



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

**CESAG EXECUTIVE
EDUCATION (CEE)**

**MBA/AC : MBA en Audit et
Contrôle de Gestion**

**Promotion 25
(2013-2014)**

Mémoire de fin d'études

THEME

**AUDIT FISCAL DES SOCIETES DE
TELECOMMUNICATION : CAS D'AIRTEL-
NIGER S.A**

Présenté par :

SAIDOU SALIFOU

Mamane Bello

Dirigé par :

WHANNOU

Serge

Expert-Comptable Diplômé

Juin 2019

DEDICACE

A nos parents, nos professeurs, et notre encadreur.

A mon défunt père SAIDOU SALIFOU, pour nous avoir donné une bonne éducation qui a fait de nous ce que nous sommes devenus aujourd'hui, que son âme repose en paix !

A ma mère MARIAMA GAZARI, pour tous les sacrifices qu'elle a consentis pour nous permettre de suivre ce programme.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

Aucun travail sérieux ne s'accomplit dans la solitude.

Aussi, trouverais-je normal que figurent en début de ce mémoire, des remerciements adressés à tous ceux qui m'ont aidé, et ont concourus à sa réalisation.

Je voudrais exprimer ma profonde gratitude tout particulièrement à mon encadreur, Monsieur WHANNOU Serge qui m'a communiqué la substance de son expérience et ses conseils pour la documentation et pour la rédaction. Je le remercie vivement de m'avoir fait confiance et d'avoir accepté de m'encadrer.

Mes remerciements s'adressent également à l'ensemble des membres du jury qui ont bien voulu évaluer mon travail.

Je rends également un hommage particulier à la Direction, au corps professoral, au personnel du CESAG pour les efforts qu'ils déploient pour la réussite du programme MBA ACG.

Je ne saurai terminer sans remercier tous mes camarades d'études et mes collègues de travail pour leurs commentaires pertinents, leurs conseils et aides précieux.

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

SA :	Société Anonyme
NTIC :	<i>Nouvelles Technologies de l'Informations et de la Communication</i>
GSM :	<i>Global System for Mobile Communications</i>
UEMOA :	Union Economique et Monétaire Ouest Africain
SONITEL :	Société Nigérienne des Télécommunications
IIA :	<i>Institute of Internal Auditors</i>
IFACI :	Institut Français des Auditeurs Consultants Internes
ISB :	Impôts sur les Bénéfices
IMF :	Impôt Minimum Forfaitaire
TVA :	Taxe sur la Valeur Ajoutée
ITS :	Impôts sur les Traitements et Salaires
CGI :	Code Général des Impôts
VASFE :	Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble
VC :	Vérification de la Comptabilité
CGA :	Centre de Gestion Agrée
CFA :	Communauté Financière Africaine
MF :	Ministère des Finances
OHADA :	Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
TTC :	Toute Taxe Comprise
HT :	Hors Taxe
SIM :	<i>Sucriber Identify Mobile</i>

CA :	Chiffre d'Affaires
ISSA :	<i>Information Systems Security Association</i>
COSO :	<i>Commitee of Sponsoring Organisation of the Treadway Commission</i>
ISO :	<i>International Organization for Standardization</i>
QCM :	Questionnaires à Choix Multiples
QO :	Questionnaires Ouverts
RCCM :	Registre de Commerce et de Crédit Mobilier
CDD :	Contrat à Durée Déterminée
CDI :	Contrat à Durée Indéterminée
DG :	Direction Générale
CEDEAO :	Communauté Economique des Etats de l'Afrique de l'Ouest
ARTP :	Autorité de Régulation des Télécommunications et de la Poste
PIN :	<i>Personal Identification Number</i>
PUK :	<i>Pin Unlocking Key</i>
MNC :	<i>Mobile Network Code</i>
VIP :	<i>Very Important Person</i>
SAV :	Services Après Ventes
SVA :	Services à Valeur Ajoutée
FCA :	Fiduciaire Conseil et Audit
TCFGE :	Taxe sur Certains Frais Généraux des Entreprises
DRH :	Direction des Ressources Humaines

LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES

❖ Tableaux

Tableau n°1 : abattements pour charges de famille.

Tableau n°2 : taux de l'Impôt sur les Traitements et Salaires.

Tableau n°3 : forces et faiblesses liées à la gestion de la TVA.

Tableau n°4 : forces et faiblesses liées à la gestion de l'ISB.

Tableau n°5 : forces et faiblesses liées à la gestion de l'ITS.

Tableau n°6 : analyse des résultats au regard de la TVA.

Tableau n°7 : analyse des résultats au regard de l'ISB.

Tableau n°8 : analyse des résultats au regard de l'ITS.

❖ Figures

Figure n°1 : synthèse des rôles des différents acteurs intervenant dans la cartographie des risques.

Figure n°2 : schéma des cinq étapes de construction d'une cartographie des risques.

Figure n°3 : étapes de construction d'une cartographie.

Figure n°4 : lien entre les risques et les processus.

Figure n°5 : modèle de présentation de la cartographie des risques.

Figure n°6 : modèle d'analyse.

LISTE DES ANNEXES

Annexe n°1 : organigramme simplifié d'Airtel Niger S.A.

Annexe n°2 : guide d'entretien.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

SOMMAIRE

SOMMAIRE	VII
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE, METHODOLOGIE DE L'ETUDE SUR L'AUDIT FISCAL DES SOCIETES DE TELECOMMUNICATION ET PRESENTATION D'AIRTEL NIGER S.A.....	8
CHAPITRE I : cadre théorique de l'audit fiscal des sociétés de télécommunication	10
1.1 : Système fiscal	10
1.1.1 : Risque fiscal	10
1.1.2 : Obligations fiscales et comptables des sociétés au Niger	19
1.1.3 : Mécanisme d'imposition des opérations de télécommunication.....	27
1.2 : Etat de connaissance sur la démarche d'audit fiscal.....	33
1.2.1 : Phase préliminaire	34
1.2.2 : Prise de connaissance générale.....	34
1.2.3 : Evaluation du contrôle interne relatif aux questions fiscales	37
1.2.4 : Vérification des opérations à caractère fiscal	38
1.2.5 : Rapport d'audit fiscal	39
1.3 : Cartographie des risques fiscaux.....	40
1.3.1 : Définition, objectifs et utilité de la cartographie des risques	40
1.3.2 : Processus de cartographie des risques.....	43
1.3.3 : Elaboration du plan d'audit	51
CHAPITRE II : Méthodologie de l'étude et présentation d'Airtel Niger S.A	53
2.1 : Méthodologie de l'étude.....	53
2.1.1 : Modèle d'analyse	53
2.1.2 : Collecte des données	55
2.1.3 : Analyse des données	56
2.2 : Présentation d'Airtel Niger S.A	58
2.2.1 : Présentation générale.....	58
2.2.2 : Organisation et environnement	59
2.2.3 : Produits et services.....	65
DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE DE LA MISSION D'AUDIT FISCAL (TVA, ISB, ITS) AU SEIN D'AIRTEL NIGER S.A.....	68
CHAPITRE III : Exécution de la mission d'audit fiscal (TVA, ISB, ITS) au sein d'Airtel Niger S.A	70
3.1 : Prise de connaissance du Service Fiscal.....	70
3.1.1 : Description des processus de la gestion fiscale.....	70

3.2 : Identification des risques liés à la gestion fiscale.....	80
3.2.1 : Identification des risques liés à la gestion de la TVA	81
3.2.2 : Identification des risques liés à la gestion de l'ISB.....	84
3.2.3 : Identification des risques liés à la gestion de l'ITS.....	87
3.3 : Evaluation du dispositif du contrôle interne fiscal.....	87
3.3.1 : Objectif du contrôle interne fiscal	88
3.3.2 : Travaux de contrôle.....	88
3.3.3 : Tests de conformité et de permanence	90
3.4 : Cartographie des risques fiscaux.....	90
CHAPITRE IV : Rapport d'audit fiscal (TVA, ISB, ITS) au sein d'Airtel Niger S.A	92
4.1 : Résultats	92
4.1.1 : Résultats au regard de la TVA	92
4.1.2 : Résultats au regard de l'ISB.....	93
4.1.3 : Résultats au regard de l'ITS.....	94
4.2 : Analyse des résultats.....	94
4.2.1 : Analyse des résultats au regard de la TVA	95
4.2.2 : Analyse des résultats au regard de l'ISB.....	96
4.2.3 : Analyse des résultats au regard de l'ITS.....	97
4.3 : Recommandations.....	98
4.3.1 : Recommandations liées à la gestion fiscale	98
4.3.2 : Recommandations liées à l'organisation interne.....	98
Conclusion générale	100
ANNEXES	102
BIBLIOGRAPHIE	106
TABLE DES MATIERES.....	111

INTRODUCTION GENERALE

Le développement des Nouvelles Technologies de l'Informations et de la Communication (NTIC) et l'écart important entre l'offre et la demande des biens et services observé à partir des années 1980 ont contribué en parti à la forte augmentation du risque dans les activités économiques. Ainsi, les nouvelles technologies jouent un rôle capital dans le processus de développement socio-économique des pays, et une interdépendance remarquable entre ceux-ci.

Cette réalité d'envergure internationale, s'est faite de plus en plus remarquée en Afrique avec l'avènement et la prolifération des réseaux *Global System for Mobile Communications* (GSM). En effet, la téléphonie mobile dans les pays de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africain (UEMOA) comme au Niger en particulier, constitue un secteur de grande importance économique. Une clientèle de plus en plus croissante et aspirant à un mieux-être socioéconomique, caractérise toute la force de ce secteur.

Cependant, la libéralisation de ce secteur au Niger a été amorcée en 1996, poursuivie en 1999 pour devenir totale au 31 décembre 2004.

D'abord, c'est l'Ordonnance N°96-031 du 11 juin 1996 qui consacre pour la première fois au Niger le principe de la concurrence dans le secteur des télécommunications.

Ensuite, l'Ordonnance N°99-045 portant réglementation des télécommunications consacre une ouverture plus poussée du secteur à la concurrence, déjà amorcée en 1996. Ainsi, le Gouvernement de la Vème République a sur cette base juridique accordé, à l'opérateur Celtel-Niger une licence d'installation et d'exploitation d'un réseau de téléphonie mobile de norme GSM le 08 décembre 2000.

Enfin, c'est à la date du 31 décembre 2004 que l'Ordonnance N°99-045 du 26 octobre 1999 portant réglementation des télécommunications a consacré l'ouverture à la concurrence de tous les réseaux et services de télécommunications.

Cette ouverture à la concurrence a pour conséquence d'une part, de la perte de monopole par l'opérateur historique, qui est la SONITEL et d'autre part, a suscité un grand engouement, tant au niveau de l'administration fiscale, qu'au niveau des entreprises opérants dans ce secteur. Pour l'administration fiscale, dont la priorité est de renflouer la caisse de l'Etat, la contribution d'un secteur aussi florissant est à contrôler de plus prêt. Alors que pour les entreprises, la fiscalité, occupe une place de choix en raison de son implication dans la quasi-

totalité des décisions de gestion et de son incidence sur la compétitivité (Chadefaux & al., 2006 : 30-35)¹.

L'Administration fiscale, est de plus en plus regardante dans les activités de ce secteur. Les contrôles fiscaux sont récurrents, les redressements et les sanctions se sont naturellement multipliés. Ainsi, pour préserver la performance et l'image des entreprises, la gestion des risques fiscaux apparaît comme une priorité dans la gestion de celles-ci.

De ce fait, une gestion fiscale des actions et des décisions prises par l'entreprise pour maîtriser et réduire la charge fiscale avec la plus grande efficacité et sans l'exposer à des risques fiscaux s'avère indispensable, d'où l'apparition de l'audit fiscal. Ce dernier est considéré comme une mission ayant pour objet non seulement d'évaluer les forces et les faiblesses de l'entreprise en matière de fiscalité, mais aussi de la protéger contre un éventuel contrôle fiscal.

En plus, plus les textes fiscaux se multiplient et deviennent complexes, plus le risque fiscal et le manque à gagner augmentent. L'augmentation potentielle de contrôle oblige les entreprises à tenir compte de l'aléa fiscal dans leur prise de décisions.

L'entreprise, la première concernée, ne peut faire face à de tels risques que par la prévention et la gestion qui ne peut passer outre l'audit fiscal, le moyen le plus efficace de l'évaluation des risques fiscaux.

Ainsi, selon ATH (2003 : 20)² l'audit fiscal « consiste à se prononcer sur l'ensemble des structures fiscales d'une entité et de leur fonctionnement. C'est la fiscalité dans l'entité, sous toutes ses formes, qui est objet d'audit ». Il consiste à examiner la situation fiscale de l'entreprise. Ses objectifs consistent notamment à :

- ❖ vérifier le respect des règles et lois fiscales en vigueur ;
- ❖ détecter les erreurs comptables commises par l'entreprise qui ont des répercussions sur l'assiette imposable et par conséquent sur l'impôt ;
- ❖ repérer les risques fiscaux générés par la non-conformité de l'entreprise à la loi ou par les erreurs déjà commises ;

¹ Martial Chadefaux et Jean-Luc Rossignol, (2006), La performance fiscale des entreprises, *Revue du Droit Fiscal* (1450 p) n°30-35,27.

² Association Technique d'Harmonisation (ATH) Guides CCAS-GCC-Fidulor (1991), *Audit Financier Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises*, 1^{ère} édition, les éditions DUNOD, Paris.

- ❖ vérifier l'opportunité des choix fiscaux opérés par l'entreprise ;
- ❖ s'assurer que l'entreprise a bénéficié de tous les avantages fiscaux prévus par la législation en vigueur et dont elle a le droit.

En sus de la recherche de la sécurité fiscale, l'audit fiscal vise à évaluer aussi la gestion fiscale de l'entreprise, déceler ses points faibles et les risques inhérents afin de mener les actions correctrices nécessaires permettant d'aboutir à l'optimisation fiscale.

Dans la logique de la maîtrise du risque, *the Institute of Internal Auditors* (IIA) et l'Institut Français des Auditeurs Consultants Internes (IFACI), définissent le risque dans le glossaire des normes comme : « la possibilité que se produise un événement susceptible d'avoir un impact sur la réalisation des objectifs » (Pierre & al., 2010 :10)³.

Aujourd'hui, l'IIA et le Comité de Bâle reconnaissent que la maîtrise du risque constitue un facteur clé de succès pouvant assurer la survie à long terme des organisations et conditionne leur réussite. Par conséquent, l'attention des dirigeants est portée prioritairement sur la détermination et la maîtrise du risque et particulièrement des risques fiscaux.

Le risque fiscal trouve naturellement son origine dans la complexité des règles applicables, mais bien évidemment aussi dans la façon qu'a une entreprise de les appréhender dans le cadre de sa politique fiscale (Chadefaux & al., 2006 : 30-35)⁴.

Selon Rossignol & al., (2008 : 14)⁵ la notion du risque fiscal englobe, deux acceptations: la première appelé « risque de sanction fiscale », 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, comportant un risque sanction et un risque perte d'opportunité, alors que le second risque appelé « risque de sanction générale» 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.

Ce problème qui mine le secteur de télécommunications a plusieurs causes dont on peut citer :

- ✓ la complexité et l'instabilité des textes fiscaux ;

³ Pierre Schick, Jacques Vera et Olivier Bourroulh-Parege, (2010) *Audit interne et référentiels de risque*, Editions d'Organisation, Paris.

⁴ Martial Chadefaux et Jean-Luc Rossignol, (2006), La performance fiscale des entreprises, *Revue du Droit Fiscal*, (n°30-35), 1450 pages.

⁵ Jean-Luc Rossignol, Tran Thi Kim Anh, (2008), "La gestion du risque fiscal inhérent à l'implantation d'une entreprise dans un pays émergent: le cas Français au Vietnam", *CIDEGEF (Conférence Internationale des Dirigeants des Institutions d'Enseignement Supérieur et de Recherche de Gestion d'Expression Française)*, 19 pages.

- ✓ la défaillance du système d'information ;
- ✓ les pertes de documents ou d'informations ;
- ✓ la pertinence du dispositif de gestion des risques fiscaux.

Ces causes citées ci-dessus peuvent engendrer un certain nombre de conséquences à savoir :

- ✓ une méconnaissance des dispositions fiscales ;
- ✓ une inexactitude des déclarations fiscales ;
- ✓ un retard des déclarations fiscales ;
- ✓ une difficulté de maîtrise du niveau des risques fiscaux.

Problématique

Lors de la création de l'entreprise la fiscalité joue un rôle important dans le choix de la forme juridique, l'extinction de ses capacités, le choix de son mode de financement des investissements. D'où, il est important d'intégrer la fiscalité dans l'analyse des opérations de l'entreprise et de la considérer comme un paramètre et un critère important dans la décision d'investissement.

La fiscalité ne devrait donc pas être considérée isolément dans la prise de décision d'investissement. En effet, elle est une variable active de la stratégie de l'entreprise.

Les entreprises se trouvent donc dans l'obligation de maîtriser leurs risques fiscaux comme tout autre pour gérer au mieux le patrimoine de l'entreprise. Ainsi se pose la question fondamentale suivante : ***comment la société Airtel Niger S.A peut-elle maîtriser ses risques fiscaux à travers l'audit pour une gestion efficace de sa charge fiscale ?***

De façon spécifique :

- ✓ quels sont les risques fiscaux auxquels fait face Airtel-Niger S.A ?
- ✓ quel est le dispositif mis en place pour faire face aux risques fiscaux par Airtel Niger S.A ?
- ✓ quelles propositions d'amélioration pourrions-nous apporter à la gestion des risques fiscaux ?

Pour mieux répondre à ces préoccupations et amener le service fiscal d'Airtel-Niger à améliorer sa gestion fiscale, nous avons choisi de travailler sur le thème :

« Audit fiscal des sociétés de télécommunication : cas d'Airtel-Niger S.A ».

Intérêt de l'étude

Les résultats de cette recherche, pourront procurer des avantages importants pour Airtel-Niger S.A et pour nous même.

Airtel-Niger S.A se doit de maîtriser son risque fiscal, comme tout autre risque pour gérer au mieux ses intérêts et ceux des dirigeants, associés ou salariés. L'expérience apprend que les chefs d'entreprises ne prennent pas toujours en considération le paramètre fiscal dans leurs décisions de gestion. Ceci est la résultante d'une méconnaissance de ce paramètre et non d'une prise de position stratégique.

Or, chaque opération de l'entreprise peut être à l'origine d'un prélèvement fiscal pouvant avoir une incidence sur les coûts de ses produits et services. Cependant, la présence de la fiscalité est permanente dans la vie de l'entreprise.

Pour nous cette étude constitue une recherche qui nous permettra de réaliser la partie pratique de notre formation en Audit et Contrôle de Gestion. C'est donc, une étude dont l'évaluation par nos responsables académique nous donnera le titre d'auditeur et contrôleur de gestion. En faisant ce travail, nous espérons aussi pouvoir approfondir nos connaissances sur l'audit fiscal dans son application réelle. De plus, nous pourrons cerner les risques fiscaux pouvant être associés au domaine spécifique de l'activité de la télécommunication. Plus tard ces connaissances nous serviront dans les équipes de mission d'audit interne ou externe des organisations.

Objectifs de l'étude

L'objectif principal poursuivi par cette étude, est de faire de l'audit fiscal, dans le but d'une meilleure maîtrise des risques fiscaux de la société Airtel Niger S.A et de faire des propositions allant dans le sens de son perfectionnement. Il se découpe en plusieurs sous objectifs qui concourent à sa réalisation. Il s'agit :

- ✓ d'analyser les risques fiscaux auxquels fait face Airtel-Niger S.A ;
- ✓ d'analyser le dispositif mis en place pour faire face aux risques fiscaux par Airtel Niger S.A ;

- ✓ de présenter les améliorations que nous pourrions apporter à la gestion des risques fiscaux dans le service de la fiscalité d'Airtel-Niger S.A.

Démarche de l'étude

Pour atteindre les objectifs fixés, nous allons limiter notre travail à l'Impôts sur les Bénéfices (ISB), à la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) et à l'Impôts sur les Traitements et Salaires (ITS) pour la période allant du 1^{er} janvier 2013 au 31 décembre 2013 et adopter une méthodologie qui comporte les étapes suivantes :

- ✓ effectuer une revue de littérature approfondie nous permettant de diagnostiquer le risque fiscal. En plus, nous allons nous intéresser à la méthodologie, de maîtrise des risques fiscaux et de l'étude ;
- ✓ prendre ensuite connaissance du service d'Airtel-Niger S.A à travers les documents disponibles qui retracent son mode de fonctionnement ;
- ✓ avoir des entretiens (avec questionnaire), des entretiens sans guide avec les différents responsables qui ont à charge l'exécution de la gestion fiscale en vue de vérifier le respect des règles de formes, de fonds, de délais, des choix tactiques et stratégiques ;
- ✓ observer pendant quelques jours les fiscalistes dans l'exécution de leurs activités ;
- ✓ avoir des entretiens (avec guide) avec quelques départements finances d'Airtel-Niger ;
- ✓ étudier les rapports d'audit réalisés par le Cabinet Fiduciaire Conseil et Audit (FCA) pour prendre connaissance de la démarche sur le terrain et des résultats obtenus ;
- ✓ analyser les résultats obtenus par rapport au modèle retenu, et formuler des propositions.

Annonce du plan

Cette étude s'articulera autour de deux parties :

- ✓ dans la première partie, nous allons étudier le cadre théorique de l'audit fiscal et ensuite, nous développerons la méthodologie de l'étude et la présentation d'Airtel Niger S.A.
- ✓ dans la deuxième partie, nous procèderons à l'exécution de la mission d'audit de la TVA, l'ISB et l'ITS au sein d'Airtel Niger S.A et ensuite, nous rédigerons le rapport de l'audit de la TVA, l'ISB et l'ITS au sein d'Airtel Niger S.A.

**PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE, METHODOLOGIE DE L'ETUDE SUR
L'AUDIT FISCAL DES SOCIETES DE TELECOMMUNICATION ET PRESENTATION
D'AIRTEL NIGER S.A**

L'objectif de cette première partie est de développer les théories permettant d'assurer une meilleure connaissance des risques fiscaux. En effet, la multiplicité, la complexité et l'instabilité des textes fiscaux génèrent de plus en plus de risques. Ainsi, l'évaluation de la gestion fiscale de l'entreprise se fait à travers l'identification des risques fiscaux auxquels elle s'expose.

Cependant, pour pouvoir bien identifier ces risques d'une manière efficace nous commençons cette partie par le cadre théorique de l'audit fiscal (**chapitre I**) et la conclure avec la méthodologie de l'étude et la présentation d'Airtel Niger S.A. (**chapitre II**).

CHAPITRE I : cadre théorique de l'audit fiscal des sociétés de télécommunication

Dans ce chapitre nous allons d'abord, analyser le système fiscal nigérien. Ensuite, faire l'état de connaissance sur la démarche d'audit fiscal. Enfin, élaborer une cartographie des risques fiscaux.

1.1 : Système fiscal

Le système fiscal est essentiellement déclaratif, il met à la charge du contribuable plusieurs obligations qu'il doit respecter. Ainsi, il est important de préciser que même pour l'entreprise qui choisit de respecter volontairement la législation fiscale, n'est pas à l'abri des risques fiscaux. Cependant, nous tenterons dans ce chapitre de diagnostiquer les risques fiscaux avant d'étudier le mécanisme d'imposition des opérations de télécommunication.

1.1.1 : Risque fiscal

La situation fiscale d'une entreprise est influencée par deux types de décisions. Tout d'abord, la première dite externe provient des décisions dont l'initiative échappe à l'entreprise, qui ne sont en réalité que la résultante d'obligations légales, obligations auxquelles l'entreprise doit se conformer sous peine de s'exposer à des sanctions. A l'opposé, la décision est dite interne lorsque la situation fiscale de l'entreprise peut être influencée par des décisions dont l'initiative lui appartient ; dans le cadre de ce type de décisions, l'entreprise peut influencer sur sa propre situation fiscale.

C'est ainsi que RITTENBERG & al., (2000 : 122)⁶ définissent le risque comme étant : *“a concept used to express uncertainty about events and/or their outcomes that could have a material effect on the organization.”* un concept utilisé pour exprimer l'incertitude sur les événements et / ou de leurs résultats qui pourraient avoir une incidence importante sur l'organisation. Ces événements internes ou externes affectent la capacité de l'entreprise à atteindre ses objectifs et à optimiser sa création de valeur pour ses parties prenantes.

Quant à Bernard & al., (2010 : 63)⁷ et IFACI & al., (2007 : 337)⁸, le risque est la possibilité qu'un événement se produise et ait une incidence défavorable sur l'atteinte des objectifs et sur

⁶ RITTENBERG, Larry E., SCHWIEGER & Bradley J. (2000 : 122), *Auditing concepts for changing Environment*, 3^{ème} édition, Editions HARCOURT.

⁷ BERNARD Frédéric, GAYRAUD Remi & ROUSSEAU Laurent (2010 : 63), *Contrôle interne*, les éditions MAXIMA, Paris.

les actifs de l'entreprise. Un risque est lié à un objectif ; certain affirme qu'il est la négation de l'objectif.

Aussi, le système fiscal nigérien est déclaratif ; il met à la charge du contribuable plusieurs obligations qu'il doit respecter. En effet, l'article 28 alinéa 2 du code général des impôts du Niger (CGI) prévoit que : « Les entreprises sont tenues de déclarer, au plus tard le 30 avril, auprès du service des impôts territorialement compétent, leur résultat imposable pour l'exercice précédent. Pour l'appréciation du délai légal de souscription, seule la date de réception de la déclaration par le service est prise en compte. » L'obligation déclarative est accompagnée par un triple pouvoir dévolu à l'administration fiscale de contrôle, de redressement et de sanction.

Lors de contrôle, toute entreprise qui ne se conforme pas aux règles fiscales s'expose aux risques fiscaux qui sont les redressements et sanctions. Ainsi, selon l'IFACI (in RENARD, 2003 : 99) le risque se définit comme étant « un ensemble d'aléas susceptibles d'avoir des conséquences négatives sur une entité et dont le contrôle interne et l'audit ont notamment pour mission d'assurer autant que faire se peut sa maîtrise » il ressort de cette définition que la gestion du risque n'est pas de la seule responsabilité de l'audit interne mais plutôt de tous les intervenants de l'entreprise.

1.1.1.1 : Classification du risque fiscal selon les pouvoirs dévolus à l'administration fiscale

Le triple pouvoir de contrôle, de redressement et de sanction dévolu à l'administration fiscale constitue pour l'entreprise une véritable source du risque fiscal.

1.1.1.1.1 : Pouvoir de contrôle

C'est l'article 917 du CGI qui stipule que : « l'Administration fiscale contrôle les déclarations des contribuables ainsi que les actes et documents utilisés pour l'établissement de l'ensemble des impôts, droits, taxes, redevances et produits de toute nature mis à leur charge. » cet article montre le pouvoir par le législateur, donné à l'Administration fiscale pour pouvoir *contrôler* les déclarations des contribuables.

Le contrôle fiscal : il consiste en analyse de la situation fiscale des contribuables afin de déterminer l'exactitude, la sincérité et la régularité des renseignements fournis par ces

⁸ IFACI-Price Water House Coopers (2007), *Le management des risques de l'entreprise COSO II*, les éditions d'Organisation.

derniers. Car, pour l'administration fiscale, s'en remettre entièrement à la loyauté des contribuables serait de la naïveté. La déclaration doit donc être contrôlée. Dans ce cas le contrôle revêt donc une importance capitale. Pour ce faire, l'administration fiscale dispose de tout un arsenal juridique allant du droit de communication au droit de saisie et de visite, lui permettant l'obtention de renseignements sur les contribuables afin de s'assurer de leur respect strict et concis de la réglementation fiscale.

Cependant, Le contrôle fiscal est la contrepartie de la liberté laissée au contribuable de souscrire sous son entière responsabilité à ses obligations fiscales et contributives. Mais, pour Raouf YAICH (2004 : 314) « Le choc ressenti par un contribuable droit et respectueux de ses obligations à la suite d'une mauvaise expérience avec le contrôle fiscal peut l'amener à conclure qu'il est dans l'impossibilité d'échapper au redressement fiscal et de ne jamais pouvoir être en règle. »

Selon l'article 922 du CGI « le contrôle fiscal s'exerce de manière attendue ou inopinée » et peut revêtir deux formes de contrôles (interne et externe) qui se distinguent et souvent complémentaires :

❖ contrôle interne

Il consiste en toute opération d'examen de conformité, de régularité et de cohérence des renseignements fournis par les contribuables, effectuée à partir du bureau (administration fiscale). Ces opérations se subdivisent en deux groupes ; celles portant sur la forme et celles s'intéressant au fond aux questions de fond :

- ✓ contrôle formel : il est institué par l'alinéa premier de l'article 922 du CGI et s'effectue de manière systématique sur toutes les déclarations déposés par les contribuables et consiste en un examen de la présentation des éléments déclarés afin de détecter des erreurs matérielles et éventuellement permettre leurs régularisations. Il s'agit entre autres de vérifier les erreurs sur le Numéro d'Identification Fiscale (NIF), la boîte postale, la forme juridique etc. Il est à noter que ce type de contrôle n'a pour finalités que de rectifier les chiffres déclarés par les contribuables ;
- ✓ contrôle sur pièces : il est institué quant à lui par l'alinéa deuxième de l'article 922 du CGI et consiste en un examen de fond des déclarations souscrites par les contribuables contrairement au contrôle formel. Il est essentiellement exécuté par les services gestionnaires des dossiers. Il s'exerce de manière sélective et a pour but de

déterminer les contribuables n'ayant pas accomplis leurs obligations déclaratives et de paiement de relever les omissions, insuffisances et dissimulations commises lors de l'établissement des déclarations souscrites par ces derniers. Il peut conduire à la mise en œuvre d'une procédure de redressement obéissant ainsi à des règles consacrant des garanties et obligations des contribuables contrôlés.

❖ contrôle externe

Il regroupe l'ensemble des opérations d'examen des situations fiscales nécessitant des recherches et des investigations externes, c'est-à-dire en entreprise. Il revêt deux formes à savoir la Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble (VASFE) et de la Vérification de la Comptabilité (VC) :

- ✓ VASFE : c'est à l'alinéa cinquième de l'article 922 du CGI que la VASFE est institué et est un type de contrôle externe en matière d'impôt sur les revenus des personnes physiques et qui a pour but d'apprécier la cohérence entre les revenus déclarés par le contribuable et les éléments de son train de vie en établissant une balance de trésorerie. Cette dernière, consiste à comparer les encaissements reçus par le contribuable au titre de la période contrôlée aux dépenses qu'il a effectuées au titre de la même période.

L'existence de dépenses supérieures aux encaissements laissent présager un revenu non déclaré et une demande d'éclaircissement ou de justification est adressée au contribuable afin d'obtenir une confirmation de l'encaissement non déclaré. Il faut noter qu'avant de procéder à une VASFE, l'administration doit au préalable procéder à l'envoi d'un avis de vérification et de la charte du contribuable ;

- ✓ Vérification de Comptabilité (VC) : elle est instituée quant à elle à l'alinéa quatrième de l'article 922 du CGI et est un contrôle qui concerne les contribuables dont les bases d'imposition sont issues des documents comptables. A cet effet, elle permet de s'assurer de la régularité et de la probité des écritures comptables mais aussi et surtout de confronter ces dernières aux déclarations souscrites.

Elle est dite générale lorsqu'elle porte sur l'ensemble des impôts dont le contribuable est redevable sur la période non prescrite et ponctuelle lorsqu'elle porte sur un seul impôt, une partie d'un impôt, un groupe d'impôt ou sur une période limitée. Elle s'effectue sur un délai maximum d'un (1) mois et de six (6) mois selon qu'il s'agit

respectivement d'une vérification ponctuelle ou d'une vérification générale de comptabilité.

A ce niveau également, l'administration est tenue de procéder à l'envoi d'un avis de vérification au préalable avant l'intervention en entreprise sauf en cas de contrôle inopiné ou l'avis est remis juste avant le commencement effectif de la vérification. L'avis qui notifie dument et expressément le droit de se faire assister d'un conseil de son choix, doit en outre être accompagné de la charte du contribuable qui constitue un recueil des droits et obligations du contribuable contrôlé.

1.1.1.1.2 : Pouvoir de redressement

L'article 930 du CGI dispose que : « lorsque l'Administration fiscale constate une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes quelconques dus en vertu de la législation en vigueur, les redressements correspondants sont effectués selon la procédure de redressement contradictoire.» c'est l'article qui reconnaisse à l'Administration fiscale le pouvoir de *redressement*.

Redressement : lorsque le contrôle fiscal met à nu l'existence d'anomalies concernant les éléments servant de base de calcul de l'impôt, l'administration est fondée à procéder à un redressement assorti d'indemnités de retard.

On distingue deux types de procédures de redressement à savoir les procédures de redressement contradictoire et les procédures d'imposition d'office :

❖ procédures de redressement contradictoire

On distingue entre autre la procédure de droit commun, la procédure de répression de l'abus de droit. Ces procédures consacrent des échanges, des débats contradictoires entre l'administration fiscale et le contribuable ;

❖ procédures d'imposition d'office

Ces sont les procédures utilisées à titre exceptionnel dans les cas limitativement énumérés. On distingue ainsi la taxation d'office et la rectification d'office :

✓ la taxation d'office intervient essentiellement dans les cas suivants :

- non-respect des obligations déclaratives ;
 - opposition à un contrôle fiscal ;
 - absence ou rejet de la comptabilité du contribuable.
- ✓ la rectification d'office quant à elle résulte du défaut de réponses ou la production d'une réponse évasive par le contribuable à la suite d'une demande de justification ou d'éclaircissement par l'administration fiscale.

Toutefois, il est à noter que les procédures d'imposition d'office bien que dérogeant au droit commun ne constituent pas des procédures arbitraires. En effet, l'administration fiscale est tenue d'indiquer au contribuable la méthode utilisée pour reconstituer son chiffre d'affaires afin de lui permettre de formuler d'éventuelles contestations à travers un recours contentieux car privé du dialogue contradictoire avant imposition que requiert la procédure ordinaire.

Par ailleurs, lorsque les anomalies constatées ne portent pas sur des éléments servant de base au calcul de l'impôt, les sanctions fiscales se résument en des sanctions assorties d'astreintes.

1.1.1.1.3 : Pouvoir de sanction

Selon l'article 944 : « les amendes et les pénalités encourues sont proportionnelles ou fixes conformément aux dispositions ci-après pour l'ensemble des impôts collectés par l'Administration fiscale. » cette disposition à son tour reconnaît à l'administration fiscale le pouvoir de *sanction*.

Sanctions : L'application des sanctions relève des dispositions des articles 944 à 948 de la section I, du chapitre II du CGI du Niger.

❖ déclarations servant à liquider un impôt

En cas de dépôt tardif d'une déclaration servant à asseoir et à liquider un impôt (déclaration de TVA, déclaration de résultats ISB, déclaration de l'ITS, etc.), le contrevenant s'expose au paiement d'une indemnité de retard de 10%, majoré d'un point par mois de retard. L'indemnité de retard est plafonnée à 50% du montant des droits dus ;

❖ déclarations ne servant pas directement à liquider un impôt

Le défaut de production d'une déclaration qui ne sert pas directement à l'assiette ou au recouvrement de l'impôt (déclaration annuelle des honoraires, déclaration d'existence ou de

modification de l'activité, déclaration de prorata définitif, etc.), est sanctionné par une amende fiscale de 300 000 F, majorée d'une astreinte de 5 000 F par jour de retard (astreinte portée à 10 000 F par jour à partir du 31^{ème} jour de retard) ;

- ✓ imposition d'office : elle consiste pour les services des impôts à évaluer les bases imposables et la TVA due par le redevable qui n'a pas respecté ses obligations fiscales malgré la ou les relances qui lui ont été adressées par le service des impôts. Les impositions d'office sont passibles d'une pénalité égale à 70% des droits éludés (article 945 alinéa 3 du CGI) ;
- ✓ minorations, insuffisances ou inexactitudes de déclaration : les redressements faisant suite à des constatations de minoration des bases imposables ou d'insuffisance ou inexactitude dans les déclarations déposées sont passibles de l'indemnité de retard calculée comme suit :
 - 10% du montant de l'impôt éludé majoré de 1% par mois (à compter de la date de dépôt de la déclaration jusqu'au jour de la constatation du redressement) avec un plafond égal à 50% du montant des droits éludés, si l'entreprise est reconnue de bonne foi ;
 - 100% des droits dus si la mauvaise foi a été retenue à l'encontre de l'entreprise. Etant observé que la mauvaise foi, qui ne se présume pas, doit être motivée (article 350).

Est notamment considéré comme étant de mauvaise foi, le contribuable qui, sciemment, a omis de passer des écritures comptables ou qui a passé ou fait passer des écritures inexactes ou fictives dans les livres, registres et documents professionnels se rapportant à des opérations soumises à la TVA. Il en est de même de celui qui produit des pièces justificatives fausses ou reconnues inexactes mais ayant donné lieu à facturation ou à déduction de la TVA.

La mauvaise foi peut être établie chaque fois que les services des impôts sont en mesure de prouver que le redevable a nécessairement eu connaissance des faits ou des situations qui motivent les redressements.

1.1.1.2 : Classification du risque fiscal selon sa nature

Selon la nature du risque on peut distinguer le risque inhérent, le risque de contrôle, le risque résiduel et le risque d'audit.

1.1.1.2.1 : Risque inhérent

Il s'agit des risques résultant des conditions ou d'événements généraux qui pourraient affecter un ou plusieurs postes et entraîner en conséquence une anomalie significative.

Pour Olivier Hassid (2008 : 142) c'est « le risque que l'on retrouve dans l'environnement et dans les activités humaines et qui fait partie de l'existence. ». Ainsi, c'est le risque qu'une erreur significative se produise compte tenu des particularités de l'entreprise audité (environnement, activités, structure financière etc.).

Aussi pour Jacques RENARD (2010 : 153) c'est un « risque intrinsèque ou spécifique ».

Selon Jean-Luc Rossignol (2008 : 10) c'est le risque résultant de la nature des activités ou de l'organisation et la structure du secteur d'activité dans lequel la société opère.

1.1.1.2.2 : Risque de contrôle

Le risque de contrôle interne est le risque qu'une erreur significative ne soit pas décelée par les procédures de contrôle interne mises en place par la société. L'effet catalyseur du contrôle interne joue dans les deux sens : un mode bouclier qui protège les documents de synthèse d'une anomalie significative ou, à l'opposé, un mode activation qui provoque une anomalie significative ou en accompagne les effets jusqu'aux documents de synthèse.

Selon Jacques RENARD (2010 : 162) il n'y a pas de contrôle interne « s'il n'y a pas, à chaque échelon, des activités de contrôle pour faire échec aux risques ».

En matière fiscale, il n'y a pas de contrôle interne selon H. LEHERISSEL (2006 : 1) lorsqu'il n'existe pas de « contrôle sur les processus aboutissant à la formation des impacts fiscaux dans les comptes »

1.1.1.2.3 : Risque résiduel

Dans le vocabulaire de la gestion des risques, le risque résiduel est défini comme le risque subsistant après le traitement du risque. Franck VERDUN (2006 : 157)

Pour Olivier Hassid (2008 : 142) c'est « le risque qui reste après l'application des techniques de gestion des risques. ». Partant, malgré les contrôles mis en place une catégorie de risque

subsiste et est acceptable à cause de son niveau jugé relativement faible par rapport au coût de son contrôle.

Ainsi, fiscalement pour H. Schaud (2004 : 15) le risque résiduel résultant du portefeuille des risques fiscaux de l'entreprise est acceptable s'il se situe, au pire des cas, en dessous de notre seuil de tolérance global au risque en sachant qu'un risque peut être toléré :

- ✓ s'il n'est pas de nature à mettre en péril les performances d'une entreprise ;
- ✓ et lorsque le coût pour le traiter dépasse les bénéfices que l'on peut tirer de sa gestion ou que son traitement est trop complexe et non aisé ou inopportun.

1.1.2.4 : Risque d'audit

Selon Bernet & al. (2002 : 56)⁹ Le risque d'audit est la possibilité que des anomalies significatives ne soient ni prévenues, ni détectées par l'établissement et par l'auditeur lors de ses contrôles.

Aussi, il est celui que le professionnel exprime une opinion inappropriée alors que les états financiers comportent des anomalies significatives. Ce risque comprend :

- le risque que l'information soit affectée par des anomalies significatives ;
- le risque de non détection qui est le risque que le professionnel ne détecte pas une anomalie matérielle qui existe.

1.1.1.3 : Classification du risque fiscal selon la menace

Selon la menace on distingue le risque source, le risque concourant et le risque incident.

1.1.1.3.1 : Risque source

Il constitue le danger que la mission d'audit a vocation à détecter, comprendre et gérer. Il s'agit par exemple de différence entre le montant du chiffre d'affaires annuel déclaré et celui des 12 déclarations mensuelles de la TVA.

⁹ Bernet et Rollande Luc (2006 : 56), *principes et techniques bancaires*, 22^{ème} éditions DUNOD, Paris.

1.1.1.3.2 : Risque concourant

C'est la menace responsable du risque source. Ainsi, elle constitue la cause du risque source. On peut avoir comme cause en rapport avec l'exemple du risque source, une erreur produite à l'une des déclarations mensuelles de la TVA.

1.1.1.3.3 : Risque incident

Il constitue la conséquence de la réalisation de la menace source. Il s'agit par exemple de redressement.

1.1.2 : Obligations fiscales et comptables des sociétés au Niger

Au Niger, deux obligations incombent aux sociétés à savoir les obligations fiscales et les obligations comptables.

1.1.2.1 : Obligations fiscales

Les obligations fiscales s'entendent d'abord des obligations déclaratives ; ensuite, des obligations de retenue à la source et enfin, des obligations de paiement s'il y'a lieu.

1.1.2.1.1 : Obligations déclaratives

Trois impôts sont étudiés dans le cadre de ce travail à savoir : la TVA, l'ISB et l'ITS. Ainsi, nous allons voir les obligations déclaratives en matière de ces trois impôts.

❖ En matière de TVA

Selon Serlooten (2008 : 573) « les entreprises soumises au régime du réel normal doivent déposer tous les mois une déclaration faisant apparaître avec exactitude le détail des affaires avec le taux applicable, le montant de la TVA déductible et le montant de la TVA exigible ou éventuellement du crédit à reporter ».

Toute entreprise assujettie à la TVA doit souscrire une déclaration d'assujettissement avant le début de ses activités, auprès des services des impôts compétents.

Tout redevable de la TVA est tenu de souscrire chaque mois, au plus tard le 15 du mois qui suit celui de la réalisation des opérations, une déclaration conforme au modèle prescrit par l'administration même si aucune opération imposable n'a été réalisée.

En cas d'importation, la TVA est déclarée et versée avant l'enlèvement de la marchandise.

La déclaration fait apparaître d'une part le montant total des opérations réalisées, et d'autre part le détail des opérations taxables. La taxe exigible est acquittée au moment du dépôt de la déclaration.

Les dates d'ouverture et de clôture de l'exercice comptable des entreprises soumises au régime d'imposition d'après le bénéfice réel sont respectivement fixées aux 1^{er} janvier et 31 décembre.

Ces entreprises sont tenues de déclarer, au plus tard le 30 avril, auprès du service des impôts territorialement compétent, leur résultat imposable pour l'exercice précédent. Pour l'appréciation du délai légal de souscription, seule la date de réception de la déclaration par le service est prise en compte.

Les contribuables relevant d'un des régimes réels doivent indiquer le nom et l'adresse du comptable, expert-comptable ou du Centre de Gestion Agrée (CGA) chargés de tenir leur comptabilité ou d'en déterminer ou contrôler les résultats généraux, en précisant si ces techniciens font ou non partie du personnel salarié de leur entreprise. Ils doivent joindre à leur déclaration les observations essentielles et les conclusions qui ont pu leur être remises par les experts-comptables agréés chargé par eux, dans les limites de leur compétence, d'établir, contrôler ou apprécier leur bilan et leur compte de pertes et profits (article 31 du CGI).

Le déclarant est tenu de présenter à toute réquisition de l'agent chargé de l'assiette de l'impôt tous documents comptables : inventaires, copies de lettres, procès-verbaux, rapports, pièces de recettes et dépenses, de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans sa déclaration.

Si la comptabilité est tenue en une langue autre que le français, une traduction certifiée par un traducteur assermenté doit être présentée à toute réquisition de l'Administration.

En cas de cessation d'activités, l'assujetti est tenu de le déclarer aux services des impôts compétents sous peine de voir ses obligations continuées à courir malgré la cessation.

❖ En matière d'ISB

Aux termes de l'article 28 du CGI, tout contribuable relevant d'un régime réel d'imposition en matière d'ISB est tenu de souscrire chaque année, auprès du service des impôts territorialement compétent, au plus tard le 30 avril, une déclaration de résultats relative à l'exercice précédent.

Les contribuables relevant du régime réel normal doivent produire une déclaration de résultats comprenant les états financiers annuels dont le bilan, le compte résultats, la liste détaillée par catégorie des frais généraux, le relevé leurs amortissements et des provisions constituées avec l'indication précise de leur objet, la liste des principaux clients et fournisseurs et le tableau financier des ressources et emplois (cf. article 29 du CGI).

Les sociétés ont en outre l'obligation de joindre une copie des documents qu'elles déposent pour la perception de l'impôt sur les revenus des valeurs mobilières.

Les entreprises dont le siège social est situé hors du Niger remettent, en plus, un exemplaire de leur bilan général.

Les entreprises qui exercent leurs activités dans plusieurs Etats ou qui ont leur siège à l'extérieur doivent déclarer chaque année, au plus tard le 30 avril, au service des impôts de rattachement, le résultat global réalisé. A ladite déclaration doit être jointe la déclaration particulière de résultat réalisé au Niger ainsi que les copies et annexes de chaque déclaration qui ont été établies dans chaque Etat. Lorsque ces entreprises tiennent une comptabilité qui ne permet pas de distinguer le bénéfice ou le déficit réalisé dans chacun des territoires du groupe, elles sont autorisées à répartir leur résultat global au prorata des chiffres d'affaires réalisés dans chaque Etat.

Exemple : n°1 une entreprise ayant son siège en Inde et installé également au Kenya et au Niger a réalisé au cours de l'année 2013, un chiffre d'affaires global d'un montant de 1000 milliards de francs CFA. Le résultat global de l'entreprise au titre de l'exercice 2013 est de 100 milliards de francs CFA. La répartition du chiffre d'affaires est la suivante : Inde : 550 milliards de francs CFA ; Kenya 200 milliards de francs CFA ; Niger 250 milliards de francs CFA. La répartition du bénéfice, si la comptabilité ne permet pas de distinguer le résultat réalisé dans chaque Etat, serait la suivante :

- ✓ Inde : $100.000.000.000 / 1000.000.000.000 * 550.000.000.000 = 55.000.000.000 \text{ F}$;
- ✓ Kenya : $100.000.000.000 / 1000.000.000.000 * 200.000.000.000 = 20.000.000.000 \text{ F}$;
- ✓ Niger : $100.000.000.000 / 1000.000.000.000 * 250.000.000.000 = 25.000.000.000 \text{ F}$.

Aux termes de l'article 34 du CGI, les entreprises soumises à l'ISB sont tenues de produire, en même temps que la déclaration de résultats, un état spécifique indiquant la répartition des

bénéfices entre les associés en nom ou commandités, associés gérants ou membre du conseil d'administration et indiquant :

- ✓ l'identité complète des bénéficiaires : nom, prénom (s), domicile, date de naissance, numéro d'identification fiscale ;
- ✓ leur qualité : notamment associé-gérant, membre du conseil d'administration, associé en nom ou commandité ;
- ✓ le nombre de parts que possède chaque bénéficiaire dans la société ;
- ✓ le montant des sommes versées à chacun d'eux, par nature (traitements, émoluments et indemnités, remboursements forfaitaires de frais ou autres rémunérations).

Les entreprises soumises à l'ISB qui paient des sommes à des tiers à titre de commissions, courtages, honoraires, ristournes commerciales ou autres, gratifications et autres rémunérations assimilées, droits d'auteur ou d'inventeur, sont tenues de le déclarer à l'administration fiscale. La déclaration au titre de l'année N doit être produite avant le 1^{er} février de l'année N-1. Mais lesdites sommes ne font l'objet de déclaration que si les conditions suivantes sont remplies :

- ✓ ne pas représenter une diminution de prix consentie par les entreprises à leurs clients en fonction du chiffre d'affaires réalisé avec ce dernier ;
- ✓ ne pas revêtir le caractère d'acte de commerce ;
- ✓ dépasser 50.000 francs CFA par an pour un même bénéficiaire.

❖ En matière d'ITS

Une déclaration annuelle doit être souscrite, auprès de l'Administration fiscale dont elle relève, par toute entreprise qui paye à des tiers, faisant ou non partie de son personnel salarié, des sommes qui entrent dans les catégories suivantes :

- ✓ traitements, salaires et revenus assimilés ;
- ✓ rentes viagères ;

- ✓ commissions, courtages, ristournes commerciales autres honoraires occasionnels ou non, gratification et autres rémunérations assimilées ;
- ✓ droits d'auteur et d'inventeur.

Les sommes versées aux tiers visées aux 3^{ème} et 4^{ème} tirets ci-dessus sont à déclarer si elles répondent aux conditions suivantes :

- ✓ ne pas représenter une diminution de prix consentie par les entreprises à leurs clients en fonction du chiffre d'affaires réalisé avec ce dernier ;
- ✓ ne pas revêtir le caractère d'acte de commerce ;
- ✓ dépasser 50.000 francs CFA par an pour un même bénéficiaire.

Pour satisfaire à l'obligation de déclaration, la partie versante doit souscrire, selon les modèles conçus à cet effet par l'Administration fiscale :

- ✓ une déclaration récapitulative ;
- ✓ un bulletin individuel par bénéficiaire.

Ces déclarations doivent être souscrites, auprès du service des impôts territorialement compétent, avant le 1^{er} février de chaque année, pour les sommes versées au cours de l'année précédente.

Lorsqu'une entreprise dispose de plusieurs établissements distincts, une seule déclaration regroupant l'ensemble des salariés doit être souscrite.

1.1.2.1.2 : Obligation de retenue à la source

A l'origine la retenue à la source n'était applicable qu'aux impôts sur le revenu. Le succès de la pratique et les circonstances conjoncturelles et techniques l'ont fait étendre à d'autres impôts dont la TVA.

Le mécanisme de la retenue à la source déroge ainsi à la règle et renverse la charge de l'obligation de déclaration et de paiement pour le remettre sur le redevable légal.

Le principe général qui a prévalu est qu'outre l'Etat et ses démembrements, l'obligation de la retenue à la source s'imposera à d'autres structures. La liste des structures habilitées à opérer

la retenue à la source était donnée par la circulaire n° 0001/MD/MF/B/CAB/DGI du 17 mai 1999.

Bien qu'abrogé cet arrêté restera valable pour les opérations de régularisations.

L'arrêté n°447/ME/F/CCRI/DGI/DLC/RI/SEL du 08 novembre 2010 remplace et abroge les dispositions du premier arrêté instituant la retenue à la source.

Ainsi, le montant de la retenue à la source figurant sur les factures et décomptes présentées pour paiement à l'Etat et aux collectivités territoriales, aux organismes et aux entreprises sera intégralement retenue à la source par ces débiteurs et reversé directement aux Recettes des Impôts territorialement compétentes.

1.1.2.1.3 : Obligation de paiement

❖ En matière de TVA

Le règlement de la taxe sur la valeur ajoutée intervient spontanément à la Recette des Impôts territorialement compétente sans avis d'imposition préalable.

Le titre de paiement doit être joint à la déclaration déposée.

Toutefois, une déclaration de la taxe sur la valeur ajoutée sans titre de paiement doit obligatoirement faire l'objet d'une prise en charge par le Receveur des Impôts.

❖ En matière d'ISB

Les acomptes provisionnels constituent un mode de paiement de l'ISB. Ils sont de 60% de l'ISB de l'exercice précédent et payables aux dates ci-après :

- ✓ 30% avant le 1^{er} août pour le 1^{er} acompte ;
- ✓ 30% avant le 1^{er} novembre pour le 2^{ème} acompte.

Au moment du dépôt de la déclaration de résultats, la situation suivante doit être établie :

- ✓ IMF ou ISB dû ?
- ✓ Acomptes provisionnels payés ou non ?

Si oui, comparaison entre impôt dû (IMF ou ISB) et total des acomptes versés.

- $ISB > acomptes \Rightarrow$ solde à payer ;
- $ISB < acomptes \Rightarrow$ surplus définitivement acquis au trésor à titre d'avances sur les règlements à effectuer pour les exercices postérieurs.

Si non, l'IMF ou ISB dû entièrement à payer au dépôt de la déclaration de résultats ou au plus tard le 30 avril.

Le redevable doit verser le montant de l'IMF sans avertissement préalable dans les délais impartis pour le dépôt de leur déclaration annuelle de résultats auprès du receveur des impôts de leur domicile fiscal. Le versement doit être accompagné d'un bordereau-avis de versement.

❖ En matière d'ITS

Toute entreprise qui opère une retenue à la source sur les sommes visées par l'impôt sur les traitements et salaires est tenue, sans avertissement préalable, de verser dans les quinze (15) premiers jours du mois suivant celui au cours duquel la retenue a été pratiquée, l'impôt correspondant auprès du Receveur des Impôts du lieu de son domicile.

Dans le cas de cession ou de cessation, en totalité ou en partie, les parties versantes doivent souscrire, auprès du service des impôts territorialement compétent, les déclarations des sommes versées du 1^{er} janvier de l'année de la date de cession ou de cessation, dans un délai de dix (10) jours à compter de cette dernière date.

En cas de décès, la déclaration des sommes payées par le défunt pendant l'année au cours de laquelle le décès a eu lieu, doit être souscrite par les héritiers dans les six (6) mois du décès. Ce délai ne peut toutefois s'étendre au-delà du 31 janvier de l'année suivante.

Lorsque la partie versante transfère son domicile en dehors du ressort territorial du service des impôts initialement compétent, les retenues opérées doivent être immédiatement versées.

Chaque versement est accompagné par un bordereau-avis extrait d'un carnet à souches conçu à cet effet par l'Administration fiscale. Chaque bordereau, daté et signé, doit indiquer les renseignements sur l'identité de la partie versante, la période à laquelle se rapportent le versement et le montant des retenues effectuées.

1.1.2.2 : Obligations comptables

La comptabilité est une source d'information privilégiée pour les partenaires de l'entreprise. C'est également un moyen de preuve lors d'un litige entre commerçants ou avec l'administration fiscale.

1.1.2.2.1 : Obligation de tenir une comptabilité

Le Système Comptable OHADA à son article premier fait obligation aux entreprises de mettre en place une comptabilité destinée à l'information externe comme à son propre usage. Dans ce cadre, elle enregistre dans ses livres les opérations traitées avec les tiers pour le besoin de la gestion de l'entreprise, établit et présente les résultats de ces opérations dans ses états de synthèse.

L'organisation comptable doit permettre l'établissement dans les délais requis d'états financiers réguliers et sincères, donnant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise.

1.1.2.2.2 : Obligation de déclarer les documents comptables

Les contribuables relevant du régime réel normal tel que défini aux articles 328 et suivants du CGI sont tenus de fournir une déclaration de résultats comprenant les états financiers annuels dont :

- ✓ le bilan ;
- ✓ le compte de résultats ;
- ✓ la liste détaillée par catégorie des frais généraux ;
- ✓ le relevé de leurs amortissements et des provisions constitués avec l'indication précise de leur objet ;
- ✓ la liste des principaux clients et fournisseurs ;
- ✓ et le tableau financier des ressources et des emplois.

Les sociétés y joignent une copie des documents qu'elles déposent au bureau de l'enregistrement pour la perception de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

1.1.2.2.3 : Obligation de conserver les documents comptables

L'article 358 du CGI stipule que « les livres comptables ou pièces justificatives, notamment les factures, devront être conservés pendant dix (10) ans après l'année au cours de laquelle les ventes fournitures, livraisons ou prestations de services auront été constatées dans les écritures comptables. »

1.1.3 : Mécanisme d'imposition des opérations de télécommunication

Nous étudions dans cette section les principaux types d'opérations de télécommunication et les enjeux fiscaux qui s'y rapportent.

Selon les dispositions de l'article 1^{er}, alinéa 13 de l'ordonnance n°99-045, l'interconnexion met en liaison deux réseaux. Ainsi, on distingue l'interconnexion internationale et l'interconnexion nationale.

1.1.3.1 : Interconnexion internationale

L'interconnexion internationale comporte deux volets : les appels entrants et les appels sortants.

1.1.3.1.1 : Interconnexion internationale entrant

L'interconnexion internationale entrant est une transaction à l'image des importations.

Il s'agit des appels émis par les clients établis hors du Niger et acheminés sur le réseau d'un opérateur établi au Niger par des opérateurs étrangers (MTN, France Telecom,...). Dans ce circuit le client paye en toute taxe comprise (TTC) dans son pays d'origine, la TVA collectée est réservée dans son pays d'origine par l'opérateur auquel il est abonné. L'opérateur établi au Niger facture l'interconnexion hors taxe (HT) aux opérateurs établis hors du Niger (MTN, France Télécom,...).

Ainsi, à la fin du mois, le chiffre d'affaires réalisé par les opérateurs étrangers est déclaré en « autres chiffres d'affaires exonérés », dans la rubrique de la déclaration TVA.

Exemple n°2 : un client établi en France émet un appel en direction du Niger.

Ce cas de figure est une exportation pour Airtel Niger SA en ce sens que le client final est établi en France et la consommation de la télécommunication est faite en France.

Considérons le coût de cet appel à 1 euro (656,957 FCFA) HT.

Le client en France paye le montant TTC à son opérateur en France.

En terme chiffrés, le montant TTC est 1,196 euros dont un euro en HT et 0,196 euros de TVA. La TVA collectée en France par l'opérateur du client sur les appels entrants est déclarée aux services fiscaux français.

1.1.3.1.2 : Interconnexion internationale sortant

Suivant le principe de vente, l'interconnexion internationale sortant constitue une opération d'exportation.

Il s'agit des appels émis par les clients établis au Niger en direction de l'étranger.

L'opérateur établi au Niger transfère cette communication sur le réseau des opérateurs étrangers (MTN, France Telecom,...). Dans ce circuit, le client paye TTC au Niger, la TVA collectée est réservée au Trésor Public au Niger par l'opérateur établi au Niger. Les opérateurs établis hors du Niger (MTN, France Telecom) facturent l'interconnexion hors taxe à l'opérateur établi au Niger. Cette facture est comptabilisée au niveau de l'opérateur établi au Niger comme des « charges d'interconnexion ».

Il est à noter que le règlement des charges d'interconnexion par l'opérateur du Niger est passible de la retenue au titre du précompte impôts sur le bénéfice (ISB) au taux de 16%.

Dans le cas des appels et autres services sortants, l'opérateur nigérien de téléphonie mobile collecte la TVA sur son client sur la base des tarifs internationaux qu'il pratique. Cette TVA est entièrement due au Niger sur la base de l'ensemble du prix de la communication facturé au client nigérien.

Il s'en suit qu'une compagnie de téléphonie, mobile ou fixe, nigérienne ne peut à la fois collecter de la TVA sur ses clients sur la totalité des prix qu'elle leur applique au Niger et sur ceux facturés par les compagnies étrangères sur les appels qu'ils émettent à partir de leur pays en direction du Niger.

Exemple n°3 : un client établi au Niger émet un appel Airtel en direction de la France.

Ce cas de figure est une opération exonérée pour l'opérateur basé en France et une opération taxable pour Airtel Niger S.A en ce sens que le client final est établi au Niger et la consommation de la télécommunication est faite au Niger.

Supposons le coût de cet appel à 1 euro (655 FCFA) HT. Le client au Niger paye le montant TTC à son opérateur au Niger.

En terme chiffrés, le montant TTC est 779 FCFA dont 655F en hors taxe et 124 FCFA de TVA. La TVA collectée au Niger par Airtel sur les appels sortants est déclaré au plus tard le 15 du mois suivant.

1.1.3.2 : Interconnexion nationale

L'interconnexion nationale peut être assimilée à une relation d'affaires, vente à l'intérieur du Niger.

Il s'agit des appels émis sur le territoire national entre deux opérateurs établis au Niger. Ainsi, deux réseaux distincts (Airtel et Moov, Sahel Com et Orange) liés par une convention qui régit les rapports entre les deux partenaires. Cette convention est validée par arrêté de l'autorité de régulation.

Le client qui émet l'appel supporte un prix de TTC. De ce fait, l'opérateur reverse au Trésor Public la TVA qu'il aura supportée du fait de l'usage du réseau partenaire.

Exemple n°4 : un client d'Airtel Niger émet un appel à destination d'un client d'Orange Niger. Si le coût de la communication est de 119 FCFA TTC dont 19 F de TVA, Airtel va aussi supporter des frais d'interconnexion d'un montant d'un montant X qui lui seront facturés par orange Niger en TTC.

Orange Niger à son tour reversera un montant de TVA proportionnel au prix qu'il a facturé Airtel Niger.

En définitive il s'agit de retenir au stade de l'interconnexion nationale que l'émetteur et le récepteur de l'appel ne sont pas toujours du même opérateur. Par conséquent, chaque opérateur reversera une TVA qui sera proportionnel au montant TTC perçu.

1.1.3.3 : Réseau unique

On parle de réseau unique lorsque la personne qui émet l'appel et celle qui reçoit l'appel sont abonnés à un même réseau (Airtel Niger, Airtel Tchad).

L'innovation majeure dans la télécommunication apportée par le réseau unique est la conservation par le client de son numéro d'appel d'origine et la possibilité d'émettre et de recevoir des appels ou encore d'envoyer et de recevoir des SMS à partir de ce numéro.

Dans le cas de réseau unique, deux cas sont envisageables :

1^{er} cas : consommation du crédit de communication de l'opérateur nigérien

Le client utilise le crédit de son pays d'origine pour émettre un appel, le crédit étant d'origine nigérienne, la présence du client dans un autre pays n'influe pas la facturation de la TVA. Ainsi, la TVA est perçue sur tous les appels à destination du Niger, ou à destination des autres réseaux aux opérateurs.

2^{ème} cas : consommation du crédit de communication du pays d'accueil

Le client utilise le crédit de communication du pays d'accueil.

Dans ce cas, tous les appels émis à destination du Niger ou ailleurs ne sont pas passible de la TVA.

Cet appel sera considéré comme un appel entrant en provenance de l'étranger.

La propriété du numéro n'est pas un critère d'imposition, mais il faut s'en tenir à l'origine du crédit en vue d'émettre l'appel.

Exemple n°5 : un client de la société de télécommunication Airtel Niger en voyage au Tchad émet des appels avec son crédit du Niger le 30 décembre 2013. Etant à cours de crédit de communication, il recharge sa carte SIM nigérienne avec le crédit de communication de la société de télécommunication Airtel Tchad pour émettre des appels le 31 décembre 2013.

Solution :

- ✓ pour les appels du 30 décembre 2013, le crédit consommé est d'origine nigérienne, la TVA est due par Airtel Niger ;
- ✓ pour les appels du 31 décembre 2013, il n'y a pas de TVA due par Airtel Niger car le crédit de communication utilisé dans la carte SIM nigérienne n'est pas de l'opérateur nigérien.

1.1.3.4 : Roaming

Tout comme le réseau unique qui permet à un client d'utiliser son numéro d'origine pour appeler et recevoir des appels ou des MMS, SMS sur un autre numéro qui n'est pas le sien, le roaming (ou « itinérance ») désigne la possibilité que les opérateurs téléphoniques offrent à leurs clients d'utiliser un autre réseau.

Ainsi, les abonnés d'un opérateur de réseau mobile peuvent utiliser les services de téléphonie mobile (voix ou données) de différents réseaux avec lesquels leur opérateur a un contrat au fur et à mesure de leurs déplacements. Cette fonctionnalité est utile chaque fois qu'un client est hors de portée du réseau de son opérateur. C'est notamment le cas lors d'un déplacement dans un pays étranger ; mais aussi quand les infrastructures d'un opérateur ne couvrent pas totalement le territoire national. Cette faculté est possible du fait que le réseau mobile conserve à chaque instant une information sur la zone de localisation de l'abonné mobile.

Il est à noter qu'à la différence du réseau unique, l'abonné en situation de roaming ne peut en aucun cas utiliser les crédits de recharge du pays d'accueil.

Ainsi, il est alimenté dans tous ses mouvements par le crédit de son pays d'origine.

Ce système est généralement réservé aux clients post paid, qui paye après consommation.

Dans le cadre du roaming, les données sont transmises aux maisons de « clearing » qui se charge de rapprochement des données d'appel de la facturation et du recouvrement.

Dans la pratique l'abonné est facturé des appels qu'il a émis ou reçu en fonction des tarifs agréés entre opérateur en y incluant la TVA, son opérateur prend en charge et règle les montants dus aux opérateurs étrangers.

Exemple n°6 : un client d'Airtel Niger en voyage d'affaire en Chine. Pour toutes ses communications il sera facturé TTC selon le tarif roaming.

Airtel reversera la TVA collectée.

1.1.3.5 : Transactions avec les distributeurs agréés

Il s'agit des relations commerciales des opérateurs de téléphonie et leurs gros clients. Les distributeurs agréés s'approvisionnent des cartes prépayées, cartes SIM et les portables pour les

mettre à la disposition des différents point de vente. Les distributeurs agréés sont rémunérés à la commission (remise). Cette dernière est obtenue en appliquant un taux conventionnel proportionnel aux montants des ventes mensuelles. Il est à noter que les factures ainsi émises par les opérateurs aux distributeurs sont établies TTC.

Les sociétés ne peuvent pas, pour des raisons de gestion, vendre directement aux abonnés, cela va entraîner des coûts importants. C'est pourquoi ils utilisent le service d'intermédiaires ayant la capacité financière pour distribuer les cartes et les autres produits. Les distributeurs utilisent eux-mêmes des sous distributeurs qui ont en charge des zones de distributions.

A l'achat des crédits de remises sont accordés aux distributeurs à des taux de 5% par exemple. Ces remises, servent à supporter les coûts de distribution des produits. Pour ces remises, il n'y a pas de TVA à reverser par l'opérateur.

Des objectifs de ventes sont fixés aux distributeurs et l'atteinte des objectifs donne droit à des commissions dans les conditions fixées par les contrats.

A la fin du mois, l'opérateur va souscrire deux (2) déclarations de la TVA :

- ✓ une déclaration TVA retenue à la source pour compte de tiers, c'est-à-dire le reversement par l'opérateur de la TVA due par le distributeur, en application de la note Circulaire n°1 du 11 mars 2011 relative à la retenue à la source de la taxe sur la valeur ajoutée ;
- ✓ une déclaration TVA au nom de la société de téléphonie c'est-à-dire pour ses propres activités.

La facturation de la TVA se fait comme suit :

1^{er} cas TVA retenue à la source pour compte de tiers (TVA supportée par le distributeur) :

La TVA est appliquée sur la commission du distributeur agréé. Cette TVA est prélevée par l'opérateur sous forme de retenue à la source. La TVA retenue est réservée par l'opérateur contre délivrance au distributeur d'un certificat de retenue à la source.

Il est à souligner que le chiffre d'affaires des ventes réalisées par les distributeurs ne constitue nullement leur propre chiffre d'affaires. Comme indiquer, c'est donc le cumule des commissions perçues qui sera déclaré par le distributeur agréé.

En définitive, il y'a lieu de signaler que la TVA retenue à la source est traitée par le distributeur agréé de la manière suivante :

- ✓ elle est d'abord déclarée comme TVA collectée au titre du mois ;

- ✓ elle est ensuite imputée comme TVA déductible au titre du même mois.

2^{ème} cas chez l'opérateur : TVA pour ses propres activités

Dans le cadre de ses transactions avec les distributeurs, l'opérateur doit reverser une TVA pour ses propres activités.

La base d'imposition de la TVA due par l'opérateur est égale au chiffre d'affaires dimunié du montant de la commission rétrocédée au distributeur.

Exemple n°7 : un distributeur d'Airtel Niger vend des cartes, d'une valeur de 120 000 000 francs TTC.

Solution

- a) La commission TTC du distributeur : $5\% (120\,000\,000) = 6\,000\,000$ francs :
 - ✓ d'où commission hors taxe (C.A du distributeur) : $6\,000\,000/0,119 = 5\,042\,017$ francs ;
 - ✓ TVA due par le distributeur = $19\% (5\,042\,017) = 957\,983$ francs.
- b) Chiffre d'affaires (C.A) de l'opérateur TTC : $120\,000\,000 - 6\,000\,000 = 114\,000\,000$ francs.
 - ✓ d'où chiffre d'affaires hors taxe de l'opérateur = $114\,000\,000/0,119 = 95\,798\,319$ francs ;
 - ✓ TVA due par l'opérateur = $19\% (95\,798\,319) = 18\,201\,681$ francs.

1.2 : Etat de connaissance sur la démarche d'audit fiscal

La démarche générale d'un audit fiscal peut se présenter de la manière suivante :

- ✓ Phase préliminaire ;
- ✓ Prise de connaissance générale ;
- ✓ Evaluation du contrôle interne relatif aux questions fiscales ;
- ✓ Vérification des opérations à caractère fiscal ;
- ✓ Rapport et recommandations.

1.2.1 : 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 ladite mission est possible, dans quels délais et quel coût ?

Par suite à l'acceptation de la mission, un document appelé 'lettre de mission' est établi.

La lettre de mission comprend :

- ✓ les obligations réciproques des parties ;
- ✓ les objectifs de la mission ;
- ✓ l'étendue des travaux à réaliser (exercices à auditer) ;
- ✓ les impôts et taxes concernés par la mission ;
- ✓ le délai d'exécution de la mission ;
- ✓ le montant de rémunération de la mission.

1.2.2 : Prise de connaissance générale

La phase de prise de connaissance est commune à toutes les missions d'audit.

Cette étape est d'autant plus importante quand il s'agit d'une première intervention.

Elle permet à l'auditeur d'assimiler le contexte externe de l'entreprise : contexte juridique, environnement économique, environnement social... et interne : l'activité et l'organisation générale de l'entreprise.

Cette première phase constitue un préalable nécessaire pour l'orientation efficace des travaux sur les zones de risque les plus saillantes. Elle présente, dans sa consistance, les mêmes caractéristiques que dans la démarche de l'audit financier et comptable.

Elle se base sur l'approche ci-après :

- ❖ L'identification des aspects significatifs au regard de la fiscalité qui caractérisent les activités de l'entreprise, son environnement législatif et réglementaire, sa structure d'exploitation, ses liens économiques avec d'autres entités nationales-groupe ou hors groupe et internationales. L'objectif de cette étape est de recenser tous les aspects qui méritent une attention particulière de la part du réviseur fiscal en considération du risque fiscal significatif qui peut caractériser ces aspects et qui ont trait pour l'essentiel aux domaines suivants :
 - ✓ Situation juridique de l'entreprise et son appartenance éventuelle à un groupe ;
 - ✓ Nature d'activité, lieux et modes d'exercice ;
 - ✓ Réglementation fiscale et sectorielle applicable ;
 - ✓ Principaux contrats structurant les activités de l'entreprise ;
 - ✓ Mode d'organisation générale.

- ❖ La connaissance des opérations exceptionnelles effectuées durant les exercices non prescrits et qui demandent un traitement sur le plan fiscal (opérations sur le haut du bilan, conventions juridiques de longue durée, fusion, scission...) ou qui caractérisent l'exploitation durant cette période (extension d'activité au plan géographique, intégration de nouvelles activités, création de brevets, marques...)

Parmi les principales opérations qui peuvent se produire dans la vie d'une société, il y a lieu de rechercher, en particulier :

- ✓ Les origines qui expliquent les évolutions significatives observées dans la revue analytique du bilan et du CPC, à établir sur toute la durée des années non prescrites ;
- ✓ Les engagements pris par la société lors du dernier exercice et dont l'impact sur les comptes ne se verra que sur les exercices ultérieurs.
- ❖ L'appréciation globale de l'organisation et du contrôle interne afin de se faire une idée sur les zones de risque les plus significatives qui peuvent remettre en cause :
 - ✓ L'exhaustivité des opérations enregistrées par rapport à celles traitées ;
 - ✓ La réalité et l'appartenance à la société de ces opérations, ainsi que leur bonne justification, évaluation et inscription dans la bonne période.

Le réviseur fiscal dispose d'une panoplie de techniques qui permettent d'appréhender la connaissance recherchée. Les plus essentielles sont :

- ❖ Entretiens avec les dirigeants et responsables comptables et financiers : le but de ces entretiens est d'appréhender toutes les décisions prises par le management et susceptibles d'engendrer un traitement spécifique en matière fiscale ;
- ❖ L'analyse de la documentation interne et externe : elle a pour objectif de compléter le recensement et de justifier les opérations significatives qui génèrent un traitement fiscal spécifique ; le réviseur s'informant en particulier sur les choix fiscaux pris par la société et leur évolution, ainsi que sur leurs références légales ou conventionnelles qui le permettent.
- ❖ L'examen analytique : il vise, pour l'essentiel, l'examen des tendances, dans le temps, pour faire ressortir ainsi bien les anomalies que les changements de décisions et choix, aussi bien au niveau de la gestion du patrimoine que de l'exploitation de l'entreprise.

La synthèse de ces premiers travaux conduit à établir une liste des risques potentiels les plus importants et, en corollaire, à cibler les travaux de contrôle nécessaires d'effectuer sur la comptabilité, le suivi des obligations légales et la détermination du résultat fiscal pour évaluer concrètement les risques.

Elle met en relief les spécificités de l'entité ainsi que les éventuels problèmes, risques ou failles pour orienter ses investigations et recueillir par la suite des éléments de compréhension pour formuler son opinion qui devrait être basée sur des éléments probants.

1.2.2.1 Éléments de compréhension

Ces éléments sont de nature à familiariser l'auditeur aux spécificités de l'entité pour qu'il puisse en tracer les ordres de grandeurs auxquels il serait confronté.

Ils lui sensibilisent sur la significativité d'une telle erreur et donc fixer son seuil de signification.

Cependant, ils ne se contentent pas à une compréhension de l'environnement interne mais aussi de l'environnement externe qui place l'entreprise dans son secteur d'activité et l'apprécie vis-à-vis de ses concurrents.

1.2.2.2 Éléments de preuve

Plusieurs situations peuvent nécessiter un apport de justification vue les incohérences décelées entre la comptabilité et la fiscalité.

Ces éléments justificatifs sont principalement liés à des situations risquées ou à des anomalies qu'il convient d'ergoter au niveau de son rapport général.

Pour l'auditeur fiscal, elle a pour objectif de lui permettre de connaître les particularités fiscales de l'entreprise auditée. Aussi, l'auditeur a la possibilité de détecter les zones de risques fiscaux susceptibles d'orienter ses travaux.

A titre d'exemple, durant cette phase l'auditeur fiscal peut s'intéresser aux points suivants :

- ✓ les implantations géographiques de la société ayant une influence sur la fiscalité appliquée à l'entreprise ;
- ✓ l'appartenance de l'entreprise auditée à un groupe et la problématique fiscale des transferts indirects des bénéfices ;

- ✓ les contrôles fiscaux antécédents de l'entreprise ;
- ✓ ...etc.

Toutefois, la phase de prise de connaissance est très importante et nécessite une attention particulière de l'auditeur fiscal, du moment qu'elle va conditionner la planification de toute la mission et le volume des travaux devant être effectués.

1.2.3 : Evaluation du contrôle interne relatif aux questions fiscales

Durant cette phase l'auditeur fiscal va se consacrer à la fonction fiscale de l'entreprise.

L'auditeur fiscal va opérer la même démarche d'un auditeur comptable, mais ses travaux seront axés sur le traitement des opérations fiscales uniquement.

Cependant, l'auditeur devra aussi se pencher sur les risques liés aux opérations comptables du moment que le non-respect des règles comptables dans le fond et la forme, peut être sanctionné par l'administration fiscale en cas de contrôle.

Le diagnostic du système de contrôle interne fiscal peut suivre les étapes suivantes :

1.2.3.1 Description du système

La description est importante dans le sens qu'elle va permettre à l'auditeur fiscal de comprendre le système ainsi que les mesures de sécurité mises en place par l'entreprise.

Dans ce sens, l'auditeur devra examiner les procédures écrites de l'entreprise et procéder à des entretiens avec le personnel. Il pourra aussi exploiter les dossiers et les conclusions des auditeurs externes/internes du moment qu'ils ont forcément effectué une évaluation du contrôle interne de l'entreprise auparavant.

1.2.3.1 Autres vérifications

Durant cette phase, l'auditeur fiscal va tester quelques procédures telles qu'elles sont décrites par l'entreprise pour vérifier que la pratique correspond bien aux procédures écrites.

A titre d'exemple, l'auditeur peut tester la procédure de facturation pour bien vérifier que toutes les opérations de ventes sont bien enregistrées comptablement et bien traitées fiscalement.

D'autres vérifications peuvent être opérées par l'auditeur fiscal pour contrôler l'aptitude des mesures de sécurité mises en place par l'entreprise à limiter le risque fiscal.

A titre d'exemple, pour les déclarations de TVA pour une entreprise ayant adopté le régime des encaissements, existe-t-il un contrôle de 2ème niveau voire de 3ème niveau, pour valider le chiffre d'affaires déclaré par la société ? Si oui, est-ce que la validation est faite via un document signé (éventuellement une signature électronique) ?

La phase d'évaluation du système de contrôle interne fiscal, s'achèvera par une note de synthèse sur les forces et les faiblesses du système afin d'orienter les travaux de la phase suivante. La note peut comprendre aussi des recommandations pour améliorer le système actuel.

1.2.4 : Vérification des opérations à caractère fiscal

1.2.4.1 : Le questionnaire fiscal

Le contrôle de la régularité fiscale de l'entreprise auditée se fait essentiellement à travers le questionnaire fiscal.

Ce questionnaire a pour objectif de servir de guide pour l'auditeur fiscal, afin de lui permettre de préparer un programme spécifique en fonction des objectifs définis pour la mission et en fonction également des résultats de l'appréciation du contrôle interne fiscal.

1.2.4.2 : Les documents soumis au contrôle de l'auditeur fiscal

Les principaux documents qui doivent être mis à la disposition de l'auditeur fiscal sont les suivants :

- ✓ les déclarations fiscales d'impôt sur les sociétés, de la TVA, de l'impôt sur les revenus salariaux et des retenues à la source pour les exercices non prescrits ;
- ✓ les documents comptables (factures d'achat et de vente, relevés bancaires et autres) ;
- ✓ les journaux, balances et grands livres comptables ;
- ✓ les fichiers des immobilisations ;
- ✓ les correspondances avec l'Administration Fiscale.

1.2.4.3 Programme de travail

Les phases précédentes vont permettre à l'auditeur de déterminer/conditionner l'étendue des contrôles à opérer.

L'auditeur aura à matérialiser l'étendue des travaux à effectuer sur un écrit appelé programme de travail, qui peut comprendre les indications suivantes :

- ✓ Libellé des opérations soumises aux contrôles ;
- ✓ Le nom du collaborateur chargé de chaque contrôle ;
- ✓ Le temps prévu par contrôle ;
- ✓ Les observations.

1.2.5 : Rapport d'audit fiscal

Le rapport d'audit fiscal est un document dans lequel seront consignées la synthèse et les conclusions des travaux de l'auditeur.

Compte tenu du fait que la mission d'audit fiscal n'obéit pas à des normes prédéterminées, la forme et le contenu du rapport devront prendre en considération les remarques suivantes :

- ❖ Les parties disposent d'une marge de liberté pour fixer la forme et le contenu du rapport ;
- ❖ Certaines caractéristiques doivent cependant être prévues par des parties.

Remarquons tout d'abord qu'en matière d'audit comptable, le rapport a fait l'objet d'une normalisation de la part des organisations professionnelles. Ce rapport doit respecter, pour son établissement, des règles bien précises.

Au niveau de l'audit fiscal, les conclusions peuvent être communiquées au client sous deux formes distinctes :

- ✓ Le rapport d'audit fiscal qui dresse le constat de la situation fiscale de l'entreprise ;
- ✓ Le rapport de recommandations qui devrait préconiser des actions en vue de guérir ou de prévenir les risques relevés ; ce rapport qui est facultatif dans le cadre d'une mission d'audit comptable, devrait logiquement constituer un élément important de la mission. En effet, compte tenu de la nature de la mission d'audit Fiscal, l'ultime préoccupation devrait normalement consister à disposer des moyens et actions nécessaires à réduire le risque fiscal.

1.3 : Cartographie des risques fiscaux

La meilleure façon d'atteindre les objectifs des entreprises est de bien les structurer, afin de pouvoir identifier tous les risques présents dans les processus. De ce fait, un processus est défini par Malleret & al. (2008 : 60)¹⁰ comme étant « un enchaînement d'activités qui concourent à la création d'un bien ou d'un service, lequel peut être destiné à un client final ou d'autres services ou processus de l'entreprise ».

Pour Ritzman & al. (2010 : 3)¹¹ « un processus est une activité, ou un ensemble d'activités, qui se fonde sur un certain nombre d'entrants pour les transformer et leur apporter de la valeur ajoutée afin de produire un ou plusieurs sortants ».

Quant à Benoit PIGE (2008 : 182) « un processus est un ensemble d'actions ou d'activités interdépendantes dans le temps et dans l'espace quant à leurs coûts et leurs conséquences et débouchant sur un résultat commun identifiable ».

Selon BRUNO & al. (2010 : 85)¹² « Un processus est un ensemble d'activités qui permettent, en étant organisées, de transformer des données d'entrée en données de sortie en leur apportant de la valeur ajoutée. » La compréhension des processus, est essentielle puisque c'est à travers elle qu'il est possible d'identifier les risques qui pèsent sur les objectifs et de les manager pour les ramener à des niveaux acceptables.

Ainsi, pour BRUNO & al. (2010 : 85) «Etablir la cartographie des risques d'une entreprise consiste à identifier tous les risques présents dans tous ses processus, puis à en évaluer l'impact prévisible et la probabilité de survenance. » Il est donc essentiel de connaître les processus clés et de les maîtriser, puisque c'est à travers eux que les organisations créent de la valeur.

1.3.1 : Définition, objectifs et utilité de la cartographie des risques

Cette section nous permettra de définir la cartographie des risques de présenter ses objectifs et utilité.

¹⁰ Veronique Malleret, Jerome Meric, Yvon Pesqueux, Eve Chiapello, daniel Michel & Andrew Solé (2008 :60), *Le contrôle de gestion*, 3^{ème} édition, les éditions DUNOD.

¹¹ Larry Ritzman & Lee Krajewski (2010 : 3), *Management des opérations*, les éditions Pearson Educative France.

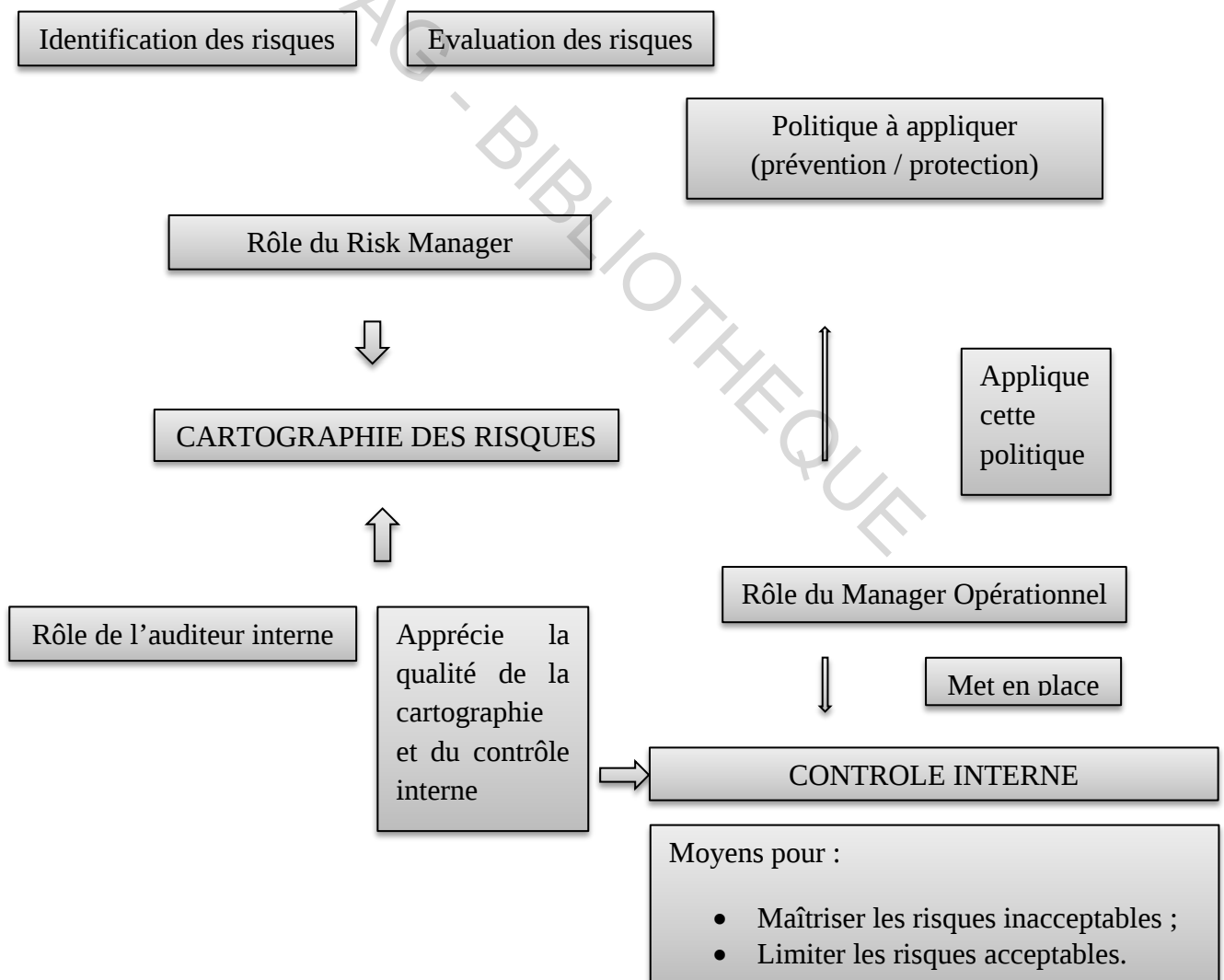
¹² Bruno Bachy & Christine Harache (2010 : 85), *Toute la fonction de Management*, les éditions DUNOD, Paris.

1.3.1.1 : Définition de la cartographie des risques

Pour OLIVIER Hassid (2008 : 136) la cartographie des risques est un « processus d'identification, de hiérarchisation et d'évaluation des risques permettant de les positionner sur des échelles afin de les traiter. »

L'élaboration de la cartographie des risques est de la responsabilité du risk manager. Mais à défaut, son importance se fera tellement sentie que l'auditeur interne procède à une identification des risques car « la démarche de l'audit interne est une approche par les risques. » (JACQUES Renard, 2010 : 156).

Figure n°1 : synthèse des rôles des différents acteurs intervenant dans la cartographie des risques tels qu'ils sont présentés dans l'ouvrage de Jacques Renard (Théorie et pratique de l'audit interne).



Source : Jacques Renard (Théorie et pratique de l'audit interne).

1.3.1.2 : Objectifs de la cartographie des risques

Selon la conférence annuelle du Groupe Français ISSA (Information Systems Security Association 2005 : 25) la cartographie des risques est élaborée pour répondre à plusieurs objectifs essentiels au fonctionnement des entreprises à savoir : des objectifs « managériaux » :

- ✓ organiser la transversale : les échanges d'informations, la confrontation des points de vue (opérationnels, fonctions transverses) sont un des aspects majeurs de la démarche ;
- ✓ la formalisation d'un langage commun et un consensus sur une vision globale des enjeux ;
- ✓ avoir une approche managériale et pas seulement technique (la subjectivité ne doit être un frein pour « ne pas faire ») ;
- ✓ la sensibilisation et une appropriation par le management d'un état d'esprit « risque » (orienté plans et balance risque / opportunité).

des objectifs « naturels » :

- ✓ identification des risques (définition, périmètre de travaux, normalisation du vocabulaire) ;
- ✓ mesure et hiérarchisation (faut-il quantifier ? mode de mesure, quels critères de tri ?) ;
- ✓ analyse et « sourcing 3 » (diagnostic sur les causes ou sur les conséquences) ;
- ✓ aider à engager des actions.

des objectifs opérationnels :

- ✓ lister et comprendre les risques et les opportunités majeurs ;
- ✓ avoir une vision transversale de l'activité afin de minimiser les faiblesses ;
- ✓ améliorer les forces et développer les opportunités ;
- ✓ s'engager dans des plans d'actions préventifs et correctifs (traitements de risques appropriés).

1.3.1.3 : Utilité de la cartographie des risques

Selon BRUNO & al (2010 : 85)¹³ « Mieux connaître les risques auxquels l'entreprise est soumise permet de mieux agir. » Ainsi, la cartographie permet d'atteindre trois objectifs :

- ✓ inventier, évaluer et classer les risques de l'organisation ;
- ✓ informer les responsables afin que chacun soit en mesure d'y adapter le management de ses activités ;
- ✓ permettre à la direction générale, et avec l'assistance du risk manager, d'élaborer une politique de risque qui va s'imposer à tous :
 - aux responsables opérationnels dans la mise en place de leur système de contrôle interne ;
 - aux auditeurs internes pour élaborer leur plan d'audit, c'est-à-dire fixer les priorités. (JACQUES Renard, 2010 : 157).

1.3.2 : Processus de cartographie des risques

Il nous semble utile de rappeler brièvement les différentes étapes de construction d'une cartographie des processus. Pour cela, nous allons procéder d'abords, à une identification des risques, ensuite, à une évaluation des risques et enfin, à une formalisation et utilisation de la carte des risques.

1.3.2.1 : Description du processus

Les principales activités d'une organisation sont structurées en processus. Une classification des processus couramment retenue distingue les processus opérationnels, les processus support et de soutien.

« Pour la plupart des organisations, les processus opérationnels incluent les processus clés grâce auxquels l'organisation atteint ses objectifs prioritaires » (Manuel d'audit interne de l'IIA). Il est donc essentiel de connaître ces processus clés et de les maîtriser, puisque c'est à travers eux que les organisations créent de la valeur. Le caractère "clé" d'un processus par rapport à un objectif spécifique est reconnu dès lors que la défaillance de ce processus a pour conséquence directe la non réalisation de cet objectif.

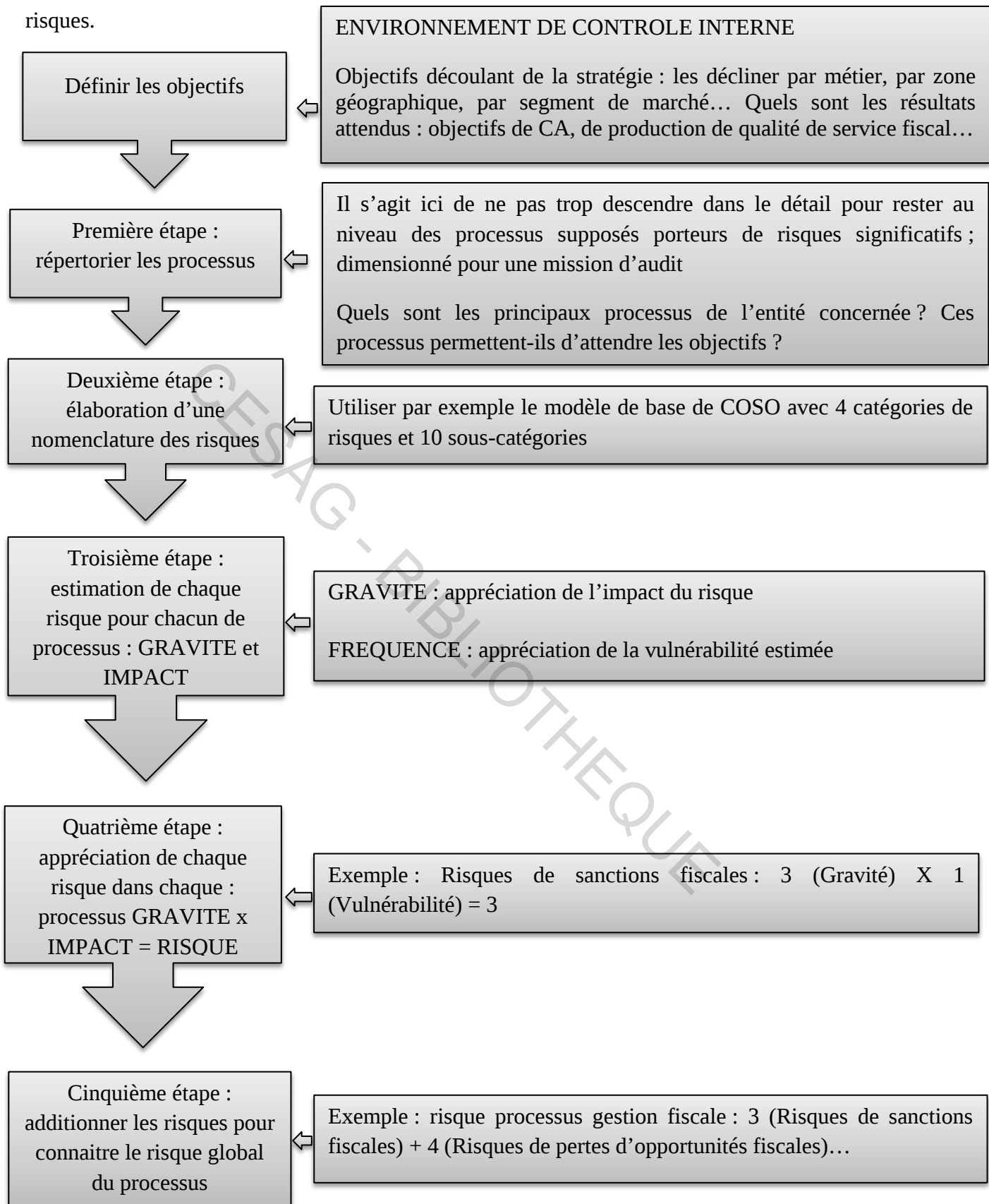
¹³ Bruno Bachy & Christine Harache (2010 : 85), *Toute la fonction de Management*, les éditions DUNOD, Paris.

Un processus peut ne pas être un "processus clé" pour un objectif spécifique, ce qui ne l'empêche pas de l'être pour un autre.

« La cohérence de l'ensemble des objectifs assignés à chacun des processus permet la réalisation des objectifs stratégiques de l'entreprise. ...dans ce mécanisme d'agrégation, chacun des processus n'apporte pas la même contribution. Il nous faut donc évaluer le degré d'importance de chaque processus dans la réalisation des objectifs stratégiques... . La question sous-jacente est celle des priorités à donner dans l'optimisation des processus et l'allocation des ressources qui en résultera » (LE RAY Jean, 2010 : 392).

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Figure n°2 : schéma ci-dessous reprend les cinq étapes de construction d'une cartographie des risques.



Source : IFACI

1.3.2.2 : Identification et évaluation des risques

Nous allons d'abord, procéder à l'identification des risques avant de les évaluer.

1.3.2.2.1 : Identification des risques

Le modèle de base des risques d'entreprise du COSOII est calqué sur les quatre catégories d'objectifs : objectifs stratégiques, objectifs opérationnels, objectifs de reporting, objectifs de conformité.

Il est intéressant de noter, concernant ces quatre catégories d'objectifs, que les exigences en terme de management des risques ne sont pas les mêmes pour toutes (Manuel d'audit interne de l'IIA) : S'il est «légitime d'attendre du processus de management des risques une assurance raisonnable quant à l'atteinte (des objectifs de fiabilité du reporting et de conformité aux lois et aux règlements), en revanche, l'atteinte des objectifs stratégiques et opérationnels dépend parfois d'événements extérieurs qui peuvent échapper au contrôle de l'organisation. Par conséquent, dans ce cas, le management des risques ne peut fournir qu'une assurance raisonnable que la direction et le Conseil d'Administration (...) sont informés en temps utile de l'état de progression de l'organisation vers l'atteinte de ses objectifs ».

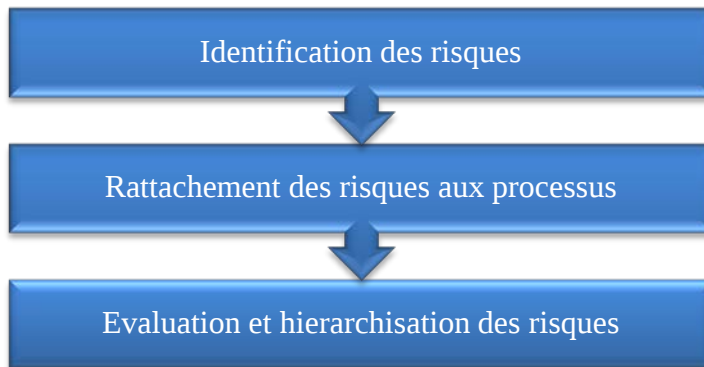
Cette distinction renvoie à celle faite concernant les deux catégories majeures de risques :

- ✓ les risques endogènes propres à l'activité de l'entreprise (liés à ses processus, son organisation, son système d'information, son management, etc.) ;
- ✓ les risques exogènes dont l'origine provient de l'environnement de l'organisation : les clients, les fournisseurs, les concurrents, etc. L'organisation a très peu d'emprise sur cette dernière catégorie de risques.

Aussi, il nous semble utile d'étudier les approches d'identification des risques qui sont :

- ❖ approche descendante "Top down": dans ce cas, ce sont les auditeurs et les Risk Managers qui identifient les risques et les soumettent aux opérationnels pour validation ;

Figure n°3 : étapes de construction d'une cartographie.

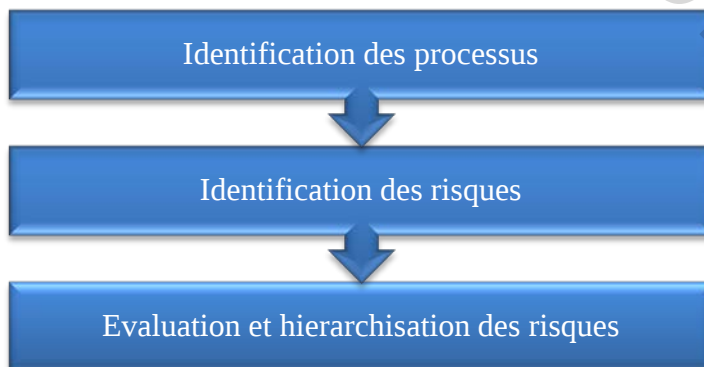


Source : IFACI

L'avantage de cette approche est de pouvoir déterminer les processus critiques lorsque l'on a une vue globale de l'organisation. L'inconvénient est qu'il existe un risque de négliger certains processus qui se révéleront en fait être des "processus critiques" ;

- ❖ approche ascendante "Bottom up": dans ce cas, ce sont les opérationnels qui identifient les risques.

Figure n°4 : lien entre les risques et les processus.



Source : IFACI

« Si cette approche fonctionne bien pour des organisations de petites taille comportant un nombre limité de processus, elle est moins efficace pour les organisations grandes et complexes car il devient difficile de classer, par ordre de priorité, l'importance de chaque processus par rapport aux autres » (Manuel d'audit interne de l'IIA).

Ces deux approches sont certainement complémentaires : dans une organisation de taille importante et très complexe, il est possible dans un premier temps de pratiquer l'approche « Top down » pour avoir une vue d'ensemble en partant des objectifs prioritaires. Dans un second temps, l'implication de l'ensemble des services de l'organisation pour identifier et documenter les processus auxquels ils participent (approche « Bottom up ») va permettre d'affiner ce premier travail.

Quelle que soit la méthode retenue, il faut ensuite déterminer, pour chaque processus identifié, ses objectifs clés. L'analyse de la documentation existante, les procédures dudit processus, ainsi que l'entretien avec le propriétaire du processus devraient permettre de les identifier.

Il faut ensuite arriver à déterminer quelles sont les données d'entrée et les activités spécifiques qui sont nécessaires à l'atteinte des objectifs du processus. Il faut à ce moment se poser un ensemble de questions : Quelle est l'utilité du processus ? Ce processus est-il en phase avec la stratégie ? ...

Il ne s'agit pas seulement d'identifier les objectifs clés du processus. Il faut également s'assurer que le propriétaire du processus et la direction savent si celui-ci fonctionne correctement. Nous avons déjà vu en première partie l'utilité des indicateurs clés qui permettent de mesurer la performance du processus. Ces indicateurs doivent être « observables (ils peuvent être mesurés objectivement) ; pertinents pour l'objectif en question... ; rapidement disponibles ; communiqués aux personnes concernées par le processus » (Manuel d'audit interne de l'IIA).

C'est uniquement une fois que sont identifiés et compris les objectifs de l'organisation et les processus clés qui permettent de les atteindre, qu'il est possible d'évaluer les risques d'entreprise.

1.3.2.2.2 : Evaluation des risques

La définition ISO du risque est la suivante : « la probabilité d'occurrence d'un événement ayant un impact sur les objectifs. Il se mesure en termes de conséquences et de probabilité ».

Les deux composantes du risque ressortent clairement de cette définition : la gravité et la probabilité.

Pour évaluer la probabilité d'occurrence et l'impact des événements sur la réalisation des objectifs, des méthodes qualitatives et quantitatives sont employées. L'évaluation des risques se fait donc de plusieurs manières « allant du recueil d'avis généraux et des points de vue de différentes personnes au benchmarking et à l'utilisation de modèles probabilistes sophistiqués » (cft. Manuel d'audit interne de l'IIA).

Les auteurs soulignent que les risques ne doivent pas être évalués de façon individuelle sans qu'un lien soit fait entre les événements : « De fait, l'impact et la probabilité des scénarios extrêmes peuvent dépendre de la manière dont différents risques sont reliés entre eux. En évaluant chaque risque individuellement, il arrive que l'organisation sous-estime le scénario extrême, dont elle a pourtant besoin de tenir compte » (Manuel d'audit interne de l'IIA).

JACQUES Renard (2010 : 157) rappelle les rôles respectifs du risk manager, du manager opérationnel et de l'auditeur interne, pour souligner que si le premier, « dont c'est le métier, se livre à de savants calculs de mesure et de probabilités, l'auditeur interne n'a pas à aller jusqu'à ce niveau de détail... ».

Le rôle de l'auditeur interne est de porter un jugement sur la « qualité de la cartographie et des moyens mis en place ». Il évalue donc l'efficacité du dispositif de management des risques et formule des recommandations sur les améliorations qui pourraient y être apportées.

Nous pouvons à ce titre donner la partie de la définition de l'audit interne de l'IIA (The Institute of Internal Auditors) qui y fait référence : «(l'audit interne) aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant... ses processus de management des risques... et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité ».

La cartographie des risques va permettre à l'auditeur interne de construire, au niveau "macro-évaluation", son plan d'audit, et au niveau "micro-évaluation" (la mission), son programme de travail.

1.3.2.3 : Formalisation et utilisation de la carte des risques

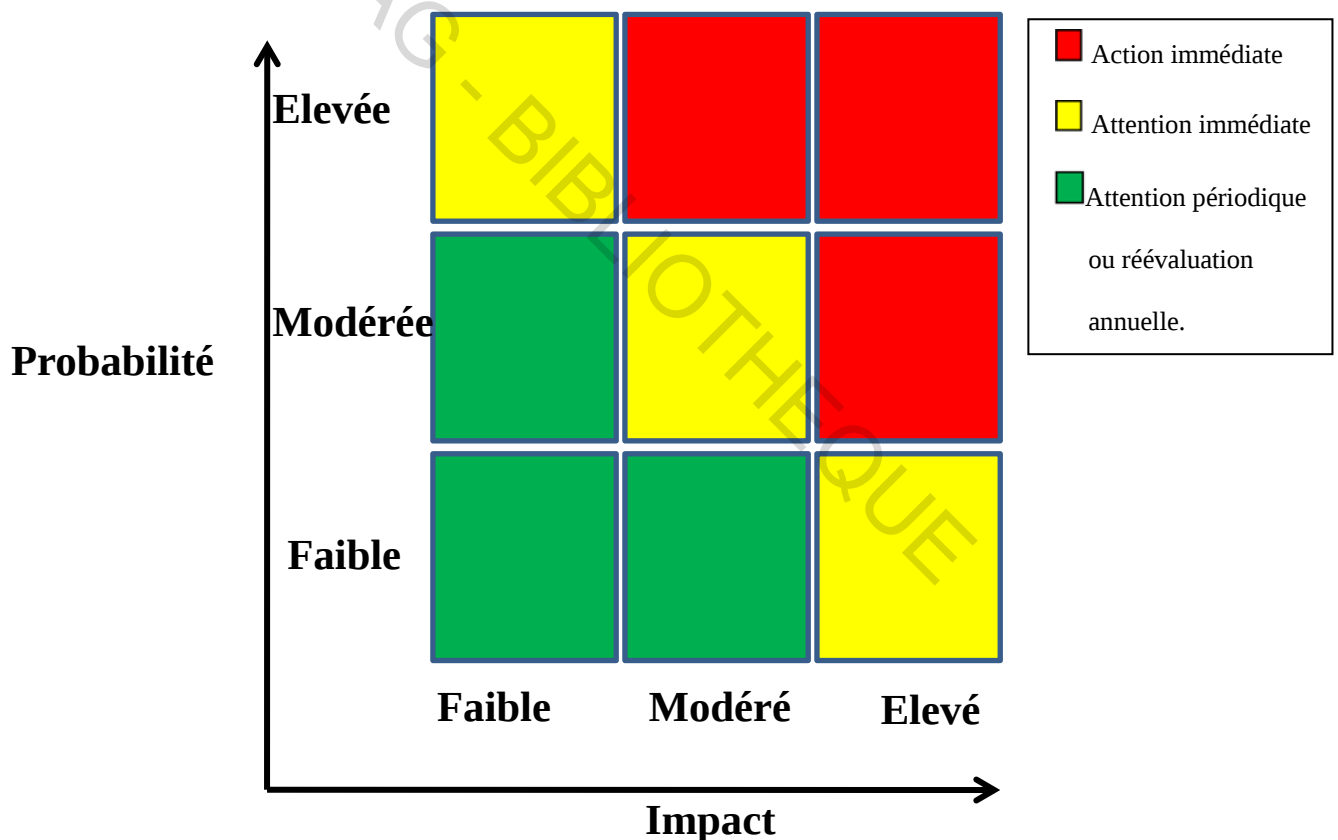
A ce niveau, nous allons voir comment formaliser la carte de risque et ensuite, comment est-elle utilisée ?

1.3.2.3.1 : Formalisation de la carte des risques

Les étapes de l'évaluation des risques sont les suivantes : pour chaque "objet d'audit" et pour chaque catégorie de risque, les deux composantes du risque (gravité et probabilité) sont estimées à la fois pour le risque inhérent et pour le risque résiduel. Ensuite, le produit de ces deux facteurs ainsi que la prise en compte de la pondération des risques donne un risque Brut et un risque Net.

Il est courant d'utiliser une matrice comme celle que nous présentons ici (source : document cours de cartographie des risques). En utilisant une échelle de 1 à 3 aussi bien pour la probabilité que pour l'impact, il est possible de positionner le risque en fonction de son niveau d'importance :

Figure n°5 : modèle de présentation de la cartographie des risques.



Source : cours d'audit interne.

Le traitement face au risque dépend à la fois de la nature du risque et du rapport coût/bénéfice. Pour diminuer le risque, il est possible soit de minimiser l'impact en adoptant une politique de protection, soit de minimiser la fréquence en adoptant une politique de prévention (JACQUES Renard, 2010 : 160).

1.3.3 : Elaboration du plan d'audit

Cette section nous conduira d'abord, à la définition du plan d'audit, ensuite, à ses fondements et enfin, au critère de programmation pluriannuelle.

1.3.3.1 : Définition du plan d'audit

Le plan d'audit permet d'assurer une planification du travail pour respecter l'esprit de rigueur et de méthode qui caractérisent l'audit interne. Il est établi à partir d'une cartographie des risques et permet ainsi de définir de façon efficace la stratégie d'audit.

Il doit avoir un contenu exhaustif qui comporte tous les sujets susceptibles d'être audités. Cela nécessite une démarche étalée sur plusieurs années au cours desquelles on va successivement l'enrichir, le compléter et le mettre à jour.

1.3.3.2 : Fondements du plan d'audit interne

Norme 2010 Planification : le responsable de l'audit interne doit établir une planification fondée sur les risques afin de définir des priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation.

Pour ce faire, il prend en compte le système de management des risques défini au sein de l'organisation, il tient notamment compte de l'appétence pour le risque définie par le management pour les différentes activités ou branches de l'organisation. Si ce système de management des risques n'existe pas, le responsable de l'audit interne doit se baser sur sa propre analyse des risques après consultation de la Direction Générale et du Conseil d'administration.

Norme 2010.A1 : le plan d'audit interne doit s'appuyer sur une évaluation des risques documentée et réalisée au moins une fois par an. Les points de vue de la Direction Générale et du Conseil d'administration doivent être pris en compte dans ce processus.

1.3.3.3 : Conception de plan d'audit interne

Pour construire le plan d'audit annuel, il faut d'abord pour chaque objet d'audit évaluer les risques, puis situer chacune de ces évaluations par rapport à une grille pour savoir à quel moment doit être réalisée la mission.

Dans le souci de couvrir l'ensemble, le contenu du plan se fait en se basant sur trois approches: approche par les métiers; approche par les fonctions; approche par les thèmes; approche par les processus. Actuellement, cette dernière est, la démarche d'appréciation des risques et l'étalement des missions qui est la plus utilisée pour l'élaboration du plan d'audit.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE II : Méthodologie de l'étude sur l'audit fiscal des sociétés de télécommunication et présentation d'Airtel Niger S.A

2.1 : Méthodologie de l'étude sur l'audit fiscal des sociétés de télécommunication

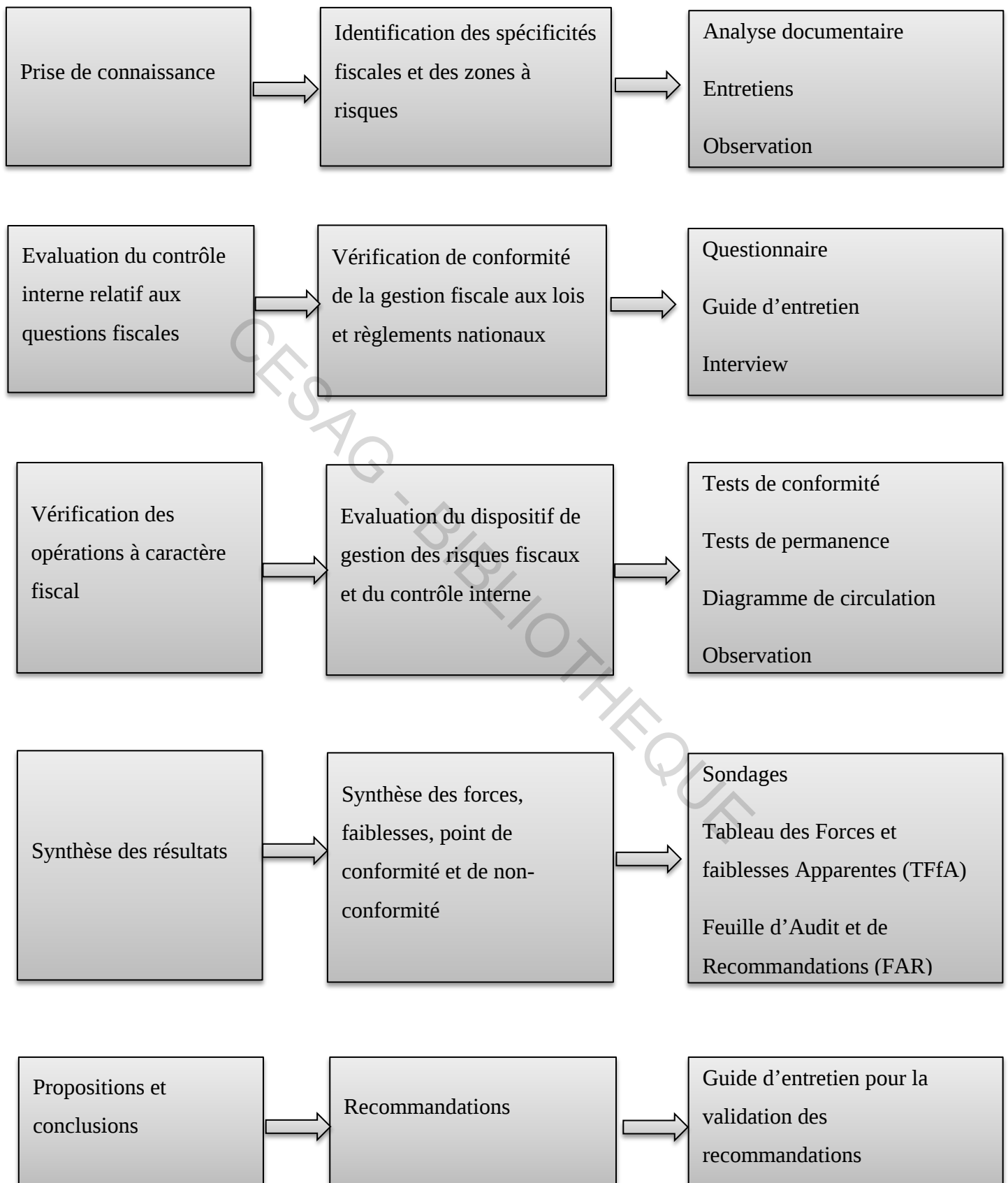
Cette section sera exclusivement consacrée aux trois points essentiels de notre démarche méthodologique : le modèle d'analyse découlant du cadre théorique précédemment abordé nous permettra d'atteindre les objectifs de l'étude, la technique de collecte des données qui nous permette d'atteindre des informations relatives à la seconde partie de notre étude et l'analyse des informations reçues.

2.1.1 : Modèle d'analyse

Notre modèle d'analyse nous permet d'expliquer sous forme de synthèse, la solution théorique retenue pour résoudre le problème soulevé et de proposer une analyse de données collectées pour mettre cette solution à l'épreuve.

Dans le cadre de notre travail nous procéderons à l'analyse des différentes étapes du processus de gestion des risques fiscaux à Airtel Niger S.A. L'objectif recherché étant d'identifier les risques fiscaux d'une part, de les analyser d'autre part et de formuler des recommandations qui permettront à Airtel Niger S.A d'améliorer son processus de gestion des risques fiscaux.

Figure n°6 : modèle d'analyse



Source : nous-même.

2.1.2 : Collecte des données

A ce niveau, nous allons utiliser les résultats obtenus au cours de la planification de notre terrain. Les outils utilisés sont : l'analyse documentaire, les entretiens, l'observation et le questionnaire.

2.1.2.1 : Analyse documentaire

Elle consistera à l'exploitation des documents internes ou externes nécessaire à la connaissance d'Airtel Niger S.A et plus particulièrement à la gestion fiscale. Car, elle nous y permettra de savoir où trouver la bonne information et à qui la demander.

Selon CHADEFAUX MARTIAL (1987 : 23) l'analyse documentaire est « la consultation de documents internes ou externes à l'entité en vue de recueillir des données. Elle permet de s'imprégner des spécificités fiscales de l'entreprise et d'obtenir de cette façon des indications sur l'orientation future des travaux ».

2.1.2.2 : Entretiens

Il s'agit pour nous de recueillir des points de vue des différents intervenants sur la gestion fiscale. Ils nous permettront d'approfondir nos connaissances sur le service fiscal en général et de la gestion des risques fiscaux en particulier. C'est aussi, l'occasion pour nous de collecter les données non prises en compte par les questionnaires, et de nous entretenir avec les composants de l'échantillon. Ils permettront, entre autres, de confirmer certaines informations confuses ou contradictoires.

Pour ce qui est des outils de validation, nous utiliserons l'entretien sans guide et l'observation.

2.1.2.3 : Observation

Elle consiste à observer physiquement la réalité du fonctionnement d'un processus et comment est-ce que ce fait la gestion des risques fiscaux au niveau d'Airtel Niger S.A afin de confirmer ou d'infirmer les informations recueillies lors des différents entretiens.

2.1.2.4 : Questionnaire

Selon GRAND et al (2006 : 80)¹⁴ « les questionnaires permettent de savoir quels sont les points forts et les points faibles d'une procédure ou d'une suite de procédures ». Ainsi, il permettra d'appréhender les forces et faiblesses des dispositifs de contrôle interne.

Quant à Schick et al (2010 : 193)¹⁵ ils pensent qu' « on peut classer les questionnaires en deux grandes catégories : d'une part les questionnaires à choix multiples (QCM) ou les choix de réponses est limité, d'autre part les questionnaires ouverts (QO), ou le choix de réponses est illimité ».

2.1.3 : Analyse des données

Dans cette section, nous allons procéder à l'analyse de la conformité du processus de gestion des risques fiscaux à Airtel Niger S.A aux lois et règlements fiscaux de la république du Niger et à l'évaluation de son système de contrôle interne. Ceci nous permettrait, de déterminer le niveau de conformité ainsi que les points forts et les points faibles de son système de management des risques.

Ainsi, nous aurons à utiliser le diagramme de circulation, les tests de conformité et de permanence.

2.1.3.1 : Diagramme de circulation

Selon VALIN et al (2006 : 180)¹⁶ le diagramme de circulation ou *flow chart* permet de faire ressortir les éléments suivants : la séparation des responsabilités pour diverses opérations ainsi que la localisation des points d'action, de décision et de contrôle.

Cependant, il nous permettra de prendre connaissance rapidement des processus, de s'assurer que l'on a bien compris les explications fournies et de savoir par une synthèse rapide que les procédures examinées sont correctes.

¹⁴ Bernard GRAND & Bernard VERDALLE (2006 : 80), *Audit comptable et financier*, 2^{ème} édition, les éditions ECONOMICA.

¹⁵ Pierre Schick, Jacques Vera & Olivier Bourroilh-Parège (2010 : 193), *Audit interne et référentiels de risques*, 2^{ème} édition, les éditions d'Organisation, Paris.

¹⁶ VALIN Gérard, GAVANOU Jean-François & GUTTMAN Catherine (2006 : 180), *Controlor & Auditor*, les éditions DUNOD.

Aussi, il nous permet de pouvoir identifier les éventuels risques de non séparation des tâches et les faiblesses dans les circuits de diffusion.

2.1.3.2 : Tests de conformité

Pour VALIN et al (2006 : 172)¹⁷ les tests de conformité permettent de s'assurer de l'application du dispositif décrit lors de l'entretien et de sa conformité à la réalité.

Après la prise de connaissance des procédures de gestion des risques fiscaux, nous allons vérifier que la description du système de contrôle interne est correcte et reflète la réalité d'Airtel Niger S.A, c'est-à-dire que l'ensemble des sécurités identifiées est véritablement appliqué.

Nous allons nous s'assurer qu'il n'existe pas d'autres procédures informelles qui sont d'application et qu'elles n'ont pas été repérées. Ceci consistera à poser des questions fermées. Les réponses positives « oui » constitueront les points de conformité et les réponses négatives « non » seront considérer comme les points de non-conformité.

2.1.3.3 : Tests de permanence

Selon Dov Ogien (2008 : 455) les tests de permanence « permettent de s'assurer que les points forts sont appliqués. » Ils s'effectuent généralement par sondage et visent à s'assurer que les procédures jugées fiables et correctes sont effectivement appliquées.

Aussi, ils confirment ou infirment les forces, les faiblesses et le jugement que nous allons dégager sur la qualité du contrôle interne.

2.1.3.4 : Sondages

Pour Gérard et al. (2007 : 177)¹⁸ « Un sondage donne à tous les éléments d'une population une chance d'être sélectionnés ». Ainsi, la détermination de notre échantillon nous permettra de toucher non seulement toutes les différentes catégories sociales professionnelles d'Airtel Niger S.A mais aussi tous les services liés à la gestion fiscale.

¹⁷ VALIN Gérard, GAVANOU Jean-François & GUTTMAN Catherine (2006 : 180), *Controlor & Auditor*, les éditions DUNOD.

¹⁸ Gérard LEJEUNE & Jean-Pierre EMMERICH (2007), *Audit et commissariats aux comptes*, les éditions GUALINO.

2.2 : Présentation d'Airtel Niger S.A

La présente section sera consacrée à la présentation générale, l'organisation et l'environnement d'Airtel Niger S.A et à ses produits et services.

2.2.1 : Présentation générale

Cette section traitera de l'historique et objectifs d'Airtel Niger S.A avant ses moyens.

2.2.1.1 : Historique et objectifs

"Celtel Niger" est une société qui exerce son activité sur le territoire nigérien à travers la marque "Airtel". Sa présence sur le marché est tracée par une évolution historique. Deuxième société à exercer sur le marché de la téléphonie mobile au Niger, Airtel Niger S.A (auparavant connu sous l'appellation Zain) est créé en 1995. Elle est une filiale du groupe télécoms indien Bharti Airtel et aujourd'hui marque sa présence dans plusieurs pays du monde dont 17 d'Afrique. Ses activités commerciales ont démarré le 18 octobre 2001 et elle couvre à ce jour, tout le territoire national.

Société Anonyme au capital social de **1.500.000.000 FCFA**, ayant son siège à Niamey, République du Niger, Route Aéroport et immatriculée au Registre de Commerce et de Crédit Mobilier (RCCM) sous le numéro NI-NIM 2004-B768 a changé de nom de marque et est devenue Zain le 1^{er} Aout 2008 ensuite, Airtel Niger S.A.

Son évolution croissante se traduit par : l'augmentation continue du nombre d'abonnés (plus de 1.600.000 en 2014 soit 66% de part du marché national) ; l'extension de la couverture de son réseau ; la diversification de ses services ; la proximité de ses agences de la clientèle. C'est qui lui a valu le titre du leader sur le marché nigérien.

2.2.1.2 : Moyens

Il s'agit ici des moyens matériels et humains qu'utilise Airtel Niger S.A dans le cadre de la réalisation de ses activités.

2.2.1.2.1 : Moyens matériels

Au nombre des moyens matériels, nous avons outre le siège de Niamey, des agences commerciales sur l'ensemble du territoire national qu'Airtel Niger S.A est en train d'installer progressivement en vue de s'assurer des services de proximité avec ses abonnés.

Aussi, un nombre important de véhicules permettent de faciliter le déplacement des agents dans leurs différentes missions. Et un nombre impressionnant de matériels informatiques, logiciels, matériels et mobiliers de bureau.

2.2.1.2.2 : Moyens humains

En 2014, l'effectif d'Airtel Niger S.A était de plus de 300 agents dont certains sont en CDI (contrat à durée indéterminée) et d'autres en CDD (contrat à durée déterminée).

2.2.2 : Organisation et environnement

Cette section est consacrée à la présentation de la structure organisationnelle et l'environnement d'Airtel Niger S.A.

2.2.2.1 : Organisation

L'organigramme d'Airtel Niger S.A, indique l'organisation mise en place pour créer une synergie entre tous les organes, qui contribuent au fonctionnement normal et harmonieux de la société.

Elle est présidée par un conseil d'administration qui veille à la mise en œuvre de sa stratégie telle qu'éditée par l'assemblée générale des actionnaires. Mais sa gestion quotidienne incombe à la Direction Générale qui coordonne les directions centrales qui sont : la Direction des Operations, la Direction de Marketing et des ventes, la Direction de l'Administration et des Ressources Humaines, la Direction de l'Informatique et la Direction Financière et Comptable.

2.2.2.1.1 : Conseil d'Administration (CA)

Il se réunit chaque année et est composé du Directeur Général (DG) et les actionnaires. Il a pour attribution de :

- traiter le rapport d'activité de l'année ;
- décider de la répartition du bénéfice ;
- ordonnancer le budget de la société pour l'exercice à venir ;
- définir les grandes orientations de la société ;
- décider de l'augmentation éventuelle du capital.

2.2.2.1.2 : Direction Générale (DG)

La Direction Générale d'Airtel Niger S.A, assure la coordination des tâches exécutées par ses différents départements. Elle est dirigée par Monsieur Raymond Mendy, qui représente valablement la société partout où le besoin se fait sentir.

Elle a pour rôle essentiel l'exécution de la stratégie définie par le conseil d'administration et d veiller au respect des objectifs assignés aux différentes directions. Ainsi, elle a pour taches de :

- gérer les activités de la filiale Airtel Niger S.A ;
- présenter les budgets pour approbation ;
- partager les bonnes pratiques entre les différentes directions en vue d'assurer la synergie du groupe ;
- gérer le reporting direct localement ;
- assister et former les responsables des directions.

2.2.2.1.3 : Directions centrales

- ❖ la Direction de l'Administration et des Ressources Humaines

Elle est chargée de l'administration, de la formation, des recrutements et de la gestion des carrières de l'ensemble des ressources humaines de la société, ainsi que des affaires sociales, de sécurité et d'hygiène y afférentes. Elle est essentiellement chargée de :

- définir les stratégies "Operation Company" et gérer toutes les activités relatives au cycle de ressources humaines (attirer, identifier, développer, déployer et engager) dans le but de mettre la personne qu'il faut à la place qu'il faut et au bon moment, conformément aux idéaux du groupe Bharti Airtel ;
- gérer le processus des ressources humaines (paie, mutation interne, promotion, mobilité internationale...) ;
- produire les statistiques et gérer le budget de paie ainsi que la base de données des employés.

❖ la Direction Financière et Comptable

Elle est chargée de coordonner, superviser et contrôler toutes les actions de saisie, de traitement et d'édition des informations financières, comptables et fiscales liées aux opérations courantes et d'investissements d'Airtel Niger S.A. Elle a pour mission d'assurer également la bonne gestion des finances et des opérations liées à l'élaboration et à l'exécution de son budget. Ainsi, elle regroupe : le Service Comptabilité, le Service Contrôle Financier, le Service Assurance Revenues, le Service Achat et le Service de Trésorerie, le Service Fiscal. Ils ont pour tâches essentielles de :

- définir la stratégie financière et les objectifs à long terme d'Airtel Niger S.A ;
- contrôler les activités financières (planification, analyse...) ;
- mettre en place des mécanismes de contrôle et suivre de près les opérations locales ;
- conduire les études de faisabilité.

❖ la Direction Opérations

Elle est responsable de la construction et du développement du réseau. Elle est chargée d'assurer une meilleure couverture du territoire national afin de fournir à la clientèle un service de qualité. Ainsi, ses tâches essentielles consistent à :

- définir le système et la stratégie de technologie de plateforme ;
- définir les investissements et les grandes lignes des dépenses techniques ;
- réviser et approuver les plans techniques préparés par les opérationnels ;

- évaluer l'impact du bénéfice sur l'activité des nouvelles acquisitions technologiques ;
- identifier les partenaires technologiques clés ;
- définir les indicateurs de performance clés.

❖ la Direction Marketing et Communication

Elle est chargée de coordonner, superviser et de mettre en œuvre toutes les stratégies commerciales et marketing, et de définir une politique de facturation de tous les produits. Elle a pour mission également de rendre les produits plus visibles, plus proches des clients, de faire d'Airtel Niger S.A une société orientée vers la satisfaction des clients et d'assurer la veille marketing. Elle est chargée de :

- mettre en place les marques, les produits et services (stratégie, développement, lancement...), recherche et planification, tarification et communication ;
- définir les grandes lignes de la politique des ventes, de distribution, d'acquisition et maintien de la clientèle, de gestion de la valeur au niveau local.

❖ la Direction Informatique

Elle s'occupe des infrastructures informatiques, de l'organisation informationnelle et de la maintenance du matériel informatique. Elle assure aussi la mise en réseau de toutes les directions et participe à la bonne gestion de l'information. De ce fait, elle a pour principales responsabilités de :

- gérer les opérations informatiques au niveau local ;
- superviser les projets informatiques ;
- gérer les systèmes et opérations informatiques ;
- planifier l'architecture informatique.

❖ La Direction des Affaires Juridiques et du Contentieux

Elle a pour mission de coordonner, superviser et contrôler toutes les affaires juridiques et contentieuses conformément à la réglementation en vigueur.

❖ la Direction de Régulation et de l'Interconnexion

Elle s'occupe de la conformité aux règles et usages définis au préalable, que ce soit à l'interne ou à l'externe. Elle est chargée de coordonner, superviser et contrôler toutes les activités liées à l'international et aux interconnexions : interconnecter tous les réseaux des opérateurs internationaux et nationaux.

2.2.2.2 : Environnement

A ce niveau, nous exposerons l'environnement d'Airtel Niger S.A à travers son micro environnement (clientèle, fournisseurs, concurrents) et son macro environnement (socioéconomique, politique).

2.2.2.2.1 : Micro environnement

Les acteurs sur lesquels Airtel Niger S.A peut agir sont : les fournisseurs, les clients, les distributeurs et les concurrents.

❖ les fournisseurs

Au plan national, les fournisseurs d'Airtel Niger S.A sont essentiellement les entreprises de services (société d'études de marché, conseils en gestion et en communication, banques, compagnies d'assurance, société informatique...).

A l'étranger, on peut compter des entreprises fournisseurs de cartes SIM, des téléphones portables et tablettes etc.

❖ la clientèle

Airtel Niger S.A compte plus de 1.600.000 d'abonnés répartis sur tout le territoire National et qui constitue sa clientèle. Elle est composée de clients prépayés et de clients post-payés.

Les clients VIP sont les meilleurs consommateurs prépayés. Ceci se justifie par leur consommation mensuelle individuelle. En effet, l'attribution d'un client à la catégorie VIP (clients privilèges) se détermine par des critères, à savoir être un abonné prépayé et avoir une consommation mensuelle.

❖ la concurrence

Le marché nigérien de téléphonie mobile a connu depuis 1^{er} janvier 2005 un grand essor et s'avère aujourd'hui fortement concurrentiel. Les concurrents d'Airtel Niger S.A sont : Orange Niger S.A ; Moov Niger ; Sahel com et Sonitel.

2.2.2.2.2 : Macro environnement

❖ l'environnement démographique

L'environnement d'Airtel Niger S.A est constitué des personnes physiques et morales vivant sur le territoire nigérien. En effet, avec l'ouverture du pays vers l'extérieur et selon les derniers recensements effectués, la population nigérienne ne cesse de s'accroître au fil des années, d'un effectif de **11.060.291** habitants en **2001** il est passé à **17.138.707** en **2012**, soit un taux d'accroissement de près de **55%** en 10 ans (source : INS-NIGER). Actuellement la population nigérienne peut être estimée à près de **19.223.157** d'habitants. Cette poussée démographique présente un véritable avantage pour la société.

❖ Environnement économique

Le Niger fort de son appartenance à la CEDEAO (Communauté Economique des Etats de l'Afrique de l'Ouest) constitue une grande opportunité pour les entreprises, car elle représente une ouverture vers les marchés de ces pays membres.

La dévaluation du franc CFA a entraîné une baisse du pouvoir d'achat, ce qui constitue une menace économique. Cependant, le marché nigérien est fortement attiré par la téléphonie mobile, ce qui fait de ce marché, un marché en pleine croissance vu le taux croissant des abonnés.

❖ Environnement politico-juridique

Depuis 1991, le Niger connaît une ère de renouveau démocratique essentiellement marquée par une instabilité politique et institutionnelle. Ce qui donne une atmosphère d'affaires un peu difficile. Mais dans le but de pallier à ces difficultés, l'Etat nigérien a décidé de redéfinir les règles en cours jusque-là dans le secteur des télécommunications et de la poste. C'est ainsi que l'Autorité de Régulation des Télécommunications et de la Poste (ARTP) est née en 26 octobre 1999. En dehors de cette institution, les principaux interlocuteurs d'Airtel Niger S.A au

niveau du gouvernement nigérien sont le Ministre de la télécommunication, des Technologies de l'information et de la communication.

2.2.3 : Produits et services

L'activité principale d'Airtel Niger S.A est d'offrir un réseau de communication de type GSM qui permet, par l'utilisation du numérique pour la transmission des données, de se mettre en temps réel, en relation avec un correspondant pour effectuer des communications locales, nationales et internationales. C'est dans le cadre de ces activités, qu'elle offre des produits et des services :

2.2.3.1 : Produits

A ce niveau nous allons nous intéresser aux offres prépayées et post payées.

2.2.3.1.1 : Offre prépayée ou « Prépaid »

Le prépayé est le produit grand public d'Airtel Niger. C'est une offre sans engagement qui permet à tous les clients avec un kit de connexion comportant un crédit initial de communiquer tout en contrôlant son budget. Notons que le kit de connexion standard est composé d'une carte SIM (Subscriber Identify Module), un code PIN (Personal Identification Number), un code PUK (Pin Unlocking Key) et un MNC (Mobile Network Code).

2.2.3.1.2 : Offre post payée ou « Postpaid »

C'est une offre qui permet de communiquer aux meilleurs tarifs et de recevoir sa facture à la fin du mois. Cette offre est destinée aux chefs d'entreprises, aux hommes d'affaires, aux associations et aux groupements. Elle s'adresse à une clientèle particulière et sous certaines conditions. Le post payé offre à l'abonné de communiquer à de meilleurs tarifs et de régler sa consommation mensuellement après réception d'une facture.

Les offres post payées sont regroupées en deux grandes catégories que sont la formule individuelle et la formule de groupe.

2.2.3.2 : Services

Il s'agit ici des services qu'Airtel Niger S.A propose à sa clientèle deux catégories de services : les services après ventes (SAV) et les services à valeur ajoutée (SVA).

2.2.3.2.1 : Services après-vente

Airtel Niger S.A propose des SAV payants (changement de carte de Sim après perte ou détérioration, remise en service suite à une suspension, choix de numéro, le call history de l'abonné), et des SAV gratuits (activation et suppression de la boîte vocale, déblocage de la carte Sim, rétablissement après suspension ou désactivation de ligne), pour accompagner des offres prépayées et post payées.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusion de la première partie

Cette première partie nous a permis de présenter et de démontrer la place de l'audit fiscal dans la gestion d'une société. Par ailleurs, le modèle d'analyse tire sa source du cadre théorique développé. Par ce modèle nous avons collecté et analysé les données.

Le modèle d'analyse que nous avons élaboré va nous servir de guide tout au long de notre étude pratique sur le terrain.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE DE LA MISSION D'AUDIT FISCAL (TVA, ISB, ITS) AU SEIN D'AIRTEL NIGER S.A

Dans cette deuxième partie, nous nous proposons de mettre en pratique la théorie de l'audit fiscal.

Dans ce cadre, nous procéderons à l'exécution de la mission d'audit fiscal (TVA, ISB, ITS) au sein d'Airtel Niger SA (**chapitre III**) et nous rédigerons le rapport d'audit fiscal (TVA, ISB, ITS) au sein d'Airtel Niger SA (**chapitre IV**).

CHAPITRE III : Exécution de la mission d'audit fiscal (TVA, ISB, ITS) au sein d'Airtel Niger S.A

Dans ce chapitre nous allons d'abord, faire une prise de connaissance du Service Fiscal, identifier les risques liés à la gestion fiscale. Ensuite, évaluer le dispositif du contrôle interne fiscal et enfin, élaborer une cartographie des risques fiscaux.

3.1 : Prise de connaissance du Service Fiscal

Le début de notre mission est marqué par l'analyse documentaire, ce qui nous a permis de constater l'existence d'un Service Fiscal rattaché à la Direction Financière et Comptable. Aussi, elle nous a permis d'être éclairée sur son effectif, qui est composé de deux agents liés chacun à la société par un CDI : un manager qui est fiscaliste de formation et son assistante qui est gestionnaire de formation.

Ensuite, nous avons procédé à l'observation du processus de la gestion fiscale, qui commence des différentes activités exercées à Airtel Niger S.A à la production des déclarations mensuelles et annuelles. Aussi, la gestion fiscale du service est facilitée par l'utilisation d'un logiciel de traitement fiscal, d'un CGI du Niger et à la participation des agents à différentes formations de mise à jour par rapport aux différentes réformes entreprises par l'administration fiscale. Rappelons que notre intérêt a porté sur les trois impôts que nous avons décidé d'étudier : la TVA, l'ISB et l'ITS.

Enfin, le questionnaire et les entretiens nous ont facilité l'analyse du processus de la gestion fiscale et permis de relever les forces et les faiblesses du processus.

3.1.1 : Description des processus de la gestion fiscale

Elle diffère en fonction des impôts. Mais, quel qu'en soit l'impôt les agents du Service Fiscal travaillent en collaboration avec l'expert fiscal du FCA (Fiduciaire Conseil et Audit), dans l'objectif : de produire des déclarations fiscales respectant les obligations de fonds, de formes et dans les délais ; de traiter minutieusement les avis d'imposition et d'assurer une bonne gestion d'éventuel contentieux fiscal.

3.1.1.1 : Description du processus de la gestion de la TVA

Le système de la TVA repose sur le principe selon lequel la taxe qui a grevé les éléments constitutifs du prix de revient d'une opération taxable est déductible de la taxe calculée sur son prix de vente. C'est-à-dire que la TVA supportée en amont sur les opérations d'achats est déductible de la TVA facturée en aval sur les opérations des ventes. De ce fait, nous allons étudier à ce niveau la TVA facturée, la TVA déductible et aussi la déclaration et le paiement de la TVA.

❖ TVA facturée ou (TVA calculée sur les opérations de ventes)

Elle concerne la TVA facturée sur les opérations d'interconnexion internationale sortant, d'interconnexion nationale sortant, d'interconnexion nationale entrant, des transactions avec les distributeurs agréés et des cessions d'immobilisations.

➤ TVA facturée sur les opérations d'interconnexion internationale sortant

Les services techniques transmettent les données journalières relatives aux appels internationaux au Service d'Interconnexion. Ce dernier, présente les données sous forme d'un tableau mensuel permettant de faciliter l'analyse et le transmet au Service de Comptabilité qui établit la facture.

Ainsi, elle mentionne le chiffre d'affaires relatif aux appels émis à destination de l'étranger et le montant de la TVA facturée aux clients à cet effet. Elle est transmise au Service Fiscal pour analyser l'exactitude de l'application de la TVA avant de remplir la partie concernée de la déclaration mensuelle.

➤ TVA facturée sur les opérations d'interconnexion nationale sortant

Par rapport aux appels émis sur le territoire national on distingue deux situations :

La première concerne les appels émis par les clients d'Airtel Niger S.A aux clients du même opérateur. Ces données sont immédiatement transmises au Service de Comptabilité par le Service d'Interconnexion.

La seconde quant à elle concerne les appels émis par les clients d'Airtel Niger S.A aux clients des autres opérateurs. Dans ce cas, le Service d'Interconnexion entre en contact avec les

opérateurs concernés pour un rapprochement des données avant de les transmettre au Service de Comptabilité.

Dans ces deux situations, le Service de Comptabilité établit les factures mentionnant les chiffres d'affaires relatifs aux appels nationaux émis à destination des autres opérateurs ou du même et le montant de la TVA facturée aux clients à cet effet. Elle est transmise au Service Fiscal pour analyser l'exactitude de l'application de la TVA avant de remplir la partie concernée de la déclaration mensuelle.

➤ TVA facturée sur les frais d'interconnexion nationale entrant

Il s'agit de frais de l'usage du réseau partenaire, c'est-à-dire que les appels nationaux émis par les clients des autres opérateurs sur le réseau d'Airtel Niger S.A font l'objet de paiement de frais. Ainsi, le Service de Comptabilité établit des factures à adresser aux opérateurs concernés après les avoir analysés par le Service Fiscal. Elles mentionnent le chiffre d'affaires relatif aux appels nationaux reçus en provenance des autres opérateurs et le montant de la TVA facturée aux opérateurs à cet effet.

➤ TVA facturée sur les transactions avec les distributeurs agréés :

Les distributeurs agréés bénéficient d'une commission dont le cumule et le chiffre d'affaires de leurs ventes font l'objet d'une TVA facturée. Le Service de Comptabilité après avoir établi la facture, la transmet au Service Fiscal pour vérifier la bonne application de la TVA sur les transactions avec les distributeurs agréés.

➤ TVA facturée sur les cessions d'immobilisations :

Lors des cessions d'immobilisations, les factures sont établies par le Service de Comptabilité qui adresse celles-ci au Service Fiscal d'où un travail de vérification de l'exactitude de l'application de la TVA est effectué.

❖ TVA déductible ou (TVA supportée sur les opérations d'achats)

Elle concerne quant à elle la TVA supportée sur les opérations d'interconnexion nationale sortant, d'acquisitions d'immobilisations.

➤ TVA supportée sur les frais d'interconnexion nationale sortant

Elle concerne les appels émis par les clients des autres opérateurs à destination des clients d'Airtel Niger S.A. Dans ce cas, le Service d'Interconnexion entre en contact avec les opérateurs concernés pour un rapprochement des données avant de les transmettre au Service de Comptabilité. Ce dernier, reçoit les factures des autres opérateurs mentionnant les chiffres d'affaires relatifs aux appels nationaux émis par leurs clients à destination du réseau d'Airtel Niger S.A et le montant de la TVA qui leurs aient été facturée à cet effet.

Elles sont transmises au Service Fiscal pour analyser l'exactitude de l'application de la TVA avant de remplir les parties concernées de la déclaration mensuelle.

➤ TVA supportée sur les opérations d'acquisitions d'immobilisations

Les factures des acquisitions d'immobilisations sont reçues par le Service de Comptabilité qui les transmet au Service Fiscal. Ainsi, il vérifie d'abord, si le fournisseur a la qualité de facturer la TVA. Ensuite, selon la nature du bien et son affectation s'il peut ouvrir ou non droit à déduction. Enfin, selon le prix du bien s'il n'est pas dans la catégorie des frais généraux et s'il fera l'objet d'application du prorata.

❖ Déclaration et le paiement de la TVA

Airtel Niger S.A est soumise au régime réel normal d'imposition. Cependant, la procédure de gestion de la TVA ci-dessus relater vise à assurer le respect de l'obligation de délais dans la production de la déclaration mensuelle et spontanée qui lui incombe. Celle-ci, doit être produite au plus tard le 15 du mois suivant la réalisation des opérations imposables. Ainsi, le Service Interconnexion fait le rapprochement nécessaire de chaque mois au plus tard le 5 du mois suivant.

Dans les 10 jours restants, le Service de Comptabilité établit les factures qui sont transmises au Service Fiscal pour pouvoir remplir la déclaration mensuelle de la TVA. Aussi, la déclaration est transmise à l'expert fiscal du FCA qui donne son avis avant de la déposer à la Recette de la Direction des Grandes Entreprises accompagnée d'un chèque du montant à reverser.

3.1.1.2 : Description du processus de la gestion de l'ISB

Les opérations de ventes et d'achats effectuées par Airtel Niger S.A sont génératrices de charges et de produits.

❖ Comptes de Charges

Les opérations d'achats effectuées par Airtel Niger S.A sont généralement génératrices de charges déductibles de l'assiette de l'Impôt Sur les Bénéfices sous réserve de remplir les conditions générales de déductibilité des charges prévues par la législation fiscale.

➤ Achats

Ils sont comptabilisés dès la réception des factures, indépendamment de la livraison ou du paiement. Mais le Service Fiscal s'assure de leur rattachement à l'exercice pendant lequel la dette a pris naissance dans le strict respect de la notion de charges engagées.

De ce fait, les achats retenus sont les achats consommés ou revendus. En effet, les achats non consommés pendant l'exercice se trouvent dans le stock final ou font l'objet de régularisation comptable.

➤ Frais de personnel

Les rémunérations en espèces, les avantages en nature, les indemnités de congés payés ou les charges sociales accordés aux personnels sont déduits du résultat imposable. Comme pour les autres charges, les rémunérations versées aux personnels constituent une charge de l'exercice au cours duquel la dépense correspondante a été engagée.

➤ Frais généraux

Les frais de réception qui sont engagés dans l'intérêt direct d'Airtel Niger S.A sont déduits du résultat fiscal dans la limite de 0,5% du chiffre d'affaires annuel.

En conformité avec les principes de déduction des charges, les charges locatives des matériels pris en location par l'entreprise, y compris ceux versés dans le cadre d'un contrat de crédit-bail sont déduits à concurrence de la fraction échue ou courue au titre de l'exercice.

Quant aux dépenses de parrainage sportif, culturel ou social, elles sont déduites du résultat fiscal dans la limite toujours de 0,5% du chiffre d'affaire annuel.

Les cadeaux de faible valeur conçus spécialement pour la publicité sont aussi déduits du bénéfice imposable. Toutefois, le montant global de ces cadeaux ne peut excéder 0,5% du chiffre d'affaires annuel.

➤ Amortissements

L'amortissement est la constatation de la perte définitive de valeur que subissent les immobilisations de l'entreprise par suite de l'usage, du temps, du changement technique ou pour tout autre motif. Il permet à Airtel Niger S.A de reconstituer un capital égal en valeur nominale au prix de revient des biens, pour procéder à leur remplacement à l'expiration de la durée normale d'utilisation.

Néanmoins, pour être amortissables, les biens doivent constituer des immobilisations, se déprécier avec le temps et figurer à l'actif du bilan.

➤ Impôts et taxes

Les impôts, droits ou taxes mis à la charge d'Airtel Niger S.A et mis en recouvrement au cours de l'exercice sont déduits du résultat fiscal à l'exception de l'Impôt Sur les Bénéfices, de l'Impôt Minimum Forfaitaire (IMF) et de la Taxe sur Certains Frais Généraux des Entreprises (TCFGE).

❖ Comptes de Produits

Les opérations de ventes se traduisent généralement par des produits soumis à l'Impôt Sur les Bénéfices au cours de l'exercice au titre duquel ils sont rattachés ou par des charges en cas de constatation d'une provision pour dépréciation de créances douteuses.

➤ Exercice de rattachement

Le Service de Comptabilité gère le rattachement des produits au résultat en respectant les règles impératives de spécialisation des exercices, les produits doivent, en fin de période faire l'objet de régularisation. Toutefois, le Service Fiscal procède à des retraitements des produits à retenir au titre de la période d'imposition qui sont ceux qui se rapportent aux opérations ayant donné naissance au cours de cette période à une créance acquise, c'est-à-dire une créance certaine dans son principe et déterminée dans son montant.

Les règles de rattachement des produits aux exercices diffèrent selon qu'il s'agit d'opérations de ventes ou de prestations de services.

➤ Opérations de ventes

Les ventes effectuées par les distributeurs agréés sont comptabilisées si certaines conditions sont remplies dont celle de transfert de propriété. Ce dernier, coïncide généralement avec la date de livraison des biens vendus ou de la conclusion du contrat. Dans la mesure où l'entreprise est libre de choisir les modalités de livraison, elle pourra influencer sur la date de rattachement des revenus résultant particulièrement des opérations de ventes réalisées à la fin de l'exercice.

➤ Prestations de services

Les revenus découlant de la prestation de service sont comptabilisés par référence à l'état d'avancement de l'opération à la date de clôture du bilan.

➤ Provisions pour dépréciations des créances douteuses

Lorsque le recouvrement de certaines créances d'Airtel Niger S.A devient incertain, le Service de Comptabilité procède à la constatation d'une provision pour dépréciation, dont le fait générateur et la déductibilité fiscale sont analysés par le Service Fiscal. Ainsi, une Provision pour dépréciation des créances douteuses est constatée en comptabilité si les conditions de fond et de forme sont satisfaites.

➤ Plus-values et moins-values

Les biens d'équipements, les matériels de transport et les autres biens dont disposent Airtel Niger S.A peuvent faire l'objet de vente, et que cette cession va générer une plus-value ou moins-value imposable significative, elle est intégralement comprise dans la détermination du résultat de l'entreprise.

Cependant, Airtel Niger S.A peut être exonérée d'impôt sur les plus-values à condition qu'elle s'engage à réinvestir en immobilisations dans ses entreprises au Niger, dans un délai de trois (3) ans, une somme égale au montant de ces plus-values ajoutées au prix de revient des éléments cédés.

➤ Production Stockée

Le Service de Comptabilité enregistre le solde de ce compte qui constitue la variation entre le stock d'ouverture et le stock à la clôture de l'exercice. Cette variation qu'elle soit positive ou négative, est au niveau des produits de l'exercice.

3.1.1.3 : Description du processus de la gestion de l'ITS

Le processus de la gestion de l'ITS commence à la DRH par l'émission des bulletins de paie et la transmission des informations nécessaires sur les agents. Ensuite, le Service Fiscal procède à l'établissement des déclarations et le paiement de l'ITS.

❖ DRH

La DRH transmet au Service Fiscal les informations concernant la base imposable, les avantages en nature et les personnes à charge.

➤ Base imposable

La DRH émet à la fin de chaque mois le revenu global mensuel imposable de chaque agent. Il comprend : le salaire, les indemnités et allocations diverses servies en sus du salaire proprement dit et les avantages en nature.

➤ Avantages en nature

Les avantages en nature dont peuvent bénéficier les salariés d'Airtel Niger S.A sont les suivant : le logement, l'ameublement, l'électricité, l'eau, le téléphone, le véhicule automobile et la domesticité. Ainsi, la DRH transmet au Service Fiscal les avantages en nature dont bénéficient chaque agent au titre du mois.

➤ Personnes à charge

Les personnes qui peuvent être à charge des agents d'Airtel Niger S.A sont : les enfants de l'agent, l'enfant recueilli par l'agent et un conjoint de l'agent. De ce fait, la DRH transmet au Service Fiscal les personnes à charge de chaque agent au titre du mois.

❖ Service Fiscal

Avant d'établir la déclaration mensuelle, le Service Fiscal procède à l'évaluation des informations transmises par la DRH afin de respecter la législation fiscale en matière d'ITS.

➤ Evaluation de la base imposable

Le revenu global mensuel par agent transmit par la DRH fait l'objet d'évaluation par le Service Fiscal. Ainsi, par rapport aux indemnités, les allocations familiales et certaines indemnités expressément exonérées par la loi sont exclus.

En outre, il opère les déductions suivantes :

- ✓ la retenue pour constitution de retraite ou pension, dans la limite de 6% du montant de la rémunération brute principale ;
- ✓ l'abattement de 17% pour les travailleurs expatriés au Niger et bénéficiant d'une indemnité de dépaysement à condition que cette indemnité soit au moins égale à 40% de la rémunération brut principale et de l'indemnité de dépaysement ;
- ✓ l'abattement de 10% sur le salaire imposable, pour charge professionnelle.

➤ Evaluation des avantages en nature

L'évaluation des avantages en nature dont bénéficient les salariés d'Airtel Niger S.A est faite sur les bases forfaitaires suivantes :

- ✓ logement égal 20.000 francs CFA par pièce et par mois. Toutefois, ce montant ne peut excéder le tiers (1/3) de la rémunération brute principale ;
- ✓ ameublement égal au tiers (1/3) de la valeur du logement déterminée dans les conditions visées ci-dessus ;
- ✓ électricité égale à 50.000 francs CFA par mois ;
- ✓ eau égale à 15.000 francs CFA par mois ;
- ✓ téléphone égal à 20.000 francs CFA par mois ;
- ✓ véhicule automobile égal à 20.000 francs CFA par véhicule et par mois ;
- ✓ domesticité égale 20.000 francs CFA par domestique et par mois.

➤ Evaluation des personnes à charge

Les personnes à charge par agent sont limitées à sept (7) personnes.

D'abord, par rapport aux enfants de l'agent, ils sont limités à six (6) qui respectent les conditions suivantes :

- ✓ mineurs célibataires âgés de 21 ans au plus ;
- ✓ infirmes célibataires, quel que soit leur âge ;
- ✓ célibataires âgés de 25 ans au plus, lorsqu'ils poursuivent leurs études.

Ensuite, sous les mêmes conditions, l'enfant recueilli quant à lui n'est à charge que quand le parent qui l'a en charge est décédé ou atteint d'une incapacité mentale et aussi sous réserve de la présentation du procès-verbal de conseil de famille passé devant une autorité judiciaire.

Enfin, par rapport au conjoint, pour pouvoir être à charge il faut qu'il ne soit pas salarié.

➤ Abattements pour charges de famille

Un imprimé de répartition des charges, d'un modèle établi par l'administration fiscale, est rempli par les conjoints et déposé auprès la DRH. Cependant, les charges de famille donnent droit aux abattements suivants :

Tableau n°1 : abattements pour charges de famille

0 charge	0%
1 charge	5%
2 charges	10%
3 charges	12%
4 charges	13%
5 charges	14%
6 charges	15%
7 charges	30%

Source : Code Général des Impôts du Niger.

➤ Détermination de l'ITS

L'impôt sur les Traitements et Salaires est un impôt progressif calculé par tranches mensuelles comme suit :

Tableau n°2 : taux de l'impôt sur les Traitements et Salaires

De	0	A	25.000	1%
De	25.001	A	50.000	2%
De	50.001	A	100.000	6%
De	100.001	A	150.000	13%
De	150.001	A	300.000	25%
De	300.001	A	400.000	30%
De	400.001	A	700.000	32%
De	700.001	A	1.000.000	34%
Au-delà		De	1.000.000	35%

Source : Code Général des Impôts du Niger.

3.2 : Identification des risques liés à la gestion fiscale

Cette section nous permettra d'identifier les risques liés à la gestion de la TVA, de l'ISB et de l'ITS.

3.2.1 : Identification des risques liés à la gestion de la TVA

Tableau n°3 : forces et faiblesses liées à la gestion de la TVA

Opérations	Objectifs spécifique	Risques	Evaluations	Points de contrôle	Procédure utilisée
TVA facturée	S'assurer de la bonne gestion d'interconnexion internationale sortant	Risque de capturer une partie des données journalières	Force	Services Techniques	Observation physique
		Risque d'omettre des données lors de l'établissement du tableau mensuel	Force	Service d'interconnexion	Observation physique
	S'assurer de la bonne gestion de l'interconnexion nationale sortant	Risque d'avoir un écart important lors de la réconciliation avec les autres opérateurs	Force	Service d'interconnexion	Observation physique
		Risque d'avoir l'accord de réconciliation en retard	Force	Service d'interconnexion	Observation physique
	S'assurer de la bonne gestion des frais d'interconnexion nationale entrant	Risque d'adresser la facture en retard	Force	Service Comptabilité	Questionnaire

Opérations	Objectifs spécifique	Risques	Evalua-tions	Points de contrôle	Procédure utilisée
TVA facturée	S'assurer de la bonne gestion des transactions avec les distributeurs agréés	Risque de retard dans la communication du montant de la commission et des ventes	Force	Service de Comptabilité	Questionnaire
TVA déductible	S'assurer de la bonne gestion des frais d'interconnexion nationale sortant	Risque de retard dans la réception de la facture	Force	Service de Comptabilité	Questionnaire
	S'assurer de la bonne gestion des opérations d'acquisitions d'immobilisations	Risque de recevoir des factures des fournisseurs qui ne sont pas au réel	Force	Service de Comptabilité	Entretien
		Risque de recevoir des factures des fournisseurs qui ne disposent pas de NIF	faiblesse	Service de Comptabilité	Entretien
Déclarations de la TVA	S'assurer de la fiabilité des déclarations mensuelles et du respect des délais dans la transmission de ces documents à l'administration fiscale	Non-respect ou non-conformité avec la réglementation fiscale en vigueur : pénalités de retard, amendes...	Force	Liasse fiscale	Analyse documentaire

Opérations	Objectifs spécifique	Risques	Evalua-tions	Points de contrôle	Procédure utilisée
Déclarations de la TVA		Dégradation de l'image de l'organisation	Force	Liasse fiscale	Entretien
Paiement de la TVA	S'assurer respect des échéances règlement	Pénalités financière pour retard de paiement	Force	Pratiques existantes	Analyse documentaire
		Risque de contrôle et de redressement	Force	Liasse fiscale	Entretien

Source : nous-même

3.2.2 : Identification des risques liés à la gestion de l'ISB

Tableau n°4 : Forces et faiblesses liées à la gestion de l'ISB

Opérations	Objectifs spécifiques	Risques	Évaluations	Points de contrôle	Procédure utilisée
Compte d'achats	S'assurer du suivi et du contrôle des comptes fournisseurs	Absence ou mauvaise application des procédures de comptabilisation des achats	Force	Procédure de comptabilisation des factures fournisseurs	Analyse documentaire
		Liberté dans la création de compte fournisseur	Force	Procédure de comptabilisation des factures fournisseurs	Analyse documentaire
		Absence de séparation des fonctions	Force	Procédure de comptabilisation des factures fournisseurs	Analyse documentaire
Gestion des immobilisations	S'assurer que les comptes d'immobilisations corporelles sont fiables (exactitudes, et exhaustivité)	Absence d'inventaire régulier des immobilisations corporelles	Force	Compte rendu des inventaires des immobilisations	Analyse documentaire
		Certaines immobilisations ne sont pas comptabilisées	Force	Compte rendu des inventaires des immobilisations	Analyse documentaire
		Valorisation erronée des immobilisations	Force	Compte rendu des inventaires des immobilisations	Analyse documentaire

Opérations	Objectifs spécifiques	Risques	Évaluations	Points de contrôle	Procédure utilisée
Gestion des amortissements	S'assurer que les amortissements sont correctement calculés et comptabilisés	Taux d'amortissement erroné	Force	Contrôler l'exactitude des amortissements	Analyse documentaire
		Mode d'amortissement inadapté	Force	Contrôler l'exactitude des amortissements	Analyse documentaire
		Les provisions sont surévaluées ou sous évaluées	Force	Contrôler l'exactitude des provisions	Analyse documentaire
Comptes de produits	S'assurer du suivi et du contrôle des comptes clients	Absence ou mauvaise application des procédures de comptabilisation des factures clients	Force	Procédure de comptabilisation des factures clients	Analyse documentaire
		Manque de rigueur dans l'établissement des factures	Force	Procédure de l'établissement des factures	Analyse documentaire
		Liberté dans la création de comptes client	Force	Procédure de création de comptes client	Analyse documentaire
		Absence de séparation des fonctions	Force	Procédure de comptabilisation des factures clients	Analyse documentaire
Clôture des comptes	S'assurer de la bonne application des règles comptables, fiscales et juridiques lors de la clôture des comptes	Non-respect ou méconnaissance des règles comptables, fiscales et juridiques	Force	Principes, règles et procédures comptables	Analyse documentaire
		Absence de responsable chargé de superviser l'application de ces règles	Force	Rapports des Commissaires aux comptes	Analyse documentaire

Opérations	Objectifs spécifiques	Risques	Évaluations	Points de contrôle	Procédure utilisée
Clôture des comptes	S'assurer de la bonne application des règles comptables, fiscales et juridiques lors de la clôture des comptes	Application de plusieurs types de comptabilité au sein d'un même groupe	Force	Rapports des Commissaires aux comptes	Analyse documentaire
	S'assurer que les éléments et flux comptabilisés se rattachent bien à l'exercice concerné	Intégration "anticipée" d'écritures dans l'exercice de l'année en cours	Force	Dates des documents rapportant écritures	Analyse documentaire
		Report d'écritures de fin d'années sur l'exercice suivant	Force	Procédure de clôture d'exercice comptable	Analyse documentaire

Source : nous-même

3.2.3 : Identification des risques liés à la gestion de l'ITS

Tableau n°5 : Forces et faiblesses liées à la gestion de l'ITS

Opérations	Objectifs spécifiques	Risques	Évaluations	Points de contrôle	Procédure utilisée
Transmission des informations d'ordre social	S'assurer que la DRH transmet correctement les déclarations nécessaires au Service Fiscal	Absence de procédures responsables pour les déclarations obligatoires	Force	Liasse fiscale	Analyse documentaire
		Les informations transmises servant de base au calcul d'ITS sont incomplètes ou inexactes	Force	Liasse fiscale	Analyse documentaire
Calcul d'ITS	S'assurer que l'ITS a été correctement calculé	Erreur de calcul d'ITS	Force	Les déclarations d'ITS	Analyse documentaire
Déclaration et paiement de l'ITS	S'assurer que l'ITS a été déclaré et payé avant le 15 du mois suivant	Retard de dépôt de déclaration d'ITS	Force	Déclarations d'ITS	Analyse documentaire
		Retard de paiement d'ITS	Force	Déclarations d'ITS	Analyse documentaire
		Pénalité de retard de paiement d'ITS	Force	Déclarations d'ITS	Analyse documentaire

Source : nous-même

3.3 : Evaluation du dispositif du contrôle interne fiscal

Pour pouvoir apprécier et donner un avis sur la procédure de la gestion fiscale d'Airtel Niger S.A, nous avons examiné les dispositifs de sécurité mis en place pour assurer une gestion convenable des opérations fiscales effectuées par l'entreprise. C'est l'ensemble de ses sécurités que l'on dénomme "Contrôle Interne Fiscal". Cet examen du dispositif du contrôle interne nous a permis de déterminer le niveau de contrôle à effectuer. L'étude du contrôle interne spécifique à la fonction fiscale à constituer l'essentiel de notre travail.

En effet, les études et les analyses, dans ce sens, vont nous permettre de nous prononcer en fin de compte sur la situation fiscale, c'est à dire sur la fragilité ou la performance du corps fiscal

d'Airtel Niger S.A. Elles permettent, ainsi, de conclure des indices pouvant se gérer dans le cadre de la gestion fiscale. Notre travail, dans ce cadre, porte essentiellement sur l'étude du contrôle interne spécifique au domaine fiscal.

3.3.1 : Objectif du contrôle interne fiscal

Il s'agit, ici, pour nous de procéder à une évaluation des procédures de traitement des questions fiscales à l'intérieur d'Airtel Niger S.A. Cette phase comporte notamment l'analyse des moyens humains et matériels dont elle dispose pour les questions fiscales : existence et organisation du Service Fiscal, qualification des membres, documentations...

Généralement, les objectifs de l'évaluation du contrôle interne spécifique à la fonction fiscale dépendent de la nature de la mission. Dans une perspective de régularité, nous allons nous intéresser aux sécurités fiscales mises en place pour traiter les opérations. Dans une perspective d'efficacité, nous allons nous intéresser à la répartition du temps de travail des fiscalistes d'Airtel Niger S.A pour déterminer leur activité consacrée à la gestion fiscale. Nous évaluerons de même son régime et son système d'information fiscale afin de s'assurer que celle-ci a la possibilité d'accéder à ce qui constitue la matière première de l'efficacité fiscale à savoir l'information juridique fiscale. Enfin, nous examinerons les conditions dans lesquelles les dirigeants de l'entreprise consultent les responsables des questions fiscales pour la prise de décision.

3.3.2 : Travaux de contrôle

En fonction de la connaissance des forces et des faiblesses du contrôle interne fiscal et de l'origine des informations significatives, nous allons procéder aux travaux de contrôle qui s'articulent autour de contrôle de la régularité et de l'efficacité fiscale.

3.3.2.1 : Contrôle de la régularité fiscale

C'est un contrôle qui a consisté à nous assurer de la fiabilité des supports d'informations. Il nous a permis ainsi de détecter les anomalies, leurs origines et les risques y découlant afin de réparer les éventuelles infractions fiscales et éviter l'exposition à un contrôle en la matière.

Nous avons observé les conditions d'établissement des différentes déclarations fiscales en s'assurant qu'elles sont revues par une personne autre que celle qui les a établie tant au respect

des règles fiscales qu'au niveau de l'exactitude arithmétique et étudié les procédures d'envoi de déclarations fiscales, de vérifications et de contrôles utilisés par l'entreprise.

En outre, nous nous sommes renseignés par rapport aux conditions dans lesquelles sont effectués les versements, les relations entre les agents fiscaux et les responsables de la Recette des Grandes Entreprises et la concordance entre les sommes dues par Airtel Niger S.A et le montant effectivement acquitté.

3.3.2.2 : Contrôle de l'efficacité fiscale

Cette évaluation ne peut intervenir qu'après une évaluation du contrôle interne spécifique à la régularité fiscale.

Ainsi, nous nous sommes fondés sur les différents travaux réalisés lors du contrôle de la régularité pour analyser les moyens mis en place au sein de l'entreprise pour capter l'information fiscale, puis inspecter le mode de traitement de cette information.

Cet aspect de la démarche est centré sur l'analyse des conditions et du mode de traitement des questions fiscales à l'intérieur de l'entreprise. Reste, toutefois que les contrôles prennent ici une coloration plus marquée sur les aspects de la gestion fiscale.

Pour capter l'information fiscale spécifique à l'efficacité, nous avons collecté des informations sur l'exercice ou sur des différentes personnes chargées des problèmes fiscaux à l'intérieur comme à l'extérieur ou encore sur la documentation utilisée.

Donc, dans le cadre de l'efficacité, nous avons procédé à la vérification de cohérence et de sécurité.

❖ Vérification de cohérence

Nous avons effectué à ce niveau, sur un échantillon des déclarations fiscales d'Airtel Niger S.A une vérification de cohérence qui a consisté à :

- comparer le chiffre d'affaire annuel de douze (12) déclarations mensuelles de TVA à celui déclaré en fin d'année pour la détermination de l'ISB ;
- comparer les montants de TVA déduites aux montants de TVA déductible comptabilisés ;

- comparer les montants des déclarations d'ITS aux montants des salaires comptabilisés.

❖ Vérification de sécurité

Cette vérification nous a permis de nous assurer de la pertinence des supports utilisés pour accomplir notre mission. Ainsi, elle a consisté à :

- vérifier si les normes appliquées sont en vigueur ;
- vérifier si Airtel Niger S.A a utilisé toutes les mesures de faveur et d'incitation prévu par la législation fiscale en vue de payer moins d'impôts.

3.3.3 : Tests de conformité et de permanence

A ce niveau nous avons procédé à des tests de conformité et des tests de permanence.

3.3.3.1 : Tests de conformité

Nous avons précédemment décrit la procédure de la gestion fiscale d'Airtel Niger S.A. Dans le but de tester sa conformité à la réalité, nous avons choisi au hasard un échantillon des factures et déclarations pour pouvoir suivre dans la réalité leurs procédures. De ce fait, ces tests nous ont permis de confirmer la procédure de la gestion fiscale décrite.

3.3.3.2 : Tests de permanence

A ce stade, nous avons choisi un échantillon de trois exercices antérieurs afin de tester la permanence de la procédure de gestion fiscale décrite. Celle-ci à son tour aussi confirme la procédure décrite.

3.4 : Cartographie des risques fiscaux

Il nous paraît nécessaire qu'un programme de mise en place de cartographie des risques fiscaux soit initié par la Direction Générale afin d'établir la cartographie globale des risques fiscaux. En fonction de ses besoins, Airtel Niger S.A peut utiliser plusieurs méthodes d'analyse. Cependant, nous suggérons la démarche interne d'élaboration qui se basera sur le regroupement du *bottom up* et du *top down* telle que développée dans la première partie.

Mais auparavant, il est nécessaire de créer un comité chargé de la mise en place de la cartographie des risques fiscaux. Ce comité sera composé à titre indicatif des responsables de

Département, de Service et des Chefs d'Agences. L'essentiel du travail devra être fait par chaque responsable du comité avant une critique globale des risques fiscaux et de leur hiérarchisation par le comité qui se regroupera périodiquement pour pouvoir modifier la liste des risques fiscaux ou d'en intégrer des nouveaux compte tenu des évolutions internes et externes. Il importe aussi que les opérationnels soient fortement intégrés dans le processus d'évaluation des risques fiscaux en amont. La démarche globale peut se résumer ainsi qu'il suit :

- ✓ description du processus ;
- ✓ identification des risques fiscaux ;
- ✓ évaluation des risques fiscaux ;
- ✓ formalisation de la carte des risques fiscaux ;
- ✓ utilisation de la carte des risques fiscaux.

A défaut de procéder à la création d'un comité interne, Airtel Niger S.A peut avoir recours à la prestation d'un cabinet externe spécialisé dans l'élaboration de la cartographie des risques fiscaux.

CHAPITRE IV : Rapport d'audit fiscal (TVA, ISB, ITS) au sein d'Airtel Niger S.A

Ce dernier chapitre représente ce que nous pourrions appeler les *outputs* de la mission d'audit fiscal d'Airtel Niger S.A. Nous présenterons dans un premier temps les résultats qui est l'ensemble des risques liés à la gestion fiscale identifiés lors de l'exécution de la mission. Ensuite, nous analyserons ces résultats à travers les constats, les causes et conséquences des risques identifiés. Enfin, nous proposerons des recommandations.

4.1 : Résultats

Notre mission d'audit de la maîtrise des risques fiscaux, nous a permis d'identifier un certain nombre des risques liés à la gestion fiscale à Airtel Niger S.A.

4.1.1 : Résultats au regard de la TVA

Au terme de notre mission, le constat suivant a été recueilli au regard de la TVA :

- ❖ le risque d'omettre des données lors de l'établissement du tableau mensuel par le Service d'Interconnexion est maîtrisé ;
- ❖ le risque d'avoir l'accord de réconciliation en retard est maîtrisé ;
- ❖ le risque d'adresser la facture en retard est maîtrisé ;
- ❖ le risque de retard de la communication du montant de la commission et des ventes aux distributeurs agréés est maîtrisé ;
- ❖ le risque de retard de la réception de la facture est maîtrisé ;
- ❖ le risque de recevoir des factures des fournisseurs qui ne sont pas au réel est maîtrisé ;
- ❖ le risque de recevoir des factures des fournisseurs qui ne disposent pas de NIF est maîtrisé ;
- ❖ le non-respect ou non-conformité de la déclaration avec la réglementation fiscale en vigueur est maîtrisé ; (: pénalités de retard, amendes... ;)
- ❖ le risque de dégradation de l'image de l'organisation est maîtrisé ;
- ❖ le risque de supporter des pénalités financière pour retard de paiement est maîtrisé.

En définitive, de manière générale, nos travaux ont révélé une bonne gestion de la TVA. Cependant, il y a lieu de constater quelques anomalies liées à cette gestion :

- ✓ la difficulté liée à la gestion de la TVA déductible n'est pas maîtrisé ;
- ✓ la difficulté liée à la gestion du prorata de déduction de la TVA n'est pas maîtrisé ;

- ✓ le risque d'avoir un écart entre le chiffre d'affaires déclaré à la TVA et le celui comptabilisé n'est pas maîtrisé.

4.1.2 : Résultats au regard de l'ISB

Au terme de notre mission, le constat suivant a été recueilli au regard de l'ISB :

- ❖ l'absence ou mauvaise application des procédures de comptabilisation des achats est maîtrisée ;
- ❖ la liberté dans la création de compte fournisseur est maîtrisée ;
- ❖ l'absence de séparation des fonctions est maîtrisée ;
- ❖ l'absence d'inventaire régulier des immobilisations corporelles est maîtrisée ;
- ❖ le risque de ne pas comptabiliser certaines immobilisations est maîtrisé ;
- ❖ la valorisation erronée des immobilisations est maîtrisée ;
- ❖ l'application de taux d'amortissement erroné est maîtrisée ;
- ❖ le risque d'appliquer un mode d'amortissement inadapté est maîtrisé ;
- ❖ le risque de surévaluer ou sous évaluer les provisions est maîtrisé ;
- ❖ l'absence ou mauvaise application des procédures de comptabilisation des factures clients est maîtrisée ;
- ❖ le manque de rigueur dans l'établissement des factures est maîtrisé ;
- ❖ la liberté dans la création de compte client est maîtrisé ;
- ❖ l'absence de séparation des fonctions est maîtrisée ;
- ❖ le non-respect ou méconnaissance des règles comptables, fiscales et juridiques est maîtrisé.
- ❖ l'absence de responsable chargé de superviser l'application de ces règles est maîtrisée ;
- ❖ l'application de plusieurs types de comptabilité au sein d'un même groupe est maîtrisée ;
- ❖ l'intégration "anticipée" d'écritures dans l'exercice de l'année en cours est maîtrisée ;
- ❖ le report d'écritures de fin d'années sur l'exercice suivant est maîtrisé.

En fin de compte, de manière générale, nos travaux ont révélé une bonne gestion de l'ISB. Néanmoins, il y a lieu de constater quelques anomalies liées à cette gestion :

- ✓ le risque de non exhaustivité dans la collecte et le transfert des données d'interconnexion à la comptabilité ;
- ✓ le risque d'erreurs liées à la non application des nouvelles réformes fiscales ;
- ✓ le risque de mauvaise estimation des immobilisations.
- ✓ la complication liée à la détermination des charges déductibles ;
- ✓ la difficulté liée au respect des délais de dépôt des obligations déclaratives.

4.1.3 : Résultats au regard de l'ITS

Au terme de notre mission, le constat suivant a été recueilli au regard de l'ISB :

- ❖ l'absence de procédures responsables pour les déclarations obligatoire est maitrisée ;
- ❖ le risque que les informations transmises servant de base au calcul d'ITS soient incomplètes ou inexacts est maitrisé ;
- ❖ l'erreur de calcul d'ITS est maitrisée ;
- ❖ le retard de dépôt de déclaration d'ITS est maitrisé ;
- ❖ le retard de paiement d'ITS est maitrisé ;
- ❖ la pénalité de retard de paiement d'ITS est maitrisée.

Finalement, de manière générale, nos travaux ont révélé une bonne gestion de l'ITS. Toutefois, il y a lieu de constater quelques anomalies liées à cette gestion :

- ✓ la difficulté liée à l'appréciation des avantages en natures ;
- ✓ la difficulté liée au retard de dépôt des déclarations ;
- ✓ le risque d'erreur de calcul de l'ITS.

4.2 : Analyse des résultats

Nous effectuerons les constats des risques identifiés et analyserons ses causes et conséquences.

4.2.1 : Analyse des résultats au regard de la TVA

Tableau n°6 : Analyse des résultats au regard de la TVA

RISQUES	CONSTATS	CAUSES	CONSEQUENCES
Difficulté liée à la gestion de la TVA déductible.	Le montant très important des dépenses.	Le non-respect des conditions de déduction.	Contrôle fiscal.
Difficulté liée à la gestion du prorata de déduction de la TVA.	Le montant important des dépenses des immobilisations et frais généraux.	Le volume des activités et le temps dont dispose les agents du Service Fiscal.	Vérification de la comptabilité.
D'avoir un écart entre le chiffre d'affaires déclaré à la TVA et le celui comptabilisé.	La difficulté de capturer avec exactitude les données qui servent de déterminer la valeur du chiffre d'affaires.	La performance de l'appareil par rapport au volume des trafics.	Redressement fiscal.

Source : nous-même

4.2.2 : Analyse des résultats au regard de l'ISB

Tableau n°7 : d'analyse des résultats au regard de l'ISB.

RISQUES	CONSTATS	CAUSES	CONSEQUENCES
La non exhaustivité dans la collecte et le transfert des données d'interconnexion à la comptabilité.	Les agents du Service de Comptabilité prennent les données pour traitement.	L'inexistence de logiciel informatique approprié.	La non fiabilité des informations comptables.
Les erreurs liées à la non application des nouvelles réformes fiscales.	La période entre les nouvelles réformes et la formation des agents du Service Fiscal.	La disponibilité des agents.	Contrôle fiscal.
La mauvaise estimation des immobilisations.	Le nombre des immobilisations utilisées.	Les erreurs d'imputation.	Pouvant impacter le résultat fiscal.

Source : nous-même

4.2.3 : Analyse des résultats au regard de l'ITS

Tableau n°8 : d'analyse des résultats au regard de l'ITS.

RISQUES	CONSTATS	CAUSES	CONSEQUENCES
La difficulté liée à l'appréciation des avantages en natures.	L'appréciation des avantages en natures est faite par la Direction Ressources Humaines.	La non maîtrise de la Direction des Ressources Humaines de l'appréciation fiscale des avantages en natures.	Le montant de l'ITS sera erroné.
La difficulté liée au retard de dépôt des déclarations.	La complexité du circuit.	Les informations proviennent de la Direction des Ressources Humaines.	Pénalité de retard.
le risque d'erreur de calcul de l'ITS.	Perte des données lors de la collecte et de transfert de la DRH au Service Fiscal.	L'inexistence d'un logiciel approprié.	Imposition d'office.

Source : nous-même

4.3 : Recommandations

A l'issue de notre stage à Airtel Niger S.A, nous avons pu noter un certain nombre d'insuffisances qui ont attirées notre attention, d'une part celles liées à la gestion fiscale et d'autre part à l'organisation interne.

4.3.1 : Recommandations liées à la gestion fiscale

Lors de notre stage à Airtel Niger S.A nous avons constaté que le volume des dépenses en général, et celui des dépenses des immobilisations et des frais généraux sont très importants. De ce fait, il est difficile de pouvoir analyser la déductibilité de toutes ces dépenses. Nous pensons qu'un logiciel approprié permet de mener à bien cette gestion.

La difficulté de capturer avec exactitude les données qui servent de déterminer la valeur du chiffre d'affaires pourra être résolue en achetant des nouveaux appareils plus performant et capable de capturer toutes les données.

La période entre les nouvelles réformes fiscales et la formation des agents du Service Fiscal peut entrainer des anomalies significatives dans les dossiers fiscaux traités au cours de cette période. Nous proposons d'anticiper les reformes et de former les agents avant qu'elles soient applicable.

4.3.2 : Recommandations liées à l'organisation interne

Pour pouvoir améliorer l'organisation interne nous recommandons les points suivants :

- ✓ la mise en place d'un manuel de procédure fiscal afin de pouvoir bien décrire les méthodes et procédures de sa gestion fiscale ;
- ✓ la mise en place d'un système d'archivage des dossiers fiscaux tant informatique que physique afin de pouvoir conserver les preuves par exercices et par types d'impôts ;
- ✓ la mise en place d'un calendrier des obligations fiscales qui prendra en compte la nature de l'impôt, les documents à produire et le lieu de leur dépôt, la date de dépôt et les modalités de paiement. Ainsi, il permettra d'assurer le respect des obligations de formes de fonds et de délais ;
- ✓ la mise en place de réforme permettant assurer l'implication du Service Fiscal dans toutes les décisions ayant une incidence fiscale sur la gestion.

Conclusion de la deuxième partie

Le cadre pratique nous a permis tout d'abord, de faire une présentation générale de la société de télécommunication Airtel Niger S.A, son historique, son organisation et ses produits et services.

Ensuite, l'audit de la maîtrise du risque fiscal nous a quant à lui permis de pratiquer l'audit fiscal d'Airtel Niger S.A. Mission au cours de laquelle nous avons relevé plusieurs anomalies significatives ayant une incidence sur le respect des obligations de fonds, de formes et de délais de la gestion fiscale.

Enfin, il nous a prouvé que sa gestion fiscale bien que bonne reste encore à améliorer, d'où le nombre de recommandations que nous espérons voir, en tout cas pour la majorité, appliquées par Airtel Niger S.A pour une gestion fiscale encore plus saine.

Conclusion générale

Au terme de notre travail, nous avons acquis une connaissance globale sur la méthodologie de l'audit fiscal dans une entreprise. Et plus précisément, il nous a permis d'appréhender les réalités en matière d'audit fiscal dans le secteur de télécommunication.

L'analyse de la procédure de la gestion fiscale d'Airtel Niger S.A nous a permis de comprendre que l'identification des risques fiscaux ne saurait se limiter au Service Fiscal. Car les risques fiscaux sont très variés et se présentent à tous les niveaux de décisions, internes comme externes. C'est d'ailleurs pourquoi l'une de nos principales suggestions est la mise en place d'une cartographie complète des risques fiscaux.

Nous ne saurions terminer ce travail sans préciser que si les objectifs principaux fixés sont atteints. En effet, au début de ce travail nous avons fixé les objectifs suivants :

- ✓ d'analyser les problèmes liés à la maîtrise des risques fiscaux ;
- ✓ de présenter les obligations comptables et fiscales d'une société installée sur le territoire nigérien ;
- ✓ d'analyser la charge fiscale d'Airtel-Niger ;
- ✓ d'exposer les causes liées à l'augmentation de la charge fiscale de la société et cela en faisant le lien avec l'augmentation des risques fiscaux ;
- ✓ de faire à la suite des analyses, des propositions en vue d'une amélioration de la gestion des risques fiscaux en tenant compte de la culture de contrôle qui y existe.

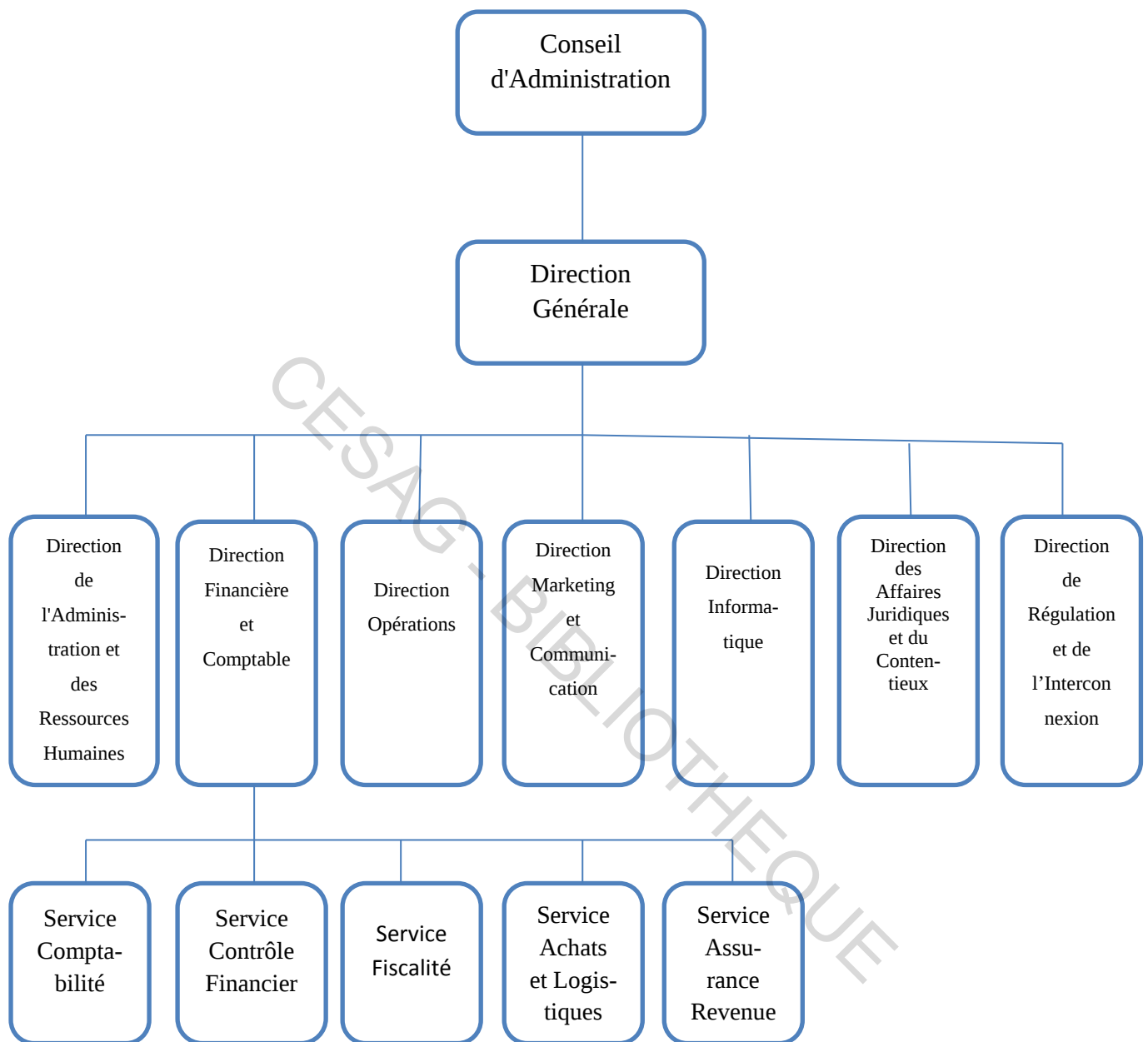
A la lumière des résultats, nous pouvons dire que le Service Fiscal d'Airtel Niger S.A dispose des moyens humains et matériels adéquats pour l'atteinte des objectifs. Mais des séminaires de formation sur l'analyse des risques fiscaux méritent d'être organisés pour les rendre plus adoptés aux réalités actuelles en matière d'audit fiscal. Aussi faudrait-il que le Service Fiscal se dote des outils d'analyse de risques fiscaux et des logiciels modernes de traitement des opérations fiscales.

La maîtrise des risques fiscaux implique une démarche rationnelle afin de les identifier, les mesurer, les analyser en vue de mettre en place les dispositifs les plus efficaces et les moins onéreux.

Enfin, nous avons à l'issue de nos travaux, proposé la mise sur pied d'un comité qui sera chargé de la conception de la cartographie des risques fiscaux d'Airtel Niger S.A.

ANNEXES

Annexe n°1 : Organigramme simplifié d'Airtel Niger S.A.



Source : Organigramme d'Airtel Niger S.A.

Annexe n°2 : Guide d'entretien

I. Objectifs et Missions	Oui	Non
1.1 Le Service Fiscal a-t-il des missions bien définies ? 1.2 Les missions sont-elles étendues à tous les risques fiscaux que peuvent encourir Airtel Niger S.A ? 1.3 Existe-t-il des objectifs assignés au Service Fiscal par rapport à la gestion des risques fiscaux ? 1.4 Le personnel comprend t-il le niveau des objectifs assignés au Service Fiscal par rapport à la gestion des risques fiscaux ?		
II. Moyens		
2.1 Le personnel du Service Fiscal est-il en nombre suffisant ? 2.2 Y'a-t-il une adéquation entre la formation du personnel du Service Fiscal et la gestion fiscale ? 2.3 Le personnel bénéficie-t-il d'une formation continue ? 2.4 Le personnel a-t-il reçu une formation spécifique à la gestion des risques fiscaux ? 2.5 Le personnel est-il doté d'ordinateur en nombre suffisant ? 2.6 Y'a-t-il des logiciels qui génèrent les déclarations ? 2.7 Les moyens matériels dont vous disposez pour la gestion fiscale, vous conviennent ils ?		
III. Cartographie des risques fiscaux		
3.1 Disposez-vous d'une cartographie des risques fiscaux d'Airtel Niger S.A ? 3.2 Si oui, comment est-elle faite ? ✓ Par département ? ✓ Par opération ? ✓ Par activité ou par tâche ? ✓ Par processus ? ✓ Par fonction ? 3.3 Est-elle mise à jour annuellement ?		

3.4 Avec quelle méthodologie avez-vous élaboré votre cartographie des risques fiscaux ? ✓ Le bottom up ? ✓ Le top down ? ✓ Le deux ? 3.5 Les risques fiscaux identifiés sont-ils hiérarchisés suivant l'importance ? 3.6 La cartographie est-elle matérialisée dans un document ? 3.7 Votre cartographie couvre-t-elle tous les risques fiscaux d'Airtel Niger S.A ?		
IV. Procédures		
4.1 Existe-t-il un manuel de procédures propre à la gestion fiscale ? 4.2 Si oui, le manuel est-il validé par le Conseil d'Administration ? 4.3 A-t-il fait l'objet de diffusion au sein du département ? 4.4 Les déclarations fiscales sont-elles vérifiées et validées par un expert fiscal avant leur transmission ?		
V. Supervision et activités de contrôle		
5.1 Existe-t-il un contrôle hiérarchique au Service Fiscal ? 5.2 Existe-t-il des rapports d'activités périodiques ? 5.3 Le Service Fiscal a été audité une fois ? 5.4 Le personnel du Service Fiscal suit-il les recommandations faites ?		

BIBLIOGRAPHIE

I. Ouvrages :

1. Pierre Schick, Jacques Vera & Olivier Bourroilh-Parège (2010), *Audit interne et référentiels de risques*, 2^{ème} édition, les éditions d'Organisation, Paris, 335 pages.
2. RITTENBERG, Larry E., SCHWIEGER & Bradley J. (2000), *Auditing concepts for changing Environment*, 3^{ème} édition, Editions HARCOURT, 855 pages.
3. RENARD Jacques (2002), *Théorie et pratique de l'audit interne*, les éditions d'Organisation, Paris, 800 pages.
4. RENARD Jacques (2010), *Théorie et pratique de l'audit interne*, 7^{ème} édition, les éditions d'Organisation Groupe Eyrolles, Paris, 472 pages.
5. RENARD Jacques (2003), *Audit interne : Ce qui fait débat*, 4^{ème} édition, les éditions MAXIMA, Paris, 265 pages.
6. Olivier Hassid (2008), *La gestion des risques*, 2^{ème} édition, les éditions DUNOD, Paris, 160 pages.
7. Bruno Bachy & Christine Harache (2010), *Toute la fonction de Management*, les éditions DUNOD, Paris, 497 pages.
8. LE RAY Jean (2010), *Gérer les risques. Pourquoi ? Comment ?*, les éditions AFNOR, Paris, 392 pages.
9. CHADEFAUX Martial (2005), *Les fusions des sociétés régime juridique et fiscal*, 5^{ème} édition, les éditions CEDEX, Paris, 798 pages.
10. CHADEFAUX Martial (1987), *Audit fiscal*, les éditions LITEC, 301 pages.
11. Bernard GRAND & Bernard VERDALLE (2006), *Audit comptable et financier*, 2^{ème} édition, les éditions ECONOMICA, 110 pages.
12. VALIN Gérard, GAVANOU Jean-François & GUTTMAN Catherine (2006), *Controlor & Auditor*, les éditions DUNOD, 451 pages.
13. Gérard LEJEUNE & Jean-Pierre EMMERICH (2007), *Audit et commissariats aux comptes*, les éditions GUALINO, 313 pages.
14. Dov Ogien (2008), *Comptabilité et audit bancaire*, 2^{ème} édition, les éditions IFRS, Bale II et SEPA.
15. BERNARD Frédéric, GAYRAUD Remi & ROUSSEAU Laurent (2010), *Contrôle interne*, les éditions MAXIMA, Paris, 325 pages.
16. IFACI-Price Water House Coopers (2007), *Le management des risques de l'entreprise COSO II*, les éditions d'Organisation, 338 pages.
17. Bernard & Rollande Luc (2006), *Principes et techniques bancaires*, 22^{ème} édition, les éditions DONOD, Paris.

18. Franck VERDUN (2006), *La gestion des risques juridiques*, les éditions d'Organisation, Paris, 173 pages.
19. YAICH Raouf (2004), *Théorie et principes fiscaux*, les éditions RAOUF YAICH, 314 pages.
20. Association Technique d'Harmonisation (ATH) Guides CCAS-GCC-Fidulor (1991), *Audit Financier Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises*, 1^{ère} édition, les éditions DUNOD, Paris, 341 pages.
21. DE MARESCHAL Gilbert (2003), *La cartographie des risques*, 3^{ème} édition, les éditions DALLOZ, 691 pages.
22. Pierre SCHICK (2007), *Memanto d'audit interne*, éditions DUNOD, 217 pages.
23. Patrick Serlooten (2008), *droit fiscal des affaires*, 7^{ème} édition, les éditions DALLOZ, 691 pages.
24. Patrick Serlooten (1999), *droit fiscal des affaires*, 1^{ère} édition, les éditions DALLOZ, Paris, 666 pages.
25. Maurice COZIAN (2002-2003), *précis de fiscalité des entreprises*, les éditions du juris classeur LITEC, 736 pages.
26. Maurice COZIAN (2004-2005), *précis de fiscalité des entreprises*, les éditions du juris classeur LITEC, 615 pages.
27. Veronique Malleret, Jerome Meric, Yvon Pesqueux, Eve Chiapello, daniel Michel & Andrew Solé (2008), *Le contrôle de gestion*, 3^{ème} édition, les éditions DUNOD, 303 pages.
28. Bernet et Rollande Luc (2006), *principes et techniques bancaires*, 22^{ème} éditions DUNOD, Paris.
29. Larry Ritzman & Lee Krajewski (2010), *Management des opérations*, les éditions Pearson Educative France, 510 pages.
30. Benoit PIGE (2008), *Gouvernance, contrôle et audit des organisations*, les éditions ECONOMICA, 243 pages.
31. Benoit PIGE (2003), *Audit et contrôle interne*, 2^{ème} édition, les éditions ems MANAGEMENT & SOCIETE, 210 pages.

II. Revues, articles, lois et règlements :

32. Code Générale des Impôts du Niger, adopté le 1^{er} juin 2012, 560 pages.
33. H. LEHERISSEL (2006), Dossier de transparence en droit des affaires, *Journal des sociétés* (n°29).

34. H. Schaud (2004), une réputation irréprochable est un bien inestimable, *Trends et solutions spécial*, 15 pages.
35. Jean-Luc Rossignol, Tran Thi Kim Anh, (2008), "La gestion du risque fiscal inhérent à l'implantation d'une entreprise dans un pays émergent: le cas Français au Vietnam", *CIDEGEF (Conférence Internationale des Dirigeants des Institutions d'Enseignement Supérieur et de Recherche de Gestion d'Expression Française)*, 19 pages.
36. Chadeaux Dominique (1987), Audit et management, *Revue française* (N°248) : 10-16.
37. Ordonnance N°96-031 du 11 juin 1996 portant principe de la concurrence dans le secteur des télécommunications.
38. Ordonnance N°99-045 du 26 octobre 1999 portant réglementation des télécommunications.

III. Sites Internet :

39. International Standards Organisation, les normes ISO (2013) : *évaluation de conformité*, www.iso.org/iso/fr/home/about/conformity-assessment.htm
40. Le Ray Jean, article (janvier 2011) « *Le management du risque comme levier du management intégré* », AFNOR Bibliothèque virtuelle documents et normes, disponible sur : <http://www.bivi.maîtrise-risques.afnor.org>
41. Le Ray Jean, article (avril 2011) « *Management intégré : cartographie des processus et cartographie des risques* », AFNOR Bibliothèque virtuelle documents et normes, disponible sur : <http://www.bivi.maîtrise-risques.afnor.org>
42. Le Ray Jean, article (juin 2011), « *Management intégré : cartographie des risques projets* », AFNOR Bibliothèque virtuelle documents et normes, disponible sur : <http://www.bivi.maîtrise-risques.afnor.org>
43. Droit fiscal des sociétés, www.grannut.com
44. Sociétés d'avocats juridique et fiscale, (2007) www.Aquereburu&partners.com
45. www.memoireonline.com
46. PWC, 2008, « Gestion des risques fiscaux », <http://www.pwc.com/extweb/challenges.nsf/docid/5de83c6e3550d348852570dc006fff65>.

47. **Yaich (R.)**, « La gestion du contrôle fiscal », Lettre fiscale n°6, (Revue électronique), www.profiscal.com
48. Ernst & Young, 2008, « L'expérience mondiale place la fiscalité au rang de priorité absolue pour les IFRS », [www.ey.com/global/content.nsf/Canada_F/Media - 2008 - IFRS Tax Priority](http://www.ey.com/global/content.nsf/Canada_F/Media_-_2008_-_IFRS_Tax_Priority) .

CESAG - BIBLIOTHEQUE

TABLE DES MATIERES

DEDICACE.....	I
REMERCIEMENTS.....	II
LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS.....	III
LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES.....	V
LISTE DES ANNEXES.....	VI
SOMMAIRE	VII
INTRODUCTION GENERALE.....	1
Problématique.....	5
Intérêt de l'étude.....	6
Objectifs de l'étude	6
Démarche de l'étude.....	7
Annonce du plan.....	7
PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE, METHODOLOGIE DE L'ETUDE SUR L'AUDIT FISCAL DES SOCIETES DE TELECOMMUNICATION ET PRESENTATION D'AIRTEL NIGER S.A.....	8
CHAPITRE I : cadre théorique de l'audit fiscal des sociétés de télécommunication	10
1.1 : Système fiscal	10
1.1.1 : Risque fiscal	10
1.1.1.1 : Classification du risque fiscal selon les pouvoirs dévolus à l'administration fiscale.....	11
1.1.1.1.1 : Pouvoir de contrôle.....	11
1.1.1.1.2 : Pouvoir de redressement	14
1.1.1.1.3 : Pouvoir de sanction	15
1.1.1.2 : Classification du risque fiscal selon sa nature.....	16
1.1.1.2.1 : Risque inhérent.....	17
1.1.1.2.2 : Risque de contrôle	17
1.1.1.2.3 : Risque résiduel	17
1.1.1.2.4 : Risque d'audit	18
1.1.1.3 : Classification du risque fiscal selon la menace	18
1.1.1.3.1 : Risque source	18
1.1.1.3.2 : Risque concourant	19
1.1.1.3.3 : Risque incident	19
1.1.2 : Obligations fiscales et comptables des sociétés au Niger	19
1.1.2.1 : Obligations fiscales	19
1.1.2.1.1 : Obligations déclaratives	19

1.1.2.1.2 : Obligation de retenue à la source	23
1.1.2.1.3 : Obligation de paiement	24
1.1.2.2 : Obligations comptables	26
1.1.2.2.1 : Obligation de tenir une comptabilité	26
1.1.2.2.2 : Obligation de déclarer les documents comptables	26
1.1.2.2.3 : Obligation de conserver les documents comptables	27
1.1.3 : Mécanisme d'imposition des opérations de télécommunication	27
1.1.3.1 : Interconnexion internationale	27
1.1.3.1.1 : Interconnexion internationale entrant	27
1.1.3.1.2 : Interconnexion internationale sortant	28
1.1.3.2 : Interconnexion nationale	29
1.1.3.3 : Réseau unique	30
1.1.3.4 : Roaming	31
1.1.3.5 : Transactions avec les distributeurs agréés	31
1.2 : Etat de connaissance sur la démarche d'audit fiscal	33
1.2.1 : Phase préliminaire	34
1.2.2 : Prise de connaissance générale	34
1.2.3 : Evaluation du contrôle interne relatif aux questions fiscales	37
1.2.4 : Vérification des opérations à caractère fiscal	38
1.2.5 : Rapport d'audit fiscal	39
1.3 : Cartographie des risques fiscaux	40
1.3.1 : Définition, objectifs et utilité de la cartographie des risques	40
1.3.1.1 : Définition de la cartographie des risques	41
1.3.1.2 : Objectifs de la cartographie des risques	41
1.3.1.3 : Utilité de la cartographie des risques	43
1.3.2 : Processus de cartographie des risques	43
1.3.2.1 : Description du processus	43
1.3.2.2 : Identification et évaluation des risques	46
1.3.2.2.1 : Identification des risques	46
1.3.2.2.2 : Evaluation des risques	48
1.3.2.3 : Formalisation et utilisation de la carte des risques	49
1.3.2.3.1 : Formalisation de la carte des risques	50
1.3.3 : Elaboration du plan d'audit	51
1.3.3.1 : Définition du plan d'audit	51

1.3.3.2 : Fondements du plan d'audit interne	51
1.3.3.3 : Conception de plan d'audit interne	52
CHAPITRE II : Méthodologie de l'étude sur l'audit fiscal des sociétés de télécommunication et présentation d'Airtel Niger S.A.....	53
2.1 : Méthodologie de l'étude sur l'audit fiscal des sociétés de télécommunication	53
2.1.1 : Modèle d'analyse	53
2.1.2 : Collecte des données	55
2.1.2.1 : Analyse documentaire	55
2.1.2.2 : Entretiens.....	55
2.1.2.3 : Observation	55
2.1.2.4 : Questionnaire	56
2.1.3 : Analyse des données	56
2.1.3.1 : Diagramme de circulation	56
2.1.3.2 : Tests de conformité	57
2.1.3.3 : Tests de permanence	57
2.1.3.4 : Sondages.....	57
2.2 : Présentation d'Airtel Niger S.A	58
2.2.1 : Présentation générale.....	58
2.2.1.1 : Historique et objectifs	58
2.2.1.2 : Moyens	59
2.2.1.2.1 : Moyens matériels	59
2.2.1.2.2 : Moyens humains.....	59
2.2.2 : Organisation et environnement	59
2.2.2.1 : Organisation	59
2.2.2.1.1 : Conseil d'Administration (CA).....	60
2.2.2.1.2 : Direction Générale (DG)	60
2.2.2.1.3 : Directions centrales	60
2.2.2.2 : Environnement	63
2.2.2.2.1 : Micro environnement	63
2.2.2.2.2 : Macro environnement.....	64
2.2.3 : Produits et services	65
2.2.3.1 : Produits.....	65
2.2.3.1.1 : Offre prépayée ou « Prépaid ».....	65
2.2.3.1.2 : Offre post payée ou « Postpaid ».....	65

2.2.3.2 : Services	65
2.2.3.2.1 : Services après-vente	66
Conclusion de la première partie	67
DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE DE LA MISSION D'AUDIT FISCAL (TVA, ISB, ITS) AU SEIN D'AIRTEL NIGER S.A.....	68
CHAPITRE III : Exécution de la mission d'audit fiscal (TVA, ISB, ITS) au sein d'Airtel Niger S.A	70
3.1 : Prise de connaissance du Service Fiscal.....	70
3.1.1 : Description des processus de la gestion fiscale.....	70
3.1.1.1 : Description du processus de la gestion de la TVA.....	71
3.1.1.2 : Description du processus de la gestion de l'ISB	73
3.1.1.3 : Description du processus de la gestion de l'ITS	77
3.2 : Identification des risques liés à la gestion fiscale.....	80
3.2.1 : Identification des risques liés à la gestion de la TVA	81
3.2.2 : Identification des risques liés à la gestion de l'ISB.....	84
3.2.3 : Identification des risques liés à la gestion de l'ITS	87
3.3 : Evaluation du dispositif du contrôle interne fiscal.....	87
3.3.1 : Objectif du contrôle interne fiscal	88
3.3.2 : Travaux de contrôle.....	88
3.3.2.1 : Contrôle de la régularité fiscale.....	88
3.3.2.2 : Contrôle de l'efficacité fiscale	89
3.3.3 : Tests de conformité et de permanence	90
3.3.3.1 : Tests de conformité	90
3.3.3.2 : Tests de permanence	90
3.4 : Cartographie des risques fiscaux.....	90
CHAPITRE IV : Rapport d'audit fiscal (TVA, ISB, ITS) au sein d'Airtel Niger S.A	92
4.1 : Résultats	92
4.1.1 : Résultats au regard de la TVA	92
4.1.2 : Résultats au regard de l'ISB.....	93
4.1.3 : Résultats au regard de l'ITS	94
4.2 : Analyse des résultats.....	94
4.2.1 : Analyse des résultats au regard de la TVA	95
4.2.2 : Analyse des résultats au regard de l'ISB.....	96
4.2.3 : Analyse des résultats au regard de l'ITS	97
4.3 : Recommandations.....	98

4.3.1 : Recommandations liées à la gestion fiscale	98
4.3.2 : Recommandations liées à l'organisation interne	98
Conclusion de la deuxième partie	99
Conclusion générale	100
ANNEXES	102
BIBLIOGRAPHIE	106
TABLE DES MATIERES.....	111

CESAG - BIBLIOTHEQUE