



CESAG Centre Africain d'études Supérieures en Gestion

Institut Supérieur de Comptabilité,
de Banque et de Finance
(ISCBF)

Master Professionnel
en Comptabilité et Gestion
Financière
(MPCGF)

Promotion I
(2006-2008)

Mémoire de fin d'étude

THEME

**EVALUATION DE LA MAÎTRISE DES RISQUES FISCAUX
LIES A LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE AU PORT
AUTONOME DE DAKAR (P.A.D.)
SENEGAL**

Présenté par :

OFFINOBI Hervé Régis

Dirigé par :

DIEYE Mohamed

**Docteur en Droit fiscal
Professeur intervenant au CESAG**

Bibliothèque du CESAG



104618

Avril 2010

M0015MPCGF10

2



DEDICACES

Je dédie ce mémoire à :

Dieu, le Tout Puissant qui, par sa grâce et son soutien, a rendu possible cette formation et sa conduite à terme ;

- mes regrettés père OFFINOBI Colomban et mère OFFINOBI Madeleine qui, en dépit de la vie offerte, ne cessaient de m'encourager pour la réussite dans la vie ;
- ma femme Chanelle Prudence OFFINOBI pour sa compréhension, son soutien moral et ses encouragements, que le bon Dieu le lui bénisse ;
- mes enfants, Mélissa, Loïc, Nissy et Jérémy qui, durant cette formation, se sont vus priver de l'amour paternel au moment où ils en avaient le plus besoin, que Dieu me donne la santé, la force et les moyens afin qu'ils puissent profiter des fruits de cette formation ;
- mademoiselle SOUZA Danielle Murielle, qu'elle trouve l'expression de ma gratitude à travers ce travail ;
- mes frères et sœurs pour leur soutien et conseils.

REMERCIEMENT

Mes remerciements vont à l'endroit de tous ceux qui, de près ou de loin, ont œuvré pour ma formation au CESAG, en particulier à :

- monsieur Mady KOANDA, Directeur Général du CESAG et ses conseillers ;
- monsieur Lamine SY, Directeur de la scolarité et de la vie estudiantine,
- monsieur Moussa YAZI, Directeur de l'Institut Supérieur de Comptabilité, de Banque et Finance ;
- aux assistants de programmes Master II pour les efforts louables consentis en faveur de la première promotion en Comptabilité et Gestion Financière ;
- monsieur DIEYE Mohamed, Professeur intervenant au CESAG, pour avoir accepté de me suivre en dépit de ses multiples occupations ;
- l'ensemble du corps professoral et administratif, pour la bonne qualité des enseignements et services ;
- mes collègues de la première promotion de Master professionnel en comptabilité et gestion financière, qu'ils retrouvent ici l'expression de ma reconnaissance pour l'esprit de partage qui a prévalu durant ces deux années de formation ;
- mes ami(e)s et connaissances de Dakar pour l'assistance et la motivation dans l'aboutissement de ce travail ;
- monsieur Albert Camille PELLA, Directeur Général de la Société Nationale d'Electricité (SNE) pour m'avoir mis en formation ;
- monsieur Jean François Xavier PONGAULT, Secrétaire Général de la SNE pour l'intérêt qu'il accorde à la formation des jeunes ;
- monsieur Jean MAFOUTA, assistant du Directeur Général de la SNE pour Sa diligence dans le traitement des dossiers des stagiaires de Dakar.

LISTE DES ABREVIATIONS

AURDC :	Acte Uniforme Relatif au Droit Comptable
CI :	Contrôle Interne
CA :	Chiffre d'Affaires
CGE :	Centre des Grandes Entreprises
CGI :	Code Général des Impôts
CGU :	Contribution Globale Unique
DF. :	Division de Fiscalité
DFC :	Direction Financière et Comptable
DGID :	Direction Générale des Impôts et Domaines
IS :	Impôt sur les Sociétés
IR :	Impôt sur le Revenu
NINEA :	Numéro d'Identification Nationale des Entreprises et Associations
OHADA :	Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
PAD :	Port Autonome de Dakar
SIC :	Système d'Informations clientèle
SYSCOA :	Système Comptable Ouest Africain
TVA :	Taxe sur la Valeur Ajoutée
UEMOA :	Union Economique et Monétaire Ouest Africaine

LISTE DES FIGURES & TABLEAUX

• Liste des figures

<u>Figure 1</u> : Schéma du modèle d'analyse.....	44
<u>Figure 2</u> : Schéma et traçabilité des déclarations et paiement de la TVA.....	69

• Liste des tableaux

<u>Tableau 1</u> : Opérations et leur fait générateur	14
<u>Tableau 3</u> : Tableau d'identification des risques selon RENARD	29
<u>Tableau 4</u> : Tableau de mesure de la probabilité.....	36
<u>Tableau 5</u> : Tableau de mesure de l'impact.....	36
<u>Tableau 6</u> : Hiérarchisation des risques fiscaux selon la menace	37
<u>Tableau 7</u> : Effectifs des agents du P.A.D.....	61
<u>Tableau 8</u> : Chiffre d'affaires au 31/12/2008 (en milliers)	62
<u>Tableau 9</u> : Etat détaillé de TVA déductible	72
<u>Tableau 10</u> Etat de synthèse de TVA déductible	72
<u>Tableau 11</u> : Description des sécurités de maîtrise des risques fiscaux en place.....	73
<u>Tableau 12</u> : Identification des risques fiscaux liés aux pénalités d'assiette au processus de traitement des déclarations de la TVA	80
<u>Tableau 13</u> : Identification et analyse des risques liés aux processus de préparation des déclarations de la TVA.....	81
<u>Tableau 14</u> : Identification des risques fiscaux liés au processus de dépôt des déclarations de la TVA.....	82
<u>Tableau 15</u> : Identification et analyse des risques liés au processus de dépôt des déclarations et de liquidation de la TVA	83
<u>Tableau 16</u> : Echelle de mesure de la probabilité de survenance du risque fiscal	84
<u>Tableau 17</u> : Probabilité de survenance du risque fiscal	84
<u>Tableau 18</u> : Echelle de mesure de l'impact du risque fiscal	85
<u>Tableau 19</u> : Evaluation de l'impact du risque fiscal	85
<u>Tableau 20</u> : Hiérarchisation du risque fiscal par rapport à la probabilité	86
<u>Tableau 21</u> : Hiérarchisation du risque fiscal par rapport à l'impact	87
<u>Tableau 22</u> : Grille d'analyse des tâches	88
<u>Tableau 23</u> : Test de permanence des méthodes dans l'établissement des déclarations mensuelles de la TVA	89
<u>Tableau 24</u> : Test de conformité des méthodes dans l'établissement des déclarations mensuelles de la TVA	90
<u>Tableau 25</u> : Identification des points forts et des points faibles des dispositions de maîtrise des risques liés à la TVA	91

TABLE DES MATIERES

DEDICACES	i
REMERCIEMENTS	ii
LISTE DES ABREVIATIONS	iii
LISTE DES FIGURES ET TABLEAUX	iv
TABLE DES MATIERES	v
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE.....	5
CHAPITRE I : LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE ET LES RISQUES FISCAUX ASSOCIES	7
1.1. Notion de la taxe sur la valeur ajoutée	7
1.1.1. Présentation de la TVA	8
1.1.2. Définition de la TVA.....	8
1.1.3. Les personnes assujetties à la TVA.....	8
1.1.4. Les régimes de TVA	9
1.1.5. Les opérations imposables	9
1.1.6. Les opérations imposables par option	11
1.1.7. Le Précompte de la TVA.....	12
1.1.8. Le calcul de la TVA exigible	13
1.1.9. Le calcul de la TVA déductible.....	16
1.1.9.1. Exercice du droit à déduction.....	17
1.1.9.2. Les déductions physiques.....	18
1.1.9.3. Les déductions financières	18
1.1.9.4. Le régime normal : l'imputation	19
1.1.9.5. Le régime exceptionnel : le remboursement	20
1.1.9.6. Les restitutions et limitations au droit à déduction	21
1.2. Les obligations fiscales	21
1.2.1. Définitions des obligations fiscales.....	22
1.2.2. Les obligations des redevables	22
1.2.3. Les obligations de régularisations de déductions.....	24
1.2.4. La Déclaration de la TVA	24
1.2.5. La liquidation de la TVA	25
1.3. Les risques fiscaux liés à la TVA.....	25
1.3.1. Notion de risque	26
1.3.2. Le risque fiscal	26
1.3.3. Identification des risques fiscaux liés à la TVA.....	26
1.4. Les redressements	29
1.4.1. La taxation d'office	29
1.4.2. La rectification d'office.....	29
CHAPITRE II : LA MAITRISE DES RISQUES FISCAUX LIES A LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE	32
2.1. Les dispositions de maîtrise des risques fiscaux liés à la TVA.....	32

2.1.1. La définition des objectifs	32
2.1.2. Les moyens humains	32
2.1.3. Les moyens techniques.....	33
2.1.4. Les moyens documentaires	33
2.1.5. Les moyens informatiques	34
2.1.6. Assistance des cabinets externes	34
2.2. Evaluation des risques fiscaux liés à la TVA.....	34
2.2.1. Les enjeux de l'évaluation des risques fiscaux liés à la T.V.A.....	35
2.2.2. Evaluation quantitative des risques fiscaux liés à la TVA	35
2.2.3. Evaluation qualitative des risques fiscaux liés à la TVA	35
2.3. Hiérarchisation des risques fiscaux liés à la TVA.....	37
2.4. L'adaptation de l'organisation	38
2.4.1. L'existence d'un manuel de procédures fiscales.....	39
2.4.2. Existence des systèmes de conservation des données et documents.....	40
CHAPITRE 3 : APPROCHE METHODOLOGIQUE DE L'ETUDE	42
3.1. Modèle d'analyse	42
3.1.2. Outils de collecte et d'analyse des données	45
3.1.2.1. Outils de collecte des données.....	45
3.1.2.2. Outils d'analyse des données	46
Conclusion de la première partie.....	49
DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE.....	50
CHAPITRE 4 : PRESENTATION DU PORT AUTONOME DE DAKAR	52
4.1. Présentation du P.A.D.	52
4.2. Historique	52
4.3. Dénomination	53
4.4. Cadre juridique	53
4.5. Organisation et fonctionnement du P.A.D.	53
4.5.1. Organisation	53
4.5.2. Fonctionnement	53
4.5.3. Missions	54
4.6. Données significatives du P.A.D.....	60
4.6.1. Production	60
4.6.2. Commercialisation	60
4.6.3. Ressources humaines.....	61
4.6.4. Ressources Financières	61
4.6.5. Ressources Matérielles.....	61
4.6.6. La Clientèle	61
4.6.7. Le Chiffre d'Affaires.....	62
CHAPITRE 5 : DESCRIPTION DU DISPOSITIF DE LA MAITRISE DES RISQUES FISCAUX LIES A LA TVA.....	63
5.1. Descriptions des éléments constitutifs de maîtrise des risques fiscaux liés à la TVA ..	63
5.1.1. Les objectifs de la fonction fiscale au P.A.D.	64
5.1.2. Les moyens de la Division fiscale.....	65

5.1.3. L'organisation de la division fiscale	66
5.1.4. Le niveau de rattachement et la composition de la division fiscale	66
5.1.5. La définition des tâches	66
5.1.6. La diffusion des informations de portée juridique et fiscale :	67
5.1.7. Les méthodes et procédures de gestion fiscale.....	67
5.1.8. La Conservation des données et documents.....	67
5.2. Vérification de l'existence et du fonctionnement du système.....	67
5.2.1. La description narrative.....	70
5.2.2. Présentation et constitution du C.A.....	70
5.2.3. La production des Etats de TVA collectée :	70
5.2.4. La déclaration et le paiement de la TVA :	72
5.3. Diagnostic des sécurités de maîtrise des risques fiscaux mises en place	73
5.4. Description du dispositif de prévention des risques fiscaux liés à la TVA.....	75
5.4.1. Au niveau de la Direction Générale	75
5.4.2. Au niveau de la Division de Fiscalité.....	76
5.4.3. Au niveau du Département des affaires juridiques	76
5.4.4. Au niveau de la comptabilité.....	76
5.4.5. Au niveau de la cellule d'audit.....	76
CHAPITRE 6 : Analyse des Résultats et recommandations.....	78
6.1. Identification des risques fiscaux liés à la TVA.....	78
6.1.1. Identification des risques fiscaux liés aux pénalités d'assiettes.....	78
6.1.2. Identification des risques fiscaux liés aux pénalités financières à la TVA	80
6.1.3. Identification des risques fiscaux liés aux pénalités retard dans la production.....	81
6.1.4. Identification des risques fiscaux liés aux pénalités du dépôt et de la liquidation de la TVA.....	82
6.2. Evaluation des risques fiscaux liés à la T.V.A.....	83
6.2.1. Evaluation de la probabilité de fréquence du risque fiscal.....	84
6.2.2. Evaluation de l'impact du risque fiscal	84
6.3. Hiérarchisation des risques fiscaux liés à la T.V.A.....	85
6.3.1. Hiérarchisation des risques fiscaux par rapport à la probabilité	86
6.3.2. Hiérarchisation des risques par rapport à l'impact.....	86
6.4. Identification des forces et des faiblesses.....	87
6.4.1. La grille de séparation des tâches.....	87
6.4.2. Test de permanence	89
6.4.3. Test de conformité.....	89
6.5. Analyse de la maîtrise des risques fiscaux liés à la T.V.A.....	92
6.5.1. Les objectifs de la fonction fiscale au P.A.D.	92
6.5.2. L'organisation de la Division de fiscalité	92
6.5.3. Les moyens de la Division de fiscalité.....	92
6.5.4. Les méthodes et procédures de la maîtrise des risques fiscaux.....	93
6.6. La conservation des documents et données.....	95
6.7. Recommandations	95
6.7.1. Recommandation sur les objectifs spécifiques à la Division de Fiscalité.....	96

6.7.2. Recommandation pour le renforcement des effectifs à la Division Fiscalité.....	96
6.7.3. Renforcement des moyens matériels adéquats.....	96
6.7.4. Renforcement des méthodes et procédures dans le manuel	96
6.7.5. Recommandation pour enclencher la procédure de déclaration de TVA.....	97
6.7.6. Recommandation sur les préoccupations fiscales aux travaux des auditeurs	97
Conclusion de la deuxième partie	98
CONCLUSION GENERALE	99
ANNEXES	100
BIBLIOGRAPHIE	114

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

De nos jours, l'environnement socio-économique connaît une évolution exponentielle. Les entreprises sont exposées à de nombreux risques en matière de gestion. Au nombre de ces risques, nous pouvons citer :

- les risques de stratégies : la carence des procédures de décision, la qualité non fiable des données, la non maîtrise des projets de développements, etc. ;
- les risques de management : l'absence d'outils de pilotage, la mauvaise définition et répartition des postes de responsabilité, les risques sociaux et humains ;
- les risques d'éthiques : le non respect des règles déontologiques, fiscales.

Selon RENARD (2006 : 142), toute entité économique est soumise à des risques. C'est pour ainsi dire que les risques sont inhérents à la vie de toute organisation. D'où, la nécessité pour toute entreprise, quelle que soit sa structure, sa taille, son âge, son secteur, sa situation concurrentielle d'intégrer le Risk management dans sa réflexion stratégique, organisationnelle ou opérationnelle (MOREAU, 2004 : 4).

De tous les risques auxquels l'entreprise est soumise, les risques fiscaux liés à la TVA revêtent une importance capitale. Les entreprises sont conduites à prendre des décisions financières dont la rentabilité peut être sérieusement remise en cause par la variation des interprétations des autorités fiscales. L'aménagement des bilans, même pour des besoins extra fiscaux, présente des risques de même nature que certains montages financiers qui, s'ils sont légaux, peuvent connaître des interprétations juridiques et partant devenir source d'abus de droit.

En réalité, toute opération effectuée par l'entreprise renferme les risques fiscaux à court, moyen et long terme. Progressivement, les entreprises dynamisent leur système fiscal. Ainsi, de nombreuses lois furent votées, de nouveaux secteurs d'activités sont fiscalisés. Le système fiscal se complexifie, l'administration fiscale est de plus en plus regardante dans les affaires. Les contrôles fiscaux tels que les vérifications de comptabilité, les contrôles sur pièces ou visites et les redressements faisant appel aux mesures fiscales notamment la taxation et rectification d'office sont récurrents. Ainsi, l'évaluation de la maîtrise des risques fiscaux en matière de la Taxe sur la Valeur Ajoutée apparaît comme un levier à manipuler avec précaution et une priorité dans la gestion des entreprises dans la mesure où ils peuvent menacer les finances de l'entreprise, sa performance et son image de marque auprès de ses

actionnaires et de ses employés. Il est fondamental pour une entreprise de suivre une politique fiscale pour s'assurer de l'efficacité des décisions prises pour alléger la facture fiscale. Toute bonne gestion de l'entreprise passe par l'élaboration d'une bonne politique fiscale sans pour autant que cette politique ait pour objectif d'éluder l'impôt.

Le Port Autonome de Dakar (PAD) est un établissement public à caractère industriel et commercial. Le 1^{er} juillet 1987, il est passé du statut d'entreprise publique à la société nationale dotée d'un mode de gestion de droit privé. Au capital de 20 milliards de francs CFA après une augmentation autorisée par le Conseil d'Administration en 2005, le PAD a pour objectif principal de promouvoir la commercialisation et la prestation des services maritimes sur toute l'étendue du Sénégal. Le volume de ses opérations d'échanges commerciales ayant des incidences financières avec ses clients et fournisseurs est soumis à des régimes d'imposition différents. Etant donné que les régimes d'imposition sont différents, le traitement des opérations avec les partenaires est sujet à des risques fiscaux qui peuvent menacer la réalisation des objectifs assignés à cette entreprise. Ainsi, ces risques fiscaux peuvent réduire la performance du PAD.

En dépit de son exposition à ses risques, le PAD n'a jamais évalué ses dispositifs de maîtrise des risques liés à la TVA depuis sa réorganisation. Aussi, les risques, d'origine externe ou interne, liés aux activités d'une entreprise ne peuvent être maîtrisés que si une prospection est faite pour les détecter et évaluer pour qu'ils soient pris en compte par le management. C'est ainsi qu'aujourd'hui, le port autonome de Dakar est confronté au problème de maîtrise des risques fiscaux liés à la TVA.

Le problème auquel le PAD est confronté découle des aspects suivants :

- la non mise à jour du manuel des procédures ;
- absence d'outils d'analyse des risques fiscaux liés à la TVA ;
- méconnaissance des bonnes pratiques en matière de management des risques fiscaux liés à la TVA ;
- insuffisance du personnel spécialisé, chargé de traiter les préoccupations d'ordre fiscal ;
- absence de missions d'évaluation de la maîtrise des risques fiscaux liés à la TVA.

Le problème du PAD soulevé ci-haut a produit des conséquences ci-après :

- baisse de la performance des opérations de traitements avec ses partenaires ;
- litiges et poursuites de l'administration fiscale ;

- application non significative des dispositions légales et réglementaires fiscales ;
- paiement des pénalités pour redressement fiscal.

Au regard de tout ce qui vient d'être évoqué, plusieurs solutions sont à envisager :

- mise à jour du manuel des procédures de traitement des opérations fiscales ;
- identification d'outils d'analyse des risques liés à la TVA ;
- identification des bonnes pratiques en matière de management des risques fiscaux liés à la TVA ;
- évaluation de la maîtrise des risques fiscaux liés à la TVA.

Cette dernière solution nous semble très pertinente dans la mesure où l'évaluation de la maîtrise des risques fiscaux liés à la TVA nous permettrait d'identifier les risques y relatifs et d'évaluer leur niveau d'impact et de survenance afin d'aider le PAD à maîtriser ces risques.

Il découle de la solution retenue un certain nombre de questions dans le cadre de cette étude qui sont les suivantes : Quelle est l'efficacité du dispositif de maîtrise des risques fiscaux du PAD liés à la TVA ?

Plus spécifiquement :

- quelles sont les bonnes pratiques du traitement des opérations fiscales liées à la TVA et les risques y relatifs ?
- quels sont les dispositifs de maîtrise des risques fiscaux liés à la TVA ?
- quels sont les risques fiscaux du PAD liés à la TVA ?
- comment évaluer ces risques ?
- quels sont les dispositifs de maîtrise des risques fiscaux du PAD liés à la TVA ?

Les réponses à ces interrogations feront suite à l'évaluation de la maîtrise des risques fiscaux liés à la TVA : cas du Port Autonome de Dakar, thème retenu pour notre étude.

Cette étude a pour objectif principal d'évaluer l'efficacité du dispositif de maîtrise des risques fiscaux du PAD liés à la TVA. Plus spécifiquement, cette étude a pour objectifs :

- documenter les bonnes pratiques du traitement des opérations fiscales liées à la TVA et les risques y relatifs ;
- identifier les dispositifs de maîtrise des risques fiscaux liés à la TVA ;
- identifier les risques fiscaux du PAD liés à la TVA ;
- évaluer les risques fiscaux du PAD liés à la TVA identifiés ;
- évaluer les dispositifs de maîtrise des risques fiscaux du PAD liés à la TVA.

Pour atteindre l'objectif assigné à cette étude, notre étude partira de l'achat à l'imputation comptable en passant par le régime fiscal à donner à cette opération.

Cette étude présente un intérêt à trois niveaux :

- **Pour le Port Autonome de Dakar :**

Cette étude est d'une importance significative au P.A.D pour la maîtrise des risques fiscaux liés à la TVA. Le changement de la loi des finances, chaque année, expose l'entreprise à des risques fiscaux dus à l'interprétation de la législation. Cette étude permet aussi d'évaluer l'application effective des procédures, de connaître les problèmes inhérents à la gestion dans l'entreprise. Elle doit déceler toutes les difficultés rencontrées dans le processus d'établissement et de paiement des déclarations de la TVA au P.A.D. Ainsi, cette étude peut contribuer à l'amélioration de la performance de la structure.

Pour nous même :

Ce mémoire est une occasion de mettre en exergue les connaissances et des concepts théoriques acquis au Centre Africain Supérieur d'Etudes en Gestion (C.E.S.A.G.) notamment sur la démarche d'évaluation de la maîtrise des risques et sur le domaine fiscal, juridique et comptable.

Pour les lecteurs :

Cette étude constitue une source d'information permettant de s'informer et de renforcer les capacités dans les recherches et l'analyse des questions d'intérêt fiscal en général et en particulier dans l'évaluation de la maîtrise des risques fiscaux liés à la taxe sur la Valeur Ajoutée.

Cette étude est structurée en deux grandes parties : une première partie consacrée au cadre théorique qui sera axée sur l'aperçu historique de la théorie de la TVA, le dispositif d'évaluation et de maîtrise des risques liés à la gestion de la TVA ainsi que l'approche méthodologique de l'étude ; une seconde partie consacrée au cadre pratique axée sur la présentation du Port Autonome de Dakar, la description du dispositif de maîtrise des risques fiscaux liés à la TVA et l'analyse des résultats et recommandations.

PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE

Dans le nouvel ordre économique et social mondial, le risque constitue une préoccupation dont l'importance ne cesse de croître (KOENIG, 1989 :1497). Le risque fiscal est un risque réalisable susceptible de mettre en péril la performance de l'entreprise. L'identification, l'évaluation et l'analyse des risques internes et externes à travers la gestion des risques fiscaux sont apparues comme un enjeu essentiel pour garantir la continuité au sein de l'entreprise. Cette gestion exige la présence d'un contrôle interne efficace et efficient. Les exigences des normes en matière de contrôle interne, de conformité et de prévision ont conduit les dirigeants des organisations à intégrer la maîtrise des risques dans le management de l'entreprise. Ainsi, la maîtrise des activités et l'amélioration des performances est nécessaire par la mise en place de dispositifs appropriés mais aussi le développement d'une culture du risque fiscal à tous les niveaux opérationnels, fonctionnels, et stratégiques de l'organisation.

La prise de conscience des responsables d'entreprise des avantages à tirer d'un bon contrôle interne et sa complexité dans une grande entreprise a conduit au développement de l'audit interne comme forme de contrôle s'appliquant à l'ensemble des autres contrôles prévus sur le plan interne. L'évaluation de la maîtrise des risques fiscaux liés à la TVA permettra, sans doute, d'analyser l'efficacité des moyens mis en œuvre pour le contrôle interne. Dans la première partie qui constitue le cadre théorique de notre étude, nous présenterons la taxe sur la valeur ajoutée et les risques fiscaux associés (I), la maîtrise des risques fiscaux liés à la TVA (II) et l'approche méthodologique de cette étude(III).

CHAPITRE 1 : LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE ET LES RISQUES FISCAUX ASSOCIES

La TVA est un impôt qui représente une proportion importante des recettes fiscales. Sa collecte s'effectue tout au long de l'année contrairement aux autres impôts directs tels que l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur les revenus des personnes physiques, etc. En sus de cette appréciation, sa déclaration est à la charge du redevable. L'assiette, la liquidation et le recouvrement est du seul ressort du redevable de façon spontanée. La société est une personne morale qui existe vis-à-vis du fisc et qui, en tant que telle, est soumise à certaines obligations fiscales. Selon Omar (2003 : 27), « le droit fiscal est une matière juridique. Comme toute discipline, il relève des règles légales à observer ». C'est sous cet aspect qu'il faut appréhender le sens des obligations fiscales en matière d'impôt en général et en particulier de la TVA. En dépit de cette appréhension, nombreux sont les managers des entreprises qui ont une méconnaissance ou la mauvaise application de ces obligations. C'est ainsi que le législateur en général et en particulier le législateur sénégalais a prévu un certain nombre de mesure de faveur permettant l'incitation du redevable à procéder au recouvrement, pour son compte, de cet impôt. Ces mesures sont plus ou moins connues des sociétés et aussi mal exploitées. C'est de cette manière que nous présenterons les obligations fiscales en matière de la TVA et toute la TVA sera présentée dans son contexte le plus large.

1.1. Notion de la taxe sur la valeur ajoutée

Selon Wade et Dièye (2007 : 17), «la TVA est une taxe unique prélevée au stade de la consommation mais acquittée à tous les stades du circuit économique ». La définition la plus étroite consiste à considérer de la TVA comme étant l'ensemble des impôts et taxes frappant les activités d'une entité économique donnée. Dans ce contexte, on parle alors de la fiscalité immobilière, de la fiscalité des banques, etc. La définition la plus large consiste à considérer la TVA comme étant l'ensemble des textes législatifs et réglementaires d'un pays, concernant l'assiette, la liquidation et le recouvrement des impôts nationaux. Dans ce contexte, on peut citer par exemple la TVA malienne, togolaise et sénégalaise. De ces deux points de vue, on peut dire que la TVA est une branche du droit fiscal qui étudie les rapports entre l'Etat et les contribuables par le biais de l'impôt. Selon Disle et Saraf (2008 : 3), «la TVA est une prestation pécuniaire obligatoire mise à la charge des personnes physiques et morales en fonction de leurs capacités contributives et sans contrepartie déterminée en vue de la couverture des dépenses publiques et de la réalisation d'objectifs économiques et sociaux

fixés par la puissance publique». Par contre, la taxe, comme l'impôt, est obligatoire mais elle rémunère un service rendu (sans toutefois que la taxe soit proportionnelle à ce service). Cependant, cette différence de principe est contredite par le fait que de nombreux impôts portent des noms de taxes : la taxe sur la valeur ajoutée, taxe foncière, taxe d'habitation, etc.

1.1.1. Présentation de la TVA

Selon Grandguillot (2008 : 35), « la TVA est un impôt indirect sur la consommation ou encore un impôt sur la dépense. C'est le consommateur final qui en supporte la charge définitive ». Cette assertion est confirmée par Cissé (2003 :389), « la TVA est à la fois un impôt général sur la dépense, un impôt discriminatoire, un impôt indirect et un impôt déductible pour l'assujetti ». La TVA est ainsi un impôt qui n'intervient pas dans le circuit économique moins encore financier. Elle est neutre dans la réalisation de toutes les opérations financières, car la charge réelle est l'émanation du consommateur final.

1.1.2. Définition de la TVA

Selon Bouvier (2005 : 82), « est la TVA, les opérations consécutives aux prestations rendues par l'entreprise qui porte sur le chiffre d'affaires réalisé à l'exception des prestations assimilées à des exportations et celles rendues à des entreprises franches». Ces opérations s'intéressent aux personnes assujetties à cette taxe.

1.1.3. Les personnes assujetties à la TVA

Toute entité économique réalisant une activité située dans le champ de la TVA et dont l'activité devrait être exercée à titre indépendant et onéreuse, est considérée comme assujettie à la TVA. De ces assujetties, nous avons en outre, des assujetties et des redevables partiels (Lefebvre, 2002 : 734).

1.1.3.1. Les assujettis partiels :

Selon Mykita & Allali (2003 :204), un assujetti partiel est un assujetti qui ne réalise pas exclusivement des opérations situées dans le champ d'application de la TVA.

1.1.3.2. Les redevables partiels :

Selon Mykita & Allali (2003 : 206), est considérée comme redevable partiel de la TVA, une entité qui réalise exclusivement des opérations situées dans le champ d'application de la TVA mais dont certaines n'ouvrent pas droit à déduction.

1.1.3.3. Les assujettis obligatoires

Selon Fumenier (2008 :117), « ceux qui exercent des fonctions suivantes : les producteurs et façonniers, les entreprises de travaux immobiliers, les commerçants revendeurs en l'état, les prestations de services, les importateurs, les commissionnaires et dépositaires, les revendeurs en l'état adjudicataires de marché de fournitures financés en tout ou partie sur aides extérieures », sont considérés comme les assujettis obligatoires.

1.1.3.4. Les assujettis volontaires

Cette catégorie d'assujettis est définie dans le secteur de la pisciculture et de l'agriculture. Selon Casimir (2007 : 217), l'option de cette catégorie est irrévocable, global et elle porte obligatoirement sur toutes les opérations de vente ou de revente en l'état.

1.1.4. Les régimes de TVA

La TVA est un impôt ayant deux régimes représentatifs par : le régime de la contribution Globale Unique (CGU) et le régime des contributions soumis au réel.

1.1.4.1. Le régime des contribuables assujettis à la CGU

Les personnes morales et autres contribuables ne réunissant pas les conditions pour être au régime de la CGU, sous ce régime, le contribuable est imposé selon son chiffre d'affaires réel. De ce dernier régime, le contribuable facture la TVA selon les méthodes classiques et a la possibilité de déduire la TVA supportée dans les conditions et selon les opérations effectuées aux modalités énumérées ci-dessus.

1.1.4.2. Le régime des contribuables assujettis au réel

Les opérations soumises à la TVA qu'un assujetti peut effectuer sont classées en quatre (04) groupes qui sont : les opérations imposables par nature, les opérations par détermination de la loi, les opérations par option et le précompte de la TVA.

1.1.5. Les opérations imposables

Les opérations imposables sont de deux catégories, elles sont par nature de l'activité et par la loi.

1.1.5.1. Les opérations imposables par nature

Selon l'article 208 du CGI du Sénégal, « sont imposables à la TVA les affaires faites au Sénégal relevant d'une activité économique, à l'exclusion des activités agricoles et des activités salariées ».

Il poursuit en disant que « la TVA est due par toute personne physique ou morale effectuant :

- une livraison matérielle ou juridique de biens meubles corporels ou de travaux immobiliers ;
- une prestation de services.

En définitive, les livraisons de biens et les prestations de services sont imposables à la TVA si elles sont effectuées à titre onéreux, c'est-à-dire si elles sont réalisées moyennant une contrepartie à acquitter par l'acquéreur du bien ou le bénéficiaire du service. Cette contrepartie peut être en espèces ou en nature (valeurs, biens ou services).

1.1.5.2. Les opérations imposables par détermination de la loi

Ce sont des opérations expressément soumises à la TVA qui, par nature n'auraient pas été imposables.

1.1.5.2.1. Les importations

Aux termes de l'article 22 de la Directive n°02/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998, portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de la TVA (1998: 7), «les importations de biens dont la livraison est exonérée de TVA à l'intérieur du pays sont exonérées de la TVA ». Selon Lefebvre (2007: 204), «l'imposition des biens et services importés permet de réaliser une neutralité fiscale entre les produits nationaux et les produits importés, de même qu'elle s'oppose à la consommation finale en franchise de taxe des produits importés ». Toutes ces assertions sont soutenues par Cissé (2007:435), «sont imposables les importations faites au pays de consommation des biens ou services par toute personne physique ou moral». La taxe est exigible dès lors qu'une marchandise importée franchit le cordon douanier, même s'il n'y a pas eu transfert de propriété (approvisionnement d'une succursale où les biens ou services seront consommés par sa maison mère étrangère), même si l'opération est réalisée par un simple particulier n'ayant pas la qualité d'assujetti, même s'il s'agit d'un bien d'occasion. Mais, de toute évidence, ne sont pas imposables les importations portant sur des biens qui, par nature, sont exonérés de la taxe dans le pays où les biens ou services sont destinés.

1.1.5.2.2. Les livraisons à soi – même :

Selon Sauvageot (2006 :100), «les livraisons à soi-même sont définies comme étant les opérations économiques par lesquelles l'assujetti est à la fois fournisseur et consommateur ».

L'imposition de cette opération vise à rétablir l'égalité de taxation entre ceux qui s'approvisionnent auprès des commerçants et ceux qui fabriquent eux – mêmes les produits en utilisant pour leurs propres besoins des marchandises taxables prélevées sur les marchandises destinées à la vente. L'assujetti peut consommer, à titre personnel, ce qui lui est fourni par son entreprise (autoconsommation) ; il peut produire ce qui sera consommé par son entreprise (auto production). Selon Kila (2004 :35), « le législateur a décidé de soumettre certaines livraisons à soi – même à la TVA pour établir également la neutralité fiscale entre les différents circuits économiques ». Ainsi, sont soumises à la TVA les opérations au titre des livraisons à soi – même :

- les livraisons à soi-même de biens et services exclus du droit de déduction ;
- les livraisons à soi-même de biens, produits et services utilisés à la fabrication de biens et produits exonérés ;
- les livraisons à soi-même de biens et services lorsque le prorata de déduction est inférieur à 100%.

De ces opérations imposables, nous distinguons celles qui le sont par option.

1.1.6. Les opérations imposables par option :

Les personnes physiques ou morales qui exercent certaines activités exonérées de la TVA sont autorisées à se soumettre volontairement à cette taxe. Cette option est prévue (article 260 et 260 A du CGI du Sénégal) en faveur, notamment :

- des personnes qui exercent les activités libérales suivantes : artistes, interprètes, avocats ;
- des personnes qui donnent en location des locaux nus à usages industriel, commercial ou professionnel ;
- des établissements bancaires et financiers (pour certaines opérations seulement) ;
- des entreprises qui effectuent des opérations portant sur les déchets neufs d'industrie et matières de récupération ;
- des collectivités locales ;
- des exploitations agricoles.

Si l'option est exercée, la TVA est collectée sur les ventes et en contre partie il est possible de déduire la TVA sur les achats. L'option est exercée pour une période de cinq ans renouvelable. A côté des opérations soumis à la TVA par option, nous avons également des opérations exonérées.

1.1.6.1. Les opérations exonérées

Les opérations sont dites exonérées de la TVA lorsqu'elles sont limitativement énumérées par la loi. On distingue traditionnellement les exemptions et les exonérations.

1.1.6.2. Les exemptions

Les exemptions concernent les opérations qui se situent hors du champ d'application de la TVA. Leur domaine se définit le plus souvent par opposition aux critères d'affaires et à celui d'opérations non effectuées à titre onéreux telles que : les dons et les cadeaux, les indemnités perçues en réparation d'un préjudice, certaines subventions présentant le caractère de libéralité ou de celles réalisées par les salariés ou les agriculteurs.

1.1.6.3. Les exonérations

Selon Lefebvre (2002 : 624), « les exonérations sont des opérations qui sont incluses dans le champ d'application de la TVA mais échappent à l'imposition aux termes des dispositions expresses de la loi ». En effet, ces opérations constituent des affaires réalisées, en ce sens qu'il s'agit d'opérations remplissant toutes les conditions légales d'impositions à la TVA mais bénéficiant du dévolu du législateur, qui en a choisi délibérément de les soustraire du champ d'application de cet impôt. Cela pour diverses considérations qui peuvent être sociales, économiques ou techniques. Selon la Directive n°02/98/CM/UEMOA (1998 : 5), le législateur demande également aux contribuables de collecter en son lieu et place la TVA facturée par les fournisseurs par le biais de la technique de précompte partiel ou total ».

1.1.7. Le Précompte de la TVA

Le précompte de la TVA sur les opérations économiques est encore appelé la retenue à la source de la TVA. Selon Grosclaude & al (2009 : 87), ce régime s'applique :

- aux opérations faisant l'objet de tout contrat payé sur fonds de l'Etat, des autres collectivités publiques, des établissements publics, des sociétés nationales, des sociétés à participation publique majoritaire ;
- aux exploitants ou concessionnaires de services publics notamment en ce qui concerne l'eau, l'électricité et le téléphone quelle que soit l'origine des fonds ;
- aux opérations réalisées par les entreprises ainsi que les producteurs ou exportateurs de ciment et les distributeurs de produits pétroliers pour ce qui concerne le transport à l'occasion de la vente ou de la revente de ces biens, aux opérations de toutes natures

(ventes de biens, travaux immobiliers, prestations de services) à l'exception des mises à la consommation suite à l'importation de marchandises.

Le précompte de la TVA ou la retenue à la source consiste pour l'organisme payeur à retenir à la date du paiement de la facture au fournisseur, tout (lorsque le fournisseur ou le prestataire n'est pas immatriculé au service en charge des grandes entreprises) ou la moitié de La TVA facturée par le fournisseur. Il lui délivre une attestation de précompte pour lui permettre l'imputation de la taxe précomptée. Le précompte effectué étant sur la TVA, il se soumet aux caractéristiques reconnues pour le versement de la TVA au Trésor, qui est la naissance de la créance par le paiement de la facture et le reversement de la TVA dans les 15 jours du mois suivant celui du paiement de la facture, Directive UEMOA (1998 : 6). C'est dans ce même sens que l'organisme client concerné pourra, s'il est assujéti à la TVA, déduire la taxe précomptée sur la taxe exigible de ses propres opérations. Il en est de même pour le fournisseur qui devra la faire figurer dans la déclaration de ses affaires imposables. Pour être en harmonie avec l'administration fiscale après avoir opéré des retenues, un état mensuel est adressé au receveur des taxes indirectes en stipulant le contenu suivant : l'adresse exacte, le NINEA, le numéro et la date de la facture, la base, le taux et le montant de la retenue.

1.1.8. Le calcul de la TVA exigible

L'exigibilité de la TVA fait intervenir plusieurs variantes, à savoir : le fait générateur, la date d'exigibilité, la base imposable et le taux.

1.1.8.1. Le fait générateur et la date d'exigibilité de la taxe

Le fait générateur peut être défini comme étant le moment où les conditions sont réunies pour qu'une opération soit imposable. Il est représenté au Trésor comme étant l'événement par lequel l'acte économique donne naissance à la créance fiscale au Trésor. Selon les objectifs (2009 :698), «le fait générateur permet de déterminer la loi applicable en cas de changement de législation (sur le mode d'imposition ou le taux applicable par exemple)», l'année qui sert de point de départ à la prescription ou au rappel de l'administration fiscale et le lieu d'imposition ».

Toute cette littérature peut se résumer dans le tableau ci-dessous :

Tableau 1 : Opérations et leur fait générateur

Operations	Fait générateur
Livraison de biens meubles corporels	Transfert de propriété (livraison)
Location – vente et vente à tempérament ou avec clause de réserve de propriété	Remise matérielle du bien
Livraison à soi – même de biens ou de travaux immobiliers	Première utilisation (mise en service)
Importations	Lors de la déclaration en douane
Travaux immobiliers Vente à consommer sur place, Fourniture d'eau, d'électricité et de télécommunication, Autres prestations de service	Exécution du service
Opérations de crédit – bail et opérations soumises au précompte	Encaissements du loyer du prix

Source : Inspiré de OBERT (2005 : 16-17).

En effet, la modification du régime d'imposition ou du taux applicable, n'auront aucune conséquence, car le régime ou le taux à prendre en compte sera celui au moment de la naissance de la créance au trésor, c'est-à-dire lorsque le fait générateur s'est produit. Par contre, selon Gonthier (2002 : 41), l'exigibilité est le droit que peut faire valoir le Trésor, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour réclamer le paiement de la taxe Cozian & al (2007 : 285), en développant l'importance de la notion d'exigibilité qui, d'après ce dernier doit :

- déterminer à quelle période d'imposition il convient de rattacher les opérations réalisées par l'assujetti ;
- déterminer la date à laquelle il peut récupérer la taxe qui lui est facturée au client.

Il est important de souligner qu'il y a une coïncidence fréquente du fait générateur et l'exigibilité dans les régimes de livraisons de biens meubles corporels et dans les régimes particuliers. Par contre, ces notions se suivent par principe dans le régime des prestations de services et dans celui des travaux immobiliers. Dans le cas des travaux immobiliers, la différence entre la date du fait générateur et celle de l'exigibilité prend de l'importance en cas de modification de législation, notamment en matière de taux d'imposition.

1.1.8.2. La base d'imposition ou assiette de la TVA

Les redevables soumis au réel, sont tenus de calculer eux – mêmes, le montant des taxes dues sur les opérations réalisées le mois précédent. D'où la nécessité de déterminer l'assiette de la taxe. La base d'imposition est constituée par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire en contrepartie de la livraison de biens, de la prestation de service ou l'acquisition, de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations, De la Villeguérin (266 : 67). Selon Morel (2001 : 121), l'assiette de la taxe est définie comme étant la valeur à laquelle il convient d'appliquer le taux légal. Cette base d'imposition est déterminée à partir du prix convenu, ferme et définitif entre les parties. La base est exprimée en valeur hors taxe. Mais, en l'absence d'indication contraire, les prix stipulés sont réputés être des prix TVA comprise et la taxe doit être assise sur une somme égale au prix indiqué diminué de son montant Oudenot & al (2008 : 702). Les éléments caractéristiques inclus dans la base de calcul de la TVA sont :

- les impôts, taxes, droits, prélèvements de toute nature à l'exception de la TVA ;
- les frais accessoires demandés aux clients ;
- les compléments de prix ;
- les indemnités perçues qui n'ont pas le caractère de dommages intérêts ;
- les emballages consignés qui ne sont pas rendus à l'expiration des délais en usage ;
- les dépôts et cautionnements non restitués.

Par ailleurs, il y a des éléments qui sont exclus de la base du calcul de la TVA :

- les réductions de prix accordées : rabais, remises, ristournes, escomptes, pénalités contractuelles pour livraison tardive ;
- les frais et taxes avancés par le fournisseur pour le compte du client et facturés pour le montant exact des débours ;
- les emballages consignés ;
- les indemnités perçues à caractère de dommages intérêts ;
- les subventions d'équipements reçues ;
- les gains de change résultant de transaction facturée en devises.

Pour les biens importés, la base d'imposition est constituée par la valeur des biens déclarés en douane augmentée des impôts, droits, prélèvements et autres taxes exigibles en raison de l'importation (à l'exception de la TVA). En ce qui concerne les livraisons à soi-même de biens ou services, la base d'imposition est le prix normal de vente en gros des produits

similaires, à défaut le coût de revient des biens produits ou des prestataires de services effectuées. Sur cette base d'imposition, il nous est important d'évaluer le taux à appliquer.

1.1.8.3. Le Taux d'imposition

Les taux d'imposition à la base de la TVA étant disparates avant l'harmonisation fiscale en matière. Il est important de rappeler que les taux applicables relèvent d'un pays à un autre selon la législation de ce pays. La directive n°02/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 des pays de l'UEMOA portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de la TVA, en son article 29 (1998 : 9), prévoit l'instauration d'un taux unique compris entre 15% et 20%. Selon Senko (2008 : 202), «le législateur sénégalais a instauré un taux de 18% dans toutes les transcriptions économiques relevant du champ d'application de la TVA ». Après la perception des notions du fait générateur, de l'exigibilité, de la base d'imposition et du taux à appliquer, cernées ci-haut, il nous revient de traiter la notion de déductibilité.

1.1.9. Le calcul de la TVA déductible

Selon Ciss (2003 : 461), « l'originalité de la TVA repose sur le droit à déduction ». En vertu de ce principe, la taxe qui a grevé les éléments du prix de revient d'une opération imposable est déductible de la taxe applicable à cette opération. La déduction de la TVA est une opération très simple dans son principe, mais elle est aussi tout de même complexe dans son application. En effet, elle n'est ouverte aux assujettis que sous certaines conditions et doit s'exercer dans le respect de certaines règles et suivant certaines modalités. En outre, la déduction n'est pas toujours définitive, elle peut être remise en cause par certains événements ultérieurs, contraignant les assujettis à opérer des régularisations. Les conditions d'ouverture du droit à déduction d'après De la villeguérin (2009 : 16-24) sont d'ordre multiple que nous pouvons énumérer d'une manière non exhaustive :

- la première condition à remplir par une entreprise pour pouvoir prétendre aux déductions est d'être assujettie à la TVA. L'entreprise ne peut déduire la taxe payée à ses fournisseurs que si elle l'est soi-même redevable à l'administration fiscale de la taxe facturée à ses clients. En plus, pour ouvrir le droit à déduction, les biens et services doivent :
- être acquis pour les besoins normaux de l'exploitation ;
- être affectés à une opération imposable à la TVA ;
- n'être pas exclus du droit à déduction par la loi.

- avoir été effectivement taxés à la TVA ou exonérés au titre des exportations et opérations assimilées, des livraisons et prestations faites à des entreprises bénéficiant de régime franc, des livraisons effectuées sur des opérations financées de l'extérieur sous forme de dons ou de subventions non remboursables.

Ce principe est posé par l'article 305 C.G.I du Sénégal modifié par l'ordonnance 94 – 24 du 31/01/1994, qui stipule que les assujettis à la TVA sont autorisés à déduire :

- la TVA figurant sur les factures d'achat ou acquittée à l'importation de matières premières ou de biens revendus à l'état ;
- la TVA facturée par les sociétés de crédit-bail ou figurant sur les factures d'achat ou acquittée à l'importation de biens meubles ou immeubles, de travaux immobiliers et de services acquis pour les besoins d'exploitation au titre des investissements ou des frais généraux. Il est impérieux de noter que la déduction de la TVA payée aux fournisseurs ne se limite plus aux biens acquis neufs, elle s'étend aussi bien, aux biens acquis en occasion ;
- la TVA doit être mentionnée sur un document justificatif qui peut être : une facture (s'il s'agit d'un achat ou d'une prestation, délivrée par un fournisseur soumis au réel), un document douanier (s'il s'agit d'une importation), une déclaration de l'entreprise (s'il s'agit d'une livraison à soi – même).

En effet, une TVA facturée dans des conditions illégales ou irrégulières ne devient pas déductible pour la seule raison qu'elle est mentionnée sur une facture.

1.1.9.1. Exercice du droit à déduction

Les déductions de la taxe ne s'opèrent pas par opération. L'exercice du droit à déduction repose, en effet, sur un principe fondamental : c'est la distinction entre les déductions physiques et les déductions financières. Les déductions physiques sont à globaliser alors que les déductions financières doivent faire l'objet d'une individualisation. Par ailleurs, des règles particulières s'appliquent à chacune de ces déductions. En effet, les déductions physiques s'opèrent en tenant compte de la règle butoir qui limite leur portée alors que les déductions financières sont limitées par la règle dite du prorata, Sillas (2006 :45).

1.1.9.2. Les déductions physiques :

Les ayant droits aux déductions opèrent celles – ci sous leur propre responsabilité, et sont tenus d'indiquer, au verso de la déclaration mensuelle de TVA ou sur un document annexe, les éléments ci – après :

- le NINEA du fournisseur ou le numéro et la date de déclaration en douane s'il s'agit d'une importation ;
- le nom et l'adresse exacte du service acquis ;
- la nature du bien ou du service acquis ;
- le prix d'achat Coût – Assurance – Fret (CAF) augmenté des droits de porte ;
- la TVA facturée ou acquittée en douane ;
- la TVA facturée déductible (Soule, 2008 : 121).

Selon Turq (2000 : 77), les déductions physiques concernent deux catégories de biens :

- ✓ les matières premières, les produits semi – finis et les marchandises revendues en l'état : est, en effet, qualifiée de physique, la TVA qui grève ces biens de stock destinés, soit à être incorporés comme matières, soit comme produits semi- ouvrés, soit à être revendus en l'état ;
- ✓ les agents de fabrication : sont des biens qui, tout en ne constituant ni des outillages ni des matières premières ou des produits semi- finis entrent dans la fabrication du bien final et disparaissent dès leur première utilisation : il s'agit par exemple de l'électricité, du gaz, de la vapeur d'eau, des explosifs, etc.

1.1.9.3. Les déductions financières :

Les déductions financières concernent uniquement la taxe ayant grevé les opérations suivantes :

- les biens importés, acquis ou livrés à soi – même, inscrits dans les comptes d'immobilisations tels les biens d'investissement équipements mobiliers et immobiliers ;
- les frais généraux inscrits en compte de charges : fourniture de bureau, produits d'entretien, matières consommables, petits outillages, services de réparation, services extérieurs divers etc. ;
- les services entrant dans le coût de revient : services de transport, frais d'approche, des services afférents au stockage, etc., Cours & al (2007 : 97).

Les déductions financières sont régies par la règle du prorata : une entreprise peut réaliser des opérations dont certaines sont imposables à la TVA et d'autres non soumises à cette taxe. Il ressort de l'application de la règle de l'affectation que la TVA supportée concernant un bien ou un service destiné exclusivement au secteur d'activité imposable à la TVA est totalement déductible sauf disposition expresse. A l'inverse, la taxe ayant grevé les biens ou services affectés exclusivement au secteur d'activité non taxable n'est pas déductible.

Par contre, la TVA ayant grevé ces biens ou services ne sera ainsi déductible qu'à hauteur d'une fraction de la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé les biens d'investissement et les frais généraux. Cette fraction est égale au montant des taxes supportées déductibles ayant grevé lesdits biens et services, affectés d'un pourcentage de déduction ou prorata. Selon l'article 7 de l'annexe III du livre II du CGI du Sénégal, « les entreprises qui ne sont pas assujetties à la TVA pour l'ensemble de leurs activités (assujettis partiels) ne sont autorisées à déduire qu'une fraction de la TVA ayant grevé leurs achats de biens et de services ouvrant droit à déduction ». Cette fraction correspond au prorata de leurs opérations soumises à la TVA. Ce prorata dit de déduction est calculé au début de chaque exercice en fonction des opérations réalisées pendant l'exercice précédent.

$$\text{Prorata de déduction} = \frac{\text{Chiffre d'affaires taxables HT ouvrant droit à déduction} \times 100}{\text{Chiffre d'Affaires total Hors Taxe}}$$

Le montant de la TVA déductible est obtenu grave à la formule :

$$\text{TVA déductible} = \text{TVA Supportée} \times \text{Prorata}$$

En sus des modalités du droit à déduction définit précédemment, il peut aussi s'exercer par régime normal d'imputation ou par régime dit de remboursement.

1.1.9.4. Le régime normal : l'imputation

L'imputation est la règle classique en matière de déduction de la TVA ayant grevé les achats de biens ou de services. Le montant global de la TVA déductible est retranché du montant de la TVA collectée de la même période. L'imputation est effectuée sur la déclaration. Le calcul est le suivant :

$$\begin{array}{l} \text{TVA collectée sur les ventes du mois M} \\ + \text{ TVA sur acquisitions des biens ayant franchis le cordon douanier du mois} \\ - \text{ TVA déductible sur les acquisitions d'immobilisations du mois M} \\ - \text{ TVA déductible sur les autres biens et services y compris sur acquisitions ayant franchis le} \\ \text{cordon douanier du mois M} \\ \hline = \text{ TVA à payer pour le mois M} \end{array}$$

Soit par report de crédit de déduction et imputation sur la TVA exigible au titre du ou des mois suivants jusqu'à extinction, sans pouvoir toutefois excéder deux ans.

$$\text{TVA collectée} - (\text{TVA déductible} + \text{crédit de TVA}) = \text{TVA due}$$

1.1.9.5. Le régime exceptionnel : le remboursement

La TVA déductible dont l'imputation n'a pu être opérée peut, sur demande des redevables, faire l'objet d'un remboursement soit annuel soit trimestriel. Tous les crédits de taxe déductible sont, sauf exception remboursables quelle que soit leur origine. La déduction de la TVA ayant grevé les divers éléments des opérations taxables doit s'opérer en priorité par imputation. Celle-ci s'effectue exclusivement sur la TVA dont l'entreprise est redevable à raison de ses opérations taxables ou le cas échéant, de la régularisation de déductions opérées antérieurement. L'imputation est effectuée de manière globale. Selon l'article 27 de l'annexe III du livre II du CGI précité, la restitution des crédits de déductions intervient sur demande expresse du redevable quand l'excédent des taxes supportées déductibles ne peut résorber par voie d'imputation. Le redevable doit justifier le crédit de taxes existant au moment de la formulation de la demande. Tout crédit dont la restitution n'aura pas été demandée dans les délais de deux années sera annulé de plein droit et ne pourra donner lieu ni à une restitution ni à une imputation. Le détail est résumé dans le tableau ci-après.

Tableau 2 : Modalité de déduction de la TVA

	Crédit de TVA exceptionnel	Crédit de TVA fréquent voire permanent
Motifs	<ul style="list-style-type: none"> - acquisition d'immobilisations ; - achats importants 	<ul style="list-style-type: none"> - activité d'exploitation, livraison intracommunautaire ; - activité taxée au taux réduit alors que l'entreprise consomme des biens et des services taxés au taux normal.
Procédure d'extinction de la créance sur l'Etat	<p>Report du crédit de TVA sur les déclarations suivantes, sans limite de délai.</p> <p>Demande de remboursement à la fin de l'année civile, si le crédit est égal ou supérieur à 100FCFA</p>	<p>Demande de remboursement à la fin de chaque trimestre :</p> <ul style="list-style-type: none"> - si un crédit de TVA a été constaté chaque mois du trimestre ; - si le crédit en fin du trimestre est égal ou supérieur à 500.000FCFA <p>Demande de remboursement mensuel :</p> <ul style="list-style-type: none"> - réservée aux activités d'exploitation ou de livraison intracommunautaire ; - limitée à un montant égal à la TVA fictive calculée sur les opérations concernées.

Source : A partir de Grandguillot (2008 : 18)

1.1.9.6. Les restitutions et limitations au droit à déduction

Selon Ciss (2004 : 587), les éléments de restrictions et limitations du droit à déduction sont les biens et services non nécessaires à l'exploitation :

- les biens affectés à des besoins autres que ceux de l'entreprise;
- la TVA ayant grevé les frais de publicité des biens et services dont la publicité est prohibée ;
- les véhicules ou les engins quelle que soit leur nature conçus pour transporter des personnes ou à usage mixte, lorsqu'ils ne sont destinés à être revendus en l'état neuf ou loués par un loueur professionnel, n'ouvrent pas droit à déduction.

Les restrictions ci-dessus énumérées relatives aux limitations de droit à déductions sur la TVA ayant grevé les achats ne sont pas exhaustifs.

1.2. Les obligations fiscales

En matière de la TVA, les obligations fiscales assignées aux assujettis de cette taxe sont du ressort des redevables, des régularisations des déductions opérées par les redevables et retenues à la source.

1.2.1. Définitions des obligations fiscales

Selon BETCH (2008 : 121), les assujettis à la TVA ont pour obligations la production des pièces justificatives et la tenue d'une comptabilité régulière. Toute personne morale ou physique a l'obligation de mettre à la disposition de l'administration fiscale des éléments susceptibles d'édifier cette dernière lors des contrôles fiscaux.

1.2.2. Les obligations des redevables

Les obligations des redevables sont constituées de la délivrance obligatoire des factures, la tenue d'une comptabilité régulière, produire des déclarations périodiques et le paiement de l'impôt (Sauvageot, 2006 : 114). Toute personne assujettie à la TVA doit délivrer une facture lors de chaque livraison de bien ou de chaque prestation de services au profit d'un autre assujetti. L'obligation de facturation n'existe pas si le client n'est pas redevable de la TVA (sauf en matière de travaux immobiliers).

1.2.2.1. La tenue d'une comptabilité régulière

Les redevables de la TVA doivent tenir une comptabilité régulière. Outre les règles spéciales édictées par le Code de commerce et le CGI du Sénégal, ils doivent respecter des règles spéciales de comptabilité permettant le calcul aisé de la TVA à payer et le contrôle de l'administration. Ces règles spéciales sont les suivantes :

- ventilation entre opérations soumises et non soumises à la TVA ;
- ventilation des opérations soumises à la TVA par taux d'imposition ;
- conservation des factures de vente et d'achat pour justifier de la TVA facturée (TVA collectée) et de la TVA déductible, Bernal (2006 : 213).

1.2.2.2. Les obligations des contribuables au régime du réel

Il concerne les personnes morales et autres contribuables ne réunissant pas les conditions pour être au régime de la contribution globale unique. Ces contribuables sont imposés selon le chiffre d'affaires réel. Les assujettis à ce régime sont tenus de remettre tous les mois au bureau du siège du domicile ou de leur établissement principal, une déclaration relative aux opérations qu'ils ont effectuées le mois précédent, Bernal (2006 : 210). Ils utilisent des imprimés de déclaration qui leur sont délivrées gratuitement par les services fiscaux. Ces imprimés indiquent : le détail des affaires, le montant des déductions, la taxe à payer ou le crédit à reporter. Les assujettis de la TVA sont contraints par la législation fiscale, au calcul du montant et à l'acquittement en même temps qu'ils déposent leurs déclarations au plus tard

le 15 du mois des taxes dues sur les opérations réalisées le mois précédent. La déclaration doit être déposée à la même date, lorsque l'assujetti n'a effectué aucune opération imposable. Cette déclaration vaut titre de perception.

1.2.2.3. Les obligations des contribuables au régime de la CGU

Selon Dièye & Wade (2008 : 267), les contribuables soumis au régime de la contribution unique sont tenus, sous peine d'être taxés d'office, d'adresser, avant le 1^{er} février de chaque année, à l'agent chargé de l'assiette du lieu du siège de l'entreprise ou de son principal établissement une déclaration fiscale de la TVA. Cette déclaration doit indiquer :

- le montant de leurs achats de l'année précédente ;
- la valeur globale, aux prix de revient, de leurs stocks au 1^{er} janvier et au 31 décembre de ladite année ;
- le montant de leurs ventes ou de leurs chiffres d'affaires du 1^{er} janvier au 31 décembre de ladite année ;
- le montant de leurs loyers professionnels et privés ;
- la superficie de leurs exploitations agricoles en rapport et les moyens matériels mis en œuvre.

Les tarifs de CGU varient selon le CA de l'entreprise et la nature de l'activité exercée. La CGU est établie chaque année par voie de rôle. Toutefois, elle donne lieu au versement d'acompte à imputer sur l'impôt du titre de l'année. Chaque acompte est égal au tiers de l'impôt dû. Ils sont spontanément versés dans les quinze premiers jours des mois de février, mai et août de l'année d'établissement de l'impôt à la caisse du comptable du trésor du lieu d'imposition.

1.2.2.4. Les obligations de la tenue des documents par les contribuables :

Selon Batsch (2009 : 76), les assujettis à la CGU ont l'obligation de tenir un registre récapitulé par année, présentant le détail de leurs achats appuyés de factures justificatives qu'ils présentent à toute réquisition d'un agent ayant au moins le grade de contrôleur des impôts. Ils ont l'obligation également de tenir et de communiquer à l'agent sus désigné, un livre journal servi au jour et représentant le détail de leurs recettes professionnelles.

1.2.3. Les obligations de régularisations de déductions

Les régularisations de déduction constituent un élément important dans la survenance de certains événements qui empêchent la bonne appréciation du régime fiscal des opérations financières effectuées par un contribuable. Ces régularisations sont au nombre de deux catégories.

1.2.3.1. Les obligations de régularisations annuelles

Selon Grandguillot (2008 : 74), « Les régularisations annuelles s'effectuent lorsque la variation des coefficients d'assujettissement et de taxation est supérieure à dix points ».

1.2.3.2. Les obligations de régularisations globales

Les régularisations globales sont effectuées comme les premières lorsque certains événements énumérés par la loi, surviennent au cours de la période de régularisation. Il s'agit de :

- des cessions ou apports non soumis à la taxe sur le prix total ou la valeur totale ;
- des transferts entre secteurs d'activité ;
- des cessions ou apports soumis à la taxe sur le prix total ou la valeur totale ;
- des modifications législatives ou réglementaires des d'exclusions ;
- des biens transférés à des opérations ouvrant droit à déduction ;
- des biens cessant d'être utilisées à des opérations imposables.

Les régularisations globales sont exigibles dès que les événements qui en sont à l'origine se produisent. Les différents procédés de déduction, de régularisation et de déclaration de la TVA permettent la mise en place d'un dispositif susceptible d'évaluer et de maîtriser la parution de risque concernant cet impôt. Ainsi, pour pouvoir évaluer et maîtriser la survenance de cet événement aléatoire aux conséquences désastreuses pour l'organisation. Nous allons étudier dans le chapitre suivant la procédure d'évaluation et de maîtrise de risque en matière de la TVA.

1.2.4. La Déclaration de la TVA

La TVA est un impôt déclaratif, dans la mesure où c'est l'assujetti qui fait la déclaration de son chiffre d'affaires, collecte l'impôt et le verse au trésor, sous le contrôle de l'administration fiscale (LAZRAK, 2005 : 187). Avant de procéder à la présentation de la déclaration de la TVA à l'administration fiscale, l'assujetti doit avoir déposé auprès de cette administration des documents suivants :

- la déclaration d'existence ;
- la déclaration du prorata de déduction ;
- la déclaration de cessation, de cession et changement de la personne redevable ;
- la déclaration du chiffre d'affaires ;
- les déclarations dérogatoires et transitoires.

Les éléments cités ci-haut constituent la base des obligations déclaratives des contribuables à la TVA.

1.2.5. La liquidation de la TVA

Selon Lazrak (2005 :253), la liquidation de la TVA consiste à calculer exactement le montant de la TVA que doit verser le redevable au Trésor. Le calcul de cette taxe se déroule en deux étapes, à savoir :

- application des taux déterminés à la base imposable pour obtenir la TVA facturée ou collectée par le redevable ;
- déduction de cette TVA facturée celle acquittée par le redevable, dans la mesure où l'assujetti bénéficie du droit à déduction. Pour corroborer l'assertion de Grandguillot (2008 : 22), la TVA à verser au trésor par le contribuable n'est autre que :

$$\text{TVA facturée} - \text{TVA déductible}$$

1.3. Les risques fiscaux liés à la TVA

L'évolution actuelle du monde en général et celui des affaires en particulier pousse les différents acteurs de la vie économique dans n'importe quel domaine de leurs activités d'avoir également des impulsions pour la concrétisation des objectifs assignés à leur organisation. Les entreprises actuelles connaissent une évolution exponentielle dans toutes les composantes de leurs activités. Il est nécessaire pour l'atteinte des objectifs fixés, mieux la performance commerciale et financière, de cerner les risques pouvant empêcher la réalisation des dits objectifs. Parmi ces risques, nous pouvons citer les risques fiscaux qui, ignorés dans le management des organisations, sont source de nombreuses difficultés pour la performance de l'organisation. Selon Belluz (2009 : 25), l'appréhension des catégories des risques dans une organisation permet l'identification, la maîtrise et l'analyse de ces derniers. De ces catégories des risques, nous avons le risque fiscal, qui nous pousse à approfondir l'étude de la notion de risque.

1.3.1. Notion de risque

La notion du risque est une notion très variable et complexe dans son existence, la définir revêt une signification pluridisciplinaire aux dimensions variées. Le risque est défini comme un événement à éviter ou à réduire du point de vue de son impact ou de sa survenance. Selon le lexique les mots de l'audit, IFACI (Institut Français des Auditeurs et Consultants Interne), définit «le risque 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 la maîtrise». Cette définition a été étayée par celle de Vincent (in Revue Audit, 2004 :4), «le risque, c'est la menace qu'un événement ou une action ait un impact défavorable sur la capacité de l'entreprise à réaliser ses objectifs avec succès».

1.3.2. Le risque fiscal

Selon Chadefaux (2002 : 22), le risque fiscal existe si l'entreprise ne respecte pas la réglementation fiscale à laquelle elle est soumise dans la mesure où elle s'expose en cas de contrôle fiscal à des redressements et à des sanctions. Ces sanctions fiscales peuvent en outre parfois s'accompagner de sanctions extra fiscales, comme des sanctions pénales, sanctions qui sont de nature à porter atteinte à l'image de marque d'une entreprise ou affecter le climat social d'une organisation.

1.3.3. Identification des risques fiscaux liés à la TVA

Selon Govei (2003 :38), les risques fiscaux auxquels une entreprise s'expose en cas de non respect de la réglementation fiscale, sont les pénalités financières, redressements et sanctions pénales. En principe, seul le condamné doit en supporter le coût (amendes pénales et peines de prison) en vertu de la personnalité du droit pénal.

1.3.3.1. Les risques fiscaux propres à la TVA

La notion de risque est une notion qui n'est pas unique et à des interprétations diverses dans les organisations en général et en particulier, celle relative aux risques fiscaux en matière de la TVA. La mauvaise interprétation des textes fiscaux, la mauvaise application du taux d'imposition, de déduction d'un bien ou d'une prestation relatifs à un impôt, sans avoir fait une analyse sous l'angle approprié du CGI est source de risque fiscal aux conséquences désastreuses suivies très souvent de la non atteinte des objectifs fixés par l'entreprise. D'où pour les entreprises de nos jours, selon VIROL (2007 : 78), « la connaissance de la fiscalité ou

des principes fiscaux permet de maîtriser les risques fiscaux liés à une opération aux fins d'éviter de tomber sous le coup de la loi, étant entendu que nul n'est censé ignorer la loi ».

Nous allons examiner les différents éléments qui constituent les risques propres à la TVA, pour avoir une vue capable d'analyser ces risques pour leur maîtrise. De ces risques fiscaux liés à la TVA, nous avons les risques des pénalités financières, des pénalités d'assiettes, des pénalités pour retard dans la production des déclarations et les pénalités pour le retard dans le paiement de la TVA.

1.3.3.2. Les pénalités financières

Selon Vuibert (2004 : 301), les pénalités financières doivent être distinguées en catégories pour permettre la répréhension des peines, nous distinguons :

- les pénalités pour insuffisances de déclaration ou pénalité d'assiette ;
- les pénalités pour retard dans la production des déclarations ;
- les pénalités pour retard dans le paiement des impôts et taxes ou pénalités de recouvrement.

1.3.3.3. Les pénalités d'assiette

Les pénalités d'assiette en matière d'impôt s'appliquent lorsqu'un contribuable déclare ou fait apparaître une base d'imposition ou des éléments constitutifs servant à la liquidation de cet impôt insuffisant, incomplet ou erroné. Ainsi, en matière de TVA, toute manœuvre procédant à la dissimulation, la réduction et la production inexacte de la déclaration du montant des affaires imposables, et toutes déductions contraires aux normes prévues par le législateur entraînent l'application d'une pénalité en sus des droits fixés sur les déductions opérées à tort. Selon Kouassi (2006 : 45), «les droits compromis ayant une valeur inférieure à 5.000 FCFA, le redevable est passible d'une pénalité égale à 10.000 FCFA ». Cette pénalité est majorée au double en cas de récidive et de manœuvres frauduleuses sans pouvoir être inférieure à 100.000FCFA.

1.3.3.4. Les pénalités pour retard dans la production des déclarations

La production des déclarations en matière de la TVA relève du contribuable. Les pénalités relatives au retard de ces déclarations s'appliquent lorsque le redevable dépose sa déclaration au delà du délai légal de dépôt. Selon LO (2006 : 234), l'absence de déclaration peut amener l'administration fiscale à pratiquer une taxation d'office au titre de la période non déclarée. L'article 387 du CGI du Sénégal astreint les redevables de la TVA, plus précisément ceux soumis au réel à déposer tous les mois à la recette chargée des taxes indirectes au plus tard le

15 du mois suivant, une déclaration relative aux opérations qu'ils ont effectuées le mois précédent. Le dépassement du délai prévu par la loi dans la production et le dépôt de la déclaration de la TVA est passible d'une amende de 5% des droits exigibles restants à payer par mois. De cette procédure, les conséquences suivantes sont déduites : un intérêt de 0,40% par mois de retard ainsi que des majorations de droits seront dus (majoration de 10% portée à 40%, 30 jours après la première mise en demeure). En outre de ces conséquences, il y a une amende qui ne dépasse pas 10.000 FCFA, en cas d'inobservation des recommandations de l'administration fiscale.

1.3.3.5. Les pénalités pour retard dans le paiement de la TVA

Le règlement de la TVA est fait simultanément avec le dépôt de la déclaration des opérations réalisées sur le C.A du mois par l'entreprise. Selon Grosclaude (2006 : 46), les pénalités infligées au redevable pour motif du non acquittement dans les délais légaux des impôts et taxes dus. L'article 391 du CGI fait obligation aux assujettis de la TVA de s'acquitter de cette taxe au plus tard le 15 du mois le montant des taxes dues sur les opérations réalisées le mois précédent. Le contribuable qui paye en retard sa TVA est passible d'un intérêt de 0,40% par mois de retard et d'une majoration de 5% du montant des sommes dont le paiement a été différé. Ce taux est ramené à 2% si le paiement est effectué dans les huit (8) jours du dépôt de la déclaration.

1.3.3.6. La Majoration des pénalités pour défaut de production des déclarations

Le règlement de la TVA s'effectue spontanément pendant le dépôt de la déclaration du mois. Selon LO (2002 :47), le non versement de la taxe dans les délais prescrits est sanctionné par une majoration de 10% des sommes non versées. Dans le cas où le retard persiste dans le règlement jusqu' une année, une seconde majoration de 10% est appliquée. Si le contribuable est passible d'autres impôts, en dehors de la TVA, la majoration de 100% lui sera appliquée. Outre ses différentes sanctions fiscales, la législation du pays où le contribuable exerce son activité prévoit les sanctions pénales qui ont pour objet de frapper les infractions graves constituant des délits et jugés à ce titre par les tribunaux répressifs. Dans cette approche par les risques, nous utiliserons le tableau d'identification des risques préconisé par Jacques RENARD et qui donne en même temps une évaluation sommaire du risque. Ce tableau est décomposé en cinq colonnes : la tâche, les objectifs, les risques, l'évaluation et le constat (Renard, 2006 : 220-224).

Tableau 3 : Tableau d'identification des risques selon RENARD

Tâches	Objectifs	Risques	Evaluation	Constat
Exploitation	- sécurité	- pénalités d'assiette	I	Oui
	d'exploitation	- pénalité financière		
	- conformité en	- pénalités de défaut de	M	Oui
	qualité et quantité	production	F	Non
	- faire les	- pénalité de dépôt et de		
	déclarations en	liquidation des déclarations		
	temps voulu		I	Oui

I = Risque important, M= Risque moyen, F= Risque faible

Existence Oui ou Non du dispositif identifié

Source : Nous-mêmes (inspiré du tableau de RENARD, 2006 : 224)

1.4. Les redressements

Le redressement fait partie des instruments utilisés par l'administration fiscale qui évalue les des risques que les organisations encourent, dans le calcul et l'évaluation des impôts. Selon Laurent (1995 : 28), les redressements découlant du non respect de la réglementation fiscale par le contribuable sont mis en œuvre à travers la taxation d'office et la rectification d'office.

1.4.1. La taxation d'office

Selon Fautrat (2002 : 6), la taxation d'office s'applique à tous les impôts et taxes, peu importe leur nature. Elle représente le droit que se réserve l'administration fiscale d'imposer d'autorité les assujettis qui n'auraient fourni aucune déclaration ou qui auraient fourni des déclarations pour lesquelles il n'aurait pas été produit de justifications suffisantes. Cette taxation d'office, une fois notifiée aux contribuables donne lieu à l'application de pénalités spéciales pour chaque impôt. Ainsi, l'impôt dont les contribuables sont redevables est majorée de 25%, à cela s'ajoutent également les assujettis qui n'ont pas produit leur déclaration dans les délais légaux, à qui leur une amende fiscale de 100.000FCFA est infligée pour le non respect de la réglementation.

1.4.2. La rectification d'office

La rectification d'office résulte d'omissions ou d'inexactitudes graves et répétées relevées dans la déclaration de résultats ou du chiffre d'affaires ou de la présentation d'une comptabilité impropre à justifier les résultats déclarés et que le contribuable n'établit pas sa

bonne foi. La tenue de la comptabilité et des documents comptables d'une organisation, au delà des aspects classiques (Fiscaux, juridiques & commerciaux) reconnus à l'entreprise, elle relève également d'une obligation fiscale dont l'exploitation permet l'évaluation des charges de cette organisation. Selon Gouadain (2002 : 17), cette obligation fiscale est démontrée, parce que la comptabilité permet de déterminer le résultat de l'activité de l'entreprise et les éléments constitutifs de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices ainsi que le C.A. réalisé au cours de cet exercice. Cette obligation est juridique parce que prescrite par la loi comptable (l'Acte Uniforme Relatif au Droit Comptable : AURDC) dont l'article 19 énumère les livres comptables et autres supports dont la tenue est obligatoire : le livre journal, le grand livre, la balance générale des comptes et le livre d'inventaire, complétée par Dobill (2008 : 16), les livres comptables et d'autres supports doivent être tenus sans blancs ni altération d'aucune sorte. Le respect de ces obligations conduit à la présentation minutieuse des documents permettant un contrôle et une justification sans risque d'être rectifié. Selon Langlois & Friederch (1994 : 62) et Ersä (2004 : 24), les livres ou documents comptables pour être probant quant aux informations présentées, doivent être cotés, paraphés avant qu'une écriture y soit portée pour assurer l'irréversibilité des renseignements de sorte que la comptabilité puisse servir de preuve des opérations ainsi enregistrées.

Le CGI en ses articles 192 et 990, stipule que le défaut de comptabilité ou absence des livres quels qu'en soient les motifs (non tenue pure et simple, non conservation volontaire ou involontaire, par exemple destruction à la suite d'un sinistre ou vol) constaté par procès verbal donne lieu à une amende de 50.000 FCFA suivie d'une mise en demeure adressée à l'assujetti concerné et à la rectification d'office. Pour l'administration fiscale, les données comptables ont une valeur probante lorsqu'elles sont régulières, complètes, détaillées et exploitables afin de permettre l'identification et l'évaluation des risques à traiter dont il faut se prémunir en matière de la TVA.

1.4.2.1. La comptabilité est dite régulière

Selon Rossignol (2000 : 58), la comptabilité est dite régulière lorsqu'elle est tenue en conformité avec les exigences et obligations légales reconnues. Il s'agit notamment de la tenue et de la conservation de tous les documents comptables, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans sa déclaration.

1.4.2.2. La comptabilité est dite complète

Quand elle ne présente ni lacunes, ni insuffisances c'est-à-dire pas d'erreur ou d'inexactitude matérielle graves : comptes fictifs, doubles inscriptions de factures, factures falsifiées ou fictives, balances inexactes, erreur ou report d'addition. Selon Ersa (2002 : 47), «la comptabilité peut être rejetée si les possibilités admises sont admises une fois que le seuil de signification pour la mesure du risque est reconnu au delà des tests à faire, si le contraire des tests se démontre vrai »

1.4.2.3. La comptabilité est dite détaillée

C'est quand chaque opération fait l'objet d'une inscription distincte en comptabilité. L'article 24 de l'AURDC « obligation de conserver les livres comptables ou les documents qui en tiennent lieu, ainsi les pièces justificatives jusqu'à l'expiration de la 10^{ème} année suivant celle de l'encaissement des recettes ou du paiement des dépenses professionnelles. Selon Perochon (2001 : 106), tout enregistrement comptable doit indiquer nature et référence de la pièce justificative sans laquelle l'écriture est sans aucune valeur (puisque'il serait alors possible de passer n'importe quel mouvement dans les comptes...).

Les pièces justificatives (factures, bordereaux, reçus etc.) sont indissociables des livres comptables et doivent être communiqués avec ces livres pour servir de preuve lors des contrôles fiscaux et des procédures contentieuses en matière de la TVA. C'est pour cela que l'absence des pièces justificatives constatées par procès-verbal lors des contrôles fiscaux est sanctionnée par une amende, suivie de la mise en demeure de l'assujetti et de la rectification d'office. La rectification d'office doit être notifiée à l'assujetti, car elle donne lieu à l'application de pénalités propres à la TVA qui constituent les risques fiscaux liés à celle-ci.

CHAPITRE 2 : LA MAITRISE DES RISQUES FISCAUX LIES A LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

Pour maîtriser les éventuels événements susceptibles d'affecter les activités opérationnelles, les entreprises mettent en place un dispositif de maîtrise des risques qui couvre l'ensemble des activités afin d'atteindre efficacement les objectifs requis. Ainsi, dans le cadre de cette étude, nous allons ici présenter les dispositifs qui devraient être mis en place pour maîtriser les risques fiscaux liés à la TVA.

2.1. Les dispositions de maîtrise des risques fiscaux liés à la TVA

Selon Kruger (2009 : 47), la maîtrise des risques fiscaux passe par des objectifs clairement définis, des moyens adéquats, une organisation adaptée, l'existence d'un manuel de procédures fiscales et un système satisfaisant de conservation des données et documents.

2.1.1. La définition des objectifs

La pérennité de toute organisation passe par des objectifs clairement définis, hiérarchisés et planifiés. Ces objectifs doivent être mesurables afin de permettre l'appréciation objective de leur atteinte ou non et être connus de tous. Les objectifs en matière fiscale, selon Coopers & al (2000 : 283), s'inscrivent dans ceux du risk management et sont :

- d'effectuer de façon correcte et en temps voulu le traitement, la préparation et le dépôt des documents fiscaux requis ;
- de réduire le niveau des impôts et taxes minimum ;
- de veiller à l'enregistrement exact et exhaustif des impôts et taxes et les événements économiques pouvant avoir un impact en matière fiscale, en l'occurrence de la TVA.

La mise en œuvre de ces objectifs permettra à l'entreprise d'identifier le risque fiscal encouru, de l'évaluer et de l'analyser, de le maîtriser par la minimisation et l'optimisation des ressources à travers les opportunités d'économie d'impôts.

2.1.2. Les moyens humains

L'efficacité de la mise en œuvre des procédures et systèmes devant conduire à la réalisation des objectifs passe par l'utilisation d'un personnel qualifié et adéquat aux tâches à exécuter. Selon Ngom & al (2009 : 25), la réalisation des objectifs en matière de la fiscalité passe par

l'utilisation d'un personnel compétent en fiscalité, à défaut avoir recours à des conseillers fiscaux externes pour :

- l'identification des obligations fiscales et la préparation des déclarations ;
- l'identification des nouvelles lois et règles fiscales et les nouvelles opportunités d'optimisation fiscale.

Cette assistance est reconnue car elle permet de compenser les insuffisances des titulaires des postes.

2.1.3. Les moyens techniques

Pour GOVEI (2003 :46), la connaissance et le respect de la réglementation fiscale passe par une bonne documentation fiscale de l'entreprise de sorte que les dirigeants soient, en temps réel, informés de tous les changements intervenus dans la réglementation fiscale et l'accès à l'information fiscale possible et rapide. Ainsi, le système d'information fiscale de l'entreprise doit assurer l'accès à l'information juridique et fiscale et aussi par l'existence d'un calendrier des obligations fiscales de l'entreprise qui mentionne :

- la nature de l'obligation ;
- l'imprimé ;
- la date et le lieu de dépôt;
- la date et les modalités de paiement;
- les sanctions

Les systèmes d'informatiques doivent être conçus de sorte que les informations fiscales puissent être obtenues dans les délais requis afin de pouvoir faire face aux obligations de déclarations. La politique appropriée est l'utilisation du logiciel de fiscalité.

2.1.4. Les moyens documentaires

Les documents comptables et des pièces justificatives doivent être conservés pendant 10 ans après leur date de création. Cela relève d'une obligation légale (article 24 de l'AURDC). L'absence des documents lors du contrôle fiscal par l'administration expose l'assujetti aux pénalités et à la taxation d'office, aux conséquences innombrables pouvant entraîner jusqu'à la fermeture de l'entreprise. C'est ainsi qu'en matière de la réglementation fiscale, EDI & KOUASSI (2000 :36) font les propositions suivantes :

- la récupération systématique des reçus ou cachets de paiements ou de décharges de la Direction Générale des Impôts et du Domaine (D.G.I.D.) ;

- la conservation des dossiers de déclaration et leur classement dans les chronos ;
- l'ouverture de chrono pour chaque type d'impôt, les classer par date ;
- l'agrafage des déclarations produites et les reçues des impôts payés.

Par ailleurs, la mise en place des sécurités fiscales d'après Coopers & Lybrand (2000 : 285) passe par l'approbation préalable des écritures relatives aux impôts et taxes ou aux événements économiques par des responsables compétents. Cette même approche passe tout aussi par les rapprochements réguliers entre les différentes déclarations et la comptabilité, le contrôle de l'exhaustivité des déclarations souscrites, le contrôle de la cohérence des déclarations fiscales entre elles. Pour ce faire, les conditions et les éléments cités ci – haut contribuent à la bonne appréciation et à la pérennité de l'organisation, partant à sa vitalité.

2.1.5. Les moyens informatiques

Les moyens informatiques dont dispose le PAD à ce jour se limitent à des ordinateurs comptables pour l'exécution des tâches quotidiennes. Mais ces moyens informatiques ne sont pas connectés au réseau informatique du PAD par lequel des restitutions informatiques peuvent se faire depuis la division fiscale pour traitement de l'information. Le matériel informatique de la Division fiscale permet le traitement des questions fiscales par un mécanisme manuel puisque la division n'a pas encore le logiciel de fiscalité adéquat.

2.1.6. Assistance des cabinets externes

Le Responsable de la division fiscale au PAD est un expert, il n'y a l'existence du conseil fiscal. L'interprétation des textes fiscaux est du seul ressort du responsable de la division fiscale nonobstant les erreurs qui peuvent en découler.

2.2. Evaluation des risques fiscaux liés à la TVA

Le but de l'évaluation des risques est d'identifier les secteurs importants de l'activité à mettre hors danger. Ainsi, dans la technique d'évaluation du risque, l'appréciation du risque se repose sur deux estimations, selon LEMANT (1995 : 65).

- le degré de gravité ou les conséquences directes et indirectes ;
- la probabilité d'occurrence ou de réalisation du risque ;
- la TVA est l'un des impôts qui connaît une évolution exponentielle par rapport aux autres par la flexibilité des lois et règlements qui constituent les principes de sa constitution. Vu cette évolution qui rend la taxe de plus en plus complexe, il n'est pas facile de connaître et de maîtriser son évaluation avec des résultats attendus.

De ce qui précède, plusieurs enjeux et critères sont pris en compte pour la mise en place des politiques et stratégies relatifs à l'évaluation des risques liés à la TVA.

2.2.1. Les enjeux de l'évaluation des risques fiscaux liés à la T.V.A

Les techniques d'évaluation constituent la colonne vertébrale des outils d'appréciations des risques en matière de la TVA. Il est impérieux pour une bonne visibilité des risques et leur quantification que nous appréhendons les bases de l'évaluation en matière de TVA avant de passer à l'évaluation proprement dite des risques liés à cette taxe. Pour Nguéna (2008 : 142), l'efficacité de l'évaluation des risques passe par la méthode quantitative et qualitative.

2.2.2. Evaluation quantitative des risques fiscaux liés à la TVA

Au regard des définitions données au risque en général, et en particulier fiscal, il résulte que celui-ci se mesure selon deux dimensions : la probabilité d'occurrence ou fréquence notée (f) et l'impact ou gravité notée (G), (Bouaniche, 2007 :7 ; IFACI, 2001 :35). Ainsi, un risque se mesure par le produit de ces deux grandeurs, sa criticité notée (C) et se résume comme suit : $C = f \times G$, selon Barthélemy & Courrèges (2004 :11).

Pour IFACI (2001 : 39), le risque peut s'exprimer sous forme quantitative (pourcentage) ou qualitative (faible, moyen, élevé). Cette quantification du risque paraît utile dans l'identification et l'évaluation des risques.

2.2.3. Evaluation qualitative des risques fiscaux liés à la TVA

Cette évaluation étant définie et assise sur la méthode purement abstraite. Il est difficile de faire une évaluation de l'impact et de la probabilité. Selon Coopers & Lybrand (2000 : 61), cette évaluation demande une mise à profit de l'évaluation impact(G) ou de la fréquence(f), une grille de cotation permettant de définir la nature des différents critères étudiés s'ils sont important(I), moyen(M) ou faible(F). Les risques de la TVA évalués par rapport à la méthode qualitative obéissent à la cotation de 1 à 5 suivant l'échelle (Très élevée, fort, moyen, faible, très faible) affecté à la probabilité (fréquence de survenance du risque). Elle aussi évaluée à l'échelle (catastrophe, majeur, modéré, mineur, insignifiant), tout cela attribué à l'impact. Toutes ces simulations sont répertoriées dans un tableau de mesure de probabilité qui donne l'aperçu de mesure qualitative de la probabilité des risques dans la gestion de la TVA.

Tableau 4 : Tableau de mesure de la probabilité

Cotation	Probabilité	Description
5	Très élevée	Il y a un fort pourcentage de survenance du risque
4	Elevée	Il ya de fortes chances que le risque survienne
3	Moyen	Il est possible que le risque se produise
2	Faible	Il ya peu de chances que le risque se produise
1	Très faible	Il est pratiquement impossible que le risque se produise

Source : A partir de RENARD (2006 : 142).

Le tableau suivant récapitule le degré de l'impact sur la mesure des réalisations du risque.

Tableau 5 : Tableau de mesure de l'impact

Cotation	Catégorie	Description
5	Catastrophe	Conséquences lourdes
4	Majeure	Conséquences graves
3	Moyenne	Conséquences moyennes
2	Mineure	Impact faible
1	Insignifiante	Impact très négligeable

Source : MOREAU (2002 :163)

Les deux (2) tableaux nous permettent de faire l'évaluation des risques relatifs et répondre à la question sur la probabilité de survenance du risque lié à la TVA et de l'impact qu'il occasionne. Les risques se présentent sur deux niveaux, à savoir : le risque inhérent et le risque résiduel, en dépit de l'existence du dispositif de maîtrise mis en place pour diminuer ce risque. Pour Desroches (2003 : 67), le risque zéro étant inexistant, l'objectif dans l'étude des risques est de les atténuer en les identifiant, évaluant et en les maîtrisant pour qu'ils deviennent raisonnables c'est-à-dire susceptibles d'être tolérés.

➤ **la méthode d'évaluation des risques fiscaux du point de vue de la forme**

Elle concerne la démarche reconnue et évaluée par les lois et règlements en vigueur en matière de TVA, que le législateur met à la disposition de chaque entité. Selon Hamzaoui (2005 : 89), l'évaluation des risques fiscaux par la forme est faite par la méthode dite abstraite dans laquelle l'interprétation des textes fiscaux doit être de mise. Cette méthode s'associe avec la méthode d'évaluation quantitative pour être performante.

➤ **la méthode d'évaluation des risques fiscaux du point de vue de l'objet**

Cette méthode est définie par rapport à la fixité des objectifs assignés à l'organisation. Cette méthode est lourde dans la prise de décision, car elle en constitue les éléments clés. Pour Kila (2006 : 77), l'évaluation des pénalités passent par l'appréciation faite aux entreprises pour le non respect de la réglementation en matière fiscale qui sont autres que les pénalités financières et les redressements. Les sanctions pénales découlant de ces fautes sont celles dont le condamné doit supporter le coût, en vertu de sa personnalité juridique.

2.3. Hiérarchisation des risques fiscaux liés à la TVA

L'universalité n'est pas de mise en matière de risque, la hiérarchisation des risques consiste à classer dans un repère donné, les risques en partant du plus important au moins important, même s'il n'y a jamais des risques standardisés. Selon Hassid (2008 : 54), la question de la mesure et de l'évaluation du risque est essentielle, car les conséquences d'un risque donné dépendent de la probabilité de sa survenance, appelé également fréquence et du montant potentiel dit gravité. Par contre, le classement des risques doit être fait selon les critères de probabilité d'apparition et de l'impact. Après cette hiérarchisation des risques, il est impérieux pour les organisations de définir un plan d'action conséquent afin d'agir dans les délais requis pour maîtriser ces risques. Selon Betch (2008 : 87), la hiérarchisation des risques fiscaux selon la menace conduit aux risques sources, concourants et incidents.

Tableau 6 : Hiérarchisation des risques fiscaux selon la menace

Risque source	Risques concourant	Risques incidents
La non existence de documents comptables, des livres et livres : non tenue pure et simple, destruction volontaire ou involontaire	Le défaut de comptabilité	Amende suivie d'une mise en demeure de l'assujetti
La tenue de livres et registres non côtés et paraphés dans des conditions règlementaires	Tenue de documents comptables irréguliers	Amende de 10.000 Francs à 5.000.000Francs
Ignorance des conditions des conditions de tenue des livres	Mauvaise d'une tenue des livres	Amende suivie d'une mise en demeure de l'assujetti
Omission de faire passer tout ou partie des écritures requises Enregistrement d'écritures fictives ou inexactes	Tenue d'une comptabilité irrégulière	Amende fiscale
Ignorance des délais légaux de	Absence de pièces	Amende fiscale, suivie d'une

conservation (destruction volontaire ou involontaire)	justificatives	mise en demeure de l'assujetti
Mauvaise appréciation des exonérations et exemptions (complexité des textes fiscaux ou de leur évolution rapide)	Minoration des affaires imposables à la TVA Déductions abusives	Paiement des droits éludés et amende Paiement des déductions abusives opérées et amendes
Ignorance des textes fiscaux	Déductions opérées sans le respect des obligations Déductions opérées sans avoir justifié l'affectation réelle aux besoins normaux de l'exploitation des biens et services ouvrant droit à déduction	Notification de redressement et paiement de la taxe irrégulièrement déduite plus les pénalités
Volonté de frauder Mauvaise foi	Délivrance d'une facture ou d'un document ne correspond pas à la livraison d'un bien, d'un travail ou d'un service ou un prix qui ne doit pas être acquitté effectivement par l'acheteur	Taxe (TVA) due par la personne qui l'a mentionnée mais ne pouvant faire l'objet d'aucune déduction par celui qui a reçu la facture ou le document
Ignorance : méconnaissance des textes fiscaux	Non désignation d'un représentant fiscal par l'assujetti à la TVA domicilié hors du Sénégal	Le bénéficiaire redevable de la prestation redevable de la taxe
Mauvaise organisation Absence des procédures définies Non définition d'ordre de priorité dans l'exécution des tâches	Dépôt hors délai de la déclaration de TVA	Amende de 5% des droits exigibles restant à payer par mois, pour les trois premiers mois. Amende de 2% par mois ou fraction de mois de retard supplémentaire)
Problème de trésorerie	Retard dans le paiement de la TVA due	Paiement de l'impôt exigible et d'un intérêt de retard.

Source : Nous – mêmes (Inspiré du C.G.I. : 2008)

2.4. L'adaptation de l'organisation

Le rattachement du service fiscal doit être fonction des exigences du poste et aussi de sa complexité en matière des obligations dont la structure fiscale de l'entreprise dispose. L'organisation et le fonctionnement de l'entité doit garantir l'accès des données à tout sachant

ayant la charge de la gestion du service fiscal ou de la gestion de l'entreprise. Tout ceci dans le but d'éviter que tout départ d'un individu de l'entreprise pour diverses raisons ne perturbe pas la bonne marche du service. Pour une bonne marche du service au sein d'une entreprise, il faut une définition claire et significative des tâches afin que l'affectation des personnes se fasse en fonction de leurs compétences. La compétence s'apprécie aussi de diverses manières ; entre autre par la formation de base ou par l'expérience (Panaudit, 2001 : 36).

Pour Barry (2008 :46), la répartition des tâches est essentielle dans le bon fonctionnement d'une organisation, et elle doit tenir compte de la règle de séparation des fonctions dont l'objectif s'explique par le cumul des fonctions de décision d'une activité par un agent en exercice dans une entreprise. La détention matérielle des valeurs et des biens, la saisie et de traitement de l'information et les fonctions de contrôle ou même simplement deux d'entre elles, le cas typique à illustrer est d'éviter que l'agent établissant les déclarations soit celui qui procède au paiement. Dans une organisation, selon Gallet (2008 : 58), le cumul d'au moins deux des fonctions fait partie intégrante dans l'apparition des erreurs, des négligences, les fraudes et leur dissimulation favorisant également la collusion entre les agents. Une organisation qui souhaite la pérennité de ses objectifs s'évertue à établir les responsabilités des différents acteurs et ceux-ci placés sous l'autorité suprême. La définition des responsabilités à chaque pallier des dirigeants consiste à fixer les objectifs et à mettre sous surveillance chacun des hommes de l'organisation par le mécanisme du CI à travers un organigramme et à déterminer le choix et l'étendue des moyens à déployer. Dans des entreprises de grande taille, la diffusion des instructions se passe par écrit afin d'éviter les erreurs d'interprétation dans la répercussion de ces dernières afin de garantir la fiabilité des informations.

2.4.1. L'existence d'un manuel de procédures fiscales

La non existence du manuel de procédures dans une organisation surtout en matière fiscale, expose les organisations aux conséquences de pénalités significatives. Les entreprises ayant des insuffisances dans leur manuel de procédures fiscales, sont souvent notifiées par l'Administration fiscale. Ces notifications sont l'objet des redressements aux conséquences financières graves. Ainsi, les entreprises doivent présenter au fisc le manuel de procédures fiscales légiférées par les autorités compétentes en la matière. C'est dans cette approche que Sichar (2000 : 77), propose aux organisations la mise à disposition notamment au service fiscal d'un manuel de procédures fiscales formalisées, par les méthodes et procédures écrites pour que soient précisées les différentes attributions et tâches des divers acteurs dans cette entité, pour savoir qui fait quoi, quand, comment et à quelle fin. Les procédures formalisées

écrites présentent l'avantage de constituer une référence sur la quelle toute évaluation et les bases du contrôle interne peuvent prendre naissance. Le manuel de procédures fiscales doit impérativement contenir :

- une définition des tâches détaillées de même qu'une définition précise des pouvoirs et des responsabilités ;
- prévoir des procédures d'approbation de sorte que tout travail effectué dans le service soit contrôlé et visé par le responsable du service avant son dépôt définitif afin de garantir la supervision de l'information fiscale ;
- contenir une définition nette des schémas de circulation des informations et des détails de transmission pour éviter les retards ou les pertes d'informations, pour que parviennent à temps de façon exhaustive toutes les factures et informations nécessaires aux déclarations.

Le manuel de procédure doit être élaboré avec l'aide et la contribution des opérationnels ainsi que les exécutants pour que ce dernier porte les fruits, c'est-à-dire produisent les effets escomptés. Pour sa pertinence permanente, il doit aussi être mis à jour régulièrement et porté à la connaissance des exécutants après cette reconnaissance.

2.4.2. Existence des systèmes de conservation des données et documents

Les documents comptables et des pièces justificatives doivent être conservés pendant 10 ans après leur date de création. Cela relève d'une obligation légale (article 24 de l'AURDC et article 93 du CGI). L'absence des documents lors du contrôle fiscal par l'administration expose l'assujetti aux pénalités et à la taxation d'office, aux conséquences innombrables pouvant entraîner jusqu'à la fermeture de l'entreprise. C'est ainsi qu'en matière de la réglementation fiscale, Kouassi & al (2000 : 36), font les propositions suivantes :

- la récupération systématique des reçus ou cachets de paiements ou de décharges de la Direction Générale des Impôts et du Domaine (DGID) ;
- la conservation des dossiers de déclaration et leur classement dans les chronos ;
- l'ouverture de chrono pour chaque type d'impôt, les classer par date ;
- l'agrafage des déclarations produites et les reçues des impôts payés.

Par ailleurs, la mise en place des sécurités fiscales d'après (COOPERS & al 2000 : 285) passe par :

- l'approbation préalable des écritures relatives aux impôts et taxes ou aux événements économiques par des responsables compétents ;
- les rapprochements réguliers entre les différentes déclarations et la comptabilité ;

- le contrôle de l'exhaustivité des déclarations souscrites ;
- le contrôle de la cohérence des déclarations fiscales entre elles.

Pour ce faire, les conditions et les éléments cités ci -haut, contribuent à la bonne appréciation et à la pérennité de l'organisation, partant à sa vitalité.

Au terme de ce chapitre, nous pouvons retenir que la maîtrise des risques fiscaux liés à la TVA dans une entreprise reste nécessaire, car la maîtrise de ces risques pourrait être considérée comme un levier à manipuler avec précaution et une priorité dans la gestion des entreprises afin de se parer contre les événements susceptibles de menacer les finances de l'entreprise, sa performance et son image de marque. Le chapitre suivant sera axé sur la présentation de notre approche méthodologique.

CHAPITRE 3 : APPROCHE METHODOLOGIQUE DE L'ETUDE

L'approche méthodologique de l'étude est l'approche utilisée pour conduire notre étude. Dans les chapitres précédents, nous avons eu à définir les concepts de base et à présenter la description théorique permettant l'évaluation et la maîtrise de la TVA. Ainsi, dans l'optique de mener à bien cette étude, nous allons schématiser d'une manière brève et succincte notre méthodologie sur laquelle se basera notre démarche à travers le modèle d'analyse puis les outils de collecte et d'analyse des données pour une meilleure appréciation de cette étude.

3.1. Modèle d'analyse

Il s'identifie par la représentation schématique de la démarche d'analyse et d'étude. La démarche que nous allons adopter pour notre étude va consister à l'évaluation du dispositif du contrôle interne qui débouchera à la maîtrise des risques fiscaux liés à la gestion de la TVA dans l'entreprise. Ainsi, le modèle d'analyse que nous allons présenter ci –dessous, comprend les éléments propres à la mise en place des dispositifs de sécurité fiscale afin d'évaluer et de faire face aux risques fiscaux notamment en matière de la TVA qui, une fois matérialisés, pourraient affecter l'équilibre financier, partant la pérennité de l'entreprise.

3.1.1. Démarche de l'étude

Afin de confronter notre modèle au dispositif mis en place par l'entreprise, notre étude s'étale sur trois phases à savoir : la prise de connaissance générale, l'analyse de la gestion des risques fiscaux liés à la TVA et les recommandations. Cette étude est décomposée en étapes auxquelles correspondent les outils (voir figure1).

❖ la prise de connaissance générale de l'entreprise

Cette phase nous permet de comprendre le contexte général de l'entreprise c'est-à-dire son organisation interne, sa structure et sa culture. Elle nous permettra aussi d'appréhender les spécificités fiscales de l'entité. Ainsi, les informations qui nous permettront de prendre connaissance de l'entité concernent : l'historique, la forme, l'objet social, la nature de l'activité, les lieux de productions, la date du dernier redressement, les correspondances des conseillers, les dossiers de déclarations fiscales, la liste des projets agréées au code des

investissements, les attestations de précomptes, etc.

❖ **l'analyse**

Cette phase nous permettra :

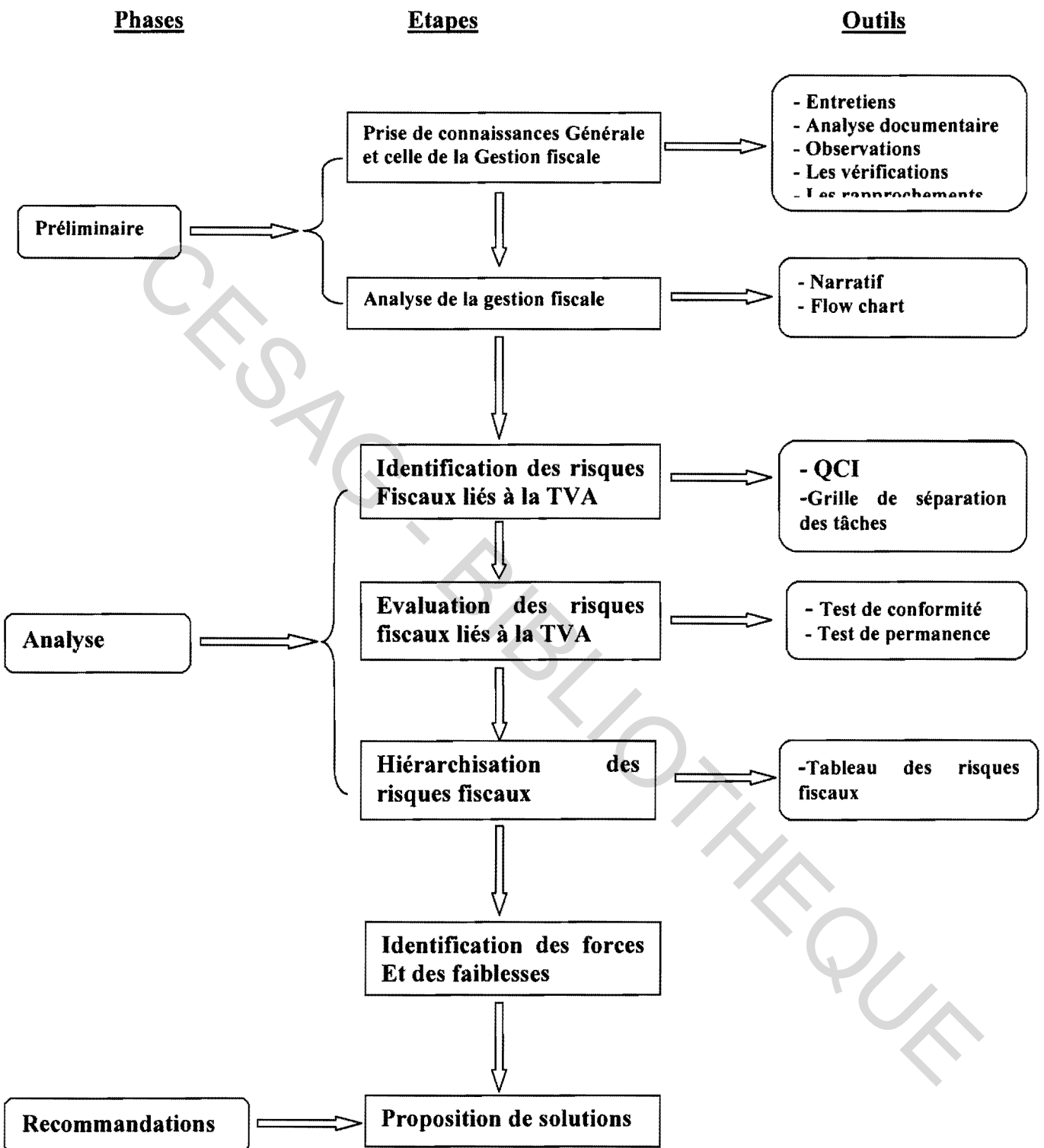
- de lister les éléments du dispositif de maîtrise des risques fiscaux en place ;
- d'apprécier les procédures de traitement des questions fiscales ;
- d'analyser les moyens matériels et humains dont dispose l'entreprise pour saisir les questions fiscales (existence et organisation du service fiscal, qualification des membres, documentation, recours à des conseillers extérieurs) ;
- de vérifier l'accès du service à l'information juridique et fiscale.

Au cours de cette phase, nous procéderons à l'analyse de maîtrise des risques fiscaux au niveau de chaque processus par l'identification des risques fiscaux , l'évaluation et l'appréciation des points forts et des points faibles liés à ce processus, notamment en matière de la TVA. Tout cela, en vue de proposer des solutions à travers les recommandations.

❖ **les recommandations**

Cette phase nous permettra de formuler des recommandations suite aux faiblesses et insuffisances relevées. Pour les instructions relatives aux modalités pratiques liées aux insuffisances, nous aurons des entretiens avec les managers et des responsables des services de l'entité à étudier pour les recommandations que nous formulerons. Par contre, les points forts feront l'objet de l'amélioration continue pour la stabilité de l'efficacité des dispositifs.

Figure 1 : Schéma du modèle d'analyse



Source : Nous – même

Après l'établissement du modèle d'analyse, il nous revient de présenter les éléments de sa contenance.

3.1.2. Outils de collecte et d'analyse des données

Dans une analyse de l'évaluation et de maîtrise des risques, l'utilisation des outils paraît complexe dans le sens où il existe une multitude d'outils. Pour notre étude, les outils choisis sont les suivants : l'interview, l'analyse documentaire, l'observation physique, questionnaire du contrôle interne.

3.1.2.1. Outils de collecte des données

Il existe plusieurs outils de collecte des données, mais dans le cadre de cette étude, nous pouvons retenir ce qui suit : l'interview, l'analyse documentaire et l'observation physique.

- **l'interview :**

Elle est considérée, selon LEMANT (1995 :181), comme étant « un entretien avec une personne en vue de l'interroger sur ses actes, ses idées, etc. et de divulguer la teneur de l'entretien ». Pour RENARD (2002 :170), l'interview n'est pas un interrogatoire ni une conversation, ni un discours moins encore un questionnement d'un procureur à un coupable, d'un policier à un voleur ou du détenteur d'une autorité à celui qui doit rendre compte. L'interview est considérée comme étant une technique à part entière d'audit pour mener des actions. Dans cette étude, nous allons interviewer le personnel, notamment celui du service fiscal et aussi les personnes intervenant dans la préparation et l'établissement des déclarations :

- le Chef du service comptable ;
- le Chef du service Trésorerie ;
- le Responsable de la cellule d'Audit Interne

Les interviews pratiquées ont plus été orientées vers la description des objectifs et des moyens (aussi bien humains, que techniques) du service fiscal, son organisation et son fonctionnement, le processus d'archivage des différentes déclarations et pièces justificatives.

- **l'analyse documentaire :**

L'analyse documentaire est définie comme étant la consultation des documents internes et externes à l'entreprise en vue de recueillir des données. C'est dire qu'elle permet de s'imprégner des spécificités fiscales de l'entreprise et d'obtenir des indications sur l'orientation future des travaux (Chadefaux, 1987 : 23). De ce point de vue, nous analyserons les documents qui seront mis à notre disposition afin d'avoir les informations concernant

l'entreprise à auditer. L'exploitation des documents peut se faire par la consultation des coupures de journaux, documents détenus par l'entreprise, des différents ouvrages professionnels et juridiques pour mieux cerner les recommandations à formuler.

- **l'observation physique**

Pour RENARD (2004 : 339), l'observation physique est la constatation de la réalité instantanée de l'existence et du fonctionnement : « d'un processus, d'un bien, d'une transaction et d'une valeur ». Elle permet d'observer les agents dans l'accomplissement de leurs tâches et vérifié la conformité entre les effectifs théoriques du service fiscal et l'effectif réel. Ceci permet également d'apprécier les outils de travail.

3.1.2.2. Outils d'analyse des données

Dans cette approche, qui n'est autre que l'autre partie des outils, nous allons développer comment est ce que l'analyse se fait aux moyens des éléments collectés. Les éléments collectés sont : les vérifications, les rapprochements, le QCI, le narratif, la grille des séparations des tâches, le test de cheminement ou de conformité, le test de permanence et le tableau des risques.

- **les vérifications**

Il ya une variété des vérifications pour parvenir à un résultat souhaité, parmi lesquelles, les vérifications arithmétiques utilisées souvent pour découvrir le niveau des erreurs par la pratique des tableurs. Ces vérifications des erreurs à partir des calculs arithmétiques, sont constituées : par l'évaluation faite des déclarations fiscales de la TVA établies par la division de fiscalité ou par une expertise externe, qui n'est autre que le conseil fiscal.

- **les rapprochements**

En matière d'analyse, de vérification et de maîtrise de l'authenticité des documents comptables, financiers et fiscaux, le rapprochement fait partie des techniques permettant la validation des résultats envisagés par le biais de la concordance des sources.

- **le Narratif**

La narration est la description simple du processus. Lors de cette narration, on peut découper le processus en sous processus en vue de faciliter la compréhension des tâches. En outre, de la description narrative résultant des interviews, on associe les objectifs et le risque encouru. Le

Flow chart est la représentation synoptique des flux de traitement et du suivi des données afin d'identifier les éventuels risques de non respect des principes de séparation des fonctions et tâches ainsi que des manquements ou dysfonctionnement dans les circuits de l'information reconnus.

- **diagramme des déclarations**

La méthode pratique dans une organisation qui facilite la compréhension des processus et leur critique est la mise en place du diagramme appelé flow – chart par cette organisation. Pour ce faire, le flow chart est la représentation physique de la succession des phases, elles-mêmes découpées en tâches qui constituent les exigences du fonctionnement de l'organisation. Dans ces tâches, nous avons les tâches humaines, machines et/ou homme/machine. Le détail du Flow chart représente les intervenants, les tâches, les supports utilisés et les liaisons entre les phases. Le plus important dans le Flow chart est la colonne qui représente des observations constatées et les informations complémentaires notées en terme des dates, heures, volume ainsi que des anomalies et des remarques ou critiques relatives aux non-séparations des fonctions, document inutile, contrôle répétitif, double classement d'une même information, destruction d'une information importante (MADERS& MASSELIN, 2009 : 61).

- **la grille de séparation des tâches :**

La grille de séparation des tâches est la photocopie, à un instant donné, de la répartition du travail, RENARD (2006 : 347). De cette définition, il n'est pas admis d'avoir le cumul des fonctions ou des tâches dans une organisation par une même personne. C'est dire que la conception ou la mise en place de ce dispositif permettra d'apporter des remèdes dans l'entreprise au cas où le dysfonctionnement sera constaté. Elle fait partie également du document d'analyse des charges de travail de chaque salarié.

- **les tests :**

De tous les tests utilisés lors de l'évaluation des processus métier dans une organisation, nous avons retenu pour notre étude : le test de conformité ou de cheminement et le test de permanence.

- **le test de cheminement ou de conformité**

Le test de cheminement ou de conformité permet d'expérimenter lors des évaluations ou des audits pour s'assurer de l'application effective du dispositif de la gestion de la TVA ou pour

appréhender le circuit des processus décrits par rapport au flow chart. La conformité du cheminement édictée par le test suit les prescriptions définies dans le Flow chart. Tout cela dans le seul but du respect des délais d'établissement et de dépôt des déclarations de la TVA, à la D.G.I.D.

- **le test de permanence**

Il permet de s'assurer que les contrôles sont faits durant tout l'exercice et ce par opérations de sondage conformément à ce qui a été décrit lors des entretiens ou dans le manuel de procédures sur la gestion des risques liés à la TVA. Le test de permanence étant lié au test de conformité à partir des points de contrôle ayant permis le contrôle. Nous allons sélectionner des échantillons à traiter par rapport à ces expérimentations (Valin & al, 2006 : 172).

Le chapitre que nous venons de dérouler sert de tremplin entre la partie théorique et la partie pratique de notre étude. Il nous a permis de retenir une démarche d'étude suivant le modèle d'analyse retenu en cernant les outils de collecte et d'analyse des données y afférents.

Conclusion de la première partie :

La première partie de cette étude nous a permis de faire la revue de la littérature qui sous-tend le cadre théorique et de présenter les fondamentaux de l'évaluation de la maîtrise des risques fiscaux liés à la TVA. L'identification de ces risques permet d'avoir une appréciation afin de procéder à la maîtrise de ces risques. De ce point de vue, l'organisation, l'exploitation et le fonctionnement de la structure, l'évaluation des risques liés à la TVA est un indicateur qui contribue à la protection du patrimoine et ainsi à l'amélioration de l'image de l'entreprise. La maîtrise des risques dans l'organisation est l'un des piliers de gestion de l'entreprise permettant de faire des prévisions sur l'amélioration des rentabilités financières et économiques durables. Le management dans une organisation doit inculquer la notion de risque à chaque niveau de décision de l'organisation afin qu'elle soit répercutée à la base pour l'efficacité du management.

La politique du management doit être énoncée clairement à chaque acteur de l'organisation, qui a un rôle essentiel à jouer dans l'atteinte des objectifs. Cette politique qui passe par une cartographie des risques aide à obtenir les statistiques de survenance et l'impact liés à la gestion de TVA sur le patrimoine. Pour maîtriser le risque, il convient de repérer, d'évaluer, de caractériser, de quantifier et de prendre en compte tout événement susceptible de porter gravement atteinte à la valeur de l'entreprise. La maîtrise des risques liés à la TVA conduit à l'amélioration de l'efficacité, la transparence, le respect des procédures et la maîtrise de l'information entre l'organisation et l'administration fiscale tout au long du processus de traitement des risques conduisant au contentieux fiscal. De cette partie théorique, nous ferons la corrélation avec la partie pratique de notre étude au PAD.

DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE

La partie pratique de notre étude constitue la mise en œuvre des fondements théoriques développés dans la première partie. Elle comprend, d'abord, la présentation générale de l'entité dans laquelle le thème de mémoire est traité, en l'occurrence le port autonome de Dakar (PAD) et le traitement pratique du thème. Ensuite, nous allons faire la description du dispositif mis en place par le PAD pour la maîtrise des risques liés à la TVA. Enfin, interviendra une analyse qui nous permettra d'identifier, évaluer et ressortir les forces et les faiblesses du dispositif qui nous permettront de formuler des recommandations pour corriger les dysfonctionnements du système et améliorer le processus de maîtrise des risques fiscaux liés à la TVA. Toute cette partie sera traitée suivant notre modèle d'analyse élaboré dans le dernier chapitre de la première partie avec les outils de collecte et d'analyse des données afin d'atteindre l'objectif principal assigné à cette étude.

CHAPITRE 4 : PRESENTATION DU PORT AUTONOME DE DAKAR

Dans ce chapitre, nous allons présenter le Port Autonome de Dakar (P.A.D.), structure dans laquelle nous avons passé notre stage afin de réaliser cette étude.

4.1. Présentation du P.A.D

Le secteur portuaire au Sénégal est un secteur dont la caractéristique fondamentale est le monopole de l'ensemble des activités portuaires à Dakar. Vu le caractère monopolistique du secteur, la compétitivité du PAD se situe actuellement en dehors de la ville et dans la sous-région. Ce monopole se définit par les échanges entre ces divers ports africains soumis à des conditions particulières.

Le P.A.D se présente de la manière suivante :

- un bref historique du Port Autonome de Dakar ;
- le cadre juridique dans lequel son activité évolue ;
- son organisation (les différentes directions et services) ;
- les moyens dont il dispose (moyens humains et matériels) ;
- les activités du PAD ;
- décomposition de son chiffre d'affaires de l'année 2008.

Cette présentation du PAD a été effectuée à la suite des interviews et le questionnement des différents responsables de cette entité et par la consultation de la documentation qui a été mise à notre disposition.

4.2. Historique

L'histoire du PAD est très liée à celle de l'île de Gorée située aux environs. La baie de Gorée était, en effet, utilisée depuis fort longtemps par les navigants tels que l'attestent les traces de mouillage datant de 1354 des marins Dieppois de Normandie (France). Gorée elle-même fut occupée pour la première fois par les hollandais en 1588 mais durant tout le 18^{ème} siècle, l'île fut l'objet de plusieurs convoitises notamment entre anglais et français à cause de son caractère insulaire et des facilités de sa défense. Une activité commerciale très dense y régnait jusqu'en 1857, année à laquelle on songea à installer une escale maritime à Dakar sur la grande terre. Une convention fut signée entre le Gouverneur français et la compagnie des Messageries Impériales pour l'exploitation d'une ligne régulière entre la France et le Brésil

avec escale obligatoire à Dakar. Avec sa situation géographique stratégique, Dakar ne pouvait manquer de devenir un grand port. L'enjeu fut compris et différents programmes de travaux furent initiés pour l'amélioration de conditions d'accès et de travail des navires.

4.3. Dénomination

Le PAD fut créé par ordonnance n°60 – 09 du 27 août 1960 et a bénéficié du statut d'établissement public à caractère industriel et commercial. Cette ordonnance a été abrogée par la loi n° 87 – 28 du 18 août 1987 autorisant la création de la nouvelle société en remplacement du PAD avec un capital social de 5 Milliards ayant pour objet social l'industrialisation et la commercialisation des prestations de service. Cette société a son siège social à Dakar - Sénégal au 21, Boulevard de la libération. BP. : 3195. Elle comporte plusieurs bureaux et entreposages de marchandises et de location des espaces ainsi que des bâtiments.

4.4. Cadre juridique

Du statut d'établissement public industriel et commercial, le P.A.D est passé, depuis le 1er juillet 1987, à celui de la Société Nationale dotée d'un mode de gestion de droit privé. Son capital social est de passé de 5 milliards de francs CFA à 20 milliards de francs CFA après une augmentation de capital autorisée par le Conseil d'Administration en 2005. Sa réorganisation, suite au changement de statut, a permis d'avoir un organigramme de gestion intégrant toutes les fonctions essentielles à l'administration d'un port moderne.

4.5. Organisation et fonctionnement du P.A.D.

Dans l'optique d'atteindre ses objectifs, le P.A.D, comme toute organisation, est régie en son sein par un organigramme et un fonctionnement des directions sectorielles qui le composent.

4.5.1. Organisation

L'organisation du P.A.D a été intégralement refaite à partir de l'organigramme introduit à la suite d'un réaménagement structurel en 2005. (Voir l'organigramme en annexe).

4.5.2. Fonctionnement

Le PAD est administré par un conseil d'administration composé de 10 membres. Le Directeur Général est nommé par ce conseil sur proposition du Chef de l'Etat.

4.5.3. Missions

Pour l'atteinte de ses objectifs, la situation de l'entreprise impose une adaptation du sommet de la structure en prenant en compte les préoccupations d'efficacité, d'économie et de responsabilités des cellules, des délégations et des directions sectorielles liées directement au Directeur Général. Il y a des structures qui sont rattachées à la Direction Générale au même titre que les directions sectorielles. Il s'agit de : conseillers techniques, le secrétariat général, la cellule études et de la prospection, le contrôle de gestion, la cellule audit, organisation et gestion de la qualité, la subdivision des phares et balises, la liaison maritime Dakar – Gorée.

4.5.3.1. Les conseillers techniques

Les conseillers techniques sont constitués dans un organe de réflexion de la Direction Générale. Cet organe émet des suggestions des stratégies avant que ces dernières soient répercutées au niveau des directions sectorielles. Ils traitent aussi des dossiers sensibles relevant du ressort spécifique de la Direction Générale. Leur rôle est reconnu par la Direction Générale, surtout celui de la gestion des projets de grandes portées ayant des incidences financières d'envergure. Ils donnent des avis sur les affaires qui leur sont soumises par le Directeur Général.

4.5.3.2. Les cellules études et de la prospection

C'est la cellule qui a pour mission la prise en charge de la conduite de toutes les études générales ou spécifiques relatives au développement de l'outil portuaire, à sa réhabilitation et à son entretien. L'élaboration et le suivi du schéma directeur ainsi que l'adoption des exigences de l'évolution des transports maritimes et de l'environnement économique global. Elle définit également les stratégies relatives à la protection de l'environnement dans le domaine portuaire avec les partenaires dans le financement des infrastructures portuaires.

4.5.3.3. La Cellule du contrôle de gestion

Au P.A.D., le contrôle de gestion est placé sous autorité directe de la Direction Générale. Il est chargé de l'élaboration du budget et du suivi de son exécution ainsi que du suivi des indicateurs de gestion permettant d'évaluer périodiquement les résultats et performances de l'entreprise.

4.5.3.4. La cellule audit, organisation et gestion de la qualité

Elle est aussi comme le contrôle de gestion, placée sous l'autorité de la Direction Générale. La cellule audit et qualité a pour rôle d'assurer l'audit régulier des différents modules de gestion et d'exploitation de l'entreprise. La gestion de qualité fait partie des nouveaux outils de gestion. Au P.A.D, elle permet de faire des propositions d'amélioration concernant l'organisation de l'entreprise, après analyses faites sur son mode de fonctionnement et de gestion. Cette cellule fait des propositions à la Direction Générale des stratégies quant aux stratégies à mettre en place et des plans d'actions en vue de développer le réflexe qualité dans l'entreprise et à tous les niveaux de la place portuaire, en relation avec la communauté des acteurs portuaires de Dakar.

4.5.3.5. La subdivision des phares et balises

C'est la subdivision qui est chargée de la communication avec les navires lors de leur arrivée à Dakar. Elle s'occupe aussi de l'entretien et du maintien en état de marche de tous les ouvrages publics et signalisation maritime au Sénégal. Cette même tâche se répand jusqu'au contrôle des ouvrages privés de navigation, de l'hydrographie des chenaux internes, du contrôle des opérations de dragage dans les estuaires et les embouchures, de la prospection et du développement de marchés à l'extérieur, notamment dans la sous région.

4.5.3.6. La subdivision liaison maritime Dakar – Gorée

Cette subdivision gérée par le PAD pour le compte de l'Etat est chargée d'assurer régulièrement les traversées entre Dakar et Gorée dans les meilleures conditions de sécurité et de sûreté. Elle est chargée de veiller à la bonne exploitation et à la maintenance des chaloupes, à l'application de la convention de gestion signée avec l'Etat et aux délibérations de la commission de contrôle. Elle est habilitée dans la mise en place d'une tarification appropriée et à la sécurisation de la billetterie.

4.5.3.7. Le Secrétaire Général

Le Secrétariat Général est un département rattaché à la Direction Générale. Il est chargé d'assurer les tâches relatives à la sécurité juridique de l'entreprise, notamment la conduite des procédures contentieuses, la demande et la défense, la mise en place des procédures sur la formation, l'exécution ou la modification des contrats de toute nature et l'interprétation des textes applicables du P.A.D. Dans la plupart des tâches, reconnues au Secrétaire Général, nous avons cette assistance aux missions de coordination, des réunions des organes

délibérants et de la gestion administrative prescrits par la Direction Générale au Secrétariat Général.

4.5.3.7.1. Le Département des Ressources Humaines

Le Département ressources humaines fait partie des départements qui sont liés à la Direction Générale par le biais des directions sectorielles. Il est chargé de l'exécution des textes législatifs, réglementaires et conventionnels applicables au personnel, de l'élaboration et de la mise en œuvre des politiques de formation, de recrutement et de gestion prévisionnelle des emplois. Il évalue la qualité des compétences, des effectifs et de la conduite des négociations collectives en relation avec les organisations de travailleurs. Dans les attributions dévolues à lui par la Direction Générale, le département des ressources humaines fait le suivi de la gestion, de la rémunération du personnel et des garanties accordées aux travailleurs par les institutions de prévoyances (IPRES et Caisse de Sécurité Sociale). Comme dans tous les départements et directions, il est reconnu au département des ressources humaines, l'établissement des politiques sociales relatives à l'amélioration de la gestion de la police d'assurance du personnel, en relation avec le Secrétariat Général.

4.5.3.7.2. Département de l'administration, du patrimoine et des affaires juridiques

Il est placé sous le Secrétariat Général et gère les services administratifs et généraux est responsable de la gestion du patrimoine. Il est responsable de l'élaboration de la mise en place des procédures administratives et des notes d'organisation interne. Il gère les baux immobiliers et s'occupe des questions des assurances. Le traitement des dossiers contentieux entre le PAD et les clients et entre le PAD et les tiers. Il est chargé de la sécurisation au plan administratif, du patrimoine immobilier de l'entreprise. Il peut solliciter en cas de besoin des services juridiques externes et dans ce cas veille à la bonne exécution des contrats qui en découlent.

4.5.3.8. Directions Sectorielles

Les directions sectorielles du P.A.D. sont des centres d'exploitation à part entière. Elles participent à l'existence même de l'organisation dans son fonctionnement, dans la réalisation, de l'atteinte des objectifs qui lui sont assignés par la Direction Générale. Elles sont : la Direction de l'exploitation et de la sécurité, la Direction commerciale, la Direction des infrastructures et de la logistique, la Direction financière et comptable ainsi que la Direction du système d'information.

4.5.3.8.1. Direction commerciale (D.C)

Elle déploie les politiques commerciales en matière de ventes, des prestations de services ainsi que du recouvrement des créances du PAD. Elle met en place toutes les mesures commerciales visant à la prise en compte permanente des exigences de qualité des prestations. De ces attributions citées ci – haut, il ya aussi : l'élaboration et la mise en œuvre des plans marketing susceptibles de développer les parts de marché de la place portuaire de Dakar sur les trafics de toute nature et d'assurer une veille économique et de développer de nouveaux produits.

4.5.3.8.2. Direction des infrastructures et de la logistique (D.I.L.)

Elle est considérée comme le poumon alimentaire des éléments constituant la réparation et la construction des navires du PAD. Elle est chargée de l'entretien des ouvrages portuaires et leur réhabilitation selon les besoins du trafic, de la réalisation des travaux neufs concernant les infrastructures et les superstructures. Elle assure l'entretien, la conduite des travaux de dragage et des chenaux. Elle procède au renouvellement au carénage et à la réhabilitation du matériel naval, en relation avec la direction d'exploitation et de la sécurité.

4.5.3.8.3. Direction de l'exploitation et de la sécurité (D.E.S.)

Cette direction joue aussi un rôle capital dans le fonctionnement du PAD, dans le sens où elle est en contact avec tous les navires qui accostent au PAD. Elle est chargée de la coordination et du contrôle des services opérationnels, d'exploitation de l'outil portuaire au plan interne et externe, de veiller à l'application des règlements de police et d'exploitation. La mise en rade externe, la prise en charge, le placement et le service aux navires dans les meilleures conditions est assurée par cette direction.

4.5.3.8.4. Direction des systèmes d'information (D.S.I.)

La direction des systèmes informatiques (D.S.I.) a pour attributions et zones de compétences circonscrites, entre autres, le suivi des ventes, l'élaboration des statistiques ainsi que la protection des données commerciales et financières, permettant de faire les analyses justifiées pour avoir la situation économique du PAD. Elle fait ce suivi à l'aide des logiciels informatiques INFOR et développe également des logiciels en interne afin de gérer les différentes informations relatives à la survie du P.A.D.

4.5.3.8.5. Direction financière et comptable (D.F.C.)

C'est dans cette direction que nous avons passé notre stage. Le conseil d'administration par décision n°046/PAD/ du 30 juin 2005 portant organisation de la Direction Générale a également déployé les attributions et les missions de la Direction financière et comptable. Cette Direction a plusieurs tâches qui sont répertoriées dans son organigramme (voir annexe 2). Elle est chargée de veiller à l'application de la législation financière, comptable et fiscale applicable au PAD, de définir et de mettre en œuvre une politique financière garantissant les équilibres essentiels à court, moyen et long terme du PAD.

- **la Division des contrôles financiers et comptables**

Cette division étant située à la DFC, elle est placée sous l'autorité du Directeur financier et comptable. Ses missions reconnues par la hiérarchie sont l'élaboration et le suivi des programmes de contrôle de régularité des transactions au sein de la DFC. De ces missions s'ajoutent des tâches supplétives qui sont le contrôle de l'application des recommandations (commissaires aux comptes, auditeurs etc.), ainsi que des contrôles inopinés de caisses et dresser des constats afin de veiller aux procédures en vigueur et informer la hiérarchie des faiblesses et dysfonctionnement énumérés.

- **la Division de la gestion financière**

Elle est une autre division parmi les précédentes, placée sous l'autorité de la Direction financière et comptable. La définition de ses tâches est du ressort du Directeur financier et comptable. Elle fait partie intégrante des structures qui, au sein de cette direction, élabore des politiques financières viable permettant la garantie et le respect des équilibres fondamentaux, la mise en place et la conduite d'une gestion de trésorerie performante en date de valeur ainsi que la négociation des conditions et le suivi des conventions de financement. Elle est maîtresse de l'élaboration des prévisions financières à court et moyen terme, dans le but de placer les excédents de trésorerie à meilleures conditions de taux et de sécurité.

- **la Division gestion comptable**

Dans l'organigramme, cette division est placée en dernière position de toutes les divisions de cette direction. Elle a pour tâches principales : la coordination, la supervision et le contrôle de l'ensemble des activités comptables. La tâche la plus régulière de cette division est la garantie de la production des états financiers fiables dans les délais légaux, tout en suivant le traitement adéquat des opérations comptables. Le respect des procédures et des normes en

matière comptable ainsi que l'élaboration des nouvelles politiques comptables, dans la saisie, l'enregistrement, l'analyse des différents comptes avant validation pour production des états financiers.

▪ **la Division de fiscalité**

Cette division placée sous l'autorité du Directeur financier et comptable fait la jonction entre la Division Comptabilité et le département juridique notamment en matière d'impôts, de la fiscalité relève non seulement de la comptabilité mais aussi des différentes règles de droit. Pour mener à bien ses objectifs dans la réalisation des performances du P.A.D, la division de fiscalité obéit à des missions, des tâches et une structuration.

- **missions**

Les fonctions de l'animateur de cette division sont entre autres d'assurer le suivi de l'évolution et le respect des normes, règles et obligations fiscales. Il est chargé de la préparation des déclarations mensuelles de la TVA en rapport avec les services impliqués dans l'établissement de la TVA. Le travail à bâtir dans cette division étant d'ordre comptable et juridique comme nous l'avons soulignée plus haut, le responsable de cette division doit également assurer le contrôle et la liquidation des avertissements fiscaux auprès des administrations émettrices, d'alerter les responsables de l'entreprise sur les risques fiscaux pendants, surveiller l'établissement et valider des attestations de précompte de la TVA. Le contrôle et la correction des déclarations d'impôts sur les salaires en rapport avec le département des ressources humaines, la finesse dans la recherche des opportunités fiscales par l'exploitation des textes et le suivi des programmes d'investissements.

- **tâches**

Quant aux tâches qui incombent à la division de fiscalité, la finalité de tous les travaux de maîtrise et d'analyse doivent aboutir aux propositions des orientations et mesures de nature à minimiser les risques fiscaux. Par ailleurs, la division de fiscalité étant un interlocuteur privilégié entre l'administration fiscale et la Direction Générale du P.A.D, elle doit veiller à l'instauration et à la pérennité du climat de confiance entre ces deux entités par le biais du suivi de l'exécution des actes juridiques ayant des portées fiscales à incidence financière. Les risques comme nous l'avons évoqué dans la partie théorique sont inhérents à l'existence voire à l'exploitation dans une organisation. La Direction Générale du PAD travaille aussi avec les conseils fiscaux afin de bien ficeler les interprétations de certains actes fiscaux. C'est en cela

que cette division est le corolaire de la Direction Générale dans l'exécution de cette tâche. Dans tous travaux, la documentation est de mise pour l'aboutissement ou pour preuve en cas conflit en matière juridique. La division fiscale a une base de données de la documentation, de la gestion du contentieux fiscal. Elle participe à la détermination du bénéfice imposable et surtout assiste la Direction financière et comptable dans les tâches d'études et supervision aux conséquences fiscales. Le responsable fiscal est assisté dans sa mission par un assistant fiscal et un comptable.

- structuration :

La division de fiscalité est composée de deux unités : une unité d'impôts directs et une autre unité d'impôts indirects (Voir annexe 3). Toutes les réponses à adresser à l'administration fiscale par le responsable de fiscalité sont effectuées par le responsable de la division de fiscalité assistant par ses collaborateurs selon les procédures de fonctionnement dans l'entreprise.

4.6. Données significatives du P.A.D.

Ce paragraphe qui présente brièvement les activités du PAD, donne les valeurs caractéristiques du PAD au cours de l'année 2008, à travers la production, la commercialisation, les ressources humaines, les ressources financières, les ressources matérielles, la clientèle et le chiffre d'affaires.

4.6.1. Production

La production du P.A.D. relève de la Direction commerciale en se situant dans l'évaluation des tarifs des titres d'accès, de la location de matériel, des cessions eau et électricité, des redevances domaniales, navires, marchandises, transbordements, conteneurs, des contributions de pêche, des hydrocarbures et d'autres prestations ayant des objets à signifier lors la fourniture de la dite prestation.

4.6.2. Commercialisation

La commercialisation des produits du P.A.D est constituée par la gestion de son processus clientèle à travers les ventes, la fidélisation des abonnés, la facturation et les encaissements. Le portefeuille de ses clients est composé pour la plus part des abonnés pour les occupants des terres pleins et des armateurs pour les navires qui accostent au niveau du P.A.D.

4.6.3. Ressources humaines

D'après le rapport d'activité du Département des ressources humaines de cette année, l'effectif des agents évoluant au PAD au 31 décembre 2008 est présenté dans le tableau ci-après.

Tableau 7: Effectifs des agents du P.A.D.

Genre & Catégorie	Cadres	Maîtrises	Exécutants	TOTAL
Hommes	192	223	123	538
Femmes	29	55	22	106
TOTAL	221	278	145	644

Source : A partir du rapport annuel 2008, Département des Ressources Humaines

4.6.4. Ressources Financières

La mobilisation des ressources financières est assurée en grande partie par les bailleurs de fonds traditionnels, le marché financier sous régional et des concours bancaires à moyen-terme. Ainsi, elles sont constituées :

- de l'emprunt de la Banque Ouest Africaine de Développement (B.O.A.D.) ;
- de l'agence Française de Développement (A.F.D.) ;
- de la Société générale des Banques du Sénégal (S.G.B.S.)
- de la banque Internationale du Commerce et de l'Industrie du Sénégal (B.I.C.I.S.) ;
- des recettes classiques d'Exploitation ;
- de l'apport d'Etat

4.6.5. Ressources Matérielles

Les infrastructures et la logistique permettant la production au P.A.D. sont pour la plupart composée de l'exploitation dans les redevances domaniales, des navires, des marchandises, le trafic à conteneurs, du port de pêche, ainsi que la vente des hydrocarbures et les titres d'accès, sont les éléments fondamentaux de la facturation au P.A.D.

4.6.6. La Clientèle

La structure de la clientèle du P.A.D est composée de plusieurs entités, allant des abonnés qui occupent les terres pleins et des hangars de manière permanente. En sus de cette clientèle fidélisée, le P.A.D à également des clients dont la gestion de leur portefeuille nécessite un suivi particulier, notamment, des navires et des marchandises.

4.6.7. Le Chiffre d'Affaires

Le Chiffre d'affaires du P.A.D a connu une augmentation significative par ligne de produits dont nous présentons les caractéristiques dans ce tableau ci – dessous.

Tableau 8 : Chiffre d'affaires au 31/12/2008 (en milliers)

Caractéristiques de Produits	Chiffre d'affaires	% de Chiffre d'Affaires
Domaniales	3 851 584 648	15
Conteneurs	2 255 856 309	9
Marchandises	1 117 271 0642	45
Navires	5 358 438 245	21
Pêche	569 115 397	2
Cession eau, Electricité	907 553 650	4
Hydrocarbures	367 326.014	1
Autres	563 208 521	2
TOTAL	25 045 793 426	100

Source : A partir du rapport annuel 2008 de la Direction commerciale

Le premier chapitre de la deuxième partie de notre travail nous a permis de faire la présentation de l'entité dans laquelle nous avons passé notre stage à travers son organisation, son fonctionnement et ses missions. Cette présentation est le point de liaison entre la théorie et le dispositif de l'évaluation et de maîtrise des risques fiscaux liés à la TVA que nous déroulons dans le chapitre qui suit.

CHAPITRE 5 : DESCRIPTION DU DISPOSITIF DE MAITRISE DES RISQUES FISCAUX LIES A LA TVA

Dans la partie précédente, nous avons exposé de manière théorique l'identification, l'évaluation et la maîtrise des risques fiscaux liés à la TVA. Ce deuxième chapitre de la deuxième partie décrira la maîtrise des risques fiscaux liés à la TVA mis en place par le PAD. Il consistera à retracer les différents mécanismes intervenant dans le traitement des déclarations de la TVA. Conformément aux exigences du CGI du Sénégal, le manuel de procédures fiscales est un document qui « décrit les modalités d'enregistrement, de traitement et de restitution des informations, les schémas comptables, juridiques et fiscaux des opérations » (Ogien, 2006 : 420). Cette description précise de manière détaillée par écrit les méthodes de travail au sein de l'entité en vue de faciliter le travail de supervision à la DFC via la DF. En dépit du manuel de procédures fiscales existant, nous avons procédé aux interviews de certains responsables d'autres divisions travaillant en interconnexion avec la D.F. pour comprendre comment les risques fiscaux liés à la TVA maitrisés dans l'entreprise. Dans ce chapitre, nous examinerons les éléments constitutifs de maitrise des risques fiscaux liés à la TVA.

5.1. Descriptions des éléments constitutifs de maîtrise des risques fiscaux liés à la TVA

Cette description est faite sous forme de narration. En découpant le processus d'établissement des déclarations de la TVA en sous processus (tâches), la description consistera à présenter, à travers un tableau chaque tâche, les objectifs de contrôle interne et le risque lié. Ces tâches concernent le management, la Division de fiscalité, le service juridique, la comptabilité, le cabinet juridique et fiscal et l'audit.

o le Management

Il n'est rien d'autre que la direction générale de l'entreprise.

o la Division de Fiscalité

Elle est considérée comme le lieu de survenance du risque. Elle constitue l'ensemble des centres d'exploitation en matière fiscale de l'entreprise. Elle peut être rattachée à la production, à la distribution, à l'informatique etc.

o service juridique

Il sert de liaison entre l'entreprise et les tiers, en matière de gestion contentieuse. Il maîtrise toutes les questions de traitement des contentieux avec l'administration fiscale.

○ **comptabilité**

Elle enregistre toutes les opérations comptables pour servir de preuve lors des vérifications de comptabilité par l'administration fiscale.

○ **le cabinet juridique et fiscal**

Le cabinet juridique et fiscal intervient à titre consultatif, il est désigné par le management pour l'interprétation d'un texte fiscal. Son apport est de mise, car il permet de faire une appréciation des textes fiscaux par l'entité pour un régime fiscal à donner à une opération.

○ **la cellule Audit**

La cellule Audit interne intervient pour s'assurer du respect et de la mise en application des procédures. Lorsqu'il constate des dysfonctionnements, il peut exprimer le vœu de faire des investigations auprès de la Direction Générale.

5.1.1. Les objectifs de la fonction fiscale au P.A.D.

La note d'organisation de la division fiscale portant sur les objectifs généraux définis les objectifs de la division fiscale de la manière suivante :

- la réduction du risque fiscal ;
- la fiabilisation des comptes fiscaux ;
- l'optimisation de la déduction de la TVA ;
- la déclaration de la TVA précomptée à l'encaissement ;
- la fiabilisation de l'assiette de la TVA

De ces objectifs découlent les objectifs spécifiques suivants :

- mettre en place, définitivement, la stratégie de déduction de la TVA sur les opérations bancaires ;
- obtenir du Centre des Grandes Entreprises (CGE), le remboursement des reliquats de crédits de TVA des années antérieures souvent compensés par la TVA à payer ;
- obtenir aussi la déduction de la TVA au niveau des organes dont l'Etat assure la couverture, la déclaration de la TVA à l'encaissement pour restaurer à court terme la trésorerie ;
- la TVA sur la formation.

La réduction du délai de séjour au service de fiscalité des dossiers de demande de visa en exonération de TVA des factures fournisseurs.

5.1.2. Les moyens de la Division fiscale

La connaissance que nous avons des moyens de la division fiscale sont d'ordre humain, informatique, documentaire et l'assistance de cabinets externes.

5.1.2.1. Les moyens humains

La Division fiscale est composée d'un effectif de deux (2) personnes qui font office respectivement de Chef de Division et du secrétaire de Division, personnes des deux unités, c'est-à-dire chargée du traitement de tous les impôts. Toutes les déclarations de la TVA et les travaux relatifs au contrôle par l'administration fiscale se font au niveau du Chef de Division en connivence avec son collaborateur qui assure l'exécution des instructions et des recommandations du Chef de division. L'agent chargé de la collecte et de l'établissement des déclarations mensuelles de la TVA étant un agent ayant un contrat à durée déterminé renouvelable, il ne peut bénéficier des séminaires de remise à niveau et d'information sur les nouvelles lois et règlements en vigueur. Seul, le Responsable de la division de fiscalité prend part.

5.1.2.2. Les moyens documentaires

La division de fiscalité ne dispose pas de document ou une bibliothèque de fiscalité. Il y a le CGI qui est pratiquement un document de référence qui est d'utilité générale. La division de fiscalité est abonnée aux cabinets des publications mensuelles, leur permettant d'acquérir les réformes en matière de fiscalité.

5.1.2.3. Les moyens informatiques

Le P.A.D a un parc informatique doté des ordinateurs de nouvelle génération. A la division fiscalité, il dispose d'un ordinateur, d'une imprimante et d'un copieur au niveau de l'unité chargée du traitement des déclarations de la TVA. La Division Informatique du P.A.D est sur le projet de conception du progiciel pour l'exploitation de l'information fiscale via la Direction commerciale et des divisions comptables et financières. Le projet de développement de ce logiciel en interne est de mise. Par contre, toutes les données comptables et financières traitées à la Division de fiscalité sont extraites des restitutions de la Division informatique. Le logiciel INFOS qui est à la Division informatique n'a pas encore connu des développements du progiciel pour pouvoir gérer directement les déclarations fiscales de la TVA. Le traitement des données pour l'établissement des déclarations de la TVA est fait sur Excel.

5.1.2.4. Assistance de cabinets externes

Le PAD travaille avec des cabinets juridiques et fiscaux à qui il soumet certaines questions orales ou écrites d'ordre fiscal et juridique. Le cabinet Ernest & Young est celui avec qui le PAD a signé les contrats pour les publications mensuelles en matière des dispositions fiscales à intégrer dans les réformes. Les cabinets juridiques et fiscaux travaillent également avec le PAD dans l'interprétation des textes fiscaux publiés lors des nouvelles lois des finances, en matière de la TVA.

5.1.3. L'organisation de la division fiscale

Le niveau de l'organisation de la division fiscale s'oriente sur le rattachement de la division, sa composition, la définition des tâches, les responsabilités et la diffusion des informations à incidence juridique et fiscale.

5.1.4. Le niveau de rattachement et la composition de la division fiscale :

La division de fiscalité est rattachée directement à la DFC. Elle a une seule unité de traitement de toutes les informations fiscales (impôts directs et indirects). Cette unité est chargée de la gestion de la TVA : la TVA sur les opérations courantes, la TVA sur des entreprises étrangères, la TVA précomptée sur les factures fournisseurs et la retenue BNC sur les prestataires étrangers.

5.1.5. La définition des tâches :

La répartition des tâches au niveau de la division de fiscalité n'est pas spécifique puisque le responsable de la division fiscalité a pour tâches, la conception des stratégies pour l'éradication des erreurs ou omissions, partant du risque fiscal. L'établissement des déclarations jusqu'au dépôt en passant par les visas et signatures, est réservé à l'agent en charge des impôts indirects et directs, en dépit de sa position de contractuel. Vu, le fonctionnement dans la division de fiscalité, il nous était obligé de présenter la grille de séparation des tâches entre le responsable de division (Voir tableau 7), la division de comptabilité et l'agent qui intervient dans le processus d'établissement des déclarations fiscales sur la TVA ainsi que le service de trésorerie afin que la séparation et la répartition des tâches soient confirmées.

5.1.6. La diffusion des informations de portée juridique et fiscale :

La circulation des informations au sein de la DFC se fait à travers la division de fiscalité par l'intermédiaire des agents de liaison de chaque direction, l'intranet étant en chantier au P.A.D. Lorsqu'une réforme entraîne un changement du traitement fiscal d'une opération, la réforme fait l'objet d'une diffusion par des lettres d'information, au besoin elle est informée au niveau du service courrier par affichage avec cachet de large diffusion. Les fichiers de traitement des déclarations fiscales étant inaccessible aux personnes étrangères, l'accès aux informations dans le cadre des déclarations de TVA est protégé par le code d'accès. Les données sont modifiables uniquement par l'agent des deux unités via instruction du responsable de la division.

5.1.7. Les méthodes et procédures de gestion fiscale

Le P.A.D dispose d'un manuel de procédures fiscales datant de 2003, la gestion fiscale de la TVA s'effectue au travers des principes énumérés dans ce manuel. Ce manuel de procédures a été signé par le Directeur Général. Toutes les tâches exécutées dans la division de fiscalité sont décrites par le diagramme de Flow chart de l'entreprise. Nous avons ainsi retracé le processus de déclaration de la TVA à l'aide du manuel de procédures fiscales mis à notre disposition.

5.1.8. La Conservation des données et documents

Les éléments ayant servi de base dans la production des déclarations de la TVA du mois, tels que : les factures fournisseurs, les états édités du C.A., de même que la photocopie de la déclaration et les reçus de paiement sont archivés dans des chemises à sangle à la Division de fiscalité. Cette procédure reste la même au service comptabilité fournisseur où les factures qui ont servi dans les déclarations de TVA ouvrant droit à déduction sont archivées au service comptabilité fournisseur après imputation.

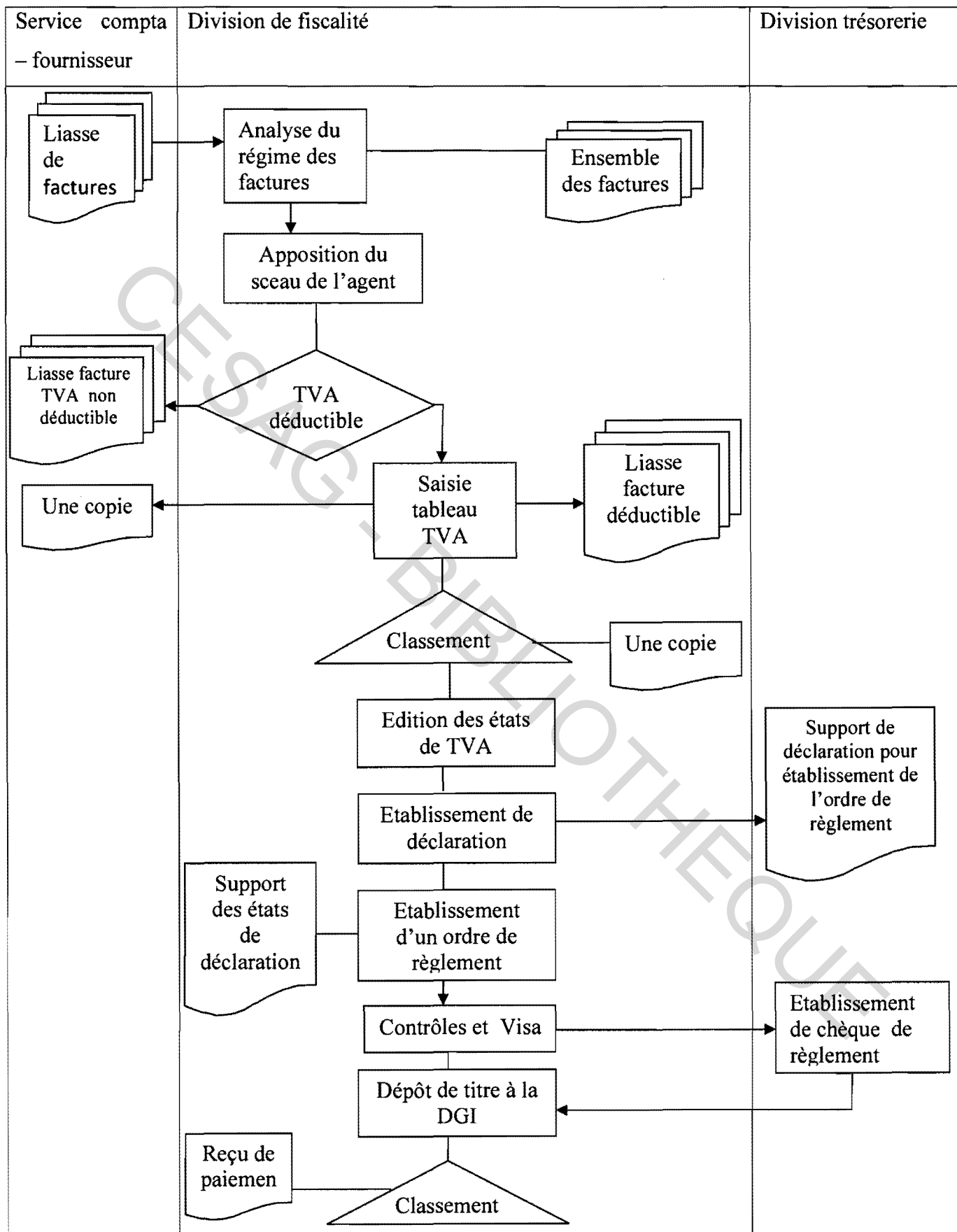
5.2. Vérification de l'existence et du fonctionnement du système

Pour la vérification de l'existant et du fonctionnement du système présenté, nous avons analysé le système mis en place. Cette analyse a été possible grâce au questionnaire du contrôle interne (annexe 3) et aux différents tests que nous avons effectués. Pour la déclaration du mois de juin 2008. Nous avons sélectionné 65 factures fournisseurs sur un total de 100 soit 65% pour lesquels nous avons vérifié :

- qu'elles ont été correctement analysées en termes de déductibilité de la TVA
- qu'elles comportent tous les cachets indiquant si la TVA est non déductible ou déductible;
- qu'elles ont été correctement saisies dans l'état détaillé de TVA déductible ;
- que l'Etat de synthèse concordait avec l'état détaillé.

Toutes ces déclarations du mois de juin 2008 sont vérifiées à partir de la saisie de l'état détaillé qui correspondaient bien à des factures. Nous sommes également partis de certaines saisies de l'état détaillé pour vérifier que ces saisies correspondaient bien à des factures. Par conséquent, nous pouvons conclure de l'existence de la permanence des méthodes et procédures telles que décrit. Cela peut aussi se préciser par le schéma de traçabilité et le fonctionnement de la procédure d'établissement et de règlement des déclarations de la TVA.

Figure 2 : Schéma et traçabilité des déclarations et paiement de la TVA



Source : Nous même

5.2.1. La description narrative

La déclaration de T.V.A fait intervenir, comme nous l'avons souligné plus haut, la TVA exigible et la TVA déductible. La TVA exigible provient du CA réalisé et non exonéré, c'est la TVA facturée par l'assujetti à l'occasion des ventes qu'il effectue. La TVA déductible est la TVA qui a grevé le coût de revient des achats de biens et services ouvrant droit à déduction de l'assujetti.

5.2.2. Présentation et constitution du C.A.

Le C.A. réalisé par le P.A.D est constitué essentiellement :

- des ventes sur des prestations de services ;
- des redevances portuaires sur les navires ;
- hydrocarbures ;
- cession d'eau et électricité ;
- marchandises.

La déclaration de la TVA est établie directement par les données informatiques provenant des produits sur le CA enregistré par le P.A.D au cours du mois passé. Pour effectuer une bonne déclaration sur le CA, le PAD doit faire l'analyse sur les produits ayant constitués son C.A., aux fins de faire ressortir les ventes taxables et celles non soumis à la TVA. Cette procédure est du ressort de l'agent de l'unité fiscale qui procède à la vérification manuelle de la TVA collectée sur ces ventes. Tout le CA est réalisé à partir des prestations de services et ventes de marchandises signifiés ci-haut. Par contre, l'assiette relative à l'établissement de cet impôt est déterminée par le CA total de la période (et la TVA collectée).

5.2.3. La production des états de TVA collectée

Les factures fournisseurs à incidence de TVA sont envoyées à la Division Fiscalité par le service comptabilité fournisseur. Ces factures sont analysées et identifiées quant au régime fiscal applicable avant de renvoyer au service comptabilité fournisseur afin que les imputations comptables soient faites par rapport au régime fiscal approprié. L'analyse des factures est tout simplement le fait de donner les conditions de fond et de forme relatives à la déductibilité de la TVA.

Les conditions de forme recherchées sont :

- le nom du fournisseur ;
- le numéro de la facture ;
- la date de la facturation ;

- le NINEA dont :
 - o le 8^{ème} caractère informe sur le régime fiscal du fournisseur (non assujetti, CGU, réel) ;
 - o le 9^{ème} caractère informe sur le centre fiscal d'appartenance du fournisseur (Centre des Grandes Entreprises, ou autre centre des impôts) ;
 - o le 10^{ème} caractère informe sur le régime juridique du fournisseur (personne physique, SARL, SA, GIE).

Toutes ces vérifications sont fastidieuses, mais contribuent à la bonne imputation et implication afin d'éviter les redressements par l'administration fiscale, pour cause de déduction non conforme. Si le fournisseur est non assujetti à la TVA ou est à la CGU et qu'il a facturé la TVA, la facture doit être retournée au service de comptabilité fournisseur afin que les rectificatifs soient portés. Il en est de même pour les fournisseurs qui sont au réel et n'ont pas facturé la TVA, la facture lui sera également renvoyée pour une correction par la prise en compte de la TVA. Par ailleurs, les conditions déterminantes et aussi importantes sont celles de fond, elles ont une portée purement juridique dans l'analyse des factures.

➤ **Pour le fournisseur au réel**

- ✓ Le libellé ou objet de la facture

L'analyse du libellé doit être pertinente afin de s'assurer que l'achat effectué s'inscrit dans les besoins normaux de l'exploitation de l'entreprise.

- le montant Hors taxe ;
- le montant de la TVA avec indication du taux ;
- le montant Toutes Taxes Comprises.

➤ **Pour le fournisseur à la CGU**

- le libellé ;
- le montant Toutes Taxes Comprises

Toutes les conditions de fond et de forme doivent être réunies afin que la TVA soit déductible. Si l'une des conditions n'est pas respectée, la facture est renvoyée au fournisseur par l'intermédiaire du service de comptabilité fournisseur pour correction. Dans la continuité de l'opération, une fois la vérification terminée, différents cachets sont apposés sur les factures (cela se fait sur des factures ne comportant aucune anomalie par rapport aux informations vérifiées), selon la procédure de déductibilité de la TVA ou non. Les factures pour lesquelles la TVA est déductible, un cachet est apposé avec indication du n° de compte

de TVA à imputer. Après règlement par la trésorerie, les factures sont retournées à la Division fiscalité pour saisie ouvrant ainsi droit à déduction. Tout cela pour l'établissement de la déclaration et les autres sont retournées à l'unité fournisseur pour être imputées.

Dans le manuel de procédure fiscal et comptable, aucune facture ne doit faire l'objet d'imputation par le service de comptabilité fournisseur, si elle ne porte pas un cachet de la Division de fiscalité pour régime fiscal à donner. Les factures retenues font l'objet de saisie dans un premier tableau avec indication des informations suivantes par facture : le NINEA du fournisseur, le n° de la facture, la date de facturation, le nom du fournisseur, le montant hors TVA, le montant de la TVA.

Ce tableau nommé Etat de TVA déductible se caractérise de la manière suivante :

Tableau 9 : Etat détaillé de TVA déductible

NINEA	Facture n°	Date	Fournisseur	Montant hors TVA	Montant TVA
Total					

Le second tableau retrace la synthèse faite du premier tableau qui fait apparaître par fournisseur (pour toutes les factures de la période) les informations suivantes : le NINEA, le nom, l'adresse, le montant hors TVA, la TVA supportée.

Ce tableau se présente de la manière suivante :

Tableau 10 Etat de synthèse de TVA déductible

NINEA	Fournisseur	Adresse	Montant hors TVA	TVA supportée
Total				

5.2.4. La déclaration et le paiement de la TVA :

Les états édités pour les besoins de la déclaration sont :

- ❖ l'analyse des ventes qui permet d'avoir la structure des encaissements soumis à la TVA ;
- ❖ l'état détaillé des factures fournisseurs ouvrant droit à déduction ;
- ❖ l'état de synthèse des factures.

Lorsque les opérations se soldent par une TVA due, un ordre de règlement est établi (on parle d'établissement du règlement) et joint aux éléments de la déclaration pour être soumis aux différents visas (Du responsable de la division fiscalité, Directeur comptable et financier et du Directeur Général). Une fois les signatures apposées, les documents des déclarations de TVA sont retournées à la division de fiscalité pour l'envoi à la division trésorerie pour l'établissement du chèque de paiement. Le chèque une fois établi, la Division trésorerie le remet à la Division de fiscalité qui se charge de déposer la déclaration et de faire le paiement à la DGDI. La photocopie de la déclaration, le reçu de paiement et toutes les autres pièces justificatives sont archivés à la Division de fiscalité. Les dates de paiement et de déclaration de la TVA sont respectées à la Division de fiscalité, selon le calendrier fiscal cet impôt.

5.3. Diagnostic des sécurités de maîtrise des risques fiscaux mises en place

Ce diagnostic porte essentiellement sur les méthodes et procédures. Il s'agit de voir dans quelle mesure ces méthodes et procédures telles qu'appliquées permettent de couvrir le PAD contre la manifestation des différents risques fiscaux liés à la TVA. Le tableau ci-dessous décrit les éléments descriptifs des sécurités de maîtrise des risques fiscaux en place.

Tableau 11: Description des sécurités de maîtrise des risques fiscaux en place

Risques	Sources	Sécurités mises en place	Forces	Faiblesses
Pénalités d'assiette	Déductions abusives	Analyse pour chacune des factures fournisseurs des conditions d'exercice de droit à déduction Visa de contrôle du Chef d'unité impôts indirects sur toutes les factures fournisseurs Indication par la Division fiscalité à l'unité fournisseur du compte de TVA à imputer pour les factures fournisseurs Consultation du chargé de l'imputation par le Responsable de la division impôts indirects, au moment de la déclaration pour	Régularité des déductions Exhaustivité des déductions Assurance d'une cohérence des déclarations avec la comptabilité	

		s'assurer que les numéros de compte de TVA utilisés sont effectivement ceux proposés par la Division de fiscalité		
	Inexactitudes relevées dans les documents	Suivi et contrôle hiérarchique des déclarations de TVA & ER Visa de contrôle des déclarations par le responsable d'unité impôts indirects 2 ^{ème} visa de contrôle des déclarations par le responsable de la division de fiscalité	Détections des éventuelles erreurs que pourraient contenir les déclarations de TVA	
Pénalités pour retard dans la production des déclarations et dans le paiement de l'impôt dû		Saisie au fur et à mesure que les factures fournisseurs sont analysées, pour celles qui ouvrent droit à déduction, dans les états détaillés et de synthèse de TVA déductible	Prise en compte de toutes les factures dans les états détaillés et de synthèse de TVA déductible	Pas de date indiquée pour enclencher la procédure de déclaration Planning de tâches non définies
	Retard dans la production de la déclaration ou dans le paiement de l'impôt dû	Transmission de la liasse fiscale à la DFC au plus tard le 12 du mois suivant Recours à la déclaration provisoire de TVA dans les cas où les informations nécessaires n'ont pu être réunies à temps	Permet néanmoins de produire une déclaration et d'éviter son dépôt hors délais légaux	Laps de temps insuffisant pour l'établissement du chèque et le paiement avant la date butoir Impossibilité de déclarer le CA exact : Soit majoration du CA déclaré, donc avance de fonds à l'Etat soit minoration du CA déclaré, donc TVA collectée et non reversée
Taxation d'office	Absence de déclaration	Recours à la déclaration provisoire	Préserve contre la taxation d'office	CA estimé : Soit majoration du CA déclaré, donc avance
Rectification d'office	Défaut de présentation totale ou partielle de la comptabilité	Recours à la comptabilité informatisée : utilisation du logiciel	Utilisation d'un logiciel agréé qui prend en compte la tenue d'une	

	ou des documents comptables	INFOS	comptabilité et des documents comptables	
	Erreurs, omissions ou inexactitudes graves ou répétées dans la comptabilisation des opérations effectuées		Supervision et contrôle des imputations par la Division de Gestion Comptable	
	Absences de pièces justificatives	Archivage des déclarations et reçus de paiement de TVA	Justification des déclarations et paiements antérieurs	
		Archivage de toutes les factures fournisseurs	Permet de justifier la régularité des déductions	
		Editions et archivage des états du CA tant par la division fiscale que par l'unité fournisseur	Permet de disposer des pièces attestant des écritures comptables	
			Permet de justifier le C.A. soumis à la TVA	
			Permet de justifier le C.A. qui a fait l'objet d'imputation.	

Source : A partir des interviews et documents de la DF

5.4. Description du dispositif de prévention des risques fiscaux liés à la TVA

Le risque étant un événement aléatoire il est difficile de le prévoir. Les risques s'entourent des mesures de protection permettant de réduire le risque fiscal. Pour prévenir le risque fiscal, l'entreprise combine des instruments d'organisation, techniques et juridiques.

5.4.1. Au niveau de la Direction Générale

C'est dans sa politique de management que la direction générale se préserve contre le risque fiscal, celle-ci s'entoure des instruments d'organisation pour la gestion et la maîtrise des

risques fiscaux. Consciente de la culture du risque fiscal dont les dispositions doivent être prises avant, pendant et après, la direction générale développe :

- pour sa prévention, par exemple des procédures fiscales, des consignes d'exploitation, l'externalisation de certaines fonctions, la formation redondante ;
- pour sa protection, tels que des plans de sauvegarde ou de survie.

5.4.2. Au niveau de la Division de Fiscalité

Pour se prévenir du risque fiscal lié à la TVA, la Division de fiscalité use des instruments techniques (documents, logiciel, etc.). Sur ce, elle se conforme aux instructions du législateur et la mise à jour régulière. Elle veille à la vétusté du matériel technique, procède au remplacement et au renouvellement du matériel de temps en temps. Le personnel de la division de fiscalité est remis à niveau régulièrement par le biais de la participation à des séminaires.

5.4.3. Au niveau du Département des affaires juridiques

Faisant usage des instruments juridiques, ce département définit les clauses contractuelles de limitation de responsabilités. Pour éviter un risque fiscal qui fait naître un contentieux fiscal, le département des affaires juridiques doit veiller et aider la direction générale dans la prise de décision relative à la signature des contrats avec les cabinets juridiques et fiscaux.

5.4.4. Au niveau de la comptabilité

Elle est responsable de l'enregistrement exact, exhaustif de toutes les transactions comptables et financières relatives aux risques fiscaux par l'établissement et la présentation à bonne date et selon les règles de l'art des états financiers de synthèse approuvés par les auditeurs externes. Dans la mise en place du logiciel INFOS « gestion fiscale », les numéros devront être attribués automatiquement en temps réel pour procéder à la circulation des pièces comptables aux libellés fiscaux en collaboration avec la comptabilité pour la confirmation des soldes.

5.4.5. Au niveau de la cellule d'audit

Outre l'audit comptable et financier, proche de la certification des comptes qu'il est sensé assurer au sein de l'entreprise, l'auditeur interne est plus tourné vers l'audit opérationnel dans la révision des procédures.

Cette description de l'existant nous a donné de manière détaillée le traitement des risques par les différentes structures intervenant dans la gestion des risques depuis la survenance jusqu'au règlement. Elle nous servira de comparaison dans la suite de notre étude pour s'assurer des écarts avec le manuel de procédures existant.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 6 : ANALYSE DES RESULTATS ET RECOMMANDATIONS

Après avoir présenté le dispositif de maîtrise de risque du PAD, nous allons procéder à l'analyse de ce dernier. Cette analyse permettra de relever les insuffisances de ce dispositif et de proposer les mesures susceptibles d'apporter les corrections et préserver le P.A.D contre toute situation pouvant l'exposer aux risques fiscaux, en occurrence ceux liés à la TVA. Nous nous servirons des éléments énumérés dans le chapitre 3, à savoir : la grille des tâches, le QCI, le test de conformité et le test de permanence pour faire cette analyse. De cette analyse découleront les recommandations pour une éventuelle amélioration du système.

6.1. Identification des risques fiscaux liés à la TVA

L'identification des risques est un passage obligé dans la maîtrise des risques. Pour déterminer les zones des risques pendant notre identification, nous procéderons par les phases annoncées précédemment, à savoir : avant, pendant et après les pénalités de tout genre.

6.1.1. Identification des risques fiscaux liés aux pénalités d'assiettes

Dans la partie théorique, les méthodes d'identification et d'évaluation des risques préconisées par Renard (2006 : 224) font suite à deux méthodes précises par processus. Ces tableaux font la jonction entre l'identification et l'évaluation des risques en général et en particulier ceux liés à la TVA. Par contre, il sied de noter qu'il existe plusieurs méthodes d'identification et d'évaluation des risques mise en place par les dirigeants des organisations, qui sont : les réunions de direction avec les collaborateurs, le recensement des risques ayant affectés l'organisation dans le passé, etc. Le choix de la méthode à mettre sur pied dans l'organisation est du ressort du manager. Il suffit qu'il y ait la capacité d'identification et d'évaluation des risques significatifs susceptibles d'affecter l'atteinte des objectifs fixés et partant de la performance de l'entreprise. Au PAD, l'évaluation de la maîtrise des risques fiscaux liés à la TVA dans nos travaux passe par les méthodes que nous avons choisies : la synthèse dans un tableau à six (6) colonnes. Les trois premières colonnes constituent les éléments d'identification des risques et les trois autres évaluations et l'analyse des risques fiscaux liés à la TVA.

Nous allons présenter la quintessence des éléments des différentes colonnes :

- la première colonne appelée étapes ou tâches consiste à identifier les éléments du processus ;
- la deuxième colonne intitulée objectifs oriente les différents objectifs fixés pour l'exécution de la tâche ou étape ;
- la troisième colonne des risques, permet de déceler les anomalies qui peuvent survenir lorsqu'un processus, tâche ou système est défaillant dans l'exercice d'une activité à l'égard des objectifs fixés ;
- la quatrième colonne du tableau permet à l'auditeur de faire l'évaluation sommaire de ces risques selon trois (03) niveaux, à savoir : risque élevé, risque moyen, risque faible ;
- la cinquième colonne permet à l'auditeur d'indiquer si le dispositif identifié comme important existe (oui) ou n'existe pas (non).

Ainsi présenté littéralement, nous allons faire la synthèse de l'identification, l'évaluation et l'analyse des processus des éléments du traitement des déclarations de la TVA. La matière à examiner est l'ensemble des procédures du traitement des déclarations fiscales de la TVA, qui font partie intégrante dans l'établissement des déclarations de la TVA. Tous ces processus sont :

- le processus de traitement des déclarations
- le processus de préparation des déclarations
- le processus de dépôt des déclarations
- le processus de suivi des déclarations

Tableau 12 : Identification des risques fiscaux liés aux pénalités d’assiette au processus de traitement des déclarations de la TVA

Etapes ou tâches	Objectifs	Risques	Evaluation	Constat
Retrait de formulaire de déclaration à la DGID	S’assurer que les imprimés sont retirés à la date prévue	Non disponibilité de la machine d’impression	Faible	Oui
Traitement des données relatives à la détermination de l’assiette	s’assurer que les éléments traités sont justes	Erreurs de saisie	Faible	Oui
		Omissions de chiffre d’affaires	Faible	Oui
			Faible	
Détermination du Chiffre d’affaires imposables	S’assurer que la valeur du CA imposable est conforme à celle de l’administration fiscale	Pas conforme des valeurs imposables	Elevé	Oui
		Contentieux	Moyen	Oui
Traitements des informations finales des droits d’impositions	S’assurer que les informations sont complètes et disponibles	Erreurs de saisie	Elevé	Non
		Omissions		
		Défaillance du programme informatique	Moyen	Oui
		Défaillance du système information	Moyen	Oui
			Elevé	

Source : A partir des informations disponible à la Division de Fiscalité

6.1.2. Identification des risques fiscaux liés aux pénalités financières à la TVA

Elle consiste à déceler tous les risques susceptibles de compromettre l’atteinte de la performance financière de l’entreprise, lorsque la direction n’a pas une bonne politique de management ou tout au moins les précautions ne sont prises à l’avance. Nous pouvons les identifier à partir du tableau ci – après.

Tableau 13 : Identification et analyse des risques liés aux processus de préparation des déclarations de la TVA

Etapes et tâches	Objectifs	Risques	Evaluation	Constat
Etablissements des formulaires de déclaration	s'assurer que les formulaires sont correctement remplis	Erreurs Omission Perte de fiches	Faible	Oui
Rédaction des lettres de transmission et d'accompagnement	s'assurer que les lettres de transmission sont correctement rédigées	Mauvaise qualité du matériel informatique	Faible	Oui
Contrôle	s'assurer d'un contrôle effectif des déclarations et de lettres de transmission et d'accompagnement	Omission, erreurs non détectés	Faible	Oui
		Indisponibilité de la personne habilitée	Faible	Oui
Signature des déclarations, lettres et note d'accompagnement	s'assurer que les déclarations et lettres sont signées par DFC et DG	Imitation de signature	Faible	Oui

Source : A partir des interviews de la Division de la Fiscalité

6.1.3. Identification des risques fiscaux liés aux pénalités retard dans la production

L'identification des risques fiscaux liés aux pénalités de retard dans la production des déclarations de la TVA. La maîtrise des risques fiscaux recensés concourt au non respect des bonnes pratiques. Elle consiste à déceler tous les risques susceptibles de compromettre l'atteinte des objectifs lorsque survient un risque fiscal ; Le tableau suivant nous donne la liste des risques éventuels au niveau du PAD.

Tableau 14: Identification des risques fiscaux liés au processus de dépôt des déclarations de la TVA

Etapes ou tâches	Objectifs	Risques	Evaluation	Constat
Enregistrement au registre des courriers départ	S'assurer de l'enregistrement de toutes les déclarations & lettres de départ	Erreurs Omissions Pertes ou manque de registre	Faible	Oui
			Faible	Oui
Copie des lettres, déclarations et notes	s'assurer que toutes les copies ont été faites	Mauvais archivage des documents	Moyen	Oui
Dépôt des déclarations, lettres de transmission et d'accompagnement	s'assurer du dépôt de toutes les déclarations, lettres de transmission et d'accompagnement au plus tard le 15 de chaque mois	Égarement des documents Lenteur du traitement du courrier	Elevé	Oui
			Elevé	Oui
Certification des déclarations par la hiérarchie	s'assurer que toutes les déclarations sont certifiées	Déclarations certifiées hors délai	Faible	Oui
Archivage	s'assurer du classement de toutes les déclarations	Manques de classeurs Faible	Elevé	Oui

Source : A partir de la Division de Fiscalité

6.1.4. Identification des risques fiscaux liés aux pénalités du dépôt et de la liquidation de la TVA.

Le dépôt et la liquidation de la TVA doivent s'effectuer simultanément et aussi dans les délais reconnus par le législateur au travers du C.G.I. Pour empêcher la réalisation de ce risque fiscal dû aux pénalités de dépôt et de liquidation de la TVA, le P.A.D a mis en place un dispositif de maîtrise de risque fiscal. Tous ces risques sont repris dans le tableau ci-dessous.

Tableau 15 : Identification et analyse des risques liés au processus de dépôt des déclarations et de liquidation de la TVA

Etapes ou tâches	Objectifs	Risques	Evaluation	Constat
Enregistrement au registre des courriers départ	s'assurer de l'enregistrement de toutes les déclarations & lettres de départ	Erreurs Omissions Pertes ou manque de registre	Elevé	Oui
Copie des lettres, déclarations et notes	s'assurer que toutes les copies ont été faites	Mauvais archivage des Photocopies en panne	Moyen	Oui
Dépôt des déclarations, lettres de transmission et d'accompagnement	s'assurer que le dépôt de toutes les déclarations, lettres de transmission et d'accompagnement ont été établis au plus tard le 15 de chaque mois	Égarement des documents	Moyen	Oui
		Lenteur du traitement du courrier	Moyen	Oui
Certification des déclarations par la hiérarchie	s'assurer que toutes les déclarations sont certifiées	Déclarations certifiées hors délai	Faible	Oui
Archivage	s'assurer que le classement de toutes les déclarations	Manques de classeurs Faible	Faible	Oui

Source : Inspiré des documents de la division de fiscalité

6.2. Evaluation des risques fiscaux liés à la TVA

Faisant suite au tableau précédent dans la partie théorique, préconisé par Jacques RENARD, il donne une évaluation du risque. Celui-ci peut être :

- important lors que les conséquences sont considérables ;
- moyen lorsque les conséquences sont raisonnables ;
- faible lorsque les conséquences sont minimales mais non négligeables.

Ainsi, l'évaluation des risques consistera à déterminer la probabilité de survenance et la gravité de l'impact du risque sur l'entreprise. De ces deux critères, nous utiliserons une cotation pour leur évaluation.

6.2.1. Evaluation de la probabilité de fréquence du risque fiscal

Suite aux entretiens, à l'analyse documentaire et à l'appréciation de l'environnement d'exploitation, l'évaluation de la probabilité de fréquence. En fonction des risques identifiés, le tableau ci –après présente la probabilité de survenance du risque fiscal. Il comprend quatre colonnes dont : le risque identifié, la cotation, la catégorisation de la probabilité et les caractéristiques y afférentes.

Tableau 16: Echelle de mesure de la probabilité de survenance du risque fiscal

Cotation	Probabilité	Description
5	Très élevée	Il y a un fort pourcentage de survenance du risque
4	Elevée	Il ya de fortes chances que le risque survienne
3	Moyen	Il est possible que le risque se produise
2	Faible	Il ya peu de chances que le risque se produise
1	Très faible	Il est pratiquement impossible que le risque se produise

Source : A partir de Renard (2006 :142)

Tableau 17: Probabilité de survenance du risque fiscal

Risque	Cotation	Catégorie	Description
Pénalité d'assiette	3	Moyenne	Perturbation de l'activité
Pénalité de production	5	Très élevée	Affectation totale de l'activité
Pénalité financière	4	Elevée	Indisponibilité dans l'exploitation
Pénalité de dépôt et de liquidation	3	Moyenne	Découvert du risque résiduel
Taxation d'office	2	Faible	Fiabilité de l'information comptable et fiscale peu probante
Rectification d'office	2	Faible	Fiabilité moins importante des de l'interprétation des textes fiscaux
Majoration	1	Très faible	Négligeable de la pénalité puisqu'elle peut être annulée

Source : Nous même

6.2.2. Evaluation de l'impact du risque fiscal

L'évaluation de l'impact qui se fera à travers un tableau, résultera de la catégorie d'affectation du risque. Cette catégorisation émane d'une cotation de 1 à 5 qui peut être catastrophique, majeur, modéré, ou insignifiant. Le tableau ci –dessous mesure l'impact du risque fiscal.

Tableau 18 : Echelle de mesure de l'impact du risque fiscal

Cotation	Catégorie	Description
5	Catastrophe	Conséquences lourdes pouvant affecter et nécessitant plusieurs moyens financiers
4	Majeure	Conséquences graves ne pouvant affecter l'activité de mais nécessitant assez des ressources
3	Moyenne	Conséquences moyennes dont l'impact est significatif bien qu'occasionnant des moyens financiers raisonnables
2	Mineure	Impact faible ne perturbant pas l'activité et n'engageant pas trop de moyens
1	Insignifiante	Impact très négligeable

Source : Nous même

Tableau19 : Evaluation de l'impact du risque fiscal

Risque	Cotation	Catégorie	Description
Pénalité d'assiette	3	Modéré	Perturbation de l'activité
Pénalité de production	5	Catastrophique	Affectation totale de l'activité
Pénalité financière	4	Majeur	Indisponibilité dans l'exploitation
Pénalité de dépôt et de liquidation	3	Modéré	Découvert du risque résiduel
Taxation d'office	2	Mineur	Fiabilité de l'information comptable et fiscale peu probante
Rectification d'office	2	Mineur	Fiabilité moins importante des de l'interprétation des textes fiscaux
Majoration	1	Mineur	Négligeable de la pénalité puisqu'elle peut être annulée

Source : Nous même

6.3. Hiérarchisation des risques fiscaux liés à la T.V.A

La hiérarchisation des risques fiscaux sera faite par rapport à la probabilité et l'impact, comme l'avons annoncé plus haut.

6.3.1. Hiérarchisation des risques fiscaux par rapport à la probabilité

Le tableau ci-dessous montre la hiérarchisation des risques fiscaux par rapport à la probabilité d'occurrence.

Tableau 20 : Hiérarchisation du risque fiscal par rapport à la probabilité

Risques concourants	Probabilité d'occurrence	
	Cotation	Catégorie
Le défaut de la comptabilité	5	Très élevée
Tenue d'une comptabilité irrégulière	5	Très élevée
Absence de pièces justificatives	4	Elevée
Minorations des affaires imposables de la TVA	4	Elevée
Déductions abusives	4	Elevée
Déductions opérées sans le respect des obligations	4	Elevée
Mauvaise tenue de livres	3	Moyenne
Délivrance d'une facture ou d'un document ne correspondant pas à la livraison ou d'un service ou un prix qui ne doit pas être acquitté effectivement par l'acheteur	3	Moyenne
Non désignation d'un représentant fiscal par l'assujetti à la TVA domicilié au lieu de la transaction	2	Faible
Déductions opérées sans avoir justifié l'affectation réelle aux besoins normaux de l'exploitation des biens et services ouvrant droit à déduction	2	Faible
Tenue de document comptable	2	Faible
Dépôt hors de la déclaration de TVA	1	Très faible
Retard dans le paiement de la TVA due	1	Très faible

Source : Nous - mêmes

6.3.2. Hiérarchisation des risques par rapport à l'impact

La hiérarchisation des risques fiscaux par rapport à l'impact ou conséquence se présente comme suit.

Tableau 21 : Hiérarchisation du risque fiscal par rapport à l'impact

Risques concourants	Niveau de gravité de l'impact	
	Cotation	Catégorie
Le défaut de la comptabilité	5	Catastrophique
Tenue d'une comptabilité irrégulière	5	Catastrophique
Absence de pièces justificatives	4	Majeur
Minorations des affaires imposables de la TVA	4	Majeur
Déductions abusives	4	Majeur
Déductions opérées sans le respect des obligations	4	Majeur
Mauvaise tenue de livres	3	Moyenne
Délivrance d'une facture ou d'un document ne correspondant pas à la livraison ou d'un service ou un prix qui ne doit pas être acquitté effectivement par l'acheteur	3	Moyenne
Non désignation d'un représentant fiscal par l'assujetti à la TVA domicilié au lieu de la transaction	2	Mineur
Déductions opérées sans avoir justifié l'affectation réelle aux besoins normaux de l'exploitation des biens et services ouvrant droit à déduction	2	Mineur
Tenue de document comptable	2	Mineur
Dépôt hors de la déclaration de TVA	1	Insignifiant
Retard dans le paiement de la TVA due	1	Insignifiant

Source : Nous même

6.4. Identification des forces et des faiblesses

Après la prise de connaissance de l'entité, l'identification des risques et l'évaluation, il paraît utile, en se servant des outils d'analyse cités au chapitre 3, d'identifier les points forts et faibles du dispositif. Il est important de signaler que cette identification basée sur l'environnement se fonde sur le questionnaire du contrôle interne (Voir Annexe).

6.4.1. La grille de séparation des tâches

En vue de s'assurer de l'existence des fonctions incompatibles sur la maîtrise des risques fiscaux au PAD, nous avons présenté la grille de séparation des tâches à travers le tableau ci-dessous.

Tableau 22 : Grille d'analyse des tâches

	D.C	D.F	Agent impôts indirects & directs	D.G.F
Réception des factures	X		X	
Analyses des factures			X	
Visas de contrôle après analyse		X	X	
Appositions des cachets			X	
Saisies des factures			X	
Contrôles des saisies		X		
Etablissement de la déclaration de TVA sur opérations courantes		X	X	
Etablissements de la déclaration de TVA sur entreprises étrangères			X	
Contrôle des déclarations		X		
Etablissement du règlement de TVA sur opérations courantes				X
Etablissement du règlement de TVA sur entreprises étrangères				X
Dépôt et paiement des déclarations			X	
Classement des déclarations			X	

Source : Nous même

• **points forts**

Toutes les déclarations sont établies et déposées aux dates légales par rapport au calendrier fiscal fixé par la D.G.I.D.

• **points faibles**

Lors des entretiens sur le terrain avec la division de fiscalité, nous avons relevé une incompatibilité pas significative, mais susceptible de faire naître le risque fiscal. Il s'agit de :

- l'apposition du cachet pour le régime fiscal à donner est d'usage de tous les agents de la division de fiscalité ;
- le classement des copies des déclarations établies et payées n'est pas bien entretenu ;
- les fichiers des factures déductibles de la TVA et les pièces sont uniquement tenues au service de comptabilité.

6.4.2. Test de permanence

Ce test nous a permis de s'assurer de l'application effective des procédures. L'objectif de ce contrôle est d'apprécier ce qui est fait (l'existant) avec ce qui devrait être fait (manuel de procédures). En se basant sur le respect des procédures (délais, personne habilitée, ...) comme points de contrôle, nous avons examiné les (7) déclarations de la TVA de l'année 2008.

Tableau 23 : Test de permanence des méthodes dans l'établissement des déclarations mensuelles de la TVA

Déclaration du mois de	Etablissement du règlement	Etablissement du chèque	Retrait du chèque	Date de paiement	Date du dernier délai de dépôt	Nombre de jours de retard
Janvier	10 février	13 février	14 février	15 février	15 février	-
février	11 mars	12 mars	14 mars	14 mars	15 mars	-
mars	10 avril	12 avril	13 avril	14 avril	15 avril	-
avril	12 mai	13 mai	14 mai	15 mai	15 mai	-
mai	12 juin	13 juin	13 juin	13 juin	15 juin	-
Juin	10 juin	12 juin	13 juillet	15 juillet	15 juillet	-
Juillet	11 août	13 août	14 août	15 août	15 août	-

Source : A partir des documents de la Division de Fiscalité du P.A.D, 2008.

• **points forts :**

- toutes les déclarations ont été établies et déposées dans les délais du calendrier fiscal fixé par la D.G.I.D ;
- tous les règlements et les pièces justificatives des supports ainsi que les chèques sont photocopiés.

• **points faibles :**

- les doubles des factures utilisés pour établir les états de la TVA déductible ne font pas l'objet d'archivage au sein de la Division de fiscalité ;
- toutes les photocopies des titres ne sont pas archivées à la Division de fiscalité, par contre elles le sont au service de trésorerie.

6.4.3. Test de conformité

Dans la perspective de s'assurer de l'exactitude du test, nous nous sommes servi du même échantillonnage du test de permanence pour mieux apprécier le traitement et les écarts dans

l'évaluation des anomalies et des dommages financiers de l'entreprise. Concernant les critères de notre échantillonnage, nous avons les résultats ci-après.

Tableau 24 : Test de conformité des méthodes dans l'établissement des déclarations mensuelles de la TVA

Application des procédures	☐	£
Déclaration mensuelle	Ok	ok
C.A. H.T.	Ok	Ok
C.A. non soumis	Ok	Ok
C.A. Soumis	Ok	Ok
TVA Collectée	Ok	Ok
TVA déductible	Non	Non
Ecart TVA à payer	Non	Non

Source : Nous – mêmes

Légende :

☐ : Pointage avec les photocopies des dossiers existants à la D.F.

£ : Pointage suivant le manuel de procédures fiscales à la D.F.

Ok : traduit l'existence de la mention recherchée (test positif)

Ok : traduit l'inexistence de la mention recherchée (test négatif)

• **points forts**

- existence et exactitude des déclarations sur la forme telle que recommandée par la D.G.I.D.
- existence des photocopies des déclarations payées avec apposition du cachet de la D.G.I.D.

• **points faibles**

- existence des inexactitudes sur le fond des déclarations, notamment sur des déductions abusives ayant conduit aux pénalités de redressements par la D.G.I.D. ;
- ignorance des conditions des déductibilités fixées par le législateur à travers le C.G.I. ;
- écarts entre le montant de la TVA comptabilisée et la TVA déclarée par la D.F. à la D.G.I.D.

Tableau 25 : Identification des points forts et des points faibles des dispositions de maîtrise des risques liés à la TVA

Composantes	Forces	Faiblesses	Risques
Système d'information	Toutes les structures sont informatisées	Absence du logiciel de fiscalité	Non fiabilité des statistiques sur les données fiscales en matière de la TVA
	Existence d'un réseau local et internet est à la portée de tous les agents	Les données sur la TVA sont traitées sur Excel	Indisponibilité utile au temps voulu
	Système sécurisé où tout accès exige des habilitations	Tendance à ne plus les utiliser les registres	Absence de traçabilité, tout est sur ordinateur de bureau de la Division de fiscalité
	Les structures disposent des moyens de communication performants		
Système d'organisation	Séparation des fonctions incompressibles	Séparation des fonctions incompatibles insuffisantes : <ul style="list-style-type: none"> - entre la Division de Gestion Comptable sur les circularisations - entre le département des affaires juridiques et les cabinets fiscaux 	Collusion Image de l'entreprise
	Existence d'un organigramme et description claire des postes de responsabilité	Description des postes de responsabilité insuffisante, Agent restés longtemps à un poste	Collusion, fraude corruption
	Existence d'un manuel de procédures fiscales	Manuel de procédures pas mis à jour depuis 2003	Inefficacité, inefficience Procédures dépassées
Moyens	Existence de structure de gestion de la TVA	Insuffisance des moyens humains Absence du risk manager	Non maîtrise du risque fiscal
Mécanisme de couverture du risque	Risque maîtrisé en partie	Existence du risque fiscal	Charges financières assez significatives
Déclaration de la TVA	Toutes les déclarations sont établies et dépôt à temps par rapport au calendrier fiscal	Les déductions opérées sont parfois abusives, et n'obéissent pas aux obligations fiscales	Pénalité pour déductions abusives
Règlement des pénalités	Toutes les pénalités sont discutables par rapport à l'interprétation des textes fiscaux	Persistance des pénalités pour déductions abusives	Mise en demeure si l'échéance non respectée
Comptabilité	Bonne tenue des comptes de la TVA	Existence des écarts entre la TVA de Fiscalité et de la comptabilité	Diligence dans l'exécution du travail

Source : Nous même

6.5. Analyse de la maîtrise des risques fiscaux liés à la T.V.A

Il ressort de cette analyse qu'en dépit du niveau de contrôle par l'entreprise, la survenance du risque fiscal demeure. Cependant, certains risques fiscaux demeurent inacceptables (probabilité élevée, impact élevé) et d'autres sont jugés acceptables soit parce qu'ils constituent des risques résiduels soit parce qu'ayant une probabilité ou un impact mineur.

6.5.1. Les objectifs de la fonction fiscale au P.A.D.

A la création de chaque organisation, qui se veut pérenne, la définition des objectifs doit être claire et précise. Ces objectifs doivent être mesurables, quantifiables afin qu'ils puissent être appréciés et connus de tous, sans difficultés aucune. Le P.A.D a défini dans son plan stratégique 2008 – 2012 des objectifs assignés à chaque Direction du P.A.D partant à toutes les divisions de l'entité. Toutes les directions et divisions, par note explicative ont des sous objectifs reconnus aux responsables opérationnels de toutes ces structures. Par contre, tous les objectifs qui sont définis aux directions opérationnelles n'ont pas une portée individuelle.

6.5.2. L'organisation de la Division de fiscalité

Le déploiement de l'organigramme prévu dans la convention collective n'a jamais été effectif à ce jour au P.A.D., notamment à la division de fiscalité. Il n'y a aucune séparation de fonction dans l'accomplissement des tâches concernant les déclarations des impôts locaux et des impôts indirects. Mais, en dépit de toutes ces inexactitudes constatées, les contrôles de toutes les déclarations après leur établissement passent toujours par le responsable de la division de fiscalité. Il est à noter aussi que toutes les déclarations sont établies par un seul agent qui accumule le traitement des impôts locaux et indirects. D'où il n'y a pas de séparation des tâches à la Division fiscalité, faute de manque d'agent reconnus ou/et définis dans ces différentes tâches incompatibles au bon fonctionnement de la Division.

6.5.3. Les moyens de la Division de fiscalité

Les moyens reconnus à la Division de Fiscalité pour son fonctionnement sont d'ordre humain, matériel et financier. L'insuffisance du personnel à la Division de Fiscalité fait que tout le travail ne soit donnée qu'à un seul agent qui, du reste, n'est un contractuel à durée déterminée dont le renouvellement se fait chaque six (6) mois. Il n'y a pas de secrétaire dévouée aux

tâches fiscales comme le veut chaque organisation. L'assistant du responsable fiscal, accomplit toutes les tâches en matière fiscale, seul, sans pourtant qu'il soit supplée, d'où nous lui reconnaissons une surcharge dans l'accomplissement du travail. Pour ce qui est des moyens matériels, le personnel de la Division de fiscalité ne dispose pas de véhicule d'exploitation leur permettant de faire des mouvements entre la DGID et le PAD dans l'exécution des activités quotidiennes, participée aux réunions de travail et de remise à niveau ou des séminaires sur les nouvelles lois et règlements institués dans le C.G.I.

Le matériel informatique dont dispose la D.F est d'actualité c'est-à-dire des caractéristiques techniques sont capables de réaliser tous les travaux de fiscalité. Mais, le constat est le suivant : l'ordinateur n'est pas connecté au réseau informatique, d'où la DF ne travaille pas en interface avec d'autres divisions, en l'occurrence la Division de comptabilité et de trésorerie, moins encore la Direction commerciale et informatique. Chaque année, la ligne budgétaire relative à la DF concernant leur formation et le fonctionnement est considérable, vu les demandes que cette division exprime à la DFC. Les formations et séminaires sont uniquement à ce jour autorisés que par le responsable de la DF, étant donné qu'il est seul agent permanent.

6.5.4. Les méthodes et procédures de la maîtrise des risques fiscaux

Les procédures décrites dans le manuel pour amoindrir les différents risques fiscaux sont analysées dans ce chapitre afin de pouvoir élucider les capacités de réaction de la DF.

6.5.4.1. Pénalités d'assiette

Au niveau du PAD, le système mis en place dans le traitement des factures fournisseurs garantit dans sa plénitude, la régularité des déductions, leur exhaustivité et la cohérence des déclarations de la TVA avec la comptabilité. Nous pouvons dire que la couverture des pénalités dans des déductions abusives est de mise à la DF. Tout cela va de paire avec la bonne tenue des états de déductibilité et le traitement des factures fournisseurs adéquates. Toutes les déclarations de la TVA passent par le supérieur hiérarchique de la DF. D'où il s'impose un contrôle strict et la diminution des erreurs que peuvent contenir ces documents une fois traités. Toute déclaration établie par l'assistant, avant d'être signée, passe par la supervision de la hiérarchie de la D.F.

Ainsi, nous pouvons déduire qu'en dépit des contrôles substantiels de la hiérarchie, l'éradication des omissions ou des erreurs pouvant conduire aux pénalités existe toujours,

mais sans conséquences graves. Il ya toujours un écart dont l'administration fiscale ne comprend pas entre la TVA collectée et celle déclarée, d'autant plus qu'il y a un décalage dans la collecte et la déclaration. C'est ainsi qu'il peut y avoir des pénalités dans ce sens mais pas considérables. De tous ces inconvénients, naturellement, ceux liés au C.A utilisé dans la déclaration, qui a été minoré, donc la TVA collectée n'a pas été reversée correctement, d'où le risque réel de la pénalité d'assiette en cas de contrôle par l'administration fiscale, soit par le C.A. déclaré a été majoré (cas presque pas remarqué), la TVA versée à l'Etat est plus par rapport à celle qui devrait être reversée. Ce qui constitue une avance de trésorerie à l'Etat. La trésorerie n'étant pas évidente pour couvrir les charges de l'entreprise, il n'est pas sûr que cette hypothèse soit claire. Les déclarations du régime déclaratif sont celles qui ne présentent pas des risques de pénalités d'assiette qui sont systématiques, car la probabilité d'apparition est souvent forte lorsqu'il survient des contrôles fiscaux dont l'objet est la vérification de la régularité des déclarations.

6.5.4.2. Pénalités de recouvrement

Les risques sur les pénalités de recouvrement de la TVA au P.A.D ne sont pas perceptibles, d'autant plus que la déclaration de la TVA est suivie immédiatement du règlement. C'est lorsqu'il ya recours aux déclarations provisoires pour éviter le risque de pénalités de recouvrement qu'un autre risque apparaît, celui des pénalités d'assiette (puisque la déclaration se fait à partir d'un CA estimé). Au PAD, ce fait n'apparaît pas, puisque, suivant le tableau présenté ci – haut, toutes les déclarations de TVA sont établies et déposées en même temps que le règlement est effectué. Les risques de pénalités d'assiette se circonscrivent plus dans la non production des déclarations dans le délai et de paiement des impôts dus. Le contrôle fiscal ne s'attarde pas à ce risque mais plus tôt dans le retard, la production et le paiement de la TVA.

6.5.4.3. Pénalités de la taxation d'office

Le PAD ne connaît aucune pénalité due à la taxation d'office puisqu'elle a une DF qui dispose d'un expert en fiscalité. Toutes ces déclarations de la TVA sont produites dans les délais, déposées et réglées aussi à temps. D'où l'absence de cette pénalité de la taxation d'office.

6.5.4.4. Pénalités de rectification d'office

La présence du logiciel INFOS de la comptabilité et de la D.C permet d'éradiquer toutes les

sources de risques sur la rectification d'office. La tenue de la comptabilité et des documents est matérialisée par la présence du logiciel INFOS de la comptabilité et de la D.I. La supervision et le contrôle également des imputations des factures sont assurés par la Division comptabilité fournisseurs, évitant ainsi des erreurs, omissions ou inexactitudes dans la comptabilisation dans les différentes opérations comptables.

6.6. La conservation des documents et données

La D.F a un système d'archivage des documents dans les armoires avec des chemises cartonnées. Cette conservation n'a pas une longue durée, mais elle est assez considérable lors de la recherche des informations au cours des contrôles fiscaux. L'archivage des copies des déclarations et reçus de paiement de la TVA sont systématiques après que l'opération soit effectuée. Les pièces justificatives de la TVA collectée et des déclarations opérées sont disponibles à la D.F ainsi que les états édités de CA et un exemplaire des factures fournisseurs ayant permis de déduire la TVA sur les opérations effectuées y sont archivées. La Division de comptabilité fournisseur a également en son sein un bureau chargé pour l'archivage des documents comptables ayant servi dans les imputations des opérations ouvrant droit à déduction ainsi que les états de C.A pour lesquels elle a procédé à l'imputation pour permettre la justification de toutes les écritures comptables par des pièces évitant à la structure la rectification d'office par absence de pièces justificatives.

6.7. Recommandations

Au terme de cette étude, nos recommandations visent à proposer les ébauches de solution en mesure de faire face aux insuffisances du système en place, constatées par ce travail. Une direction ou/ et une division ne peut fonctionner que si les objectifs clairs sont définis et de façon spécifique à chaque démembrement de l'entité, en ce qui le concerne. Ces objectifs doivent être précis et quantifiables et les moyens qui permettent la réalisation de ces objectifs. Une entité bien organisée permet le bon fonctionnement ; les procédures sont également bien définies avec les niveaux de contrôles adéquats, la supervision des différents travaux est assurée.

Ces conditions élucidées ci-haut permettent l'atteinte des objectifs par leur bon fonctionnement. Ainsi, cette étude nous amène à faire des recommandations suivantes.

6.7.1. Recommandation sur les objectifs spécifiques à la Division de Fiscalité

La D.F est un démembrement de la D.F.C dont les objectifs globaux sont définis dans le plan stratégique. Il est également prévu que les objectifs soient identifiés à la D.F. Etant donné qu'il n'y ait d'agents permanents à la D.F., les agents permanents doivent être assignés aux obligations d'atteindre les résultats.

6.7.2. Recommandation pour le renforcement des effectifs à la Division Fiscalité

Le P.A.D doit procéder au recrutement des agents à affecter à la D.F pour que soient constituées les unités pouvant traiter les impôts indirects et directs. Certes, toutes les déclarations sont établies, dépôt et les règlements parviennent à temps sans pour au tant qu'il y ait eu un redressement ou des pénalités relatives à la rectification d'office, d'où la maîtrise des risques n'est pas assez de mise à la D.F., n'empêche qu'il ait une augmentation de l'effectif afin d'alléger l'agent non permanent et aussi de palier son absence, une fois le responsable de DF en congé administratif.

6.7.3. Renforcement des moyens matériels adéquats

La D.F doit être dotée de matériel performant et adéquat. Une division de cette envergure ne peut manquer les moyens matériels de sa politique pour être efficace et efficiente. Pour gagner du temps lors des rencontres administratives fiscales, le P.A.D. ou /et lors des dépôts des déclarations de la TVA, la D.F doit disposer des moyens matériels permettant aux agents de se déplacer à chaque endroit de la capitale pour des besoins de leur exploitation.

6.7.4. Renforcement des méthodes et procédures dans le manuel

Les méthodes appliquées pour le traitement des déclarations fiscales de la TVA, sont bel et bien écrites dans le manuel de procédures à la D.F du P.A.D. Par ailleurs, ce manuel doit être mis à jour afin de maîtriser les risques liés aux déclarations de la TVA, suite aux modifications des lois et des règlements dans le C.G.I. du Sénégal, après la promulgation de la loi des finances de chaque année. C'est de cette manière qu'un manuel de procédures à jour permet la bonne exécution des tâches et aussi prévoit la formation des suppléants, du personnel stagiaire et le nouvellement, embauché ou affecté à la D.F.

6.7.5. Recommandation pour enclencher la procédure de déclaration de TVA

Nous avons constaté que dans le tableau récapitulatif le traitement, le dépôt et le règlement des déclarations de la TVA, les dates précises ne sont pas fixées en dépit du traitement des déclarations fiscales en matière de la TVA. Elles ne dépassent pas le 15 du mois suivant la réalisation de la collecte du CA. Les dates mensuelles de dépôt des déclarations fiscales de la TVA doivent être écrites dans le manuel de procédures fiscales du P.A.D.

6.7.6. Recommandation sur les préoccupations fiscales aux travaux des auditeurs

Lors de nos interviews avec les membres de la Cellule d'Audit Interne et contrôle du P.A.D, il nous a été révélé que les préoccupations fiscales ne sont pas dans les programmes d'audit, car, les efforts sont plus concentrés au niveau des contrats avec les navires, le suivi de l'exécution des marchés de concession du P.A.D que dans l'exploitation opérationnelle. Il est reconnu la fiabilité des déclarations fiscales mais n'empêche que les travaux d'auditeurs soient également orientés dans le contrôle hiérarchique et de procéder aux examens de la qualité des déclarations de façon périodique. A ce jour, la cellule d'audit et contrôle interne n'a jamais entrepris une mission d'audit à chaud ni à froid dans le domaine de la fiscalité à la DF. Par ailleurs, il est impérieux, de reconnaître et de faire savoir à la D.F et à la D.F.C., qu'elle devrait travailler pour la mise en place d'un dispositif de réduction des risques fiscaux en matière de TVA, notamment, en ce qui concerne les travaux de révision et de contrôle des déclarations fiscales avec un cabinet externe chaque trois (3)ans avant le passage des inspecteurs de la D.G.I.D., qui passent pour la vérification de comptabilité, en matière d'impôts indirects et directs, pour une période des cinq (5) années des exercices écoulés.

Ce chapitre sur l'analyse, a permis tout simplement de faire le raccordement entre les différents risques auxquels l'entité s'expose , par l'analyse des outils mis à la disposition de ce travail, tels que le QCI, les tests, qui ont permis de déterminer les points forts et faibles liés ce dispositif. En effet, l'analyse de ces points a permis de formuler les recommandations. Le souhait est que ces recommandations soient prises en compte afin qu'elles servent à réduire de façon significative les risques liés aux pénalités de la TVA ainsi que leur impact et l'amélioration du système d'élaboration, de production, de dépôt et de règlement des déclarations fiscales de la TVA. C'est en maîtrisant ces risques que le P.A.D arrivera à éviter les pénalités fiscales aux conséquences financières négatives, entraînant ainsi la baisse de performance de l'organisation.

Conclusion de la deuxième partie

Cette deuxième partie a eu pour objectif de faire ressortir le cadre pratique de notre travail, partant, le dispositif de maîtrise des risques fiscaux liés à la TVA, au P.A.D. La démarche qui nous a permis d'arriver à disséquer les mécanismes de fonctionnement du dispositif du contrôle interne sont ceux évoqués dans le modèle d'analyse au chapitre 3. Après avoir fait l'analyse de la maîtrise du dispositif du C.I permettant d'identifier les risques fiscaux liés à la TVA conduisant à leur maîtrise, nous avons procédé aux recommandations sur les faiblesses du dispositif ci haut relaté analysé.

CONCLUSION GENERALE

Le P.A.D est une entité étatique évoluant dans un environnement économique de situation de monopole. Toutes entités économiques, fussent- elles ayant un caractère productif doivent avoir des obligations assignées par l'Etat à travers le cadre juridique régissant les affaires dans ce domaine. Les obligations reconnues sont multiples à savoir, la production régulière des documents comptables permettant de juger de la pérennité et de la viabilité de cette entité. L'Etat oblige ces entités à respecter la législation fiscale afin de faire face à la taxe sur la valeur ajoutée. C'est ainsi que ces entités sont exposées aux différents risques : d'assiettes, de production et de paiements tardifs des déclarations de cet impôt.

L'étude que nous venons de mener ne présente pas de risques sensibles au niveau du P.A.D en ce qui concerne les diverses pénalités, sauf la non spécificité des tâches attribuées aux agents de la Division de Fiscalité. Pour cela, nos recommandations sont orientées vers les zones à risques susceptibles de menacer l'atteinte des objectifs assignés à cette entité. Cette étude réalisée en deux volets (partie théorique et pratique) nous a permis d'atteindre l'objectif principal à elle assigné. Après avoir documenter les bonnes pratiques en matière de maîtrise des risques fiscaux liés à la TVA, nous avons apprécié le dispositif de maîtrise de risques fiscaux liés à la TVA du Port Autonome de Dakar en suivant notre modèle d'analyse. Les éléments constitutifs de notre méthodologie qui nous ont permis d'atteindre l'objectif assigné à cette étude sont :

- le descriptif de l'existant mis en place par le P.A.D. ;
- l'identification des risques ;
- l'évaluation des mesures existantes de maîtrise des risques fiscaux ;
- le récapitulatif de ces éléments à travers les forces et les faiblesses ;
- enfin, les recommandations pour l'amélioration du système de fonctionnement pour son efficacité dans la maîtrise des risques fiscaux liés à la TVA.

Les résultats de la présente étude permettraient au port autonome de Dakar d'améliorer le dispositif de management des risques fiscaux liés à la TVA en suivant les recommandations formulées.

ANNEXES

ENTREPRISE :	QUESTIONNAIRES DE CONTROLE	
EXERCICE :		
FAIT PAR/DATE :		Référence/Folio

Annexe 1 : Guide d'entretien et questionnaire d'analyse des procédures

• Guide d'entretien

1. En cas de redressements, comment réagit la Division de Fiscalité
2. Disposez-vous d'un manuel de procédures sur la gestion des risques fiscaux ? Quand a-t-il été mis à jour ou révisé pour la dernière fois ?
3. Existe – t- il des cellules spéciales de gestion fiscale (Division ou service) par directions ?
4. Quelles sont vos attributions respectives? (description des postes)
5. Comment est organisé votre Division ou service?
6. Quels sont les principaux problèmes rencontrés dans votre Division ou service ?
7. Quelles appréciations faites-vous de vos cabinets conseils juridiques ?
8. Les objectifs assignés à l'entreprise expriment-ils clairement et complètent ce que celle-ci recherche et la façon dont elle pense y parvenir, tout en tenant compte de ces spécificités ?
9. Le personnel est – il suffisant dans votre structure ? Est-il compétent ?
10. Quel est le temps d'intervention à la suite d'un redressement ?
11. Existe –t-il un dispositif mis en place pour la prévention du risque fiscal ?
12. Existe – t-il des redressements récurrents ? (probabilité, impact)
13. Quelle est la nature des risques fiscaux encourus ?

ENTREPRISE :	QUESTIONNAIRES DE CONTROLE	Référence/Folio
EXERCICE :		
FAIT PAR/DATE :		

• **Questionnaire d'analyse des procédures**

1. Existe – t- il un registre (main courante) pour mentionner toutes les opérations journalières dans toutes les structures ?
2. En cas de redressement, comment ça se passe ?
3. Comment faites-vous pour informer les responsables en cas de redressement fiscal ? Combien de temps généralement ?
4. Quels sont les moyens de communication mis à votre disposition ?
5. Avez-vous déjà omis de traduire à votre responsable une information liée à la survenance du risque fiscal ? Que arrive t-il si le risque fiscal est déclaré en retard ?
6. Le risque fiscal est-il catégorisé par série et par nature ?
7. Le Directeur Général est-il informé de tous les risques fiscaux qui se produisent ?
8. Qui déclare le risque fiscal (redressement) auprès de la Direction Générale et du conseil fiscal et juridique ?
9. En cas de redressement fiscal, en combien d'exemplaire adressez –vous les rapports ?
10. Existe –il une ligne budgétaire pour faire face aux redressements fiscaux ?
- 11 ; Est-ce que tous les redressements sont –ils comptabilisés ?
12. S'il faut engager les dépenses à la suite d'un redressement fiscal, comment cela se passe ?
13. Que se passe t-il en cas de contestation d'une notification de redressement fiscal pour mauvaise appréciation des éléments d'assiette ?
14. Existe– t- il des correspondances des notifications adressées par la D.G.I.D. au Port Autonome de Dakar portant notification de redressement de la TVA ?
15. Disposez – vous d'un contrat de travail avec un conseil juridique et fiscal ?
16. Le paiement des pénalités financières dues au redressement est automatique et au début de

l'exercice ?

17. Sur quelle base est fixé le montant des pénalités fiscales ?
18. Pourquoi certains risques fiscaux liés à la TVA récurrents ne sont pas traités ?
19. Existe – t-il des risques fiscaux liés à la TVA non dénoués depuis plusieurs années ?
20. Tenez –vous compte de la notion de prescription ?
21. Procédez-vous par appels d'offre pour les contrats avec les conseils juridiques et fiscaux ?
22. N'y a-t-il pas des risques fiscaux liés à la TVA survenus ces derniers jours et qui ne sont pas encore déclarés ?
23. Pouvez – vous nous lister les 15 derniers cas de redressements fiscaux liés à la TVA enregistrés (signalés) dans votre Division ?
24. Quels sont les redressements fiscaux liés à la TVA ayant engendrés de lourdes conséquences ?
25. Quelles sont les causes de ces redressements fiscaux liés à la TVA, Sont –elles récurrentes ?
26. L'interprétation et l'application des textes fiscaux sont – elles faites suivant les règles de l'art ?
27. Avez – vous des difficultés d'analyse et de mise en application des textes législatifs et fiscaux ? Êtes-vous en liaison avec la Division de Gestion Comptable ?
28. Le personnel est – il formé en matière d'impôt sur le Chiffre d'affaires ?
29. Qui répare le préjudice en cas de redressement fiscal dans votre Division ?
30. Existe – t- il des pièces probantes après le redressement fiscal (facture) ?

ENTREPRISE :	QUESTIONNAIRES DE CONTROLE	INTERNE	Référence/Folio
EXERCICE :			
FAIT PAR/DATE :			

Objectifs de Contrôle : S'assurer d'une bonne politique de management

QUESTIONS	Oui	Non	bservation
1- Politique Générale			
1- Les objectifs des traitements des déclarations fiscales de la TVA sont-ils clairement définis?	X		
2- Chaque agent reçoit-il des objectifs individuels bien définis ?	X		
3- Les états financiers sont-ils arrêtés chaque année et adoptés régulièrement par le CA ?	X		Toutes les sessions du C.A. font état des questions fiscales
2- Structure Organisationnelle			
1- Existe-t-il un organigramme clairement défini?	X		
2- L'organigramme est-il mise à jour?		X	
3- La répartition des responsabilités est-elle clairement définie au sein de l'entité (y compris la responsabilité des traitements des questions fiscales)?	X		
4- La répartition des tâches entre les personnes est-elle établie de manière claire et adéquate (qui est responsable de telle opération/donnée?, qui est autorisé à modifier une transaction)?	X		
5- Les délégations de responsabilité (notamment pour l'analyse des questions de la TVA) sont-elles faites au niveau approprié de responsabilité?	X		
6- L'analyse des postes de responsabilité permet-elle de savoir:			
- de qui on dépend et qui dépend de nous?	X		
- d'où viennent les éléments nécessaires à l'accomplissement de notre tâche?	X		
- à qui l'on doit transmettre les résultats de notre travail?	X		
- Quelle est la vision de l'audit interne sur le risque de fraude?		X	
- L'audit interne a-t-il mis en place des procédures permettant d'identifier ou de détecter les risques fiscaux survenus pendant l'année?		X	
- L'audit interne a-t-il connaissance d'un redressement passé (réalisé ou suspecté)?		X	

3-Politiques et pratiques en matière de ressource humaine			
1- L'entité dispose-t-elle de procédures et de standards appropriés au recrutement, à la formation, à l'évaluation, à la promotion, au transfert, au licenciement de salariés (particulièrement pour les salariés des fonctions finance, comptabilité et système d'information?)		X	
2- L'entité dispose-t-elle de descriptions de postes écrites précisant aux salariés les tâches qui leur incombent? Si pas de document écrit, l'information sur les responsabilités d'un poste et les tâches affectées à ce poste est-elle donnée oralement?	X		
3- Les procédures et les règles liées aux ressources humaines sont-elles claires, diffusées et actualisées?		X	Nombreux sont ceux qui ignorent leurs existences
4- L'entité a-t-elle pris des mesures de sécurité particulières vis à vis des salariés ayant accès aux moyens de paiement, aux biens susceptibles d'être détournés, etc. ?	X		
5- Les consultants externes sont-ils soumis à des procédures et règles visant à s'assurer que les actifs (notamment les informations sensibles) sont protégés de manière adéquate	X		
6- Le personnel est-il suffisant?		X	
7- Le personnel est-il associé aux activités de contrôle interne?		X	
8- Le personnel est-il doté de moyens techniques en nombre suffisant?		X	il y a un manque assez important du matériel de bureau (ordinateur, imprimante, etc.)

ENTREPRISE :	QUESTIONNAIRES DE CONTROLE	Référence/Folio
EXERCICE :		
FAIT PAR/DATE :		

Objectif du contrôle : S'assurer que tout ce qui est juridique est bien traité conformément aux textes

Questions	Réponses			Observations
	Oui	Non	N/A	
Le Département affaires juridiques fait – il preuve d'intégrité et d'éthique dans leurs travaux quotidiens ?	X			Tous les contrats à souscrire sont validés par ce Département
Les contrats avec des conseils font –ils l'objet d'appel d'offres ?	X			
Les montants sur les évaluations des pénalités de redressements fiscaux sont – ils déterminés par une commission conjointe ?		X		Seule la Division de Fiscalité est maître du traitement des redressements fiscaux
Existe – il au sein de l'entreprise, un comité ou direction pour l'acceptation du montant des pénalités sur les redressements ?	X			

ENTREPRISE :	QUESTIONNAIRES DE CONTROLE	INTERNE	Référence/Folio
EXERCICE :			
FAIT PAR/DATE :			

Objectif du contrôle : S'assurer de la bonne application des procédures et l'existence d'une division permanente et efficace.

Questions	Réponses			Observations
	Oui	Non	N/A	
Le personnel est – il diligent dans le traitement des dossiers fiscaux ?	X			un registre dossier arrivé ni départ n'est tenu au Secrétariat
Existe – t- il une politique de mesure des sécurités ?	X	X		
Une personne est elle formellement identifiée pour la réception des dossiers sur la TVA?	X			
Tous les dossiers de traitement des déductibilités, chiffre d'affaires et d'autres produits font-ils l'objet des saisis sur ordinateur ?	X			
Le matériel est-il obsolète ?				
La revue des documents fiscaux liés à la TVA sont faits suivants les instructions de la D.G.I.D. ?		X		

ENTREPRISE :	QUESTIONNAIRES DE CONTROLE	Référence/Folio
EXERCICE :		
FAIT PAR/DATE :		

Objectif du contrôle : S'assurer de l'efficacité du traitement des informations et des statistiques des redressements fiscaux

Questions	Réponses			Observations
	Oui	Non	N/A	
Existe – il un logiciel de gestion de traitement fiscal dans la division de fiscalité ?		X		Projet jusque là non applicable
Existe – il des statistiques des redressements fiscaux et des pénalités sur la TVA,	X			Présentés sur un tableur Excel
Est-ce que les statistiques de redressements fiscaux liés à la TVA sont mises à jour automatiquement ou quotidiennement ?	X			
Existe – il des écarts entre ans les statistiques d'une Division à une autre ?		X		Manuellement
Les dossiers de notification de redressement fiscaux sont-ils acheminés de façon rapide aux services habilités pour leur traitement ?	X			Mise à jour non automatique
La transmission des dossiers est-elle faite en respectant l'ordre établi ?	X			Il existe des agents de liaison d'autre division qui le font au plus pressé
Une personne est elle formellement identifiée pour la réception des notifications de redressements fiscaux ?	X			
Tous les dossiers de redressements sont-ils traités rapidement ?		X		Dans la division, les dossiers sont remis à tout sachant
Existe-t-ils des vérifications et des contrôles à chacune des différentes étapes de traitement des dossiers de redressements fiscaux ?	X			

Source : Nous mêmes

ENTREPRISE :	QUESTIONNAIRES DE CONTROLE	INTERNE	Référence/Folio
EXERCICE :			
FAIT PAR/DATE :			

Objectif du contrôle : S'assurer que tous les redressements fiscaux sont déclarés suivants les bonnes pratiques.

Questions	Réponses			Observations
	Oui	Non	N/A	
Les notifications de redressements fiscaux sont – ils traités à temps?	X			
Est-ce que les notifications de redressements fiscaux sont prononcées régulièrement ?	X			
Existe – il un tableau de bord résumant les consignes dans le manuel de procédures ?	X			
Les consignes de traitement des pénalités fiscales en matière de la TVA sont – elles bien passées entre le Responsable de fiscalité et ses collaborateurs ?	X			
Existe – il des redressements non traités ou ayant connus une prescription?		X		
La réponse à la notification des redressements fiscaux donne – t- il lieu à une évaluation préliminaire régulièrement revue à l'occasion de chaque fait nouveau ?		X		

Source : Nous mêmes

ENTREPRISE :	QUESTIONNAIRES DE CONTROLE	INTERNE	Référence/Folio
EXERCICE :			
FAIT PAR/DATE :			

Objectif du contrôle : S'assurer d'un suivi correct de traitement et règlement

Questions	Réponses			Observations
	Oui	Non	N/A	
Existe-t-il une structure dédié au suivi des questions fiscales?	X			
La structure de gestion des questions fiscales a - elle les capacités de gérer les redressements fiscaux ?	X			
Y a – t-il une maîtrise des bonnes pratiques ?		X		Il y a plus de compétences sur le plan juridique et fiscal
Les Contrats avec des conseils juridiques et fiscaux sont – ils renouvelés chaque fois ?	X			
Les cabinets de conseils juridiques et fiscaux respectent – ils correctement leurs engagements dans le traitement des questions et avis à donner ?	X			

Source : Nous mêmes

ENTREPRISE :	QUESTIONNAIRES DE CONTROLE	INTERNE	Référence/Folio
EXERCICE :			
FAIT PAR/DATE :			

Objectif du contrôle : S'assurer du règlement effectif des pénalités dues au redressement fiscal lié à la TVA

Questions	Réponses			Observations
	Oui	Non	N/A	
Existe-il une commission mixte Conseil juridique/ Entreprise pour l'évaluation des redressements fiscaux ? risque ?	X			Tous les redressements fiscaux avant de donner une réponse doivent avoir un avis du conseil juridique et fiscal en présence du spécialiste de l'entreprise
Les pénalités financières payées par l'entreprise sont – ils correctement vérifiés avant l'acceptation ?	X			
Existe – t- il des rapprochements entre les paiements enregistrés dans les dossiers et les règlements enregistrés en comptabilité ?	X	X		
Existe t- il une définition précise de compétence en matière d'évaluation des redressements fiscaux ?	X			

Source : Nous mêmes

ENTREPRISE :	QUESTIONNAIRES DE CONTROLE	INTERNE	Référence/Folio
EXERCICE :			
FAIT PAR/DATE :			

Objectif du contrôle : S'assurer que les enregistrements et opérations sont traités rapidement et correctement

Questions	Réponses			Observations
	Oui	Non	N/A	
La comptabilité est – elle bien tenue ?	X			Les risques n'étant pas quantifiables à priori, il est difficile de constituer des provisions pour les pénalités
Est – elle à jour ?				
Le logiciel utilisé pour le traitement de l'information comptable et financière manque – il de fiabilité ?		X		
Est-ce que l'entreprise constitue t- elle des provisions pour les pénalités ?		X		
Il y a des risques de fausser le r résultat fiscal pour mauvaise appréciation des pénalités fiscales dues au redressement ? Existe t- il une définition précise de compétence en matière d'évaluation des redressements fiscaux ?	X			

Source : Nous mêmes

Annexe 2 : organigramme du PAD

Annexe 2 : organigramme du PAD

CESAG - BIBLIOTHEQUE

BIBLIOGRAPHIE

I- OUVRAGES

1. BARRY, Mamadou (2008), *Détournements, Fraudes et autres malversations dans les entreprises*, Editions la Sénégalaise de l'imprimerie, Dakar, 116 pages ;
2. BARTHELEMY, Bernard & COURREGES, Philippe (2004), *Gestion des risques, Méthode d'optimisation globale*, Edition d'organisation, 2^{ème} édition, Paris, 472 pages ;
3. Bernal, Florence (2006), *Validation de la charge d'impôt*, Edition L'harmattan, France, 896 Pages ;
4. BETCH, Martine (2008), *Théorie et pratique du droit fiscal*, Editions les imprimeurs, 2^{ème} édition, France, 396 Pages ;
5. BOUVIER, Michel (2005), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 7^{ème} édition, Librairie Générale de droit et de jurisprudence, Paris, 312 Pages ;
6. CASIMIR, Jean- Pierre (2007), *Les principes généraux de la fiscalité française*, 25^{ème} édition, Edition Litec, Paris, 817 Pages ;
7. CISS, Omar, Alioune (2003), *Le Praticien Fiscal*, Edition Comptables et Juridiques, Dakar, 427 Pages ;
8. Code Général des Impôts du Sénégal (2008), Editions Juridiques Africaines, Dakar, 188 Pages ;
9. COOPERS & LYBRAND (2000), *La nouvelle pratique du contrôle Interne*, Editions d'Organisation, Paris, 378 pages ;
10. COURS, Thierry, MARTINI, Marie-Christine, MARCHAT, Sophie (2007), *Déduction et amortissements*, Edition LEFEBVRE, France, 125 Pages ;
11. COZIAN, Maurice (2006), *les précis de Fiscalité des entreprises*, Editions Litec, France, 640 Pages ;
12. De LAVILLEGUERIN, Yves (2009), *Dictionnaire fiscal*, Editions LEFEBVRE, France, 698 pages ;
13. DESROCHES, Alain & al (2003), *la gestion des risques, principes et pratiques*, Edition Lavoisier, Paris, 286 Pages ;
14. DIEYE, Mohamed & WADE, Marie-Delphine (2007), *la Pratique de la Fiscalité Sénégalaise*, édition Sénégalaise de l'imprimerie, 3^{ème} édition, Dakar, 334Pages ;

15. DISLE, Emmanuel & SARAF, Jacques, (2007), *Précis de fiscalité française*, 4^{ème} édition, Edition Dunod, France, 121 pages ;
16. DOBILL, Marcel (2008), *Comptabilité OHADA, Systèmes comptables Opérations Spécifiques & Travaux de Fin d'exercice*, Editions KARTHALA et AECC, Douala, 213 pages ;
17. EDI, René & KOUASSI, Charles, Alain (2000), *le guide de la révision fiscale*, Editions SOCOGEC, Abidjan, 265 Pages ;
18. ERSA, André (2004), *Précis de Comptabilité Editions 2004*, Imprimerie Saint Michel, Dakar, 246 pages ;
19. GALLET, Olivier (2009), *Halte aux fraudes*, Edition Dunod, 2^{ème} édition, France, 270 Pages ;
20. GAMBIER, Claude (2002), *les Impôts en France*, éditions Francis LEFEBVRE, 18ème édition, Paris, 734 Pages ;
21. GONTHIERE, Bruno (2001), *Les impôts dans les affaires internationales*, 5^{ème} Edition, Editions Francis LEFEBVRE, Paris, 345 pages ;
22. GOUADAIN, Daniel et WADE, El Bachir (2002), *Comptabilité Générale, Système Comptable OHADA*, Editions ESTERM, Dakar, 378 pages ;
23. GOVEI, Bernard (2003), *Le guide fiscal*, France, 208 pages ;
24. GRANDGUILLOT, Francis (2008), *la Fiscalité Française*, Editions les Zoom's, Paris, 304 Pages ;
25. GROSCLAUDE, Jacques (2009), *les procédures fiscales*, 4^{ème} Edition, France, 250 Pages ;
26. GUINIER, Dieudonné (2000), *Sécurité et qualité des systèmes d'information*, Editions Masson, France, 131 pages ;
27. HAMZAOUI, Mohamed (2005), *Audit, Gestion des risques d'entreprise et contrôle interne*, Edition Village Mondial, Paris, 243 Pages ;
28. HASSID, Olivier (2008), *La gestion des risques*, 2^{ème} Edition, Editions Dunod, France, 150 Pages ;
29. KEREBEL, Pascal (2009), *Management des risques*, 2^{ème} Edition, Editions d'organisation, France, 187 Pages ;
30. KILA, Emmanuel (2004), *La Fiscalité pratique des particuliers et des entreprises*, 8^{ème} Edition, Paris, 260 Pages ;
31. KRUGER, Hervé (2009), *les principes généraux de la fiscalité*, 3^{ème} édition, Editions Ellipses, France, 59 pages ;

32. LANGLOIS, Georges & FRIEDERICH Micheline (1994), *Comptabilité Générale*, Editions FOUCHER, France, 503 Pages ;
33. LARZAK, Richard (2005), *l'imposition du chiffre d'affaires des personnes physiques et morales*, 1^{ère} Edition, Editions la porte, Maroc, 434 Pages ;
34. LAURENT, Claude (1995), *Contrôle fiscal : la vérification de la comptabilité*, Editions comptables MALESHERBES, France, 159 Pages ;
35. LEMANT, Olivier (1995), *La conduite d'une mission d'audit interne*, 2^{ème} Edition, Editions Dunod, France, 279 Pages ;
36. MADERS, Henri Pierre & MASSELIN, Jean Louis (2008), *Contrôle Interne des risques*, Editions d'organisations, France, 285 Pages ;
37. MOREAU, Franck (2004), *Comprendre et gérer les risques*, Editions d'organisation, France, 222 Pages ;
38. MOREL, Gervais (2001), *Fiscalité des entreprises*, 10^{ème} Edition, La Revue Banque Editeur, Paris, 317 Pages ;
39. MYKITA, Patrick & ALLALI, Chérif-Jacques (2003), *Gestion Fiscale*, éditions Foucher, Paris, 204 Pages ;
40. OBERT, Robert (2005), *La Gestion Fiscale*, Editions Dunod, Paris, 117 Pages ;
41. OGIEN, Dov (2006), *Comptabilité et Audit bancaires*, Editions Dunod, Paris, 436 Pages ;
42. OUDENOT, Philippe (2000), *Fiscalité approfondie des sociétés*, Litec, Paris, 706 Pages ;
43. PARRAT, Frédéric (2004), *La Fiscalité Pratique*, Edition VUIBERT, France, 301 Pages ;
44. PERCIE DU SERT, Anne – Marie (1999), *Risque et Contrôle du risque*, Edition Economica, Paris, 133 Pages ;
45. PEROCHON, Claude (2001), *Comptabilité Générale*, Edition FOUCHER, Abidjan, 431 Pages ;
46. PLANE, Jean – Michel (2008), *Théorie des Organisations*, 3^{ème} Edition, Editions Dunod, Paris, 126 Pages ;
47. RENARD, Jacques (2003), *L'Audit Interne : ce qui fait DEBAT*, Edition Maxima, Paris, 267 Pages ;
48. RENARD, Jacques (2006), *Théorie et pratique de l'Audit Interne*, 6^{ème} édition, Editions d'organisation, Paris, 479 Pages ;

49. ROSSIGNOL, Alain (2000), *Gestion comptable et financière*, Editions Foucher, Abidjan, 191 Pages ;
50. SARDI, Antoine & HENRI, Jacob (2001), *Management des risques Bancaires*, Editions ARGES, Paris, 393 Pages ;
51. SAUVAGEOT, G. & LEVEAU, P.-A. (2006), *Repères pratiques de la Fiscalité*, Editions Nathan 2000, France, 108 Pages ;
52. SENKO, Babacar (2008), *La Fiscalité Sénégalaise*, 3^{ème} Edition, Editions la Sénégalaise de l'imprimerie, Dakar, 202Pages ;
53. SICHARD, Pascal (2000), *Les fondamentaux de l'audit*, 2^{ème} édition, revue et corrigé, Editions Préventique, France, 119 pages ;
54. SILLAS, Thomas (2006), *Les principes fiscaux des déductions*, 3^{ème} Edition, Editions L'harmattan, Paris, 145 pages ;
55. SOULE, François (2008), *la fiscalité des opérations des biens et services*, Edition Revue fiduciaire, France, 215 Pages ;
56. TURQ, Antoine (2000), *Fiscalité de l'Entreprise*, Editions Sirey, Paris, 235 pages ;
57. Valin, Gérard & associés (2006), *Controlor & Auditor*, Editions Dunod, Paris, 457 pages ;
58. VIROL, Elisabeth & SENANEDSCH (1998), *Fiscalité : manuel pratique*, 9^{ème} édition, Editions d'organisation, France, 287 Pages ;
59. VUIBERT, Albert (2004), *La pratique de la fiscalité*, Edition DUNOD, Paris, 316 Pages ;
60. WALTER, Roland (2005), *Fiches de Droit International*, Editions Ellipses marketing, France, 165 pages ;

II - Articles & Revues

61. Directive n°02/98/CM/UEMOA du 22/12/1998, la Taxe sur la Valeur Ajoutée, 56-58 ;
62. FAUTRAT, Michel (2002), Pour une assistance à la maîtrise des risques, *RFAI*, (156) : 22-25 ;
63. PANAFRICAINNE D'AUDIT DU BURKINA (PANAUDIT DU BOURKINA) (2005), Comment maîtriser le risque fiscal, contrôle interne et gestion fiscale de l'entreprise : Séminaire international, 119-124 ;
64. SIMEEL (2005), Evaluation du risque fiscal exercice 2005 ;

65. VIALANEX, Thierry (2005), Comment optimiser la gestion de la TVA en entreprise, *revue banque*, (816) : 14 –20 ;

III- Sources Internet :

66. BELLUZ Diana Del Bel, Gestion moderne des risques, <http://www.camagazine.com>(2009), consulté, le 20 février 2010 ;
67. Jean Paul LEBERGE, Evaluer les risques organisationnels, <http://fr.wikippractice.org/wiki/Evaluer> – les risques organisationnels (2009), consulté, le 12 janvier 2010 ;
68. Port Autonome de Dakar, l'organisation et le fonctionnement, [http : / www.sn/info/index.php](http://www.sn/info/index.php), consulté le 31/07/2009 ;
69. UTELLI, Christophe & MARTENAT, Sacha (2001), Défis et enjeu du risk management dans les secteurs industriels et de services, [http:/ www, aso-organisation](http://www.aso-organisation), consulté le 20 mars 2010 ;

IV - Mémoires :

70. ENDOMBE, Saturnin (2008), *Audit de gestion des sinistres* : cas de la SENELEC, Dakar, 105 Pages ;
71. KONE, Yacouba, (2004), *La Maîtrise des risques fiscaux liés aux VRS* : Cas de la SENELEC, Dakar, 120 pages.
72. MOPITA MONIENE, Armel(2006), *Audit fiscal* : Cas la SSPP, Dakar, 122 pages.