✓ Les transactions, amendes, confiscations et pénalités de toutes natures mises à la charge de l'entreprise ayant contrevenu aux dispositions légales régissant les prix, la commercialisation, la répartition des divers produits, le contrôle des changes, l'assiette des impôts, contributions ou taxes et d'une manière générale toute infraction à la législation en vigueur sont-elles réintégrées au niveau du TDRF?
- ✓ Les jetons de présence servis aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance correspondent-ils au remboursement des frais de présence aux dits conseils?
- ✓ L'excédent des jetons de présence par rapport au remboursement des frais de présence est-il réintégré au niveau du TDRF?

## **5. Compte 64 Charges de personnel**

- ✓ Les charges de personnel sont-elles justifiées par des fiches de paie réglementaires?
- ✓ Les charges de personnel devant être déclarées à la CNSS sont-elles conformes aux

déclarations sociales trimestrielles?

- ✓ Les charges de personnel qui ne doivent pas être déclarées à la CNSS (cas notamment des contrats SIVP) sont-elles justifiées par des contrats SIVP en bonne et due forme?
- ✓ Le salaire de l'exploitant ou de l'associé en nom est-il réintégré au bénéfice imposable?
- ✓ Les rémunérations allouées aux gérants majoritaires dans les SARL et SUARL sont-elles réintégrées au niveau du TDRF?
- ✓ Les cotisations payées dans le cadre des contrats collectifs d'assurance vie sont-elles réintégrées au bénéfice imposable lorsque ces contrats ne comportent pas l'une des garanties suivantes:
  - garantie d'un capital à l'assuré en cas de vie d'une durée effective au moins égale à dix ans,
  - garantie d'une rente viagère à l'assuré avec jouissance effective différée d'au moins dix ans;
  - garantie d'un capital en cas de décès au profit du conjoint, ascendants ou descendants de l'assuré?

## **6. Compte 65 Charges financières**

- ✓ Les Charges financières sont-elles justifiées par des pièces comptables réglementaires (avis de débit, échéancier de Les charges d'intérêts remboursement d'un crédit, relevé bancaire, échelle d'intérêts, obligation cautionnée, etc.)?
- ✓ Les escomptes accordés aux clients figurent-ils sur les factures de vente ou des factures d'avoir?
- ✓ Les pertes de change ont-elles été réellement et effectivement subies par l'entreprise?
- ✓ Les pertes de change qui ne sont pas réellement et effectivement subies par l'entreprise (pertes de change latentes) ont-elles été réintégrées au bénéfice imposable (au niveau de la ligne "autres réintégrations")?
- ✓ Les charges nettes sur cessions de valeurs mobilières sont-elles justifiées par des pièces réglementaires (avis d'exécution en bourse pour les titres cotés et contrats de cession de parts enregistrés pour les titres non cotés)?
- ✓ Les moins-values potentielles sur titres, constatées au débit du compte 65 sont-elles

réintégrées au niveau du TDRF?

- ✓ Les intérêts servis à l'exploitant ou aux associés des sociétés de personnes ou des associations en participation à raison des sommes versées par eux dans la caisse de l'entreprise en sus de leur apport en capital sont-ils réintégrées au bénéfice imposable?
- ✓ Les intérêts servis aux associés à raison des sommes qu'ils versent ou qu'ils laissent à la société en sus de leur part dans le capital social sont-ils déductibles dans la limite du taux de 8 % l'an?
- ✓ Les conditions de cette déduction sont-elles remplies, à savoir:
  - le montant des sommes productives d'intérêt n'excède pas en moyenne 50% du capital social
  - le capital social est entièrement libéré ?

#### **7. Compte 66 Impôts et taxes**

- ✓ Les impôts et taxes portés au débit du compte 66 sont-ils matérialisés par des quittances émanant des Recettes des Finances?
- ✓ Le montant total des taxes sur les voyages (timbre de 45D) a-t-il été réintégré au niveau du TDRF?
- ✓ Les taxes de circulation (vignette) relative aux véhicules de tourisme d'une puissance fiscale supérieure à 9 chevaux vapeur (à l'exception de ceux constituant l'objet principal de l'exploitation) sont-elles réintégrées au niveau du TDRF?
- ✓ Les retenues à la source supportées par l'entreprise aux lieu et place des personnes non résidentes ni établies en Tunisie sont-elles réintégrées au bénéfice imposable?

#### **8. Compte 67 Pertes extraordinaires**

- ✓ Les pertes extraordinaires sont-elles parfaitement documentées (PV de police, sécurité civile, huissiers notaires, experts des compagnies d'assurance, avec description détaillée de la nature de l'incident, et inventaire des biens détériorés)?

## **9. Compte 6811 Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles et incorporelles**

### **a- Audit des valeurs comptables brutes**

- ✓ Les acquisitions d'immobilisations corporelles et incorporelles sont-elles justifiées par des factures réglementaires ou contrats en bonne et I due forme?
- ✓ Le tableau d'amortissement est-il correctement établi?
- ✓ Y'a-t-il une concordance parfaite entre le grand livre des immobilisations et le tableau d'amortissement?

### **b- Audit des dotations aux amortissements**

- ✓ Les dotations aux amortissements des immobilisations corporelles
- ✓ et incorporelles sont-elles constatées au minimum linéaire et en tenant compte des taux d'amortissement prévus par l'arrêté du Ministre du Plan et des Finances du 16 janvier 1990
- ✓ L'entreprise bénéficie-t-elle de l'amortissement accéléré au titre du matériel, autre que le matériel de transport, fonctionnant à deux équipes ou à trois équipes?
- ✓ L'entreprise bénéficie-t-elle de l'amortissement dégressif au titre du:
  - du matériel informatique;
  - du matériel agricole;
  - des équipements et du matériel de production acquis neufs ou fabriqués par l'entreprise à compter du 1 janvier 1999 à l'exclusion du mobilier et matériel de bureau et des moyens de transport et ayant une durée de vie égale ou supérieure à 5 ans?
- ✓ L'entreprise réintègre-t-elle au niveau du TDRF l'amortissement:
  - des terrains;
  - des fonds de commerce;
  - des brevets et marques de fabrique;
  - des avions et bateaux de plaisance mis à la disposition des dirigeants ou employés de

l'entreprise et dont l'utilisation ne concerne pas directement l'objet de l'entreprise ainsi que les résidences secondaires;

- des véhicules de tourisme d'une puissance fiscale supérieure à 9 chevaux vapeur à l'exception de ceux constituant l'objet principal de l'exploitation?

- ✓ L'entreprise bénéficie-t-elle de l'amortissement exceptionnel au titre des immeubles d'habitation destinés au logement gratuit du personnel?
- ✓ L'entreprise respecte-t-elle les conditions de déduction de l'amortissement exceptionnel (les trois quarts au moins de la superficie totale des immeubles doivent être réservés au logement gratuit du personnel de l'entreprise)?

#### **10. Compte 6812 Dotations aux résorptions des charges reportées**

- ✓ Les frais préliminaires sont ils détaillés dans un document justifiant leur report?
- ✓ Les frais préliminaires sont ils amortis linéairement aux taux de 33%?
- ✓ Les charges à répartir sur plusieurs exercices sont elles détaillées dans un document justifiant leur report?
- ✓ Les charges à répartir sur plusieurs exercices sont elles linéairement amorties au taux de 33%?

#### **11. Compte 6815 Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation**

- ✓ Un tableau des provisions pour risques et charges est il établi et mis à jour à la fin de chaque exercice comptable?
- ✓ Toutes les provisions pour risques et charges constituées sont elles réintégrées au bénéfice imposable au niveau du TDRF?

#### **12. Compte 6816 Dotations aux provisions pour dépréciations des immobilisations corporelles et incorporelles**

- ✓ Les dotations aux provisions pour dépréciations des immobilisations corporelles et

incorporelles sont-elles réintégrées au bénéfice imposable?

### **13. Compte 68173 Dotations aux provisions pour dépréciation des stocks**

- ✓ Les dotations aux provisions pour dépréciation des stocks (à l'exclusion des stocks destinées à la vente) sont-elles réintégrées au bénéfice imposable?
- ✓ Les provisions pour dépréciation des stocks destinés à la vente sont-elles déduites au niveau du TDRF dans la limite de 30% de R2?
- ✓ Cette déduction est-elle limitée à 50% du coût d'acquisition ou de production des articles de stocks concernés?
- ✓ Un tableau des provisions pour dépréciation des stocks est-il établi et constamment mis à jour ?
- ✓ L'entreprise joint-elle ce tableau à sa déclaration annuelle?

### **14. Compte 68174 Dotations aux provisions pour dépréciation des créances**

- ✓ L'entreprise déduit-elle de ses bénéfices imposables les créances douteuses dont le nominal par client ne dépasse pas cent dinars (voir aussi, compte 63 ci haut)?
- ✓ Les provisions pour dépréciation des créances douteuses pour lesquelles une action en justice est engagée sont-elles déduites au niveau du TDRF dans la limite de 30% de R2?
- ✓ Les provisions constituées pendant une année sont-elles réintégrées au bénéfice imposable de la troisième année qui suit celle de leur constitution au cas où l'action en justice concernant les créances auxquelles elles se rapportent suit encore son cours?
- ✓ Si oui, ces provisions sont-elles reconstituées, en dehors du plafond de 30%?
- ✓ L'entreprise joint-elle à sa déclaration annuelle un état détaillé des provisions pour dépréciation des créances constituées?

### **15. Compte 6861 Dotations aux amortissements des frais d'émission et des primes de remboursement des obligations**

- ✓ Les frais d'émission et les primes de remboursement des emprunts sont-ils parfaitement documentés?
- ✓ Les frais d'émission et les primes de remboursement des emprunts sont-ils calculés au prorata des intérêts courus par rapport au total des intérêts de l'emprunt?

**16. Compte 6861 Dotations aux amortissements des frais d'émission et des primes de remboursement des obligations**

- ✓ Les frais d'émission et les primes de remboursement des emprunts sont-ils parfaitement documentés?
- ✓ Les frais d'émission et les primes de remboursement des emprunts sont-ils calculés au prorata des intérêts courus par rapport au total des intérêts de l'emprunt?

**17. Compte 6865 Dotations aux provisions pour risques et charges financières**

- ✓ Un tableau des provisions pour risques et charges financières est-il établi et mis à jour à la fin de chaque exercice comptable?
- ✓ Toutes les provisions pour risques et charges financières constituées sont-elles réintégrées au bénéfice imposable au niveau du TDRF?
- ✓ Un tableau des provisions pour pertes de change est-il établi et mis à jour à la fin de chaque exercice comptable?
- ✓ Toutes les provisions pour pertes de change constituées sont-elles réintégrées au bénéfice imposable au niveau du TDRF?

**18. Compte 6866 Dotations aux provisions pour dépréciation des éléments financiers**

Un tableau des provisions pour dépréciation des éléments financiers est-il établi et mis à jour à la fin de chaque exercice comptable?

Les dotations aux provisions pour dépréciation des éléments financiers (à l'exclusion des

dotations aux provisions pour dépréciation des actions cotées en bourse) sont-elles réintégrées au bénéfice imposable au niveau du TDRF?

Un tableau du portefeuilles actions cotées est-il établi et constamment mis à jour .

Les dotations aux provisions pour dépréciation des actions cotées sont elles déduites au niveau du TDRF?

Cette déduction est elle plafonnée à 30% du résultat fiscal avant déduction des provisions?

## **19. Autres réintégrations**

### **\* Plus values de réévaluation**

- ✓ L'entreprise a-t-elle procédé à la réévaluation de son bilan?
- ✓ Si une plus-value de réévaluation a été dégagée, a-t-elle été portée au crédit du compte 144 "Réserve spéciale de réévaluation"?
- ✓ La réserve ainsi portée au crédit du compte 144 a-t-elle été figée dans ce compte?
- ✓ Si une réserve spéciale de réévaluation a été réintégrée au capital ou distribuée aux associés, cette réserve a-t-elle été réintégrée au niveau du TDRF?

### **\* Mouvements débiteurs du compte 128 "Modifications comptables"**

- ✓ Les montants portés au débit du compte 128 et correspondant à des charges non déductibles sont-ils réintégrés au bénéfice imposable au niveau du TDRF?
- ✓ Les montants portés au débit du compte 128 et correspondant à des charges déductibles sont-ils non réintégrés au bénéfice imposable au niveau du TDRF?

### **\* Mouvements débiteurs des comptes 442 "Comptes courants des associés"**

- ✓ L'entreprise a-t-elle mis des sommes à la disposition d'un ou de plusieurs associés (voir les mouvements des les -soldes des comptes 442 ?
- ✓ Si oui, des intérêts calculés au moins au taux de 8% l'an sur ces sommes sont-ils constatés au crédit du compte 75 "Produits financiers"? Si non, des intérêts calculés au moins au taux de 8% l'an sur ces sommes sont-ils réintégrés au niveau du TDRF?

## **§2. L'audit des produits et des déductions**

**I. Audit des comptes de la classe 7 produits**

**1. Compte 70 Ventes**

- ✓ Le chiffre d'affaires déclaré au niveau des 12 déclarations mensuelles est-il égal au solde du compte 70?
- ✓ Pour les entreprises commerciales ou industrielles, le chiffre d'affaires relatif aux bons de livraison non encore facturés est-il constaté au crédit du compte 70 par la débit du compte 418 «Clients, factures à établir »?
  
- ✓ Pour les entreprises de services ou de travaux, le chiffre d'affaires se rapportant à l'exercice « n» mais non encore facturé ou encaissé est-il porté au crédit du compte 70 par le débit du compte 417 « Créances sur travaux non encore facturables»?
- ✓ Pour les factures émises et constatées au crédit du compte 70 mais correspondant à des travaux non encore entamés, est-il procédé à la contre-passation du produit par le débit d'un compte de produits encaissés d'avance?

**1. Compte 71 Production stockée**

- ✓ Les stocks de produits finis sont-ils valorisés au coût de production?
- ✓ La méthode de valorisation utilisée est-elle la méthode du CMP, FIFO, coût standard ou méthode de la décote?
- ✓ Les stocks de travaux en cours sont-ils portés au crédit du compte 7134?

**2. Compte 72 Production immobilisée**

- ✓ Si la société a produit une immobilisation incorporelle ou corporelle par ses propres moyens, cette immobilisation est-elle constatée à l'actif par le crédit du compte 72?
- ✓ Si oui, cette immobilisation est-elle valorisée au coût de production?

**3. Compte 73 Produits divers ordinaires**

- ✓ Les produits divers ordinaires sont-ils matérialisés par des pièces justificatives en bonne et due forme?
- ✓ En cas de cession des immobilisations subventionnées, la fraction de la subvention non encore amortie est-elle rapportée au résultat de l'exercice au cours duquel la cession a eu lieu (par le crédit du compte 739)?

- ✓ Les subventions d'investissement accordées à l'entreprise et finançant des immobilisations amortissables sont-elles rapportées aux résultats nets des exercices à concurrence du montant des amortissements pratiqués?
- ✓ Les subventions affectées à la création ou à l'acquisition d'immobilisations non amortissables sont-elles rapportées par fractions égales au résultat de chacune des dix années y compris l'année en cours ?

#### **4. Compte 74 subventions d'exploitation**

- ✓ Les subventions d'exploitation reçues ont-elles été déclarées à l'IS l'année de leur encaissement ?

#### **5. Compte 78 reprises sur provision**

- ✓ Les reprises sur provisions non déductibles sont-elles déduites du bénéfice imposable au niveau du TDRF ?

### **§3. L'audit des déductions au titre des dégrèvements fiscaux.**

#### **1) Dégrèvement de bénéfices provenant de l'activité de l'entreprise**

- ✓ L'entreprise a-t-elle effectivement droit au dégrèvement d'une partie ou de la totalité de son bénéfice?
- ✓ Le dégrèvement est-il correctement mesuré?
  
- ✓ Les conditions de bénéfice du dégrèvement sont-elles respectées?
- ✓ Le dégrèvement physique a-t-il été effectué dans les limites prévues par la législation en vigueur ?
- ✓ Le minimum d'IS prévu par l'article 12 de la loi 89-114 est-il applicable au dégrèvement en question?
- ✓ Si oui, la liquidation de l'IS tient-elle compte de ce minimum?

#### **2) Dégrèvement au titre du réinvestissement physique**

- ✓ L'entreprise a-t-elle effectivement droit au dégrèvement physique?

- ✓ Le dégrèvement physique est-il correctement mesuré?
- ✓ Les conditions de bénéfice du dégrèvement physique sont-elles respectées, à savoir:
  - Les bénéfices réinvestis sont inscrits dans un “compte spécial d’investissement” au passif du bilan et incorporés dans le capital de la société avant l’expiration du délai de dépôt de la déclaration définitive au titre des bénéfices de l’année au cours de laquelle la déduction a eu lieu;
  - Le programme d’investissement à réaliser est joint à la déclaration d’impôt sur les sociétés.
  
- ✓ Si la société a bénéficié d’un dégrèvement physique, les éléments d’actif acquis dans le cadre de l’investissement n’ont pas été cédés avant une année au moins à partir de la date d’entrée effective en production?
- ✓ Si la société a bénéficié d’un dégrèvement physique, le capital social a-t-il été non réduit (pour des motifs autres que pour résorptions de pertes) durant les cinq années qui suivent la date de l’incorporation des bénéfices réinvestis?
- ✓ Le minimum d’IS prévu par l’article 12 de la loi 89-114 est-il applicable au dégrèvement en question?
- ✓ Le dégrèvement physique a-t-il été effectué dans les limites prévues par la législation en vigueur ?

### **3) Dégrèvement au titre du réinvestissement financier**

- ✓ L’entreprise a-t-elle souscrit au capital d’une société ouvrant droit au dégrèvement financier?
- ✓ Si oui, l’entreprise a-t-elle déduit le montant réinvestis dans les limites prévues par la législation en vigueur?
  
- ✓ Les conditions de bénéfice du dégrèvement physique sont-elles respectées, à savoir:
  - L’entreprise tient une comptabilité régulière conformément au système comptable

des entreprises;

- La souscription porte sur des actions ou des parts sociales nouvellement émises.
- ✓ La société a-t-elle joint à sa déclaration annuelle d'IS une attestation de libération du capital souscrit ou de tout autre document équivalent?
- ✓ Le minimum d'IS prévu par l'article 12 de la loi 89-114 est-il applicable au dégrèvement en question?
- ✓ La société au capital de laquelle la souscription a été effectuée a-t-elle conservé son capital non réduit pendant une période de 5 ans à partir du 1er janvier de l'année qui suit celle de la libération du capital souscrit, sauf cas de réduction pour résorption des es?

## **SECTION 2 : L'AUDIT DE LA LIQUIDATION DE L'IS**

### **1) Liquidation de l'IS dû**

- ✓ Le taux de l'IS a-t-il été appliqué au résultat fiscal arrondi au dinar inférieur?
- ✓ Le taux de l'IS appliqué est-il égal à 35%?
- ✓ Si un autre taux a été utilisé, est-il justifié?
- ✓ L'IS ainsi calculé est-il comparé au minimum d'IS de 0,5% du CA brut?
- ✓ Si le minimum de 0,5% du CA brut est supérieur à l'IS calculé sur le résultat fiscal, l'entreprise déclare-t-elle ce minimum de 0,5%?
- ✓ Ce minimum de 0,5% est-il égal ou inférieur à 2.000 dinars pour l'entreprises soumises à l'IS au taux de 35% et 1.000 dinars pour l'entreprises soumises à l'IS au taux de 10%?
- ✓ Si le résultat fiscal de l'entreprise est déficitaire, l'IS dû est-il égal au minimum de 0,5% ci-dessus expliqué?

### **2) Liquidation de l'IS à payer ou à reporter**

- ✓ Les montants suivants sont-ils imputés sur l'IS dû:
  - Trop perçu de la déclaration annuelle précédente
  - Acomptes provisionnels payés
  - Retenues à la source

- Avance 10% sur importations?

✓ Les montants ainsi imputés sont-ils appuyés des pièces justificatives, à savoir:

- Pour le trop perçu d'IS : quittance fiscale

- Pour les acomptes provisionnels payés : quittances fiscales

- Pour les retenues à la source : originaux des certificats ou copies certifiées conformes à l'original

- Avance 10% sur importations: quittances douanières.

## **TITRE 3 : LE RAPPORT D'AUDIT FISCAL**

### **SECTION 1 : EXPLOITATION DU QUESTIONNAIRE D'AUDIT**

Une fois le questionnaire est établi, l'auditeur l'examine attentivement en vue de détecter les insuffisances, irrégularités et anomalies d'ordre fiscal. Certains points suscitent une investigation particulière que l'auditeur est amené à effectuer en vue d'étayer l'anomalie ou l'irrégularité constatée. A titre d'exemple, si l'auditeur constate que l'entreprise n'effectue pas de retenues à la source sur les honoraires, commissions, courtages, vacations et loyers, il est amené à déterminer le montant de ces retenues non effectuées en vue de procéder à une régularisation immédiate.

### **SECTION 2 : REDACTION DU RAPPORT D'AUDIT FISCAL**

## **§1. Les éléments du rapport**

Une fois l'auditeur a examiné toutes les opérations de contrôle et de vérification nécessaires, il va émettre ses conclusions sur tous les aspects fiscaux de l'entreprise auditée. Ces conclusions seront consignées dans son rapport d'audit qui sera transmis aux dirigeants de la société.

A cet égard, l'auditeur présentera dans son rapport de façon détaillé:

- les anomalies et irrégularités relevées,
- les conséquences financières de ces anomalies et irrégularités sur l'entreprise avec une évaluation chiffrée de chaque anomalie ou irrégularité relevée,
  
- Les conséquences non financières (responsabilité pénale des dirigeants, impact commercial, technique, etc.),
- les recommandations pour réparer les anomalies et irrégularités constatées ou améliorer la gestion fiscale de l'entreprise.
- les modalités de mise en application de ces recommandations.

## **§2. Les actions et recommandations**

Les recommandations émises par l'auditeur dans son rapport doivent être suivies des actions nécessaires à leur mise en oeuvre. Ces actions sont de deux sortes : des actions de correction et des actions d'amélioration.

Les actions de correction seront prises chaque fois qu'une anomalie ou irrégularité est constatée.

### **Exemple:**

- Utilisation de factures dans une série interrompue : Vu que l'entreprise ne peut revenir sur les factures déjà émises, l'action consiste à n'utiliser dans l'avenir que des factures prénumérotées.
- Retenues à la source non effectuées : Tant que le délai de prescription n'est pas éteint (cinq ans), l'entreprise peut déposer une déclaration spontanée en vue de se mettre en règle avec la loi fiscale.

Les actions d'amélioration sont prises chaque fois que l'entreprise peut réaliser une économie d'impôt ou améliorer la gestion de son dossier fiscal.

**Exemple:**

- Demander la restitution d'un crédit de TVA ou de retenues à la source non imputées.
- Constater la perte de l'exercice en amortissements différés dans les limites et conditions prévues par la loi a fin de bénéficier du report indéfini de la perte, etc.
- Réévaluer les bilans de l'entreprise afin de bénéficier de l'exonération des plus-values de cession correspondant à la plus-value de réévaluation.

## **BIBLIOGRAPHIE**

- Manuel des procédures de contrôle interne      A.YAICH
- Séminaire sur l'audit fiscal                              K.THABET
- Code des droit et procédures fiscaux
- code de l'IRPP et de l'IS