

L'audit fiscal, outil de prévention des redressements fiscaux dans les PME au Burkina Faso

SOME LUCAIN

Docteur en sciences de gestion

Université Aube Nouvelle

Chercheur associé au Centre Information, de Recherche Economique et Sociale
(CIRES)

Burkina Faso

somelucaïn2@gmail.com

Résumé

La complexité des textes fiscaux expose les entreprises à des risques fiscaux. Ces risques, accentués par l'instabilité des textes fiscaux sont doublés du fait que le système fiscal est déclaratif à charge pour l'administration de contrôler. Or, la fiscalité au sein de l'entreprise n'est pas toujours gérée par des professionnels avertis, il existe donc des risques de redressements en cas de contrôle de l'administration fiscale. Il s'avère alors nécessaire de se prémunir de ces risques en optant régulièrement d'effectuer des audits fiscaux sur les périodes non prescrites, d'où l'intérêt de notre thème.

En effet, selon Mahdaoui (2014) « l'audit fiscal peut être considéré comme un examen critique de la situation fiscale de l'entreprise en vue d'émettre une opinion ». Plusieurs autres définitions ont été données par les auteurs, M. Colin (1985), P. Bongon et Vallée (1986).

Notre recherche a pour but de montrer la contribution de l'audit fiscal à la prévention des redressements fiscaux dans les PME au Burkina Faso. Pour ce faire, nous avons opté pour une démarche de type qualitatif basé sur un guide d'entretien auprès de 15 inspecteurs vérificateurs des impôts. Ces inspecteurs, choisis selon la méthode du choix raisonné, relèvent pour la plus part des brigades de vérification les plus représentatives du Burkina Faso.

Les données ont été traitées selon la méthode d'analyse de contenu. Une grille d'analyse a été élaborée et le système de codage ouvert a été retenu. Des expressions clés ont été retenues servant de base à l'analyse et appuyer des verbatim. Les trois propositions de recherche formulées ont été validées et nous avons terminé par un modèle de contribution de l'audit à la gestion fiscale des PME au Burkina Faso.

Mots clés : Audit, Audit fiscal, Contrôle fiscal, redressements fiscaux, risques fiscaux

Abstract

The complexity of tax laws exposes companies to tax risks. These risks, accentuated by the instability of the tax laws, are coupled with the fact that the tax system is declarative for the administration to control. However, taxation within the company is not always managed by knowledgeable professionals, so there are risks of adjustments in the case of control of the tax administration. It is therefore necessary to guard against these risks by regularly opting to carry out tax audits on non-prescribed periods, hence the interest of our theme.

According to Mahdaoui (2014) "the tax audit can be considered a critical examination of the company's tax situation in order to express an opinion." Several other definitions were given by the authors, Mr. Colin (1985), P. Bongon and Vallée (1986).

Without delving into the definitional aspects of auditing, our research aims to show the contribution of tax audits to the prevention of tax adjustments and to the implementation of lower-risk tax management in SMEs in Burkina Faso. To do this, we have opted for a qualitative approach based on a interview guide with 15 tax inspectors. These inspectors, chosen according to the method of reasoned choice, report for the most part to the most representative brigades control in Burkina Faso.

The data was processed using the content analysis method. An analysis grid was developed and the open coding system was selected. Key expressions were selected as the basis for analysis and support of verbatim. The three research proposals were validated and we concluded with a model of contribution of the audit to the tax management of SMEs in Burkina Faso.

Keywords: Audit, Tax Audit, Tax Control, Tax Adjustments, Tax Risks

Introduction

Les entreprises sont de plus en plus confrontées à une internationalisation des échanges et à des formes de commerce encore plus complexes ; ces échanges ont un impact direct sur leurs obligations fiscales. Les entreprises, en même temps qu'elles doivent s'adapter à cette évolution, doivent aussi intégrer la fiscalité dans leur gestion quotidienne.

Cependant, la fiscalité apparaît comme l'une des composantes de l'entreprise la plus difficile à manipuler puisqu'elle est quasi-permanente au point d'être jugé envahissant (Boucherguine, S et Zetout, L, 2018) ; elle touche toutes les actions menées par l'entreprise à savoir une nouvelle activité, un programme de recherche, une décision d'investissement, etc.

Cette présence quasi-permanente de la fiscalité oblige l'entreprise à, non seulement avoir une bonne connaissance de l'environnement fiscal dans lequel elle évolue en général, mais aussi et surtout une bonne connaissance de sa propre situation juridique et fiscale.

En effet, la complexité, la multiplicité et surtout l'instabilité des textes sont sources de risques. Ainsi, il convient de souligner que même l'entreprise qui choisit volontairement d'opérer dans la transparence fiscale (respect de ses obligations fiscales) n'est pas à l'abri des risques fiscaux (Ben Hadj Saad, 2009). Cette complexité est source de risque, il convient alors pour l'entreprise de prévenir ces risques à travers un système d'alerte. L'audit fiscal, qui est « une sorte de contrôle à banc » apparaît alors comme un outil de prévention et de gestion des risques fiscaux.

En effet, l'audit fiscal est une mission spécialisée permettant d'obtenir des indications sur l'ampleur du risque encouru par l'entreprise (Ben Hadj Saad, 2009). Ainsi, nous nous proposons de mener notre recherche sur le thème **«L'audit fiscal, outil de prévention des redressements fiscaux des risques fiscaux dans les PME au Burkina Faso»**.

Bien que différent du contrôle fiscal, l'audit fiscal permet de se préparer pour faire face aux contrôles fiscaux et d'intégrer la gestion du risque fiscal comme partie intégrante de la gestion du risque dans l'entreprise.

Au Burkina Faso, l'année 2019 reste marquée par une présence tous azimuts de l'administration fiscale dans les entreprises à travers les différents contrôles fiscaux (contrôle sur pièces, vérification de comptabilité etc.). Ces contrôles aboutissent toujours à des redressements pour des motifs variés, simples et complexes dont certains pourraient être évités si un audit fiscal avait été réalisé.

Cette recherche a pour objectif de déterminer la contribution de l'audit fiscal dans la prévention des redressements fiscaux au sein de l'entreprise.

Ce thème sera analysé à travers deux grandes parties : une partie consacrée à l'approche théorique centrée autour de quelques grands principes de la fiscalité Burkinabè, de la démarche de l'audit fiscal, ses limites et à la formulation de nos propositions de recherche ; une deuxième partie dans laquelle nous présentons notre démarche méthodologique, les résultats et la validation de nos propositions de recherche.

1. Cadre théorique

Cette partie est consacrée à l'état de l'art de notre recherche. Elle est présentée en deux grands points : le premier présente la revue de littérature et le deuxième a servi à la formulation de nos propositions de recherche.

1.1. Revue de littérature

Cette revue de littérature est axée sur le concept d'audit fiscal vu par les chercheurs. Nous y aborderons également les différents types de contrôles prévus par le code général des impôts du Burkina Faso et nous terminerons par les limites théoriques de l'audit fiscal.

1.1.1. Approche théorique de la notion d'audit fiscal

L'audit est un examen à posteriori de la situation de l'entreprise en comparaison avec un référentiel. Dans le domaine de la comptabilité, l'audit comptable aura pour référentiel l'Acte Uniforme relatif au Droit comptable et à l'information financière et les normes éditées par les organisations professionnelles en matière d'audit telles que l'IFAC. L'auditeur devra s'assurer que l'ensemble des diligences sont mises en œuvre afin de fournir une assurance raisonnable sur la fiabilité des états financiers.

Quant à l'audit fiscal, il a pour référentiel le code général des Impôts et tout autre texte à caractère fiscal. L'auditeur fiscal devra également s'assurer des diligences mises en œuvre pour minimiser le risque fiscal pour l'entreprise.

1.1.2. Définition et statut de l'auditeur fiscal

❖ Définition de l'audit fiscal

Le terme audit, d'origine latine est d'apparition très ancienne au 3^{ème} siècle avant Jésus christ. Plusieurs auteurs ont donné des définitions à la notion d'audit (M, P, collin, 1985 ; Jahier, H. et Lepine P.1997 ; J.F Costa et A. Mikol, 1999, etc.).

De ces définition, nous retenons celle de MASTOURI, M (1992, p15). Selon cet auteur « l'audit fiscal permet de réaliser le diagnostic des obligations fiscales de l'entreprise, de faire le point sur la stratégie finale de l'entreprise et proposer le cas échéant des solutions de nature

à rendre la gestion finale plus performante en diminuant les charges fiscales ». Cette définition appelle essentiellement deux dimensions de l'audit fiscal :

- Le diagnostic des obligations fiscales : c'est une dimension importante pour l'entreprise. L'auditeur fiscal doit réaliser de façon exhaustive un inventaire suivi d'une analyse approfondie de la situation fiscale de l'entreprise. A l'issue de l'audit, l'entreprise devra avoir de façon exhaustive la liste des impôts auxquels elle est assujettie et le degré de respect desdites obligations ;
- L'analyse de la stratégie fiscale de l'entreprise. Cette analyse doit prendre en compte la politique générale de l'entreprise. La fiscalité étant omniprésent dans la vie de l'entreprise, toute politique de l'entreprise doit insérer une dimension fiscale ;
- Le conseil. La plus-value à réaliser pour l'entreprise par l'auditeur fiscal est le conseil. L'auditeur devra fournir des conseils utiles à l'entreprise pour le présent et pour le futur. Pour le présent, il s'agit par exemple des corrections par anticipation des erreurs commises dans les déclarations antérieures. Quant au futur, ces conseils peuvent toucher la politique d'investissement ou même organisationnel de l'entreprise.

Pour mener ces tâches, l'auditeur fiscal doit bénéficier d'un statut lui permettant d'exercer sa mission.

❖ Le statut de l'auditeur fiscal

Contrairement à l'audit comptable et financier qui connaît une réglementation du traité porté acte uniforme OHADA, l'audit fiscal n'a pas été expressément abordé. Au niveau du Burkina Faso, les textes internes (Code général des Impôts) n'évoquent pas l'audit fiscal.

Pour définir le statut de l'auditeur fiscal, nous partons de la définition de l'audit.

A l'absence de tout cadre réglementaire express, l'auditeur fiscal exerce sa mission dans un cadre contractuel et déontologique

❖ Cadre contractuel et déontologique

La mission d'audit fiscal doit faire l'objet d'un contrat ou d'une lettre de mission. Le cadre de la mission doit être délimitée et les responsabilités des parties indiquées. L'auditeur fiscal est tenu d'exercer sa mission dans ce cadre contractuel

De façon générale, l'audit fiscal s'inscrit dans le cadre global de l'audit qui doit respecter des principes admis par la profession.

« L'audit est un examen critique effectué par un professionnel indépendant qui met en œuvre, de diligences acceptables par rapport à des normes de comportement, de travail et de rapport. Il vise la formulation d'une opinion professionnelle et indépendante en rapport

avec la qualité normalement attendue de la matière contrôlée », (AHOUANGANSI, 2006, p153).

Le statut de l'auditeur se dégage à partir de cette définition.

❖ Statut de l'auditeur fiscal

Le statut de l'auditeur fiscal, à partir de la définition de Ahouangansi citée plus haut, nous retenons principalement quatre points pour caractériser le statut de l'auditeur fiscal :

- un professionnel indépendant : l'exercice d'une mission de contrôle ou d'audit exige une indépendance de l'auditeur vis - à - vis de la structure auditée. Il doit être un professionnel de la fiscalité. Un auditeur fiscal ne doit donc pas être un salarié de l'entreprise ;
- la compétence : L'audit fiscal est réalisé par une personne indépendante ayant des compétences avérées en matière fiscale ;
- le secret professionnel : c'est un atout pour assurer l'entreprise que les informations obtenues à partir de son statut d'auditeur ne seront pas divulguées ;
- le devoir de conseil. C'est une fonction essentielle en matière d'audit fiscal. L'audit doit formuler des conseils à l'entreprise pour une meilleure maîtrise de ses risques fiscaux.

Une fois le statut de l'audit fiscal présenté, il est indispensable d'aborder la démarche utilisée dans l'exécution de sa mission.

1.1.3. Démarche de l'auditeur fiscal et les disciplines annexes

❖ La démarche de l'audit fiscal

L'objectif de l'audit fiscal est de mettre à la disposition de l'entreprise des outils et des techniques pour lui permettre de gérer ses risques fiscaux. A ce titre, l'auditeur doit :

- passer en revue l'ensemble des obligations fiscales qui pèsent sur l'entreprise sur la période non prescrite et d'apprécier le risque de redressement encouru par celle - ci ;
- effectuer un diagnostic approfondi de la gestion fiscale de l'entreprise en termes d'organisation comptable, de régularité et d'efficacité des déclarations en vue de leur optimisation.

Pour Ahouangansi E. (2006), l'audit fiscal permet de voir si :

- l'entreprise s'acquitte régulièrement de ses impôts ;
- les bases imposables sont correctement définies ;
- les délais sont respectés ;
- les régimes fiscaux particuliers sont maîtrisés ;

- les contentieux dus aux contrôles fiscaux ne sont pas lourds de conséquence.

La réussite d'une telle mission nécessite non seulement une compétence avérée de l'auditeur en matière de maîtrise des règles fiscales mais aussi la construction d'une démarche méthodologique rigoureuse permettant d'appréhender le fonctionnement global de l'entreprise.

La démarche de l'audit fiscal est la même que celle utilisée dans le cadre de l'audit comptable et financier¹

La démarche de l'auditeur fiscal doit permettre de mettre en œuvre les diligences permettant de concilier les deux objectifs complémentaires de l'audit fiscal : l'audit de compliance et l'audit d'opportunité

❖ Rapport entre l'audit comptable et financier et l'audit fiscal

Il existe une proximité entre l'audit comptable et financier et l'audit fiscal. Cette proximité s'explique par trois éléments :

- la comptabilité de l'entreprise. Le Commissaire au compte ou l'expert-comptable s'appuie sur la comptabilité de l'entreprise dans l'exercice de sa mission. Aussi, l'auditeur fiscal utilise la comptabilité de l'entreprise comme base de déroulement de sa mission.
- une similitude au niveau de la démarche : la démarche et les diligences mises en œuvre dans l'audit fiscal sont les mêmes que celle utilisées dans le cadre des missions d'audit comptables, pouvait-il en être autrement étant donné que l'outil de référence est le même c'est-à-dire la comptabilité de l'entreprise ;
- mission généralement exécutée par les experts – comptables : Les missions d'audit comptables sont confiées par la loi aux experts comptables dans certains pays. Dans d'autres pays, c'est de fait que l'expert-comptable réalise une revue fiscale dans le cadre de ses missions de commissariat aux comptes. Il n'existe pas de législation particulière pour l'audit fiscal.

Il apparaît que l'audit fiscal est un contrôle à blanc commandité par l'entreprise en vue de se prémunir d'éventuels contrôles de l'administration fiscale.

Nous avons fait remarquer que l'audit fiscal permet de se préparer au contrôle fiscal de l'administration.

¹ Voir Evariste AHOUEANGANSI ; audit et révision des comptes, aspects internationaux et espace OHADA, cours et cas pratiques corrigés, 2006

1.1.4. Approche théorique de la notion de contrôle fiscal dans le contexte de la réglementation Burkinabè.

Le système fiscal Burkinabè, comme bien d'autres systèmes fiscaux, se caractérise par son système déclaratif, charge à l'administration fiscale d'effectuer des contrôles en vue éventuellement d'un rappel de droits éludés. Ce contrôle est effectué par les services compétents de la direction générale des impôts.

1.1.5. Contrôle fiscal exercé par la Direction Générale des Impôts

Le contrôle fiscal est la résultante du système déclaratif de l'impôt. Le contrôle fiscal est règlementé au Burkina Faso par Code Général des Impôts². Les types et modalités de contrôle décrit par le CGI peuvent être regroupés en deux catégories.

1.1.6. Le contrôle sur pièces

Le contrôle sur pièces consiste pour l'administration fiscale à vérifier la régularité des déclarations produites par le contribuable tout en restant dans ses locaux. Elle peut demander par écrit les renseignements, explications et éclaircissements qu'elle juge nécessaire. Elle peut entendre les contribuables lorsque leur audition paraît utile soit de son initiative ou de celle du contribuable ; un procès-verbal est dressé à cet effet.

Le contrôle sur pièces peut aboutir à une rectification des déclarations qui sera notifiée au contribuable

1.1.7. La vérification de comptabilité

La vérification de comptabilité consiste pour l'administration des impôts à se déporter dans les locaux du contribuable aux fins de vérifications de la régularité et de la sincérité de ses déclarations fiscales souscrites et non prescrites. Cette vérification s'appuie essentiellement sur la comptabilité du contribuable tenue conformément au SYSCOAHADA. Elle est effectuée par les agents des impôts ayant au moins le grade de contrôleur des impôts muni d'une copie de l'avis de vérification conformément à l'article 573 du CGI. Cette vérification peut être générale ou ponctuelle. Elle est générale lorsqu'elle concerne l'ensemble des impôts auxquels est assujéti le contribuable. Lorsqu'elle porte sur une partie des impôts, elle est dite ponctuelle.

1.2. L'audit fiscal sous l'angle de la théorie de l'agence

L'audit fiscal a pour objectif d'examiner la situation fiscale de l'entreprise sur une période donnée. Il s'agit alors pour l'entreprise de faire recours à un spécialiste pour voir comment

² Le livre 5 du CGI des impôts est consacré aux types de contrôle et aux procédures y relatives.

l'entreprise appréhende et intègre la question fiscale. L'auditeur fiscal se trouve ici muni d'un mandant des dirigeants de l'entreprise qui lui permet d'agir.

1.2.1. Relation entre théorie de l'agence et l'audit fiscal

La théorie de l'agence dans le cadre de l'audit fiscal met en enjeux les acteurs suivants : l'entreprise, l'auditeur fiscal et dans une certaine mesure l'administration fiscale et même toutes les parties prenantes de l'entreprise : salariés, fournisseurs etc.

Jensen et Meckling (1976), fondateurs de la théorie d'agence, ont défini la relation d'agence comme «*un contrat par lequel une ou plusieurs personnes ont recours aux services d'une autre personne pour accomplir en leur nom une tâche quelconque, ce qui va se manifester en une délégation de nature décisionnelle*». Qui parle de contrat parle de divergence d'intérêt, chaque acteur cherchant à maximiser sa propre fonction d'utilité, l'agent n'agit pas nécessairement dans l'intérêt du principal, ce qui va créer des conflits d'intérêt appelés conflit d'agence.

Dans le cadre de l'audit fiscal, l'auditeur va travailler à obtenir des honoraires les plus élevés possibles, sans nécessairement en rapport avec le volume et la complexité du travail ou sans tenir compte de la capacité de l'entreprise. L'entreprise à son tour cherchera à payer le moins possible sans elle aussi établir un lien avec les résultats recherchés. Chaque partie évalue la situation en fonction des informations à sa disposition : il ressort alors une asymétrie d'informations entre l'entreprise et l'auditeur fiscal.

1.2.2. L'auditeur fiscal sous le coup de l'asymétrie d'informations

L'asymétrie d'informations est la situation dans laquelle un agent détient une information que l'autre n'a pas.

Selon Akerlof (1973), l'asymétrie d'informations traduit une situation dans laquelle, les deux agents engagés dans une transaction, ne détiennent pas équitablement les mêmes informations au même moment ; un agent détient plus d'informations que l'autre.

L'asymétrie d'informations est perçue de deux façons dans le cadre de la mission d'audit : d'une part la capacité financière de l'entreprise à faire face au prix demandé par l'auditeur. L'auditeur ne détient pas forcément la bonne information sur la capacité financière de l'entreprise, les honoraires demandés peuvent être exorbitants. D'autre part, l'entreprise n'étant pas un expert ne mesure pas la réalité et la complexité du travail, elle ne dispose donc pas de la bonne information par rapport aux tâches à exécuter en relation avec les textes. Les deux parties doivent gérer au mieux cette asymétrie d'information dans l'atteinte des résultats escomptés pour l'audit fiscal.

1.3. L'audit fiscal et ses limites

L'audit fiscal permet de s'assurer que l'entreprise respect les obligations auxquelles elle est soumise et qu'elle s'y conforme de façon régulière.

Selon M. MOHAMED BEN HADJ SAAD, cité dans Mahdaoui, M. (2014), l'audit fiscal vise alors à vérifier que l'entreprise ne s'expose pas en cas de contrôle fiscal à des risques fiscaux imputables au non-respect de la loi fiscale. Bien que présentant quelques garanties de gestion des risques fiscaux, l'audit fiscal contient des limites dans son application.

Les limites de l'audit fiscal peuvent être appréhendées à deux niveaux : les limites liées au temps de la mission et celles liées à l'appréciation du risque fiscal.

1.3.1. Les limites liées au temps de la mission

L'audit fiscal est une mission ponctuelle du spécialiste de la fiscalité sur la base d'un contrat. Son intervention est limitée dans le temps, ce qui fait donc que l'auditeur ne peut passer en revue de façon exhaustive toutes les questions fiscales du commanditaire. Il s'inspire de la démarche de l'audit comptable et financier en faisant recours à des estimations.

1.3.2. Les limites liées à l'appréciation du risque fiscal

Les règles sont bien complexes et l'appréciation de l'ampleur de l'erreur dépend du contrôleur. En effet, lorsque l'appréciation porte sur des obligations de forme ou de délai, une convergence de vue entre le contrôleur et l'auditeur est possible. Cependant, la plupart du temps, les textes fiscaux sont sujets à interprétation compte tenu de leur caractère général et complexe doublé de celui très évolutif. Au Burkina Faso, à chaque loi de finances correspondent à de nouvelles dispositions fiscales. Des divergences peuvent apparaître dans l'interprétation du texte, dans la référence du texte visé ou tout simplement dans l'appréciation du degré du risque entre le contrôleur de l'administration et l'auditeur.

Cette approche théorique nous permet de formuler nos propositions de recherche.

1.4. Formulation des propositions et modélisation de l'étude

Les propositions ou hypothèses de recherches sont des énoncés, des présomptions que le chercheur se fait le devoir de vérifier à travers sa recherche.

1.4.1. Formulation des propositions de recherche

Notre recherche a pour objectif de vérifier si l'audit fiscal permet à l'entreprise de minimiser les redressements fiscaux. Pour atteindre cet objectif, nous avons formulé notre question de recherche comme suit : **L'audit fiscal permet-il d'assurer une bonne gestion des risques fiscaux dans l'entreprise ?**

La bonne gestion des risques fiscaux permet de minimiser les redressements fiscaux.

Pour répondre à cette question, nous avons opté pour une posture constructiviste basée sur une démarche qualitative à travers trois (3) propositions de recherche :

P1 : L'audit fiscal contribue à la maîtrise des risques fiscaux dans l'entreprise.

L'audit fiscal est un examen critique de la gestion fiscale de l'entreprise. Il permet alors d'analyser les déclarations fiscales produites par l'entreprise durant la période sous – revue. Si des anomalies sont détectées, l'auditeur pourra éventuellement recommander des corrections sous réserve du respect de l'article 591 du CGI, il s'agit là de l'audit de compliance.

P2 : L'audit fiscal permet à l'entreprise de mettre en place un système de gestion fiscal performant

La méconnaissance des règles fiscales avantageuses peut engendrer une perte d'opportunité pour les entreprises. L'audit fiscal étant mené par un professionnel maîtrisant les règles fiscales, il permettra à l'entreprise d'exploiter les bonnes pratiques de gestion pour optimiser ses finances, on parlera alors de l'audit d'opportunité.

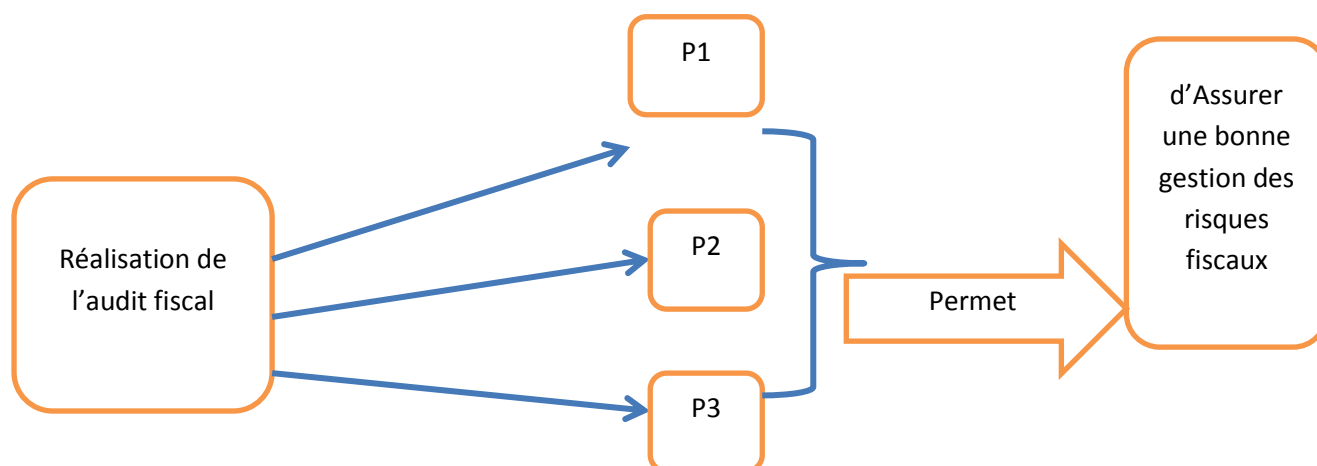
P3 : l'audit fiscal permet à l'entreprise d'intégrer la fiscalité comme une fonction essentielle de l'entreprise

Les mesures correctrices préconisées par l'auditeur fiscal, si elles sont mises en œuvre, permettront à l'entreprise non seulement de corriger les déclarations fiscales antérieurement souscrites, mais également de produire dans le future des déclarations régulières, respectant les textes. Aussi, les recommandations issues de l'audit fiscal peuvent permettre à l'entreprise d'orienter sa stratégie en matière fiscale.

1.4.2. Modélisation de la recherche

Nous représentons notre modèle de recherche par le schéma suivant :

Schéma N°01 : Modèle de recherche



Source : Notre construction

P1 : *L'audit fiscal contribue à la maîtrise des risques fiscaux dans l'entreprise.*

P2 : L'audit fiscal permet à l'entreprise de mettre en place un système de gestion fiscal performant

P3 : l'audit fiscal permet à l'entreprise d'intégrer la fiscalité comme une fonction essentielle de l'entreprise

Dans cette première partie, nous avons présenté une revue théorique de la notion d'audit fiscal, la revue de la notion de contrôle fiscal dans le contexte burkinabè. Le statut de l'auditeur fiscal a été également analysé tant sur le point de sa démarche et sous l'angle de la théorie de l'agence. Nous avons ensuite formulé des propositions de recherche et terminé par une modélisation de notre recherche. Cela nous permet d'aborder l'approche méthodologique et la présentation des résultats qui constituent la deuxième partie de notre recherche.

2. Approche méthodologique et résultats de la recherche

Nous présentons dans cette partie la méthodologie de notre recherche ainsi que les résultats auxquels nous sommes parvenus.

2.1. Aperçu méthodologique de la recherche

Notre recherche est de type constructiviste basée sur une démarche qualitative. Nous avons utilisé un guide d'entretien pour la collecte de données.

2.2. Choix de l'échantillon et zone de l'étude

Une recherche se mène sur un terrain et auprès d'une population donnée. Il est alors nécessaire de présenter le terrain et la population étudiée.

2.2.1. Zone de l'étude

Notre recherche s'est déroulée dans la ville de Ouagadougou, la plus grande ville du Burkina. On y rencontre la plus grande concentration de l'administration fiscale au regard du nombre d'entreprises présente, plus de 80% des entreprises (MCIA, 2015). Il existe neuf directions de centre des impôts (DCI), lieux d'enregistrement des petites entreprises, trois Directions de Moyennes Entreprises (DME), une direction des grandes entreprises (DGE).

C'est également le centre de concentration par excellence de toutes les catégories et forme d'entreprises et d'activités.

2.2.2. Choix de l'échantillon

Les données ont été collectées auprès de la Direction des Grandes Entreprises, de la Direction des Moyennes Entreprises et de la Direction du Centre des Impôts.

Nous avons choisi ces directions parce qu'elles regroupent les entreprises les plus représentatives en terme de diversité d'obligations fiscales qui pèsent sur elles.

Les agents interrogés sont tous des inspecteurs vérificateurs, relevant soit des brigades de vérifications soit des services d'assiette et sont repartis dans le tableau suivant.

Tableau N° 1 : repartition de l'échantillon

Structure d'origine	Nombre de personnes rencontrées	Observations
Direction des grandes entreprises	9	6 Inspecteurs vérificateurs à la brigade de vérifications et 3 du service assiette
Direction des Moyennes entreprises C1 & C2	05	Inspecteurs vérificateurs à la brigade de vérifications
Directions du centre des impôts	01	Service Assiette
Total	15	

Source : Notre construction

Le choix des personnes interrogées s'est fait à partir des critères suivants : être un inspecteur des impôts, appartenir à l'une des directions citées, avoir au moins 3 années d'ancienneté en tant que vérificateur ou au service d'assiette. Ces critères permettent d'interviewer des inspecteurs expérimentés ayant rencontré les entreprises dans toutes leur diversité.

2.3. Collecte et traitement des données

Cette étape est décrite en deux points. Elle s'est faite par nous-même à l'aide du guide d'entretien.

2.3.1. Processus de collecte des données

La collecte de données s'est déroulée du 17 au 30 septembre 2019 à l'aide d'un guide d'entretien conçu à cet effet. La collecte s'est faite selon deux (2) techniques :

- un entretien semi- directif : Nous avons effectué nous –même les entretiens ;
- une auto-administration. Nous rappelons que notre échantillon est constitué

Essentiellement d'inspecteurs vérificateurs qui sont le plus souvent dans les entreprises.

La collecte par entretien s'est avéré difficile ; le guide a alors été parfois remplis par l'intéressé et nous renvoyer soit par internet soit sur support papier : les questions d'éclaircissement ont été traitées par téléphone.

2.3.2. Traitement des données

Les données recueillies à l'aide d'une enquête n'ont pas de signification en elles-mêmes. Elles ne peuvent servir qu'après un traitement qui permet de faire une analyse approfondies, (SOME, 2016).

Toutes les informations collectées auprès des quinze personnes ont été traitées, aucun guide n'a été éliminé.

Les données de la présente recherche ont été traitées selon le procédé de l'analyse de contenu. Les propos des interviewés ont été regroupés en tenant compte des propositions de recherche. Une grille d'analyse a été élaborée sur la base des mots et expressions clés sous-jacent à chaque proposition de recherche. Les verbatims sont utilisés pour appuyer nos analyses.

3. Présentation, analyse des résultats et vérification de nos propositions de recherche

L'analyse des données permet au chercheur de rapprocher les résultats à ses hypothèses ou propositions de recherche de départ. Nous allons dans un premier temps présenter et analyser les résultats de notre recherche et ensuite nous verrons si les propositions de recherche sont vérifiées.

3.1. Présentation et analyse des résultats

Nos résultats sont présentés en trois grands points conformément à nos propositions de recherche. Des concepts clés, issus de la grille d'analyse, ont été identifiés et liés à chaque proposition de recherche. L'analyse porte sur les divergences ou les convergences de vues de personnes interviewées.

3.1.1. L'audit fiscal contribue à minimiser les risques de redressements fiscaux dans l'entreprise.

Pour mesurer cette proposition de recherche, nous avons retenu dans notre grille d'analyse deux expressions clés :

❖ *possibilité de corriger les erreurs sur les déclarations antérieurement souscrites*

Les résultats indiquent que l'audit fiscal offre la possibilité aux entreprises de procéder par anticipation aux corrections des erreurs commises dans les déclarations. L'audit fiscal permet « *la minimisation des chefs de redressement* » déclare un interviewé.

En effet, le CGI permet au contribuable de bonne foi qui désire procéder à la correction d'une omission, d'une erreur ou d'une insuffisance quelconque de saisir son service des impôts de rattachement afin de soumettre une déclaration rectificative. Cette déclaration rectificative se fait sans amende ni pénalité, sous réserve du respect des conditions prévues à l'article 591 dudit code. Ces corrections permettent d'éviter des redressements à impacts financiers lourds pour l'entreprise.

❖ *la mise en place d'une procédure de déclaration fiscale fiable*

Les insuffisances relevées dans les déclarations des entreprises sont souvent d'ordre organisationnel. Il n'existe pas de manuel de procédures de façon générale dans certaines entreprises, mais quand il existe, il n'y a pas de procédures particulières destinées à la déclaration des impôts. La description d'une procédure de déclaration fiscale permettra d'être exhaustive dans ses déclarations.

L'un des points de redressement rencontrés dans les entreprises est le manque d'exhaustivité des déclarations ou même des doubles déclarations. Deux catégories de contribuables sont à distinguer à ce niveau : ceux qui le font par omission (de bonne foi) et ceux qui le font dans le but de minimiser les produits ou augmenter les charges (mauvaise foi).

La mise en place de procédures permet au contribuable de bonne foi d'éviter de tomber sous le coup de la loi.

L'existence d'une procédure « *permet aux entreprises d'être en phase avec la législation fiscale* », disait un interviewé.

Ces propos nous permettent de valider cette proposition de recherche.

P2 : L'audit fiscal permet à l'entreprise de mettre en place un système de gestion fiscal performant

Nous avons retenu dans la grille d'analyse trois critères qui permettent de dire que l'entreprise a une gestion fiscale performante.

➤ **l'existence d'une comptabilité régulière**

Il existe un lien étroit entre la fiscalité et la comptabilité. La législation fiscale évoque largement la tenue de la comptabilité comme point de départ d'une gestion fiscale fiable³.

La comptabilité régulière est celle qui respect les dispositions de l'acte Uniforme OHADA sur le droit comptable et à l'information financière (*art 554 du CGI*). On peut citer entre autre l'exhaustivité et la sincérité des enregistrements comptables. La comptabilité est la porte d'entrée de tout contrôle fiscal. Les résultats indiquent que la tenue de la comptabilité est d'abord une exigence de la loi fiscale. Une entreprise qui tient une comptabilité régulière produit des déclarations fiables. En effet, l'absence ou la mauvaise tenue de la comptabilité se constate à travers les différentes déclarations de l'entreprise (bilan de fin d'exercice par exemple).

« L'absence de comptabilité est sanctionnée par des amendes », averti un interviewé

³ Article 50, 554 à 556, 573, 598

Le CGI dispose que la non tenue d'une comptabilité est sanctionnée par une amende de 1 000 000 FCFA par exercice. Cette amende est portée au double en cas de récidive.

➤ **le respect des délais et qualité des déclarations fiscale**

La régularité des déclarations tant dans leur forme que dans leur fond est gage d'une bonne gestion fiscale. En effet, les entreprises ne respectent pas parfois le calendrier fiscal faute de maîtrise compte tenu de la multiplicité d'impôts auxquels elles doivent faire face. Cette affirmation est soutenue par les propos suivant d'un interviewé «compte tenu de la multiplicité de nos impôts, les contribuables ne maitrise pas les délais de chaque impôts ».

L'audit fiscal mettra à la disposition de l'entreprise des outils lui permettant de faire face à ses obligations fiscales.

Lors des contrôles, il ressort des irrégularités aussi bien de forme que de fonds constatées dans les déclarations soumises par les contribuables. *« Au niveau des contrôles sur pièces, nous constatons des erreurs de forme qui parfois ne font pas objet de rappel de droit, mais certains erreurs élémentaires qui auraient pu être évitées font payer des pénalités à l'entreprise »* relève un interviewé.

Le recours à l'audit fiscal permettra à l'entreprise de connaître l'ensemble de ses obligations fiscales et les délais y relatifs.

➤ **exploitation des avantages offerts par la législation fiscale**

Il s'agit ici des faveurs parfois accordées aux entreprises mais qui sont ignorées par celles -ci. L'auditeur fiscal étant un spécialiste des questions fiscales, pourra découvrir les possibilités en fonction du secteur d'activité et la forme juridique de l'entreprise.

L'instabilité des textes fiscaux est telle que les entreprises n'arrivent pas parfois à se mettre à jour sans l'accompagnement d'un spécialiste.

« Nous constatons parfois que des entreprises continuent d'appliquer des taux d'imposition plus élevés que ce qui est en vigueur, cela par ignorance » déclare un enquêté.

La législation fiscale offre tellement d'opportunité aux entreprises mais parfois ignorées. Cependant, l'ensemble des personnes interviewées attirent l'attention des multinationales sur la limite très restreinte entre l'optimisation fiscale, l'évasion fiscale et la fraude. L'administration pourra faire recours à la théorie de la répression des abus de droits ou des actes anormaux de gestion⁴.

Au regard des résultats ci-dessus, nous pouvons affirmer que cette proposition est validée.

⁴ Les articles 596 et 597 traitent de la répression des abus de droit et des actes anormaux de gestion

P3 : l'audit fiscal permet à l'entreprise d'intégrer la fiscalité comme une fonction essentielle de l'entreprise

Cette proposition de recherche est une conséquence des deux premières. En effet, le respect des premiers conduit soit à minimiser un éventuel redressement ou à mieux gérer ses risques fiscaux. Pour l'analyse de cette proposition de recherche, nous avons retenu les concepts suivants dans notre grille d'analyse.

➤ ***La fiscalité est perçue comme partie intégrante de la gestion de l'entreprise***

L'audit fiscal doit amener les dirigeants de l'entreprise à considérer la fiscalité comme un outil de gestion. La fiscalité ne doit pas être considérée comme une fatalité ou une résignation. La deuxième se rapporte davantage à la méconnaissance d'une disposition favorable qui peut générer un manque à gagner important ; elle est associée à un risque de perte d'opportunité lié à une ignorance des règles en vigueur qui peuvent générer des gains d'impôts. » (Rossignol, 2002)

➤ ***L'intégration de la fiscalité dans toutes les stratégies de l'entreprise***

La dimension fiscale doit être intégrée dans la politique générale de l'entreprise. Le caractère omniprésent voire répressif de la fiscalité doit obliger les entreprises à la considérer comme un élément de sa stratégie.

« *Beaucoup d'entreprises relevant de la DME-CI n'ont aucune idée de ce que peut être la gestion fiscale* », a déclaré un interviewé.

Les contribuables subissent alors les contrôles en considérant que quoi que le contribuable fasse, le fisc trouvera toujours des motifs de redressements.

La concordance des éléments de la grille d'analyse permet de valider cette proposition de recherche.

Après la présentation, l'analyse et la validation de nos propositions de recherche, nous présentons les apports managériaux.

3.2. Apport managérial de notre recherche

Toute recherche doit contribuer à l'avancée de la science. Dans le domaine des sciences de gestion, les différentes contributions possibles sont résumées dans le tableau suivant.

Tableau N° 2 : Contribution possibles de la recherche en sciences de gestion

Niveau de contribution	Critères d'appréciation	Objectifs
Contribution au niveau théorique	Validité théorique, cohérence interne des énoncés	Capacité à produire des outils de recherche
Contribution au niveau des outils	Caractère opératoire en général au regard des intentions énoncées	Améliorer les procédures et processus de gestion
Contribution au niveau pratique	Caractère opératoire dans un contexte donné	Améliorer la performance dans une entreprise donnée

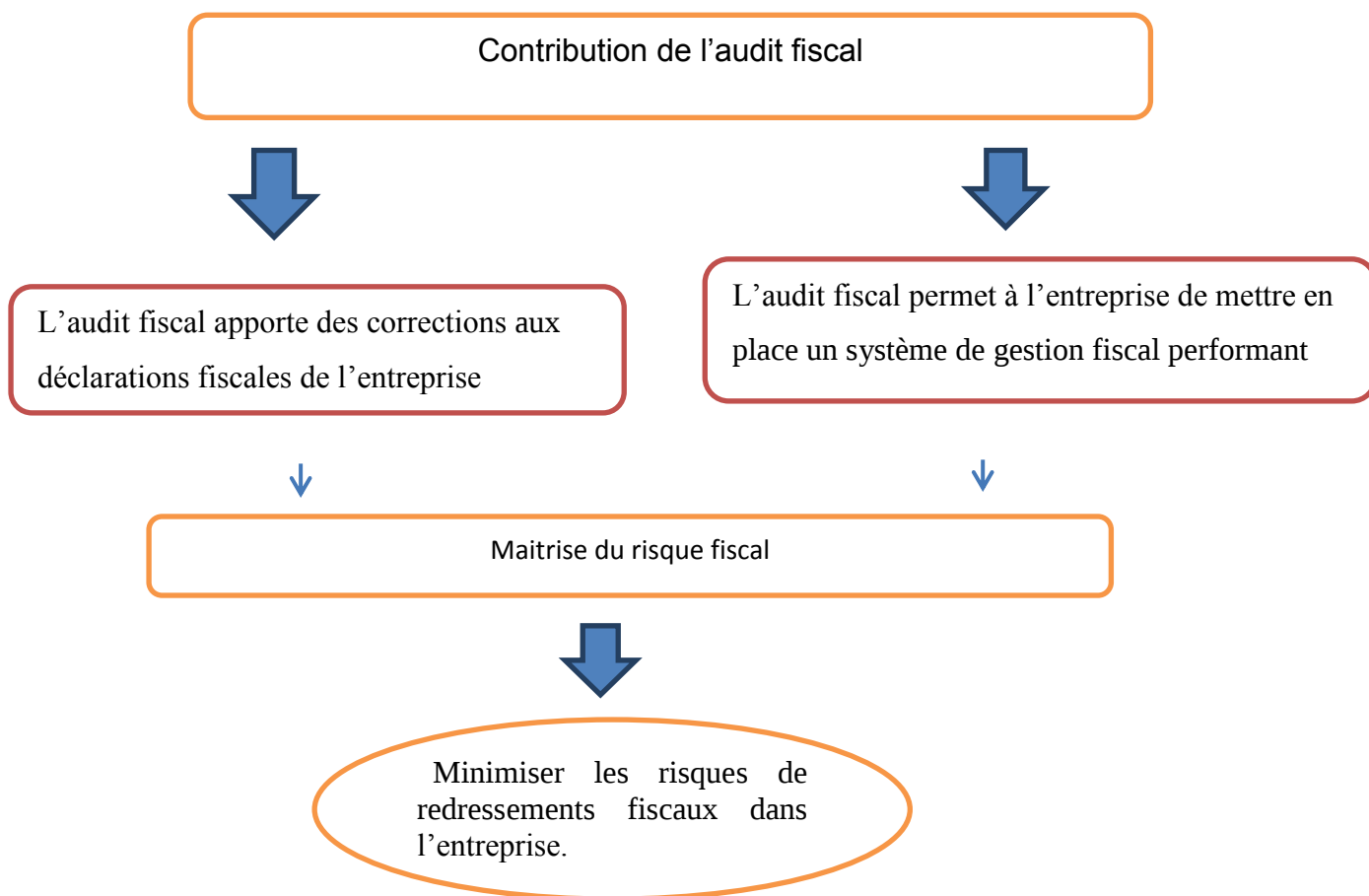
Source : Brechet, JP. « Quelques éléments de réflexion à propos des sciences de gestion » cahiers de recherche du CREGE, IAE de Poitier, n° 130, juin 1994 cité dans Ouédraogo A. 1999

Le tableau indique les relations qui existent entre le type de contribution que la recherche peut apporter en lien avec les objectifs. La contribution de la présente recherche se situe à deux niveaux selon le tableau.

- Au niveau des outils. Nous avons montré que l'auditeur fiscal mettra à la disposition de l'entreprise des outils permettant de respecter les règles en matière de déclaration fiscale, il s'agit là d'améliorer les procédures et processus de gestion ;
- Au niveau pratique. L'audit fiscal a un caractère opératoire dans le contexte de l'entreprise. Les résultats de l'auditeur fiscal permettent d'améliorer la performance de l'entreprise.

Au regard de ces contributions, nous avons proposé un modèle de contribution de l'audit fiscal à la minimisation des risques de redressement dans l'entreprise.

Schéma N°02 : Contribution de l'audit fiscal à la maîtrise de risque fiscal



Source : Notre construction

Conclusion

La recherche a porté sur le thème : *L'audit fiscal, outil de prévention des redressements fiscaux dans les PME au Burkina Faso*. Nous avons opté pour une démarche qualitative à l'aide d'un guide d'entretien. Les entretiens ont concerné 15 inspecteurs vérificateurs des impôts. Les entretiens ont été réalisés soit par nous – même soit par auto-administration. Tous les entretiens réalisés ont été exploités et le traitement s'est fait selon l'analyse de contenu à travers une grille d'analyse conçue au préalable.

Les résultats montrent que l'audit fiscal constitue un outil privilégié de prévention et de gestion des risques fiscaux en ces sens qu'il permet une correction par anticipation des déclarations souscrites, met en place des outils de gestion au profit de l'entreprise et amène l'entreprise à intégrer la fiscalité dans sa stratégie globale. Ce qui nous a permis de valider nos propositions de recherche. Il reste cependant méconnu par les entreprises. Aussi, nous avons également relevé les limites de l'audit fiscal qui se situent au niveau de l'appréciation du niveau du risque et l'interprétation des textes entre l'auditeur et le contrôleur.

Les sciences de gestion étant une science de l'action, toute recherche dans ce domaine doit avoir une contribution pour les organisations. Nous avons donc proposé un modèle qui indique la contribution de l'audit fiscal à la minimisation des redressements fiscaux.

Nous avons aussi dégagé des limites et des perspectives pour cette recherche.

Au titre des limites : Nous avons relevé deux limites. Les entreprises n'ont pas été interrogées dans cette étude, ce qui fait que nous n'avons pas leur perception de l'audit fiscal. Le deuxième élément est relatif à la validité externe de cette recherche pour sa généralisation étant donné qu'il s'agit d'une étude qualitative auprès de 15 personnes. Bien que l'échantillon soit assez représentatif, au vu des directions dont relèvent les intéressés, il y a lieu de demeurer prudent.

Au titre des perspectives : Les perspectives portent essentiellement sur la levée des limites. Il s'agira pour nous de réaliser une étude quantitative auprès des entreprises afin d'obtenir des résultats robustes pour une généralisation de la contribution de l'audit fiscal à la minimisation des redressements fiscaux à travers la mise en place d'une bonne gestion fiscale. Cette étude est alors considérée comme une étude exploratoire permettant de formuler un questionnaire de recherche auprès des entreprises.

Bibliographie

BEN HADJ SAAD, M. (2009), l'audit fiscal dans les PME : Proposition d'une démarche pour L'expert-comptable, mémoire pour l'obtention du diplôme d'Expert-Comptable, **université de Sfax** faculté des sciences économiques et de gestion de Sfax

BOUCHERGUINE, S. & ZETOUT, L. (2018) ; L'audit fiscal au sein d'une entreprise : Cas de la société les Moulins de Soummam, Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention de Master en Finance et comptabilité, Université Abderrahmane Mira de Bejaia Faculté des Sciences Economique, des Science De Gestion et des Sciences Commerciales Département de Science de Gestion

TAJ, T. (2018), La problématique de gestion du risque fiscal dans les entreprises marocaines, Doctorante en Sciences de Gestion -FSJES de Casablanca ; Laboratoire de recherche : Finance Banque et Gestion des risques

Groupe de recherche : Audit et contrôle de gestion, **Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit**, Numéro 6 : Septembre 2018

BOULALI, A. (2014), L'audit fiscal : proposition d'une démarche axée risques

Cas de l'industrie chimique, Mémoire de fin d'étude, **Option : Audit & contrôle de gestion** Groupe Institut Supérieur de Commerce et d'Administration des Entreprise Centre de Rabat

MAHDAOUI, M. (2014), La contribution de l'audit fiscal à l'appui du contrôle fiscal (étude de cas entreprise X-TRACE), Mémoire fin d'étude pour l'obtention du diplôme Master2.Science de gestion Option: Fiscalité de l'entreprise Faculté des sciences économiques sciences commerciales et sciences de gestion Département de science de gestion Université d'ADRAR

Ministère de l'Economie et des Finance, (2018), Code Général des Impôts

M.MASTOURI (1992), revue d'entreprise N°2 Nov./1992.p15.

SOME, L. (2016), Contribution à la détermination et à l'analyse des obstacles à la performance des PME au Burkina Faso : cas des PME du secteur du bâtiment et des travaux publics, Mémoire de Master recherche en sciences de gestion, Université Aube Nouvelle, Burkina Faso

SOME L. (2019), Exploration des facteurs de contre-performance organisationnelle des PME du secteur du Bâtiment et des Travaux Publics au Burkina, thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Aube Nouvelle, Burkina Faso