

RÉPUBLIQUE DU CAMEROUN

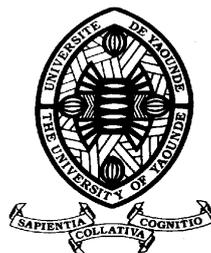
PAIX – TRAVAIL – PATRIE

UNIVERSITE DE YAOUNDE I

ÉCOLE NORMALE SUPÉRIEURE
D'ENSEIGNEMENT TECHNIQUE

DEPARTEMENT DE L'INNOVATION,
DES TECHNIQUES COMMERCIALES
ET DE L'INDUSTRIALISATION

BP : 886 EBOLOWA



REPUBLIC OF CAMEROON

PEACE – WORK – FATHERLAND

UNIVERSITY OF YAOUNDE I

HIGHER TECHNICAL RECHER'S
TRAINING COLLEGE

DEPARTMENT OF
INNOVATION, COMMERCIAL TECHNIQUES
AND INDUSTRIALIZATION

P.O BOX:886 EBOLOWA

CONTRIBUTION DE L'AUDIT FISCAL À LA RÉDUCTION DES RISQUES FISCAUX : UNE ETUDE APPLIQUEE À CARRIERE INDUSTRIELLE

*Mémoire rédigé et soutenu publiquement en vue de l'obtention du Diplôme des Professeurs de
l'Enseignement Technique 2^{ème} grade (DIPET II), Option : Gestion Financière et Comptable*

Par:

ABESSOLO NKILI Danielle Diane

Matricule : 19W1125

Sous la Direction de :

Dr. EVA'AH ASSAM Roulie Niquaise

Chargée de Cours

Université de Yaoundé II

*ÉCOLE NORMALE SUPÉRIEURE
D'ENSEIGNEMENT TECHNIQUE D'EBOLOWA*



Année académique 2020-2021

**CONTRIBUTION DE L'AUDIT FISCAL À LA RÉDUCTION DES RISQUES FISCAUX :
CAS DES PME DE LA VILLE DE YAOUNDÉ**

SOMMAIRE

<i>DEDICACE</i>	ii
REMERCIEMENTS.....	iii
LISTE DES SIGLES ET ABRÉVIATIONS	iv
LISTE DES TABLEAUX	v
RÉSUMÉ.....	vii
ABSTRACT	viii
INTRODUCTION GÉNÉRALE.....	1
PREMIÈRE PARTIE : LA CONTRIBUTION DE L'AUDIT FISCAL À LA GESTION DU RISQUE FISCAL AU SEIN D'UNE ENTREPRISE	7
CHAPITRE 1: L'APPROCHE CONCEPTUELLE DE L'ÉTUDE.....	9
Section 1 : Le concept d'Audit Fiscal	9
Section 2 : la perception de la gestion du risque fiscal	17
CHAPITRE 2 : DU DÉPLOIEMENT DU DISPOSITIF D'AUDIT FISCAL À LA GESTION DU RISQUE FISCAL DE L'ENTREPRISE : UNE REVUE DE LA LITTÉRATURE.....	27
Section 1 : De l'audit de compliance à la gestion du risque fiscal au sein de l'entreprise...27	
Section 2 : De l'audit d'opportunité à la gestion des risques fiscaux.....	35
DEUXIÈME PARTIE : LA SPÉCIFICITÉ DE LA MISE EN BRANLE DU DISPOSITIF D'AUDIT FISCAL À LA GESTION DU RISQUE FISCAL AU SEIN DE CARRIÈRE INDUSTRIELLE	44
CHAPITRE 3: LES CHOIX MÉTHODOLOGIQUES DE L'ÉTUDE	46
Section 1 : Présentation du cadre de l'étude de l'entreprise Carrière Industrielle	46
Section 2 : Déploiement des choix méthodologique de l'étude	49
CHAPITRE 4: LA MISE EN ÉVIDENCE DE L'AUDIT FISCAL À LA GESTION DU RISQUE FISCAL DE CARRIÈRE INDUSTRIELLE	62
Section 1 : Présentation et discussion des résultats de l'étude	62
Section 2 : Analyse de la contribution de l'audit fiscal à la gestion du risque fiscal au sein des PME camerounaises.....	71
CONCLUSION GÉNÉRALE	78
BIBLIOGRAPHIE.....	82
ANNEXES	86
TABLE DES MATIÈRES.....	94

**CONTRIBUTION DE L'AUDIT FISCAL À LA RÉDUCTION DES RISQUES FISCAUX :
CAS DES PME DE LA VILLE DE YAOUNDÉ**

A

Ma famille

REMERCIEMENTS

Nos remerciements vont à l'endroit de tous ceux et celles qui, de près ou de loin ont contribué à la réalisation de ce travail particulièrement :

• **Dr. EVA'AH ASSAM Roulie Niquaise**, Chargée de Cours à l'Université de Yaoundé II, qui à bien voulu accepter de diriger ce mémoire ;

• **Pr NDJANKOMO ESSIANE Salomé**, Directeur de l'ENSET d'Ebolowa, pour sa dextérité dans la gestion de l'École et son souci majeur quant à la réussite des étudiants de notre promotion ;

- **Dr SAMBA Michel Cyrille**, Chef du département de l'innovation des techniques commerciales et de l'industrialisation, pour avoir participé à la formation des étudiants de notre promotion.
- Tous les Enseignants de l'ENSET d'Ebolowa, pour les enseignements reçus.
- Mes parents, pour leurs judicieux conseils et leur soutien indéfectible.
- Mes frères et sœurs, pour leurs nombreux conseils.
- Mes amis qui ont toujours été présents pour moi.

Qu'ils veuillent bien recevoir l'expression de ma profonde gratitude.

LISTE DES SIGLES ET ABRÉVIATIONS

AG :	Assemblée Générale
BEAC :	Banque des États de l'Afrique Centrale
CAC :	Centime Additionnel Communaux
CFA :	Coopération Financière Africaine
CFC :	Crédit Foncier du Cameroun
CNCC :	Compagnie National des Commissaires aux Comptes
FMI :	Fonds Monétaire International
INS :	Institut National de la Statistique
IRPP :	Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques
IS :	Impôt sur les Sociétés
ISA :	International Standards Accounting
LSF :	Loi sur la Sécurité financière
MINPMESA :	Ministère des Petites et Moyennes Entreprises de l'Artisanat
OEC :	Ordre des Experts Comptables
OHADA :	Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
PME :	Petite et Moyenne entreprise
PWC :	Price Waterhouse Coopers
TEI :	Taux Effectif d'Imposition
TOFE :	Tableau des Opérations Financières de l'État
TVA :	Taxe sur la Valeur Ajoutée
UFAI :	Union Francophone de l'Audit Interne

**CONTRIBUTION DE L'AUDIT FISCAL À LA RÉDUCTION DES RISQUES FISCAUX :
CAS DES PME DE LA VILLE DE YAOUNDÉ**

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1: description de cas.....	48
Tableau 2: Les sites d'étude de cas.....	55
Tableau 3: Codes d'identification des répondants.....	60
Tableau 4: Triangulation des données, des méthodes de collecte et d'analyse.....	61
Tableau 5: Mise en œuvre du fonctionnement de l'audit fiscal.....	63
Tableau 6: Mise en œuvre du niveau d'appréciation de l'audit fiscal au sein de Carriere Industrielle	64
Tableau 7: Mise en évidence de l'efficacité de gestion préventive du risque au sein de Carriere Industrielle.....	66
Tableau 8: Mise en évidence de la maîtrise de la technique fiscale.....	67
Tableau 9: Mise en évidence de la maîtrise de l'efficacité fiscale	69

LISTES DES FIGURES

Figure 1 : La démarche de l'audit fiscal.....	13
Figure 2 : Organigramme de Carriere Industrielle	49

RÉSUMÉ

L'objet de cette étude est d'évaluer la contribution de l'audit fiscal à la réduction des risques fiscaux au sein d'une entreprise. A cet effet, nous avons réalisé des entretiens semi-directifs à l'aide d'un guide d'entretien auprès du chef comptable et du directeur des affaires financières de l'entité CARRIERE INDUSTRIELLE. Après collecte des données, il ressort que, l'audit de compliance permet de réduire le risque fiscal grâce à sa gestion préventive et que l'audit d'opportunité améliore la gestion curative du risque fiscal au sein d'une PME .De même de nombreuses recommandations et suggestions ont été faites afin d'améliorer la gestion du risque fiscal au sein d'une entreprise à savoir : la redistribution des tâches, la rationalisation des procédures de gestion des risques fiscaux.

Mots clés : Audit fiscal, gestion de risque, risque fiscal, PME.

ABSTRACT

The purpose of this study is to assess the contribution of tax auditing to reducing tax risks within a company. To this end, we have opted for a constructivist posture oriented towards a qualitative approach based on a single case study. Subsequently, we conducted semi-structured interviews using an interview guide with the chief accountant and the director of financial affairs of the CARRIERE INDUSTRIELLE entity. After collecting the data, it emerges that the compliance audit makes it possible to reduce tax risk thanks to its preventive management and that the opportunity audit improves the curative management of tax risk by managers within SMEs. Resulted in the following recommendations: redistribution of tasks, rationalization of tax risk management procedures.

Keywords: Tax audit, risk management, tax risk, Cameroonian SMEs.

INTRODUCTION GÉNÉRALE

CONTRIBUTION DE L'AUDIT FISCAL À LA RÉDUCTION DES RISQUES FISCAUX : CAS DES PME DE LA VILLE DE YAOUNDÉ

1. Contexte de l'étude

Après les scandales financiers¹ qui ont secoué ces dernières années les États-Unis, l'Europe et le Japon. La thématique sur l'audit est devenue un outil incontournable pour la gouvernance des entreprises (Ziani. 2014). Même si la plupart de ces crises se trouvent au-delà du continent africain. Il n'en demeure pas moins vrai que la crise de confiance découlent du processus de gestion et de contrôle de risque fiscal² traverse des frontières occidentales et se répand en Afrique et même au Cameroun. Dans ce contexte, la fiscalité qui est considérée pendant de nombreuses années comme une dimension complexe et coûteuse (Saad 2009). Mais cette perception va évoluer dans le sens d'une attention plus grande portée aux questions touchant à la sécurité juridique des opérations de l'entreprise. Ainsi, par voie de conséquence, l'attention des dirigeants a porté prioritairement sur la détermination et la gestion du risque fiscal (Rédhakhelassi, 2013). Les acteurs du système de gouvernance des PME sont alors confrontés à un dilemme selon leurs missions respectives de conseil, d'audit et de contrôle fiscal face aux dirigeants d'administration dont le corollaire est l'éclatement des scandales financiers (Pigé 2010). À cet effet, on peut affirmer que l'audit a un rôle important à jouer dans la réduction de l'asymétrie d'information.

En effet, la relation entre l'audit fiscal et les risques fiscaux reste d'actualité avec des lobbyings qui opèrent en toute légalité ou non, les paradis fiscaux coûtent collectivement au pays entre 500 et 600 milliards de dollars par an de recettes fiscale au titre de l'impôt sur les sociétés, selon les estimations (Crivelli, de Mooij et Keen, 2015 ; Cobham et Jansky, 2018). En effet, avant, il y avait l'audit externe « commissaire au comptes, cabinets d'audit, etc. » qui, selon la théorie de l'agence, apparaissait comme mécanisme de contrôle et de surveillance du comportement de l'agence (dirigeant) c'est-à-dire de vérifier que les dirigeants ont bien respecté toutes leurs obligations contractuelles. Avec le développement qu'a connu la gouvernance ces dernières années, l'audit fiscal lui aussi est devenu un outil

¹ (Enron en Novembre 2001; Anderson en Janvier 2002 ; Worldcom en mars 2002 ; Vivendi en juillet 2002 ; Global Crossing en janvier ; Elf et Crédit Lyonnais 2004, etc.)

² Le risque fiscal trouve naturellement son origine dans la complexité des règles applicable, mais bien évidemment aussi dans la façon qu'a l'entreprise de les appréhender dans le cadre de sa politique fiscale. La notion du risque fiscal global, en fait, deux acceptations : la première correspond au non-respect, volontaire ou non, les règles fiscales et à la méconnaissance d'une disposition favorable qui peut générer un manque à gagner fiscal. Ce risque, comportant un risque sanction et un risque perte d'opportunité, est appelé par Rossignol et Kim Anh « risque de sanction fiscale », alors que le second risque appelé « risque sanction générale » repose sur le fait que les choix fiscaux sont porteurs d'incidences au-delà du seule domaine fiscal en cas de discordance entre la stratégie fiscale et la stratégie globale de l'entreprise.

CONTRIBUTION DE L'AUDIT FISCAL À LA RÉDUCTION DES RISQUES FISCAUX : CAS DES PME DE LA VILLE DE YAOUNDÉ

important dans cette dernière face à l'asymétrie décennies, les scandales se sont multipliés³ et ont pointé du doigt la plupart des dirigeants, l'audit fiscal permet alors l'examen de la situation fiscale de l'entreprise. Il s'agit en fait, en ayant recours à des spécialistes en matière de quelle façon l'entreprise appréhende la fiscalité et comment elle intègre le paramètre fiscal (Schick et al.2014. c'est l'organe de contrôle qui permet d'assurer l'ensemble des procédures fiscales, de juger de leur efficacité et donne aux directeurs généraux l'opportunité de décider en toute connaissance de cause et en prenant les risques minimales. Cette fonction d'audit dépasse l'aspect financier et aborde tous les départements internes de l'organisation. Dans son étude récente menée auprès de 2000 cadres à travers le monde. Price Waterhouse Coopers (PWC) soulignait que les attentes et les besoins n'avaient jamais été aussi conséquents.

Le Cameroun, comme d'autres pays d'Afrique subsaharienne, a connu ces dernières années une large diffusion du phénomène de corruption et des fraudes fiscaux, ce qui a amené le législateur à promulguer de nouvelles lois et décrets⁴, instructions et règlement en matière d'audit interne. Ceci afin de renforcer les dispositifs de l'audit et du contrôle interne dans les entités privées notamment, dans le but de conduire les dirigeants à plus de transparence, surtout en matière d'information, et de les aider à créer de la valeur. En fait, les besoins d'audit sont actuellement importants en raison du poids managérial croissant, compétences de plus en plus élargie et des exigences de gestion liée au besoin de rationaliser les dépenses publiques. Il est à souligner que l'environnement institutionnel camerounais est très stable. Surtout l'entrée en vigueur du système déclaratif de l'impôt en 2004 avec les problèmes de forme qui occupent une place importante⁵. De ce fait, l'auditeur fiscal peut devoir en fonction des objectifs de la mission, opérer un nombre important de contrôle ce qui relève de l'expression pour pouvoir dynamiser la gouvernance. Les causes les plus couramment

³ Nous pouvons citer autres scandales financiers tant au plan international, à savoir : Enron, Vivendi Universal, Worldcom , Parmalat, Adelphia, Tyco , Eurotunnel, etc. que national avec les cas du Chantier Naval et Industriel du Cameroun, le Port Autonome de Douala, le Crédit Foncier du Cameroun, la Société Immobilière du Cameroun, CamairCo (plus récemment). La Société Camerounaise de dépôt Pétrolier et le Feicom, pour ne citer que ces cas là.

⁴ On peut énumérer le décret N°2013/287 du 04 Septembre 2013 portant organisation des services du contrôle supérieur de l'État

⁵ En effet, l'auditeur fiscal doit s'assurer du respect des obligations de formes par l'entreprise se rapportant aux différents impôts et taxes, car le défaut de l'une de ces obligations peut générer des pénalités et parfois des pertes Lourdes pour l'entreprise.

avancées de l'inefficacité des procédures visant à limiter le risque de complaisance⁶ et de conformité. Les études de conférences menées jusqu'à ce jour se résument à la volonté manifesté de certains dirigeants à corrompre les auditeurs, la corruption, un conseil d'administration accordé au conformisme et au clientélisme, enchevêtrement des organes chargés d'assurer le contrôle fiscal, matérialisée par l'existence des réseaux sociaux contribuant ainsi à la réduction des investissements et à la réduction des revenus fiscaux disponibles. Même si la PME adopte une stratégie de transparence fiscale, elle n'est pas toutefois à l'abri des risques fiscaux. De ce fait, elle doit consacrer une attention à la gestion des risques fiscaux. Autrement dit, elle doit suivre l'évolution de la législation fiscale. Il est souvent très coûteux pour une PME d'attendre l'arrivée des inspecteurs fiscaux, pour se poser la question de savoir si elle respecte les prescriptions fiscales, d'où, le recours à des revues périodiques d'audit pour détecter les risques, les quantifier et prendre les mesures nécessaires. Donc, l'entreprise est toujours en situation de risque dans la mesure où elle peut être un élément d'information pour les dirigeants mais rarement des fiscalistes.

Ces faits démontrent à suffisance que la problématique de la portée de l'audit fiscal au cœur de la gestion des risques fiscaux dans le management des PME en Afrique en général et au Cameroun en particulier reste d'actualité, d'où le choix du sujet, à savoir Contribution de l'audit fiscal à la réduction des risques fiscaux : une étude appliquée à carrière industrielle.

2. Problématique

L'objet de notre étude est d'évaluer la contribution de l'audit fiscal à la réduction des risques fiscaux au sein d'une PME camerounaise et la problématique serait :

L'audit fiscal contribue –t-il à la gestion des risques fiscaux ? De cette problématique découlent les questions suivantes :

- En quoi l'audit de compliance à travers le respect des règles préalablement fixées permet-il de mettre en place une gestion préventive du risque fiscal au sein d'une PME ?
- Comment la maîtrise de l'audit d'opportunité améliore la gestion curative du risque fiscal par les dirigeants au sein d'une PME ?

⁶ C'est le risqué associé au degré de respect des lois et règlements en vigueur. En effet, chaque entorse à la législation fiscale est source de risque fiscal.

3. Hypothèses

L'hypothèse principale de notre travail est la contribution de l'audit fiscal à la réduction des risques fiscaux. Celle-ci peut se reformuler en deux hypothèses secondaires qui sont les suivantes :

- Hypothèse 1 : L'audit de compliance à travers le respect des règles fiscales édictées conforte la gestion préventive du risque de non-conformité au sein d'une PME.
- Hypothèse 2: L'audit d'opportunité améliore la gestion curative du risque d'opportunité au sein d'une PME.

4. Objectif de l'étude

L'objectif principal de cette étude est d'apprécier la contribution de l'audit fiscal à la réduction des risques fiscaux au sein d'une PME. En effet, il s'agit de voir plus spécifiquement d'une part que l'audit de compliance participe à la gestion préventive au sein d'une PME et d'autre part que l'audit d'opportunité améliore la gestion curative au sein des PME.

5. L'intérêt de l'étude

Cette étude a deux intérêts.

Sur le plan de la science, elle permet de contribuer au développement de la science comptable au sein des entreprises en général et les PME en particulier au Cameroun.

Sur le plan pratique, il s'agit de mettre à la disposition de l'Etat, un instrument indispensable pour un meilleur suivi des PME au Cameroun d'une part, et d'autre part, de sensibiliser les chefs d'entreprises sur l'importance du service de l'audit en général et l'audit fiscal en particulier.

5. Démarche méthodologique

Pour réaliser cette recherche, nous avons opté pour une approche qualitative consistant à mobiliser les données primaires à l'aide d'entretiens ouverts auprès des cadres concernés. L'entretien semi-directif sera la technique privilégiée pour la collecte de ces données à travers un guide d'entretien. Comme outils de traitement et d'analyse des données recueillies, nous procéderons par une analyse de contenu. D'après Allard-Poesi et al. (2007),

le fait que cette méthode soit basée sur le postulat de la répétition d'unités de discours (mots, phrases, expressions) relève le plus souvent des centres d'intérêts et des préoccupations des acteurs interrogés. Ainsi, l'analyse de contenu nous permettra « grâce à un ensemble de procédures structurées, de justifier les jugements portés sur l'émetteur du discours, sur le message lui-même et le cas échéant sur l'audience du message ».

6. Le plan de l'étude

Une fois les intérêts et la nature de la problématique posés, il convient de s'intéresser à la présentation de ce travail qui s'articule autour de deux parties respectivement composées de deux chapitres. La première partie porte sur la contribution de l'audit fiscal à la gestion du risque fiscal au sein d'une entreprise. La deuxième partie quant à elle porte sur la spécificité de la mise en branle du dispositif d'audit fiscal à la gestion du risque fiscal au sein des PME au Cameroun.

**PREMIÈRE PARTIE : LA CONTRIBUTION DE L'AUDIT FISCAL À LA
GESTION DU RISQUE FISCAL AU SEIN D'UNE ENTREPRISE**

L'environnement fiscal présente un caractère particulier contraignant qu'il est difficile de maîtriser. Son évolution régulière rend difficile sa compréhension et son suivi. Cette situation est source d'erreurs et des risques fiscaux inconsiderés qui sont difficiles à cerner dans la mesure où sa révélation résulte pour l'entreprise d'une procédure du contrôle fiscal qui est par nature aléatoire. En effet, les règles fiscales se rapportant à certaines opérations spécifiques telles que : la fusion, acquisition, les opérations entre les actionnaires et l'entreprise, ne sont pas toujours claires et peuvent engendrer des risques fiscaux qui sont généralement plus élevé que ceux liés aux opérations routinières de l'entreprise, telle que la vente des biens et services. Par ailleurs, le manque de personnel fiscal compétent est une source importante du risque fiscal, et le recrutement d'une personne qualifiée dans ce domaine ainsi qu'une formation continue assurent que les risques fiscaux de l'entreprise soient identifiés et gérés à temps. Nous essayons en particulier le concept de l'audit fiscal et sa perception dans la gestion du risque fiscal au chapitre 1. Le deuxième chapitre est consacré au déploiement du dispositif d'audit fiscal à la gestion du risque fiscal de l'entreprise.

CHAPITRE 1: L'APPROCHE CONCEPTUELLE DE L'ÉTUDE

Ce premier chapitre s'intéresse à la définition des concepts clés de cette étude, à savoir l'audit fiscal et la gestion du risque fiscal. De ce fait, « *le risque est une composante incontournable de la vie. Sans risque, il n'y a pas de vie* » (Barthélémy et Courrèges, 2004, p. 13). Il s'ensuit que la notion de risque est omniprésente dans tous les domaines de vie et aucun de ces domaines ne pourrait ignorer son existence. Bien plus, d'après Nguéna (2008, p.9), « *le risque est consubstantiel à l'activité de l'homme. Il l'est d'autant plus lorsqu'il s'agit de piloter des organisations par essence complexes car faisant intervenir des processus variés et interconnectés mais surtout des êtres humains* ». L'entreprise est au centre de l'étude du risque des organisations. Il en ressort un risque fiscal pour l'entreprise. Le premier chapitre s'articule ainsi de la manière suivante. Une première section est consacrée à la définition du concept de l'audit fiscal. Dans une deuxième section, la notion de gestion du risque fiscal doit faire l'objet d'une clarification.

Section 1 : Le concept d'Audit Fiscal

Pour mieux clarifier le concept d'audit fiscal, il convient tout d'abord de le définir afin de cerner ses objectifs (1). Par la suite, ses différentes missions seront énoncées (2) et enfin les différents piliers de l'audit fiscal déployés par l'auditeur dans le cadre de sa mission d'audit fiscal (3).

1. Définition et objectifs de l'audit fiscal

Plusieurs définitions ont été proposées pour cerner au mieux une aussi vague notion. Ainsi, nous allons nous appuyer sur la perception de nombreux auteurs. De ce fait, selon Colon (1985, p.45) « *l'audit fiscal est l'examen de la comptabilité par l'administration fiscale* ». Par ailleurs, pour Bongon et Vallee (1986, p.53) : « *l'audit fiscal est un examen de la situation fiscale d'une entreprise en vue de formuler une appréciation. L'objectif est d'établir un diagnostic* ».

1.1. Vers une tentative de définition de l'audit fiscal

L'audit fiscal est un contrôle du respect de la règle fiscale. L'audit fiscal permet de réaliser le diagnostic des obligations fiscales de l'entreprise, de faire le point sur la stratégie fiscale de l'entreprise et proposer le cas échéant des solutions de nature à rendre la gestion fiscale plus performante en diminuant la charge fiscale. Pris sous cet angle, l'audit fiscal mesure l'aptitude de l'entreprise à mobiliser les ressources du droit fiscal dans le cadre de sa gestion, afin de concourir à la réalisation des objectifs de la politique générale qu'elle s'est assignée. En résumé, l'audit fiscal est un diagnostic de la situation fiscale d'une entité permanente. Il permet d'apprécier le respect des règles fiscales en vigueur et l'aptitude de cette entité à mobiliser les ressources du droit fiscal dans le cadre de sa gestion pour y atteindre ses objectifs.

1.2. Les objectifs de l'audit fiscal

Par un *contrôle de la régularité*, l'objectif de l'audit fiscal est de s'assurer du respect des dispositions fiscales auxquelles l'entreprise est soumise.

Par un *contrôle de l'efficacité*, l'audit fiscal mesure l'aptitude de l'entreprise à mobiliser les ressources du droit fiscal dans le cadre de sa gestion, afin de concourir à la réalisation des objectifs de politique générale qu'elle s'est assignée.

2. Le déploiement de l'audit fiscal

L'audit fiscal se déploie à travers ses différentes missions tout en respectant une démarche bien appropriée.

2.1. Les missions de l'audit fiscal

Il n'existe pas une mission unique et uniforme de l'audit fiscal. Le contrôle de la régularité fiscale peut revêtir différentes formes et les critères qui marquent la diversité des missions sont nombreux.

2.1.1. La mission d'audit fiscal peut porter sur une période plus ou moins longue

Contrôler l'aptitude de l'entreprise à se conformer à la législation fiscale implique la définition préalable par le prescripteur de l'étendue dans le temps de l'information sur laquelle il souhaite faire porter les investigations des auditeurs. L'étendue dans le temps de l'information dont on contrôle la régularité est variable d'une mission à l'autre. Elle est très influencée par le caractère ponctuel ou périodique que revêt l'intervention des auditeurs fiscaux. L'avantage d'une mission périodique est assez aisément perceptible. Ainsi, la périodicité permet de suivre la croissance de l'entreprise. En effet, le risque est d'autant plus important pour l'entreprise. Non seulement la matière fiscale évolue avec le temps mais évolue également avec l'entreprise. Une fois la période sur laquelle s'exercera la mission d'audit ait été déterminée, il importe de définir la nature ou le style d'information soumis au contrôle.

2.1.2. La mission d'audit fiscal peut porter sur l'ensemble de l'activité de l'entreprise ou une partie seulement

Le respect de la réglementation fiscale peut être apprécié à des niveaux variables, le prescripteur a ainsi la possibilité de soumettre l'entreprise dans son ensemble à un contrôle contractuel de la régularité. Il est convenable de mettre l'accent à chaque fois sur une activité bien déterminée de l'entreprise en cas de pluralité d'activités. L'ampleur des missions d'audit fiscal peut ainsi varier considérablement selon l'importance de l'information soumise au contrôle. L'ampleur est également en fonction de la variété des impôts sur lesquels porte la mission.

2.1.3. La mission d'audit fiscal peut concerner la totalité des impôts payés par l'entreprise, ou uniquement un seul

Les préoccupations du prescripteur peuvent être centrées sur un impôt, ou un type d'impôt particulier. L'éventuelle périodicité des missions fiscales peut permettre à chaque fois de faire la synthèse sur la situation d'une entreprise en regard d'un quelconque impôt. Cette dernière peut d'elle-même avoir une idée de ses propres faiblesses en matière fiscale et pressentir le besoin d'un contrôle approfondi sur un impôt donné. La diversité des missions

d'audit fiscal se restreint à une simple alternative sur l'importance des divers objectifs de la mission.

2.1.4. La mission d'audit fiscal obéit à des objectifs divers

Les objectifs de la mission sont développés lorsque, au-delà du constat sur la nature et l'importance des erreurs fiscales, le prescripteur souhaite obtenir des indications sur la possibilité de réduire le risque. Ainsi, le prescripteur aura pour mission de déceler, ou d'éliminer les facteurs d'irrégularités qui constituent une source du risque. Il existe en plus des objectifs que l'on pourrait qualifier de limites lorsque le prescripteur recherche avant toute chose une information sur l'existence d'irrégularités fiscales, et le cas échéant, sur l'ampleur du risque correspondant. D'une manière générale, nous pouvons assigner à l'audit fiscal les missions suivantes :

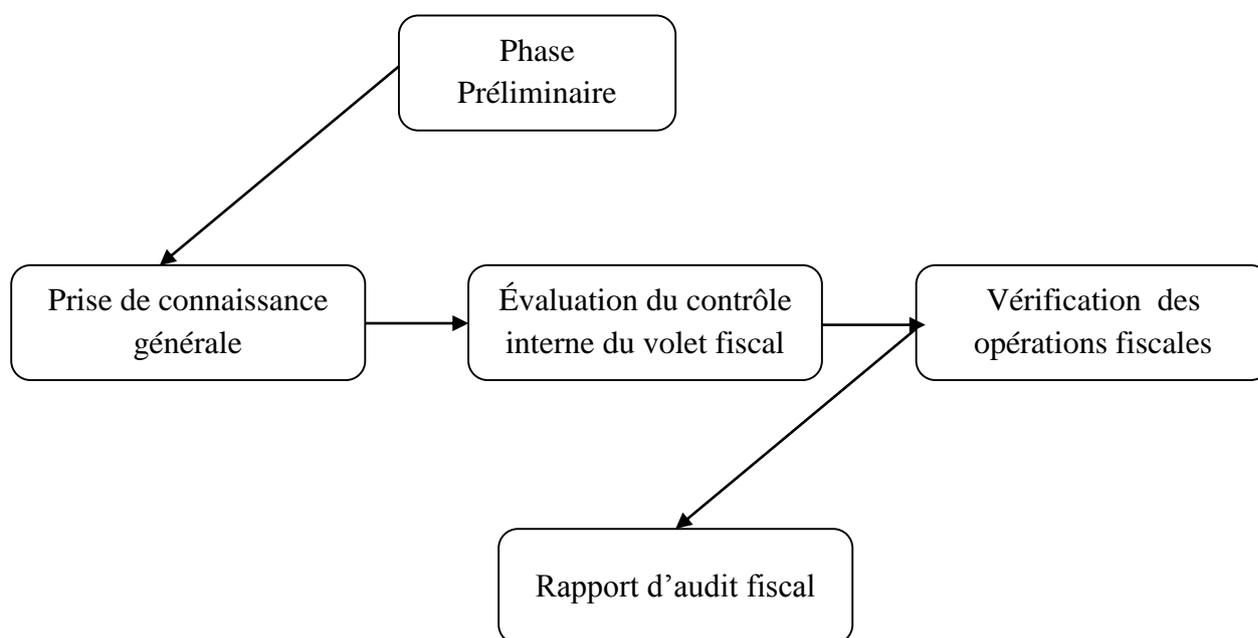
- *Mesurer l'évolution du risque fiscal qui varie avec l'activité de l'entreprise et ses objectifs,*
- *Veiller à la conformité de l'entreprise, éviter les règles fiscales qui l'exposent à des sanctions et prendre en considération les missions et les types d'impôt audité.*

2.2. La démarche de la mission d'audit fiscal

L'audit fiscal étant un contrôle de régularité et de sincérité des divers éléments figurants au dossier fiscal d'une entreprise, l'auditeur s'attache à l'occasion au déroulement de sa mission de contrôle à pratiquer certaines techniques qui sont basées soit sur la méthodologie qui est liée d'une part, à la démarche qui généralement appliquée par l'auditeur comptable, soit par l'évaluation du contrôle spécifique, ou sur le contrôle de l'efficacité qui est lié aux différentes tailles et sources d'irrégularités.

La démarche générale de l'audit fiscal peut être présentée de la manière suivante : phase préliminaire, prise de connaissance générale de l'entreprise, évaluation du contrôle interne relatif aux questions fiscales, vérification des opérations à caractère fiscal et rapport de recommandation. Cette démarche d'audit fiscal est schématisée de la manière suivante :

Figure 1 : La démarche de l'audit fiscal



2.2.1. La phase préliminaire

Préalablement à l'acceptation de la mission d'audit fiscal, l'auditeur doit entreprendre un diagnostic qui a pour objectif de savoir si cette mission est possible, dans quel délai et quel coût. Par la suite, l'acceptation de la mission, un document appelé lettre de mission est établi.

L'auditeur doit avoir une connaissance suffisante des activités de l'entreprise afin d'identifier et de comprendre les événements, opérations et pratiques financières, sur son examen ou sur le rapport d'audit. L'auditeur doit obtenir une compréhension suffisante de l'entreprise et de son environnement, y compris de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers, qu'ils soient dus à la fraude ou à l'erreur et pour concevoir et exécuter d'autres procédures d'audit. La prise de connaissance conditionne le succès ou l'échec et présente un double objectif : prendre connaissance de l'environnement et du domaine à auditer et prendre conscience des risques éventuels. Elle précise que l'auditeur ne peut pas se lancer dans l'exécution d'une mission d'audit dans une entité ou un domaine qu'il ne connaît pas. La prise de connaissance de l'entité et de son environnement est l'une des étapes indispensables de la planification d'un

audit. La connaissance de l'entreprise comprend la compréhension de l'environnement dans lequel elle se situe ainsi que l'identification des spécificités de l'entreprise. Cette fonction a pour but de déceler les risques principaux auxquels est soumise l'entreprise.

De ce fait, la phase de la prise de connaissance est très importante et nécessite une attention particulière de l'auditeur fiscal, du moment où elle va conditionner la planification de toute la mission et le volume des travaux devant être effectués. Pour planifier l'audit, l'auditeur doit acquérir une connaissance générale du cadre légal et réglementaire dans lequel s'inscrit l'entité et son secteur d'activité et déterminer dans quelle mesure elle s'y conforme.

2.2.2. Évaluation du contrôle interne relatif aux questions fiscales

Après avoir procédé à une prise de connaissance générale de l'entreprise, l'auditeur fiscal va centrer ses contrôles sur la fonction fiscale de l'entreprise. Il n'y a pas d'audit interne et plus généralement d'audit sans dispositif de contrôle interne. En effet la mission de l'audit interne consiste à vérifier si les objectifs de contrôle interne sont atteints. Le contrôle est un outil de réduction des risques se réalisent grâce à la mise en place de procédure de contrôle interne. Sur le plan fiscal, il s'agit d'une évaluation du contrôle interne qui permet d'assurer la sincérité, la fiabilité des informations enregistrées et la qualité de la comptabilité. L'auditeur fiscal va opérer la même démarche d'un auditeur comptable, mais ses travaux seront axés sur le traitement des opérations fiscales uniquement. Cette évaluation porte sur la régularité et l'efficacité des opérations fiscales réalisées au sein de l'entreprise.

2.2.3. L'évaluation du contrôle interne spécifique à la régularité fiscale

L'évaluation générale du contrôle interne, reste insuffisante dans le cadre d'une mission d'audit fiscal et l'auditeur fiscal doit absolument avoir recours à une autre évaluation spécifique au domaine fiscal. L'auditeur fiscal donc est amené à centrer ses contrôles sur la fonction fiscale au sein de l'entreprise et à étudier en particulier le mode de traitement réservé aux problèmes fiscaux dans cette dernière. Les recherches de l'audit peuvent porter sur les moyens, les méthodes et les conditions suivantes :

- Les moyens matériels et humains dont dispose l'entreprise pour appréhender des questions fiscales : l'auditeur fiscal va s'interroger sur l'existence d'un service fiscale. Il doit savoir si l'entreprise à recours à un ou à plusieurs conseils internes ;

- Les méthodes de traitement des déclarations fiscales en s'assurant qu'elles sont revues par une personne autre que celle qui les a établis tant au niveau du respect des règles fiscales ;
- Les conditions dans lesquelles sont effectués les versements au trésor : l'auditeur peut contrôler les conditions dans lesquelles sont effectués les versements.

2.2.4. L'évaluation du contrôle interne à l'efficacité fiscale

Cette évaluation ne peut intervenir qu'après une évaluation du contrôle interne spécifique à la régularité fiscale. L'auditeur doit se fonder sur les différents travaux réalisés du contrôle de la régularité, pour analyser les moyens mis en place au sein de l'entreprise pour capter l'information fiscale, puis le mode de traitement des questions fiscales à l'intérieur de l'entreprise. Pour capter l'information fiscale spécifique à l'efficacité, l'auditeur doit collecter des informations sur l'exercice ou l'absence du service fiscal, sur les différentes personnes chargées des problèmes fiscaux à l'auditeur comme à l'extérieur sur la documentation utilisée.

2.3. Les facettes de l'audit fiscal

L'audit fiscal vise deux objectifs complémentaires : l'audit de compliance et l'audit d'opportunité.

2.3.1. L'audit de compliance

Par audit de compliance, on entend :

- L'examen du respect par la société de toutes ses obligations fiscales de forme ;
- Du fait que la comptabilité constitue la principale base du contrôle fiscal et, par conséquent, de découverte de défaillances fiscales, la démarche la plus rationnelle semble celle qui consiste à procéder à des vérifications comptables à vocation fiscale.

Ce guide de vérifications comptables à vocation fiscale permet de présenter de manière synthétique les principaux thèmes sur lesquels l'auditeur doit se focaliser en matière d'impôt sur les sociétés.

2.3.1.1. L'audit de respect des obligations de forme

Dans de nombreux cas, les redressements sont opérés en raison du non-respect des règles de forme sans qu'il y ait insuffisance en matière d'assiette. Les sanctions aux manquements à l'observation des règles de forme, qui paraissent aux yeux de ceux qui les supportent comme étant toujours inéquitables, peuvent être pourtant financièrement lourdes. L'auditeur doit nécessairement procéder à l'examen des risques liés à la forme et aux délais compte tenu de l'importance que revêtent ces questions dans le domaine fiscal. L'audit de respect des obligations de forme porte sur les aspects suivants :

- Le contrôle des règles relatives à la forme ;
- Le contrôle des règles relatives aux délais ;
- Les contrôles basés sur le recours aux questionnaires d'audit fiscal

2.3.1.2. Les vérifications comptables à vocation fiscale

Les vérifications comptables à vocation fiscale ont pour objet la validation de la charge de l'impôt de l'entité auditée ainsi que l'identification et la quantification des risques fiscaux auxquels cette entité peut se trouver exposé du fait de l'inobservation des règles fiscales. Bien que les travaux de contrôle annuel des comptes soient des travaux de nature essentiellement comptable, l'impôt n'étant qu'un élément de la détermination du résultat comptable de l'exercice, ou encore un passif dont le montant doit être validé, la complexité des règles fiscales conduit les entreprises envisageant une politique de transparence à faire appel à un expert-comptable en vue de réaliser un état des lieux des pratiques fiscales de l'entité et d'établir un diagnostic des risques fiscaux éventuellement encourus. Les travaux de vérifications comptables à vocation fiscale portent sur les comptes de bilan et de gestion.

2.3.2. L'audit d'opportunité

En matière de contrôle de régularité, l'audit fiscal permet d'apprécier la conformité ou non à la règle fiscale des opérations ou décisions examinées et donc une revue des failles et irrégularités existantes. En revanche, pour le contrôle d'efficacité fiscale, l'approche est plus complexe du fait que l'auditeur fiscal devra révéler les oublis commis par l'entreprise particulièrement pour les régimes de faveur dont elle aurait pu bénéficier. De même, ce second volet de la mission d'audit fiscal doit mettre en exergue les opérations que l'entreprise pourrait ou aurait pu traiter fiscalement de façon plus opportune. Ainsi, cette appréciation est nécessairement relative en raison de telle dépendance à des conditions propres aux faits examinés et au contexte particulier dans lequel se trouve l'entreprise audité. L'efficacité fiscale paraît comme une notion assez fluctuante, résultant d'un dosage entre les ressources juridiques et fiscales de chaque entreprise. L'auditeur effectuera dans un premier temps le contrôle du cadre de l'efficacité fiscale puis dans un second temps le contrôle des choix fiscaux. L'objectif de cette étape de la mission est d'examiner le dispositif fiscal de l'entreprise permettant de concourir à l'efficacité fiscale. Par la suite, il convient d'apprécier le concept de gestion du risque fiscal tout en ayant pris soin de définir le concept de risque fiscal dans la cartographie des risques au sein d'une entreprise.

Section 2 : la perception de la gestion du risque fiscal

Dans cette section, le concept de risque fiscal sera appréhendé (1) afin de jeter les bases d'une bonne gestion du risque fiscal au sein d'une entreprise (2).

1. Le concept de risque fiscal

Il convient, dans une première étape, d'analyser en profondeur la notion de risque fiscal en passant en revue les définitions et les caractéristiques de cette notion avancée par les chercheurs. Cette revue sera suivie, dans une deuxième étape, par une proposition d'une définition et d'une typologie du risque fiscal.

1.1. Définition et caractéristiques propres du risque fiscal : une revue de la littérature

Tout au long de son activité, l'entreprise peut subir une multitude de risques de natures et d'ampleurs diverses. Dans ce premier paragraphe, il convient de présenter les définitions de la notion de risque au niveau de l'entreprise, les typologies de risques de l'entreprise pour se focaliser par la suite sur l'étude du risque fiscal, partie intégrante de ces typologies.

1.1.1 La notion de risque

Le dictionnaire Robert attribue la définition suivante au mot risque : « *danger éventuel plus ou moins visible* » ou « *éventualité d'un évènement préjudiciable à la santé, la vie de quelqu'un, la possession de quelque chose* ».

Une autre définition présentée par Desroches et al. (2007, p.34) considère le risque comme « *la mesure d'un ensemble d'éléments de la situation dangereuse qui, combinés à des conditions particulières d'environnement, redoutées ou non, connues ou non, peuvent entraîner des conséquences préjudiciables ou accidentelles* ».

Ces définitions mettent l'accent sur la connotation négative de ce terme en l'associant généralement à une perte ou à un préjudice. Il s'agit en d'autres termes du risque pur qui se définit, selon Louisot (2009, p.7), comme « *un évènement aléatoire dont la survenance entraîne une perte pour l'entreprise* ». Le même auteur souligne qu'« *au cours des dernières décennies, on a pris l'habitude de ne considérer que l'aspect négatif de l'incertitude du futur, en un mot la probabilité de pertes engendrées par un évènement aléatoire, ou oubliant la possibilité de gains, et que l'on nomme aujourd'hui opportunités* » (Louisot, 2009, p.5). D'autres chercheurs présentent ainsi les définitions de la notion du risque qui englobent aussi bien ses aspects négatifs que positifs. Selon Picard (2004, p.72) « *le risque est le résultat de l'incertitude, qui est produite parce que les gens sont incapables de connaître tout et parce que l'avenir n'est pas entièrement prévisible* ».

Aubert et Bernard (2004, p.32), quant à eux, définissent le risque comme « *la probabilité d'occurrence d'un évènement et son impact sur une entité* ». D'après ces mêmes auteurs, le risque est composé essentiellement de trois éléments qui sont le facteur de risque, l'évènement et l'impact : « *les facteurs de risque influencent la probabilité d'un évènement et l'ampleur de son impact* » (Aubert et Bernard, p.31). Ils ajoutent que le risque peut avoir

une valeur positive en plus de celle négative et est considéré dans ce cas comme une opportunité.

1.1.2. Définitions du risque fiscal : une revue de la littérature

Dans un premier temps, il est utile de signaler que le positionnement du risque fiscal par rapport à l'un des domaines de risque de l'entreprise ne fait pas l'objet de consensus de la part des chercheurs. Ces controverses confirment l'importance d'une étude distincte de ce risque. Une revue des études faites sur ce concept a permis de conclure qu'il n'existe pas de définition communément adoptée par les chercheurs. Chacun d'eux traite d'un volet particulier de ce risque. Dans une définition générale du concept de risque fiscal, Erle (2008) et Oyedele (2006) le considèrent comme le risque de subir un coût fiscal qui soit supérieur ou inférieur à celui exigé légalement ou à celui que le contribuable est préparé ou capable de payer. La notion de risque fiscal englobe, selon Rossignol (2002a, p.26), deux acceptations : *« la première, classique, correspond au non-respect, volontaire ou non, des règles fiscales, alors que la seconde, toute aussi inefficace, se rapporte davantage à la méconnaissance d'une disposition favorable qui peut générer un manque à gagner important »*. Selon ce même auteur, pour le risque fiscal, se conjugue un risque sanction à un risque perte d'opportunité.

1.1.3. Les caractéristiques générales du risque fiscal

Une revue de la littérature sur le risque fiscal a permis aussi d'en dégager plusieurs caractéristiques. La première, largement citée par les chercheurs, est la difficulté de détection et d'évaluation de ce risque (Lacroque et Alepin, 2008 ; Rossignol, 2002a). Rossignol (2002a) signale, dans ce cadre, que la difficulté de cerner ce type de risque revient au fait que les probabilités de contrôle fiscal et de détection de l'irrégularité à l'issue de ce contrôle restent inconnues. Cette difficulté de détection est consolidée, dans certains cas, par la difficulté d'évaluation et d'irrégularité. En effet, le même auteur suggère que, dans le cas où la règle fiscale énonce un principe, l'appréciation du comportement de l'entreprise face au respect de ce principe est souvent difficile à faire et donne l'exemple des transactions à prix normal ou des rémunérations non excessives. Il souligne aussi qu'un problème d'évaluation ou de quantification du risque vient compléter le problème d'appréciation de ce risque. En

effet, « *si une rémunération est excessive, ou si une transaction est conclue à prix anormal, la question se pose ensuite de savoir où se situe la norme, qui seule permettra de quantifier le risque* ».

Le risque fiscal est aussi considéré comme étant un risque permanent et non seulement ponctuel c'est-à-dire qu'il n'est pas nécessairement lié à l'année courante mais peut impacter les années postérieures (Erasmus, 2009 ; Rossignol, 2002a). Une autre caractéristique très importante du risque fiscal réside dans ses aspects volontaires et involontaires. En effet, le non-respect des dispositions fiscales peut être involontaire comme il peut résulter de la volonté délibérée du contribuable (Rossignol, 2002a). La méconnaissance des avantages fiscaux peut aussi être involontaire ou volontaire.

- ***Le risque fiscal involontaire***

Si le risque fiscal est involontaire, il peut résulter dans ce cas d'une simple erreur dans l'application des règles fiscales ou d'une ignorance de dispositions fiscales favorables pour l'entreprise. Ainsi, lorsque le contribuable se trompe involontairement dans l'application des règles fiscales, il n'encourt pas de sanctions fiscales mais supportera le paiement de pénalités dues au retard dans l'acquittement de l'impôt dû. Le risque fiscal involontaire peut ainsi prendre la forme d'une simple erreur ou d'une méconnaissance des avantages fiscaux. La situation devient plus complexe lorsque le caractère volontaire est introduit dans l'étude du risque fiscal.

- ***Le risque fiscal volontaire***

Le risque fiscal volontaire peut résulter, selon Rossignol (2002a), soit du non-respect intentionnel de la réglementation fiscale, soit d'un non bénéfice voulu des avantages fiscaux. D'un côté, l'entreprise peut renoncer au bénéfice des avantages fiscaux dans le but de ne pas attirer l'attention de l'administration fiscale sur certains faits. D'un autre côté, si le non-respect des règles fiscales est volontaire, il résulte dans ce cas d'une volonté délibérée d'échapper à la loi par des procédés illégaux, et s'appelle une fraude fiscale.

1.2. La typologie du risque fiscal

Deux principaux types de risque fiscal peuvent se réaliser pour l'entreprise (Rossignol, 2002a), à savoir : le risque de non-conformité et le risque d'opportunité.

1.2.1. Le risque de non-conformité

C'est le risque lié au non-respect des règles fiscales. Ce risque peut être involontaire et il s'agit dans ce cas d'une erreur, comme il peut avoir un caractère volontaire. Dans ce deuxième cas, le contribuable a une volonté d'échapper à la réglementation fiscale. Lorsqu'un tel risque résulte de l'intention du contribuable, l'administration peut utiliser trois armes pour contrarier : il s'agit de la fraude fiscale, de l'abus de droit par simulation et de l'acte anormal de gestion. Le risque de non-conformité trouve son origine dans les facteurs suivants :

- Le risque de non-conformité peut être dû aux incertitudes provenant des lois et réglementations fiscales et la mauvaise interprétation de la loi par l'entreprise peuvent conduire au non-respect des règles qui peut dans certains cas être volontaire.
- Ce risque de non-conformité s'accroît avec le caractère spécifique de la transaction (Elgood et al. 2004) mais peut toucher aussi les opérations routinières de l'entreprise (Russ, 2008). Le manque de personnel formé et compétent contribue aussi à ce risque (Ernst & Young, 2008). En effet, les personnes ayant la responsabilité de gestion des risques fiscaux doivent disposer des compétences, capacités et ressources nécessaires (Erasmus, 2006 ; Elgood et al. 2004).
- Les prix de transfert peuvent être aussi à l'origine d'un risque fiscal et ce dans le cadre des opérations internationales réalisées entre les sociétés d'un groupe. Ainsi, lorsque le prix de transfert pratiqué dans de telles opérations est abusif ou incorrect et s'écarte du prix de pleine concurrence adopté entre deux entreprises indépendantes, il peut dans ce cas faire naître un risque fiscal (Robinson et al., 2008). Dans leur étude, Elgood et al. (2005) signalent que les filiales des groupes exercent généralement leur activité avec peu ou pas d'intégration et la fiscalité et que le prix de transfert peut faire naître un risque fiscal même s'il ya une politique de prix de transfert au niveau du siège.
- Ce risque inclut aussi le risque provenant des demandes de renseignements ou des opérations de contrôle des déclarations fiscales par les autorités fiscales (Elgood et al. 2004). La conduite et l'issue de ces opérations de contrôle dépendent largement des qualifications techniques des personnes qui en sont chargées. En présence de bonnes

qualifications, ces contrôleurs seront aptes à détecter le non-respect des règles fiscales par les contribuables.

- La comptabilité financière d'une entreprise peut également être à l'origine du non-respect des règles fiscales. En effet, le processus de génération des chiffres comptables conditionne l'exactitude des chiffres fiscaux déclarés et ceux figurant dans les états financiers. L'évaluation du risque fiscal d'origine comptable exige ainsi de s'assurer du bon fonctionnement des processus de génération des chiffres comptables ainsi que des contrôles internes se rapportant à ces processus (Elgood et al, 2004).

La présence de ce risque de non-conformité peut engendrer des sanctions pour l'entreprise et peut affecter sa réputation et ce en cas de découverte par l'administration fiscale dans le cadre de l'exercice de sa fonction de contrôle.

1.2.2 Le risque d'opportunité

Le deuxième type de risque peut être désigné comme un risque d'opportunité et se rapporte à la stratégie fiscale adoptée par l'entreprise, stratégie qui se fait dans le cadre du respect des règles fiscales. Selon Chadeaux et Rossignol (2006), « *l'administration ne peut remettre en cause les décisions de gestion prises par le chef d'entreprise, dès lors qu'elles sont conformes aux dispositions édictées par la loi fiscale* ». Cette gestion ou optimisation fiscale ne peut se faire, selon les mêmes auteurs, sans maîtriser au préalable le risque ayant pour origine les irrégularités se rapportant au traitement fiscal des opérations courantes de l'entreprise. « *La maîtrise de la régularité fiscale constitue un indispensable préalable à toute volonté d'optimisation fiscale* » (Chadeaux et Rossignol, 2006, p.1453).

Par gestion ou optimisation fiscale, on entend la recherche, parmi les solutions offertes par la loi fiscale, de la voie la moins imposée (Chadeaux et Rossignol, 2006 ; Serlloten, 2007). Selon Cozian (2008), « *il existe une bonne gestion fiscale comme il existe une bonne gestion financière ou une bonne gestion commerciale. Comme le bon père de famille du Code civil ou comme le chef d'entreprise prudent et avisé du droit comptable, le contribuable éclairé doit gérer sa fiscalité au mieux de ses intérêts* ». Cette gestion ou optimisation fiscale, appelée dans le contexte anglo-saxon, « *effective tax planning* », diffère de la notion de minimisation de la charge fiscale dans la mesure où c'est une stratégie qui ne

visent pas seulement la réduction de charges fiscales explicites mais tiennent compte aussi des coûts non fiscaux (Garbarino, 2008).

2. La gestion du risque fiscal : Définition et étapes

« *La connaissance de dysfonctionnements, de risques majeurs non traités de façon satisfaisante, exige d'agir. Savoir et ne pas agir expose très fortement celui qui sait. Alors, l'action s'impose* » (Le Damany, 2005, p.27). Vu l'importance de l'effet négatif que peut avoir le risque fiscal sur la performance et la réputation des entreprises, ces dernières doivent mettre en place des systèmes de gestion afin de prémunir contre sa survenance ou réduire son effet.

2.1. Définition et caractéristiques de la gestion du risque fiscal de l'entreprise

Un système de gestion des risques efficace doit inclure les étapes d'identification, d'évaluation, de traitement et de pilotage des risques de l'entreprise. Le risque fiscal peut avoir des effets néfastes sur la performance et la réputation des entreprises et doit ainsi être détecté et géré par l'entreprise et ce dans le cadre de sa stratégie globale de gestion de tous les risques. La gestion des risques fiscaux conduit à l'identification par l'entreprise des risques fiscaux et à la mise en place de méthodologies afin d'éliminer ou de minimiser substantiellement ces risques (Naban et Sarvana Kumar, 2009). Selon les mêmes auteurs, l'objectif d'une telle gestion est de réduire l'incidence fiscale sans subir n'importe quelles sanctions de l'administration fiscale. Dans ce sens, Laroquet et Alpin (2008) soulignent que la gestion du risque fiscal ne permet pas de rendre nul le risque et ne signifie pas la fin des conflits avec l'administration fiscale, mais pourra aider à éviter les surprises désagréables.

Toutefois, Elgood et al. (2004) suggèrent que la gestion du risque fiscal consiste à comprendre l'origine des risques et à faire des jugements sur la manière de les traiter mais ne vise pas nécessairement la minimisation des risques de l'entreprise. En effet, les entreprises peuvent réaliser des profits en prenant des risques. Selon les mêmes auteurs, une politique de gestion du risque fiscal va donc déterminer la valeur qui peut être réalisée en prenant les risques, les coûts qui peuvent être économisés en réduisant les risques et les ressources nécessaires pour gérer aussi bien les opportunités que les risques.

Ainsi, la gestion du risque fiscal, comme la gestion des risques en général, ne vise pas seulement la réduction des risques ayant des effets négatifs sur la valeur de l'entreprise mais peut aussi viser la prise d'autres risques ou opportunités dans le but de la créer. La gestion du risque fiscal est la gestion des incertitudes et étant donné la nature variée de ces incertitudes, il n'y a pas qu'une seule réponse ou solution juste (Elgood et al. 2004). La gestion du risque fiscal doit aussi être une gestion proactive et non seulement une gestion réactive (Erasmus, 2009). La gestion du risque fiscal proactive contribue à réduire l'exposition à un impôt supplémentaire, améliorer la relation avec l'administration fiscale et faire revenir le contrôle du processus de gestion du risque entre les mains de l'entreprise et non de l'administration fiscale. Le but d'une telle gestion est d'adresser les questions fiscales importantes du contribuable et ce dans le but de les résoudre promptement à l'aide d'un dialogue qui se fait sur une base de confiance avec l'administration fiscale (Erasmus, 2009).

2.2. Les étapes d'une gestion préventive et curative du risque fiscal

Deux étapes primordiales sont à la base d'une gestion préventive et curative du risque fiscal : il s'agit de la détection des risques fiscaux potentiels du traitement et du contrôle de ces risques. Tout d'abord, une revue des recherches faites sur le risque fiscal permet de constater qu'il n'existe pas un seul processus de gestion du risque fiscal applicable pour toutes les entreprises et que ce processus varie selon la taille de ces dernières.

La gestion préventive des risques fiscaux passe par plusieurs actions telles que la détermination de la position globale de l'entreprise vis-à-vis de l'impôt, la formation d'une équipe fiscale, la conception et la documentation de la stratégie de gestion de ces risques, le dialogue avec l'administration fiscale et le recours aux services des conseils externes. Ces actions dépendant des caractéristiques des entreprises.

2.2.1. La détection des risques fiscaux

La détection des risques fiscaux constitue la première étape d'une stratégie de gestion et conditionne son efficacité. Selon Elgood et al (2004), plusieurs approches permettent d'identifier tous les risques fiscaux : s'appuyer sur les réunions du conseil d'administration pour détecter les risques fiscaux pouvant résulter des changements dans les activités de l'entreprise, se focaliser sur les processus d'activités courantes pour identifier les risques

opérationnels, avoir un contact particulier avec les personnes qui créent le risque dans l'entreprise (les preneurs de décisions qui développent des nouveaux segments ou qui réalisent des opérations de fusion...).

Selon Stacey (2005), il faut déterminer tous les domaines d'activités qui peuvent déclencher le risque fiscal, documenter les risques et déterminer tous les domaines d'activités qui peuvent déclencher le risque fiscal, documenter les risques et déterminer ceux qui doivent être maîtrisés ou éliminés.

Laroque et Alepin (2008) traitent la problématique de gestion du risque fiscal au niveau des Petites et Moyennes Entreprises et développent un guide pratique de gestion de ce risque spécifique à ce type d'entreprise. Selon les auteurs, le comptable de la PME doit avoir connaissance des impôts à la charge de l'entreprise et des risques qui leur sont associés. Les PME peuvent aussi avoir recours à des professionnels éprouvés et ce pour identifier les risques fiscaux et évaluer les conséquences fiscales inhérentes. L'étape d'identification est suivie par l'évaluation ou la quantification des risques fiscaux. Ces derniers sont évalués et classés sur la base de leur significativité et du degré de leur survenance (Stacey, 2005).

D'après Elgood et al. (2008), cette étape fait appel au jugement et à l'expérience aussi bien dans l'évaluation de la probabilité d'occurrence d'un évènement que dans l'évaluation de ses conséquences fiscales et est suivie par le choix des réponses appropriées aux risques fiscaux identifiés (l'évitement, le partage, la réduction...). L'évaluation doit être un processus continu qui couvre le profil du risque de l'entreprise mais aussi le risque lié à des processus spécifiques. L'entreprise doit établir des priorités pour les domaines de risques découverts et ce pour déterminer l'ordre dans lesquels ils vont être traités (Robinson et al., 2008). Et pour assurer une gestion préventive des risques fiscaux, un certain nombre d'actions doivent être mises en place afin de faciliter l'identification et l'évaluation de ces risques.

2.2.2. Traitement et contrôle des risques fiscaux

Le traitement des risques fiscaux peut prendre quatre formes : il s'agit de l'évitement du risque, de son partage, de sa réduction et de son acceptation. Dans ce cadre, Elgood et al. (2004) suggèrent que l'évitement consiste à abandonner l'opération qui est à l'origine du risque fiscal et à la prise d'une action alternative de telle façon que le risque ne surgisse plus. Le partage est la prise d'une action pour réduire la probabilité ou l'impact du risque en

CONTRIBUTION DE L'AUDIT FISCAL À LA RÉDUCTION DES RISQUES FISCAUX : CAS DES PME DE LA VILLE DE YAOUNDÉ

transférant le risque d'une certaine manière. Ceci peut être réalisé à travers l'externalisation de la fonction fiscale ou l'obtention d'avis de conseils externes... La réduction est la mise en place d'actions pour réduire la probabilité d'occurrence et l'impact du risque tels que la conduite d'une planification fiscale appropriée, la restructuration d'une opération pour lui donner un traitement fiscal plus favorable. Dans ce sens, l'entreprise peut accepter un risque fiscal particulier lorsque les bénéfices découlent de la prise d'un tel risque dépassent les coûts.

Il convient de choisir l'une des méthodes de traitement pour chaque type de risque fiscal. Selon Stacey (2005), il s'agit d'évaluer les options disponibles de gestion des risques pour sélectionner celles qui optimisent le risque et qui soient les plus avantageuses pour l'entreprise. Ces options doivent être traduites en actions en définissant les contrôles personnalisés qui traitent spécifiquement chaque risque. Aussi, dans le cadre de la gestion proactive du risque fiscal, Erasmus (2009) souligne que l'étape du traitement du risque passe par la détermination du meilleur chemin pour résoudre le problème. Cette résolution peut être faite à travers le dialogue avec l'administration fiscale.

Le premier chapitre a porté sur la gestion du risque fiscal. Une clarification de la notion d'audit en général a été faite au début en passant en revue les divers types d'audits fiscaux que peuvent subir les entreprises. Par ailleurs, le concept de gestion du risque fiscal a été présenté tout en ayant pris soin de situer le concept de risque fiscal tout en s'appuyant sur la typologie retenue par Rossignol (2002a). Ce dernier considère que le risque fiscal peut être de deux natures : un risque de non-conformité et un risque d'opportunité.

**CHAPITRE 2 : DU DÉPLOIEMENT DU DISPOSITIF D'AUDIT FISCAL À LA
GESTION DU RISQUE FISCAL DE L'ENTREPRISE : UNE REVUE DE LA
LITTÉRATURE**

De la quête de la performance fiscale de l'entreprise, les dirigeants visent généralement l'optimisation fiscale en actionnant sur le dispositif d'audit fiscal afin de minimiser le risque fiscal. L'optimisation ne peut logiquement trouver sa place que subsidiairement par rapport à la gestion du risque fiscal. Une entreprise ne peut en effet chercher à optimiser la dimension fiscale de ses opérations sans maîtriser préalablement le risque fiscal. Il est vain de rechercher des économies substantielles d'impôt sur tel ou tel montage si, simultanément, des irrégularités importantes affectent le traitement fiscal des opérations courantes de l'entreprise (Rossignol, 2006). Dans le cadre de ce chapitre, nous ferons un tour d'horizon sur la contribution du dispositif d'audit fiscal à la gestion du risque fiscal au sein de l'entreprise. À titre de rappel, l'audit fiscal vise deux objectifs complémentaires : l'audit de compliance et l'audit d'opportunité. L'audit de compliance ou de conformité qui permet de s'assurer du respect par l'entreprise des réglementations fiscales applicables. Par contre, l'audit d'opportunité est un levier de l'audit fiscal qui permet à l'auditeur de s'assurer que la gestion fiscale est optimisée en vérifiant notamment que l'entreprise auditée a su profiter de toutes les opportunités et de tous les avantages offerts par la législation fiscale. Concrètement, la contribution de l'audit de compliance à la gestion du risque est abordée (section 1) permettant de jeter les bases de l'autre levier de l'audit fiscal, l'audit d'opportunité et place centrale à la minimisation du risque fiscal (section 2).

Section 1 : De l'audit de compliance à la gestion du risque fiscal au sein de l'entreprise

L'audit de compliance permet de mettre en évidence les principales causes de défaillance de l'entreprise en matière de régularité fiscale et d'adopter, en conséquence, les mesures destinées à pallier les carences constatées au niveau des procédures, ou encore au plan de l'organisation et du fonctionnement du service fiscal. En cela, l'audit fiscal assure une mission de détection et de prévention tout en œuvrant dans le sens d'une plus grande sécurité fiscale de l'entreprise et contribue de ce fait à l'amélioration du niveau de maturité de la gestion fiscale.

1. Du risque des obligations fiscales à la gestion préventive du risque fiscal

Le système fiscal camerounais se caractérise par son caractère déclaratif. De ce fait, il met à la charge du contribuable plusieurs obligations qu'il doit respecter. Le fait pour une entreprise de ne pas se conformer à la règle fiscale l'expose à des sanctions en cas de contrôle. Il y'a un risque fiscal, risque d'autant plus important puisque la législation est à la fois complexe et mouvante.

Ainsi, le respect des procédures et des obligations fiscales constitue un palier important dans la prévention des risques fiscaux au sein de l'entreprise. Pour y parvenir, le contribuable doit intégrer le triple pouvoir dont dispose l'administration fiscale. Le triple pouvoir de **contrôle**, de **redressement** et de **sanction** dévolu à l'administration fiscale constitue la véritable nature du risque fiscal. La connaissance des domaines et sources des risques fiscaux, et donc la mesure de ces risques justifient le recours à l'audit fiscal de compliance.

1.1. La nature du risque fiscal

Le contrôle fiscal se définit comme le pouvoir reconnu à l'administration fiscale de réparer les omissions, les insuffisances ou les erreurs d'imposition commises par les contribuables. Il est le corollaire logique et indispensable de tout système déclaratif. En effet, le fait pour une entreprise de ne pas se conformer à la règle fiscale l'expose à des sanctions en cas de contrôle. Ce risque de contrôle retient d'autant plus l'attention de l'entreprise que l'administration assorti du pouvoir de contrôle, dispose d'un pouvoir de redressement et de sanction. La contrepartie du système déclaratif réside dans la possibilité octroyée à l'administration fiscale de contrôler l'exactitude des déclarations déposées par les contribuables. Si l'impôt n'est pas toujours une contrainte bien acceptée, le contrôle l'est assurément encore moins ; mais quoi qu'il en soit, le contrôle reste un mal nécessaire. Il faut en effet rappeler que les impôts collectés au Cameroun représentent plus que 75% des ressources propres, ce qui souligne la nécessité de l'État de mettre en œuvre des moyens permettant de contrôler le versement de ces prélèvements.

1.2. La mesure du risque fiscal

La détermination des domaines et sources de risques permet de dresser une liste des risques fiscaux auxquels pourrait s'exposer l'entreprise. L'audit fiscal de compliance est un exercice qui a pour objet la validation de la charge d'impôt d'une société ainsi que l'identification des risques fiscaux auxquels cette société peut les trouver exposé du fait de l'inobservation des règles fiscales. Pour une bonne approche de mesure du risque fiscal, il convient de distinguer deux notions : risque en base et risque en droits.

- Risque en base : il correspond au montant estimé du rehaussement du résultat fiscal de l'exercice considéré ;
- Risque en droits : il correspond au supplément d'impôt résultant, pour l'exercice considéré, de la prise en compte de ce rehaussement.

Dans l'hypothèse la plus simple où l'entité est bénéficiaire au titre de l'exercice concerné, après prise en compte de ses éventuels déficits reportables, le risque en droits correspond à l'IS calculé sur le montant du risque en base.

Ainsi, le risque en droits calculé ne constitue pas nécessairement un risque définitif. En effet, le risque définitif doit être calculé en tenant compte des éventuelles perspectives de réduction ultérieure de la base imposable qu'entraîne le rehaussement. Le risque lié au non déductibilité d'une charge qui a pour seule conséquence une réintégration au titre de l'exercice d'engagement de la charge et aucune conséquence ultérieure n'est à prévoir, il est qualifié d'un risque définitif. Lorsque le risque en droits est définitif, le coût de redressement est le principal de l'impôt auquel on ajoute les pénalités de retard.

2. De la conduite à l'audit fiscal de compliance à la performance fiscale de l'entreprise

On pourrait prétendre qu'en l'état actuel d'une législation touffue et évoluant sans discontinuer, l'entreprise qui parvient à honorer ses obligations fiscales en demeurant à l'abri de pénalités, amendes ou redressements réalise déjà une performance. Une bonne gestion du paramètre fiscal et des opportunités qu'il offre est susceptible de fournir à l'entreprise qui s'y livre un avantage concurrentiel indéniable, source de valeur. Comme l'indiquait Schmidt, les entreprises « ont la possibilité de prévoir l'impôt et d'utiliser au maximum les moyens fournis par un droit fiscal qui offre des choix multiples ». La possibilité d'adopter des mesures plus ou moins opportunes au plan fiscal justifie ainsi l'intérêt pour l'entreprise de soumettre à un

spécialiste de la discipline ses orientations fiscales, ses choix fiscaux, afin de voir si, en la matière, elle fait preuve d'efficacité ou non.

Toutefois, la pertinence de l'objectif assigné à l'audit fiscal ne peut véritablement apparaître que par la mise en évidence de l'étendue des situations dans lesquelles l'entreprise peut être plus ou moins efficace au plan fiscal. Il convient donc d'étudier dans un premier temps ce qui constitue le domaine de l'efficacité fiscale et, par voie de conséquence, le domaine du contrôle de l'efficacité dans le cadre de l'audit (2.1). Cependant, la notion d'efficacité fiscale, qui constitue le critère du contrôle, reste par elle-même un peu abstraite, il importe donc d'en expliciter le contenu (2.2.) afin de mettre en lumière sa richesse et sa portée, et justifier ainsi l'intérêt d'un audit fiscal.

2.1. Le domaine du contrôle de l'efficacité fiscale

La prise en compte du paramètre fiscal dans la gestion de l'entreprise peut s'opérer par le biais de décisions qu'il est possible de qualifier de décisions juridiques ou fiscales, mais aussi par le biais de décisions très divers qualifiables par opposition de décisions extra-juridiques ou extra fiscales, pour lesquelles l'entreprise cherche moins à gérer l'impôt lui-même que l'incidence de l'impôt. Par décisions juridiques ou fiscales, il faut entendre les décisions dont la mise en œuvre implique des actions de nature juridique ou fiscale. C'est l'aspect de la gestion fiscale qui porte sur la détermination de l'impôt, de la dette fiscale de l'entreprise. C'est dans cette catégorie de décisions que l'entreprise puise en particulier la faculté d'exploiter la marge de manœuvre fiscale dont elle dispose.

Par décisions extra-juridiques ou extra-fiscales, il faut entendre les décisions qui ne sont inspirées que par des considérations fiscales. La mise en œuvre de telles décisions échappe totalement au domaine juridique ou fiscal. En d'autres termes, l'entreprise cherche à minorer, ou du moins, à aménager, les incidences d'une situation fiscale donnée. On ne cherche pas la meilleure solution fiscale, on cherche à optimiser les retombées d'une solution fiscale connue. Cette distinction ne signifie pas une autonomie, au contraire, il y a souvent une continuité entre les décisions juridiques ou fiscales et les décisions extra-juridiques ou extra-fiscales. En effet, une fois, une solution retenue au plan fiscal, l'entreprise conserve la possibilité d'aller plus loin et de tenter d'en optimiser les incidences, en utilisant des moyens empruntés notamment à la gestion financière, afin que le coût global soit effectivement le

plus faible possible. Les décisions extra-juridiques ou extra-fiscales se situent donc en aval des décisions juridiques ou fiscales.

L'audit fiscal ne porte pas sur ces deux types de décisions qui, même si elles s'inscrivent dans une certaine continuité sont nettement différentes. Le domaine de l'audit fiscal, c'est le contrôle des décisions extra-juridiques ou extra-fiscales, dans la mesure où ces décisions, qui n'appellent pas de compétences spécifiques en matière fiscale, sont beaucoup plus proches de la gestion financière, à laquelle elles peuvent s'intégrer, que de la gestion fiscale. L'audit fiscal ne coïncide pas, en conséquence, avec le contrôle de la gestion fiscale. Le domaine de l'audit fiscal est plus restreint. Il porte cependant sur un des éléments clés dans la gestion fiscale de l'entreprise : l'exercice des choix fiscaux. En effet, l'audit fiscal correspond ainsi au contrôle de l'utilisation des choix fiscaux.

L'audit fiscal, dont il ne faut pas oublier qu'il s'agit, comme tout audit, d'un examen approfondi opéré par un spécialiste, va s'intégrer davantage au choix de la meilleure solution fiscale qu'à l'optimisation ultérieure des incidences d'un tel choix. L'audit fiscal doit ainsi permettre de procéder au contrôle de l'aptitude de l'entreprise à utiliser la panoplie de décisions juridiques ou fiscales à sa disposition pour déterminer sa propre situation fiscale ; l'audit fiscal apparaît comme le contrôle de ce qu'il est convenu d'appeler les choix fiscaux de l'entreprise. Le contrôle contractuel de l'efficacité fiscale commande donc de rechercher une classification des choix fiscaux.

2.2. L'audit fiscal repose sur une classification des choix fiscaux

L'efficacité fiscale de l'entreprise est la résultante de décisions fiscales, ou d'implications fiscales de décisions juridiques qui contribuent chacune, mais de façon inégale, à l'efficacité fiscale. Dans le cadre d'un audit contractuel, compte tenu des contraintes de temps et de l'impossibilité matérielle de passer en revue l'ensemble des choix exercés par l'entreprise ; l'auditeur accordera en priorité son attention aux décisions de l'entreprise à forte incidence fiscale. L'intérêt aussi de la distinction entre choix stratégiques et choix tactiques réside dans la détermination de l'approche d'audit à appliquer. En s'inspirant de l'audit financier, l'auditeur fiscal devrait appliquer pour les opérations non courantes une stratégie corroborative (techniques d'audit de compliance et d'opportunité extensifs ou étendus) du fait que le risque lié au contrôle est maximum ou très proche de ce maximum.

Pour les choix fiscaux tactiques, l'approche à adopter par l'auditeur fiscal varie en fonction de la fiabilité du système de contrôle interne fiscal. En effet, si l'auditeur fiscal estime que les mécanismes de contrôle sont effectivement efficaces et appliqués d'une façon qui justifie le faible niveau du risque lié au contrôle, il pourrait prévoir des tests d'audit de compliance et d'opportunité restreints ou limités. Toutefois, si l'auditeur fiscal estime que les contrôles sont inefficaces ou inexistantes, il devrait appliquer une stratégie corroborative. On peut donc, dans ces conditions, différencier les choix fiscaux en fonction de leur portée, en distinguant ainsi les décisions qui correspondent au choix des orientations fiscales majeures de l'entreprise, c'est-à-dire les choix qui déterminent les caractéristiques fiscales de l'entreprise, des choix de gestion courante, de portée fiscale plus limitée mais qui peuvent ponctuellement procurer un avantage à l'entreprise.

3. La portée de l'audit de compliance à la gestion curative des risques fiscaux

La notion de risque fiscal englobe en fait deux acceptions : la première, classique, correspond au non-respect, volontaire ou non, des règles fiscales, alors que la seconde, toute aussi problématique, se rapporte davantage à la méconnaissance d'une disposition favorable qui peut générer un manque à gagner important. Se conjugue ainsi un risque sanction à un risque perte d'opportunité. Le risque fiscal trouve naturellement son origine dans la complexité des règles applicables mais bien évidemment aussi dans la façon qu'à l'entreprise de les appréhender dans le cadre sa politique fiscale (il est utile de préciser, à ce niveau, que, si la complexité résulte de la volonté de prévoir toutes les situations possibles, elle peut aussi contribuer à une sécurité juridique accrue qui permet de faire l'économie de contentieux complexes). L'entreprise ne peut que déplorer le manque fréquent de cohérence et de transparence de la réglementation applicable qui s'agrège sans s'alléger, sans évaluation ou simulation préalable systématique, parfois même sans conciliation, avec des interventions d'une inégale efficacité du législateur, du pouvoir réglementaire et de la doctrine administrative, sans oublier celles du juge de l'impôt. L'influence croissante des règles internationales, notamment communautaires, complexifie nettement encore la situation d'un droit perçu comme hermétique, sans véritable cadre conceptuel permettant à la fois d'identifier des principes généraux et de limiter l'instabilité et l'inintelligibilité de la norme (la création d'un cadre conceptuel fiscal serait, sans conteste, d'une utilité certaine).

CONTRIBUTION DE L'AUDIT FISCAL À LA RÉDUCTION DES RISQUES FISCAUX : CAS DES PME DE LA VILLE DE YAOUNDÉ

Le développement de l'entité, qu'il s'opère par le biais d'une stratégie interne ou bien externe, est lui-même source de risques. Dans le cadre d'un développement international, la question des prix de transferts constitue un enjeu fiscal de toute première importance dont les implications sont tout à la fois stratégiques, opérationnelles et organisationnelles (Rossignol, 2006). La gestion du risque fiscal est là d'autant plus délicate que non seulement la réglementation s'est complexifiée mais, simultanément, le dispositif de contrôle déployé par l'administration s'est considérablement renforcé. Ainsi, l'organisation de l'administration en fonction même du risque contribue-t-elle à élever le niveau de risque. La mise en place de nouvelles applications informatiques ainsi que la création de la direction des grandes entreprises (DGE) et celle du service des impôts des entreprises (SIE) s'inscrivent précisément dans cette perspective, même si elle vise, en premier lieu, à améliorer la qualité du service rendu aux usagers et à promouvoir un meilleur civisme fiscal (Rossignol, 2006).

Le risque fiscal est, en fait, un risque permanent et non simplement ponctuel, même s'il est limité dans le temps du fait du délai de reprise. Il est surtout difficile de cerner et délicat à évaluer. Le risque fiscal est difficile à cerner dans la mesure où sa révélation résulte pour l'entreprise d'une procédure de contrôle fiscal, est inconnue et celle de détection de l'irrégularité au cours de la procédure de contrôle fiscal l'est tout autant. Cette difficulté est également renforcée par le fait que la notion même d'irrégularité, source de risque, est parfois délicate à évaluer. Lorsque la règle fiscale se borne par exemple à énoncer un principe, l'appréciation du comportement de l'entreprise face à l'application ou la mise en œuvre de ce principe est souvent mal commode. Ces difficultés d'appréciation se doublent généralement d'une difficulté d'évaluation et, sur ce point, la situation ne se révèle pas plus simple pour savoir où se situe la norme, qui seule permettra de quantifier le risque (Chadefaux et Rossignol, 2006, p.1451). Si la régularité fiscale, qui va de pair avec une gestion du risque fiscal, se présente à l'évidence comme un pré-requis par rapport à l'élaboration d'une politique fiscale de l'entreprise, il s'agit de manière toute aussi évidente d'un pré-requis qu'il n'est pas nécessairement commode de maîtriser et de contrôler.

Cette prévention nécessite, en réalité, une évaluation globale du processus fiscal afin d'optimiser le pilotage de l'organisation. L'organisation se doit de le réviser régulièrement, pour s'adapter à un environnement réglementaire en évolution constante, et par conséquent ses modes opératoires. Un audit fiscal régulier pour faire le point que la pertinence des choix fiscaux de l'entreprise en fonction de sa situation et de sa structure trouve là tout son intérêt.

CONTRIBUTION DE L'AUDIT FISCAL À LA RÉDUCTION DES RISQUES FISCAUX : CAS DES PME DE LA VILLE DE YAOUNDÉ

Le recueil des informations sur la nature et l'étendue du risque encouru permet, par ce double examen de régularité et d'efficacité (Chadefaux et Rossignol, 2006), d'établir un bilan de santé fiscal, un diagnostic fiscal, élément de diagnostic général de l'organisation. La démarche peut présenter deux objectifs complémentaires : l'un offensif pour éviter une surimposition, l'autre défensif pour détecter et anticiper les risques fiscaux, surtout s'ils découlent de dispositifs hasardeux ou tout au moins audacieux. Elle aboutit éventuellement à la mise en place d'une chaîne de contrôle interne fiscal qui regroupe alors des procédures de contrôle interne spécifiques établies à partir d'une cartographie du risque fiscal. L'existence d'une telle cartographie est précieuse non seulement au niveau de la direction fiscale de l'entité mais aussi de ses instances dirigeantes (conseil d'administration et comités d'audit et des risques) et sa mise en place constitue en soi un véritable instrument de pilotage fiscal pour la société qui s'en dote dans la mesure où, globalement, le contrôle fiscal interne permet en fait de :

- Assurer la conformité aux lois et aux réglementations fiscales en vigueur (maîtrise de la technique fiscale),
- Produire une information fiscale de qualité vis-à-vis de l'administration fiscale,
- Assurer un pilotage fiscal de l'entreprise grâce à la mise en place d'indicateurs,
- Assurer la fiabilité, l'efficacité et la traçabilité des opérations et de la documentation afin d'attester de la fiabilité des chiffres fiscaux : calcul de l'impôt, des provisions pour impôt, suivi des flux intra-groupes en fonction des politiques de prix de transfert... ;
- Sécuriser l'outil informatique qui doit être en mesure de capter les évolutions et suivre les méthodes fiscales retenues.

Il est destiné à fournir une « *assurance raisonnable* » quant à la réalisation et à l'optimisation des opérations, la fiabilité des informations financières et la conformité aux lois et aux réglementations en vigueur. La mise en place d'un contrôle interne efficace conduit à le considérer à la fois comme un moyen de vérification mais aussi comme un moyen de maîtrise de l'activité. Elle fait partie de l'approche par les risques et doit intégrer la façon dont est structurée l'activité et les risques qui lui sont attachés, les évaluer par rapport à la stratégie puis les abriter afin de mieux les maîtriser. Dans ce contexte, une telle mise en place apporte une réelle valeur ajoutée, dans la mesure où, en intégrant l'anticipation des risques,

elle ne se limite pas à l'évitement des dysfonctionnements, ce qui est fondamental dans l'optique d'une meilleure performance fiscale. La notion de performance fiscale est par essence subjective, en faisant appel à l'interprétation et au jugement. Pour autant, elle doit aussi s'apprécier et se mesurer par rapport à un objectif, tout comme la performance financière. Elle ne peut concevoir de façon absolue mais relative à une volonté de réduire la charge fiscale de l'organisation en améliorant l'efficacité décisionnelle ainsi que l'efficacité du processus fiscal. Cette notion est parallèlement relative. Elle ne peut que s'apprécier dans le temps, dans l'espace mais aussi par rapport à la performance globale de l'entreprise.

Cette perception de la performance fiscale constitue un déterminant de la pratique de l'audit fiscal à la minimisation des risques fiscaux de l'entreprise. Cette gestion des risques fiscaux conforte le dirigeant dans ses choix managériaux tout en privilégiant les choix fiscaux moins risqués n'exposant pas l'entreprise à un redressement fiscal susceptible de remettre en cause sa pérennité. Au vu de cette ambition salutaire et louable dans la survie de la PME nous amène à formuler la proposition de recherche suivante :

Hypothèse 1 : La pratique de l'audit de compliance à travers le respect des règles fiscales édictées conforte la gestion préventive du risque de non-conformité au sein d'une PME.

Section 2 : De l'audit d'opportunité à la gestion des risques fiscaux

D'opportunité qui permet de s'assurer que la gestion fiscale est optimisée en vérifiant notamment que l'entreprise auditée a su profiter de toutes les opportunités et de tous les avantages offerts par la législation fiscale. Le rôle de l'expert-comptable dans la mission d'audit fiscal est précisément de mettre en évidence les carences qui résultent d'un comportement passif ou de signaler les erreurs liées à des choix à priori exercé en connaissance de cause. L'audit d'efficacité fiscale doit ainsi permettre de sensibiliser l'entreprise à l'importance de l'écart existant entre l'efficacité fiscale potentielle et l'efficacité fiscale atteinte. De cette façon, l'entreprise doit adopter des mesures qui doivent lui permettre de tendre vers l'optimisation de ses choix fiscaux, d'améliorer graduellement son efficacité fiscale. Ainsi, cette optimisation des choix fiscaux est adossée à la responsabilité sociale et à la culture fiscale de l'entreprise.

1. L'audit d'opportunité au cœur de la responsabilité sociale et de culture fiscale de l'entreprise

La gestion ou la réduction du risque fiscale renvoie à l'étude de la notion de responsabilité sociale de l'entreprise. Toutefois, cette gestion ne peut être réussie sans le développement d'une culture fiscale dans l'entreprise.

1.1. Gestion du risque fiscal et responsabilité sociale de l'entreprise

Dans le cadre de l'approche partenariale de la gouvernance, la notion de responsabilité sociale de l'entreprise trouve sa place. Cette dernière signifie « *qu'il existe un contrat implicite entre l'entreprise et la société stipulant que l'entreprise a des obligations envers la société qui a le droit de la contrôler* » (Le Ray, 2006, p.49). Selon Smerdon (2004), la responsabilité sociale indique qu'il est nécessaire pour les entreprises de répondre aux attentes des groupes autres que les actionnaires, même si les dirigeants ne sont responsables formellement qu'à l'égard de ces derniers. Ainsi, cette responsabilité prend appui sur la théorie des parties prenantes ou des « *stakeholders* » et se caractérise par un souci d'intégrer durablement les vues des diverses parties prenantes de l'entreprise en allant au-delà des exigences réglementaires (Dupuis, 2008). Williams (2007) souligne, dans ce cadre, que la responsabilité sociale fournit un ensemble de principes qui peuvent être utilisés par l'entreprise pour déterminer la manière avec laquelle sa position éthique choisie s'applique aux questions particulières liées à son activité et qui a un impact sur la société, particulièrement en ce qui concerne ses responsabilités à l'égard des parties prenantes autres que les actionnaires.

Dans le même ordre d'idées, Huseynov de Klamm (2012) signalent que les entreprises sont responsables non seulement à l'égard des parties prenantes internes, mais aussi à l'égard de la société en général avec potentiellement des conflits entre elles. Une zone potentielle de conflit entre les parties prenantes concerne la fiscalité. La stratégie de l'entreprise visant à réduire ou à éviter les impôts peut bénéficier aux actionnaires, mais elle est au détriment de la société étant donné que les impôts servent, en partie, pour l'infrastructure gouvernementale et les programmes sociaux.

Selon le Ray (2006), prendre le risque ou saisir l'opportunité constituent des actes responsables qui ont leurs poids pour l'entreprise. Ainsi, avec le processus de gestion des risques, la responsabilité sociale de l'entreprise se trouve engagée. En effet, la prise de

CONTRIBUTION DE L'AUDIT FISCAL À LA RÉDUCTION DES RISQUES FISCAUX : CAS DES PME DE LA VILLE DE YAOUNDÉ

conscience du côté irréparable des dommages de la part des dirigeants d'entreprise entraîne un changement de la responsabilité des ces derniers. Cette responsabilité est devenue donc celle de prévenir et d'éviter plutôt que d'assumer les conséquences (Le Ray, 2006). De telles conséquences peuvent être ainsi préjudiciables aux diverses parties prenantes de l'entreprise.

Fraize et al. (2008) stipulent que la responsabilité sociale de l'entreprise se traduit par un ensemble de normes qui définissent son comportement éthique. En effet, les grandes entreprises peuvent exercer des pouvoirs disproportionnés dans la société en général tels que le pouvoir de polluer l'environnement, de frauder les créanciers et d'échapper à l'impôt. Selon Rossignol et Chadeaux (2001, p.12), « *respecter cette contribution relève du civisme fiscal et démontre l'adhésion de l'entreprise à la communauté sociale, en participant à la couverture des dépenses publiques. De devoir fiscal qui s'intègre dans une vision sociale citoyenne est à la base du comportement éthique de l'entreprise, en tant qu'agent moral responsable de ses actions* ».

Ainsi, si l'adoption de politiques d'agressivité fiscale par les entreprises peut avoir des effets négatifs sur la société en général, celles ayant un bon système de gouvernance doivent réduire leur agressivité fiscale pour légitimer leur existence (Lanis et Richardson, 2011). Ces mécanismes doivent assurer la réduction du risque fiscal pour préserver l'intérêt de tous les partenaires, y compris celui de l'administration fiscale.

Plus précisément, Erle (2009) signale que, dans le cadre de la gestion du risque fiscal, le conseil d'administration doit établir un code de conduite qui contient les normes de comportement éthique de l'entreprise avec ceux à l'intérieur et à l'extérieur de l'entreprise. Ce code de conduite, appelé aussi philosophie fiscale donne la position globale de l'entreprise à l'égard de l'impôt. Cette position peut être identifiée en donnant une réponse à la question suivante concernant l'impôt : s'agit-il d'un facteur de coût qui doit nécessairement être réduit ou s'agit-il d'une obligation sociale et d'un devoir à l'égard de la communauté ? D'autres décisions sont prises par le conseil d'administration sur le niveau de risque acceptable ainsi que sur la gestion fiscale risquée.

Dans ce cadre, Rossignol et Chadeaux (2001) signalent aussi que la gestion fiscale fait partie du comportement éthique de l'entreprise dans la mesure où cette dernière peut payer le moins d'impôt possible tout en respectant la législation et en ne s'exposant à aucun risque. Ce comportement fiscal devient contraire à l'éthique lorsque l'entreprise essaye de fuir ses obligations fiscales en recourant à la fraude. Néanmoins, les auteurs montrent qu'il

est difficile dans certains cas, de déterminer la norme par rapport à laquelle sera évalué le comportement fiscal de l'entreprise et qu'il n'existe pas autour de l'entreprise de partenaire susceptible d'évaluer ou de porter un regard indépendant et objectif sur ce comportement. Par ailleurs, les partenaires de l'entreprise n'ont pas toujours les mêmes intérêts au regard de l'impôt. Les entreprises doivent ainsi trouver l'équilibre entre les demandes de réduction et leurs coûts fiscaux (pour devenir plus compétitives) et celles de contribution à la couverture des dépenses publiques. L'intérêt de l'administration fiscale doit être ainsi pris en considération, un intérêt qui se trouve potentiellement en contradiction avec celui des actionnaires de l'entreprise (Erle, 2009).

Erle (2009) ajoute aussi que l'impôt est en mesure de causer un problème de réputation de plus en plus aigu à cause de la grande conscience de ses dimensions éthiques. Il ajoute que le désir d'appliquer le concept de responsabilité sociale pour les entreprises gagne de plus en plus l'importance. Dans le cadre de cette responsabilité sociale, l'entreprise « s'autocensurerait en fait dans ses pratiques en limitant sa propre créativité fiscale, par la définition d'une deuxième frontière, celle précisément de l'« acceptable », en plus de celle du légal, dans le cadre de ce que l'on pourrait appeler une « co-gestion » de l'optimisation fiscale. Cette « co-gestion » s'appuierait, elle-même, sur un véritable code de bonne conduite entre administrations fiscales et entreprises à partir d'un comportement disciplinaire d'auto-limitation. Le respect de ce code aurait comme contrepartie la promesse que les choses se passent au mieux en cas de contrôle (OCDE, 2006) » (Rossignol, 2010, p.162). Par ailleurs, selon Bidaud (2010), « *il importe de créer une culture fiscale dans l'entreprise, ce qui conduit à changer les comportements et à faire en sorte que la maîtrise des risques soit une préoccupation de tous les secteurs de l'entreprise* ».

1.2. La gestion du risque fiscal et culture fiscale de l'entreprise

D'une façon générale, pour que la gestion des risques soit efficace, elle doit se traduire dans les attitudes, la culture et le comportement des agents (Yaïch, 2004b). Donc, une culture de risque doit être développée au sein des entreprises. Cette dernière est définie par Tuvée (2002, p.165) comme suit : « *une entreprise a une culture de risque quand ses collaborateurs prennent des risques ou plus globalement reconnaissent et managent le risque dans toute décision et en toute circonstance sans avoir besoin d'y être directement incités* ».

CONTRIBUTION DE L'AUDIT FISCAL À LA RÉDUCTION DES RISQUES FISCAUX : CAS DES PME DE LA VILLE DE YAOUNDÉ

Dans une définition donnée par COSO (2005), la culture en matière de management des risques consiste en « *un ensemble de croyances et d'attitudes partagées caractéristiques de la façon dont l'entité appréhende les risques dans toutes ses activités, depuis l'élaboration d'une stratégie jusqu'à sa mise en œuvre au quotidien* ».

Tuvée (2002) ajoute que « *la culture du risque devrait être structurée par un ensemble de pratiques et de méthodes et être entretenue par l'expérience et le retour d'expérience* » et que « *dans le cas particulier du risque, la culture pourra développer à la fois la vigilance et la volonté, en reconnaissant le risque ou la dimension risque, dans toute opportunité ou menace et, plus généralement, dans toute prise de décision. Elle pourra être considérée comme une compétence permettant de mieux le maîtriser en tempérant cette volonté de maîtrise par une reconnaissance de son irréductibilité totale* » (Tuvée, 2002).

Donc, pour avoir une culture du risque au sein de l'entreprise, il faut développer des croyances, des habitudes et des pratiques d'identification, de mesure et de gestion des risques et ce dans toutes les décisions de l'entreprise prises ou qui pourront l'être dans le futur. En effet, il faut reconnaître et accepter l'existence des risques pour chaque décision prise ou qui sera prise et reconnaître et accepter l'existence des risques pour chaque décision prise ou qui sera prise et qui peuvent être de natures et de niveaux divers. Il faut aussi disposer des connaissances et des compétences en matière pour pouvoir mener à bien la stratégie de gestion des risques. Dans le même ordre d'idées, Darsa (2009, p. 269) suggère que la démarche de gestion des risques doit aussi bien être préventive que curative et que pour qu'il y'ait une telle démarche, tous les acteurs opérationnels de l'entreprise doivent être sensibilisés des enjeux de la gestion des risques de telle façon que chaque acteur sentira qu'il est concerné par cette démarche. Il ajoute que « *l'enjeu de la détection du risque en entreprise est fondamentalement culturel. Tout salarié, tout acteur d'entreprise doit se sentir en responsabilité vis-à-vis de sa direction s'il ou elle découvre une fragilité ou un risque qu'il conviendrait de couvrir. Il s'agit avant tout d'un état d'esprit à insuffler et favoriser dans l'entreprise, afin que tous participent activement à l'identification préventive des risques de l'entreprise, ainsi qu'à leur traitement correctif ou curatif* ».

Selon Darsa (2009, p.315), « *la culture de la gestion du risque doit donc intégrer une capacité consciente de ses acteurs à accepter de prendre des risques et saisir les opportunités qui se présenteront, sans adopter par défaut une vision restrictive du risque et de ses impacts potentiels* ». Ainsi, la gestion du risque fiscal ne peut aboutir sans l'instauration d'une culture

de risque au sein de l'entreprise. Cette culture doit se traduire dans le comportement d'une culture de risque au sein de l'entreprise. Cette culture doit se traduire dans le comportement des acteurs internes à l'entreprise et doit mener à une gestion anticipative des risques fiscaux et ce pour éviter de subir des sanctions de la part de l'administration fiscale suite à la détection de ces mêmes risques. La problématique de la portée de l'audit d'opportunité à la gestion du risque fiscal trouve ainsi son fondement théorique dans la théorie partenariale de la gouvernance en mettant l'accent sur le rôle de la gestion de ce type de risque dans la préservation des intérêts des actionnaires mais aussi de toutes les parties prenantes d'entreprise, y compris l'administration fiscale. Dans le cadre de cette approche partenariale, les notions de responsabilité sociale de l'entreprise et de culture fiscale ont été analysées. Ces deux notions soulèvent la notion d'éthique fiscale de l'entreprise qui doit se traduire dans le comportement des acteurs internes de l'entreprise. Plusieurs acteurs internes et externes à l'entreprise sont impliqués dans la gestion du risque fiscal. Plus spécifiquement, certains mécanismes de gouvernance sont mobilisés afin de réduire ce risque.

2. De l'audit d'opportunité à la performance fiscale de l'entreprise

Et pour atteindre un niveau optimal, se trouve au cœur du processus, la fonction fiscale de l'entreprise qui constitue, lorsqu'elle existe en tant que telle, le pivot autour duquel s'articule l'ensemble des décisions comptables et financières de l'entreprise. Cette fonction a considérablement évolué au cours des quinze dernières années, en présentant une dimension de plus en plus internationale, financière et stratégique, transversale en fait. Dépendante de son environnement, elle doit à la fois répondre aux attentes internes et affronter le foisonnement législatif et réglementaire, dans ses dimensions nationale et communautaire, avec ses contraintes mais aussi ses opportunités. Pour respectivement y faire face et les saisir, une véritable organisation est nécessaire ; elle l'est pour assurer une sécurité juridique bien comprise mais aussi pour bénéficier pleinement de la liberté de gestion accordée. C'est cette liberté qui peut inciter les entreprises à « opter pour le « grand large des montages fiscaux internationaux » dans le cadre de planifications fiscales agressives, dont il convient de bien cerner les contours aux confluent de l'analyse juridique et de la morale. De telles planifications sont au demeurant facilitées par la véritable concurrence fiscale qui s'est instaurée entre les États en lien avec leur propre stratégie de développement. De telles pratiques posent à la fois le problème de la définition des outils de lutte contre les schémas

les plus abusifs, pour placer cette liberté sous surveillance, mais aussi celui de la responsabilité sociale des entreprises et des acteurs de leur gouvernance au regard notamment du recours aux paradis fiscaux ou à d'autres manœuvres frauduleuses établies pour fuir les obligations fiscales, en adoptant des stratégies de free-rider susceptibles d'être contraintes à l'intérêt général.

2.1. Du management de la fonction fiscale à la performance fiscale de l'entreprise

La responsabilité directe du dispositif de gestion des risques de l'entreprise revient au management (COSO, 2005 ; Renard, 2009). Selon Verdun (2006, p.103), « les dirigeants de l'organisation sont, de façon générale, responsables de l'ensemble des risques qui peuvent affecter l'organisation et empêcher celle-ci de réaliser son but ». Plus spécifiquement, le directeur général joue un rôle principal en s'assurant de l'existence d'un environnement interne favorable et de la mise en place de tous les éléments du dispositif de management des risques. Tout en s'appuyant sur l'aide des managers, le directeur général définit les objectifs stratégiques, les politiques globales et développe l'appétence pour le risque et la culture du risque de l'entreprise. Les réunions avec les directeurs des principales fonctions de l'entreprise lui permettent de passer en revue les responsabilités de chacun d'eux et de percevoir leur façon d'aborder le management des risques. Ces réunions lui permettent aussi de s'informer sur les risques inhérents à l'activité de l'entreprise, sur la manière dont ils sont traités, sur les contrôles mis en place et sur l'évolution de ces risques (COSO, 2005).

Quant aux directeurs des unités fonctionnelles, ils appliquent les éléments du dispositif de management des risques au sein de leur sphère de responsabilité tout en respectant les tolérances aux risques de l'entreprise. Chacun de ces directeurs a des responsabilités spécifiques de management des risques relatifs à son unité notamment la mise en place des techniques d'identification des activités de contrôle. Il doit aussi rendre compte du fonctionnement de ces activités de contrôle à son supérieur hiérarchique (COSO, 2005).

Par ailleurs, la désignation d'un « *chef risk officer* » assure qu'un responsable des risques est identifié dans l'organigramme. Il est, selon Paris et Aubin (2002, p.140), « *garant de la justesse de la vue d'ensemble des risques* » et « *son rôle sera principalement de fournir au haut niveau du management (directeur général ou CEO) et aux représentants des actionnaires une information cohérente sur les risques à un niveau agrégé, consolidé, tenant compte des compensations et corrélations possibles de risques* ». Appelés aussi des

gestionnaires de risques ou des « *risk managers* », certains aspects de la maîtrise des risques sont délégués par les dirigeants à ces gestionnaires et ce surtout dans les environnements sensibles au risque (Maders et Masselin, 2009). Néanmoins, cette fonction se trouve seulement au niveau des grandes entreprises et elle se situe en amont de l'audit interne. Elle est rattachée au plus haut niveau pour préserver son indépendance (Renard, 2009).

2.2. L'auditeur interne fiscal, un pilier de la performance fiscale de l'entreprise

L'audit interne joue aussi un rôle important dans le processus de gestion des risques de l'entreprise. Dans une définition approuvée par l'Institut International de l'Audit Interne le 29 Juin 1999, l'audit interne est « *une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité* » (Ruud et Linsi, 1999, p.1156).

L'audit interne va ainsi au-delà de la validation de la conformité pour apporter des conseils, évaluer le processus de gestion des risques et contribuer ainsi à conforter son efficacité. Selon l'IFA et IFACI (2009, p.17), l'audit interne « *évalue le dispositif de gestion des risques et de contrôle interne afin d'apporter une information indépendante et objective à la direction générale sur le niveau de maîtrise des risques* ». En revenant aux étapes du processus de gestion des risques présentés ci-dessus, le rôle joué par l'audit interne peut être inséré dans l'étape de contrôle des risques. Il est considéré comme un garant de la bonne marche de ce processus. Toutefois, Darsa (2009) signale que ce rôle est essentiellement joué au niveau des grandes entreprises et que peu de PME peuvent allouer des ressources pour juger de la performance et de l'efficacité de leurs stratégies de contrôle des risques.

3. L'urgence de l'audit d'opportunité à la gestion du risque à la lumière de la gouvernance actionnariale

Selon les partisans de la théorie de l'agence, le risque fiscal peut créer un problème de gouvernance qui a des effets sur l'intérêt des actionnaires et nécessite la mise en place de mécanismes de contrôle afin de le gérer. Dans ce cadre, Desai et Dharmapala (2008) soulignent que la séparation de la propriété et de la gestion est à l'origine d'un problème de

CONTRIBUTION DE L'AUDIT FISCAL À LA RÉDUCTION DES RISQUES FISCAUX : CAS DES PME DE LA VILLE DE YAOUNDÉ

gouvernance lié à l'impôt. En effet, la nature incomplète des contrats et du contrôle crée le champ de l'opportunisme managérial. Schön (2008, p.33) ajoute que « *contrairement à la situation du contribuable individuel, les aspects différents de la vie fiscale ne sont pas concentrés dans la main d'une seule personne. Tandis qu'une personne physique doit payer des impôts sur son propre revenu et sa richesse, doit déposer sa propre déclaration fiscale et doit payer sa propre part d'impôts, dans le contexte de l'entreprise, les responsabilités sont dispersées, menant ainsi à un comportement opportuniste, à des conflits principal-agent, au problème de l'aléa moral* ».

Selon Desai et Dharmapala (2006), les décisions sur la planification fiscale risquée sont prises par les dirigeants. L'analyse de ces décisions est faite dans le cadre d'agence, selon lequel les dirigeants peuvent tirer des bénéfices privés à travers un détournement de rentes par exemple. Dans le même sens, Garbarino (2008, p.11) souligne que « *les dirigeants adoptent des stratégies fiscales du taux effectif d'imposition (ci-après TEI). Mais ces dirigeants sont liés aux actionnaires par un contrat incomplet et obscur et les stratégies qu'ils adoptent n'accroissent pas toujours la valeur des droits des actionnaires dans la mesure où ils impliquent des coûts non-fiscaux accrus, un risque accru de sanctions et des coûts d'agence élevés supportés par les actionnaires pour contrôler les activités des dirigeants. De surcroît, ces stratégies qui sont souvent masquées et déformés afin de minimiser les risques de sanctions, peuvent créer de l'opportunisme managérial et la diversion des rentes dans le cadre desquels les dirigeants essayent de servir leurs propres intérêts au détriment de ceux des actionnaires* ». Les stratégies fiscales agressives sont définies par Garnarino (2008) comme le comportement des gestionnaires fiscaux qui exploitent l'écart comptabilité-fiscalité pour faire avancer leurs propres intérêts, créant ainsi des conflits entre dirigeants et actionnaires.

De ce fait, la présence du risque fiscal a une répercussion directe sur l'intérêt des actionnaires et peut entraîner des coûts d'agence élevés pour ces derniers. Il existe ainsi un problème de gouvernance lié à la prise du risque fiscal par les dirigeants de l'entreprise. Pour cela, le système de gouvernance à travers le levier de l'audit d'opportunité doit être efficace pour assurer une meilleure gestion de ce risque, d'où la seconde proposition de recherche.

Hypothèse 2 : La mise en place d'un dispositif d'audit d'opportunité améliore la gestion curative du risque d'opportunité au sein d'une PME camerounaise.

**DEUXIÈME PARTIE : LA SPÉCIFICITÉ DE LA MISE EN BRANLE DU
DISPOSITIF D'AUDIT FISCAL À LA GESTION DU RISQUE FISCAL AU SEIN
DE CARRIÈRE INDUSTRIELLE**

La première partie de notre travail nous a permis de présenter les approches conceptuelles de l'étude à travers l'analyse théorique. Elle s'est faite par l'étude définitionnelle du fondement de l'audit fiscal dans l'entreprise et d'une revue de littérature. À présent, il est indispensable de concrétiser cette étude à travers une formulation de la démarche de recherche. Dans cette optique, le troisième chapitre présente l'approche méthodologique que nous avons choisie, il s'agit de l'approche qualitative avec l'étude de cas comme stratégie de recherche. Les informations recueillies révèlent des faits originaux et parfois inattendus ; leur analyse et interprétation nous a conduit à des résultats remarquables dans le chapitre quatre où certaines propositions qui sont faites pourront servir à la mise en évidence de l'audit fiscal à la gestion du risque fiscal de CARRIERE INDUSTRIELLE.

CHAPITRE 3: LES CHOIX MÉTHODOLOGIQUES DE L'ÉTUDE

La méthodologie consiste à utiliser les méthodes et techniques de recherche adaptée. Selon Aktouf (1987), la méthode est constituée d'un ensemble de règles qui, dans le cadre d'une science donnée, sont relativement indépendantes des contenus et des faits particuliers étudiés en tant que tels. Elle est implantée sur le terrain par des pratiques concrètes dans la préparation, l'organisation et la conduite d'une recherche. La méthodologie ressort toutes les étapes de chercheur pour parvenir aux résultats entendus. Rappelons-nous que notre étude vise à montrer en quoi la mise en place des dispositifs de l'audit fiscal peuvent-ils contribuer à l'amélioration de la gestion du risque fiscal dans les Petites et Moyennes Entreprises camerounaises. Pour le faire, une méthodologie précise est vitale. C'est pourquoi nous avons structuré ce chapitre en deux sections. La première est consacrée à la présentation du cadre de l'étude de la PME Carrière Industrielle et la deuxième section le choix de la démarche méthodologique de la réalisation de l'étude.

Section 1 : Présentation du cadre de l'étude de l'entreprise Carrière Industrielle

La société commerciale industrielle Carrière Industrielle, est une société à responsabilité limitée (Sarl) créée le 04 Avril 2018 qui utilise les richesses que peut fournir le sol, son activité principale est l'exploitation carrière et la commercialisation des produits issus de cette exploitation, carrière et la commercialisation des produits issus de cette exploitation principale. Le sable extrait est commercialisé localement. Elle est basée à Nkolmelen. En tant qu'auteur clé du marché du sable camerounais, Carrière Industrielle propose ses produits en fonction de cahier de charge quantitatifs et qualitatifs prédéfinis.

Leur clientèle inclue les entreprises de construction (BTP) à l'instar du groupe DPE et du GROUPE JFF. En considérant pour les lois nationales et internationales, Carrière Industrielle fournit une réponse optimale aux attentes de ses clients tout en assurant une exploitation rationnelle du sous-sol, et cette dernière à une politique de développement durable assez solide.

La société d'extraction de sable qui représente notre champ d'étude est une des sociétés industrielles et commerciale faisant partie du secteur secondaire. Le secteur de

l'extraction des produits de carrières en occurrence le sable représente aujourd'hui un secteur dynamique et puissant où les opportunités de travail sont nombreuses.

1. Les missions de Carrière Industrielle Sarl

Leur mission est de fournir un excellent niveau et de satisfaire en fournissant du sable de qualité et en favorisant de solides relations avec leurs communautés. Carrière Industrielle est une entreprise citoyenne qui a pour mission d'accompagner le Cameroun dans son projet et développement.

De ce fait, elle met l'intérêt général au centre de chacune de ses initiatives. Dans cette perspective, le personnel est guidé dans ses activités quotidiennes par des valeurs fondamentales communes notamment la quête de l'excellence, l'intégrité et le professionnalisme.

1.1. Critère de choix des cas étudiés

- **Taille de l'entreprise**

La taille de l'entreprise dépend le plus souvent du chiffre d'affaire et du nombre de personnel permanent. Ce qui nous a permis de sélectionner la société d'extraction comme faisant l'objet de notre étude.

- **La branche d'activité**

Le secteur d'activité qui a guidé le choix de notre échantillon est la commercialisation et l'industrie des essences de sable, qui nous a permis de nous concentrer sur cette forme de société.

- **Le secteur d'activité**

Le secteur d'activité a guidé le choix des cas, dans la mesure où il nous permet de retenir la société commerciale et industrielle appartenant au secteur secondaire. De plus, le recensement général des entreprises au Cameroun effectué par l'INS (2009) révèle que le secteur secondaire compte 11 685 entreprises constituées aussi des entreprises d'extraction de sable.

1.2. La politique des ressources humaines au sein de Carrière Industrielle

Soucieuse de relever les défis qui l'interpelle dans tous les domaines de son activité, la société Carrière Industrielle organise régulièrement des formations à l'intention de ses employés, pour la mise en niveau permanente. De même, elle recrute en permanence des meilleurs étudiants des grandes écoles et universités, avant de les envoyer en formation. Cette politique lui permet de disposer une main-d'œuvre locale le plus qualifiée.

2. Description des cas

Les cas ci-dessous sont ceux qui nous ont permis de comprendre l'importance de la gestion de la trésorerie pour la performance financière des sociétés forestière.

Tableau 1 : description de cas

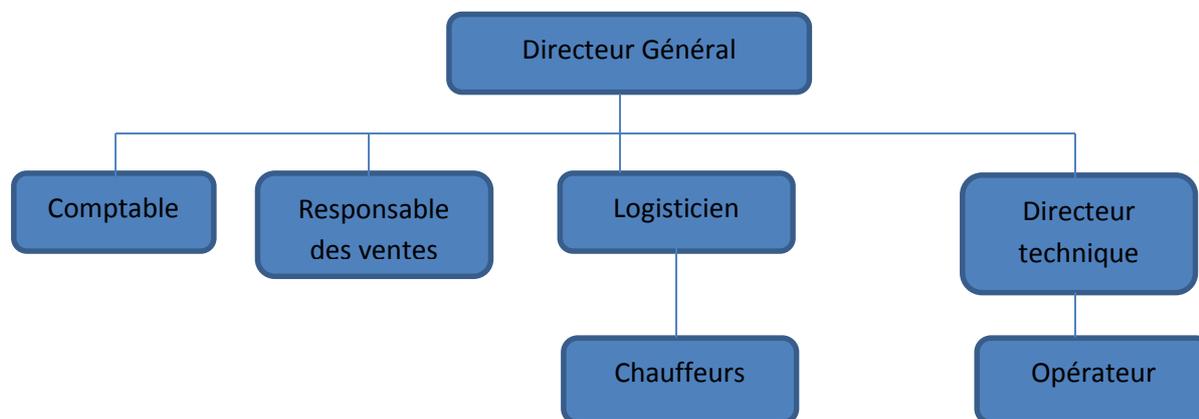
Dénomination	Carrière Industrielle Sarl
Secteur d'activité	Secondaire
Branche d'activité	Société d'extraction de sable
Activité principale	Vente de sable
Forme juridique	Sarl
Profit de création	Entreprise privée Camerounaise
Capital social	1 000 000
Fonction des interviewés	Chef comptable, la caissière, DAF

Source : Document interne à l'entreprise

2. Structure de l'entreprise Carrière Industrielle

Comme toute entreprise, la société Carrière Industrielle est dotée d'un tableau schématique des diverses parties de sa structure organisationnelle et leurs rapports mutuels.

Figure 1 : Organigramme de CARRIERE INDUSTRIELLE



Source : Document interne à l'entreprise

Section 2 : Déploiement des choix méthodologique de l'étude

La démarche intellectuelle est la manière de penser, de raisonner, de progresser vers un but ; et le design de la recherche est la trame qui permet d'articuler les différents éléments d'une recherche : problématique, littérature, données, analyses et résultats (Thietart, 2000). Avant de dérouler la réalisation de notre étude, nous allons apporter des éclaircissements sur le choix de la méthodologie de recherche.

1. Éclaircissement contextuel du choix de la méthodologie qualitative

Aktouf (1987) distingue diverses méthodologies en sciences de gestion marquées par des approches épistémologiques tels que : le rationalisme, l'empirisme, le matérialisme, le fonctionnalisme, l'« *interprétativisme* » et le « *constructivisme* ». En fait, il existe plusieurs méthodes de recherche et le chercheur doit, suivant les spécificités de son objet et sa posture épistémologique, choisir la méthode qui lui semble la plus appropriée. La méthodologie en sciences de gestion est marquée par deux grandes approches épistémologiques : le

positivisme et la phénoménologie. Nous allons présenter l'approche qualitative inductive retenue pour notre étude ainsi que ses limites avant de dévoiler nos propositions de recherche.

1.1. Présentation et justification de l'approche qualitative inductive

Un travail de recherche doit pouvoir répondre à trois questions fondamentales : **quoi ?, Pourquoi ?, Comment ?** La première interrogation a trouvé une réponse, il s'agit d'identifier en quoi la mise en place des dispositifs de l'audit fiscal peuvent-ils contribuer à l'amélioration de la gestion du risque fiscal dans les Petites et Moyennes Entreprises camerounaises. Pour les deux autres questions, il s'agit de l'objet de recherche et la méthodologie à suivre pour aboutir aux résultats. Ce choix se trouve au centre des préoccupations du chercheur car, la réponse à la question fondamentale réside dans l'approche qu'il va mettre en œuvre pour collecter, analyser les données et présenter ses résultats. L'approche qualitative inductive semble la mieux indiquée pour apporter des éléments de réponse à notre question de recherche car elle offre plusieurs avantages : elle permet l'obtention d'information dans un secteur où rien n'est connu au sujet du problème étudié, elle étudie les processus et permet la contextualisation, elle est d'une grande flexibilité et permet une adaptation aux théories nouvelles et innovantes. L'approche qualitative consiste en la construction de la théorie en créant des concepts à partir des faits observés.

La méthode qualitative cherche à explorer un phénomène en profondeur, à en comprendre la structure et le rôle du contexte sur son fonctionnement (Hlady-Rispal, 2002). La méthode qualitative répond à des besoins spécifiques, ceux d'explorer en profondeur et d'acquérir une connaissance approfondie d'un nombre, plus ou moins, réduite de cas. Ce type de recherche ne vise pas la généralisation mais la compréhension, l'explication, la découverte des causes, des antécédents ainsi que des effets et des conséquences du phénomène étudié.

Une recherche qualitative s'impose lorsque la thématique étudiée est nouvelle, qu'elle est traversée par de nouveaux paradigmes ou lorsque le contexte étudié est spécifique. Selon Hyginkakai, chercher à comprendre, cherche à décrire, explorer un nouveau domaine, évaluer les performances d'une personne, aller à la découverte de l'autre, évaluer une action, un projet sont des démarches dont la réussite reste en partie liée à la qualité de la recherche qualitative sur lesquelles elles s'appuient. On fait alors de la recherche qualitative :

- Pour détecter des besoins ;
- Pour poser un choix, prendre une décision ;
- Pour améliorer un fonctionnement, des performances ;
- Pour cerner un phénomène ;
- Pour vérifier aussi les propositions de recherche.

De même, l'approche qualitative traite des données difficilement quantifiables. Elle ne rejette pas les chiffres ni les statistiques mais ne leurs accordent tout simplement pas la première place. Cette brève présentation de l'approche qualitative nous permet donc de justifier le choix de cette méthode pour notre étude. Les données que nous avons prévu d'étudier sont des données nominales et ordinales, et donc qualitatives. Il y a de multiples approches qualitatives mais l'accent sera mis sur celles qui sont les plus utiles et utilisées dans le domaine de sciences de gestion. Signalons que, nous avons opté pour l'étude de cas. La présentation des particularités de cette méthode sera suivie des outils qui ont permis la collecte et le traitement de données.

1.2. Les limites de l'approche qualitative

L'approche qualitative a néanmoins des limites qu'il est important ici de relever pour permettre un meilleur usage de cette approche. Reposant sur des entrevues avec les acteurs du phénomène étudié, la collecte des données peut nécessiter beaucoup de temps et de ressources. De plus, l'interprétation des données peut être difficile et discutable. Les méthodes qualitatives peuvent être sujettes à des biais d'interprétation et être parfois considérées comme diffuses car il est difficile de contrôler leur rythme, leur progrès et leur point d'aboutissement. L'approche qualitative est plus difficile et plus longue à mettre en œuvre à cause des difficultés d'accès au terrain et des problèmes diachroniques de l'observation. En guise de réponse à ces limites, il faut préciser que pour les recherches qualitatives, le cadre de la recherche émerge progressivement des informations recueillis sur le terrain ; cette démarche permet, l'étude des processus, de causalités récursives, et autorise la contextualisation ; le chercheur qui l'utilise se donne comme mission de repérer des similitudes et différences entre les contextes pour donner un sens aux situations.

1.3. Les Hypothèses

Dans le but de vérifier la contribution de l'audit fiscal à la gestion du risque fiscal au sein d'une PME. Nous pouvons dégager deux (02) propositions de recherche qui se prêteront au mieux pour examiner ces effets. Une proposition de recherche présente un projet de recherche qui offre une réponse à une question de recherche clairement définie. Elle veut convaincre le lecteur de la faisabilité du projet de recherche proposé, c'est-à-dire montrer qu'il est important dans le domaine d'étude, qu'il peut être accompli selon l'approche précisée, qu'il peut être appuyé de suffisamment de données, et qu'il peut être terminé dans les délais prescrits. Selon Perret et Séville (2013), deux propositions de recherche sont formulées de la manière suivante :

Hypothèse 1 : La pratique de l'audit de compliance à travers le respect des règles fiscales édictées conforte la gestion préventive du risque de non-conformité au sein d'une PME.

Hypothèse 2 : La mise en place d'un dispositif d'audit d'opportunité améliore la gestion curative du risque d'opportunité au sein d'une PME .

À travers ces deux propositions, il sera question pour nous de :

- Montrer en quoi le respect des recommandations édictées par l'auditeur fiscal à travers la pratique de l'audit de compliance conforte la gestion préventive du risque de non-conformité au sein d'une PME ;
- Montrer en quoi la maîtrise de la structure fiscale à travers le déploiement d'un audit d'opportunité améliore la gestion curative du risque d'opportunité par les dirigeants d'une PME.

2. Déroulement de la recherche

La réalisation d'une recherche qualitative nécessite l'adoption d'un cadre de recherche rigoureux à travers un mode de collecte des informations rigoureusement régis par des règles précises ainsi qu'une méthode d'analyse des données tout à fait appropriée. Compte tenu de cette rigueur, nous avons adopté une attitude de confrontation permanente des données à la théorie pour en déceler la réalité des concepts dans les situations étudiées. Malgré quelques obstacles, nous avons pu obtenir des informations nécessaires à notre étude grâce aux cas que nous avons choisis.

2.1. Objectif et intérêt de l'étude

L'objectif principal de cette étude est d'apprécier la contribution de l'audit fiscal à la gestion des risques fiscaux au sein d'une PME. Ainsi, la gestion du risque fiscal, comme la gestion des risques en général, ne vise pas seulement la réduction des risques ayant des effets négatifs sur la valeur de l'entreprise mais peut aussi viser la prise d'autres risques ou opportunités dans le but de la créer. La gestion du risque fiscal est la gestion des incertitudes et étant donné la nature variée de ces incertitudes, il n'y a pas qu'une seule réponse ou solution juste (Etoundi, E. 2014). Donc, ceci implique qu'il n'y ait pas une seule stratégie de gestion applicable à toutes les entreprises '*One size Doesn't fit all*'. La gestion du risque fiscal doit aussi être une gestion proactive et non seulement une gestion réactive (Erasmus, 2009). La gestion du risque fiscal proactive contribue à réduire l'exposition à un impôt supplémentaire, améliorer la relation avec l'administration fiscale et faire revenir le contrôle du processus de gestion du risque fiscal entre les mains de l'entreprise et non de l'administration fiscale. Le but d'une telle gestion est d'adresser les questions fiscales importantes du contribuable et ce dans le but de les résoudre promptement à l'aide d'un dialogue qui se fait sur une base de confiance avec l'administration fiscale (Erasmus, 2009). Fort à propos, l'intérêt de ce travail peut être double, à la fois au plan théorique et au plan managérial.

Sur le plan théorique, cette recherche permettra à d'autres chercheurs d'approfondir leurs travaux sur la contribution de l'audit fiscal dans la réduction des risques fiscaux des entreprises, d'assimiler davantage les tâches confiées à l'auditeur. La gestion du risque fiscal constitue, dans le contexte économique actuel, une partie intégrante de la gestion des risques de l'entreprise. En effet, le risque fiscal génère non seulement des conséquences financières mais peut nuire fortement à la réputation de l'entreprise. À cet égard, l'audit fiscal, en proposant un diagnostic fiscal, peut s'inscrire aussi dans une perspective de gestion des risques fiscaux (ManagingTaxRisk). Bien plus, notre étude contribue à la littérature existante en proposant une définition complète qui traite tous les aspects du risque fiscal. En effet, les définitions existantes semblent être très générales ou visent, dans certains cas, quelques aspects du risque fiscal (Sources ou sanctions de ce risque). La définition présentée dans cette étude, rejoint et complète celle avancée par Rossignol (2002a) qui semble être la plus précise et la plus adaptée au contexte camerounais. Cette étude enrichie la littérature existante en

questionnant la contribution de l'audit fiscal sur la gestion du risque fiscal et ne se limite pas seulement à la planification fiscale risquée qui constitue une composante de risque.

L'intérêt managérial va permettre aux personnels en l'occurrence de connaître la manière dont ils doivent s'en servir des recommandations et conseils que procure l'auditeur dans le but de booster l'activité des PME et reste un outil de détection des risques fiscaux et d'amélioration de la gestion des risques par les mesures correctrices qu'il peut suggérer. Enfin, les résultats obtenus sont pertinents dans la mesure où ils montrent que la problématique du risque fiscal doit être examinée tout en tenant compte des spécificités de chaque secteur d'activité. En effet, les résultats trouvés mettent en évidence que les mécanismes de gouvernance qui jouent un rôle significatif dans la gestion 'comptable' du risque fiscal différent entre les entreprises financières et non financières.

2.2. Échantillonnage ou choix de cas étudié

Pires (1997) présente la méthode d'échantillonnage non probabiliste ou empirique comme la constitution de l'échantillon résultant d'un choix raisonné, cette sélection des constituants de la population se fait suivant certaines règles ou critères de choix en fonction des objectifs et du champ de recherche. Nous avons retenu cette méthode pour sélectionner le cas relatif à notre terrain d'investigation à savoir la société CARRIERE INDUSTRIELLE, afin d'examiner en quoi la mise en place des dispositifs de l'audit fiscal peuvent-ils contribuer à l'amélioration de la gestion du risque fiscal dans les Petites et Moyennes Entreprises camerounaises dans le but d'apprécier sa gouvernance en termes des minimisations des risques fiscaux à travers le levier de l'information comptable et financière qui assurera leur pérennité dans un environnement de plus en plus concurrentiel.

2.2.1. Définition et pertinence de la méthode de l'étude de cas

Une méthode de recherche, « *c'est la procédure logique d'une science, c'est-à-dire, l'ensemble des pratiques particulières qu'elle met en œuvre pour que le cheminement de ses démonstrations soit clair, évident et irréfutable* » (Aktouf, 1987). La méthode de l'étude de cas est une démarche de recherche qui se situe dans l'horizon des méthodes qualitatives, elle est appropriée quand la question de recherche commence par « *Comment* » et « *Pourquoi* ». Yin (1994) présente l'étude de cas comme « *une enquête empirique qui étudie un phénomène* ».

CONTRIBUTION DE L'AUDIT FISCAL À LA RÉDUCTION DES RISQUES FISCAUX : CAS DES PME DE LA VILLE DE YAOUNDÉ

contemporain dans son contexte de vie réelle, ou les limites entre le phénomène et le contexte ne sont pas nettement évidentes, et dans laquelle des sources d'informations multiples sont utilisées ». Il présente aussi l'étude de cas comme une méthode de recherche largement répandue et utilisée dans les sciences sociales, et en particulier en analyse des organisations et en management. Vue sous l'angle de la recherche, l'étude de cas est une technique particulière de cueillette, de mise en forme et de traitement de l'information qui cherche à rendre compte du caractère évolutif et complexe des phénomènes concernant un système social comportant ses propres dynamiques. Les objectifs possibles d'une telle méthode peuvent alors être abordés dans des champs nouveaux, complexes, où les développements théoriques sont faibles, et peuvent permettre d'analyser un processus et d'émettre des propositions sur le comment, de mettre en évidence des causalités récursives de la recherche. L'objet de l'étude de cas peut être de fournir une description, de tester une théorie ou de générer une théorie. L'étude de cas met l'accent sur la compréhension des dynamiques présentes au sein d'un environnement unique, elle se limite à un domaine d'investigation bien spécifique et favorise la collecte des données très diverses. C'est une analyse spatiale et temporelle d'un phénomène complexe par les conditions, les événements, les acteurs et les implications. Il s'agit d'un mode d'investigation particulièrement ouvert aux caractéristiques du monde réel. L'étude de cas peut être effectuée sur un ou plusieurs sites comme le montre le tableau suivant.

Tableau 2: Les sites d'étude de cas

	Mono-site	Multi-site
Étude d'un thème génétique	Théorique	Représentativité
Repérer des configurations et des images	Empirique	
Finalité	Case-cluster processus	Similitudes et différences

2.2.2. Limites de la méthode de l'étude de cas

On dénote plusieurs reproches traditionnellement adressés à cette méthode. Il s'agit du manque d'objectivité et de rigueur de la difficulté à généraliser et de la longueur du recueil de l'information. Mais les réponses à ces reproches éloignent toute ambiguïté. Concernant le reproche de manque d'objectivité et de rigueur, il ne faut pas oublier que le risque de biais

existe aussi dans toute expérimentation, que ce soit dans l'élaboration du questionnaire ou dans la conduite de la recherche : en plus, la rigueur est plus le fait du chercheur que de la méthode et la généralisation statistique n'est pas l'objectif à atteindre. En ce qui concerne la difficulté à généraliser, il faut préciser que les études de cas sont généralisables aux propositions théoriques, et non aux populations, ni aux univers. Concernant enfin le reproche sur une longueur du recueil de l'information qui mène fréquemment à la construction d'une théorie qui, en cherchant à capturer la complexité du phénomène, perd ainsi toute perspective globale conduisant à une lourdeur des documents qui en résultent, il faut savoir qu'il existe différentes manières d'exposer une étude de cas et que la longue narration n'en est qu'une parmi d'autres. On reproche aussi à la méthode de l'étude de cas de ne pas conduire à des généralisations et de ne pas privilégier le développement de lois universelles, cependant, elles s'intéresse surtout aux spécificités des phénomènes et est scientifiquement acceptable car son « essence est de mettre en doute l'existence d'une méthode, d'une théorie, d'un discours ou d'une tradition pouvant se réclamer d'un droit universel de vérité ou celle d'une forme privilégiée de connaissance autoritaire » (Richardson, 1994). Les apports de la méthode de l'étude de cas nous semblent donc compenser ses limites.

2.3. La technique de collecte des données : les entretiens

Les données sont l'ensemble des informations, des mesures, des observations brutes que le chercheur recueille avant de leur faire subir des traitements et des interprétations qui conduiront à des réponses aux préoccupations de départ. Leur collecte est une phase très importante dans le processus de recherche car c'est à ce niveau que le chercheur rassemble le matériel empirique sur lequel sera fondée sa recherche. Notre collecte de données a commencé par un examen minutieux de la littérature sur les risques fiscaux à travers des documentations appropriées. Pour satisfaire nos besoins en informations sur le terrain, nous nous sommes approchés des dirigeants de la société CARRIERE INDUSTRIELLE d'abord pour étude exploratoire ensuite pour l'enquête proprement dite.

Les méthodes qualitatives proposent une manière de collecter les données qui est naturelle plutôt qu'artificielle. L'interview (ou entretien ou encore entrevue) est une discussion orientée, un procédé d'investigation utilisant un processus de communication verbale, pour recueillir des informations en relation avec des objectifs fixés. Elle favorise entre autres un témoignage spontané et non construit de la personne interrogée. C'est une

technique destinée à collecter dans la perspective de leur analyser des données reflétant l'univers mental conscient ou inconscient des individus ; il s'agit d'amener la personne à vaincre ou à oublier les mécanismes de défense qu'elle met en place vis-à-vis du regard extérieur. Notre souci majeur étant de recueillir des données originales et spécifiques de la part de chaque acteur concerné, nous avons procédé par entretien semi-directif à travers l'élaboration du guide et protocole d'entretien.

2.3.1. Choix du type d'entretien : les entretiens semi-directifs

Nous avons eu recours à la technique d'entretien semi-directif ou entretien centré en face à face pour l'obtention d'informations à la fois plus spécifiques et plus larges. L'interview semi-directif applique les mêmes principes que l'interview non-directif à la différence que le degré de liberté est plus réduit, l'interrogé aura à répondre le plus directement possible à des questions précises mais qui restent tout de même assez larges ; il ne doit pas dévier du cadre de chaque question, ni associer librement selon son inspiration comme dans d'autres entretiens, car notre rôle sera relancer ou d'orienter l'interlocuteur pour qu'il aborde les thèmes en rapport avec l'objet de l'étude. Le but recherché est de s'informer, mais en même temps de vérifier à l'aide de questions des points particuliers liés à nos propositions préétablis. La réalisation de l'entretien centré procède par l'élaboration d'un guide d'entretien qui sous-entend la validité du construit et la fidélité de la recherche.

2.3.2. L'élaboration du guide d'entretien

Le guide d'entretien est l'instrument capable de répondre aux problématiques de la recherche aussi bien lors d'un entretien individuel que lors d'un focus-group. Ainsi, ce document précise l'ensemble des facettes du thème à étudier qui doivent être abordé avec détail au cours de l'entretien. L'objectif est de s'assurer que l'interview se focalise sur les thématiques de la recherche. Plus précisément, un guide d'entretien se compose de trois parties distinctes : la partie introductive, la partie consacrée aux éléments de description du participant et aux critères qui présideront à son identification dans l'échantillon et, le protocole d'entretien qui regroupe l'ensemble des questions posées lors de l'interview proprement dite. Notre guide est composé de cinq principaux thèmes. Le choix de ces thèmes

visé à identifier le rapport entre l'audit fiscal et la gestion dans d'une PME. L'entretien a porté sur les thèmes suivants :

- Présentation du répondant ;
- Organisation et fonctionnement de l'audit fiscal au sein de l'entreprise ;
- Audit de complaisance et gestion préventive du risque de non-conformité ;
- Audit d'opportunité et gestion curative du risque d'opportunité.

Compte tenu de notre guide, la durée de nos entretiens variait entre 45 et 60 minutes.

Les techniques utilisés pour assurer la collecte de l'intégralité du discours de nos différents interviewés est l'enregistreur vocal ou magnétophone intégré à l'ordinateur portable, utilisé dans le cadre des entretiens en face à face, ainsi que le nécessaire pour écrire, notamment un bloc note et un stylo à bille pour noter certains thèmes ou notions abordés par l'interviewé afin de lui demander ultérieurement de les approfondir si nécessaire. Dans le cadre de notre étude, nous avons interrogé les cadres du service comptable de la société CARRIERE INDUSTRIELLE Sarl.

2.3.3. Choix des interviewés

Dans le cadre de notre étude, nous avons interrogé les responsables ou cadres d'entreprise à cause de l'indisponibilité des dirigeants. Nous avons interviewé les responsables les plus aptes à nous parler des stratégies fiscales et comptables de l'entreprise avec toutes ses facettes. C'est pourquoi nous avons eu l'entretien avec le Chef de comptable et le DAF. Nous avons obtenu de leur part la permission d'enregistrer totalement les entretiens avec le magnétophone d'un ordinateur portable.

2.4. Analyse des données recueillies : Analyse thématique de contenu

Il ne suffit pas de collecter des données à l'aide de techniques multiples, encore faut-il les exploiter dans l'optique de résolution du problème. Dans l'approche qualitative, plus qu'ailleurs, le chercheur doit s'inscrire dans un rigorisme qui permet de satisfaire les critères de scientificité. La crédibilité de son travail dépend d'ailleurs de sa faculté à générer des analyses reposant sur un formalisme rigoureux, cohérent et exempt de superficialité, Assoumou Menye (1999). De nombreuses méthodes sont à la disposition des chercheurs pour l'analyse du contenu. En effet l'analyse thématique de contenu est la méthode retenue pour

l'analyse des données recueillies. Nous avons donc analysé le contenu de tous les questionnaires de contrôle interne, les propos recueillis lors des entretiens avec les responsables des entreprises et quelques membres du personnel.

Au terme de nos entretiens semi-directifs, nous avons collecté un grand nombre d'informations par toujours construites, relevant de l'univers conscient et même inconscient des répondants. Les données éparses ainsi recueillis, doivent être retranscrites, organisées et analysées pour aboutir aux résultats de la recherche. Après la retranscription des informations, nous avons choisi l'analyse thématique de contenu pour les analyser. L'analyse de contenu est une mise en ordre, systématique, objective, descriptive et quantitative du contenu manifeste communications, ayant pour but de les interpréter ; il s'agit des méthodes psychologico-sémantiques ou sémantiques structurales, basées sur l'interprétation, elles relèvent des approches qualitatives ou du domaine de la psychologie. Pour faciliter l'analyse des données ainsi recueillis, nous avons réalisé leur catégorisation par thème et leur codage.

2.4.1. Catégorisation

La catégorisation est la caractéristique selon laquelle on regroupe un certain nombre de répondants ou d'éléments (Aktouf, 1987). La catégorisation est une opération de classification d'éléments constitutifs d'un ensemble par différenciation puis regroupement par catégorie. Le choix des catégories est une démarche importante et primordiale en ce sens que les catégories constituent le lien entre l'objectif de la recherche et les résultats. Cette phase dont les qualités l'exhaustive, l'exclusivité, l'objectif, la pertinence, la productivité et l'évidence est essentielle à l'organisation et à la planification de l'analyse.

Selon la démarche de catégorisation (inventaire et classification), un certain nombre d'opérations ont été effectuées pour aboutir à l'élaboration d'un tableau de synthèse thématique qui sera à la base de notre analyse :

- Le choix et l'organisation du corpus de l'analyse en retranscrivant l'ensemble des entretiens dans un ordinateur à l'aide du logiciel MS Word 2010 ;
- Les règles de l'analyse ont été définies en conformité avec les questions de recherche et les objectifs qui ont découlés. Nous avons réalisé une sorte d'inventaire des diverses opinions exprimées ou des arguments utilisées que nous avons classé en fonction de l'objectif à atteindre.

2.4.2. Codage

Le codage est le processus par lequel les données brutes sont transformées et agrégées dans des unités qui permettent une description précise des caractéristiques pertinentes du contenu. Le codage est la transformation des données brutes du texte, qui par découpage, agrégation et dénombrement permet d'aboutir à une représentation du contenu, ou de son expression, susceptible d'éclairer l'analyste sur des caractéristiques du texte. Comprendre les acteurs et leurs actions dans une démarche de recherche qualitative ne peut se faire que dans un contexte ou en situation. Un enjeu essentiel de ce type de recherche, crucial pour sa réussite ou son échec, est la détermination de l' « unité d'analyse » (Dumez, 2011). Les unités d'analyse retenues dans le cadre de notre recherche sont :

- L'audit fiscal et la gestion des risques fiscaux ;
- La gestion préventive des risques
- La gestion curative des risques ;
- La transparence.

Ces unités d'analyse sont donc choisies en fonction de leur degré de pertinence vis-à-vis de la question centrale de recherche et correspondent aux objectifs de l'étude empirique.

Tableau 3: Codes d'identification des répondants

Répondants	Chef service comptable	Directeur des affaires financières
Codes	CSC-EI	DAF-F2

Source : Document interne à l'entreprise

2.4.3. Interprétation des données

L'analyse de contenu sur le postulat que la répétition des éléments du discours (mots, expressions ou significations similaires) révèle les centres d'intérêt et les significations des acteurs. C'est un bon instrument d'induction pour rechercher les causes (variables inférées) à partir des effets (variables d'inférences ou indicateurs repérés dans le texte). À la suite du travail précédent est réalisée l'interprétation proprement dite, permettant de définir des propositions théoriques en établissant une adéquation entre les questions de recherche et les analyses issues de l'exploitation de matériaux collectés et structurés dans différents thèmes. L'interprétation des données nous conduira à la présentation des résultats au chapitre quatre.

CONTRIBUTION DE L'AUDIT FISCAL À LA RÉDUCTION DES RISQUES FISCAUX : CAS DES PME DE LA VILLE DE YAOUNDÉ

Tableau 4: Triangulation des données, des méthodes de collecte et d'analyse

Types de données	Méthodes de collecte	Méthode d'analyse
Données externes (études/articles publiés, mémoires, thèses, actes de colloque)	Revue documentaire et entretiens (informels et semi-directifs)	Analyse thématique de contenu
Données internes	Entretiens semi-directifs	Analyse thématique

Source : Documents interne à l'entreprise

Au terme de ce chapitre nous avons élaboré une méthode pour accéder aux données grâce à un guide d'entretien et de les analyser pour répondre convenablement aux questions de recherche. Pour résumer, nous avons choisi une démarche qualitative inductive basée sur la méthode de l'étude de cas, qui s'appuie sur l'analyse de contenu basée sur l'approche psychologico-sémantique soutenue par une analyse thématique et les résultats seront présentés au chapitre suivant.

**CHAPITRE 4: LA MISE EN ÉVIDENCE DE L'AUDIT FISCAL À LA GESTION
DU RISQUE FISCAL DE CARRIERE INDUSTRIELLE**

Le présent chapitre vise à ressortir les incidences de la mise en évidence de l'audit fiscal à la gestion du risque fiscal sur les PME camerounaises. Nous mettrons en exergue la nécessité de son application pour les PME camerounaises qui garantit à ces entreprises une gestion beaucoup plus transparente afin d'assurer leur pérennité dans un environnement fortement concurrentiel. La PME est en situation de risque fiscal, risque dont la mesure peut être un élément d'information pour les dirigeants. Pour cela, nous allons premièrement exposer la présentation et les discussions des résultats de l'étude. Deuxièmement, nous analyserons la contribution de l'audit fiscal à travers l'audit de conformité et d'opportunité sur la réduction des risques fiscaux dans une PME.

Section 1 : Présentation et discussion des résultats de l'étude

Le contrôle fiscal peut-être qualifié comme un droit dont dispose l'administration fiscale de s'assurer de la véracité des déclarations des contribuables. Cette section sera consacrée à l'étude des différents aspects du déroulement du risque fiscal et leur gestion au sein de la PME CARRIERE INDUSTRIELLE. Ceci étant, nous essayerons dans un premier temps de mettre en évidence les techniques d'examen de l'audit fiscal et la gestion préventive et curative des risques fiscaux. Dans un second temps, nous nous efforcerons de mettre en évidence la perception qu'ont les PME face à l'audit fiscal.

1. Présentation des résultats sur l'audit fiscal au sein de l'entreprise

Nous essayerons de présenter le statut de l'audit fiscal dans son aspect organisationnel, en mettant en évidence la perception qu'à la PME CARRIERE INDUSTRIELLE de la notion et la gestion des risques fiscaux.

1.1. Organisation et fonctionnement de l'audit fiscal au sein de l'entreprise

Tout au long de son activité, l'entreprise peut subir une multitude de risques de natures et d'ampleurs diverses. Il convient de présenter les récits des acteurs de notion de risque au niveau de l'entreprise.

- **Entretien CSC-E1 : Connaissance et fonctionnement de l'audit fiscal**

Tableau 5: Mise en œuvre du fonctionnement de l'audit fiscal

Verbatim	Propos de l'acteur X dans de CARRIERE INDUSTRIELLE
<i>Existe-il un service interne de fiscalité et de comptabilité dans votre entreprise ?</i>	<i>Oui, comme toute entreprise, ce service existe. Mais elle ne s'applique à 100% qu'un service comptable devrait en réalité s'exercer. En fait, notre entreprise ne dispose pas d'un contrôleur de gestion. C'est en fait le chef comptable qui assure tout.</i>
<i>Depuis bientôt 02 ans, l'audit fiscal est implanté chez vous. Comment est-il organisé et comment fonctionne-t-il ?</i>	<i>On a un plan de travail annuel. Ce plan est validé par le comité d'audit en collaboration avec le directeur exécutif et il faut comprendre que l'unité d'audit est attaché au directeur exécutif et non à la DAF. Et si je vous donne les informations c'est parce que je suis passé partout. Donc l'auditeur est attaché au directeur exécutif qui l'évalue avec le directeur exécutif en collaboration avec le comité d'audit. Les membres du comité d'audit est composé de volontaires de CARRIERE INDUSTRIELLE qui ont été sélectionné en l'assemblée générale qui a voté pour qu'il prenne fonction. Nous sommes entrain de réfléchir pour mettre l'unité de contrôle exactement et l'audit interne directement sous la supervision du directeur exécutif. C'est-à-dire que ces deux services devront envoyer leurs rapports directement au comité d'audit et au directeur exécutif... Donc après avoir fait approuver son plan de travail annuel il doit faire ressortir son plan de travail trimestriel pour faire ses descentes de suivi, d'analyse et pour voir si ce qui a été prévu a été respecté. C'est le directeur exécutif qui valide toutes les descentes de l'auditeur interne.</i>

1.2. Niveau d'appréciation et précaution du risque fiscal au sein de la PME

Nous examinerons ici le niveau de connaissance des acteurs par rapport à l'audit fiscal.

- Entretien CSC-E2 : mise en évidence du niveau d'appréciation de l'audit fiscal au sein de CARRIERE INDUSTRIELLE

Tableau 6: Mise en œuvre du niveau d'appréciation de l'audit fiscal au sein de CARRIERE INDUSTRIELLE

Verbatim	Propos de l'acteur X dans de CARRIERE INDUSTRIELLE
<i>Quelles précautions prenez-vous pour garantir la bonne fin des différentes missions de l'audit fiscal au sein de votre structure ?</i>	<i>On s'assure que tous ceux qui sont implantés au niveau opérationnel soient informés des descentes d'audit pour s'assurer que tout est mis en ordre. On leur donne des guides mais il faut dire qu'avant l'arrivée de l'audit, il ya des contrôles inopinés. C'est pour cela qu'à la CARRIERE INDUSTRIELLE, il ya des supervisions pour essayer de corriger certains aspects fiscaux, financier aussi, GS et programme, pour préparer le contrôle des comptes et en même temps préparer l'audit externe. CARRIERE INDUSTRIELLE a plusieurs contrôles. Ce qui est important c'est que je veille à ce qu'un financier soit implanté dans chaque activité pour veiller à ce que les documents programmatiques, les justificatifs financiers soient vraiment conformes et qu'il n'y ait pas de fraude.</i>
<i>Quelles sont les indicateurs d'appréciation de la bonne tenue de l'audit fiscal au sein de CARRIERE INDUSTRIELLE?</i>	<i>Je pense que c'est la justesse dans l'analyse. la qualité du rapport et aussi l'analyse vrai des différents rapports financiers, fiscaux, comptables et programmatiques des différents rapports qui sont transmis au niveau de l'auditeur par analyse, je veux dire... faire des rapports de qualité et des rapports qui reflète la réalité et être impartial : l'impartialité c'est très important pour l'auditeur parce que ça permet à ce que le manager puisse prendre des décisions vraies pour le bien de la structure. Nous nous ne voulons pas voler l'État, l'État même c'est nous tous... être impartial c'est le premier élément. L'auditeur dit être impartial. C'est très important parce qu'il est celui qui sonne la décision finale au manager. Le contrôleur de gestion peut gérer, le DAF peut gérer, mais l'auditeur interne lui s'est tracé programme et finance. Veiller à ce que tout ça soit conforme. Et c'est lui qui a cette vision. Il donne la vision au manager pour pouvoir dire que non, tel ou tel activité n'est plus rentable pour telles ou telles raisons. Les indicateurs pourraient être la fréquence de ces audits parce que si les audits sont peut-être effectués tous les deux ans, ils laissent certainement le temps pour que les irrégularités surviennent.</i>

Source : Auteur

2. Audit de compliance et gestion préventive du risque de non-conformité

La mission d'audit fiscal, suppose une démarche permettant d'atteindre son objectif avec le maximum de sécurité et en utilisant les moyens nécessaires de façon optimale. L'audit fiscal permet d'obtenir des indications sur l'ampleur du risque encouru par l'entreprise. Il vise à identifier les risques fiscaux auxquels s'expose l'entreprise et permet d'évaluer sa gestion fiscale. Cette dernière est devenue une préoccupation majeure qui justifie que l'entreprise formalise sa politique en la matière. La gestion des risques fiscaux prétend que l'entreprise parvienne à déterminer la nature des sanctions encourues. Mais cela est difficile, car la sanction fiscale est liée à l'existence d'un contrôle fiscal.

2.1. L'efficacité de gestion préventive du risque de non-conformité au sein de CARRIERE INDUSTRIELLE

Le cadre fiscal de l'entreprise auditée doit être établi de telle manière que l'entreprise supporte le minimum d'impôt en toute légalité. Il ne s'agit pas là d'une tentative de fraude ou d'évasion fiscale mais d'une gestion saine de l'entreprise encore qualifiée d'habileté fiscale. En effet, il est légitime pour toute entreprise de sauvegarder dans la limite de la loi ses intérêts. À ce niveau, la mission de l'auditeur fiscal nécessite à la fois une parfaite connaissance de la réglementation et de la doctrine fiscale et une aptitude à gérer les différentes alternatives offertes à l'entreprise en vue de lui faire bénéficier des opportunités et avantages potentiels.

**CONTRIBUTION DE L'AUDIT FISCAL À LA RÉDUCTION DES RISQUES FISCAUX :
CAS DES PME DE LA VILLE DE YAOUNDÉ**

Entretien DAF-E3 : mise en évidence de l'efficacité de gestion préventive du risque

**Tableau 7: Mise en évidence de l'efficacité de gestion préventive du risque au sein de
CARRIERE INDUSTRIELLE**

Verbatim	Propos de l'acteur X dans de CARRIERE INDUSTRIELLE
<i>L'entreprise a-t-elle organisé une formation au profit de son personnel fiscal pour mettre à jour ses connaissances fiscales ?</i>	<i>En fait, tout dépend des résultats de l'année et les humeurs des dirigeants, les formations sont accessibles à une catégorie d'employés pour la mise à niveau des connaissances, mais l'audit n'est pas trop au centre de notre préoccupation car c'est exactement à la période de paiement des impôts qu'on pense à ça.</i>
<i>La personne responsable effectue-t-elle le contrôle de la régularité des chiffres déclarés ? et Pourquoi ?</i>	<i>Oui oui... bien sûr, ce contrôle nous permet d'assurer la fiabilité, l'efficacité et la traçabilité des opérations et de documentation afin d'attester de la fiabilité des chiffres fiscaux : calcul de l'impôt, des provisions pour impôt, suivi des flux intragroupe en fonction des politiques de prix intergroupe (adaptation de l'organisation comptable aux besoins fiscaux) ; et, on peut aussi dire qu'il permet de sécuriser l'outil informatique avec un contrôle rigoureux du système d'information fiscale tout en prônant une infrastructure facilitant la propagation des connaissances fiscales au sein même de l'organisation . l'outil informatique doit ainsi être en mesure de capter les évolutions et suivre les méthodes fiscales retenues.</i>
<i>La personne responsable effectue-t-elle le contrôle des règles relatives à la forme ?</i>	<i>A l'évidence, dans un système fiscal déclaratif, les problèmes liés à la forme occupent une place importante. De ce fait, l'auditeur fiscal peut devoir, en fonction des objectifs de la mission, opérer un nombre important de contrôles. Aussi l'auditeur va-t-il par exemple s'assurer que l'entreprise souscrit effectivement les différentes déclarations requises et qu'elle utilise pour cela les imprimés et relevés adéquats. De même, il est nécessaire de rechercher les concordances avec des informations comptables et de façon plus générale, d'étudier si l'entreprise est en mesure de justifier a posteriori les sommes ou indications portées sur les déclarations que nous allons déposer.</i>
<i>La personne responsable effectue-t-elle le contrôle des règles relatives aux délais ?</i>	<i>Ah oui oui, les contrôles qui portent sur les délais occupent une place importante dans les travaux de notre auditeur. Dans la mesure où les pénalités dues pour défaut ou retard dans la production des déclarations et dans le paiement des impôts peuvent être financièrement lourdes. Par exemple, l'outil le plus approprié pour l'entreprise est l'établissement d'un échéancier fiscal, document sur lequel l'entreprise consigne l'ensemble de ses obligations en matière fiscale, qu'il s'agisse des dates de dépôt des déclarations ou des dates de paiement des différents impôts et taxes.</i>

Source : Auteur

CONTRIBUTION DE L'AUDIT FISCAL À LA RÉDUCTION DES RISQUES FISCAUX : CAS DES PME DE LA VILLE DE YAOUNDÉ

2.2. Efficacité de la maîtrise de la technique fiscale (loi et règlement en vigueur)

La démarche choisie aboutit éventuellement à la mise en place d'une chaîne de contrôle interne fiscal. Cette chaîne comporte des procédures de contrôle interne spécifiques établies à partir d'une cartographie du risque fiscal devenue utile non seulement au niveau de la direction fiscale de l'entité mais aussi de ses instances dirigeantes (conseil d'administration et comités d'audit et des risques).

- **Entretien DAF-E4 : Mise en évidence de la maîtrise de la technique fiscale**

Tableau 8: Mise en évidence de la maîtrise de la technique fiscale

Verbatim	Propos de l'acteur X da CARRIERE INDUSTRIELLE
<p>La personne responsable effectue-t-elle les contrôles basés sur les recours au questionnaire d'audit fiscal ?</p>	<p>Ah, le service s'occupe de tout, c'est contrôle fondamental car il s'occupe sur la régularité fiscale repose en grande partie sur les résultats de l'exploitation du questionnaire d'audit fiscal. Tu vois, c'est essentiel dans la démarche de l'auditeur, le questionnaire doit renseigner sur l'aptitude de l'entreprise à se conformer aux dispositions de fond mais aussi de forme et de délai auxquelles elle est soumise. Pour atteindre un tel objectif, il importe cependant que la conception du questionnaire soit la plus rationnelle possible pour l'entreprise afin de permettre à l'auditeur de passer en revue les différents facteurs de risque en tenant compte des contraintes de la mission, qu'il s'agisse des modalités d'accès à l'information ou de la limitation dans le temps de l'intervention de l'auditeur.</p>
<p>La personne responsable de gérer la fiscalité maîtrise-t-elle les législations et les lois en vigueur concernant de près ou de loin ce facteur fiscal ?</p>	<p>Humm, bon, je crois que l'ai mentionné quelque part qu'il y avait beaucoup à améliorer. Nous essayons de bien former nos personnels dans les secteurs de l'entreprise. Comme je le disais il faut un renforcement de l'unité d'audit. Parce que normalement vous devez partir d'une équipe solide pour voir comment vous voulez. Mais nous ne maîtrisons tous car ça change chaque année eh, les lois de finances ; on se remet quand même.</p>

Source : Auteur

3. Audit d'opportunité et gestion curative du risque d'opportunité

En ce qui concerne le contrôle de régularité, l'audit fiscal permet d'apprécier la conformité ou non à la règle fiscale des opérations ou décisions examinées et donc une revue des failles et irrégularités existantes. Ce volet de la mission d'audit fiscal doit mettre en exergue les opérations que l'entreprise pourrait ou aurait pu traiter fiscalement de façon plus opportune.

3.1. Audit d'opportunité dans l'atteinte de l'efficacité fiscale

Cette appréciation est nécessairement relative en raison de telle dépendance à des conditions propres aux faits examinés et au contexte particulier dans lequel se trouve l'entreprise CARRIERE INDUSTRIELLE.

Entretien DAF-E5 : Mise en évidence de la maîtrise de l'efficacité fiscale

Tableau 9: Mise en évidence de la maîtrise de l'efficacité fiscale

<i>Verbatim</i>	<i>Propos de l'acteur X de CARRIERE INDUSTRIELLE</i>
Comment l'entreprise gère-t-elle l'efficacité fiscale ?	<i>C'est une bonne question ! Toutes les entreprises veulent grandir à tout le cout, nous examinons la notre avec notre petit niveau le dispositif de l'audit de manière générale permettant de concourir à l'efficacité fiscale. La performance de notre système d'information à travers cette étude, celle qui s'occupe de toute réponse des travaux sur l'exploitation des ressources juridiques et fiscales et la façon avec laquelle son système d'information lui permet d'accéder à l'efficacité fiscale. Il évalue le ressort de telle information fiscale lors de la prise de décision, en d'autres termes, la façon d'utiliser l'audit juridique et fiscal lors de la fixation des choix fiscaux de l'entreprise.</i>
Pensez-vous que l'examen du système d'information de l'entreprise contribue à résoudre le problème fiscal ?	<i>Je peux dire oui à cette observation, nous on s'appuie sur les travaux effectués lors de l'évaluation du contrôle interne spécifique au domaine fiscal, le responsable fiscal regroupe des informations sur l'existence de service comptable ou même le directeur, sur les différentes personnes chargées des problèmes fiscaux à l'intérieur notamment et à l'extérieur de l'entreprise ou encore sur la documentation utilisée. Bref, il ne s'agit pas de déceler des failles ou des irrégularités relatives à un tel système d'information mais plutôt d'évaluer le niveau de compétence des responsables sur des questions fiscales dans les différentes disciplines de gestion ainsi que sur leur propre conception de la question fiscale. En recourant aux entretiens, analyse de documents etc. l'auditeur obtient en conséquence des indicateurs sur l'existence ou non de définitions des tâches, des directives de travail, des objectifs afin d'évaluer la répartition du temps de travail entre travaux d'études, de conseil ou de formation, par opposition aux tâches déclaratives, contentieuses ou autres. Une fois que l'auditeur fiscal a étudié le système d'information fiscal de l'entreprise, il doit s'interroger sur la façon dont l'entreprise cherche l'efficacité fiscale.</i>

Source : Auteur.

3.2. Audit d'opportunité déductibilité des charges provisionnées

Dans le cadre d'assistance comptable, l'auditeur doit préparer et superviser des déclarations fiscales de l'entreprise et doit aussi examiner les conséquences fiscales de certains choix comptables (amortissement, provisions...).

<i>Verbatim</i>	<i>Propos de l'acteur X de CARRIERE INDUSTRIELLE</i>
<i>Comment l'entreprise parvient-elle à résoudre les risques liés à la déductibilité des charges ?</i>	<i>C'est trop complexe la comptabilité, fiscalité. Quand le problème nous dépasse, on fait recours à celui qui connaît, peut-être un cabinet comme ça. C'est celui qui effectuera le contrôle de la déductibilité des charges. Ce contrôle consiste à vérifier que les factures d'achats comportent les mentions obligatoires nécessaires pour être admises en déduction (nom du fournisseur, numéros du contribuable...). Ce risque concerne l'ensemble des entreprises retenues. Le problème le plus récurrent concerne les charges non justifiées... il y'a les choses qu'on ne parle pas en public.</i>
<i>L'entreprise comptabilise-t-elle souvent les provisions pour risque au titre de charges probables d'impôt ?</i>	<i>Non pas à ma connaissance. Pour ce cas, je sais que la non constatation des provisions est due dans une large mesure à une difficulté d'estimation du montant du risque fiscal. La constatation de provision dépend de ce fait des jugements de ceux d'en haut.</i>
<i>Comment fait l'entreprise pour résoudre le risque involontaire dont la cause provient de l'incompétence d'un employé de l'entreprise ?</i>	<i>On gère de la même façon que les autres problèmes d'impôts qui nous dépassent. Pour traiter ce risque, les patrons procèdent à un archivage des documents ainsi qu'à un classement ordonné afin de réduire ce type de risque qui peut affecter aussi bien les retenues que les autres éléments sur lesquels l'administrateur effectue un contrôle. Par ailleurs, je peux dire que ce type de risque trouve également son origine dans l'environnement externe de l'entreprise notamment l'administration. En effet, il peut arriver que dans certains cas, les gens qui sont chargés du contrôle commettent les erreurs. Ces erreurs conduisent à des erreurs d'appréciation que le grand boss se charge de rectifier en donnant les justificatifs nécessaires.</i>

Source : auteur.

Section 2 : Analyse de la contribution de l'audit fiscal à la gestion du risque fiscal au sein d'une PME

Dans le but de mieux appréhender le risque fiscal, la PME doit déployer tous les moyens nécessaires qui permettront de constater les éventuelles erreurs organisationnelles et managériales pouvant être source de risque fiscal. Il s'agira de classer les risques selon leurs conséquences, sources et moyens de contrôle afin de mieux gérer le risque. Au Cameroun, une attention particulière au risque fiscal commence à se développer au sein des PME. Les dirigeants des PME commencent à prendre conscience de l'importance de ce risque dans la gestion organisationnelle de leur entreprise et sa continuité d'exploitation. Dans le cadre de cette partie, nous analyserons dans un premier temps la contribution de l'audit de compliance dans la gestion préventive du risque de non-conformité et dans un deuxième temps l'apport de l'audit d'opportunité dans la gestion curative du risque d'opportunité. Cette analyse sera vue sur l'angle d'une Feuille de Révélation et d'Analyse des Problèmes.

1. Analyse de la contribution de l'audit de compliance dans la gestion préventive du risque de non-conformité

Cette partie est consacrée à l'étude de l'existence d'une éventuelle liaison entre l'audit de compliance et la gestion préventive des risques de non-conformité dans les PME camerounaises. Nous mettrons en exergue le constat, les causes, les conséquences.

1.1. Les problèmes et constat

Pour plus de rentabilité et compétitivité, la gestion des PME doit intégrer harmonieusement toutes les fonctions principales de l'entité, à savoir les fonctions commerciales, techniques, financières, comptables et administratives. Ainsi l'entité, pour atteindre ses objectifs, doit prendre en compte tous les paramètres externes et internes pour assurer sa gestion courante susceptible d'agir sur son fonctionnement afin de garantir son efficacité. Or on constate une absence dans les PME en général et CARRIERE INDUSTRIELLE en particulier, d'une maîtrise de la relation avec l'administration fiscale (la maîtrise des lois et règlements liés à la fiscalité) qui leur expose aux risques de non-conformité. Ce type de risque est lié au non-respect de la réglementation fiscale en vigueur. Il peut émaner d'un acte volontaire ou involontaire.

1.1.1. Au niveau de l'organisation de base

- L'organisation du travail : les services comptables, fiscal et financier sont liés et attribués à une seule personne (parfois le directeur général s'occupe de tout) ;
- La circulation de l'information comptable et financière (les modalités de contrôle et de validation des informations ne sont pas précisées. Le planning des travaux comptables n'est souvent pas établi) ;
- La comptabilité : La tenue de la comptabilité représente aussi une principale source de risque fiscal. Celle-ci apparaît donc à la fois comme étant la première source de menace fiscale mais aussi l'outil de formalisation des options jugées offrir une opportunité pour la PME. En effet, la comptabilité représente la base qui génère les indicateurs assujettis à l'impôt de toute entreprise.

1.1.2. Au niveau des procédures de gestion des risques fiscaux et les personnels

- L'élaboration d'un manuel de procédures : La méconnaissance parfois totale des renseignements nécessaires auprès de l'administration fiscale par l'inexistence d'un manuel des procédures entraîne souvent les services opérationnels et administratifs à stocker à leur niveau des informations indispensables à un suivi comptable correct des opérations.
- L'incompétence du personnel en charge du suivi des opérations routinières de l'entreprise, génératrices d'impôt,
- Les services de contrôle interne. L'entreprise « CARRIERE INDUSTRIELLE » ne dispose pas d'un service de contrôle interne qui est chargé de veiller à l'application effective des lois et règlements fiscaux.

1.2 Les causes

On dénonce régulièrement les plaies d'une gestion défectueuse dans la société CARRIERE INDUSTRIELLE :

- Les décisions peu compatibles avec les finalités économiques ;
- Centralisation abusive des tâches ;

- La définition des tâches. Nous avons constaté l'insuffisance de définition des fonctions et des responsabilités au niveau du personnel. Les tâches et responsabilités définies ne correspondent pas à celles effectivement exercées.
- Tissu économique essentiellement informel ;
- Faible responsabilité des acteurs de comptabilité et de fiscalité ;
- Les ressources humaines (le responsable comptable n'est pas suffisant et n'a pas reçu parfois une formation suffisante ; ce qui entraîne des retards dans la production des états financiers) ;

1.3 Les conséquences

On peut citer comme conséquence :

- Les pénalités dues pour défaut au retard dans la production des déclarations et dans le paiement des impôts peuvent être financièrement lourdes ;
- Sanctions fiscales : À titre d'exemple, l'article L96 Code Générale des Impôts (CGI) du Cameroun prévoit des pénalités en cas d'insuffisance, de dissimulation ou d'omission des déclarations, des majorations. Elles sont de 30% en cas de bonne, 100% en cas de mauvaise foi et 150% en cas de manœuvres frauduleuses ;
- La sanction pénale : Il s'agit de la sanction de l'État contre l'auteur d'un comportement incriminé. Le CGI prévoit des peines qui varient en fonction de la gravité des crimes. C'est ainsi qu'on retrouve des peines d'emprisonnement pouvant aller d'un à cinq ans assortis d'une amende de 500 000 F CFA à 5 000 000 FCFA tel que prévu par l'article L107 du CGI.

On constate au Cameroun que, le niveau de risque de non-conformité est assez élevé ; les PME ne disposent pas, dans la plupart des cas, d'un système intégré de gestion du risque fiscal pour faire face à l'environnement fiscal relativement défavorable.

2. Analyse de la contribution de l'audit d'opportunité à la gestion curative du risque d'opportunité

Notons que le risque d'opportunité se rapporte principalement à une méconnaissance d'une disposition favorable qui peut générer un manque à gagner important pour l'entreprise. Une méconnaissance des règles fiscales avantageuses peut engendrer une perte d'opportunité

pour l'entreprise en payant un impôt supérieur à celui qu'elle aurait dû payer si elle bénéficie de l'avantage fiscal. En d'autres termes, l'exploitation des opportunités offertes par le cadre réglementaire fait partie des bonnes pratiques de gestion que l'entreprise doit utiliser pour optimiser ses finances. Nous allons présenter dans cette sous-partie le constat ou les problèmes, les causes, les conséquences.

2.1. Les problèmes et constat

Par ignorance, négligence ou encore du fait d'incompétence au niveau organisationnel, la PME CARRIERE INDUSTRIELLE n'a pas mis en place un système intégré en ce domaine. Celle-ci ne dispose pas les ressources humaines nécessaires. En effet, on constate aussi l'absence d'une équipe compétente qui pourrait permettre d'identifier les risques d'une manière plus rapide et d'évaluer les conséquences fiscales des opérations courantes de l'entreprise en temps réel.

2.2. Les causes

Ces causes sont identiques à celles mentionnées dans la gestion courante des PME ; nous rappelons les causes suivantes ;

- L'environnement économique et fiscal est peu favorable à la prolifération des PME.
- Faible responsabilité des acteurs de la comptabilité ;
- Les ressources humaines (le responsable comptable n'est pas suffisant et n'a pas reçu parfois une formation suffisante ; ce qui entraîne des retards dans la production des états financiers) ;
- Le système d'information peu favorable à résoudre le problème fiscal.

2.3 Les conséquences

On peut citer :

- Les pénalités dues pour défaut au retard dans la production des déclarations et dans le paiement des impôts peuvent être financièrement lourdes ;
- Sanctions fiscales : À titre d'exemple, l'article L96 Code Générale des Impôts (CGI) du Cameroun prévoit des pénalités en cas d'insuffisance, de dissimulation ou

d'omission des déclarations, des majorations. Elles sont de 30% en cas de bonne, 100% en cas de mauvaise foi et 150% en cas de manœuvres frauduleuses.

3. Suggestions et recommandations

Nous analysons sur deux points : sur le plan de la redistribution de tâche et sur le plan de la rationalisation des procédures comptables en vigueur.

3.1. La redistribution des tâches

L'entreprise « CARRIERE INDUSTRIELLE » doit mettre en place une organisation formelle et pertinente fondée sur : une définition claire et précise des responsabilités et tâches du personnel en charge de l'audit fiscal, des relations fonctionnelles entre les services comptables et les services opérationnels, du planning des travaux comptables des délais de transmission des informations aux services comptables, des modalités de regroupement des informations comptables. Les compétences collectives de la fonction d'audit fiscal doivent être élargies par le recrutement et le perfectionnement.

3.2. La rationalisation des procédures de gestion des risques fiscaux

Nous proposons que soient formalisées les procédures de gestion, lesquelles influenceront l'organisation et la circulation du traitement de l'information fiscale pour éviter les différents risques fiscaux. Les dirigeants des PME sont appelés à mettre un accent particulier sur l'obtention des compétences de son personnel en charge des questions fiscales par l'intermédiaire des formations, des séminaires de recyclage et de mise à niveau. A défaut, il est vivement conseillé de solliciter l'assistance fiscale d'un cabinet ou d'un consultant pour les questions fiscales.

Dans l'obligation, les PME camerounaises doivent faire un recours à l'audit fiscale dès leur création et ceci dans le but d'éviter des sanctions coûteuses. Afin d'éviter des sanctions et des pénalités de retard la société, elles doivent veiller aux paiements de ses déclarations dans les délais.

3.3. Au niveau de l'administration fiscale

L'administration fiscale camerounaise est appelée à faciliter ses dispositions fiscales car, le dispositif fiscal camerounais est caractérisé par sa variété et sa complexité. Cette

complexité, combinée, en général, au retard d'adaptation et de compréhension des entreprises engendrant un accroissement des risques fiscaux. Ces risques peuvent être inhérents soit à la particularité de secteur d'activité, soit à une mauvaise interprétation de la législation fiscale due à une imprécision du législateur ou encore à une défaillance des structures internes de l'entreprise.

3.4. Assurer le professionnalisme et moyens financiers

L'entreprise CARRIERE INDUSTRIELLE et les comités d'audit fiscal doivent insister sur la certification professionnelle et équipes d'audit qu'ils dirigent. Sans cela et sans le respect de solides normes professionnelles, la crédibilité et la fiabilité de la fonction d'audit fiscal qui constituent, comme nous l'avons dit, la pierre angulaire pour limiter les risques fiscaux. Pour ce qui est des moyens financiers, la PME CARRIERE INDUSTRIELLE doit être dotée des ressources assez conséquentes et autonomes.

3.5. Mise en place d'un système d'audit fiscal efficace

L'efficacité fiscale du système d'audit suppose d'abord l'efficacité des acteurs participants à ce dispositif. On peut distinguer deux grandes catégories d'acteurs : Les collaborateurs de l'administration qui doivent proposer une organisation respectant les grands principes de cette fonction ; les acteurs externes exerçant pour la plupart une mission réglementaire de surveillance.

3.6. Tester l'efficacité du processus et évaluer les résultats

Définir de façon précise des indicateurs et paramètres permettant de déterminer quand un risque n'est pas correctement contrôlé ou audité. En effet, dans de nombreux cas, les résultats indiqueront la nécessité d'apporter certaines modifications aux politiques et procédures fiscales.

3.7. Au niveau du traitement curatif et contrôle des risques fiscaux

Une fois que les risques fiscaux sont identifiés, évalués et hiérarchisés, l'entreprise doit mettre en place des moyens adéquats pour les traiter. En fait, l'acceptation du risque se traduit par l'analyse du rapport coût/bénéfice découlant du risque. Il s'agit de définir le degré d'acceptation du risque à travers les bénéfices qui peuvent en découler. Une entreprise peut accepter un risque fiscal lorsque les bénéfices y afférents dépassent les coûts supportés.

CONTRIBUTION DE L'AUDIT FISCAL À LA RÉDUCTION DES RISQUES FISCAUX : CAS DES PME DE LA VILLE DE YAOUNDÉ

Le traitement des risques repose ainsi sur le choix d'une méthode convenable à chaque appréciation du risque. Il s'agit d'évaluer les options disponibles pour la gestion du risque afin de sélectionner celle qui permettra à l'entreprise d'optimiser le risque. Le traitement fiscal permettra ainsi de déterminer le meilleur chemin pour résoudre la problématique du risque fiscal auquel fait face l'entreprise. Après avoir mis en place les moyens de traitement des risques fiscaux, l'entreprise doit constamment s'assurer de leur bonne application. Il s'agit de l'étape de contrôle.

En effet, les moyens de traitement des risques doivent être contrôlés et surveillés pour s'assurer de leur efficacité et continuité dans le temps. Il ne suffit pas de mettre en place des procédés, mais il est important d'assurer leur suivi afin de s'assurer de la régularité et conformité de ces derniers. Ce contrôle s'opère généralement par des personnes autres que celles responsables de conception et de documentation de la stratégie fiscale. Ce type d'activité est généralement réalisé par les auditeurs internes ou externes de l'entreprise.

Ce chapitre nous a permis de répondre au problème de l'audit de compliance et de l'audit d'opportunité dans la gestion des risques fiscaux des PME camerounaises et de montrer l'analyse détaillée des entretiens. Ensuite il a été question de présenter la synthèse de l'essentiel des verbatim de l'étude constructiviste avant de clôturer ce chapitre par les recommandations des propositions qui nous permettront d'envisager de nouvelles perspectives dans notre thème de recherche.

Cette partie porte essentiellement sur la méthodologie de l'étude et la présentation des résultats suivant la méthode constructiviste. S'inscrivant dans cette logique, et au regard de notre objet de recherche qui est de comprendre en quoi l'audit interne peut contribuer à l'amélioration de la gouvernance dans les administrations publiques camerounaises, cette approche était bien évidemment salubre. À cet effet, nous avons, tout d'abord, procédé une analyse thématique des verbatim portant sur les deux branches d'audit susmentionnés. À travers un guide d'entretien, nous avons obtenu de la part des acteurs, les réponses relatives à l'application de l'audit fiscal au sein de la PME CARRIERE INDUSTRIELLE. Leurs réponses ont permis d'évaluer l'efficacité du dispositif de l'audit fiscal dans la gestion des risques fiscaux au sein des PME camerounaises. Bien que la relation théorique l'audit fiscal et la gestion des risques fiscaux coule encore des salives, il n'en demeure pas moins vrai que les PME camerounaises doivent fournir d'effort sur le management en général et le renforcement de la capacité des auditeurs en particulier.

CONCLUSION GÉNÉRALE

CONTRIBUTION DE L'AUDIT FISCAL À LA RÉDUCTION DES RISQUES FISCAUX : CAS DES PME DE LA VILLE DE YAOUNDÉ

Notre étude avait pour objectif principal de questionner la contribution de l'audit fiscal et la gestion du risque fiscal au sein d'une PME. Dans ce domaine, la notion du risque fiscal englobe, en fait, deux acceptations : la première correspond au non-respect, volontaire ou non, des règles fiscales et à la méconnaissance d'une disposition favorable qui peut générer un manque à gagner fiscal ; ce risque est qualifié du « risque de complaisance », alors que le second risque appelé « risque d'opportunité » repose sur le fait que les choix fiscaux sont porteurs d'incidences au-delà du seul domaine fiscal en cas de discordance entre la stratégie fiscale et la stratégie globale de l'entreprise.

En fait, le développement de l'entité, qu'il s'opère par le biais d'une stratégie interne ou externe, est lui-même source de risques. Dans le cadre d'une stratégie d'intégration vertical et /ou horizontale, la question des flux intergroupes constitue un enjeu fiscal de toute première importance dont les implications sont tout à la fois stratégiques, opérationnelles et organisationnelles (Ayadi, 2008). Ainsi, l'organisation de l'administration en fonction même du risque contribue à élever le niveau de risque. La mise en place de nouvelles applications informatiques ainsi que la création de la direction des grandes entreprises s'inscrivent dans une perspective de réduction et de contrôle des risques fiscaux. L'audit fiscal se présente alors comme une aide à la décision de gestion. Soit en fournissant des informations sur l'existence et sur l'ampleur d'un risque, soit en portant un jugement sur l'opportunité des décisions fiscales passées ou envisagées. Elle constitue de cette façon le moyen d'accès privilégié au diagnostic fiscal de l'entreprise.

Cependant, le contexte actuel caractérisé par une instabilité des marchés et des exigences réglementaires de plus en plus nombreuses et mouvantes, les PME se retrouvent face à des risques multiples. Certains auteurs comme Rossignol (2010), pense que le risque fait partie intégrante de la vie mais aussi de toutes organisations et par voie de conséquence de l'entreprise. Le risque fiscal est inhérent à l'entreprise il a toujours existé et constitue selon certains économistes son essence.

En plus, nous avons remarqué que, la relation entre l'audit fiscal et les risques fiscaux reste d'actualité avec des lobbyings qui opèrent en toute légalité ou non. En effet, avant, il y avait l'audit externe « commissaire aux comptes, cabinets d'audit, etc. » qui, selon la théorie de l'agence, apparaissait comme un mécanisme de contrôle et de surveillance du comportement du dirigeant c'est-à-dire de vérifier que les dirigeants ont bien respectés toutes leurs obligations contractuelles. Avec le développement qu'a connu la gouvernance ces

CONTRIBUTION DE L'AUDIT FISCAL À LA RÉDUCTION DES RISQUES FISCAUX : CAS DES PME DE LA VILLE DE YAOUNDÉ

dernières années l'audit fiscal lui aussi est devenu un outil important dans cette dernière face à l'asymétrie d'information entre les dirigeants et l'administration fiscale. Mais au cours de ces dernières décennies, les scandales se sont multipliés et ont pointé du doigt aux dirigeants. L'audit fiscal permet alors l'examen de la situation fiscale de l'entreprise. Il s'agit en fait, en ayant recours à des spécialistes en la matière de voir de quelle façon l'entreprise appréhende la fiscalité et comment elle intègre le paramètre fiscal. Même si la PME adopte une stratégie de transparence fiscale, elle n'est pas toutefois à l'abri des risques fiscaux. Elle doit consacrer une attention à la gestion des risques fiscaux. Autrement dit, elle doit suivre l'évolution de la législation fiscale.

Il est souvent très coûteux pour une PME d'attendre l'arrivée des inspecteurs fiscaux, pour se poser la question de savoir si elle respecte les prescriptions fiscales. D'où le recours à des revues périodiques d'audit pour détecter les risques, les quantifier et prendre des mesures nécessaires. Donc, l'entreprise est toujours en situation de risque dans la mesure où elle peut être un élément d'information pour les dirigeants rarement des fiscalistes. Ceci justifie le choix de notre sujet qui porte sur « *Audit fiscal et gestion du risque fiscal dans les Petites et Moyennes entreprises au Cameroun : cas de CARRIERE INDUSTRIELLE Sarl* ». De cette problématique, s'est dégagée la question principale de recherche suivante : L'audit fiscal contribue-t-il à la réduction des risques fiscaux ? Autrement dit, *quelles est la portée des dispositifs de l'audit de compliance et de l'audit d'opportunité dans la gestion préventive et curative du risque fiscal dans les PME camerounaises ?* Pour apporter une réponse à cette question de recherche, nous l'avons subdivisée en deux sous-questions, à savoir : *en quoi l'audit de compliance à travers le respect des règles préalablement fixées permet-il de mettre en place une gestion préventive du risque fiscal au sein d'une PME ? Comment la maîtrise de l'audit d'opportunité améliore-t-il la gestion curative du risque fiscal par les dirigeants au sein d'une PME ?*

Pour ce faire, nous avons opté pour une posture constructive orientée vers une approche qualitative à partir d'une étude de cas unique. Par la suite, nous avons réalisé des entretiens semi-directifs à l'aide d'un guide d'entretien auprès du chef service comptable et le directeur des affaires financières de l'entreprise CARRIERE INDUSTRIELLE. Nous avons ainsi procédé à une analyse simple et contenus.

Cette analyse nous a permis de constater que l'audit de compliance à travers le respect des règles préalablement fixés permet de réduire la gestion préventive du risque fiscal et

CONTRIBUTION DE L'AUDIT FISCAL À LA RÉDUCTION DES RISQUES FISCAUX : CAS DES PME DE LA VILLE DE YAOUNDÉ

l'audit d'opportunité quant à lui permet d'améliorer la gestion curative du risque fiscal par les dirigeants au sein d'une PME. En ce qui concerne les dispositifs et le fonctionnement de l'audit fiscal, l'analyse montre un dysfonctionnement du processus et des dispositifs organisationnels, ce qui implique une faiblesse au niveau de l'efficacité fiscale. Les relations de confiance entre auditeur-audité, entité et administration fiscale camerounaise et la valorisation du travail des auditeurs doivent être au centre des préoccupations de la hiérarchie. Les auditeurs devraient être dotés d'un référentiel d'instructions et des moyens consolidés dans l'ensemble des exigences législatives et réglementaires auxquelles les PME doivent se conformer. Ceux-ci permettront à la fois de gérer un vaste panel de parties prenantes et demandes croissantes pour plus de transparence et de devoir rendre compte des actions conduites de la part des organismes privés. Cette situation a accru la demande de missions d'audit fiscal alors même que la proportion des auditeurs fiscaux qui déclarent ne pas disposer de ressources suffisantes est plus importante dans le secteur privé.

Selon les résultats de cette étude, l'application des lois et règlements et surtout la norme d'indépendance assignés à l'audit fiscal peuvent aider les PME à atteindre l'objectif fiscal qui est la gestion efficace des risques fiscaux. Ces résultats montrent également que l'audit fiscal est considéré comme l'un des principaux éléments de la bonne relation entre les PME et l'administration fiscale. À partir des résultats obtenus à travers cette étude, nous présenterons les recommandations suivantes :

- La nécessité de renforcer le rôle de la fonction d'audit fiscal afin qu'il puisse améliorer davantage les risques fiscaux ;
- Faciliter les dispositions fiscales car, le dispositif fiscal camerounais est caractérisé par sa variété et sa complexité ;
- Les comités d'audit fiscal doivent insister sur la certification professionnelle et équipes d'audit qu'ils dirigent ;
- Veiller à la formation des personnels et de leurs équipes.

Toutefois, cette étude ne prétend pas examiner tous les aspects de l'audit fiscal au sein d'une PME. Ainsi, une autre étude peut porter sur la recherche d'un cadre conceptuel de l'audit fiscal et de l'audit comptable dans l'amélioration de la performance fiscale d'une PME.

BIBLIOGRAPHIE

CONTRIBUTION DE L'AUDIT FISCAL À LA RÉDUCTION DES RISQUES FISCAUX : CAS DES PME DE LA VILLE DE YAOUNDÉ

1. **Aktouf O. (1987)**, *Méthodologie des sciences sociales et approche qualitative des organisations, une introduction à la démarche classique et une critique*, Les presses de l'Université du Québec, Montréal.
2. **Alaka Alaka, (1991)**, *La gouvernance fiscale*, Ed. Edi livre, Paris, 2009, P 115. *ATH l'Audit Financier, guide pour l'audit de l'information financière des entreprises*, édition CLET P 28-35.
3. **Amstrong C.S., Blouin J. L., Jagolinzer A.D., Larcker D.F. (2012)**, *Corporate governance incentives and tax avoidance*, Working paper, 35 pages.
4. **Andreani J. C., Conchon F. (2003)**, *Les Méthodes d'évaluation de la Validité des Enquêtes Qualitatives en Marketing*, Congrès des Tendances du Marketing, Novembre 2003, <http://www.escp-eap.net/conferences/marketing>
5. **Assoumou M.O. (1999)**, *Optimisation des approches qualitative de recherché en sciences de gestion, une approche à la régie française des eaux*, in cahier de FSEGA, Université de Douala, tome 1, n°1.
6. **Aubert B.A., Bernard J.G. (2004)**, *Mesure intégrée du risque dans les organisations*, les Presses de l'Université de Montréal, 520 pages.
7. **Barthélemy B., Courrèges P. (2004)**, *Gestion des risques : méthode d'optimisation globale*, éditions d'organisation, 2^{ème} édition, 471 pages
8. **Ben abderrahmen. M.G. (2013)**, *Impacts des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal : une étude menée dans le contexte tunisien*, thèse en vue du titre de doctorat en sciences de gestion, université de Tunis El Manar, Juin 2013.
9. **Bidaud H. (2010)**, *La fonction fiscale dans l'entreprise : les nouveaux défis*, in *la gouvernance juridique et fiscale des organisations*. Coordonné par Jean-Luc Rossignol, edition Tec & Doc, pp.120-145.
10. **Bougon (1986)**, *Audit et Gestion Fiscale Tome I*, Edition CLET, p17.
11. **Chadefaux M. (1987a)**, *L'audit fiscal*, Librairie de la cour de cassation, 301 pages.
12. **Chedefaux M, Rossignol J.L. (2006)**, *La performance fiscale des entreprises*, revue de droit fiscal, 30-35, pp.1450-1456.
13. **Chen S., Chen X., Cheng Q., Shevlin T. (2010)**, *Are family firms more tax aggressive than non-family firms?*, Journal of financial economics, 95 pp.41-61.

14. **Cobham et Jansky (2018)**, *Global distribution of revenues loss from corporate tax avoidance: Re-estimation and country results*, Journal of international Development 30(2): 2016-32.
15. **Collette C. (1998)**, *Gestion fiscale des entreprises*, Edition ELLIPSE, Paris.
16. **Cornu G. (2009)**, *Vocabulaire juridique*, Association Henri Capitant, éd.8, PUF, p. 226
17. **COSO (2005)**, *Le management des risqué de l'entreprise: cadre de référence, techniques d'application*, Éditions d'organisation, ouvrage collectif.
18. **Cozian M. (2008)**, *Précis de Fiscalité des entreprises*, Lexis Nexis Litec, Paris, 628 pages
19. **Crivelli, Ernesto, Ruud A. de Mooij, and Micheal Keen (2015)**, *Base Erosion, Profit shifting and Developing Countrie*, IMF Working Paper 15/118, International Monetary Fund, Washington, DC.
20. **Darsa J-D. (2009)**, *La gestion des risqué en entreprise: identifier, comprendre, maîtriser*, Edition GERESO, 337 pages.
21. **Desai M.A., Dharmapha D. (2008)**, *Tax and Corporate Governance: an Economic approach*, in tax and corporate governance (Eds, Drexl, J., M. Hilty, R., Schön, W., Straus, J) Sringer, pp.13-30.
22. **Desroches A., Leroy A., Vallée F. (2007)**, *La gestion des risques principes et pratiques*, 2^{ème} édition revue et augmentée, Éditions Lavoisier, 298 pages.
23. **Dupuis J.C. (2008)**, *La RSE, de la gouvernance de la firme à la gouvernance du réseau*, Revue française de gestion, 34 (180) : pp.159-175.
24. **Elgood T., Paroissien I., Quimby L. (2005)**, *Managing global risk for multinationals*, Journal of International Taxation 16(5) : pp22-27,55.
25. **Elgood T.(2004)** ,Tax Risk Management.Pricewaterhousecoopers,64 pages
26. **Eramus D. N. (2006)**, *Tax planning as a part of a tax risk management process*, SAPICS 28th annual conference and exhibition, Sun City, South Africa.
27. **Eramus D.N. (2009)**, *Proactive tax risk management*, research paper n°1435612, Thomas Jefferson school of law, California.
28. **Erle B. (2008)**, *Tax risk Management and Board responsibility*, in tax and corporate governance (Eds, Drexl, J., M. Hilty, R., Schön, W., Straus, J), Springer: pp.205-220.
29. **Ernst & Young (2008)**, *Steady course, uncharted waters*, 32 pages.

30. **Etoundi, E.g.c. (2014)**, *Éthique et Développement Durable dans les PME camerounaises*, de Boeck supérieur/Monde en développement, 2014/4 – n°168, ISSN 0302-3052.
31. **Garbarino C. (2008)**, *Agressive Tax strategies and corporate tax corvernanc: an Institutional Approach*, working paper.
32. **Gingras F.P (2000)**, *Fondement de la recherche en science politique*, éd.7, POL 2556 Automne.
33. **Grand & B. Verdalle (2006)**, *Audit comptable et financier* ^{2^{ème}} édition, Edition ECONOMICA, P. 34.
34. **Jérémie N.**, *au cœur de la Microfinance camerounaise*, p.12.
35. **Lacroque J.,Alepin,B (2008)**, *Coursing through the gray areas*.CA Magazine(1) pp44-46
36. **Mathurin T. N. (2019)**, *Impact de la Microfinance au Cameroun*, p11.
37. **Mohamed B. A. S. (2008-2009)**, *L'audit fiscal dans les PME : proposition d'une démarche Pour l'expert-comptable*, Mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-compte, Faculté des Sciences Économiques et de Gestion de SFAX, p. 12 et 13.
38. **Nzakou, (2008)**, *Difficultés comptable et fiscales*, 7^{ème} Ed Mars 2008. P.24.
39. **Nzakou. A, (2004)**, *Difficultés comptable et fiscales*, 5^{ème} Ed février 2004. P. 16 et 17.
40. **Oyedele,T.(2006)**,*Understanding and managing tax risk*.PWC Nigeria .
41. **Pige. B (2003)**, *Audit et contrôle interne*, 2^{ème} édition, Ems Management & Société, P. 146.
42. **Renard Jacques, (2003)**, *Audit interne Paris, France : Maxima*, 2003. P. 20.
43. **Rossignol, (2002a)**, *Risque et fiscalité de l'entreprise*. Droit et Patrimoine.109 : pp26-30
44. **Stacey, J.A (2005)**, *Managing Tax Risk: Weighing risk, opportunity, and Transparencyin a more restritive regulatory and gouvernance environment*. Deloitte &Touche
45. **Yaich (2001)**, *Fiscalité et performance de l'entreprise, rôle de l'expert-comptable*, RCF N°52, P 22.
46. **Ziani Abdelhalk, (2014)**, *Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : Cas des entreprises algeriennes*, these doctorat, tlemcen, 2013/2014 p165.

ANNEXES

Annexe 1 : Guide d'entretien

Madame, Monsieur,

Dans le cadre des travaux de recherche sanctionnant la fin de formation en Master 2 à l'Ecole Normale de Supérieur de l'Enseignement Technique (ENSET), nous menons une réflexion sur *l'Audit fiscal et gestion du risque fiscal dans les petites et moyennes entreprises au Cameroun : cas de l'entreprise CARRIERE INDUSTRIELLE*. Nous sollicitons quelques minutes de votre temps pour compléter certaines informations nécessaires pour la réalisation de notre travail. Il est important de vous assurer que les informations recueillies ne seront utilisées qu'à des fins statistiques et académiques et resteront confidentielles. Il s'agit d'un guide au contenu entièrement anonyme. Les informations communiquées resteront confidentielles au terme de la loi *N°91/023 du 16 Décembre 1991* sur les recensements et enquêtes statistiques qui stipulent en son article 5 que : « *les renseignements individuels d'ordre économique ou financier figurant sur tout questionnaire d'enquête ne peuvent être utilisés à la fin de contrôle ou de répression économique* ». Ils seront utilisés uniquement à des fins statistiques.

Tout en vous remerciant d'avance pour votre aimable collaboration, prière vous est faite par conséquent de nous accorder un peu de votre temps pour une discussion sur les thèmes suivants :

Thème 1 : Présentation du répondant

Thème 2 : Organisation et fonctionnement de l'audit fiscal au sein de l'entreprise

Thème 3 : Audit de compliance et gestion préventive du risque de non-conformité

Thème 4 : Audit d'opportunité et gestion curative du risque d'opportunité

Annexe 2 : Protocole d'entretien : questions sur les thèmes abordés

Thème 1 : Présentation du répondant (fonction occupé, anciennetés, fonction et ou profil)

Thème 2 : Organisation et fonctionnement de l'audit fiscal au sein de l'entreprise

Q1. Existe-t-il un service interne de fiscalité et de comptabilité dans votre entreprise ?

R : Oui, comme toute entreprise, ce service existe. Mais elle ne s'applique à 100% qu'un service comptable devrait en réalité s'exercer. En fait, notre entreprise ne dispose pas d'un contrôleur de gestion. C'est en fait le chef comptable qui assure tout.

Q2. Depuis bientôt 02 ans, l'audit fiscal est implanté chez nous. Comment est-il organisé et comment fonctionne-t-il ?

R : On a un plan de travail annuel. Ce plan est validé par le comité d'audit en collaboration avec le directeur exécutif et il faut comprendre que l'unité d'audit est attachée au directeur exécutif et non à la DAF. Et si je vous donne des informations c'est parce que je suis passé partout. Donc l'auditeur est attaché au directeur exécutif qui l'évalue avec le directeur exécutif en collaboration avec le comité d'audit. Les membres du comité d'audit est composé de volontaire de CARRIERE INDUSTRIELLE qui ont été sélectionné et l'assemblée générale a voté pour qu'il prenne fonction. Nous sommes en train de réfléchir pour mettre l'unité de contrôle exactement et d'audit interne directement sous la supervision du directeur exécutif. C'est-à-dire que ces deux services devront envoyer leurs rapports directement au comité d'audit et au directeur exécutif... donc après avoir fait approuvé son plan de travail annuel il doit faire ressortir un plan de travail trimestriel pour faire ses descentes de suivi, d'analyse et pour voir si ce qui a été prévu a été respecté. C'est le directeur exécutif qui valide toutes les descentes de l'auditeur interne.

Q3. Parlez-nous de différentes missions de l'audit fiscal au sein de CARRIERE INDUSTRIELLE

R : Je crois que j'ai déjà parlé de ça plus haut. L'audit interne, fiscal... touche tous les aspects de la structure. On ne regarde pas seulement les finances, les stocks ou les programmes. Il doit aussi analyser la gouvernance, les statuts, le règlement intérieur de l'organisation, le règlement intérieur du personnel et vérifier s'il ya des failles. Il doit vérifier si nous sommes en conformité avec le code du travail du Cameroun. Pour moi, si moi je dois évaluer, ce qui

est fait n'atteint pas 30%. Les missions de l'audit doivent permettre à l'organisation de s'améliorer dans tous les domaines. Ce n'est pas seulement de regarder les stocks, de regarder l'argent. Non l'audit fiscal c'est pour fuir les gens là, l'impôt sont souvent dure avec les gens ici.

Q4. Quelles précautions prenez-vous pour garantir la bonne fin des différentes missions de l'audit fiscal au sein de votre structure ?

R : On s'assure que tous ceux qui sont implanté au niveau opérationnel soient informés des descentes d'audit pour s'assurer que tout est mis en ordre. On leur donne des guides mais il faut dire qu'avant l'arrivée de l'audit, il y'a des contrôles inopinés. C'est pour cela qu'à la CARRIERE INDUSTRIELLE, il y'a des supervisions pour essayer de corriger certains aspects fiscaux, financiers aussi, des programmes, pour préparer le contrôle des comptes et en même temps préparer l'audit externe. CARRIERE INDUSTRIELLE a plusieurs contrôles. Ce qui est important c'est que je veuille à ce qu'un financier soit impliqué dans chaque activité pour veiller à ce que les documents programmatiques, les justificatifs financiers soient conformes et qu'il n'y ait pas de fraude.

Q5. Quelles sont les indicateurs d'appréciation de la bonne tenue de l'audit fiscal au sein de CARRIERE INDUSTRIELLE ?

R : Je pense que c'est la justesse dans l'analyse et aussi la qualité du rapport et aussi l'analyse vraie des différents rapports financiers, fiscaux, comptables et programmatiques des différents rapports qui sont transmis au niveau de l'auditeur. Par analyse, je veux dire ... Faire des rapports de qualité et des rapports qui reflète et être impartial ; l'impartialité c'est très important pour l'auditeur parce que ça permet à ce que le manager puisse prendre des décisions vraies pour le bien de la structure. Nous nous ne voulons pas voler l'État, l'État même c'est nous tous, ... Être impartial c'est le premier élément. L'auditeur dit être impartial c'est très important parce qu'il est celui qui donne la décision finale au manager. Le contrôleur de gestion peut gérer, le DAF peut gérer, mais l'auditeur interne lui s'est tracer le programme et finance. Veiller à ce que tout ça soit conforme et c'est lui qui a cette vision. Il donne la vision au manager pour pouvoir dire que non, telles ou telles activités n'est plus rentable pour telles ou telles raisons.

CONTRIBUTION DE L'AUDIT FISCAL À LA RÉDUCTION DES RISQUES FISCAUX : CAS DES PME DE LA VILLE DE YAOUNDÉ

Les indicateurs pourraient être la fréquence de ces audits parce que si les audits sont peut-être effectués tous les deux ans, ils laissent certainement le temps pour que les irrégularités surviennent. Nous pouvons aussi parler de la conformité et de disponibilité des documents cadre sur la base de quoi l'on peut dire que la maison a des outils lui permettant de fonctionner comme il se devait. Nous pouvons aussi parler de la capacité à faire ressortir les manquements et à formuler les recommandations sans lesquels un audit fiscal serait de piètre qualité.

Thème 3 : Audit de compliance et gestion préventive du risque de non-conformité

Q6. Au cours de l'année, l'entreprise a-t-elle organisé une formation au profit de son personnel fiscal pour mettre à jour ses connaissances fiscales ?

R : En fait, tout dépend des résultats de l'année et les humeurs des dirigeants. Les formations sont accessibles à une catégorie d'employés pour la mise à niveau des connaissances, mais l'audit n'est pas trop au centre de notre préoccupation car c'est exactement à la période de paiement des impôts qu'on pense à ça.

Q7. La personne responsable effectue-t-elle le contrôle de la régularité des chiffres déclarés ? Et pourquoi ?

R : Oui, bien sûr, ce contrôle nous permet d'assurer la fiabilité, l'efficacité et la traçabilité des opérations et de la documentation afin d'attester de la fiabilité des chiffres fiscaux : calcul de l'impôt, des provisions pour l'impôt, suivi des flux intragroupe en fonction des politiques de prix intergroupe (adaptation de l'organisation comptable aux besoins fiscaux) ; eh, on peut aussi dire qu'il permet la sécurité de l'outil informatique avec un contrôle rigoureux du système d'information fiscale tout en prônant une infrastructure facilitant la propagation des connaissances fiscales au sein même de l'organisation. L'outil informatique doit ainsi être en mesure de capter les évolutions et suivre les méthodes fiscales retenues.

Q8. La personne responsable effectue-t-elle le contrôle des règles relatives à la forme ?

R : A l'évidence, dans un système fiscal déclaratif, les problèmes liés à la forme occupent une place importante. De fait, l'auditeur fiscal peut devoir, en fonction des objectifs de la mission, opérer un nombre important de contrôles. Aussi l'auditeur va-t-il par exemple

s'assurer que l'entreprise souscrit effectivement les différentes déclarations requises et qu'elle utilise pour cela les imprimés et relevés adéquats. De même, il est nécessaire de rechercher les concordances avec des informations comptables et de façon plus générale, d'étudier si l'entreprise est en mesure de justifier à posteriori les sommes ou indications portées sur les déclarations que nous allons déposer.

Q9. La personne responsable effectue-t-elle le contrôle des règles relatives aux délais ?

R : Ah, le service s'occupe de tout, c'est le contrôle fondamental car il s'occupe sur de la régularité fiscale et repose en grande partie sur les résultats de l'exploitation du questionnaire d'audit fiscal. Tu vois, c'est essentiel dans la démarche de l'auditeur, le questionnaire doit renseigner sur l'aptitude de l'entreprise à se conformer aux dispositions de fond mais aussi de forme et de délai auxquelles elle est soumise. Pour atteindre un tel objectif, il importe cependant que la conception du questionnaire soit la plus rationnelle possible pour l'entreprise afin de permettre à l'auditeur de passer en revue les différents facteurs de risque en tenant compte des contraintes de la mission, qu'il s'agisse des modalités d'accès à l'information ou de la limitation dans le temps de l'intervention de l'auditeur.

Q10. La personne responsable de gérer la fiscalité maîtrise-t-elle les législations et les lois en vigueur concernant de près ou de loin ce facteur fiscal ?

R : Humm, bon, je crois que je l'ai mentionné quelque part qu'il y avait beaucoup à améliorer. Nous essayons de bien former nos personnels dans les secteurs de l'entreprise. Comme je le disais, il faut un renforcement de l'unité d'audit parce que normalement vous devez partir d'une équipe solide pour voir comment vous évoluez. Mais nous ne maîtrisons pas tout car ça change chaque année, les lois de finance ; on se remet quand même.

Thème 4 : audit d'opportunité et gestion curative du risque d'opportunité

Q11. Comment l'entreprise gère-t-elle l'efficacité ?

R : C'est une bonne question ! Toutes les entreprises veulent grandir à tous les coûts, nous examinons à notre petit niveau le dispositif de l'audit de manière générale permettant de concourir à l'efficacité fiscale. La performance de notre système d'information à travers cette étude, celui qui s'occupe de tout repose ses travaux sur l'exploitation des ressources

juridiques et fiscales et la façon avec laquelle son système d'information lui permet d'accéder à l'efficacité fiscale. Il évalue le ressort de telle information fiscale lors de la prise de décision, en d'autres termes, la façon d'utiliser l'audit juridique et fiscal lors de la fixation des choix fiscaux de l'entreprise.

Q12. Pensez-vous que l'examen du système d'information de l'entreprise contribue à résoudre le problème fiscal ?

R : Je peux dire oui à cette observation, nous on s'appuie sur les travaux effectués lors de l'évaluation du contrôle interne spécifique au domaine fiscal, le responsable fiscal regroupe des informations sur l'existence de service comptable ou même le directeur, sur les différentes personnes chargées des problèmes fiscaux à l'intérieur notamment et à l'extérieur de l'entreprise ou encore sur la documentation utilisée. Bref, il ne s'agit pas de déceler des failles ou des irrégularités relatives à un tel système d'information mais plutôt d'évaluer le niveau de compétence des responsables des questions fiscales dans les différentes disciplines de gestion ainsi que sur leur propre conception de la question fiscale. En recourant aux entretiens, analyse de documents... etc, l'auditeur obtient en conséquence des indicateurs sur l'existence ou non de définitions des tâches, des directives de travail, des objectifs afin d'évaluer la répartition du temps de travail entre les travaux d'études, de conseil ou de formation, par opposition aux tâches déclaratives, contentieuses ou autres. Une fois que l'auditeur fiscal a étudié le système d'information fiscal de l'entreprise, il doit s'interroger sur la façon dont l'entreprise cherche l'efficacité fiscale.

Q13. Comment l'entreprise parvient-elle à résoudre les risques liés à la déductibilité des charges ?

R : C'est trop complexe la comptabilité, fiscalité. Quand le problème nous dépasse, on fait recours à celui qui connaît, peut-être un cabinet comme ça. C'est celui qui effectuera le contrôle de la déductibilité des charges. Ce contrôle consiste à vérifier que les déductions (nom du fournisseur, numéros du contribuable...). Ce risque concerne l'ensemble des entreprises retenues. Le problème le plus récurrent concerne les charges non justifiées..., il y a les choses qu'on ne parle pas en public.

Q14. L'entreprise comptabilise-t-elle souvent des provisions pour risque au titre de charges probables d'impôt ?

R : Non pas à ma connaissance, pour le cas, je sais que la non constatation des provisions est due dans une large mesure à une difficulté d'estimation du montant du risque fiscal. La constatation de provision dépend de ce fait des jugements de ceux d'en haut.

Q15. Comment fait l'entreprise pour résoudre le risque involontaire dont la cause provient de l'incompétence d'un employé de l'entreprise ?

R : On gère de la même façon que les autres problèmes d'impôts qui nous dépassent. Pour traiter ce risque, les patrons procèdent à un archivage des documents ainsi qu'à un classement ordonné afin de réduire ce type de risque qui peut affecter aussi bien les retenues que les autres éléments sur lesquels l'administration effectue un contrôle. Par ailleurs, je peux dire que ce type de risque trouve également son origine dans l'environnement externe de l'entreprise notamment l'administration.

TABLE DES MATIÈRES

SOMMAIRE	i
<i>DEDICACE</i>	ii
<i>Ma famille</i>	ii
REMERCIEMENTS.....	iii
LISTE DES SIGLES ET ABRÉVIATIONS	iv
LISTE DES TABLEAUX	v
RÉSUMÉ.....	vii
ABSTRACT	viii
INTRODUCTION GÉNÉRALE.....	1
PREMIÈRE PARTIE : LA CONTRIBUTION DE L'AUDIT FISCAL À LA GESTION DU RISQUE FISCAL AU SEIN D'UNE ENTREPRISE	7
CHAPITRE 1: L'APPROCHE CONCEPTUELLE DE L'ÉTUDE.....	9
Section 1 : Le concept d'Audit Fiscal	9
1. Définition et objectifs de l'audit fiscal	9
1.1. Vers une tentative de définition de l'audit fiscal.....	10
1.2. Les objectifs de l'audit fiscal.....	10
2.2. La démarche de la mission d'audit fiscal	12
2.2.1. La phase préliminaire	13
2.2.2. Évaluation du contrôle interne relatif aux questions fiscales	14
2.2.3. L'évaluation du contrôle interne spécifique à la régularité fiscale	14
2.2.4. L'évaluation du contrôle interne à l'efficacité fiscale.....	15
2.3. Les facettes de l'audit fiscal	15
2.3.1. L'audit de compliance	15
2.3.1.1. L'audit de respect des obligations de forme.....	16
2.3.1.2. Les vérifications comptables à vocation fiscale	16
Section 2 : la perception de la gestion du risque fiscal	17
1. Le concept de risque fiscal	17
1.1. Définition et caractéristiques propres du risque fiscal : une revue de la littérature	18
1.1.1 La notion de risque	18
1.1.2. Définitions du risque fiscal : une revue de la littérature.....	19
1.1.3. Les caractéristiques générales du risque fiscal	19
1.2. La typologie du risque fiscal	20

CONTRIBUTION DE L'AUDIT FISCAL À LA RÉDUCTION DES RISQUES FISCAUX : CAS DES PME DE LA VILLE DE YAOUNDÉ

1.2.1. Le risque de non-conformité	21
1.2.2 Le risque d'opportunité	22
2. La gestion du risque fiscal : Définition et étapes	23
2.2. Les étapes d'une gestion préventive et curative du risque fiscal.....	24
2.2.1. La détection des risques fiscaux	24
2.2.2. Traitement et contrôle des risques fiscaux	25
CHAPITRE 2 : DU DÉPLOIEMENT DU DISPOSITIF D'AUDIT FISCAL À LA GESTION DU RISQUE FISCAL DE L'ENTREPRISE : UNE REVUE DE LA LITTÉRATURE.....	27
Section 1 : De l'audit de compliance à la gestion du risque fiscal au sein de l'entreprise...27	
1. Du risque des obligations fiscales à la gestion préventive du risque fiscal.....	28
2. De la conduite à l'audit fiscal de compliance à la performance fiscale de l'entreprise ...	29
2.1. Le domaine du contrôle de l'efficacité fiscale	30
3. La portée de l'audit de compliance à la gestion curative des risques fiscaux	32
Section 2 : De l'audit d'opportunité à la gestion des risques fiscaux.....	35
1. L'audit d'opportunité au cœur de la responsabilité sociale et de culture fiscale de l'entreprise.....	36
1.1. Gestion du risque fiscal et responsabilité sociale de l'entreprise	36
1.2. La gestion du risque fiscal et culture fiscale de l'entreprise	38
2. De l'audit d'opportunité à la performance fiscale de l'entreprise.....	40
2.1. Du management de la fonction fiscale à la performance fiscale de l'entreprise.....	41
2.2. L'auditeur interne fiscal, un pilier de la performance fiscale de l'entreprise.....	42
3. L'urgence de l'audit d'opportunité à la gestion du risque à la lumière de la gouvernance actionnariale	42
DEUXIÈME PARTIE : LA SPÉCIFICITÉ DE LA MISE EN BRANLE DU DISPOSITIF D'AUDIT FISCAL À LA GESTION DU RISQUE FISCAL AU SEIN DE CARRIÈRE INDUSTRIELLE	44
CHAPITRE 3: LES CHOIX MÉTHODOLOGIQUES DE L'ÉTUDE	46
Section 1 : Présentation du cadre de l'étude de l'entreprise Carrière Industrielle	46
1. Les missions de Carrière Industrielle Sarl.....	47
1.1. Critère de choix des cas étudiés	47
1.2. La politique des ressources humaines au sein de Carrière Industrielle.....	48
2. Description des cas	48
2. Structure de l'entreprise Carrière Industrielle	48

CONTRIBUTION DE L'AUDIT FISCAL À LA RÉDUCTION DES RISQUES FISCAUX : CAS DES PME DE LA VILLE DE YAOUNDÉ

Section 2 : Déploiement des choix méthodologique de l'étude	49
1. Éclaircissement contextuel du choix de la méthodologie qualitative.....	49
1.1. Présentation et justification de l'approche qualitative inductive.....	50
1.2. Les limites de l'approche qualitative.....	51
1.3. Les propositions de recherche	52
2. Déroulement de la recherche	52
2.1. Objectif et intérêt de l'étude	53
2.2. Échantillonnage ou choix de cas étudié	54
2.2.1. Définition et pertinence de la méthode de l'étude de cas.....	54
2.2.2. Limites de la méthode de l'étude de cas.....	55
2.3. La technique de collecte des données : les entretiens	56
2.3.1. Choix du type d'entretien : les entretiens semi-directifs	57
2.3.2. L'élaboration du guide d'entretien	57
2.3.3. Choix des interviewés	58
2.4. Analyse des données recueillies : Analyse thématique de contenu.....	58
2.4.1. Catégorisation.....	59
2.4.2. Codage.....	60
2.4.3. Interprétation des données.....	60
CHAPITRE 4: LA MISE EN ÉVIDENCE DE L'AUDIT FISCAL À LA GESTION DU RISQUE FISCAL DE CARRIERE INDUSTRIELLE	62
Section 1 : Présentation et discussion des résultats de l'étude	62
1. Présentation des résultats sur l'audit fiscal au sein de l'entreprise	62
2. Audit de compliance et gestion préventive du risque de non-conformité.....	65
2.1. L'efficacité de gestion préventive du risque de non-conformité au sein de CARRIERE INDUSTRIELLE.....	65
2.2. Efficacité de la maîtrise de la technique fiscale c(loi et règlement en vigueurs)	67
3. Audit d'opportunité et gestion curative du risque d'opportunité	68
3.1. Audit d'opportunité dans l'atteinte de l'efficacité fiscale	68
3.2. Audit d'opportunité déductibilité des charges provisionnées	70
Section 2 : Analyse de la contribution de l'audit fiscal à la gestion du risque fiscal au sein des PME camerounaises.....	71

CONTRIBUTION DE L'AUDIT FISCAL À LA RÉDUCTION DES RISQUES FISCAUX : CAS DES PME DE LA VILLE DE YAOUNDÉ

1. Analyse de la contribution de l'audit de compliance dans la gestion préventive du risque de non-conformité	71
1.1. Les problèmes et constat	71
1.1.1. Au niveau de l'organisation de base.....	72
1.1.2. Au niveau des procédures de gestion des risques fiscaux et les personnels.....	72
1.2 Les causes.....	72
1.3 Les conséquences	73
2. Analyse de la contribution de l'audit d'opportunité à la gestion curative du risque d'opportunité	73
2.1. Les problèmes et constat	74
2.2. Les causes.....	74
2.3 Les conséquences	74
3. Suggestions et recommandations	75
3.2. La rationalisation des procédures de gestion des risques fiscaux	75
3.3. Au niveau de l'administration fiscale.....	75
3.4. Assurer le professionnalisme et moyens financiers	76
3.5. Mise en place d'un système d'audit fiscal efficace.....	76
3.6. Tester l'efficacité du processus et évaluer les résultats.....	76
CONCLUSION GÉNÉRALE	78
BIBLIOGRAPHIE.....	82
ANNEXES	86
TABLE DES MATIÈRES.....	94