

## **INTRODUCTION**

### **I. INTERET DU GUIDE**

Le système fiscal congolais est principalement déclaratif c'est-à-dire qu'il revient au contribuable la charge de présenter librement à l'Administration fiscale les éléments de l'assiette des impôts auxquels il est redevable.

Parallèlement à cela, la législation fiscale reconnaît à l'Administration le pouvoir de procéder au contrôle de la déclaration ainsi souscrite. Ce pouvoir constitue un contrepoids au système déclaratif aux fins de la sauvegarde des intérêts du Trésor.

Le contrôle fiscal sur place consiste à s'assurer de la régularité de la comptabilité présentée et à la confronter à certaines données de fait ou matérielles afin de juger de la sincérité des déclarations souscrites et de procéder, le cas échéant, à l'établissement des impôts ou autres droits éludés, dans le cadre des procédures fiscales.

Il transparaît de cette définition que ce contrôle regroupe trois étapes essentielles :

- la mise en œuvre des actes de procédure fiscale ;
- la vérification de comptabilité en vue d'apprécier la sincérité de la déclaration et d'en dégager, le cas échéant, les conséquences fiscales ;
- la rédaction des actes mettant un terme au contrôle, notamment, la notification de redressement, l'examen des motifs de récusation de redressements.

Au travers du présent guide, les contrôleurs trouveront les matériaux nécessaires leur permettant de conduire efficacement, suivant une démarche cohérente, l'une des opérations du contrôle fiscal, en l'occurrence, la vérification de comptabilité.

Ainsi, les contrôleurs pourront se départir des méthodes de travail au pif pour s'orienter vers un travail rationnellement mené, lequel est susceptible de produire des résultats escomptés dans le cadre des efforts de maximisation des recettes assignés à l'Administration fiscale.

## **II. APPROCHE D'ANALYSE**

Le développement des matières retenues pour ce guide s'est largement inspiré de l'organisation du travail de l'auditeur.

Il s'en est logiquement suivi une organisation du travail du contrôleur en fonction de la démarche de l'auditeur qui répond à une analyse modulaire des comptes comptables au regard de la déclaration fiscale.

En effet, cette démarche se décline en étapes faisant chacun un chapitre entier du guide. Il s'agit de :

- la prise de connaissance générale de l'entreprise à contrôler, notamment, l'activité de l'entreprise, le système comptable mis en place, les équilibres financiers de gestion ;
- l'évaluation du contrôle interne ;
- l'examen des comptes regroupés par module.

Ces modules sont :

1. Opérations liées aux ventes et créances d'exploitation ;
2. Opérations liées aux dettes et charges d'exploitation ;
3. Opérations liées aux valeurs d'exploitation ;
4. Opérations liées aux charges du personnel ;
5. Opérations liées aux investissements d'exploitation ;
6. Opérations financières ;
7. Opérations de trésorerie ;
8. Opérations liées au portefeuille-titres ;
9. Opérations liées aux capitaux propres ;
10. Opérations diverses.

## **III. TECHNIQUES UTILISEES**

Lorsque le contrôleur franchit l'étape de la prise de connaissance de l'entreprise, il procède à l'évaluation du contrôle interne qui lui permet d'apprécier la fiabilité des mesures prises pour la sécurisation du patrimoine de l'entreprise. A l'issue de cette évaluation, il élabore un programme de travail pour l'exécution duquel certaines techniques de validation et de cohérence sont utilisées.

Ces techniques sont choisies en fonction des points forts et faibles établis lors de l'évaluation du contrôle interne. A cet effet, le contrôleur détermine les comptes-cibles devant faire l'objet d'un examen minutieux.

L'évaluation du contrôle interne reste donc un préalable nécessaire à tout examen ou toute validation des comptes annuels, soubassement à la déclaration fiscale.

En effet, les tests de validation et les tests de cohérence sont des techniques utilisées lors de l'examen des comptes et des états financiers.

Ces tests constituent des modalités pratiques d'intervention sur place pour valider les éléments constitutifs de la déclaration. En ce qui concerne les tests de validation, quatre techniques sont utilisées :

- la validation sur la base des documents détenus par l'entreprise ;
- la validation par confirmation extérieure ou circularisation ;
- la validation par recoupement interne de l'information ;
- la validation par inspection physique.

Elles répondent aux objectifs ci-après :

- l'enregistrement et l'exhaustivité (toutes les opérations devant être enregistrées l'ont été) ;
- l'évaluation (le risque d'erreurs de saisie ou de calcul est éliminé, les montants enregistrés sont corrects) ;
- l'existence (tout enregistrement est justifié par une opération, sa matérialité et sa régularité étant établies) ;
- la conformité (les règles fiscales ont été respectées dans le calcul de l'assiette imposable).

Ces techniques sont :

\* **Tests de validation**

Les tests de validation portent sur des éléments pris individuellement : l'on vérifie les données de la comptabilité en les rapprochant de la réalité qu'elles représentent.

Il existe plusieurs tests de validation :

- Validation sur la base des documents détenus par l'entreprise

Le compte est certifié à partir des documents que détient l'entreprise. On en distingue :

- a) les pièces créées hors de l'entreprise et conservées par elle (factures fournisseurs par exemple). La force probante de ces documents est bonne s'ils n'ont pas été falsifiés ou altérés ;
- b) les pièces créées par l'entreprise et qui portent la marque d'une circulation extérieure (les bordereaux de remise de chèques visés par la banque). La force probante de ces documents est également bonne ;
- c) les pièces créées par l'entreprise et destinées à des tiers (factures clients). La force probante de ces documents est moindre ; mais il faudra s'assurer si ces documents sont confirmés par des documents créés par des tiers (règlements clients) ;
- d) les pièces créées et retenues par l'entreprise (bons de sortie matières). Leur valeur probante est la plus faible.

- Validation par confirmation extérieure

Il s'agit de s'enquérir de l'exactitude des comptes en obtenant directement des assurances auprès des tiers ayant des liens d'affaires avec l'entreprise par la confirmation de leurs opérations, solde ou toute autre information qu'ils détiendraient en primeur. Tel est le cas des clients, fournisseurs, tiers prêteurs et emprunteurs et banques.

- Validation par recoupement interne de l'information

Le recoupement d'une information à une autre source consolide la position du contrôleur sur l'authenticité de l'opération. On peut ainsi rapprocher certains éléments du bilan à ceux du tableau de formation du résultat.

- Validation par inspection physique

Il s'agit de vérifier la matérialité des éléments d'actif figurant au bilan. Nous pensons que seule la matérialité ne suffit pas pour valider un poste bilantaire, mais il y a lieu de s'assurer également de la valeur et de la propriété de l'élément concerné.

\* **Tests de cohérence**<sup>1</sup>

Les tests de cohérence portent, quant à eux, sur un ensemble d'éléments pris comme un système et dont on recherche les anomalies et la vraisemblance.

La reconstitution de la production à partir des matières premières consommées afin de recalculer le niveau réel des ventes rentre dans le champ d'application des tests de cohérence.

Il y a cohérence lorsque le contrôleur peut vérifier :

- que les chiffres et les informations respectent une certaine logique entre eux ;
- et qu'ils recouvrent une réalité logiquement crédible, compte tenu de l'environnement et de l'activité de l'entreprise, de son passé, des prévisions établies et des divers changements apparus.

Par rapport à l'ampleur des tâches, « il est impossible au réviseur de vérifier toutes les pièces qui entrent dans le champ d'action de sa mission. Son but est de se forger une opinion sur l'authenticité globale des ensembles contrôlés. Aussi, pour asseoir sa conviction, il pourra faire appel à la technique des sondages.

Cette technique permet de résoudre trois types de problèmes :

- l'observation effective d'un phénomène déterminé. L'un des objectifs de la révision est d'identifier ou d'observer un phénomène anormal en vue d'en analyser les causes. L'existence (ou la non existence) dans un échantillon de ce phénomène anormal permet (souvent) de l'extrapoler à l'ensemble de la population. Par exemple, le fait de trouver des erreurs de calcul dans des factures clients permet de conclure qu'aucun contrôle systématique n'est prévu à ce niveau ;
- l'acceptation ou le rejet d'un lot. Le but est de déterminer si un lot doit être accepté ou refusé en partant de l'analyse d'un échantillon ;
- l'estimation d'une grandeur (en proportion ou en valeur absolue). Le sondage sert à déterminer la proportion d'apparition d'un phénomène ou la valeur totale d'un ensemble de chiffres<sup>2</sup> ».

---

<sup>1</sup> NKUVU a MBINDA, Cours d'Introduction à l'Audit destiné aux candidats Inspecteurs des Impôts, CEPETEDE , Octobre 1989, page 154.

<sup>2</sup> NKUVU a MBINDA WENA, op. cit., p. 219.

Comme vous l'aurez constaté, ce premier chapitre introductif nous a initié sur la façon dont une mission de contrôle se prépare et se réalise, compte tenu des spécificités propres au secteur où l'entité économique exerce ses activités.

## **CHAPITRE 1 : PRISE DE CONNAISSANCE GENERALE DE L'ENTREPRISE<sup>1</sup>**

---

La prise de connaissance générale d'une entreprise passe par :

- l'exploitation de la documentation externe de l'entreprise ;
- les entretiens avec les principaux responsables ;
- l'exploitation de la documentation interne de l'entreprise ;
- l'analyse des derniers états financiers de l'entreprise ;
- une visite des locaux de l'entreprise.

L'objectif de cette phase est d'identifier les particularités de l'entreprise afin d'adapter les travaux aux risques spécifiques qu'elles supposent et d'obtenir une meilleure efficacité.

La phase de prise de connaissance générale comprend les étapes suivantes :

- préciser les raisons et objectifs de la mission

Il s'agit pour le contrôleur de cerner de la manière la plus précise et complète l'objet de sa mission de façon à ce que les conclusions et propositions devant être formulées puissent rencontrer le but de la mission.

- connaître l'activité de l'entreprise

Il s'agit de connaître les activités principales et accessoires de l'entreprise, sa place par rapport à la branche, l'organisation mise en place pour réaliser son objet social, le type d'activités, la forme de l'entreprise qui détermine le régime fiscal auquel elle est assujettie et les particularités liées audit régime.

- comprendre le système comptable

Il s'agit de comprendre le système mis en place par l'entreprise pour collecter, saisir, traiter, produire et utiliser l'information comptable. Le système comptable doit, en réalité, s'articuler dans l'ensemble du système d'information de l'entreprise.

---

<sup>1</sup> Lire à ce sujet NKUVU a MBINDA WENA, op. cit., pp. 33 et 35.

- cerner les équilibres financiers de gestion

Le contrôleur doit être pleinement informé de la politique financière adoptée par la Direction générale de l'entreprise pour une bonne compréhension de ce qu'est la vie de l'entreprise.

- identifier les domaines significatifs pour la mission

Cela n'est possible que dans la mesure où la prise de connaissance générale a été menée avec diligence et les règles de l'art subtilement suivies. La dernière étape permet ainsi de cibler les comptes ou groupes de comptes auxquels l'attention du contrôleur doit être particulièrement attirée lors de l'examen.

Pour recueillir toutes ces informations, le contrôleur recourt à diverses techniques dont les plus courantes sont :

- l'exploitation de la documentation externe de l'entreprise. Avant d'intervenir sur place, le contrôleur se documente sur le cas particulier de l'entreprise à contrôler. Il rassemble toute documentation utile (publication des revues spécialisées, centrale nationale des bilans ...). S'il s'agit d'une banque, il devra posséder le guide sectoriel des banques et toute la réglementation (instructions et directives) de la Banque Centrale du Congo ainsi que la loi bancaire.
- les entretiens avec les principaux responsables. Le niveau hiérarchique des personnes auxquelles doit s'adresser le contrôleur varie selon les entreprises ; c'est au contrôleur de juger jusqu'à quel niveau de la hiérarchie il doit descendre pour obtenir une compréhension suffisante de l'entreprise. En tout état de cause, les premiers entretiens revêtent une importance capitale parce qu'ils conditionnent la nature des rapports humains existant entre la direction et le contrôleur.
- l'exploitation de la documentation interne de l'entreprise. Le contrôleur exploitera le manuel de procédures, les organigrammes, le plan comptable, la convention collective, etc.
- l'analyse des derniers états financiers de l'entreprise. Ceci permettra d'identifier particulièrement les flux financiers significatifs à la suite d'un examen analytique.
- une visite des locaux de l'entreprise. Un contrôleur expérimenté tire toujours beaucoup de leçons d'une visite des lieux de production, de stockage, de bureaux, notamment, en ce qui concerne les implications du système comptable et les contrôles qui en découlent.

## **CHAPITRE 2 : EVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE**

---

Par évaluation du contrôle interne, il convient d'entendre le jugement que porte le contrôleur, au plan procédural, sur l'enregistrement des opérations traitées par l'entreprise de manière à s'assurer si celles-ci l'ont été en conformité avec les règles de l'art, les critères d'une gestion saine, transparente et régulière.

En fait, pour l'American Institute of Certified Public Accountants, le contrôle interne comprend le plan d'organisation et toutes les méthodes, mesures et procédures établies par l'entreprise afin de :

- sauvegarder les actifs de l'entreprise ;
- garantir la qualité (exactitude et fiabilité) des données comptables ;
- promouvoir l'efficacité opérationnelle ;
- encourager le respect des principes établis par la direction générale de l'entreprise.

Elle permet de fixer le contrôleur sur les possibles pistes de contrôle. A cet effet, celui-ci peut, par exemple, évaluer si les fonctions de garde de l'encaisse relevant du caissier sont exercées par le comptable, censé remplir les fonctions d'enregistrement. Auquel cas, une telle organisation du travail peut être la base de certaines pratiques frauduleuses.

Au nombre de ces critères pour évaluer le contrôle interne, six semblent retenir l'attention :

- l'autorisation ;
- l'enregistrement exhaustif ;
- la prompte évaluation ;
- la réconciliation ;
- la sécurité des actifs ;
- la séparation des fonctions.

Lorsqu'on s'inscrit dans la pensée de l'auteur susnommé, il y a lieu d'affirmer que la mise en place des procédures et points de contrôle au sein de l'entreprise en vue d'un traitement rationnel de l'information financière et une circulation régulière des actifs cycliques et acycliques, a l'avantage de :

- réduire le risque de vol (c'est le cas d'un magasin libre service où les quantités des biens achetés telles que renseignées sur facture ou ticket de caisse sont rapprochées aux quantités réellement présentées à la sortie) ;
- produire une information exacte et précise (le système de batch-control introduit dans le système comptable aide à vérifier l'exactitude du montant et de l'imputation comptable par un rapprochement entre les données traitées manuellement et celles ayant subi un traitement informatique) ;
- utiliser à bon escient le personnel mis à la disposition des services (les procédures peuvent prévoir les conditions d'engagement, la cotation du personnel, l'attribution des primes aux plus méritants, etc.) ;
- faire respecter scrupuleusement les instructions écrites de la Direction générale de l'entreprise (il en est ainsi de la sortie des articles du magasin après l'accord préalable du Chef de Département technique).

Ainsi, pour déterminer ses points de contrôle, le contrôleur s'intéresse en premier lieu à comprendre le système mis en place en le décrivant à travers un flow chart ou un mémorandum, c'est le test de conformité, en jargon financier.

Après l'avoir décrit, une première évaluation en découle et lui permet de porter un jugement sur le système de façon à en relever les forces et faiblesses théoriques. Il s'agit, au fait, d'opposer à chaque transaction du module formalisé sur le diagramme un certain nombre de critères ou attributs-clé dont les plus importants sont <sup>1</sup>:

- l'autorisation (autorization) : en principe, toute transaction au sein de l'entreprise doit être préalablement autorisée (sortie des articles du magasin, sortie de l'encaisse, etc.) ;
- l'enregistrement exhaustif (recording) : toute opération comptable doit être saisie dans son intégralité, le système doit être à même de détecter toute rupture de séquence numérique constatée ;

---

<sup>1</sup> NKUVU a MBINDA WENA, *op. cit.*, p. 87.

- la prompte évaluation (valuation) : afin de s'assurer de l'exactitude des valeurs comptabilisées. Le système de saisie de la facture suivie de la vérification informatisée du montant liquidé garantit la prompte évaluation ;
- la réconciliation (reconciliation) : le contrôle interne devra couvrir le rapprochement des mêmes informations provenant de services différents de l'entreprise ;
- La sécurité des actifs (safeguarding) devra être également garantie de peur que des charges soient inutilement gonflées. C'est ce qu'il y a à déplorer lorsque le système d'organisation ne sécurise pas les actifs alors que l'entreprise utilise l'inventaire intermittent où les stocks vendus peuvent être démesurément gonflés c'est-à-dire sans relation avec le niveau des ventes réelles ;
- La séparation des fonctions (segragation of duties) : l'organisation à mettre en place doit être telle que certaines fonctions ne peuvent être assumées concomitamment par une seule personne. Ainsi, par exemple, la personne qui autorise doit être différente de celle qui enregistre ou garde et vice-versa.

Enfin, les forces théoriques feront l'objet du test de permanence qui évalue le degré d'application des points forts au sein de l'entreprise.

Les faiblesses théoriques et les insuffisances constatées dans l'application des points forts seront consignées dans le document de synthèse relatif à l'évaluation définitive du contrôle interne.

Les chapitres 3 à 12 préparent le contrôleur à organiser la vérification de la comptabilité de l'entreprise à contrôler ou l'équipe de contrôle à répartir le travail en fonction des modules retenus qui constituent les pistes de l'examen.

En réalité, après avoir procédé à un bon contrôle sur pièces et préparé la mission à partir de la prise de connaissance générale de l'entreprise et de l'évaluation du contrôle interne, le contrôleur tire des chapitres qui suivent les objectifs de contrôle qu'il se propose de retenir, lesquels font partie intégrante de son programme de contrôle.

Chaque chapitre est introduit par des notions préliminaires pour pourvoir le contrôleur des connaissances essentielles de différents modules susceptibles de l'aider à délimiter, avec précision, les points de contrôle et naturellement à organiser le travail sur place.

## **CHAPITRE 3 : OPERATIONS LIEES AUX VENTES ET CREANCES D'EXPLOITATION**

---

### **Section 1 : RAPPEL DES NOTIONS**

#### **3.1.1. DEFINITION DES CONCEPTS**

La vente est une convention par laquelle une personne (le vendeur) est tenue de transférer un droit de propriété à une autre personne (acheteur), moyennant le versement au vendeur d'un prix en argent<sup>1</sup>.

Trois éléments sont essentiels dans la formation du contrat de vente :

- le consentement des parties au contrat de vente ;
- la chose vendue ;
- le prix.

Le transfert du droit de propriété est réalisé dès l'échange de consentement.

La vente est parfaite entre les parties, et la propriété est acquise de droit à l'acheteur à l'égard du vendeur, dès qu'on est convenu de la chose et du prix, quoique la chose n'ait pas encore été livrée ni le prix payé<sup>2</sup>.

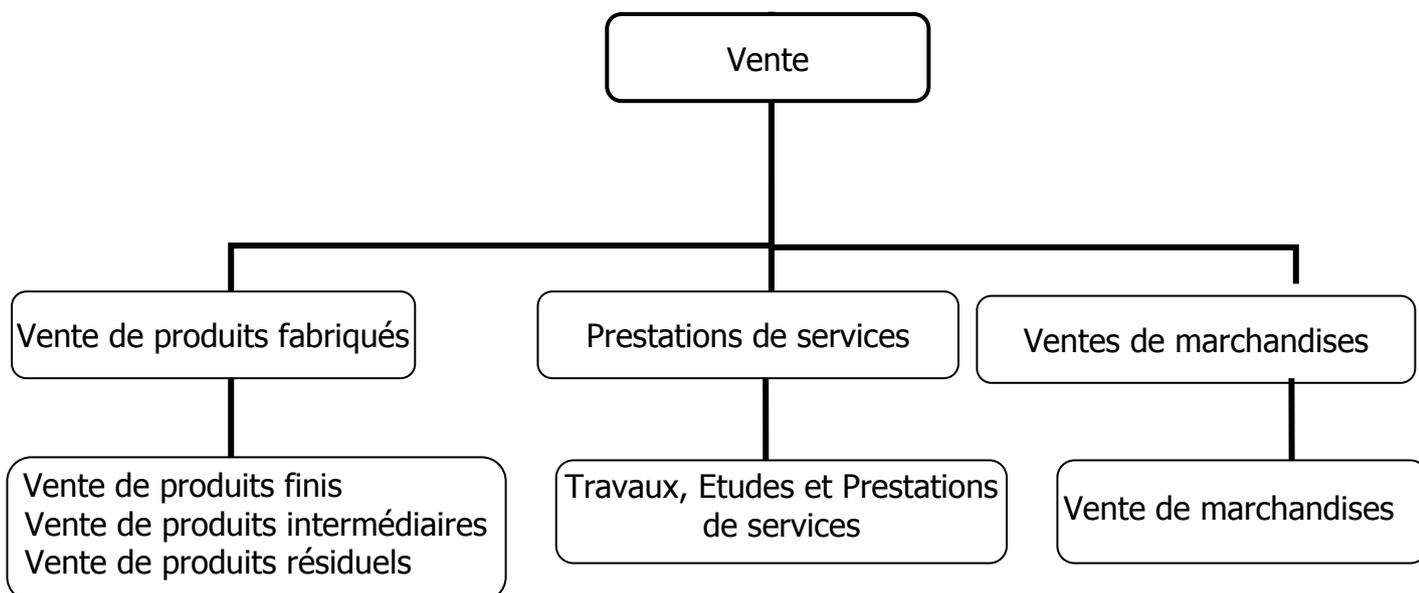
Sur le plan comptable, c'est par l'activité de vente que l'entreprise réalise son objet et assure son développement. Le montant des ressources d'exploitation que constituent les ventes se ventile dans les subdivisions des comptes 70 (ventes des marchandises) et 71 (productions vendues) par la vente des produits fabriqués et les prestations de services<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> COMLAN (A.), Traité de Droit Commercial Congolais, Nouvelles Editions Africaines, p. 234.

<sup>2</sup> COZIAN (M.), Précis de fiscalité des entreprises, Edition Lexis Netis, Litec 2005-2006, p. 26.

<sup>3</sup> FAYEL (A.) / PERROT CLET (D.), Comptabilité générale de l'entreprise, 4è Edition 88/89 P.NS.



En trois étapes, une opération de vente ou de créance d'exploitation est susceptible d'engendrer des incidences comptables ci-après :

*1. Acceptation de la commande*

- Le contrat est conclu et la créance est juridiquement née ;
- le profit est simplement espéré ;
- la créance ne peut être comptabilisée parmi les produits de l'exercice.

*2. Réalisation de la prestation*

- Le contrat est exécuté et la créance est réputée acquise ;
- le profit est réalisé, à moins que l'opération ne se révèle déficitaire ;
- la créance est enregistrée parmi les produits de l'exercice.

*3. Paiement du prix*

- En raison du paiement, la créance est éteinte ;
- le profit est encaissé ;
- le paiement n'a aucune incidence sur le résultat comptable de l'exercice<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup>COZIAN (M.), *op. cit.*, p. 26.

Au-delà de cette prééminence de l'exécution, « les produits correspondant à des créances sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance en paiement du prix sont rattachés à l'exercice au cours duquel intervient la livraison des biens pour les ventes ou opérations assimilées et l'achèvement des prestations pour les fournitures de services<sup>1</sup> ».

Aussi le principe de la comptabilité d'engagement se dédouble-t-il en deux règles complémentaires :

- première règle : c'est à la date de l'exécution que les créances doivent être comptabilisées parmi les produits ;
- deuxième règle : en cas d'exécution partielle à la clôture de l'exercice, il convient de comptabiliser les travaux en cours.

Sur le plan fiscal, les ventes sont les sommes reçues (vente au comptant) ou créances acquises (ventes à terme ou à crédit) :

- pendant la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt ;
- en contrepartie des marchandises cédées ou des services rendus.

Lorsque le prix de vente comprend le remboursement des frais et taxes, etc., c'est la totalité du prix qui doit être retenue<sup>2</sup>.

Le créancier est le titulaire d'un droit de créance ou la personne à laquelle l'on doit de l'argent.

Une créance d'exploitation est un droit dont dispose un agent économique (exploitant) sur ses clients et/ou ses débiteurs.

#### TRAITEMENT COMPTABLE

Les opérations liées aux ventes et créances d'exploitation mettent en exergue non seulement les comptes 70 (ventes de marchandises) et 71 (productions vendues), mais également les comptes de contrepartie dont principalement les comptes des tiers (41, 43 et 48) ainsi que les comptes financiers 54 (effets et warrants à recevoir), 56 (banque) et 57 (caisse).

---

<sup>1</sup> COZIAN (M.) op. cit., p. 28.

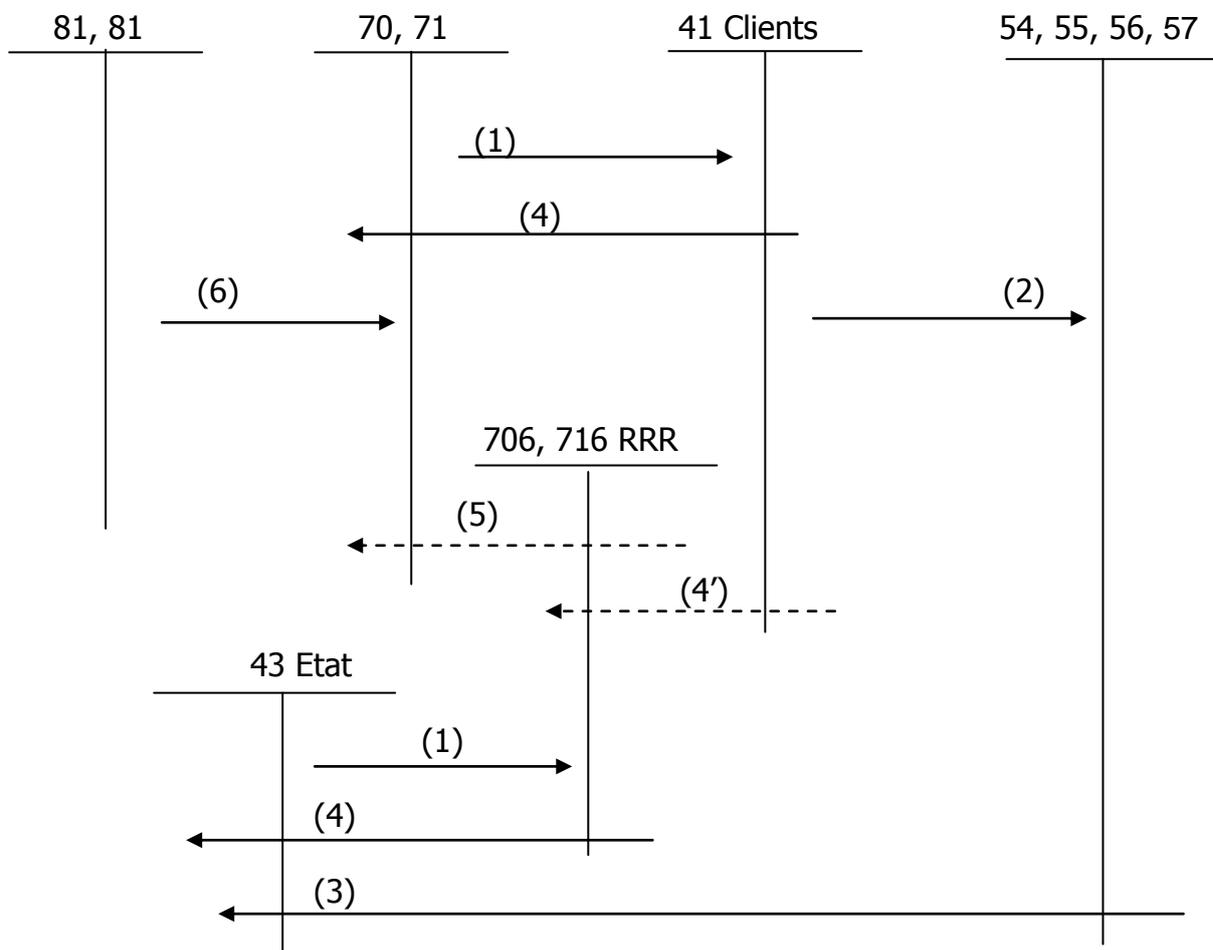
<sup>2</sup> IKAS KASIAN, Code fiscal annoté, Edition Wang Ngom, Année 2003, p. 348.

Le compte 70 « Ventes des marchandises » enregistre, tout au long de la période, le prix de vente des marchandises. Il en est de même du compte 71 qui enregistre le prix de vente des biens physiques (710) et des services (711) que les agents économiques opérant dans le secteur industriel ou de service produisent et vendent au marché.

Le solde de ces deux comptes principaux est toujours créditeur. Parmi les subdivisions de ces comptes, il y a lieu de relever : 700 (Ventes de marchandises), 706 (Réductions sur ventes), 707 (Vente d’emballages récupérables), 708 (Ventes des produits de la récupération), 710 (Produits vendus), 711 (Prestations de service), 716 (Réduction sur ventes de production), 717 (Vente d’emballages récupérables), 718 (Autre production vendue).

Les comptes 706 et 716 ont un solde débiteur et sont soldés par les comptes principaux en fin de période.

Schématiquement, les comptes fonctionnent comme suit :



- (1) Facturation (toutes taxes comprises)
- (2) Paiements (totalité ou avances et acomptes)
- (3) Reversement ICA au receveur des impôts
- (4) Retours produits ou marchandises ou services déjà comptabilisés ou RRR
- (4') RRR
- (5) Pour solde des comptes 706 et 716
- (6) Pour solde des comptes 70 et 71 en fin de période.

#### Le compte 41 : Clients

En comptabilité, on appelle « clients » compte 41 du Plan Comptable Général Congolais, toute tierce personne physique ou morale, qui achète la production de l'entreprise, c'est-à-dire les biens physiques (marchandises ou produits fabriqués) et/ou les services produits et vendus par l'entreprise. Quiconque achète la production d'une entreprise est son client, qu'il achète au comptant ou à crédit, en petite ou grande quantité.

En général, le compte 41 est débiteur. Mais il n'est pas exclu de voir ce compte en fin de période avec un solde créditeur en cas des avances et acomptes versés par les clients à leurs fournisseurs qui ne s'exécuteront qu'après un laps de temps<sup>1</sup>.

Les avances et acomptes ont la nature de règlement partiel à valoir sur le montant de la somme due. En tout état de cause, ces opérations font naître des droits de nature opposée à ceux qui lient habituellement l'acheteur et le vendeur.

Paiement d'une avance ou d'un acompte à un fournisseur	Naissance d'un droit de créance de l'acheteur sur le vendeur	Comptabilisation dans un compte actif : Fournisseurs, Avances et acomptes versés sur commandes
Encaissement d'une avance ou d'un acompte d'un client	Naissance d'une obligation du vendeur au profit de l'acheteur	Comptabilisation dans un compte de passif : clients Avances et acomptes reçus sur commandes

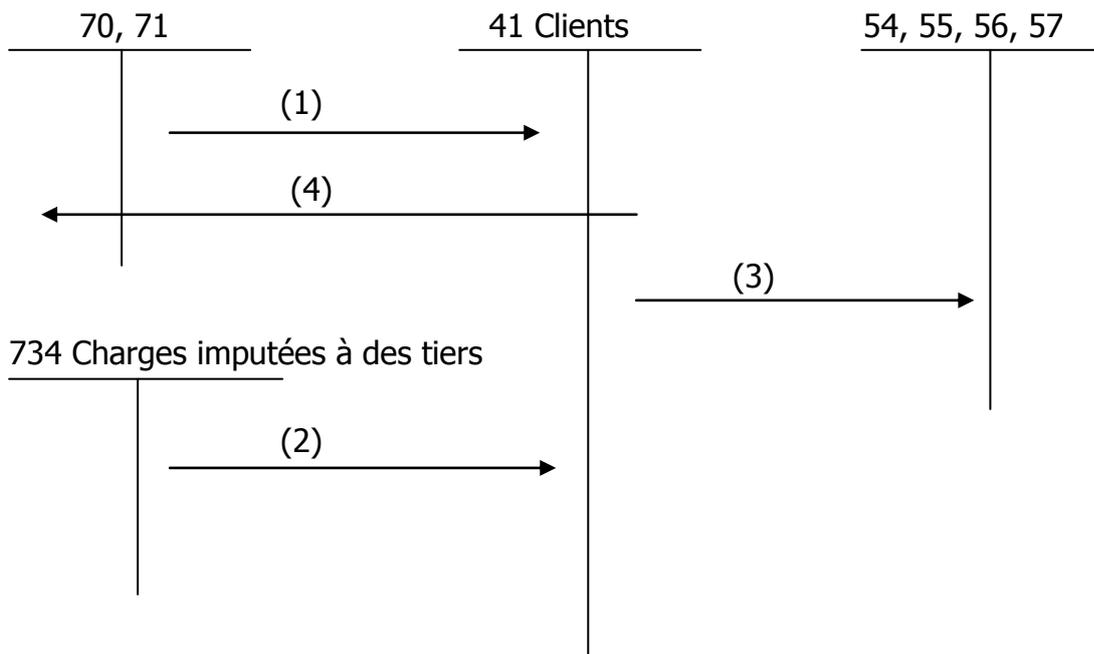
Les comptes repris dans la troisième colonne ont un fonctionnement contraire des comptes principaux : fournisseurs et clients et doivent figurer au bilan.

<sup>1</sup> FAYEL (A.) / PERROT CLET (D.), *op. cit.*, p. 120.

Le traitement comptable de ces opérations requiert donc, une attention particulière en raison de la nature juridique et des obligations qui leur sont applicables<sup>1</sup>.

Financièrement parlant, les créances réelles sont celles qui donneront lieu à l'entrée de la trésorerie. Les vraies dettes sont celles qui donneront lieu à la sortie de la trésorerie. Les avances et acomptes payés aux fournisseurs sont des créances de l'entreprise du point de vue juridique. Financièrement, ce sont de fausses créances parce qu'elles se solderont par une simple entrée en stocks. De la même manière, les avances et acomptes reçus des clients sont de vraies dettes juridiques, mais de fausses dettes financières parce qu'elles ne donneront pas lieu à une sortie de la trésorerie, mais à une simple sortie de stocks.

Le compte 41 est en relation directe avec les comptes 70 (marchandises) et 71 (productions vendues).



- (1) Facturation clients
- (2) Imputation des charges engagées pour compte clients à ces derniers
- (3) Paiements effectués par les clients à l'entreprise
- (4) Retours sur ventes, RRR.

<sup>1</sup> FAYEL (A.)/ PERROT CLET (D.), *op. cit.*, p. 452.

### Le compte 43 : Etat

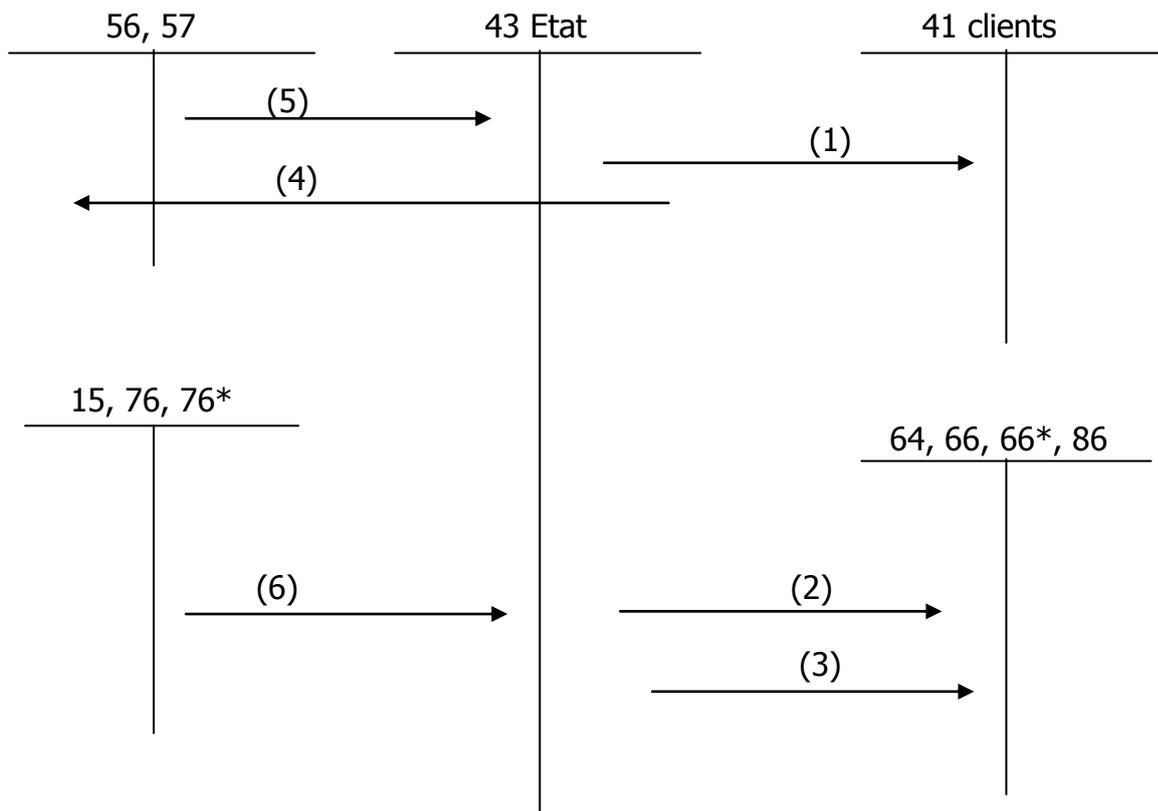
Enregistre toutes les opérations avec l'Etat et les autres entités publiques en tant qu'Etat, à l'exception des opérations d'achat et de vente où l'entité publique concernée sera considérée comme fournisseur (compte 40) ou client (compte 41).

Toutes les opérations concernant les impôts et taxes directs ou indirects, les acomptes provisionnels (ou précomptes BIC), versés à l'Etat pour les impôts et taxes futurs, les subventions d'équipement, d'exploitation ou hors exploitation à recevoir de l'Etat sont enregistrés dans ce compte.

Le solde sera créditeur pour le compte 43 qui enregistre les droits de l'Etat sur l'entreprise pour les impôts et taxes et débiteur pour les acomptes de provisions versées d'avance à l'Etat et les subventions à recevoir.

En définitive, le compte 43 est en rapport avec les comptes 66 (66\*) impôts et taxes d'exploitation (impôts et taxes hors exploitation), 86 impôts sur les revenus professionnels et locatifs, 70 ventes des marchandises et 71 production vendue.

Schématiquement ce compte fonctionne comme suit :



- (1) ICA/I sur ventes.
- (2) Impôts et taxes d'exploitation et hors exploitation et amendes à payer par l'entreprise.
- (3) Impôts et taxes sur les revenus professionnels et locatifs.
- (4) Paiements effectués en faveur de l'entreprise.
- (5) Acomptes provisionnels, acquittement des impôts et taxes.
- (6) Subventions d'équipement, d'exploitation ou hors exploitation à verser par l'Etat.

### TRAITEMENT FISCAL

Les opérations de vente font naître des droits en faveur du Trésor principalement l'impôt sur le chiffre d'affaires.

L'impôt sur le chiffre d'affaires à l'intérieur frappe les opérations de vente faites en République Démocratique du Congo pour la mise à la consommation sur le marché local de produits de fabrication locale (art. 9. 1° de l'Ordonnance-Loi n° 69/058 du 5 décembre 1969 telle que modifiée et complétée à ce jour en matière d'ICA). D'après le même article, sont assimilées à des ventes, les opérations d'échange de produits ou d'utilisation de produits après fabrication par le fabricant lui-même. Cet impôt frappe aussi les travaux immobiliers (9. 3°).

Il est assis, en ce qui concerne les services, sur le montant brut des factures, commissions, courtages, remises, intérêts, escomptes, agios, primes ou autres sommes quelle que soit leur dénomination, afférentes à la rétribution des services (art. 10. 1°) ; en ce qui concerne les fabrications, sur le montant brut des ventes (art. 10. 2°).

L'impôt est dû lorsque la marchandise est livrée par le fabricant ou que le service est rendu. Pour ce qui est des travaux immobiliers, la facturation de la tranche terminée ou, à défaut, le paiement de l'acompte afférent à l'avancement des travaux constitue le fait générateur.

Un fabricant est une personne physique ou morale dont l'activité consiste à créer un produit nouveau. Ces actes de production couvrent un ensemble d'activités dont la réalisation concourt à la fabrication ou au façonnage des produits avant leur mise en consommation.

Le façonnage consiste à faire subir au produit fabriqué une préparation en vue de l'adapter à l'usage final auquel il est destiné.

Par ailleurs, la Loi n° 008/03 du 13 mars 2003 a modifié l'Ordonnance-Loi n° 69/058 du 05 décembre 1969, en ce qui concerne les ventes, par l'adaptation des taux de l'ICA/I au Nouveau Tarif des droits et taxes à l'importation. La même Loi a introduit le principe de la déductibilité de l'ICA/I payé sur les consommations intermédiaires des entreprises de production.

La nouvelle structure des taux d'imposition en matière d'ICA à l'importation et à l'intérieur se présente comme suit :

- le taux de 3% sur
  - \* les biens d'équipement ;
  - \* les intrants agricoles et d'élevage ;
  - \* les machines automatiques pour traitement de l'information.
  
- le taux de 13% sur tous les autres produits.

Cette loi a le mérite de consacrer la déductibilité de l'ICA perçue à l'importation des matières premières et des biens intermédiaires sur le montant dû au titre de l'ICA à l'intérieur.

Ainsi donc, les entreprises transformatrices sont protégées contre les effets de cascade qu'entraîne l'application de l'ICA.

Cette déductibilité concerne aussi bien les entreprises de grande taille que les Petites et Moyennes Entreprises et les Petites et Moyennes Industries, en vue d'établir l'équité fiscale et renforcer leur compétitivité.

L'ICA de 3% due à l'importation n'est pas déductible.

En matière de ventes, l'enjeu majeur concerne l'atténuation du chiffre d'affaires. Celle-ci peut résulter de :

- l'omission des ventes au comptant ou même de certaines ventes à terme ;
- la dissimulation du montant réel de certaines ventes ;
- l'omission de recettes provenant, dans les industries de transformation, de la vente des résidus ou des sous-produits ;
- l'enregistrement au débit du compte ventes des retours fictifs des marchandises ou des ristournes exagérées ;
- des prélèvements des marchandises par le commerçant pour ses besoins personnels et ceux de sa famille.

**Section 2 : OBJECTIFS DE CONTRÔLE**

COMPTES CONCERNES	N° OBJECTIF	OBJET ET BASE LEGALE OU REGLEMENTAIRE
70 Ventes 71 Production vendue	03.01  03.02  03.03  03.04  03.05	Vérifier :  - les dates et les montants des loyers encaissés et la comptabilisation de l'impôt retenu à la source par le locataire ;  - les preuves de paiement de la déclaration pour l'impôt versé par le locataire et correspondant au point ci-haut ;  - que les loyers ainsi encaissés sont déduits du résultat fiscal ;  - que les revenus de toute location, services compris, sont imposables à l'impôt sur le bénéfice ;  - que les bases déclarées à l'impôt sur les revenus locatifs sont égales ou supérieures aux minima d'imposition (art. 2 al. 2 Loi n° 83/004 du 23 février 1983).
48 Provision pour dépréciation des comptes de la classe 4		Cfr Objectifs du compte 68 quant à la réintégration de la provision
54 Effets et Warrants à recevoir	03.06  03.07	S'assurer que :  - les effets à recevoir existent et sont la propriété de l'entreprise ;  - les effets sont émis à la suite des opérations d'achats ou de ventes initialement enregistrées aux comptes clients ou fournisseurs.
41. Clients	03.08  03.09  03.10	S'assurer que :  - le solde du compte collectif concorde avec le solde de la balance particulière des clients ;  - la nature d'opérations inscrites au débit et au crédit de ce compte est réelle ;  - les mouvements débiteurs sont tracés dans le journal ventes ;

	03.11	- pour toute imputation des créances irrécouvrables au compte 64, l'inexécution du jugement est établie.
43. Etat	03.12	Vérifier : - que le précompte retenu par l'entreprise redevable a été bien calculé et est porté au crédit de ce compte et qu'à l'échéance, il est normalement versé au compte du Receveur des impôts. Ce cas concerne les fabricants et producteurs locaux, les importateurs, les grossistes et demi-grossistes pour les ventes en gros et demi-gros qu'ils ont réalisées ;
	03.13	- la date de paiement de l'ICA à l'intérieur et la date de dépôt de la déclaration ;
	03.14	- la date de dépôt de la déclaration annuelle à l'impôt sur les revenus locatifs. L'échéance étant fixée au plus tard le 1 <sup>er</sup> février de l'année qui suit celle de la réalisation des revenus (art. 11 de la Loi n° 004/2003 du 13 mars 2003) ;
	03.15	- l'exactitude du taux de l'IRL appliqué.

### **Section 3 : TECHNIQUES DE VALIDATION**

Les techniques de validation relatives aux opérations liées aux ventes et créances d'exploitation sont :

- la validation sur la base des documents détenus par l'entreprise (factures de ventes, livres de sortie des marchandises, copie de lettres, relevés périodiques des banques, bandes enregistreuses dans les maisons où il existe des appareils à enregistrement automatique etc.) ;
- la validation par recoupement interne de l'information (rapprocher les copies de facture et les livres auxiliaires : s'assurer que chaque article du journal des ventes est justifié par une copie de facture ; pointer les factures et vérifier si toutes les factures ont bien été pointées ; s'assurer que le numérotage n'est pas discontinu ; remonter certaines factures jusqu'à la commande du client ; vérifier les totaux du journal de ventes ; etc.) ;
- la validation par confirmation extérieure (circularisation).

## **CHAPITRE 4 : OPERATIONS LIEES AUX DETTES ET CHARGES D'EXPLOITATION**

---

### **Section 1 : RAPPEL DES NOTIONS**

Dans le cadre de son exploitation en vue de la consommation de son objet social, l'entreprise a besoin d'acquérir des biens et services courants, en l'occurrence les marchandises, les matières premières, les fournitures, les emballages, les services connexes, etc., auprès de tiers, en vue de leur revente en l'état ou de leur transformation pour générer de nouveaux biens ou services. Il est à noter que ces transactions se font soit au comptant soit à crédit. C'est donc dans cette dernière hypothèse qu'on parle des achats à crédit ou dettes d'exploitation qui concernent principalement les fournisseurs. Les dettes qui en résultent sont comptabilisées dans le compte 40.

Dans un autre registre, l'entreprise effectue des dépenses pour son fonctionnement courant. Ces dépenses sont qualifiées de charges d'exploitation c'est-à-dire celles exposées pendant la période concernée en vue d'acquérir et de conserver le revenu. Ces dépenses sont comptabilisées dans les comptes 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68.

Typologiquement, les charges d'exploitation se subdivisent en consommations intermédiaires qui sont des dépenses exposées du fait de l'absorption dans le processus de production des biens et services acquis à l'extérieur de l'unité comptable (comptes 60, 61, 62, 63) et en composantes de la valeur ajoutée qui sont des charges exposées par l'entreprise pour rémunérer les facteurs de production (comptes 64, 65, 66, 67, 68).

Au regard de la loi comptable, les dettes d'exploitation sont des opérations du bilan qui ne doivent pas, en principe, grever le résultat de l'exercice ; à moins qu'elles soient fictives. Auquel cas, elles entraînent une surévaluation injustifiée du passif avec une incidence à la baisse du résultat comptable qui sert de base de calcul du résultat fiscal.

Par contre, les charges d'exploitation sont des éléments qui affectent en soustraction le résultat de l'exercice.

Au plan fiscal, la partie exagérée des dettes d'exploitation contractées entre deux entités dont l'une est située à l'étranger et qui ont un lien d'interdépendance, est ajoutée au bénéfice de l'exercice au regard des dispositions de l'art. 31 bis de l'O-L n° 69-009 du 10 février 1969 telle que modifiée et complétée à ce jour en matière d'ICR. De même, les dettes d'exploitation comptabilisées au débit d'un compte de charges au mépris de toute règle comptable, sont ajoutées au bénéfice de l'exercice (art. 31, 2° ICR). S'agissant des charges comptables d'exploitation, elles sont admises en déduction du résultat fiscal lorsqu'elles remplissent les conditions générales de déductibilité prévues à l'article 29 de O-L précitée.

En effet, l'article 29 susvisé stipule que les revenus sont imposables sur leur montant brut diminué des seules dépenses professionnelles faites, pendant la période imposable, en vue d'acquiescer et de conserver ces revenus.

Outre cette condition générale de déductibilité, la loi prévoit, pour certaines charges, le respect des conditions particulières édictées notamment aux articles 43, 43 bis, 43 ter, 44, 46 etc. de l'O-L pré-rappelée.

A cet effet, la doctrine administrative a dégagé et admis les principes cumulatifs de déductibilité ci-après qui résultent de la combinaison de divers articles y relatifs tant sur la déductibilité générale que particulière :

- être exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation ou se rattacher à la gestion courante de l'entreprise.

Ne sont donc pas déductibles, notamment, les dépenses qui ont bénéficié à l'exploitant individuel, aux associés, aux dirigeants, les libéralités, les dépenses afférentes à des biens meubles ou immeubles non affectés à l'exploitation ou non utilisés dans l'intérêt de l'entreprise ;

- Correspondre à des charges effectives et être appuyées de pièces justificatives.

A ce sujet, les charges doivent être comptabilisées et en plus, l'être sur base d'un soubassement requis ;

- Se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise. Ne sont donc pas déductibles, notamment, les dépenses qui se rapportent à l'entrée d'un nouvel élément dans l'actif immobilisé de l'entreprise telle que l'acquisition d'un immeuble ou d'un matériel, les dépenses qui entraînent normalement une augmentation de la valeur d'un élément d'actif immobilisé au bilan comme les grosses réparations ou les dépenses ayant pour contrepartie la disparition d'une dette au passif. Toutefois, le petit outillage est admis en charge pour sa totalité ;
- Etre comprises dans les charges de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées. Sont donc exclues, les charges qui se rapportent aux exercices futurs comme les charges comptabilisées d'avance, la partie des charges à étaler sur d'autres exercices, les charges incertaines du double point de vue du principe et du montant ;
- Etre évaluées selon la méthode appropriée, à savoir le coût moyen pondéré ou alors, sous certaines conditions, le LIFO, en ce qui concerne la comptabilisation dans les charges de la sortie des stocks des biens fongibles (cfr Circulaire Départementale n° 2170 du 18 juillet 1989) ;
- N'être pas exclues de la déductibilité par une disposition expresse de la loi, comme les charges énumérées aux articles 44 et 46 de l'O-L précitée.

S'agissant des charges engagées par une société de droit étranger c'est-à-dire celle constituée suivant la législation étrangère et ayant un établissement au Congo, les articles 72 et 73 en matière d'ICR excluent de la déductibilité des bénéfices imposables des charges ci-dessous :

- les frais généraux et frais d'administration du siège social du principal établissement ou de la direction générale se trouvant à l'étranger ;
- les frais exposés par la société étrangère n'ayant aucun lien avec l'établissement congolais.

## Section 2 : OBJECTIFS DE CONTROLE

COMPTES CONCERNES	N° OBJECTIF	OBJET ET BASE LEGALE OU REGLEMENTAIRE
61. Matières et fournitures consommées 62. Transports consommés 63 Autres services consommés 64. Charges et Pertes diverses 66. Impôts et Taxes	04-01  04-02  04-03  04-04  04-05  04-06  04-07  04-08  04-09	S'assurer :  - de la réalité des dettes d'exploitation sur le plan du principe et du montant ;  - que toutes les charges d'exploitation qui grèvent le résultat remplissent les conditions de déductibilité telles que définies dans la loi comptable et fiscale ;  - que les évaluations portées au débit des comptes 60 et 61 sont faites selon la méthode appropriée à savoir le coût moyen pondéré ou pour certains cas précis, le LIFO ;  - que les pertes comptabilisées sont appuyées de pièces justificatives authentiques dûment établies ;  - que seules les primes pour lesquelles la réalisation du risque couvert par l'assurance entraîne directement et par elle-même une diminution de l'actif net sont déductibles du résultat fiscal ;  - que les primes fictives que le propre assureur comptabiliserait en frais généraux sont réintégrées dans le bénéfice fiscal ;  - que le caractère exagéré de certaines charges (dons, libéralités ...) a été apprécié ;  - que pour les sociétés coopératives, les ristournes accordées après bilan et attribuées aux associés et non associés mais provenant des achats effectués par les non associés ont été réintégrées dans le bénéfice fiscal ;  - qu'ont été imposées à l'impôt mobilier, les redevances payées à l'occasion de :  * l'usage ou concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique ; * l'usage ou concession de l'usage d'un droit d'auteur sur les films cinématographiques ;

		<ul style="list-style-type: none"><li>* l'acquisition de l'information ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique (art. 13, 8° ICR) ;</li></ul>
	04-10	<ul style="list-style-type: none"><li>- que l'impôt mobilier de 20%, dû sur les revenus, est calculé sur les redevances nettes : les 30% des charges fixées forfaitairement sur les revenus bruts ont été pris en compte ;</li></ul>
	04-11	<ul style="list-style-type: none"><li>- que seuls sont déductibles du bénéfice fiscal :<ul style="list-style-type: none"><li>* les impôts réels ayant le caractère d'une charge d'exploitation et acquittés dans les délais, pour autant qu'ils n'aient pas été établis d'office ;</li><li>* la taxe de circulation routière ;</li><li>* la taxe spéciale d'incorporation de la plus-value de réévaluation au capital. (art 43, 8° et art. 2 A. M. n° 017/CAB/MIN/FIN/99) ;</li></ul></li></ul>
	04-12	<ul style="list-style-type: none"><li>- que les amendes judiciaires et administratives, les autres impôts non repris au point ci-dessus, les impôts ayant été établis d'office et les pénalités subséquentes ne sont pas déductibles du revenu imposable ;</li></ul>
	04-13	<ul style="list-style-type: none"><li>- que les pertes ou gains de change ne doivent être constatés (es) qu'au dénouement de l'opération qui a donné lieu à la constatation des dettes ou créances ;</li></ul>
	04-14	<ul style="list-style-type: none"><li>- que les différences de change non réalisées ne sont ni imposables à l'impôt professionnel, ni déductibles des revenus imposables ;</li></ul>
	04-15	<ul style="list-style-type: none"><li>- que la hauteur des différences de change non réalisées a été déterminée en :<ul style="list-style-type: none"><li>* prenant connaissance de la justification des comptes (16, 17, 26, 27, 40, 41, 46, 50, 51, 56, 57) concernés à fin période dans le but de saisir les soldes des montants en devises ;</li><li>* considérant le taux auquel les opérations ont été comptabilisées (date de l'opération et non de la clôture) ;</li><li>* calculant la différence de change entre la valorisation de ces soldes telle qu'elle résulte de la comptabilité et la nouvelle valeur calculée à partir du taux de la date de l'opération ;</li></ul></li></ul>

	04-16	- que cette différence de change non réalisée est retracée, en contrepartie dans les livres comptables aux comptes respectifs (47.6 Différence de conversion - Actif ou Différence de conversion - passif). Sinon, la différence de change ainsi comptabilisée en produit ou en charge n'est pas justifiée au plan fiscal et sa correction s'impose au niveau de la détermination du résultat fiscal.
68. Dotations aux provisions	04-17	Vérifier que les provisions pour reconstitution des gisements miniers sont bien calculées et déductibles des bénéfices imposables.

### **Section 3 : TECHNIQUES DE VALIDATION**

L'examen des dettes et charges d'exploitation fait recours aux tests de cohérence des soldes<sup>1</sup> combinés aux techniques de validation sur la base des documents détenus par l'entreprise<sup>2</sup> et de validation par confirmation extérieure<sup>1</sup>.

- 
- <sup>1</sup> - refaire les additions pour corriger les erreurs d'addition ;  
- refaire les imputations pour corriger les erreurs d'imputation ;  
- vérifier les reports pour corriger les erreurs de report d'une page à l'autre, du journal général au grand livre, du grand livre à la balance, etc.

Contrôle indiciaire : rechercher des faits qui peuvent constituer l'indice d'une irrégularité comptable :

- variation notable des pourcentages de bénéfice brut d'un exercice à l'autre ou d'une entreprise à une autre de même nature ;
- variation des pourcentages des charges d'exploitation d'un mois à l'autre ;
- compte « fournisseur » débiteur ;

- <sup>2</sup> Ils doivent être probants, authentiques, non utilisés en double emploi, avec un montant exact imputé au compte convenable et non soustraits.

Ce contrôle consiste à :

- rejeter tout document n'ayant pas un caractère probant (facture établie sur papier libre et ne portant pas un cachet du fournisseur, facture pro forma, devis, etc.) ;
- rejeter les pièces justificatives d'ordre interne lorsque les pièces externes contredisent celles-ci ;
- rejeter les documents falsifiés (grattage, surcharge, altération des chiffres, confection de fausses pièces justificatives, rectification du millésime, utilisation répétée des pièces non datées, production des factures avec un montant inexact, ...).
- viser les pièces comptables au moment du contrôle pour éviter que les mêmes pièces soient présentées une deuxième fois.

## **CHAPITRE 5 : OPERATIONS LIEES AUX VALEURS D'EXPLOITATION**

---

### **Section 1 : RAPPEL DES NOTIONS**

#### 5.1.1. DEFINITION DES CONCEPTS

Par valeurs d'exploitation, il y a lieu d'entendre, tous les biens physiques et valeurs qui sont la propriété d'une entreprise, qu'elle peut acquérir de l'extérieur ou fabriquer elle-même et garder dans ses magasins, non pour les conserver d'une manière durable, mais dans le but de les échanger ou de les consommer dans un bref délai en vue de réaliser son objet social.

Les comptes suivants font partie des valeurs d'exploitation : 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38.

Ces comptes enregistrent les opérations concernant les stocks de l'agent économique.

Les stocks sont classés, d'une part, en fonction de leur utilisation dans l'entreprise (marchandises destinées à la revente en l'état, matières et fournitures destinées à la production) et, d'autre part, en fonction de leur niveau d'achèvement dans le processus de production (produits ou travaux en cours, produits semi-ouvrés, produits finis). Ces derniers sont évalués au coût de production.

---

<sup>1</sup> Le droit de communication que détient l'Administration fiscale permet au contrôleur d'avoir à sa disposition des renseignements divers puisés dans les différentes entreprises ou administrations qui sont en rapport avec l'entreprise vérifiée.

Ces renseignements sont recueillis par les services chargés de rechercher et recouper soit systématiquement, au cours d'investigations des agents de ces services, soit spécialement à la demande du contrôleur.

Les recoupements obtenus sont rapprochés des données de la comptabilité.

Par coût de production, on entend tout ce qu'ont coûté les produits semi-ouvrés ou finis ou les services créés par l'agent économique c'est-à-dire le coût d'achat majoré de toutes charges directes ou indirectes de production jusqu'au stade qui précède immédiatement celui de la vente.

#### 5.1.2. REGLES D'EVALUATION DES VALEURS D'EXPLOITATION

Cette classe de comptes pose généralement des problèmes d'évaluation et de quantification.

En ce qui concerne l'évaluation des valeurs d'exploitation, le PCGC établit la distinction selon que l'agent économique tient un inventaire permanent ou un inventaire intermittent.

##### Valorisation des entrées en stock

- Pour les marchandises, matières et fournitures, au prix d'achat majoré des frais accessoires d'achat s'ils existent (coût direct d'achat), sous déduction des ristournes, rabais et remises obtenus des fournisseurs lorsque leur affectation aux stocks est possible ;
- Pour les déchets et rebuts, au cours du marché au jour de l'entrée en stock (pour les déchets et rebuts qui n'ont pas de marché), sous déduction, dans les deux cas, d'une décote représentant les frais de distribution ;
- Pour les produits semi – ouvrés et produits finis, au coût de production ;
- Pour les produits ou travaux en cours, au coût de production de ces produits ou travaux au jour de l'inventaire ;
- Pour les emballages commerciaux, comme les fournitures, s'ils sont achetés ; comme les produits, s'ils sont fabriqués par l'agent économique.

##### Valorisation des sorties de stock

- S'il s'agit de corps certains, à leur coût d'entrée, majoré éventuellement des frais réels d'entreposage si l'agent économique a valorisé le coût d'entrée de ces frais ;
- S'il s'agit de biens fongibles, selon l'une des trois méthodes suivantes :

1. Au coût unitaire moyen pondéré des stocks au moment de la sortie, multiplié par le nombre d'objets ou la quantité sortie (coût unitaire moyen pondéré effectif) ;
2. Méthode de l'épuisement des stocks (FIFO) : première entrée, première sortie ;
3. Méthode de l'épuisement de lots (LIFO) : dernière entrée, première sortie.

Lorsque l'agent économique ne tient pas d'inventaire permanent, il peut évaluer ses stocks au coût unitaire moyen pondéré déterminé comme suit :

$$\frac{\text{Valeur des stocks au début de la période} + \text{coût des achats de la période}}{\text{Quantités en stock au début de la période} + \text{quantités achetées pendant la période}}$$

Toutefois, la valeur ainsi déterminée ne doit pas trop s'écarter de la valeur résultant de l'application de principe défini par l'inventaire permanent et les sorties au coût moyen. En particulier, la formule n'est plus applicable, pour telle ou telle catégorie de stock, dans le cas d'épuisement total du stock de cette catégorie au cours de l'exercice. La valeur à appliquer est alors le coût moyen des entrées depuis la dernière annulation du stock.

Il y a lieu de signaler que parmi les trois méthodes d'évaluation des sorties de stocks de biens fongibles autorisées par le plan comptable général congolais, celle du coût unitaire moyen pondéré effectif paraît la mieux indiquée.

Quant aux autres méthodes, c'est-à-dire celle de l'épuisement des stocks et celle de l'épuisement des lots, elles sont non appropriées.

En effet, la méthode de l'épuisement des lots (dernière entrée - première sortie) conduit à une sous-évaluation systématique des stocks d'inventaire ou une surévaluation des stocks consommés.

Afin de remédier à une telle situation préjudiciable au Trésor Public, la Circulaire départementale n° 2170 du 18 juillet 1989 précise le contenu de certaines dispositions relatives à l'évaluation des sorties de stocks.

En effet, pour l'Administration fiscale, la méthode d'évaluation doit correspondre aux réalités d'exploitation, c'est-à-dire celle qui fournit, selon les circonstances, la meilleure traduction du flux des marchandises. C'est ainsi que lorsqu'un silo de blé se remplit par le haut et se vide par le bas, le flux correspond à la méthode FIFO ; si au contraire, il se remplit par le haut et se vide par le haut, le flux correspond à la méthode LIFO.

Il s'ensuit qu'il ne pourrait être admis qu'une entreprise vendant des produits ou des marchandises qui ne peuvent être différenciés suivant la date de leur acquisition ou de leur fabrication considère systématiquement et sans être en mesure d'en justifier, d'une part, comme sortis, les articles achetés ou fabriqués le plus récemment et dont le prix de revient est le plus élevé, d'autre part, comme restant en stock, les articles les plus anciens et d'un prix de revient plus faible.

### 5.1.3. REGLES DE COMPTABILISATION DES VALEURS D'EXPLOITATION

En inventaire permanent (méthode de tenue de compte où le stock peut être connu à tout moment), les comptes 30, 31, 32, 33 et 34 sont débités du coût d'achat des marchandises acquises, du coût direct d'achat des matières et fournitures acquises, des emballages acquis par l'agent économique, du coût de production des produits semi-ouvrés ou des produits finis en stock par le crédit du compte 40 fournisseurs, du compte financier, du compte 39 Achats, du compte 37 Frais accessoires d'achat ou du compte 72 production stockée suivant qu'il s'agit des marchandises, matières et fournitures, des emballages commerciaux, des produits semi-ouvrés ou des produits finis.

Ils sont crédités, à la date de facturation, du coût des marchandises vendues (sorties de stocks), du montant des sorties des matières et fournitures, du coût des produits semi-ouvrés sortis du stock et du coût de production des produits finis sortis du stock par le débit du compte 60 stocks vendus, du compte 61 matières et fournitures, du compte 72 production stockée suivant qu'il s'agit des marchandises, des matières et fournitures, des emballages commerciaux, des produits semi-ouvrés ou des produits finis.

En inventaire intermittent (en fin de période), ils sont débités du montant du stock final déterminé lors de l'inventaire, de la valeur des emballages commerciaux en stock à la clôture de la période par le crédit du compte 60 stocks vendus, du compte 61, du compte 72 suivant qu'il s'agit des marchandises, des matières et fournitures, des emballages commerciaux, des produits semi-ouvrés ou des produits finis.

Ils sont crédités du montant du stock initial par le débit du compte 60, du compte 61 ou le compte 72 selon le cas.

En fin de période, le compte 37 Frais accessoires d'achat est soldé par le compte 39 Achats ou directement par les comptes 60 Stocks vendus ou 61 Matières et fournitures consommées.

Quant au compte 39 Achats, il est soldé, en fin de période, par le débit du compte 60 Stocks vendus ou 61 Matières et fournitures consommées.

**Section 2 : OBJECTIFS DE CONTRÔLE**

COMPTES CONCERNES	N° OBJECTIFS	OBJET ET BASE LEGALE OU REGLEMENTAIRE
30. Marchandises 31. Matières et fournitures 32. Emballages commerciaux 33. Produits semi-ouvrés 34. Produits finis 35. Produits et travaux en cours	05-01	S'assurer que : - un inventaire est effectué en fin d'année et qu'il est exact et repris dans la situation comptable ;
	05-02	- la valorisation du stock en fin d'exercice est correcte ;
	05-03	- seules les marchandises ou matières appartenant à l'entreprise sont comptabilisées en stock ;
	05-04	- l'équation du stock est équilibrée ;
	05-05	- les diverses entrées sont comptabilisées à leur prix d'achat, y compris les frais d'achat ;
	05-06	- les stocks sont évalués conformément aux principes comptables généralement admis et selon une méthode constante ;
	05-07	- les sorties pour utilisation personnelle sont portées au débit des comptes des intéressés (Art. 46, 1° ICR) ;
	05-08	- la comptabilisation des écarts enregistrés lors de l'inventaire est régulière ;
	05-09	- les pertes des marchandises ou des matières sont appuyées de pièces justificatives ;
	05-10	- les bonis et malis sur emballages sont bien évalués et comptabilisés ;
	05-11	- les quantités produites par rapport aux matières premières réellement consommées ont été appréciées ;
	05-12	- les mouvements débiteurs et créditeurs du compte 34 sont transcrits, in extenso, au compte 72 ;
	05-13	- les déchets et rebuts sont évalués au cours du marché et que la comptabilisation de leurs produits est régulière ;

	05-14	- la comptabilisation des encours à la fin du mois tient compte de l'ensemble des charges directes et indirectes de production comptabilisées, à l'exclusion des frais sans lien avec l'exploitation et des charges supplétives (rémunération du capital investi par exemple).
36 Stocks a l'extérieur	05-15	- S'assurer de la nature de mouvements enregistrés : stocks en transit, en cours de route ou détenus par des tiers mais appartenant à l'entreprise ;
	05-16	- Vérifier que la comptabilisation du stock à l'extérieur au débit des comptes 30, 31 et 32 est régulière.
37 Frais d'achats	05-17	- Vérifier que les frais d'achats comptabilisés correspondent aux achats réellement effectués et comptabilisés. Il en est de même du précompte BIC.
	05-18	- Reconstituer la valeur en douane des marchandises à partir de l'ICA à l'importation ou du précompte BIC supporté par l'importateur et s'assurer que cette valeur figure bien dans le compte de stock.
	05-19	- Vérifier que les frais d'achat sont réellement engagés et proportionnés à la valeur des marchandises ou matières en stock (frais de douane et valeur CIF).
38 Provisions pour dépréciation	05-20	Vérifier (s'assurer) que :
	05-21	- la provision constituée est correcte et exacte ;
	05-22	- la dépréciation du bien est effective ; - les provisions sont réintégrées dans le bénéfice fiscal, excepté celles pour reconstitution des gisements miniers (art 46, 6°ICR).
39 Achats	05-23	- recouper les achats aux mouvements des comptes fournisseurs, banques, etc. tels que figurant aux comptes tenus par les intéressés.

### **Section 3 : TECHNIQUES DE VALIDATION**

Les techniques suivantes sont recommandées pour l'examen des valeurs d'exploitation :

- la validation sur la base des documents détenus par l'entreprise ;
- la validation par confirmation extérieure ;
- la validation par recoupement interne de l'information ;
- la validation par inspection physique.

## **CHAPITRE 6 : OPERATIONS LIEES AUX CHARGES DU PERSONNEL**

---

### **Section 1 : RAPPEL DES NOTIONS**

Les charges du personnel comprennent les frais exposés pour la rémunération du personnel et les charges sociales obligatoires qui s'y rattachent.

Pour mieux aborder le contrôle de ces charges, il est souhaitable de maîtriser au préalable les concepts qui accompagnent son application.

#### **6.1.1. REMUNERATIONS**

Conformément aux dispositions de l'article 47 de l'Ordonnance-Loi n°69-009 du 10 février 1969 telle que modifiée et complétée à ce jour, en matière d'Impôts Cédulaires sur les Revenus, les rémunérations des personnes rétribuées par un tiers, de droit public ou de droit privé, sans être liées par un contrat d'entreprise ainsi que celles des associés actifs dans les sociétés autres que par actions comprennent notamment :

- les traitements, les salaires, les émoluments, les indemnités qui ne représentent pas le remboursement de dépenses professionnelles effectives, les gratifications, primes et toutes autres rétributions fixes ou variables, quelle que soit leur qualification ;
- les traitements des administrateurs, gérants, commissaires, liquidateurs des sociétés, gouverneurs, régents, censeurs et toutes personnes exerçant des fonctions analogues ;
- les traitements et jetons de présence des présidents-délégués généraux, des administrateurs et commissaires des entreprises publiques et sociétés d'économie mixte ;
- les traitements, salaires et avantages octroyés aux membres des institutions publiques et aux agents de carrière des services publics ;

- les traitements, salaires et avantages accordés aux membres des cabinets politiques ;
- les pensions de toute nature, quelles que soient les circonstances ou les modalités qui en conditionnent l'octroi, ainsi que les sommes payées par l'employeur ou le mandant, contractuellement ou non par suite de cessation de travail ou de rupture de contrat d'emploi ou de louage de service ;
- la rémunération que l'exploitant d'une entreprise individuelle s'attribue ou attribue aux membres de sa famille pour leur travail.

Il conviendrait de noter, par ailleurs, que les avantages en nature sont ajoutés aux rémunérations pour leur valeur réelle. Aussi, les dépenses relatives à la main d'œuvre occasionnelle sont-elles constitutives des rémunérations versées.

#### 6.1.2. CHARGES SOCIALES

Les charges sociales comprennent les allocations familiales, les pensions, les frais médicaux, les prestations funéraires, les indemnités compensatoires de logement et de transport, etc.

#### 6.1.3. PARTICULARITES COMPTABLES

Dans l'hypothèse où la comptabilité de l'entreprise est élaborée dans le strict respect des normes, toutes les charges engagées en faveur du personnel sont enregistrées dans le seul compte approprié prévu par le Plan Comptable Général Congolais : 65 « charges du personnel ».

Les comptes comptables de la contrepartie sont :

- le compte 42 « Personnel » : Ce compte enregistre le salaire net à payer, après déduction de toutes les retenues sur les salaires
- le compte 43 « Etat » : Il enregistre l'Impôt Professionnel dû sur les Rémunérations payées ou mises à disposition au cours de la période concernée
- le compte 46 « Débiteurs divers » : Il enregistre la quote-part patronale de l'INSS qui est de 4%

Dans les autres cas, il est possible de rencontrer une comptabilité où les dépenses relatives au personnel sont saupoudrées dans différents comptes de charges d'exploitation selon l'objet de la dépense engagée.

A titre illustratif, il est relevé quelques exemples ci-après :

N°	Nature de la dépense engagée en faveur du personnel	Compte de charge utilisé	Compte de charge approprié
1	Colis d'assortiment des biens commercialisés par l'entreprise	60 ou 61	65
2	Factures d'eau et électricité payées au profit des cadres de l'entreprise	Compte 61	65
3	Loyers payés en faveur du personnel	Compte 63	65
4	Assurances payées pour les véhicules privés du personnel	Compte 64	65
5	Perte de change résultant du transfert à l'étranger des salaires des expatriés	Compte 64	65

#### 6.1.4. REGLES FISCALES PARTICULIERES

Le traitement des dépenses exposées en faveur du personnel intéresse trois types d'Impôts sur les revenus, à savoir : l'Impôt Professionnel sur les Rémunérations (IPR), l'Impôt Exceptionnel sur les Rémunérations du personnel Expatrié (IERE) et l'Impôt sur les Bénéfices et Profits (IBP).

Il est rappelé ci-dessous quelques règles fiscales particulières sur chacun de ces types d'impôts, lesquelles règles relèvent des Ordonnances-Lois n° 69-009 du 10 février 1969 et n° 69-007 du 10 février 1969, telles que modifiées et complétées à ce jour, en matière respectivement d'Impôts Cédulaires sur les revenus et d'Impôt Exceptionnel sur les Rémunérations du personnel Expatrié.

##### **a. Pour l'Impôt Professionnel sur les Rémunérations (IPR) :**

*(se référer à l'Ordonnance-Loi n° 69-009 du 10 février 1969, telle que modifiée et complétée à ce jour en matière d'Impôts Cédulaires sur les revenus)*

- les revenus salariaux supportent l'impôt au moment même de leur paiement ou de leur attribution (article 76) ;

- pour la liquidation de cet impôt, il est appliqué un barème à taux progressifs par tranche de revenus, avec un plafonnement d'impôt à 30% de la base imposable (confère les articles 84 à 87 pour l'application des autres taux notamment 10%, 20% et 15%) ;
- les cotisations prévues aux articles 50 et 51 du texte précité, notamment les cotisations au titre de quote-part ouvrière de 3,5% sur le traitement brut, sont déductibles pour le calcul du revenu imposable à l'IPR ;
- les indemnités compensatoires de logement ne peuvent excéder 30% du traitement brut imposable défini à l'article 47 du texte pré-rappelé. La part excédentaire est traitée comme un complément de salaire et donc imposable à l'IPR ;
- les indemnités de transport doivent être payées selon les taux légaux (article 48). La part excédentaire est traitée comme un complément de salaire et donc imposable à l'IPR ;
- les frais médicaux excédentaires sont traités comme un complément de salaire (article 48).

**b. Pour l'Impôt Exceptionnel sur les Rémunérations du personnel Expatrié (IERE):**

*(se référer à l'Ordonnance-Loi n° 69-007 du 10 février 1969, telle que modifiée et complétée à ce jour en matière d'Impôts Cédulaires sur les revenus)*

- conformément à l'article 6 du texte ci-dessus référencé, le taux de liquidation de l'IERE est de 25% ;
- les dispositions d'IPR susmentionnées s'appliquent mutatis mutandis à l'IERE.

**c. Pour l'Impôt sur les Bénéfices et Profits (IBP) :**

*(se référer à l'Ordonnance-Loi n° 69-009 du 10 février 1969, telle que modifiée et complétée à ce jour en matière d'Impôts Cédulaires sur les revenus)*

- les dépenses exposées en faveur du personnel constituent des charges d'exploitation et donc déductibles des bénéfices imposables dans les limites des conditions générales de déductibilité des charges professionnelles (article 43, 3°) ;

- selon la disposition précitée, les avantages en nature sont déductibles à condition qu'ils aient supporté l'IPR ;
- les frais médicaux sont déductibles pour autant qu'ils n'aient pas été jugés exagérés et qu'ils aient été payés effectivement (article 44 in fine).

## Section 2 : **OBJECTIFS DE CONTROLE**

Les objectifs de contrôle sur place sont variables selon que l'on effectue un contrôle d'IPR et IERE ou d'IBP.

Ainsi, les actions mises œuvre sont essentiellement orientées, pour le contrôle de l'IPR et IERE, vers la reconstitution des bases imposables, pendant que celles destinées au contrôle de l'IBP, le sont vers la validation du solde et l'examen du respect des principes de déductibilité des charges sur les bénéfices.

### 6.2.1. LORS DU CONTROLE D'IPR ET IERE

N°	OBJECTIFS
	<i><b>S'assurer que :</b></i>
06-01	- la totalité des rémunérations dues au personnel sont enregistrées dans le compte 65 « Charges du personnel » ;
06-02	- les effectifs des nationaux et expatriés déclarés sont corrects ;
06-03	- le calcul de la base imposable et l'application du barème sont faits conformément aux prescrits de la loi (notamment l'imposition à l'IPR des jetons de présence et des traitements des mandataires sociaux) ;
06-04	- la relation entre les différents comptes intervenant dans la comptabilisation de paie est cohérente ;
06-05	- la base imposable est correctement déterminée.

### 6.2.2. LORS DU CONTROLE D'IBP

N°	OBJECTIFS
	<i><b>S'assurer que :</b></i>
06-06	toutes les dépenses répondent aux conditions générales d'admission des charges en déduction des bénéfices et profits ;
06-07	les avantages en nature ont été imposés à l'IPR

### **Section 3 : TECHNIQUES DE VALIDATION**

#### 6.3.1. LORS DU CONTROLE DE L'IPR ET IERE

N° OBJECTIF	TECHNIQUES DE VALIDATION CORRESPONDANTES	TEST INDICATIF A UTILISER
		<u>Procéder à</u>
06-01	Validation sur la base des documents détenus par l'entreprise et examen de cohérence	<ul style="list-style-type: none"> <li>- une revue des libellés puis de quelques pièces de base des opérations enregistrées dans les comptes 60 à 64 au travers le grand-livre ou les extraits des comptes du grand-livre ;</li> <li>- un recensement de tous les avantages conventionnels reconnus au personnel ;</li> <li>- un examen des contrats de travail des cadres au bénéfice desquels sont alloués des avantages extra-conventionnels ;</li> <li>- une comparaison entre les coupons d'acquittement des salaires appuyant la comptabilisation mensuelle des salaires nets à payer au compte 42 et les salaires nets repris sur les fiches de paie du mois correspondant.</li> </ul>
06-02	validation sur la base des informations circularisées et examen de cohérence	<ul style="list-style-type: none"> <li>- une comparaison entre les déclarations de la Direction Générale de Migration sur les expatriés oeuvrant en RDC et le nombre d'expatriés déclarés par l'entreprise ;</li> <li>- une traçabilité des effectifs en rapprochant les effectifs existants aux recrutements effectués et licenciements ou démissions connus.</li> </ul>
06-03	Validation par recoupement interne de l'information et examen de cohérence	<ul style="list-style-type: none"> <li>- un nouveau calcul de la base imposable et de l'impôt correspondant partant de quelques fiches de paie échantillonnées au hasard ;</li> <li>- un examen des reports successifs de ces informations dans les états condensés puis sur la déclaration de la période concernée.</li> </ul>
06-04	Idem que 3	<ul style="list-style-type: none"> <li>- une reconstitution de la base imposable au titre d'IPR et IERE, par catégorie de personnel, partant de la cotisation de l'INSS payée sachant que les modes de calcul de la base imposable est la même.</li> </ul>

06-05	Idem que 3	<ul style="list-style-type: none"> <li>- une reconstitution du traitement brut par un regroupement de tous les éléments de rémunérations identifiés ;</li> <li>- la déduction des cotisations admises en déduction du traitement brut afin de déterminer la base imposable ;</li> <li>- une comparaison de la base imposable reconstituée à la base imposable déclarée, pour en dégager la part non déclarée.</li> </ul>
-------	------------	--

### 6.3.2. LORS DU CONTROLE D'IBP

N° OBJECTIF	TECHNIQUES DE VALIDATION CORRESPONDANTES	TEST INDICATIF A UTILISER
		<u>Procéder à</u>
06-06	Validation sur la base des documents détenus par l'entreprise à travers l'examen de conformité	<ul style="list-style-type: none"> <li>- l'examen de l'exercice de rattachement de la rémunération comptabilisée;</li> <li>- l'examen des charges sociales réellement payées par l'entreprise en faveur de son personnel ;</li> <li>- l'examen du caractère exagéré de ces charges.</li> </ul>
06-07	Validation par recoupement interne de l'information	<ul style="list-style-type: none"> <li>- une comparaison avec les informations relatives aux avantages en nature renseignées dans le relevé annuel des rémunérations.</li> </ul>

## **CHAPITRE 7 : OPERATIONS LIEES AUX INVESTISSEMENTS D'EXPLOITATION**

---

### **Section 1 : RAPPEL DES NOTIONS**

Les investissements d'exploitation se rapportent à tous les moyens en terme de bâtiments, terrains, concessions, matériels, machines et autres biens d'équipement dont l'entreprise a besoin pour son exploitation. Ces moyens font partie de l'actif immobilisé.

Par rapport à l'enregistrement comptable, on distingue les principales masses ci-après comme faisant partie des investissements d'exploitation, hormis les titres, prêts et autres créances :

a) les valeurs incorporelles immobilisées :

Elles se composent des frais immobilisés (frais de 1<sup>er</sup> établissement, frais de recherche et de développement que l'entreprise souhaite étaler sur plusieurs années), brevets, licences, modèles, dessins, droits de concession sur terrain, etc.

Ce compte enregistre les valeurs incorporelles ou en cours de formation qui sont destinées à être utilisées par l'entreprise d'une manière durable.

b) les terrains

c) les autres immobilisations corporelles :

Ce compte enregistre les autres immobilisations telles que les immeubles non résidentiels, immeubles de rapport, les autres constructions, matériel de transport, mobilier, machines, etc.

d) les immobilisations corporelles en cours :

On appelle immobilisations corporelles en cours, toutes les immobilisations en cours de construction ou de production, non encore terminées pour être mises en exploitation à la clôture de l'exercice.

Du point de vue de leur origine, les immobilisations en cours se répartissent en trois groupes :

- celles qui sont créées par l'entreprise elle-même par ses moyens propres ;
- celles acquises à l'extérieur et qui font l'objet des livraisons partielles ;
- celles qui résultent des travaux de plus ou moins longue durée confiés à des tiers à qui l'entreprise verse des avances avant la fin des travaux.

e) les avances et acomptes sur commandes d'immobilisations en cours :

Lorsque les travaux de création ou de production des immobilisés sont confiés à des tiers, le Plan Comptable Général Congolais prescrit l'enregistrement des avances et acomptes sur commande de ces biens au compte 24 Avances et acomptes sur commandes d'immobilisations en cours.

A l'achèvement des travaux, l'entreprise paie le solde de la facture au fournisseur. À la livraison, le montant est reversé au compte correspondant à l'immobilisé acquis.

Se conformant à l'agencement modulaire de la démarche du contrôleur, dans le cadre de ce guide, les titres et valeurs engagées à plus d'un an ainsi que des prêts et autres créances à long et moyen terme, quoique constitutifs des valeurs immobilisées, seront abordés dans des chapitres spécifiques leur réservés.

Le contrôle de la déclaration sous l'aspect investissements d'exploitation soulève trois types de problèmes, à savoir : leur évaluation, le calcul des dotations aux amortissements et la détermination de la plus-value de réévaluation.

#### 7.1.1. REGLES D'EVALUATION

Conformément aux dispositions de l'article 43 ter B de l'Ordonnance-Loi n° 69/009 du 10 février 1969, telle que modifiée et complétée à ce jour en matière d'Impôts Cédulaires sur les Revenus, lesquelles dispositions sont largement inspirées par le Droit Comptable congolais, les immobilisations sont inscrites en comptabilité :

- au coût d'acquisition, c'est-à-dire du prix d'achat majoré des frais accessoires nécessaires à la mise en état d'utilisation du bien, pour les immobilisations acquises à titre onéreux par l'entreprise ;
- à la valeur vénale, pour les immobilisations acquises à titre gratuit ;
- à la valeur d'apport, pour les immobilisations apportées à l'entreprise par des tiers ;
- au coût d'acquisition des matières ou fournitures consommées, augmenté de toutes les charges directes ou indirectes de production, à l'exclusion des frais financiers, pour les immobilisations créées par l'entreprise.

### 7.1.2. AMORTISSEMENTS

Parmi les systèmes d'amortissement admis dans la législation fiscale congolaise, il est relevé : l'amortissement constant ou linéaire, principalement appliqué, l'amortissement dégressif et l'amortissement exceptionnel.

Pour être admis en charge et déductible des bénéfiques, l'amortissement est soumis à quatre conditions cumulatives ci-après, prévues par les dispositions de l'Ordonnance-Loi précitée :

- \* être pratiqué sur des immobilisations figurant à l'actif de l'entreprise et effectivement soumises à dépréciation ;
- \* être pratiqué sur la base et dans la limite de la valeur d'origine des biens ou, le cas échéant, de leur valeur réévaluée ; il cesse à partir du moment où le total des annuités atteint le montant de cette valeur. Le montant de la dépréciation subie au cours de chaque exercice se calcule au moyen d'un taux d'amortissement fixé d'après la durée normale d'utilisation déterminée selon les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation ;
- \* être effectivement pratiqué en comptabilité et figurer sur le tableau des amortissements prévu à l'article 99.

En principe, la durée de l'amortissement d'un élément donné a pour point de départ, la date d'entrée de cet élément dans l'actif. Toutefois, les éléments acquis, mais non encore mis en service ne peuvent donner lieu à amortissement.

Le calcul de la première annuité se décompte à partir du premier jour du mois de mise en service du bien considéré. La mise en service doit s'entendre de l'installation du bien dans l'entreprise ou de la livraison effective lorsque l'immobilisation ne nécessite pas d'installation.

Les taux communément admis sont les suivants :

- immeubles bâtis : 2 à 5 % selon les matériaux utilisés (exemple : 2 % pour les immeubles en pierres de taille ou en béton, 5% pour les constructions en matériaux légers) ;
- matériel et outillage : 10 % ;
- mobilier : 10 % ;
- matériel roulant : 20 à 25 % selon les conditions d'utilisation ;
- agencements, installations : 10 %.

a) système d'amortissement dégressif (*confère les articles 43 ter C à ter I de l'Ordonnance-Loi pré-rappelée*)

Les biens dont la durée normale d'utilisation est supérieure à quatre ans ou inférieure à vingt ans sont seuls susceptibles d'être amortis suivant le système d'amortissement dégressif.

Les immobilisations incorporelles sont exclues du système d'amortissement dégressif ainsi que les biens corporels déjà usagés lors de leur acquisition.

Pour les modalités de calcul de l'amortissement dégressif, le taux de l'amortissement dégressif s'obtient en multipliant le taux de l'amortissement linéaire normalement applicable à l'élément considéré par un coefficient qui varie selon la durée normale d'utilisation de cet élément.

Le coefficient applicable au taux de l'amortissement linéaire pour obtenir le taux de l'amortissement dégressif est, pour chaque immobilisation, fixé à :

- 2 si la durée normale d'utilisation est de quatre ans ;
- 2,5 si la durée normale d'utilisation est de cinq ou six ans ;
- 3 si la durée normale d'utilisation est supérieure à six ans.

La première annuité d'amortissement est déterminée en appliquant le taux approprié à la valeur d'origine de l'élément. Elle doit être éventuellement réduite en fonction du rapport existant entre, d'une part, la durée de la période allant du premier jour du mois de mise en service ou de construction à la date de clôture de l'exercice et, d'autre part, la durée totale de l'exercice. Cette annuité est donc calculée en fonction du nombre de mois d'utilisation du bien à amortir.

Le montant de la deuxième annuité et de chacune des annuités suivantes s'obtient en appliquant le taux déjà utilisé pour le calcul de la ou des précédentes annuités à la valeur résiduelle comptable de l'élément ; cette valeur résiduelle est elle-même égale à la différence entre, d'une part, la valeur d'origine et, d'autre part, le montant total des précédentes annuités.

Lorsque l'annuité d'amortissement calculée pour un exercice devient inférieure à l'annuité correspondant au quotient de la valeur résiduelle comptable de l'immobilisation par le nombre d'années d'utilisation restant à courir à compter de l'ouverture dudit exercice, l'entreprise doit faire état d'un amortissement égal à cette dernière annuité.

Il faut préciser ici que les entreprises soumises à un régime d'imposition forfaitaire ne sont pas admises à pratiquer de tels amortissements.

b) Système d'amortissement exceptionnel

Le système d'amortissement exceptionnel est pratiqué par les entreprises industrielles qui fabriquent des produits ouvrés ou semi-ouvrés et dont le prorata de chiffre d'affaires à l'exportation est au moins égal à 20 %. Elles peuvent opter pour un système d'amortissement exceptionnel.

Le prorata de chiffre d'affaires à l'exportation est égal au quotient du chiffre d'affaires à l'exportation sur le total du chiffre d'affaires de l'entreprise, exprimé comme suit :

$$\frac{\text{Ventes annuelles à l'exportation réalisées par l'entreprise}}{\text{Montant total annuel des ventes de l'entreprise}}$$

La première annuité d'amortissement exceptionnel afférente à un bien donné peut être pratiquée à la clôture de l'exercice en cours à la date de son acquisition ou de sa fabrication. La réduction « prorata temporis » de la première annuité d'amortissement n'est pas applicable au système d'amortissement exceptionnel.

La première annuité s'obtient en appliquant un taux de 60 % au prix de revient de l'élément considéré.

Le montant de la deuxième annuité et de chacune des annuités suivantes s'obtient en appliquant le taux du système d'amortissement dégressif à la valeur résiduelle comptable de l'élément. Il est calculé comme précédemment exposé.

Pour bénéficier du système d'amortissement dégressif ou exceptionnel, les entreprises doivent expressément opter pour ces systèmes en notifiant cette option au Directeur général de Impôts ou au Directeur provincial des Impôts compétent.

Cette option ne concerne que les immobilisations neuves acquises ou créées après l'entrée en vigueur de l'Ordonnance-loi n° 89-015 du 18 février 1989.

La notification doit être annexée à la déclaration des revenus et être accompagnée d'un relevé indiquant pour chaque élément amortissable au taux dégressif ou exceptionnel acquis ou créé pendant l'exercice :

- la nature ;
- le prix de revient ou d'investissement ;
  
- la durée normale d'utilisation ;
- le taux d'amortissement.

L'option est irrévocable et doit être exercée avant le 1<sup>er</sup> avril de l'année qui suit celle de l'acquisition ou de la création du bien considéré.

### 7.1.3. PLUS-VALUE DE REEVALUATION

La réévaluation de l'actif immobilisé a pour but de corriger la valeur d'entrée de certains éléments d'actif dans le patrimoine de l'agent économique pour l'ajuster aux conditions du moment.

Cette correction est rendue possible par l'application des coefficients de réévaluation.

La réévaluation de l'actif immobilisé est faite élément par élément et pour le calcul de la plus-value annuelle de réévaluation, les opérations suivantes conviennent d'être rappelées :

- connaître, au 31 décembre de l'année la valeur d'origine ou d'acquisition des biens concernés **(Vo)** ;
  
- connaître, avant les opérations de réévaluation au 31 décembre de l'année, la valeur brute de ces biens, y compris les compléments de

- valeur issus des réévaluations antérieures (valeur brute réévaluée pour les biens ayant déjà été réévalués ou valeur d'origine pour les biens acquis pendant l'année) **(V.Brute av.réév.)** ;
- appliquer les coefficients de réévaluation **(coeff.)** sur la valeur d'origine **(Vo x coeff.)** pour obtenir la valeur brute réévaluée au 31 décembre de l'année **(V.Brute. réév.)** ; ces coefficients sont liés à chaque mois ou année d'acquisition ;
  - calculer le complément de valeur aux immobilisations concernées par la différence entre la valeur brute de ces biens avant réévaluation et la valeur brute réévaluée **(V.Brute réév. – V.Brute av. réév.)** ;
  - connaître, avant les opérations de réévaluation, la valeur des amortissements cumulés sur valeur d'origine **(Cumo)** ;
  - connaître, avant les opérations de réévaluation, la valeur brute des amortissements, y compris les compléments de valeur issus des réévaluations antérieures **(Cum. av. réév.)** ;
  - appliquer les coefficients de réévaluation aux amortissements cumulés sur valeur d'origine **(Cumo x coeff.)** pour obtenir la valeur des amortissements cumulés réévalués (Cum. réév) ;
  - calculer le complément de valeur aux amortissements cumulés par la différence entre la valeur des amortissements cumulés et la valeur brute des amortissements avant réévaluation **(Cum. réév. – Cum av. réév.)** ;
  - calculer la plus-value de réévaluation de l'exercice par la différence entre le complément de valeur aux immobilisations et le complément de valeur aux amortissements cumulés.

A noter que la plus-value de réévaluation de l'exercice ainsi calculée doit être amortie sur le nombre d'années restant à courir à compter de l'exercice n+1. Cet amortissement a pour conséquence de générer le supplément de dotation aux amortissements issu de la réévaluation.

## **Section 2 : OBJECTIFS DE CONTRÔLE**

L'examen des opérations liées aux investissements d'exploitation vise, du point de vue de la vérification des déclarations, les objectifs ci-après :

COMPTES CONCERNES	N° OBJECTIFS	OBJET ET BASE LEGALE OU REGLEMENTAIRE
14. Plus-value de réévaluation		<p>Vérifier (s'assurer) que :</p> <p>a) <u>Entreprises avant incorporé la totalité de la plus-value de réévaluation au capital et produit la déclaration y relative</u></p> <p>07-01 - la plus-value de réévaluation incorporée est bien calculée. Toute plus-value de réévaluation excédentaire incorporée au capital est à réintégrer dans le bénéfice imposable (art. 3, 1° AM n° 017 du 13 avril 1998 &amp; art. 34, al. 3, 5° ICR a contrario) ;</p> <p>b) <u>Entreprises n'ayant pas incorporé la plus-value de réévaluation</u></p> <p>07-02 - le montant de l'amortissement de la plus-value inscrit au compte 14 est également transcrit au débit et au crédit, respectivement, des comptes 68 et 74 (art. 34 al. 3, 3° a contrario &amp; art. 3, 2° de l'AM n° 017) ;</p> <p>07-03 - la plus-value de réévaluation se rapportant aux immobilisés cédés au cours de l'exercice est bien comptabilisée au compte 74 (art. 34 al. 3, 1° a contrario) ;</p> <p>07-04 - les plus-values sont réalisées et donc imposables à l'impôt sur le bénéfice parce que actées aux comptes de réserves, amorties, distribuées ou prélevées (art. 34, al. 3, 5° ICR a contrario).</p> <p>c) <u>Entreprises ayant incorporé la plus-value de réévaluation sans avoir observé les dispositions de l'Arrêté Ministériel</u></p> <p>07-05 - les plus-values de réévaluation ainsi incorporées sont réalisées et donc imposables à l'impôt sur le bénéfice. (déduction tirée de l'A.M. n° 17/CAB/MIN/FIN/98 et de l'art. 34 al. 3, 5° ICR a contrario) ;</p> <p>07-06 - les dotations supplémentaires issues de la réévaluation n'ont pas d'incidence sur le résultat fiscal.</p>

<p>20. Valeurs incorporelles immobilisées 21. Terrain</p>		<p>Vérifier que :</p> <p>07-07 - la valeur de création ou d'acquisition du bien incorporel immobilisé est bien celle qui est portée au bilan ;</p> <p>07-08 - le bien incorporel immobilisé existe et est la propriété de l'entreprise ;</p> <p>07-09 - aucun amortissement n'est pratiqué ;</p> <p>07-10 - le produit de cession est régulièrement comptabilisé ;</p> <p>07-11 - la valeur d'acquisition du terrain est exacte et qu'aucun amortissement n'est pratiqué ;</p> <p>07-12 - la cession du terrain est effective et son produit est bien comptabilisé ;</p> <p>07-13 - les superficies des concessions foncière, minière et d'hydrocarbures imposables reprennent exactement les bases recensées au 1<sup>er</sup> janvier (concession foncière) sur lesquelles la cotisation doit être établie (art. 21 &amp; 54 al. 3 I.R) ;</p> <p>07-14 - tout mouvement débiteur ou créateur du compte est susceptible d'entraîner toute modification de la base d'imposition ;</p> <p>07-15 - les modifications ainsi intervenues ou toute mutation ont été déclarées à l'Administration fiscale par le redevable ou le nouveau concessionnaire dans le mois qui suit la modification ou la mutation ou avant le 15 janvier de l'année en ce qui concerne les concessions minières et d'hydrocarbures (art. 11 &amp; 54 al. 4 I.R) ;</p> <p>07-16 - le calcul de l'impôt réel dû est exact ;</p> <p>07-17 - pour les cas suivants, la déclaration a été déposée :</p> <p>* la demande expresse faite par l'Administration fiscale aux contribuables de renouveler leurs déclarations (en principe avant le 1<sup>er</sup> avril ou le 15 janvier de l'année de l'exercice) ;</p> <p>* l'acquisition d'une concession. (art. 35, 36 par. 1 &amp; 2 &amp; Art. 54 al. 4 &amp; 5 I.R) ;</p>
---	--	---

	07-18	<ul style="list-style-type: none"> <li>- pour une perte ou un bénéfice de l'exemption suivant Code des investissements ou conventions spéciales, le concessionnaire a informé l'Administration dans un délai d'un mois à compter de la perte ou du bénéfice de ladite exemption (art. 36, par. 2 I.R).</li> </ul>
22. Autres Valeurs corporelles immobilisées	07-19	<ul style="list-style-type: none"> <li>- S'assurer de la propriété du bien, de son existence dans l'entreprise et de son utilisation effective.</li> </ul>
	Vérifier (s'assurer) que :	
	07-20	<ul style="list-style-type: none"> <li>- le prix d'acquisition, la valeur d'apport ou le coût de production du bien concerné est celui (celle) repris(e) au bilan (disposition comptable in PCGC page 19, point 1) ;</li> </ul>
	07-21	<ul style="list-style-type: none"> <li>- le petit matériel et outillage ainsi que le petit matériel de bureau est admis en déduction pour la totalité de leur prix de revient au cours de l'exercice de l'acquisition aux conditions fixées par l'art. 43 ter. A al. 2 ICR ;</li> </ul>
	07-22	<ul style="list-style-type: none"> <li>- sont comprises dans les bénéfices, les sommes affectées à l'extension de l'entreprise ou à la plus-value de l'outillage lorsqu'elles sont comptabilisées au débit d'un compte de résultat au mépris de toute règle comptable. (art. 31, 4° &amp; Comm. Adm. n° 26. 13 &amp; 34.06) ;</li> </ul>
	07-23	<ul style="list-style-type: none"> <li>- pour tout élément cédé, les écritures de cession sont bien passées, le produit de cession est réel, la plus-value de réévaluation dudit élément est repris au crédit du compte 74 dans la seule hypothèse où cette plus-value n'a pas été incorporée au capital conformément aux dispositions de l'Arrêté Ministériel n° 017 du 13 avril 1998 ;</li> </ul>
	07-24	<ul style="list-style-type: none"> <li>- les dépenses réellement engagées pour les biens inscrits à l'actif du bilan et qui sont donnés en location sont réintégrés (art. 46, ICR) ;</li> </ul>
07-25	<ul style="list-style-type: none"> <li>- tout mouvement débiteur ou créditeur du compte est susceptible d'entraîner toute modification de la base déclarée ;</li> </ul>	

	07-26	<ul style="list-style-type: none"><li>- en cas de mutation de propriété bâtie, par suite de vente ou de toute autre cause, le nouveau propriétaire a produit sa déclaration auprès de l'Administration du ressort où se trouve la propriété concernée. Le délai prescrit est d'un mois prenant cours à la date de la mutation. Sinon, il pourra être tenu solidairement avec l'ancien propriétaire au paiement des sommes restant encore dues à titre de contribution des propriétés bâties (art. 11 et 12 IR) ;</li></ul>
	07-27	<ul style="list-style-type: none"><li>- lorsqu'il s'agit d'un immeuble neuf ou d'un immeuble reconstruit ou subissant des modifications notables, la contribution a été déclarée pour l'année entière à compter du 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit celle de construction ou de modification (art. 23 IR) ;</li></ul> <p>sont considérées comme modifications notables, celles qui peuvent entraîner une augmentation ou une diminution d'au moins 20% de la superficie de l'immeuble (art. 24 al. 2 IR) ;</p>
	07-28	<ul style="list-style-type: none"><li>- Le propriétaire de l'immeuble nouvellement construit, reconstruit ou notablement modifié a produit la déclaration auprès de l'Administration du ressort où se trouve ledit immeuble dans un délai d'un mois à compter de la date de l'occupation ou de sa transformation (art. 24 IR).</li></ul> <p>Vérifier (s'assurer) que :</p>
	07-29	<ul style="list-style-type: none"><li>- lorsqu'un immeuble non meublé est resté totalement inoccupé et totalement improductif de revenus pendant au moins 180 jours consécutifs dans l'année et pour autant que le contribuable ait avisé l'administration dans les deux mois qui suivent la vacance, il a été accordé à son propriétaire un dégrèvement de l'impôt sur les propriétés bâties ;</li></ul> <p>il y a lieu d'entendre ici par immeuble, toute partie d'immeuble indépendante pouvant faire l'objet d'un contrat de location distinct (buildings, maisons jumelles et immeubles à appartements multiples). (art. 27 al. 2) ;</p>
	07-30	<ul style="list-style-type: none"><li>- le calcul de l'impôt réel dû est exact ;</li></ul>

	<p>07-31</p> <p>07-32</p> <p>07-33</p> <p>07-34</p>	<p>- pour les cas suivants, la déclaration a été déposée :</p> <p>* la demande expresse faite par l'administration aux contribuables de renouveler leurs déclarations (en principe avant le 1<sup>er</sup> avril pour les propriétés bâties) ;</p> <p>* l'issue des travaux de construction (propriétés bâties) ou la première mise en circulation (véhicules). (art 35, 36 par. 1 &amp; 24 IR ; Art 49 &amp; 50 IR).</p> <p>- l'impôt sur le véhicule est calculé à raison d'un douzième par mois d'utilisation s'il est établi que son utilisation n'a été effective qu'à compter du mois de février (art. 44 IR) ;</p> <p>par véhicule, il faut entendre tout moyen de transport par terre et par eau et ce, quel que soit le mode de propulsion utilisé ;</p> <p>- un supplément d'impôt est dû par le propriétaire en cas de remplacement du véhicule par un autre cylindrée supérieure à celle de l'ancien ou s'il y a modification de la puissance du moteur du véhicule existant. (Art. 53 IR).</p> <p>- en cas de vente, cession, de remplacement, de modification ou de mise hors d'usage temporaire ou définitive d'un véhicule imposable, le redevable a, dans les trente jours de la survenance de l'événement fait la déclaration y relative (art. 8 de la Loi 04/2003).</p>
<p>23. Immobilisations corporelles en cours</p>	<p>07-35</p> <p>07-36</p>	<p>- S'assurer de la propriété, de l'existence et de la nature du bien concerné.</p> <p>- Vérifier que l'évaluation du bien est correcte c'est-à-dire toutes les charges y afférentes sont immobilisées.</p>
<p>24. Avances et acomptes sur commande d'immobilisation en cours</p>	<p>07-37</p>	<p>Vérifier que :</p> <p>- l'avance ou l'acompte est réellement versé (e) auprès du constructeur pour l'acquisition d'un bien immobilier ;</p>

	07-38	- au moment de la facturation de la tranche terminée ou du paiement de l'acompte afférent aux travaux immobiliers déjà effectués par l'entrepreneur, l'ICA à l'intérieur de 18% dû est calculé sur les 3/4, selon le cas, du montant brut des factures émises ou des acomptes (art. 13,3 & 40, 3° ICA).
68. Dotations aux amortissements et provisions	07-39	Vérifier (s'assurer) que :
	07-40	- le bien est amortissable par la méthode linéaire, dégressive ou exceptionnelle ;
	07-41	- les taux pratiqués sont corrects et le calcul de la dotation est exact ;
	07-42	- la dépréciation du bien est effective du fait de l'usage ou du temps ;
	07-43	- les provisions sont réintégrées dans le bénéfice fiscal, excepté celles pour reconstitution des gisements miniers (art 46, 6° ICR).
		- Ne sont pas déductibles des bénéfices imposables, les dépenses relatives aux biens donnés en location, y compris les amortissements desdits biens (art. 45, 6° ICR).

### **Section 3 : TECHNIQUES DE VALIDATION**

Les techniques suivantes sont recommandées pour l'examen des investissements d'exploitation :

- la validation sur la base des documents détenus par l'entreprise ;
- la validation par confirmation extérieure ;
- la validation par recoupement interne de l'information ;
- la validation par inspection physique.

## **CHAPITRE 8 : OPERATIONS FINANCIERES**

---

### **Section 1 : RAPPEL DES NOTIONS**

Pour garantir une couverture aisée de son cycle de production, l'entreprise est appelée, à chercher des moyens nécessaires en vue de faire face à ses besoins d'investissement par l'acquisition des immobilisés indispensables à son exploitation ; de même, l'entreprise est préoccupée à financer ses besoins en fond de roulement pour lui permettre de produire et écouler facilement ses produits, accorder des crédits à ses différents clients, etc.

A cet effet, elle pourrait être amenée à contracter des emprunts et dettes. Pendant l'exploitation de l'entreprise, lorsque survient une situation de surliquidité, celle-ci peut procéder au placement de ses avoirs sous forme de prêt.

La vérification des opérations financières s'intéresse donc aux opérations d'emprunts dont l'entreprise a bénéficié ou des prêts qu'elle a accordés à des tiers.

Pour le développement de ce chapitre, il sera d'abord traité des emprunts et dettes, puis, des prêts et, enfin, des conséquences qui en découlent. Il y sera attaché, en outre, un commentaire des dispositions fiscales pour éclairer davantage le contrôleur sur les objectifs que le guide a retenu dans le cadre de l'examen des opérations financières.

Le chapitre sera refermé par le point qui traite des objectifs de contrôle et des techniques de validation appropriées dans le cas d'espèce.

#### **8.1.1. EMPRUNTS ET DETTES**

L'emprunt ou dette reste un contrat mettant en présence deux parties : le prêteur et l'emprunteur ; le premier remet une chose au second afin qu'il s'en serve pendant un temps défini, à charge de la restituer ou d'en restituer l'équivalent. Il est rémunéré par l'application des intérêts à charge de l'emprunteur.

On distingue trois types d'emprunts et dettes : emprunts et dettes à long terme, emprunts et dettes à moyen terme et emprunts et dettes à court terme.

Les emprunts et dettes à long terme sont ceux contractés pour être remboursés au-delà de cinq ans ; ils sont rémunérés par un intérêt auquel sont assimilées les primes de remboursement des emprunts obligataires qui représentent, à la date d'échéance, un supplément d'intérêt payé au titre de l'emprunt émis.

Le recours à l'emprunt obligatoire permet à une entreprise de réunir les moyens de financement de ses activités. Elle s'effectue par l'émission des titres appelés « obligations ». Ces obligations représentent un droit de créance sur l'entreprise, matérialisées par un titre négociable et dont le remboursement est échelonné sur la durée de l'emprunt.

L'entreprise paie un intérêt annuel aux détenteurs des obligations et rembourse le principal en une fois ou de manière fractionnée. Dans ce dernier cas, elle peut procéder au tirage au sort. L'intérêt annuel est calculé en fonction d'un taux appliqué sur la valeur nominale du titre.

Lorsqu'une obligation est émise au-dessous du pair c'est-à-dire à une valeur inférieure à sa valeur nominale et remboursée au pair donc à sa valeur nominale, ce remboursement donne lieu à une prime de remboursement qui s'entend comme la différence entre la valeur nominale d'une obligation et sa valeur d'émission.

En effet, la prime de remboursement vient en augmentation de la rémunération du capital emprunté. Ce mode d'émission est plus usité, dans la mesure où il exerce un certain attrait sur le public, parce qu'il est assorti de conditions favorables aux obligataires.

Les emprunts et dettes à moyen terme sont ceux dont l'échéancier de remboursement est compris entre un et cinq ans. Par contre, les emprunts et dettes à court terme sont remboursables sur une période ne dépassant pas une année.

Suivant les dispositions comptables en vigueur, le compte « Emprunts et dettes à moyen terme » est débité des emprunts et dettes à moyen terme venus à échéance par le crédit des comptes financiers concernés. Mais lorsqu'il est observé, par exemple, qu'un compte de résultat a été débité en lieu et place de ce compte au mépris de toute règle comptable, les dispositions de l'article 31, 2° en matière d'ICR peuvent être évoquées pour réintégrer au bénéfice imposable la partie concernée. Aux termes de cet article, sont compris dans les bénéfiques, les sommes affectées au remboursement total ou partiel de capitaux empruntés, à l'extension de l'entreprise ou à la plus-value de l'outillage comptabilisées au débit d'un compte de résultat, au mépris de toute règle comptable.

### 8.1.2. PRÊTS ET AUTRES CREANCES

Le contrat de prêt met également en présence deux parties : le prêteur et l'emprunteur. Comme pour l'emprunt, par rapport à son terme, on distingue trois types de prêts : prêts et autres créances à long terme, prêts et autres créances à moyen terme et prêts et autres créances à court terme.

Du point de vue de la pratique comptable, les garanties et cautionnements versés à long ou moyen terme auxquels est attachée la garantie locative sont comptabilisés comme prêts et autres créances à long ou moyen terme.

### 8.1.3. CONSEQUENCES FISCALES LIEES AUX OPERATIONS FINANCIERES

En droit fiscal congolais, aux termes de l'article 43, 4° ICR, les intérêts sont, dans le chef de son débiteur des dépenses professionnelles déductibles des revenus imposables dans la mesure où les capitaux empruntés proviennent des tiers autres que les associés dans les sociétés autres que par actions.

Par ailleurs, les intérêts restent imposables à l'impôt mobilier dans le chef de leurs bénéficiaires aux conditions fixées par les articles 13,1° et 19, 13,3° et 22 ICR. Cependant, la loi établit la personne qui paie ces revenus comme redevable de l'impôt.

Suivant ces articles, sont imposés à l'impôt sur les revenus mobiliers :

- les revenus d'obligations à charge des sociétés par actions ;
- les primes de remboursement ;
- les intérêts des capitaux empruntés par la société à des fins professionnelles au bénéfice d'une personne physique ou d'une personne morale n'ayant pas un établissement permanent au Congo.

Pour ce qui est des corrections portées à fin d'exercice sur les montants des emprunts et dettes libellés en monnaie étrangère et comptabilisés dans les comptes de charges, l'Administration fiscale les considère, selon le cas, comme des dépenses non déductibles des revenus imposables ou des revenus non imposables à l'impôt sur les bénéfices et profits.



67. Intérêts payés		<p>Vérifier (s'assurer) que :</p> <p>08.10 - Parmi les tiers prêteurs, les associés des sociétés autres que par actions ne sont pas concernés.</p> <p>08.11 - Ne sont pas déductibles du revenu imposable :</p> <ul style="list-style-type: none"><li>* les intérêts des créances hypothécaires sur les immeubles donnés en location en tout ou en partie ;</li><li>* les intérêts alloués au capital ou au compte courant de l'exploitant individuel ou à ses apports, aux apports des associés des sociétés de personnes ;</li><li>* les intérêts des capitaux empruntés auprès des associés dans les sociétés autres que par actions. (article 43, 4°).</li></ul> <p>08.12 - Ont été imposés à l'impôt mobilier :</p> <ul style="list-style-type: none"><li>* les revenus d'obligations à charge des sociétés par actions (intérêts, primes ou lots attribués aux porteurs d'obligations, bon de caisse, reconnaissances ou certificats et de tous autres titres constitutifs d'emprunt, quelle qu'en soit la durée) (art. 13, 1° et 19 ICR) ;</li><li>* les primes de remboursement, quelle qu'en soit la forme, payées ou dues par la société aux obligataires ;</li><li>* les intérêts, même ceux majorés, des capitaux empruntés par la société à des fins professionnelles au bénéfice d'une personne physique ou personne morale n'ayant pas un établissement permanent au Congo. (Art. 13, 3° et 22 ICR).</li></ul> <p>08-13 - L'attribution ou la mise à la disposition du bénéficiaire est établie pour que la dette fiscale soit due (art. 25 al. 1 ICR).</p>
--------------------	--	--

### **Section 3 : TECHNIQUES DE VALIDATION**

Les techniques suivantes sont recommandées pour l'examen des opérations financières :

- la validation sur la base des documents détenus par l'entreprise ;
- la validation par confirmation extérieure ;
- la validation par recoupement interne de l'information.

## **CHAPITRE 9 : OPERATIONS DE TRESORERIE**

---

### **Section 1 : RAPPEL DES NOTIONS**

Les opérations de trésorerie sont toutes celles relatives aux espèces détenues par l'agent économique, chèques, coupons, sommes et avoirs reçus et déposés auprès des banques ou autres institutions financières.

Par coupon, on entend la partie détachable (souche) d'un titre mobilier au porteur qui permet à son propriétaire d'exercer le droit y attaché, à savoir :

- le droit à l'intérêt d'une obligation ;
- le droit au dividende -plein ou réduit- d'une action ;
- le droit d'attribution gratuite d'actions ;
- le droit de souscription lors d'une augmentation de capital ;
- le droit à une répartition de liquidation<sup>1</sup>.

Au regard du Plan Comptable Général Congolais, les opérations de trésorerie concernent principalement les comptes 55, 56 et 57. De ces trois comptes, seul le compte 56 Banque peut éventuellement présenter un solde créditeur.

Le traitement fiscal des opérations de trésorerie consiste surtout à valider les soldes à fin décembre des comptes précités. A cet effet, le contrôleur portera une attention particulière sur la situation de la caisse, les extraits bancaires et les relevés de chèques établis par l'agent économique.

---

<sup>1</sup> Définition tirée du Lexique thématique de la comptabilité publié par ANTOINE (J.) et CORNIL (J-P.), Editions de Boeck, Bruxelles, page 104.

## Section 2 : **OBJECTIFS DE CONTROLE**

Le contrôle des opérations de trésorerie poursuit les objectifs ci-après :

<b>COMPTES CONCERNES</b>	<b>N° OBJECTIFS</b>	<b>OBJET ET BASE LEGALE OU REGLEMENTAIRE</b>
55. Chèques et Coupons à encaisser	09-01	S'assurer que : - tous les chèques encaissés sont enregistrés ;
56. Banque	09-02	- ils sont tracés à leurs opérations de base ;
57. Caisse	09-03	- l'état de rapprochement entre les extraits bancaires et la situation comptable est régulièrement fait par l'agent économique, et qu'il est exact ;
	09-04	- la liste exhaustive des banquiers du contribuable ou de ses associés vous est fournie ;
	09-05	- le contrôle de la caisse est régulièrement effectué, les malis et bonis de caisse sont bien comptabilisés ;
	09-06	- toutes les sorties de fonds sont autorisées et appuyées de pièces authentiques ;
	09-07	- en aucun cas, le solde du compte caisse est créditeur ;
	09-08	- la transcription du brouillard de caisse au journal est correcte ;
	09-09	- pour les montants en devises, les différences de change sont régulièrement comptabilisées, c'est-à-dire les gains ou pertes de change sont réalisés à l'occasion des sorties effectives des fonds ;
	09-10	- les opérations enregistrées sont régulières ;
	09-11	- la matérialité du compte Caisse est établie ;
	09-12	- les soldes à fin décembre sont exacts.

### **Section 3 : TECHNIQUES DE VALIDATION**

Le contrôleur peut utiliser les techniques de validation ci-après :

- Validation par l'inspection physique pour s'assurer de la matérialité de l'encaisse à fin décembre ;
- Validation par recoupement interne de l'information ;
- Validation par confirmation extérieure ;
- Validation sur la base des documents détenus par l'entreprise à travers le rapprochement entre les extraits bancaires et les soldes comptables.

## **CHAPITRE 10 : OPERATIONS LIEES AU PORTEFEUILLE –TITRES**

---

### **Section 1 : RAPPEL DES NOTIONS**

Le portefeuille-titres est constitutif des capitaux mobiliers. Il comprend les titres de participation et les titres de placement.

#### **10.1.1. TITRES DE PARTICIPATION**

Les titres de participation sont ceux dont les valeurs sont portées à l'Actif du Bilan dans la rubrique « autres valeurs immobilisées », classifiées dans le Plan Comptable Général Congolais sous le numéro de compte « 25 : Titres et valeurs engagées à plus d'un an ».

Ils sont représentatifs de la valeur d'actions ou de parts sociales ainsi que les emprunts obligataires que l'entreprise détient durablement sur d'autres sociétés, soit pour les contrôler, soit pour y exercer une certaine influence.

Les titres achetés sont inscrits en comptabilité pour leur prix d'achat (coût d'acquisition) à l'exclusion des frais accessoires d'achat. Les frais liés à l'acquisition des titres constituent des charges de l'exercice qui peuvent, selon leur importance, être consommés directement ou étalés.

La valeur attribuée aux titres est donc égale à la valeur des éléments apportés telle qu'elle résulte de l'acte d'apport. Le fait de recevoir gratuitement des titres émis en représentation d'une augmentation de capital, à la suite de l'incorporation des réserves, doit rester sans influence sur l'évaluation, à l'actif de la société détentrice.

A la fin d'un exercice, les titres de participation doivent faire l'objet d'un inventaire. Exceptionnellement et pour raison de gestion, les éléments ci-après peuvent être pris en compte pour fixer la valeur des titres après inventaire :

- le cours boursier du titre,
- la rentabilité ou les perspectives de rentabilité,
- la conjoncture économique, etc.

A cet effet, la valeur des titres au bilan doit être déterminée en tenant compte des plus ou moins-values latentes que ces titres peuvent dégager.

Ces plus ou moins-values latentes se déterminent par la comparaison entre la valeur d'entrée du titre par rapport à sa valeur d'inventaire à la fin d'un exercice. Elles sont placées au passif du bilan dans un compte indisponible jusqu'à leur réalisation à la suite de la cession (confère articles 30 et 34 de l'Ordonnance-loi n°69-009 du 10 février 1969 telle que modifiée et complétée à ce jour en matière d'Impôts Cédulaires sur les Revenus).

Lors de la cession, les plus ou moins-values sont déterminées par comparaison entre la valeur comptable des titres cédés et leur prix de cession. A ce moment, les plus ou moins-values deviennent réalisées et peuvent influencer le résultat de la période.

Il convient de noter, par ailleurs, que les titres de participation ne peuvent pas faire l'objet d'amortissement. En revanche, les provisions des dépréciations peuvent donner lieu à la constitution des provisions.

La comptabilisation des titres de participation fait intervenir principalement, en contrepartie, les comptes suivants :

- Compte 44 « Propriétaires et associés » : lorsque les titres sont apportés par les actionnaires ou associés comme contrepartie de l'apport souscrit par ces derniers ;
- Compte 45 « Sociétés apparentées » : pour les dettes de l'entreprise auprès des filiales consécutives aux titres non libérés ;
- Compte 84 « Résultat sur cession d'immobilisations »: en cas de cession des titres.

### 10.1.2. TITRES DE PLACEMENT

Les titres de placement regroupent principalement les titres acquis par l'entreprise afin d'effectuer un emploi de trésorerie et d'en retirer un revenu direct, voire une plus-value. Ils figurent à l'actif du bilan dans la rubrique « valeurs réalisables », classifiés sous le compte « 52 : Titres à court terme ».

Fonctionnellement, les titres à court terme obéissent aux mêmes principes comptables que les titres à long et moyen termes.

### 10.1.3. REGLES FISCALES PARTICULIERES

*(confère les dispositions de l'Ordonnance-Loi n°69-009 du 10 février 1969 telle que modifiée et complétée à ce jour, en matière d'Impôts Cédulaires sur les Revenus)*

La détention, par une entreprise, des titres, entraîne l'application de deux types d'impôts, à savoir : l'impôt mobilier et l'impôt sur les bénéfices et profits.

Etant donné qu'il a été retenu une approche modulaire pour le développement de ce guide et considérant le fait que ce chapitre traite des titres dans le chef de la personne qui les détient, les plus larges commentaires au sujet de l'impôt mobilier seront abordés dans le chef du redevable c'est-à-dire auprès de l'entreprise qui les a émis et donc débitrice des revenus.

S'agissant de l'impôt sur les bénéfices et profits, il est recommandé de noter particulièrement ce qui suit :

- lorsque l'entreprise est une société financière, les revenus recueillis à la suite de ces participations ou ses placements sont imposables à l'impôt sur les bénéfices et profits en lieu et place de l'impôt mobilier (*La réglementation sur les activités financières en République Démocratique du Congo*) ;
- les sommes versées par une entreprise de droit national à une personne physique ou morale de droit étranger avec laquelle elle est liée soit par la voie d'une participation directe dans son capital, soit par l'intermédiaire de participations détenues par une ou plusieurs autres entreprises du même groupe, en rémunération d'un service rendu, ne sont susceptibles d'être admises dans les charges professionnelles de l'entreprise qu'à la triple condition (*article 43 bis*) :
  - \* que la réalité du service rendu soit clairement démontrée ;
  - \* que le service en cause ne puisse être rendu en République Démocratique du Congo ;
  - \* que le montant de la rémunération corresponde à la valeur réelle du service rendu.
- les avantages anormaux ou bénévoles que s'octroient les entreprises interdépendantes sont imposés à l'impôt sur les bénéfices notamment (art. 31 bis ICR) :
  - \* achat des marchandises à la maison mère à des prix surfaits ;
  - \* vente des marchandises à la maison mère à des prix inférieurs aux cours du marché ;

- \* paiement au siège administratif des redevances anormales ;
- \* absence de toute rétribution pour des prestations fournies à la maison mère ;
- \* octroi des prêts sans intérêts.

Par ailleurs, il conviendrait de noter, que pour les sociétés financières, les redressements opérés à la suite de ces tests viendront modifier la base d'imposition de l'impôt sur les bénéficiaires et profits ; tandis que pour les autres, c'est la base de l'impôt mobilier qui sera ajustée et ce, dans le chef du redevable légal.

## **Section 2 : OBJECTIFS DE CONTROLE**

N°	OBJECTIFS
	<b>S'assurer que :</b>
10-01	- tous les titres de participation et de placement figurant au bilan existent réellement, et qu'ils appartiennent réellement à l'entreprise ( <i>Existence et propriété</i> ) ;
10-02	- les titres appartenant à la société reflètent l'ensemble des titres détenus par l'entreprise ( <i>Exhaustivité et propriété</i> );
10-03	- les titres que détient l'entreprise sont correctement évalués en accord avec les principes comptables applicables en matière de titres ( <i>Evaluation</i> ) ;
10-04	- les produits ou charges générés par les titres sont correctement calculés par la filiale et correctement comptabilisés par elle ( <i>Evaluation</i> ).

## **Section 3 : TECHNIQUES DE VALIDATION**

Pour raison de bonne pédagogie, les techniques de vérification sont présentées dans un tableau en regard des objectifs ainsi déterminés et à côté desquels quelques tests sont illustrés à titre indicatif.

N° OBJECTIF	TECHNIQUES DE VALIDATION CORRESPONDANTES	TESTS INDICATIFS A EFFECTUER
		<b>Procéder à :</b>
10-01	Validation par inspection physique	- l'inventaire physique des titres pour en connaître l'existence, la propriété ainsi que l'identité des sociétés émettrices ;
10-02	Examen de cohérence	- la comparaison entre la valeur renseignée au bilan et la valeur nominale portée sur les titres et celles reprises dans leurs fiches d'inventaire.  - pointage du solde d'ouverture avec le dossier de l'année précédente ;  - pointage des pièces justificatives pour les mouvements (entrée et sortie) de l'année ;
10-03	Circularisation, validation par les documents détenus par l'entreprise	- rapprochement entre la valeur d'acquisition ou d'apport selon le cas, au travers des pièces justificatives ou les rapports des commissaires aux comptes, et la valeur inscrite au bilan en dehors de toute réévaluation ;
10-04	Examen de cohérence	- calcul des intérêts selon les conditions des contrats qui sous-tendent les titres de placement et s'assurer que le montant est intégralement inscrit dans les produits de l'exercice ;  - discriminer les produits provenant d'une participation ou placement auprès d'une entité nationale des produits extra-territoriaux (ces derniers n'étant pas imposables en RDC).

## **CHAPITRE 11 : OPERATIONS LIEES AUX CAPITAUX PROPRES**

---

### **Section 1 : RAPPEL DES NOTIONS**

La société, lors de sa constitution, reçoit les souscriptions de ses associés ou actionnaires pour la formation du capital social ou son augmentation. Ceux-ci procèdent à la libération du capital souscrit pour permettre à la société de disposer des moyens de son installation et son fonctionnement.

Aussi, durant le temps de son exploitation, la société engrange-t-elle des bénéfices qu'elle réserve ou des pertes qu'elle reporte, elle peut obtenir des subventions d'équipements ou encore effectuer des réévaluations dont la plus-value latente est considérée comme une ressource propre.

Par ailleurs, lorsque la société a été créée et que pour certaines raisons, elle se décide de procéder à l'augmentation de son capital social, l'entreprise peut solliciter de ses anciens associés ou actionnaires l'émission de nouvelles actions et accorder à ceux-ci un droit préférentiel. Le droit de préférence est attaché obligatoirement à chaque part ancienne.

Dans l'hypothèse où « le capital est doublé, chaque part donne le droit de souscrire à titre irréductible à une part nouvelle ; et comme il se peut que tous les droits ne soient pas utilisés, chaque souscripteur à titre irréductible peut souscrire en outre à titre réductible le nombre de parts qu'il voudra ».<sup>1</sup>

L'émission de nouvelles parts ou actions fait courir aux associés actuels deux catégories d'inconvénients : un renversement de majorité et une augmentation des parties prenantes dans les réserves et dans les bénéfices.

Pour compenser ce dernier inconvénient, on admet que l'émission des parts soit faite avec prime ou prime d'émission. La prime d'émission est le supplément à payer en espèces, outre la valeur nominale de l'action nouvelle. Elle est un apport non incorporé au capital social.

---

<sup>1</sup> LUKOMBE NGHENDA, Droit congolais des sociétés, Tome II, Presses Universitaires du Congo, 1999, page 928.

Dans la pratique, lors du calcul d'une prime d'émission, il est tenu compte de ce que la prime d'émission représente un apport destiné à compenser l'avantage d'entrer dans une société qui a déjà constitué des réserves et divers autres avantages pécuniaires en faveur des associés actuels mais non encore distribués, et partant se trouvent encore à la disposition de la société qui en est encore propriétaire ». <sup>1</sup>

Les capitaux propres s'évaluent après que le résultat de l'exercice ait fait l'objet d'une affectation définitive en fonction de l'usage que l'on voudrait en faire, de manière à ce que le résultat net à distribuer soit compté parmi les obligations à court terme à régler au courant du nouvel exercice en cours.

Du point de vue juridique, les capitaux propres sont des obligations de l'entreprise vis-à-vis des véritables propriétaires à qui la restitution est envisageable dans le respect formel de certaines normes comme degré d'exigibilité.

Du point de vue fiscal, les opérations liées aux capitaux propres entraînent des conséquences fiscales dans l'application de l'impôt sur les revenus mobiliers. Aussi, pour une meilleure compréhension, importe-t-il de tirer quelques règles fiscales de l'O-L n° 69/009 du 10 février 1969 telle que modifiée et complétée à ce jour, en matière d'Impôts Cédulaires sur les Revenus, particulièrement de l'impôt mobilier. Ces règles sont à observer scrupuleusement lors de l'examen des comptes de capitaux propres.

Aux termes de l'article 14, 1° et 2°, les revenus des actions et des parts y assimilées des sociétés par actions comprennent :

- les dividendes, intérêts, parts d'intérêts ou de fondateur et tous autres profits attribués à quelque titre et sous quelque forme que ce soit ;
- les remboursements totaux ou partiels du capital social, dans la mesure où ils comprennent des bénéfices, des plus-values ou des réserves incorporés antérieurement au capital social.

Les revenus des parts des associés non actifs, dans les sociétés autres que par actions, sont imposés à l'impôt mobilier en vertu des dispositions des articles 13, 2° et 15.

La distribution des réserves provenant des bénéfices antérieurement imposés dans le chef de la société ou des réserves constituées en cours d'exercice, quelle que soit la nature, est passible de l'impôt mobilier. Il en est de même de la distribution des plus-values réalisées ou purement comptables.

---

<sup>1</sup> LUKOMBE NGHENDA, *op. cit.*, pages 931 et 932.

Par ailleurs, les sociétés de droit étranger sont passibles de l'impôt mobilier dont la base est forfaitaire. Une société de droit étranger est celle constituée d'après la législation étrangère et n'ayant pas à la fois ses sièges social et administratif au Congo.

Suivant l'article 14, alinéa 3 ICR, l'impôt mobilier frappe les revenus d'actions ou parts quelconques censés avoir été distribués par des sociétés par actions étrangères fixés forfaitairement à 40 % des revenus réalisés et imposés tant à l'impôt professionnel qu'à l'impôt sur les revenus locatifs.

Suivant l'article 16 ICR, l'impôt mobilier atteint également les tantièmes censés distribués des mêmes sociétés fixés forfaitairement à 10 % des revenus réalisés et imposés tant à l'impôt professionnel qu'à l'impôt sur les revenus locatifs.

En ce qui concerne les revenus des parts des associés non actifs censés avoir été distribués par les sociétés autres que par actions étrangères, l'article 15, alinéa 2 ICR dispose qu'ils sont fixés forfaitairement à 50 % des revenus réalisés et imposés tant à l'impôt professionnel qu'à l'impôt sur les revenus locatifs.

En cas de partage, même partiel, de l'avoir social, par suite de liquidation ou de toute autre cause, l'impôt dû en vertu de l'article 13, est basé sur l'ensemble des sommes réparties en espèces, en titres ou autrement, déduction faite du capital social réellement libéré restant à rembourser. Ne sont pas considérés comme capital, pour l'application de la présente disposition, les bénéfices ou réserves virés ou incorporés au capital et à raison desquels l'impôt mobilier n'a jamais été acquitté.

L'impôt mobilier est dû immédiatement sur tout remboursement effectué au-delà du capital et son taux est fixé à 20%.

Le redevable de cet impôt est la personne qui paie les revenus mobiliers. Il procède, pour ce faire, à la retenue à la source de l'impôt dû.

Aussi, conviendrait-il de rappeler que la partie, fixée en fonction des bénéfices, des revenus attribués aux porteurs d'obligations et de tous les autres titres constitutifs d'emprunts, est assimilée aux revenus d'actions.

S'agissant notamment des mouvements au crédit du compte 10 capital, il peut être rappelé que par Arrêté ministériel n° 017/CAB/MIN/FIN/98 du 13 avril 1998, l'incorporation de la plus-value de réévaluation au capital a été instituée et rendue facultative à certaines conditions :

- l'entreprise qui incorpore cette plus-value au capital pour la première fois doit payer la taxe spéciale d'incorporation (1% du montant de la plus-value incorporée). Pour les exercices suivants, l'incorporation ne donne lieu à aucune taxe ;
- l'entreprise qui incorpore la plus-value au capital et qui paye la taxe spéciale d'incorporation a le droit de déduire de ses revenus les amortissements réévalués. Par contre, celle qui ne le fait pas n'a le droit de déduire que les amortissements sur la valeur d'origine ;
- la taxe spéciale d'incorporation est une charge déductible des revenus de l'exercice de son acquittement ;
- les entreprises qui n'auront pas procédé à la réévaluation sont redevables d'une amende fiscale fixée à 2% de la valeur des immobilisations non réévaluées pour la première infraction et de 4% en cas de récidive ;
- même si l'entreprise a déjà incorporé la plus-value au capital pour une fois et qu'elle a payé la taxe spéciale d'incorporation, le droit de déduire les amortissements réévalués pendant les exercices ultérieurs reste subordonné à l'incorporation automatique de la plus-value de réévaluation de ces exercices au capital ;
- les établissements publics et les entreprises privées non assujettis à l'impôt sur les revenus professionnels sont exemptés de la taxe spéciale d'incorporation.

Par ailleurs, il sied de préciser, au plan fiscal, la portée des expressions « sociétés », « sociétés autres que par action » et « sociétés de droit national ».

En effet, les expressions « sociétés » et « sociétés autres que par actions » visent les sociétés légalement constituées, les associations de fait et groupes dépourvus de personnalité morale mais possédant une comptabilité propre ainsi que les associations momentanées (Art. 2 de l'O-L n° 69/009 du 10 février 1969 modifiée par le D-L n° 109/2000 du 19 juillet 2000).

Une société de droit national est celle créée suivant la législation applicable en République Démocratique du Congo (RDC) et y ayant à la fois son siège social et son siège administratif. Sa comptabilité doit obligatoirement être tenue en RDC. Il en est de même de la tenue de l'Assemblée générale ordinaire de ses associés ou actionnaires. Ainsi, toute société qui n'est pas une société de droit national est considérée comme société étrangère (Art. 3 de l'O-L n° 69/009 du 10 février 1969).

### **Section 3 : OBJECTIFS DE CONTROLE**

<b>COMPTES CONCERNES</b>	<b>N° OBJECTIFS</b>	<b>OBJET ET BASE LEGALE OU REGLEMENTAIRE</b>
10. Capital 105. Prime d'émission 11. Réserves 12. Report à nouveau 13. Résultat		Vérifier (s'assurer) que :
	11.01	- le compte capital ou réserves n'est pas crédité par le débit du compte 15 (Subvention d'équipements). Dans le cas contraire, réintégrer le montant dans le bénéfice fiscal (B.F.), (disposition comptable relative au fonctionnement du compte 15 in Plan Comptable Général Congolais, PCGC) ;
	11.02	- les primes d'émission ont été imposées à l'impôt professionnel dans la mesure où elles ne sont pas affectées à un compte indisponible ou non incorporées au capital (art. 31, 5° al. 2 a contrario) ;
	11.03	- toute réserve distribuée aux associés non actifs ou actionnaires est assujettie à l'impôt mobilier (art. 13, 1° & 2° ICR) ;
	11.04	- à la liquidation ou à l'occasion du remboursement total ou partiel du capital, toute réserve, quelle qu'en soit la forme, même celle déjà incorporée au capital, est imposée à l'impôt mobilier (art. 34, 4° a contrario ; art. 13, 1° & 2° ; art. 14, 2° & art. 17 ICR) ;
	11.05	- la prime d'émission n'est pas imposée à l'impôt mobilier quand bien même elle est distribuée aux actionnaires (déduction tirée de l'art. 31, 5° al. 2 ICR).
	11.06	- les dividendes ou revenus des parts distribués, respectivement, aux actionnaires ou aux associés non actifs dans les sociétés autres que par actions, quelle qu'en soit l'affectation, ont été imposés à l'impôt mobilier (art. 13, 1° & 2° ICR) ;
		sont considérés comme associés non actifs, les

		associés qui ne participent pas à la gestion journalière de l'entreprise c'est-à-dire ceux qui, n'y déployant pas une activité régulière et effective, ne font pas fructifier par leur travail le capital qu'ils y ont investi (art. 20 ICR).
	11.07	- les tantièmes distribués ont été imposés à l'impôt mobilier (art. 13, 4° ICR) ;
	11.08	Vérifier (en ce qui concerne le bénéfice à distribuer) : - pour les sociétés de droit congolais, la date de mise à disposition des revenus, dans le procès-verbal, ou la date de paiement et la date de dépôt de la déclaration (art. 25 al. 1).
	11.09	Pour les sociétés de droit étranger : - la date de paiement et celle de dépôt de la déclaration en matière d'impôt mobilier forfaitaire fixé au plus tard le 10 avril de chaque année ;
	11.10	- Les bases d'imposition à l'impôt mobilier :
		* sociétés par actions (50% des revenus réalisés et imposés tant à l'impôt professionnel qu'à l'impôt sur les revenus locatifs dont 40% et 10% représentent, respectivement, des dividendes et les tantièmes distribués) ;
		* sociétés autres que par actions (50% des revenus réalisés et imposés tant à l'impôt professionnel qu'à l'impôt sur les revenus locatifs à titre de revenus des parts distribués) (art. 13, 5° & 14 ICR ; art. 13, 6 & 15 ICR ; art. 13, 7° ; art. 25, 123 & 2 ICR).
	11.11	- Vérifier que l'impôt pris en charge par le débiteur des revenus est ajouté au montant de ceux-ci pour le calcul de l'impôt mobilier (art. 21 ICR).

### **Section 3 : TECHNIQUES DE VALIDATION**

Les opérations liées aux capitaux propres sont validées sur la base des documents détenus par l'entreprise.

## **CHAPITRE 12 : OPERATIONS DIVERSES**

### **Section 1 : RAPPEL DES NOTIONS**

Le présent chapitre réunit les notions comptables et les notions fiscales qui n'ont pas été rappelées dans les chapitres précédents.

D'un point de vue purement comptable, ce chapitre met un accent particulier sur des opérations inhabituelles que la comptabilité cherche à traduire dans les états comptables parmi lesquelles, il y a lieu de noter :

- les provisions pour charges et pertes ainsi que leur reprise en produits ;
- les opérations de régularisation ;
- les charges à étaler ;
- les charges et pertes diverses ;
- les produits et profits divers.

#### **12.1.1. PROVISIONS POUR CHARGES ET PERTES**

Traitant des provisions pour pertes et charges, le terme « perte » doit être entendu comme risque d'événement exceptionnel entraînant des pertes pour l'entreprise. Les provisions pour pertes et charges visent à constater les charges qui, entraînées par une opération engagée au cours de l'exercice, seraient supportées par l'entreprise au cours d'exercices ultérieurs. Elles ont donc pour effet d'enregistrer un accroissement des engagements de l'entreprise.

Une provision de ce type se différencie d'une charge à payer par son caractère d'incertitude. Dans la mesure où elles sont justifiées, les provisions pour pertes et charges doivent logiquement se traduire par un accroissement des charges futures de l'entreprise.

Lorsqu'une charge devient réelle alors qu'au départ, elle a fait l'objet de provision pour charges et pertes, cette dernière est reprise en produit en annulation de la provision qui n'a plus de raison d'être. La reprise est faite par le débit du compte de passif « provision pour charges et pertes » par le crédit du compte de produit « reprise sur provision pour charges et pertes ».

### 12.1.2. OPERATIONS DE REGULARISATION

Les opérations de régularisation répondent au principe comptable de spécialisation des exercices ou d'autonomie ou d'indépendance des exercices.

Ce principe pose le problème du découpage de la vie continue des entreprises en périodes ou en exercices comptables. Ainsi, les produits et les charges sont comptabilisés au fur et à mesure qu'ils sont acquis ou qu'elles sont engagées (et non lors de leur encaissement ou de leur paiement) et enregistrées dans les états financiers de la période concernée.

Par produits acquis, il faut entendre ceux sur lesquels leurs bénéficiaires ont des droits certains sans que le fait le rendant disponible soit intervenu. C'est ainsi, par exemple, qu'un loyer payable trimestriellement à terme échu, constitue pour le propriétaire un revenu qui s'acquiert au jour le jour, mais qui ne deviendra disponible qu'à la fin du trimestre.

En pratique, la spécialisation des exercices est rendue effective à travers les comptes de régularisation qui sont utilisés pour répartir les charges et les produits dans le temps, de manière à rattacher à chaque exercice seuls les charges et les produits qui le concernent réellement.

### 12.1.3. CHARGES A ETALER

Par charges à étaler, il faut entendre des charges qui, en raison de leur objet, doivent être établies sur plusieurs exercices. Ce sont essentiellement :

- les frais relatifs au pacte social (frais de constitution, d'augmentation de capital) ;
- les frais de recherche et développement ;
- les frais d'émission d'obligations et des autres emprunts ;
- certains frais relatifs à l'acquisition et à la mise en service des immobilisations ;
- les frais « exceptionnels » à étaler sur plusieurs périodes qui doivent rester exceptionnels et être détaillés par nature dans un état annexe du bilan.

Pour leur comptabilisation, ces frais sont originellement enregistrés par nature de charges.

En fin de période, la partie de ces frais à étaler sur les périodes prochaines est enregistrée au compte 47.2 par le crédit de 73 charges étalées ou transférées.

A la fin de chacune des périodes, le sous-compte « charge à étaler » est crédité du montant des frais à prendre en charge dans la période par le débit du compte 64 (hors exploitation).

#### 12.1.4. CHARGES ET PERTES DIVERSES

Les charges et pertes diverses se classent dans la catégorie des éléments constitutifs de la valeur ajoutée et ne répondent pas aux caractéristiques propres aux autres charges de la valeur ajoutée.

Ces charges concernent :

- les frais d'assurance ;
- les redevances sur brevets et licences ;
- les subventions accordées ;
- les cotisations syndicales ;
- les rémunérations des dirigeants non salariés (jetons de présence) ;
- les malis sur emballages vendus, les fermages et revenus de terre, les créances irrécouvrables ;
- les différences de change ;
- les amendes pénales ;
- toutes les pertes d'actif non immobilisé et la quote-part des charges à étaler imputées à l'exercice.

#### 12.1.5. PRODUITS ET PROFITS DIVERS

Les produits et profits divers ne rentrent pas, en principe, dans le cadre des revenus habituels d'exploitation ; ils se rapportent aux revenus à caractère exceptionnel, notamment les rabais, remises, ristournes obtenus hors factures des fournisseurs, les bonifications obtenues des clients, les primes et débits sur vente, les redevances pour brevets et licences, les cotisations et dons reçus, les subventions d'équipement reprises pour quote-part par le débit du compte « subventions d'équipement », les rentrées sur créances amorties, les lots, les primes d'assurance reçues sur manquants en stocks.

Les produits et profits divers comprennent également les dégrèvements issus des impôts déductibles, des gains de change au moment du dénouement de l'opération commerciale, des indemnités versées par les compagnies d'assurance en réparation des dommages ou sinistres (produits imposables) ainsi que les redevances pour brevets et licences imposées à l'impôt mobilier et donc déductibles du revenu imposable à l'impôt professionnel pour la partie nette.

Au point de vue fiscal, il importe de noter parmi les opérations à séquence irrégulière :

- le report des déficits ordinaires ;
- la double imposition;
- les acomptes provisionnels et les précomptes.

#### 1) Le report des déficits ordinaires

Au regard des dispositions de l'ancien article 42, paragraphe 1 de l'O-L n° 69 - 009 du 10 février 1969, relative aux ICR, « les revenus de l'exercice sont diminués des pertes professionnelles éprouvées par le même redevable pendant les deux exercices précédents. » Autrement dit, lorsqu'un exercice était déficitaire, ce déficit pouvait être déduit des bénéfices réalisés au cours des exercices suivants jusqu'au deuxième exercice qui suivait l'exercice déficitaire.

L'O-L n° 89-037 du 17 août 1989 institue un report des déficits jusqu'au cinquième exercice qui suit l'exercice déficitaire et une faculté de report illimité des amortissements réputés différés en période déficitaire.

Ainsi, le report déficitaire ne peut s'exercer que sur une période de cinq ans. Cette limitation de la durée de report n'est pas applicable aux sociétés en liquidation.

En cas de cession d'une entreprise déficitaire, le nouvel exploitant ne peut pas retrancher de ses propres bénéfices le déficit de son prédécesseur.

Cette impossibilité d'exercer le report des déficits se trouve également dans les cas suivants :

- lorsqu'une entreprise change totalement d'activité mais pas en cas d'adjonction d'une ou plusieurs activités nouvelles à l'activité antérieure ;

- lorsqu'une société a subi des transformations telles, dans sa composition et son activité, que tout en ayant conservé sa personnalité juridique, elle n'est plus tout à fait la même.

Du point de vue extra-comptable, pour que le déficit subi au cours d'un exercice soit déductible du bénéfice imposable d'un exercice ultérieur, il n'est pas indispensable que ce déficit soit imputé comptablement sur le bénéfice dont il s'agit.

Ainsi, le fait d'imputer le déficit comptable sur les réserves laisse subsister la possibilité de les reporter fiscalement du moment que ces réserves ont été libérées de l'IBP.

En revanche, l'imputation du déficit comptable sur des provisions non libérées de l'impôt sur les sociétés fait disparaître le droit au report déficitaire. Par ailleurs, la société qui réduit son capital en vue de faire disparaître des pertes de son bilan conserve le droit de reporter celles-ci sur ses bénéfices ultérieurs.

En vertu des dispositions relatives aux reports déficitaires et aux amortissements réputés différés (articles 42 et 42 bis), ceux-ci devront figurer distinctement sur les tableaux élaborés par le C.P.C.C. qui devront être joints à la déclaration fiscale.

Il convient de prendre en compte que le caractère bénéficiaire ou déficitaire d'un exercice doit s'apprécier par référence au résultat fiscal, abstraction faite des déficits reportables des exercices antérieurs.

Les déductions des pertes doivent s'opérer dans l'ordre suivant :

- 1° amortissements normaux de l'exercice ;
- 2° déficits ordinaires des exercices antérieurs en commençant par le plus ancien ;
- 3° déficits d'exercices antérieurs provenant d'amortissements réputés différés.

## 2) La double imposition

Aux termes des dispositions de l'article 59 ICR, en vue d'éviter la double imposition d'un même revenu dans le chef d'un même redevable, les éléments déjà imposés au cours d'un exercice sont déduits du montant des revenus imposables à l'IBP réalisés durant cet exercice, à concurrence de la partie nette des éléments déjà imposés qui se retrouve dans lesdits revenus imposables à l'impôt professionnel.

La partie nette des éléments déjà imposés visée à l'article 59 s'entend du revenu effectif diminué d'une quotité de 10% au titre de frais généraux (art. 61 ICR).

Cette dernière disposition ne s'applique pas :

- aux revenus des titres émis par le Congo ;
- aux revenus locatifs.

Les revenus ci-après, sont à considérer, comme éléments déjà imposés :

- les revenus des actions et parts sociales d'origine nationale émises par des sociétés ayant leur siège social et leur principal établissement administratif en RDC ;
- les revenus des titres constitutifs d'emprunts d'origine nationale, émis par des sociétés ayant leur siège social et leur principal établissement administratif en RDC ;
- les intérêts, arrérages, primes ou lots et tous autres produits d'obligations, certificats de trésorerie, bons du trésor ou de caisse, certificats d'emprunts, d'annuités ou de rente et de tous autres titres analogues constitutifs d'emprunts au porteur, à ordre ou nominatifs, quelle qu'en soit la durée émis par la RDC ;
- les autres revenus mobiliers qui ont réellement supporté l'impôt mobilier ;
- les autres revenus locatifs des bâtiments et terrains sis en RDC.

### 3) Les acomptes provisionnels et les précomptes

Conformément à la Loi n° 006/03 du 13 mars 2003, le recouvrement de l'impôt sur les bénéfices et profits est effectué par voie d'acomptes provisionnels ou de précomptes.

Les acomptes provisionnels sont dus par les contribuables relevant de la Direction des Grandes Entreprises (DGE) et représentent, chacun, 40% de l'impôt déclaré au titre de l'exercice précédent, augmenté des suppléments éventuels établis par l'Administration des impôts, que ces sommes fassent ou non l'objet de contestation. Ils sont à déduire de l'impôt dû par le contribuable, le solde de cet impôt devant être versé au moment du dépôt de la déclaration y afférente.

Le précompte de l'impôt sur les bénéfices et profits est dû par les contribuables autres que ceux de la DGE, lors de l'importation et de l'exportation, à l'occasion des ventes effectuées par les grossistes ainsi qu'au moment du paiement des factures en ce qui concerne les prestations de service et les travaux immobiliers. Les précomptes reversés sont à imputer sur l'impôt dû par le contribuable pour l'exercice fiscal considéré, le solde de cet impôt devant être versé au moment du dépôt de la déclaration y afférente. Le montant à imputer est égal aux précomptes payés pendant l'année au cours de laquelle les revenus sont réalisés.

Si les acomptes provisionnels ou les précomptes versés sont supérieurs à l'impôt dû pour la même année par le contribuable, les crédits constatés à son compte courant fiscal, après le paiement du solde de l'impôt dû, pourront, à sa demande, servir au paiement d'autres impôts et droits dus.

Aux termes de l'article 27 de l'Ordonnance-Loi précitée, l'impôt professionnel atteint :

- les bénéfices des activités industrielles, commerciales, artisanales et immobilières ;
- les profits ou bénéfices des professions libérales ;
- les bénéfices agricoles ;
- les rémunérations ou salaires perçus par les personnes louant leurs services ;
- les profits des occupations non rattachés aux activités visées ci-dessus.

Les revenus désignés ci-dessus sont imposables sur leur montant net c'est-à-dire sur le montant brut diminué des seules dépenses professionnelles faites pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver ces revenus.

En effet, l'impôt sur les bénéfices et profits frappe les revenus tels qu'ils résultent des écritures comptables (résultat comptable) après retraitement fiscal (résultat fiscal) prescrit par les articles 29 à 46 du texte précité.

Conformément aux dispositions de l'article 77 de l'O-L pré-rappelée, le législateur a établi, comme redevables de l'impôt sur les bénéfices et profits, les personnes physiques, les communautés, les sociétés et autres personnes juridiques qui bénéficient en RDC des revenus mentionnés à l'article 27, 1<sup>o</sup>, 3<sup>o</sup> et 4<sup>o</sup> ou qui paient ou attribuent à un titre quelconque les revenus mentionnés à l'article 27, 2<sup>o</sup>.

Cet impôt professionnel est appliqué sur l'ensemble des revenus annuels de chaque redevable ou à raison de toute somme proportionnellement équivalente pour les périodes inférieures à un an. (Art. 80).

Le taux de l'impôt professionnel est fixé uniformément à 40% sur les bénéfices des sociétés, tant étrangères que de droit national, ainsi que de petites et moyennes entreprises de première catégorie.

**Section 2 : OBJECTIFS DE CONTROLE**

COMPTES CONCERNES	N° OBJECTIFS	OBJET ET BASE LEGALE OU REGLEMENTAIRE
47.0 Compte de régularisations passives 47.1 Comptes de régularisations actives	12-01  12-02  12-03  12-04	S'assurer de :  - l'exactitude de la quote-part des charges ou produits de l'exercice ;  - la régularité des écritures passées : les opérations concernées par le compte 47 ouvert en lieu et place des tiers débiteurs ou créditeurs ont été régulièrement comptabilisées ;  - la nature d'opérations portées dans ce compte.  Vérifier que :  - les charges à supporter par plusieurs exercices ont été effectivement étalées.
64. Charges et pertes diverses	12-05	Vérifier (s'assurer) que :  - toute indemnité versée par le locataire au bailleur, lorsqu'elle ne représente pas la réparation d'un préjudice et qu'elle est en rapport avec la durée d'occupation de l'immeuble doit être assujettie à l'impôt sur les revenus locatifs et doit avoir fait l'objet de retenue à l'IRL de 20%.
68. Dotations aux amortissements et provisions	12-06	Vérifier (s'assurer) que :  - les provisions pour charges et pertes sont réintégrées dans le bénéfice fiscal.
73. Travaux faits par l'agent économique pour lui-même, charges étalées ou transférées	12-07	- s'assurer (vérifier) que toutes les charges à transférer l'ont été.

74. Produits et profits divers	12-08 12-09 12-10 12-11	S'assurer que :  - seuls les dégrèvements issus des impôts déductibles font partie intégrante du résultat fiscal ;  - les gains de change sont correctement calculés et ne sont constatés qu'au moment du dénouement de l'opération commerciale ;  - les indemnités versées par les compagnies d'assurance en réparation des dommages ou sinistres constituent des produits imposables ;  - les redevances pour brevets et licences sont imposées à l'impôt mobilier, et donc déductibles du revenu imposable à l'impôt professionnel.
76. Subvention d'exploitation	12-12	- S'assurer de l'exactitude de la somme encaissée.
78. Reprise sur amortissements et provisions	12-13	- S'assurer que les reprises sur provisions déjà imposées à l'impôt sur le bénéfice sont déduites du résultat fiscal de l'exercice.

### **Section 3 : TECHNIQUES DE VALIDATION**

Les opérations diverses peuvent être validées aussi bien sur base des documents détenus par l'entreprise que par la confirmation extérieure.