

INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE

**DIPLÔME D'ETUDES SUPERIEURES SPECIALISEES
EN AUDIT ET CONTRÔLE DE GESTION**

DESS

15^{ème} Promotion

THEME DE MEMOIRE :

**LA MAITRISE DES RISQUES FISCAUX :
CAS DE LA CONTRIBUTION FONCIERE ET DES
PATENTES A LA COMPAGNIE IVOIRIENNE
D'ELECTRICITE**

Présenté par :

KOFFI

Kouassi Lucien

Sous la direction de :

Mme Marie Thérèse LAUBHOUE

Sous directeur finances à la CIE

Avril 2005



LISTE DES ABREVIATIONS ET SIGLES

CIE : Compagnie Ivoirienne d'Electricité

DGI : Direction générale des impôts

CGI : Code général des impôts

DFC : Directeur financier et comptable

SDF : Sous directeur finances

DCGFG : Directeur central de gestion des finances et de la comptabilité

DCG : Directeur du Contrôle de gestion

IG : Inspecteur général

CG : Contrôleur général

LISTE DES TABLEAUX

	Pages
Tableau 1 :Droit sur chiffre d'affaire	25
Tableau 2: Tableau préconisé par Jacques Renard).....	37
Tableau 3 :Analyse par processus.....	37
Tableau 4 : Variables, Dimensions, Indicateurs, Mesures.....	48
Tableau 5: Répartition du capital de la CIE.....	55
Tableau 6 : Moyens humains de la CIE.....	56
Tableau 7 : Test de conformité sur les procédures de traitement et de préparation des déclarations.....	70
Tableau 8 : Test de conformité sur les procédures de dépôt des déclarations.....	71
Tableau 9 : Test de conformité sur les procédures de règlement des déclarations....	71
Tableau 10: Test de permanence.....	72
Tableau 11 : Identification et analyse des risques liés aux processus de traitement des déclarations des patentes.....	77
Tableau 12: Identification et analyse des risques liés aux processus de préparation des déclarations des patentes.....	78
Tableau13: Identification et analyse des risques liés aux processus de dépôt des déclarations des patentes	79
Tableau 14: : Identification et analyse des risques liés aux processus de règlement des déclarations des patentes.....	80
Tableau 15: : Identification et analyse des risques liés aux processus de traitement des déclarations de la contribution foncière.....	82
Tableau 16: : Identification et analyse des risques liés aux processus de préparation des déclarations de la contribution foncière.....	83
Tableau 17: : Identification et analyse des risques liés aux processus de dépôt des déclarations de la contribution foncière.....	84
Tableau 18: délai de dépôt des déclarations des patentes	88
Tableau 19: Délai de dépôt des déclarations de la contribution foncière.....	89

LISTE DES FIGURES

Pages

Figure 1 : Présentation des composantes de la perte opérationnelle40

Figure 2 : Modèle d'analyse45

Figure 3 : Organigramme de la CIE.....58

TABLE DES MATIERES

	Pages
DEDICACES.....	I
REMERCIEMENTS.....	II
LISTE DES FIGURES, ABREVIATIONS ET SIGLES	III
LISTE DES TABLEAUX.....	IV
TABLES DES MATIERES.....	V
INTRODUCTION GENERALE.....	1
 PREMIERE PARTIE : FONDEMENT THEORIQUE DE LA MAITRISE DES RISQUES FISCAUX LIES A LA CONTRIBUTION FONCIERE ET DES PATENTES	
 INTRODUCTION.....	 1
 CHAPITRE I : LA FONCTION FISCALE ET LES OBJECTIFS DE CONTROLE INTERNE.....	 9
1.1 : La fonction fiscale	9
1.2 : Les objectifs de contrôle interne	9
 CHAPITRE II : LA CONTRIBUTION FONCIERE ET DES PATENTES.....	 11
2.1: La contribution foncière des propriétés.....	11
2.2 : La contribution des patentes.....	22
 Chapitre III : LA MAITRISE DES RISQUES OPERATIONNELS FISCAUX ET DEMARCHES DE RECHERCHE.....	 29

INTRODUCTION.....	29
3.1 : Les risques opérationnels fiscaux.....	29
3.2 : Evaluation des risques opérationnels fiscaux	32
3.3 : La méthodologie de maîtrise des risques fiscaux.....	40
3.4: Démarche de recherche.....	43
DEUXIEME PARTIE : PARTIE PRATIQUE	
INTRODUCTION.....	54
CHAPITRE I : PRESENTATION DE LA COMPAGNIE IVOIRIENE D'ELECTRICITE.....	55
CHAPITRE II :LA MAITRISE DES RISQUES FISCAUX LIES A LA CONTRIBUTION FONCIERE ET DES PATENTE.....	64
INTRODUCTION.....	64
2.1 : Description des processus des patentes et de la contribution foncière	65
2.2 : Identification et analyse des risques fiscaux.....	73
2.3 :Les éléments de maîtrise des risques liés à la contribution foncière et patentes	86
RECOMMANDATIONS.....	94
CONCLUSION GENERAL.....	96
ANNEXES	

INTRODUCTION GENERALE

I - Contexte :

Le programme d'ajustement structurel initié par les institutions de Bretton Woods en particulier la Banque Mondiale et le Fond Monétaire International au début des années 90 a abouti à la privatisation des entreprises publiques dont la gestion de certaines a contribué à creuser le déficit budgétaire des pays africains et partant à détériorer la balance des paiements. Elle a également contribué à la réduction de l'aide au développement par les bailleurs de fonds et au durcissement des conditions d'octroi de crédit telle que la performance économique.

Désormais pour assurer leur développement, les Etats africains doivent s'appuyer en priorité sur des ressources internes. En plus des recettes de la privatisation qui est une opération exceptionnelle, les pays africains en particulier la Côte d'Ivoire ont adopté une nouvelle stratégie de mobilisation durable de ressources basée essentiellement sur les recettes fiscales.

Progressivement ces Etats 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 enquêtes ou visites et les redressements sont récurrents. Ainsi les risques fiscaux apparaissent comme une priorité dans la gestion des entreprises dans la mesure où ils peuvent menacer la performance de celles-ci.

Le secteur de la distribution de l'énergie notamment la Compagnie Ivoirienne d'Electricité (CIE) est exposé aux risques fiscaux en raison de la nature de son activité, de son volume élevé d'opérations et de sa taille.

L'urgence de certaines opérations et des pratiques de gestion contribuent également à accroître les risques fiscaux. Par contre la maîtrise de ces risques peut contribuer à créer de la valeur ajoutée et ainsi favoriser la performance.

II - Problématique

La compagnie Ivoirienne d'électricité produire, distribue et commercialise l'électricité sur toute l'étendue du territoire ivoirien. Elle traite un nombre important d'opérations. Elle dispose également de nombreux clients et fournisseurs soumis à des régimes d'imposition différents. Par conséquent les risques fiscaux apparaissent dans le traitement des opérations avec ces partenaires et peuvent menacer la réalisation des objectifs de l'entreprise. Ils peuvent aussi réduire la performance et voire conduire à la cessation des activités de l'entreprise.

Les risques fiscaux sont d'origine interne et externe. Les risques d'origine interne comme l'inexactitude des renseignements fournis par le contribuable au service des impôts, le défaut de déclaration, et les risques d'origine externe comme le changement du code des impôts.

Les risques d'origine externe sont d'une manière générale imprévisibles et difficilement contrôlables. Par contre les risques d'origine interne peuvent être contrôlés et les pertes limitées. Il s'agit par exemple :

- des risques d'erreurs d'imputation des immobilisations
- des risques de défaillance du système informatique
- des risques de pertes de documents ou d'informations
- des litiges et poursuite de l'administration fiscale

Ces risques proviennent en général de la défaillance des procédures du système de contrôle ou de défaillance dans l'application des procédures formelles ou non. Ces risques évoluent avec le volume d'activité. Toutefois des mesures adéquates peuvent contribuer à les maîtriser. Pour être efficaces, ces mesures doivent reposer sur les risques significatifs qui ont une incidence sur la performance de l'entreprise. Dès lors il se pose le problème d'exhaustivité et d'importance relative des risques fiscaux. Cette distinction réside dans la nature des risques et dans la démarche utilisée pour les étudier au regard du volume d'activité de l'entreprise et de la complexité du secteur.

De ce fait il est difficile, même impossible d'avoir une assurance totale que les risques identifiés sont les seuls à avoir un impact sur la performance de l'entreprise. Néanmoins la démarche utilisée pour identifier les risques significatifs doit être objective et pertinente, afin de cerner un nombre important de risques significatifs à partir desquels des mesures de contrôle appropriées seront définies. Elle doit également tenir compte des spécificités de l'organisation et des objectifs visés.

Par conséquent, nous envisageons les solutions suivantes pour le processus de maîtrise des risques fiscaux :

- Procéder à une analyse approfondie du processus pour déterminer les risques qui apparaissent lorsqu'une activité est défaillante ou inexistante.
- Identifier les différents risques et analyser leur impact sur la performance de l'entreprise
- Faire un benchmarking avec les organisations dont le processus de maîtrise des risques fiscaux est jugé avancé.

A cause de la spécificité des risques fiscaux par rapport au secteur d'activité et le niveau d'activité, la présente étude sera consacrée à la combinaison des deux solutions suivantes :

- l'analyse approfondie des processus pour déterminer les risques qui apparaissent lorsqu'une activité est défaillante ou inexistante.
- l'identification des risques et l'analyse de leur impact sur l'activité de l'entreprise.

L'identification et l'analyse des risques constituent les préalables à la maîtrise des risques fiscaux et les éléments principaux de notre étude. Ainsi la question générale de notre étude est la suivante :

Comment maîtriser les risques fiscaux à la Compagnie Ivoirienne d'Electricité ?

D'où les questions spécifiques suivantes :

- Quels sont les risques fiscaux à la Compagnie Ivoirienne d'Electricité ?
- Quel est l'impact de ces risques sur la vie de la Compagnie Ivoirienne d'Electricité ?
- Quel est le processus mis en place pour les maîtriser ?
- Quelles sont les défaillances de ce processus ?

D'où le thème « La maîtrise des risques dans une organisation : cas de la contribution foncière et des patentes à la Compagnie ivoirienne d'Electricité (CIE). » Le choix de ce thème est motivé par la recherche de réponses à ces questions.

Objectif de l'étude

L'objectif principal visé est l'identification des éléments de maîtrise des risques fiscaux dans une organisation.

Il conduit aux objectifs spécifiques suivants :

- Identifier les éléments clés du processus risques fiscaux de gestion fiscale
- Analyser et évaluer les impacts de ces risques liés aux éléments clés sur la vie de l'entreprise
- Evaluer les mesures existantes de maîtrise des risques fiscaux
- Faire des propositions et recommandations

Justification du sujet

L'identification et l'analyse des risques constituent la première étape vers la maîtrise des risques. Il convient d'y adjoindre dans une deuxième étape des mesures de contrôle appropriées afin d'éviter ou de réduire ces risques et permettre une meilleure maîtrise des risques fiscaux.

La réalisation de certains risques fiscaux conduit en général à un redressement fiscal avec incidence financière donc une répercussion directe sur la performance de l'entreprise. La connaissance des risques permet de définir des mesures de contrôle efficaces et partant à réduire tout risque en matière fiscale. Ainsi la mise en œuvre des différentes mesures et la connaissance des risques fiscaux contribueront à créer de la valeur ajoutée et améliorer la performance des entreprises.

Intérêt de l'étude

L'étude de ce thème permettra à la CIE d'identifier les risques fiscaux liés à la contribution foncière et des patentes et de mettre des mesures de contrôles appropriés pour les maîtriser. Elle permettra aussi au service fiscalité d'atteindre les objectifs qui lui sont fixés.

Pour le lecteur, ce travail lui permettra de renforcer ces connaissances sur les risques fiscaux liés à la contribution foncière et des patentes.

Pour nous c'est un moyen de traduire sur le terrain ce que nous avons appris pendant notre formation au CESAG.

Délimitation du sujet

Compte tenu du champ d'investigation très large des impôts, notre étude sur la maîtrise des risques fiscaux portera sur les risques fiscaux liés à la contribution foncière et des patentes. Il comportera deux parties dont une partie théorique et une partie pratique.

Dans la première partie dite partie théorique nous aborderons les généralités sur la fiscalité au chapitre premier et au chapitre deuxième la maîtrise des risques opérationnels fiscaux.

Dans la seconde partie ou partie pratique, au chapitre premier nous présenterons la compagnie ivoirienne d'électricité et au deuxième chapitre la maîtrise des risques fiscaux, le cas spécifique de la contribution foncière et des patentes.

Première partie : Fondement théorique de la maîtrise des risques fiscaux liés à la contribution foncière et des patentes

INTRODUCTION

Les activités de la compagnie Ivoirienne d'Electricité couvrent une grande partie du territoire ivoirien. A ce titre, elle a effectué de lourds et nombreux investissements en immobilisations pour répondre aux exigences de ses clients et assurer une meilleure couverture de ses activités. Maîtriser les impôts liés à ses immobilisations notamment la contribution foncière et les patentes constitue une priorité pour elle.

Dans cette partie de notre travail, nous présenterons d'abord la fonction fiscale et les objectifs de contrôle interne, ensuite les fondements théoriques des impôts fonciers et des patentes et enfin la maîtrise des risques fiscaux liés aux impôts fonciers et des patentes.

CHAPITRE I : LA FONCTION FISCALE ET LES OBJECTIFS DE CONTROLE INTERNE

La maîtrise des risques fiscaux liés à la contribution foncière et des patentes pose le problème de la connaissance de la fonction fiscale et des objectifs de contrôle interne en matière de fiscalité.

1.1 / La fonction fiscale

La fiscalité se manifeste à travers l'impôt qui est un prélèvement pécuniaire sans contrepartie et à titre définitif sur le revenu des contribuables effectué par l'Etat et les collectivités, pour assurer le développement économique et social des populations ou couvrir les charges publiques. Cela est soutenu par un ensemble de lois et de réglementations.

On distingue les impôts directs et indirects.

Les impôts directs comprennent les impôts sur les sociétés, l'impôt sur les revenus, les impôts assimilés aux impôts directs tels que la contribution foncière, des patentes et licences.

Les impôts indirects comprennent les taxes sur la valeur ajoutée, la taxe sur les opérations bancaires, les taxes spécifiques etc.

1.2 / Les objectifs de contrôle interne de fonction fiscalité

La fiscalité tout comme les autres fonctions de l'entreprise n'échappe pas aux objectifs généraux de contrôle interne à savoir :

- la réalisation et l'optimisation des opérations,
- la fiabilité des informations financières,
- la conformité aux lois et règlements en vigueur.

De façon spécifique quels sont les objectifs assignés à la fonction fiscale dans une entreprise et particulièrement les objectifs de contrôle interne des impôts fonciers et des patentes.

Le contrôle interne de ces impôts consiste à vérifier la régularité des déclarations et des versements, à vérifier la véracité de l'assiette des impôts et à vérifier le calcul arithmétique (René Edi, 2000 : 263,264).

- la vérification de la régularité des déclarations et des versements.

Il s'agit de s'assurer que :

- les déclarations annuelles des impôts fonciers et des patentes sont faites régulièrement et à la bonne date,
- le paiement des acomptes est régulier,
- L'entreprise n'est pas exposée aux pénalités.

- la vérification de la véracité de l'assiette des impôts.

Cela permet de s'assurer de l'exactitude de la base imposable. Il s'agit donc de faire:

- le rapprochement comptabilité et le patrimoine réellement exploité
- des sondages pour s'assurer que toutes les immobilisations imposables au titre des impôts fonciers et des patentes ont été correctement évaluées et que leur évaluation respectes les méthodes préconisées par l'administration fiscale.

- la vérification arithmétique du calcul des impôts.

Il s'agit de :

- s'assurer que les droits sur chiffre d'affaires et sur la valeur locative ont été correctement calculés
- s'assurer que les impôts communaux et d'Etat ont été correctement calculés sur les avertissements.
- De faire un rapprochement des avertissements et des déclarations.

Pour réaliser les objectifs de contrôle interne, il faudrait avoir une connaissance approfondie de l'impôt foncier et des patentes.

CHAPITRE II : LA CONTRIBUTION FONCIERE ET DES PATENTES

La maîtrise des risques fiscaux liés à la contribution foncière et des patentes pose le problème de la connaissance des éléments constitutifs de ces impôts et de leur traitement. Il est nécessaire de présenter de façon détaillée et précise la contribution foncière et des patentes afin de renforcer nos connaissances sur ces impôts pour mieux aborder le problème. Ils représentent une part importante des impôts dus par la CIE compte tenu de l'importance des immobilisations dans son patrimoine, des biens concédés et de location.

Il convient d'avoir une idée précise du champ d'application des ces impôts, des biens exemptés, une connaissance parfaite de leurs modes de calcul, de leurs déclarations et liquidations.

2.1 / La contribution foncière des propriétés

Les impôts fonciers sont constitués d'une part des propriétés bâties et d'autre part des propriétés non bâties. Les propriétés bâties sont constituées de la taxe de voirie, d'hygiène et d'assainissement et des propriétés bâties proprement dites qui feront l'objet d'étude.

Les propriétés non bâties comprennent de la taxe sur la valeur vénale et des propriétés non bâties. Les propriétés non bâties qui feront l'objet d'attention particulière.

2.1.1/ La contribution des propriétés bâties

La contribution foncière des propriétés bâties est un impôt dû pour l'année entière au 1^{er} janvier de l'année d'imposition sur la base de la déclaration faite par le propriétaire ou le possesseur du bien (Fèh Kessé, 2002 :113).

Nous présenteront respectivement le champ d'application, les exemptions, la base imposable, le calcul de l'impôt, la déclaration et la liquidation.

2. 1.1.1 /Champ d'application

Le champ d'application distingue les biens ou personnes imposables et les revenus imposables.

Biens imposables

La contribution foncière des propriétés bâties est établie sur toutes les propriétés bâties à l'exception de celles qui en sont expressément exonérées.

Les articles 136 et 137 du code général des impôts désignent les différentes catégories de propriétés passibles de la contribution foncière.

Ce sont :

- les bâtiments et constructions,
- les chantiers et autres terrains à usage commercial ou industriel,
- les installations commerciales ou industrielles assimilées à des constructions.

- Bâtiments et constructions

Les maisons, fabriques, manufactures, usines, en général tous les immeubles construits en maçonnerie, fer, bois ou autres matériaux fixés au sol à demeure à l'exception de ceux qui en sont expressément exonérés par des dispositions du présent code sont imposables (Livre de procédures fiscales, 2002, article 136 du CGI). Les constructions légères posées sur le sol ou fixées autrement que par des fondations ne constituent pas des immeubles imposables.

En général ,sont imposables à la contribution foncière, quel que soit le lieu, qu'ils soient occupés par leur propriétaire ou par autre personne, tout ce qui est fixé au sol à perpétuel demeure et qui a le caractère de bâtiment ou de construction. La condition de fixation au sol implique que la construction soit reliée au sol par des fondations ou une assise en maçonnerie ou en ciment.

En ce qui concerne le caractère de bâtiment ou de construction, en plus de la nature, de la destination, ou de l'importance, le bâtiment ou construction doit être regardé comme

bâtiment ou construction. Ainsi les kiosques ne sont pas considérés comme ouvrages passibles de la contribution foncière.

- Les chantiers et autres terrains à usage commercial ou industriel

Les terrains non cultivés employés à usage commercial ou industriel tels que les chantiers, les lieux de dépôt de marchandises et autres emplacements de même nature, soit que les propriétaires les occupent soit qu'ils les fassent occuper par autre à titre gratuit ou onéreux sont assimilés aux propriétés bâties et soumis à la contribution foncière (article 137 du CGI). Ainsi un terrain situé à l'intérieur d'une usine est imposable.

- Mobilier, agencements et installations

Les mobiliers, agencements et installations attachés au fonds à perpétuelle demeure au sens des dispositions du code civil sont imposables à la contribution des propriétés bâties. Le fond désigne un immeuble. Selon le code civil on distingue les immeubles par nature et les immeubles par destination.

Les immeubles par nature comprennent les bâtiments proprement dits et tous les édifices. Le terme édifice désigne tout assemblage de matériaux consolidés à demeure soit sur la surface du sol soit à l'intérieur. Les édifices sont immeubles quelle que soit la personne qui les a élevés, même si cette personne n'est pas propriétaire du terrain. La nature immeuble s'étend à toutes les parties du bâtiment et à toutes les pièces et appareils qui font corps avec lui et qui sont destinés à le compléter. Ainsi les réseaux et les travaux intérieurs tels que revêtements de sol, sanitaires, peinture sont considérés comme des immeubles par nature.

Les immeubles par destination sont les objets que le propriétaire d'un fonds y a placés pour l'exploitation du fonds (article 524 du code civil). Cet article énumère un certain nombre d'objets qui sont des biens meubles d'origine, mais qui par fiction juridique sont réputés attachés au fonds. Tous les effets mobiliers que le propriétaire a attachés au fonds à perpétuelle demeure sont immeubles par destination. Les effets mobiliers sont

attachés au fonds à perpétuel demeure lorsqu'ils y sont scellés en plâtre , à chaud ou à ciment et ne peuvent être détachés sans être fracturés, brisés ou détériorés la partie du fonds à laquelle ils sont attachés (article 525 du code civil).

En d'autres termes le déplacement éventuel du bien nécessite un travail sérieux et entraîne une remise en état des lieux avant leur affectation à un autre usage .Il faut noter que les choses qui appartiennent au locataire ne sont pas immeubles par destination.

Les agencements et installations réalisés par le propriétaire des locaux qui ont un caractère d'immeuble par nature sont passibles de la contribution foncière.

Ceux réalisés par le locataire qui apportent une plus-value à la construction sont imposables au compte du propriétaire, même s'ils figurent dans sa comptabilité. Par contre ceux réalisés pour le besoin de son exploitation à ses propres frais qui ont un caractère d'immeuble sont taxables pour le compte du locataire.

Après avoir déterminé les biens imposables, il convient de faire la lumière sur les personnes assujetties, propriétaires de ces biens.

Personnes imposables

Toute propriété foncière est imposée au nom du propriétaire sauf exonération prévue à l'article 138 du CGI. Ainsi la contribution foncière est due par le propriétaire, l'usufruitier qui figure au rôle (avis d'imposition), l'emphytéote qui jouit de la propriété. L'emphytéote ou le preneur qui construit un bâtiment sur des terrains faisant l'objet de bail emphytéotique est imposable sur l'intégralité du revenu du terrain et de la construction pendant la durée du bail.

Tous les biens et les personnes ne sont pas imposables compte tenu de certains critères qui relèvent de l'appréciation des autorités fiscales et politiques.

2.1.1.2/ exemptions

On distingue les exemptions permanentes et les exemptions temporaires.

- Exemptions permanentes

Pour bénéficier de cette exemption, les immeubles doivent remplir simultanément trois conditions (Fidafrica, 2003 :187) à savoir :

- être propriété publique
- être affecté à un service public ou d'intérêt général
- être improductif de revenu

La première condition vise les propriétés appartenant à l'Etat, aux départements, aux communes et aux établissements publics. Néanmoins les immeubles appartenant à des sociétés d'état sont passibles de la contribution foncière.

La deuxième condition qui concerne l'affectation du bien à un service public ou d'intérêt général peut varier selon les époques ou les sensibilités. Elle est suggestive.

Quant à la notion d'improductivité de revenu, elle reste également suggestive. Aucun critère ne permet d'apprécier le niveau redevance des usagers des services ou prestation publique à partir duquel une redevance constitue un revenu improductif.

Dans tous les cas, il appartient à l'administration fiscale d'apprécier les différentes conditions d'exemption permanente. Ainsi sont exemptés de la contribution foncière selon l'article 138 du CGI, les immeubles, bâtiments ou constructions appartenant aux départements, aux communes et aux établissements publics, les installations de ports maritimes, fluviaux, aériens, les immeubles, bâtiments, ou constructions appartenant aux ports ivoiriens, les ouvrages établis pour la distribution de l'eau potable ou de l'énergie appartenant aux départements, aux communes et aux établissements publics, les édifices servant à l'exercice public des cultes, immeubles à usage scolaire non productifs de revenus fonciers, les immeubles affectés à des œuvres d'assistance médicale ou d'assistance sociale, immeuble servant aux exploitations agricoles, les cases en paille, les immeubles et bureaux à usage sportif, les bâtiments et installations des chemins de fer de l'Etat, les investissements sociaux des entreprises agro-industrielles édifiées sur les sites d'exploitation.

- Exemptions temporaires

Toutes les exemptions temporaires ont été abrogées. Seules celles prévues par la loi 84-1240 du 08 novembre 1984 portant code des investissements et par le nouveau code de 1995 en faveur des entreprises relevant du régime de l'agrément et dont les investissements sont supérieurs à 2 milliards de FCFA demeurent.

Les biens et les personnes imposables connus, les exemptions déterminées, il est nécessaire de préciser la base imposable qui constitue l'élément à partir duquel sera calculé le montant de l'impôt à payer.

2.1.1.3/ Base imposable

La contribution foncière des propriétés bâties est basée sur la valeur locative des propriétés. Ainsi entre dans l'estimation du revenu servant de base de calcul de la contribution foncière des propriétés bâties la valeur locative des sols, bâtiments de toute nature et des terrains formant une dépendance indispensable et immédiate des constructions (article 142 du CGI). Toutefois des remises et modération peuvent être accordées au contribuable en cas de perte de revenu. En effet, en cas de vacance de maisons ou de chômage d'établissements commerciaux et industriels, de destruction totale ou partielle ou de démolition volontaire le contribuable peut bénéficier de remises. Cependant il doit adresser à la direction des impôts une demande de remise ou de modération dans le mois de la vacance, de démolition ou de l'achèvement de la démolition (article 147 du CGI). Celle-ci est précédée d'une déclaration au service des impôts fonciers 15 jours avant le début de la vacance ou du chômage.

La base imposable déterminée, il est nécessaire de connaître l'impôt réel à la charge du contribuable.

2.1.1.4/ Calcul de l'impôt

Le montant de l'impôt se détermine au moyen de la valeur locative à laquelle l'on applique le taux de 15% qui est le taux de la contribution foncière (Fidafrica, 2003 :104)¹.

La valeur locative selon l'article 143 du CGI représente le prix que le propriétaire retire de ces immeubles lorsqu'il les donne à bail ou s'il les occupe lui même, celui qu'il pourrait en tirer en cas de location. L'administration fiscale indique la démarche pour déterminer la valeur locative (Fèh Kessé, 2002 :99,100).

- Référence au bail

La valeur locative est déterminée au moyen de baux authentiques ou de locations verbales passées dans les conditions normales entre le propriétaire et un locataire indépendant.

- Méthode de comparaison

Cette méthode est utilisée lorsque la précédente ne peut s'appliquer au cas. La valeur locative est déterminée par comparaison avec des locaux dont le loyer aura été régulièrement constaté ou sera notoirement connu. L'administration fiscale a recours au prix au m² en fonction de la localisation et de la nature du bien.

- Voie d'appréciation directe

Cette méthode n'est utilisée que si les précédentes sont inapplicables. L'on procède comme suit :

Evaluation de la valeur vénale du bien. En pratique, il est retenu la valeur brute au bilan avant les amortissements.

Application d'un taux d'abattement à la valeur vénale en fonction de la nature du bien

¹ Fidafrica est un cabinet comptable qui rédige le mémento fiscal et le livre de procédures fiscales

Détermination du taux moyen d'intérêt des placements immobiliers pour chaque nature d'activité.

Application du taux à la valeur vénale (VL) (Fèh Kessé, 2002 : 106)

Exemple de calcul de la valeur locative d'une usine

- terrain, bâtiment, usine

$VL = \text{valeur bilan (valeur initiale)} * 70/100 * 8/100 = 5.6 \%$

- matériel et outillage fixe

$VL = \text{valeur bilan} * 50/100 * 8/100 = 4 \%$

- Bureaux, hangar

$VL = \text{valeur bilan} * 15/100 = 15 \%$

La valeur locative ainsi déterminée, l'on y applique le taux de 15%. Ce taux est ramené à (Fidafrica, 2003 :104-106) :

- 9% pour les bâtiments sous exemption temporaire
- 7.5% pour les immeubles vacants ou inoccupés pendant 6 mois consécutifs
- 4 % pour une seule habitation occupée par le propriétaire à titre d'habitation principale ou secondaire. Pour bénéficier du taux réduit, le propriétaire doit produire un certificat de résidence secondaire délivré par la direction général des impôts.
- 4 % pour les immeubles vacants ou inoccupés
- 10% pour les entreprises commerciales et prestation de service (article 146,147 du CGI).

Après avoir calculé le montant de l'impôt à payer, le contribuable le porte à la connaissance de l'administration fiscale à travers la déclaration.

2.1.1.5/ Déclaration

Le contribuable doit produire au plus tard une déclaration au 31 janvier de l'année d'imposition au service d'assiette des impôts fonciers (article 174 A CGI)

La déclaration faite, le contribuable passe à la liquidation de l'impôt selon les différentes dates prévues par le CGI.

2.1.1.6/ Liquidation

La contribution foncière est exigible en deux fractions égales dès la mise en recouvrement au service des impôts fonciers de la localité. La première dès la date de mise en recouvrement, la seconde deux mois après (article 199 CGI). La date de mise en recouvrement varie selon les services de l'administration fiscale.

Le contenu de la déclaration doit être corrects. Le contribuable doit déposer sa déclaration et effectuer le règlement dans les délais fixés par l'administration fiscale. Le non respect de ces obligations l'expose au paiement de pénalités.

2.1.1.7/ Pénalités

Des pénalités sont dues par le contribuable en cas d'insuffisance de déclaration, de retard de paiement et de dépôt des déclarations. Elles sont applicables le mois suivant les dates de recouvrement. Les insuffisances de déclaration s'expliquent en général par des omissions, erreurs dans les éléments servant à déterminer la base d'imposition. Les pénalités liées aux insuffisances de déclarations tiennent compte de la gravité de l'insuffisance et de la nature de l'impôt (Fidafrica, 2003 : 293). Le droit commun retient les taux suivants :

- 15 % lorsque le montant des droits n'excède pas le quart des droits réellement dus,
- 30 % lorsque le montant des droits est supérieur au quart des droits réellement dus,
- 100 % en cas de manœuvres frauduleuses.

Le retard de déclaration et de paiement est majoré de 10 % des droits.

2.1.2/ Contribution foncière des propriétés non bâties

La contribution foncière des propriétés non bâties est un impôt annuel dû pour l'année entière sur les propriétés non bâties.

2.1.2.1/ Champ d'application

Le Champ d'application comprend les biens et personnes imposables.

Biens imposables

Selon l'article 149 du CGI, il existe deux types d'immeubles urbains imposables. Ce sont :

- les terrains situés dans l'étendue d'une agglomération déjà existante ou en voie de formation et compris dans les limites du plan de lotissement régulièrement approuvé,
- Les terrains situés en dehors du périmètre des agglomérations destinés à l'établissement de maisons d'habitation, factoriel, comptoir avec leurs dépendances lorsque les dites constructions ne sont pas rattachées à une exploitation agricole,
- On note que les terrains dans l'étendue d'une agglomération non compris dans les plans de lotissement régulièrement approuvés et les immeubles ruraux ne sont pas imposables.

Personnes imposables

Les personnes imposables à la contribution des propriétés non bâties selon Fidafrica (2003 : 109) sont :

- le propriétaire,
- le concessionnaire d'un terrain non bâti,
- l'usufruitier qui a la jouissance de l'immeuble,
- l'emphytéote.

2.1.2.2/ exemptions

On distingue les exemptions permanentes et les exemptions temporaires.

L'article 151 du CGI énumère les cas d'exemptions permanentes. Ce sont :

- les terrains faisant objet d'une interdiction générale absolue de construire par application des textes réglementaires,

- les terrains dont le propriétaire se trouve privé de jouissance temporaire,
- les terrains appartenant à l'Etat, aux départements, aux communes,
- les terrains à usage scolaire,
- les terrains à usage de culte,
- les terrains utilisés par des sociétés d'utilité publique et agréés comme sociétés d'éducation physique ou de préparation militaire,
- les terrains bornés concédés provisoirement durant les deux années suivantes celle de l'octroi de concession,
- pépinière et jardin d'essais créés par administration ou par les sociétés d'intérêt collectif agricole et les centres de coopération et coordination agricole dans un but de sélection et d'amélioration des plans,

Les exemptions temporaires concernent les lotisseurs pour une durée de trois (3) ans à partir de l'année suivant l'expiration du délai prévu par l'arrêté d'autorisation de lot (article 151 du CGI).

Les éléments imposables sont connus. Alors quel est le montant de l'impôt à payer ?

2.1.2.3/ Calcul de l'impôt

La contribution foncière des propriétés non bâties est déterminée par application du taux de 1.5 % à la valeur vénale. Les taux suivants ont été appliqués jusqu'au premier janvier 2004 :

- 4 % pendant les 2 premières années,
- 5 % pendant la troisième année,
- 6 % à partir de la quatrième année (Fidafrica 2003 : 109).

La déclaration et la liquidation de la contribution foncière des propriétés non bâties se font dans les mêmes conditions que la contribution foncière des propriétés bâties. Il en est de même pour les sanctions encourues en cas de retard dans la déclaration, dans le recouvrement et d'insuffisance de déclaration.

2.2 : La contribution des patentes

La patente est un impôt annuel, général sur les produits du travail qui ne fait pas de distinction des moyens. Elle atteint toutes les professions y compris les professions libérales. Elle est due pour l'année entière au premier janvier de l'année d'imposition.

2.2.1/ Champ d'application

Le champ d'application distingue les biens ou personnes imposables.

2.2.1.1/ Biens imposables

Sont imposables à la contribution des patentes les bureaux, magasins, boutiques, usines, ateliers, hangars, remises, chantiers, garages, terrains de dépôt de marchandises et autres locaux et emplacements servant à l'exercice de la profession selon les articles 190 et 143 du CGI.

- *Affectation du bien à l'exercice de la profession.*

L'ensemble des biens affectés à l'exercice de la profession est imposable au droit sur la valeur locative. Ainsi les biens dont l'entreprise est propriétaire, ceux inscrits en comptabilité, même ceux totalement amortis et concédés à titre gratuit sont passibles de la contribution des patentes. L'inscription du bien ou de ces effets de l'utilisation de ce bien tel que le loyer dans la comptabilité de l'entreprise permet de présumer que le bien est imposable (Fèh Kessé, 2002 :102).

- Imposition des biens à la contribution foncière des propriétés bâties.

Les biens passibles de la contribution foncière des propriétés bâties sont imposables à la contribution des patentes. Ce sont :

- les constructions
- les terrains non cultivés employés à usage commercial ou industriel

2.2.1.2/ Personnes imposables

Toute personne physique ou morale, ivoirienne ou étrangère qui exerce en Côte d'Ivoire un commerce, une industrie, une profession non comprise dans les exemptions est assujettie à la contribution des patentes(Fèh Kessé,2002 :104,105). Certaines conditions doivent être remplies pour être patentable. Ce sont :

- exercer à titre habituel un commerce, une industrie, une profession,
- exercer cette activité pour son propre compte,
- l'activité doit être exercée en Côte d'Ivoire,
- l'activité doit être exercée dans un but lucratif,

Tous les biens et personnes ne sont pas imposables. Il existe des cas d'exception.

2.2.2/ Exemptions

On distingue les exemptions permanentes et les exemptions temporaires.

Les exemptions permanentes sont énumérées par l'article 195 du CGI. Ce sont :

- l'Etat et les collectivités publiques,
- les fonctionnaires et employés salariés des administrations publiques,
- les représentants de commerce s'ils ne font pas d'opération pour leur propre compte et n'ont pas de personnalité professionnelle indépendante de celle des commerçants qu'ils représentent,
- les peintres, sculpteurs, graveurs et dessinateurs qui vendent uniquement le produit de leur art,
- les activités agricoles (exploitant agricole, éleveur, planteur vendant du bois de chauffe, société agricole coopérative),
- les organismes agricoles,
- les sociétés coopératives de consommation,
- les institutions financières à caractère mutualiste ou coopératif agréé,
- le loueur à titre accidentel,
- le loueur d'une chambre meublée,
- le concessionnaire de mines et carrières,
- les caisses d'épargne et de prévoyance,
- les établissements publics ou privés ayant pour but de recueillir les enfants pauvres et de leur donner une profession,

- les vendeurs ambulants,
- les coopératives d'achat,
- les établissements scolaires et universitaires,
- les personnes relevant de l'impôt synthétique,
- les entreprises de transporteurs domiciliés et régulièrement patentés dans les pays de l'union économique et monétaire Ouest Africain (UEMOA).

Les exemptions temporaires sont accordées aux entreprises agréées au code des investissements uniquement en cas de création d'activité.

Après s'être déterminé les biens et personnes assujettis aux patentes, il faut connaître les éléments sur lesquels sont assis le calcul de l'impôt.

2.2.3/ Base imposable

La patente se compose d'un droit sur le chiffre d'affaires et d'un droit sur la valeur locative.

Le droit sur chiffre d'affaires est assis sur le montant hors taxe du chiffre d'affaires de l'année précédente. Il existe le taux de droit commun égal à 0.5 % et le taux de 0.7 % pour les activités suivantes :

- entrepreneur de télégraphie et téléphonie par câble,
- port ivoirien,
- concessionnaire de distribution d'eaux,
- entrepreneur d'enlèvement des ordures ménagères,
- la poste de Côte d'Ivoire,
- les hôtels pour les exercices 2003 et 2004 (Fidafrica, 2003 : 91)

Le droit sur la valeur locative est établi sur les bureaux, magasins, boutiques, usines, bâtiments, terrains, citernes (article 190 CGI). Toutefois des modifications dans l'exploitation peuvent changer les bases de la valeur locative. Pour bénéficier de cette réduction, le contribuable doit adresser aux services des impôts une déclaration dans les dix jours suivant la modification. Il s'agit de cession d'établissement, de la fermeture

d'établissement pour décès de l'exploitant, liquidation judiciaire ou faillite, d'expropriation ou d'expulsion, pour entreprise en sommeil pendant une durée d'au moins trois trimestres civils au cours de l'année considérée pour les personnes morales. L'arrêt d'activité doit présenter certains caractères. Il doit être total c'est à dire arrêt total des achats, de la production et de la commercialisation pour les entreprises industrielles, arrêt total des achats et ventes pour les entreprises de distribution et arrêt total des prestations de service pour les entreprises prestataires de services. L'arrêt doit également entraîner la mise en inactivité de l'ensemble du personnel sauf le personnel d'entretien et du gardiennage. Les modifications sont prises en compte pour l'année suivante (Fidafrica, 2003 :93,94).

Les éléments qui entrent dans la détermination de la patente sont connus. Mais quel est le montant dû ?

2.2.4/ Calcul des patentes

Le montant des patentes se détermine à partir du droit sur le chiffre d'affaires et du droit sur la valeur locative.

2.2.4.1/ Le droit sur le chiffre d'affaires

Le montant du droit sur le chiffre d'affaires se détermine par application d'un taux de 0.5% ou de 0.7 % pour certaines entreprises ci-dessus. Selon l'article 184 du CGI le minimum de perception du droit sur le chiffre d'affaires est fixé à 300 000. Les maxima selon l'article 186 du CGI sont contenus dans le tableau suivant :

Tableau 1 : Droit sur le chiffre d'affaires

Chiffre d'affaire ou recette hors taxe	Montant maximum du droit sur le chiffre d'affaires
Inférieur à 200 000 000	350 000
200 000000 à 500 000 000	700 000
500 000 000 à 1 000 000 000	1 300 000
supérieur 1 000 000 000	3 000 000

Source : article 186 CGI

Pour les entreprises de transports, un montant fixe par engin et par place non comprise celle du chauffeur. Ainsi 50 400 FCFA par voiture majoré de 2 520 par place pour le

transport terrestre, 75 600 FCFA par bateau majoré de 1 008 par place pour le transports fluviaux, maritimes et lagunaire, 37 800 FCFA par tracteur et par voiture majoré de 1008FCFA par tonne à partir de 2 tonnes pour le transport de marchandises, 50 300 FCFA par voiture, augmentée du cumul des majorations par place et par tonne pour les transports mixtes

2.2.4.2/ le droit sur la valeur locative

La valeur locative des propriétés passibles de la contribution des patentes se détermine en utilisant les mêmes méthodes que la contribution foncière à savoir la référence au bail, la méthode de comparaison, la voie d'appréciation directe telles précisées à l'article 143 du CGI. Pour les entreprises prestataires de service, l'on retient le taux uniforme de 10 % de la valeur au bilan.

Après évaluation de la valeur locative, l'on applique le taux de 18.5 % ou 16%(pour les établissements situés hors du périmètre communal) pour déterminer le droit sur la valeur locative (article 193 du CGI). Le montant de la valeur locative ne peut être inférieur au tiers du montant du droit sur le chiffre d'affaires. Donc la valeur locative minimum est de 100 000 FCFA. Ainsi le montant total de la patente à payer est égal au droit sur le chiffre d'affaires auquel on ajoute le droit sur la valeur locative. Le minimum de perception de la patente est de 400 000 FCFA.

Il existe des cas spécifiques de calcul de la valeur locative, celui des établissements hôteliers.

2.2.4.3/ Cas des établissements hôteliers

Le droit sur la valeur locative de la contribution des patentes des établissements hôteliers selon Fèh Kessé (2002 : 105) est déterminé à partir d'un revenu locatif annuel auquel on fait subir des abattements pour tenir compte de la quote- part des charges normalement supportées par l'établissement et le taux d'occupation de l'hôtel. La méthode retenue par l'Administration fiscale est la suivante :

a) le revenu locatif annuel est égal au :

total du prix cumulé de toutes les chambres de l'hôtel pour une journée * 360 jours ;

b) la base d'imposition à la contribution des patentes est égale à :

- pour les établissements de moins trois étoiles (1 et 2), revenu locatif annuel * 10%,
- pour les autres établissements (à partir de 3 étoiles), le revenu locatif * 20%.

Le contribuable procède à la déclaration de l'impôt à payer.

2.2.5/ Déclaration

Le contribuable doit produire au plus tard une déclaration au 31 mars de l'année d'imposition au service des assiettes des impôts divers de la localité dans laquelle il exerce son activité. Il procède à la dernière étape qui est la liquidation des différents acomptes (Fidafrica 2003 :95).

2.2.6/ Liquidation

Le recouvrement de la patente à lieu au trésor public et dans ses représentations. Elle est exigible en un seul terme dès la mise en recouvrement. Cependant des acomptes sont prévus aux articles 119 et 122 du CGI. Chaque acompte est égal au tiers de la patente de l'année précédente. Les dates théoriques des acomptes sont respectivement les quinze premiers jours des mois de février et de mai. En pratique ces dates ne sont pas appliquées par les services des impôts qui produisent les avis de versement en retard. Le contribuable peut procéder à la liquidation de son impôt selon ses déclarations antérieures.

Il s'expose à des pénalités en cas de non application des règles et réglementations en vigueur.

2.2.7/ Pénalités

Les pénalités sont dues par le contribuable dans les mêmes conditions que les impôts fonciers.

Conclusion partielle du chapitre II

La contribution foncière et des patentes sont des impôts directs qui frappent les biens des personnes physiques ou morales ou exploités par ceux-ci. Des méthodes particulières de calcul sont utilisées pour déterminer les montants à payer par les contribuables. L'utilisation d'une méthode de calcul est fonction de certaines hypothèses qui sont déterminées par l'administration fiscale. Elles sont indiquées dans le code général des impôts. Les éléments qui entrent dans le calcul de ces impôts et les méthodes peuvent paraître complexes pour certains contribuables et être sources de risques. C'est pourquoi, il est important d'étudier et de maîtriser les risques liés à ces impôts.

CHAPITRE III : LA MAITRISE DES RISQUES OPERATIONNELS FISCAUX ET DEMARCHE DE RECHERCHE

INTRODUCTION

La CIE est propriétaire de nombreux biens. Elle a reçu également des usines de production d'électricité des bâtiments en concession et signé de nombreux contrats de location. Ces biens sont assujettis à l'impôt foncier et des patentes. Il est donc nécessaire pour la CIE de maîtriser les risques liés au traitement de ces impôts.

Maîtriser selon le Larousse de poche (2003 :488), c'est se rendre maître d'éléments difficilement contrôlables. Autrement dit c'est avoir une domination incontestable de quelque chose. Ainsi maîtriser les risques fiscaux consiste pour le management à mettre en place un système qui permet de contrôler les éléments fiscaux difficilement contrôlables.

L'évaluation des risques est le préalable au processus de maîtrise des risques fiscaux. Elle comprend l'identification et l'analyse des risques. Cependant, il convient de connaître les catégories et les types de risques afin de mieux les qualifier.

3.1 / Les risques opérationnels fiscaux

Le risque selon Dominique Vincent est la menace qu'un événement ou qu'une action ait un impact défavorable sur la capacité de l'entreprise à réaliser ses objectifs avec succès. Selon le lexique « les mots de l'audit » le risque est 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.

Au vu de ces définitions, le risque est un ensemble d'événements pouvant agir de manière négative sur la performance d'une entité ou entreprise. Il existe plusieurs catégories et types de risques.

On distingue les catégories de risques selon les niveaux, la nature ou la menace.

3.1.1/ Niveaux de risques

Le niveau de risque s'apprécie par rapport à la probabilité de réalisation du risque. Ainsi on distingue en général les risques potentiels et les risques possibles.

3.1.1.1/ Les risques potentiels

Les risques potentiels sont les risques théoriquement susceptibles de se produire si aucun contrôle n'est exercé pour les empêcher ou détecter et corriger les erreurs qui pourraient en résulter. Ces risques sont communs à toutes les entreprises. Leur niveau est identifié à partir des guides professionnels et de l'expérience de l'auditeur.

3.1.1.2/ Les risques possibles

Les risques possibles sont les risques potentiels contre lesquels une entreprise donnée ne s'est pas dotée de moyens pour les limiter. Il existe alors une forte probabilité que les erreurs se produisent et ne soit ni détectées ni corrigées par l'entreprise. L'organisation doit porter une attention particulière sur ces risques. Ces risques sont identifiés à toutes les étapes de la mission par les diligences mises en œuvre par l'auditeur.

3.1.2/ Nature de risques

Dans une organisation les risques suivants, selon leur nature peuvent se réaliser :

- risques inhérents à savoir les risques généraux et risques liés à la nature des opérations,
- risques liés à la conception et au fonctionnement du système,
- risque de non-détection liée à l'audit.

3.1.2.1/ Les risques inhérents

Les risques inhérents comprennent les risques généraux et risques liés à la nature des opérations.

- les risques généraux

Il s'agit des risques qui sont de nature à influencer l'ensemble des opérations de l'entreprise. Chaque entreprise selon le secteur dans lequel elle opère, sa structure et son organisation possède des caractéristiques qui lui sont propres. Elles peuvent rendre plus ou moins probable la concrétisation des risques. Le non-respect par une entreprise des clauses d'utilisation d'un logiciel peut entraîner par exemple le retrait du logiciel et donc perturber le système d'information de l'ensemble de l'entreprise.

- Risque lié à la nature des opérations traitées

Les données saisies en comptabilité dans une organisation peuvent être classées en trois catégories. Chacune est porteuse de risques particuliers. On distingue :

- les données répétitives
- les données ponctuelles
- les données exceptionnelles

Les données répétitives résultent de l'activité habituelle de l'entreprise telles les achats, règlements de l'impôt sur traitement et salaire. Leur traitement est identique. Il est lié à la fiabilité du système.

Les données ponctuelles sont à intervalle plus ou moins régulier. Elles sont complémentaires des précédentes. Il s'agit par exemple de la liquidation des acomptes provisionnels des impôts fonciers, des patentes, des travaux d'aménagement, inventaire physique, des acquisitions. Elles sont également porteuses de risques significatifs lorsque leur saisie n'est pas organisée de façon fiable. Il est donc important pour l'organisation et en particulier l'auditeur de les connaître à l'avance pour décider des contrôles à effectuer.

Les données exceptionnelles sont des opérations ou décisions qui sortent du domaine de l'activité courante. Il s'agit des opérations de réévaluation et de restructuration. Le risque que des erreurs se produisent et ne soient pas détectés sont importants car l'entreprise ne dispose pas d'éléments comparatifs ou de personnel expérimenté. Les données ponctuelles et exceptionnelles sont également plus sensibles aux jugements de

la direction que les données répétitives. Plus la valeur d'une catégorie d'opérations est importante, plus les erreurs sont susceptibles d'avoir une importance significative sur les comptes et sur la rentabilité de l'entreprise.

- Risques liés à la conception et au fonctionnement des systèmes

La conception des systèmes de saisie et de traitement des opérations doit permettre de prévenir des erreurs ou détecter celles qui se produisent pour les corriger. Il s'agit pour la CIE par exemple de faire une meilleure initialisation des différents logiciels utilisés pour limiter les risques d'erreurs ou de fraude. La conception des systèmes peut être fiable et comporté des défaillances dans son fonctionnement. Il s'agit par exemple des contrôles prévus qui ne sont pas effectués (IFAC 1998 : 22).

- Risques de non détection liée à l'audit

Les risques de non détection est le risque que les contrôles substantifs mis en œuvre par l'auditeur ne parviennent pas à détecter une erreur dans un solde ou une catégorie de transaction qui isolé ou cumulé à des erreurs dans d'autres soldes ou catégorie de transactions serait significative (IFAC 1998 : 22). En d'autres termes ce sont les risques significatifs non détectés par l'auditeur au cours de sa mission. L'auditeur doit s'efforcer de minimiser ces risques.

3.1.3/ Risques en fonction de la menace

On distingue les risques sources, les risques courants et les risques incidents selon la classification des risques en fonction de la menace.

3.1.3.1/ Les risques sources

Elles constituent le danger que la mission à vocation de détecter et à gérer. Il s'agit par exemple des litiges avec l'administration fiscale, les redressements à l'issu d'une vérification de comptabilité.

3.1.3.2 / Les risques courants

Les risques courants sont les menaces courantes qui constituent la cause du risque, c'est-à-dire le problème. Il s'agit par exemple des défauts sur les éléments des déclarations de la contribution foncière ou des patentes.

3.1.3.3 / Les risques incidents

Les risques incidents représentent les conséquences de la réalisation de la menace source ou risques sources. Suite aux défauts sur les éléments des déclarations de la contribution foncière ou des patentes, les litiges entre la CIE et l'administration fiscale ont occasionné le paiement de pénalités pour défaut de déclarations. Dans cet exemple le risque incident est le paiement des pénalités.

3.1.4/ Typologie de risques opérationnels fiscaux

Les types de risques opérationnels fiscaux en général sont :

- les vols et fraudes (externes ou internes),
- les erreurs administratives (dans l'application des procédures),
- les défaillances de système,
- les poursuites et litiges,
- les omissions.

Les différents risques opérationnels fiscaux sus cités sont occasionnés par des défaillances attribuables aux :

- personnes,
- Procédures,
- Systèmes,
- événements extérieurs,

qui constituent des causes du risque: (Daniel P. & Yves B, 2002 :36)¹. Les risques sus cités peuvent avoir plusieurs variantes. Ainsi la fraude peut être la manipulation, la

¹ Daniel Pouliot & Yves Bilodeau, 2002, mesurer les risques en vue de les contrôler et de les gérer, Audit n°160, 36

falsification ou l'altération de comptabilité, enregistrement d'opérations sans fondement.

La classification des risques permet de mieux les qualifier après l'évaluation du système de contrôle.

3.2: Evaluation des risques opérationnels fiscaux

Toutes les entreprises sont confrontées aux risques fiscaux à tous les niveaux quelle que soit la taille, la structure, l'organisation, la nature et le secteur d'activité. La Compagnie ivoirienne d'Electricité ne fait pas exception car ces nombreuses et diverses opérations peuvent conduire à des risques d'erreurs ou d'omission. Il est donc indispensable d'évaluer ces différents risques. Fixer les objectifs constitue une condition préalable à l'évaluation des risques (Coopers & Lybrand, 2000 :49,54). Cela permet d'identifier les critères de mesure des performances en mettant l'accent sur les facteurs clés. Ainsi les objectifs bien que divers peuvent être regroupés en trois catégories. Il s'agit :

- des objectifs liés aux opérations que l'entreprise se fixe en terme de performance, de rentabilité et de protection des ressources contre les pertes. Ils couvrent des objectifs plus spécifiques axés sur la réalisation et l'optimisation des opérations. Par exemple effectuer de façon correcte et en temps voulu le traitement, préparation et le dépôt des documents fiscaux.
- Des objectifs liés aux informations financières. Ils visent la préparation des états financiers fiables par l'application des principes comptables admis et adaptés à l'entreprise et au respect des assertions d'audit.
- Des objectifs de conformité liés aux règles et réglementations auxquelles l'entreprise est soumise.

Il existe une complémentarité ou un chevauchement entre les objectifs relevant des différentes catégories d'objectifs. Il est aussi utile de rappeler le rôle de chacun dans l'entreprise dans le processus de maîtrise de risques selon Jacques Renard (2002 :210). Le manager identifie les risques, en dessine la cartographie, les mesures et à partir de là définit la politique qui sera appliquée. Le management opérationnel applique cette politique et met en place les moyens pour maîtriser les risques inacceptables et limiter les risques acceptables (contrôle interne). L'audit interne apprécie les moyens mis en

place, en détecte les lacunes et insuffisances et fait des recommandations pour y mettre fin. Selon Coopers & Lybrand (2000 :59,61) deux étapes sont nécessaires pour évaluer les risques. Il s'agit de:

- l'identification des risques
- l'analyse des risques qui consiste en:
 - l'évaluation de l'importance du risque
 - l'évaluation de la probabilité de survenance du risque
 - l'évaluation des mesures de contrôle

3.2.1/ Identification des risques opérationnels fiscaux

L'identification des risques est un processus itératif et continu. Les risques doivent être vus d'un œil nouveau (Coopers & Lybrand, 2000 : 59). Les dirigeants ou le management doivent identifier les risques significatifs susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs formulés ou implicites et prendre des mesures adéquates pour les limiter. Les risques opérationnels fiscaux proviennent de plusieurs causes ou sources liées au personnel, au système, procédures ou aux événements externes. Selon l'approche Coopers & Lybrand les risques peuvent être identifiés à l'échelle de l'entreprise ou de l'activité.

Les risques à l'échelle de l'entreprise peuvent être la conséquence des facteurs externes comme le changement d'une disposition ou un article du CGI. Les facteurs internes comme les compétences des personnes embauchées, la qualité de formation et de motivation des employés peuvent influencer sur le niveau de sensibilisation au besoin de contrôle au sein de l'entreprise. La nature des activités et des possibilités d'accès aux actifs par le personnel peut contribuer au détournement d'actifs.

Les risques au niveau des activités doivent être identifiés. La gestion de ces risques permet d'axer l'évaluation des risques sur les principales divisions ou fonctions de l'entreprise.

De nombreuses techniques qualitatives ou quantitatives ont été développées par les auditeurs internes et externes pour identifier les risques. Toutefois, quelle que soit la technique utilisée, elle doit permettre d'identifier les risques significatifs qui menacent

la pérennité de l'entreprise. Elle doit permettre également d'identifier les activités comportant le plus de risques et les classer par ordre de priorité.

Les facteurs à prendre en compte sont :

- la non réalisation des objectifs par le passé,
- la compétence du personnel,
- les changements au niveau de la concurrence, de la réglementation, ou autres facteurs ayant un impact sur l'entreprise,
- la dispersion géographique des activités internationales principalement,
- l'importance que revêt une activité pour l'entreprise,
- la complexité d'une activité.

Nous en présenterons deux techniques d'identification des risques.

3.2.1.1/ L'identification des risques à partir du tableau préconisé par Jacques Renard

Le tableau préconisé par comprend 4 étapes (Jacques Renard, 2002 :168).

La première étape consiste à découper l'activité ou processus en tâches élémentaires. La seconde, celle de l'identification du ou des risques attachés à chaque tâche et à les évaluer. En d'autre terme s'interroger que se passerait-il si cette tâche était mal exécutée ou n'était pas du tout. Elle est réalisée par un groupe de travail de 2 à 3 personnes. Chaque risque identifié est évalué. Il peut être qualifié d'important (I), moyen (M), faible (F). Cette évaluation reste approximative. La troisième étape est l'identification des dispositifs de contrôle interne. Pour chaque risque, l'on détermine le dispositif de contrôle interne spécifique adéquat. C'est-à-dire ce qu'il faut faire ou mettre en œuvre pour que le risque identifié ne survienne plus. La quatrième étape est la qualification des dispositifs de contrôle interne. Elle consiste à rattacher les dispositifs de contrôle interne à leur famille de dispositifs permanents de contrôle interne dont ils font partir à savoir : objectif, moyen, système d'informations, organisation, méthodes et procédures, supervision. Le tableau se présente comme suit :

Tableau 2: Tableau préconisé par Jacques Renard

Tâches élémentaires	Risques	Evaluation	Dispositifs spécifiques	Qualification

Source : (Jacques Renard, 2002 :173)

3.2.1.2/ Méthode basée sur l'analyse des processus

Cette méthode est similaire au premier à la différence qu'elle permet de tester les dispositifs de contrôle interne mis en place.

Il s'agit pour chaque activité d'identifier les différents risques liés aux étapes ou éléments clés du processus de l'activité (Moussa Yazi : 2000 :3). La réalisation d'une activité se manifeste à travers la succession des différents processus ou étapes qui la constituent.

Le tableau suivant représente un exemple :

Tableau n°3 : Analyse par processus

Etapes ou éléments clés du processus	Risque(Quel problème peut surgir)	Activité et contrôles limitant le risque- leur mise en œuvre	Testé pour chaque élément probant sur le succès des mesures

Source : Moussa Yazi¹

Les première et deuxième colonnes sont utilisées pour identifier les risques, les deux dernières colonnes concernent l'analyse des risques.

3.2.2/ Analyse des risques

Il est nécessaire de procéder à une analyse des risques identifiés au niveau de l'entreprise ou de l'activité. Les étapes du processus qui concourent le plus à l'atteinte de l'objectif de l'organisation et les risques significatifs susceptibles d'affecter la

¹ Moussa Yazi, 2004, Nouvelles pratiques,9

performance de l'entreprise ou de l'activité devraient faire l'objet d'analyse approfondie. L'analyse est d'autant plus efficace lorsqu'elle englobe l'identification de l'ensemble des procédures clés d'exploitation qui comportent d'importants risques potentiels et des principales interdépendances. L'analyse efficace met l'accent sur les domaines dans lesquels l'activité étudiée dépend, en identifiant par exemple la provenance des données, le lieu de stockage, la façon dont elles sont converties en informations utiles et les personnes qui les utilisent (Coopers & Lybrand, 2000 :62).

En général l'analyse des risques se décompose en trois catégories (Coopers & Lybrand, 2000 :61) à savoir :

- l'évaluation de l'importance du risque
- l'évaluation de la probabilité de survenance du risque
- l'évaluation des mesures de contrôle

3.2.2.1/ Evaluation de l'importance du risque

L'évaluation de l'importance du risque consiste à mesurer le coût du risque en terme de perte ou d'opportunité.

Il existe de nombreuses méthodes d'estimation des coûts liés à un risque identifié. Le management doit avoir connaissance de ces méthodes et les appliquer correctement. Elle reste difficile. On peut les décrire au mieux comme étant « élevés », « moyens », « faibles ».

L'évaluation de l'importance du risque permis d'apprécier le niveau de risque. Mais il est important de savoir la fréquence d'apparition du risque.

3.2.2.2/ Evaluation de la probabilité de survenance du risque

L'évaluation de la probabilité de survenance du risque consiste à déterminer la fréquence de réalisation du risque. Il existe plusieurs méthodes d'évaluation de la probabilité de survenance du risque. Il s'agit des méthodes qualitatives, d'observation, statistique, des modélisations plus complexes fondées sur la description des processus traduit par des graphes multivariables (Barron & Al ; 2002 :2).

L'évaluation et l'identification des risques conduisent à la mise en place de mesures de contrôles pour les réduire ou empêcher. Il est donc nécessaire d'apprécier l'efficacité de ces mesures.

3.2.2.3/ L'évaluation des mesures de contrôle du risque opérationnel fiscal

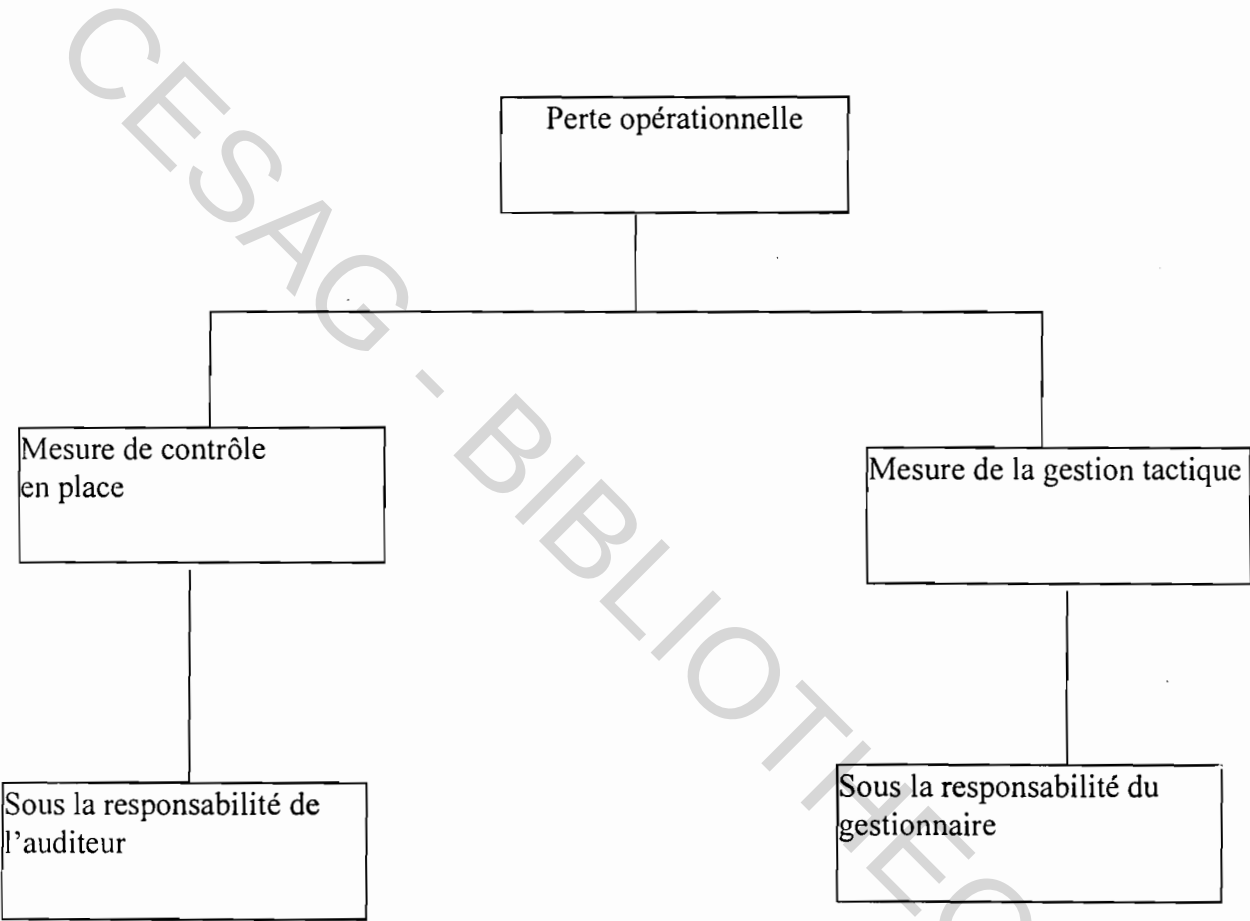
Il s'agit ici d'évaluer les contrôles pour limiter l'importance ou la fréquence de survenance du risque et également de la mise en œuvre de ces contrôles. Cela englobe une série de décisions de gestion courante de la part du management. Parfois les mesures prises par le management peuvent supprimer le risque ou limiter son effet s'il se matérialise. Dans le cas contraire des procédures supplémentaires doivent être instaurées pour combler les insuffisances des mesures existantes. Le management devrait suivre la mise en œuvre et l'efficacité de ces mesures. Mais comment ?

Pour ce faire Daniel Pouliot et Yves Bilodeau (2002 :35 -37) ont développé l'approche par la fréquence annuelle et par la perte moyenne. C'est un outil qui permet à l'auditeur d'évaluer les contrôles mis en place ou en proposer d'autres et au gestionnaire d'évaluer l'effet de ces décisions tactiques quotidiennes en fonction du risque opérationnel qu'elles engendrent. Pour s'acquitter de leurs tâches, auditeur et gestionnaire doivent élaborer conjointement un plan d'affaire. Ce plan d'affaire se fonde sur les pertes opérationnelles. Auditeur et gestionnaire peuvent se servir des pertes opérationnelles à travers deux composantes. L'une sert à l'auditeur en quête d'évaluation des contrôles et l'autre au gestionnaire pour mesurer l'impact de ces décisions tactiques sur les pertes. La première composante est la fréquence annuelle de l'événement (FE) liée au risque, outil de l'auditeur ; Elle représente l'occurrence de l'événement ou risque sur la base annuelle. Exemple un dépôt de déclaration hors délai. La deuxième est la perte moyenne de l'événement ou risque (PME), outil du gestionnaire pour mesurer sa gestion tactique. La perte moyenne de l'événement représente l'importance ou la sévérité moyenne de la perte. Par exemple un dépôt de déclaration hors délai occasionne une perte de 500000 FCFA. Le lien logique entre ses deux composants se présente comme suit :

Perte opérationnelle = FE* PME. La perte opérationnelle occasionnée par les trois dépôts de déclaration hors délai = 3*500000 soit 1500000 FCFA. Cette relation permet de mesurer le risque. Pour un même montant de perte opérationnelle, des FE et PME

différents. L'auditeur s'attelle à réduire la fréquence du risque ou l'événement et le gestionnaire la perte moyenne occasionnée par le risque ou événement.

Figure 1 : Présentation des composantes de la perte opérationnelle



Source : Daniel P&Yves B (2002 :37)

L'évaluation des risques opérationnels fiscaux permet d'identifier les risques auxquels le processus de traitement des impôts fonciers et des patentes et les objectifs prioritaires sont exposés. Elles permettent également de mesurer leur impact sur l'activité de l'entreprise. Il est important de définir une démarche méthodologique de maîtrise.

3.3/ La méthodologie de maîtrise des risques opérationnels fiscaux

La méthodologie de maîtrise de risques devrait aboutir à la mise en place de mesures viables et fiables. L'absence d'une méthodologie standard implique qu'il faudrait faire une synthèse de méthodes pour en définir.

Selon (Michel Faudrat ,2002 :6) ¹ tout comme Jacques Renard le processus de maîtrise de risques opérationnels incombe aux opérationnels. Il comporte six sous processus. Les opérationnels qui exercent les activités doivent identifier en permanence les opportunités de décider de leur intérêt, puis gérer les conséquences .Savoir identifier et réduire ses risques constitue une position de pouvoir saisir plus d'opportunité que les autres. L'opportunité se définit par le couple enjeu/risque. La maîtrise des risques opérationnels se compose de 3 dimensions :

- la dimension économique (Risk economics)
- la dimension organique (Risk control)
- la dimension financière (Risk insurance)

La dimension économique consiste à mettre en place et à surveiller des principes de justification économique des risques .Elle se mesure à travers le ratio gain espéré/risque encouru. Il s'agit par exemple de décider de faire des déclarations de la contribution foncière sans la situation du patrimoine de la CIE permet d'éviter des pénalités de défaut de déclaration.

La dimension organique est relative à la mise et à la surveillance des principes de protection interne contre les risques inhérents aux activités .Il s'agit de vérifier par exemple le principe de séparation des tâches ou de système de preuves.

¹ Michel Faudrat, 2002, audit N° 158 février,6

La dimension financière consiste à mettre des dispositifs d'indemnisation en place. Il s'agit de souscrire à une assurance pour les risques mal maîtrisés et assurables à l'extérieur. Ces 3 dimensions sont intégrées dans les grands processus du business model classique à savoir l'exécutif, l'opérationnel et le support.

Le processus de maîtrise de risques défini par Michel Faudrat comprend les sous processus :

- le sous processus de stratégie globale de maîtrise
- le sous processus de conception d'un référentiel
- le sous processus de déploiement du référentiel
- le sous processus diagnostic de maîtrise
- le sous processus suivi des progrès
- le sous processus communication sur la maîtrise

3.3.1/ le sous processus de stratégie globale de maîtrise

Il a trois finalités à savoir le choix d'une option, la cartographie globale annuelle, le plan d'action annuel.

Le choix d'une optique consiste à proposer à la direction générale ou au comité d'audit une façon stable d'aborder la maîtrise des risques. Il s'agit par exemple d'identifier les risques fiscaux majeurs permanents ou d'identifier les trois principaux processus de la gestion fiscale. Pour effectuer le choix d'optique, il est nécessaire d'établir la cartographie des risques.

Pour établir la cartographie des risques Vincenti propose la démarche suivante :

- 1- L'établissement d'une typologie des risques majeurs pouvant affecter l'entreprise
- 2- Le recensement en groupe des risques spécifiques de l'entreprise dans chacune des 6 types de risques (définis dans la partie typologie de risques).
- 3- L'évaluation par groupe de risques identifiés.
- 4- Le recensement par groupe des mécanismes de contrôle existants pour chaque risque spécifique

Après donc la cartographie de risque qui donne une vue synoptique sur les risques encourus par l'activité ou l'entreprise, l'on opère les différents choix d'optique. A partir de là, le plan d'action annuel qui constitue l'ensemble des actions décidées pour l'année à venir pour maîtriser les risques est établi.

3.3.2/ le sous processus de conception d'un référentiel

Il consiste à créer un référentiel s'il n'existe pas ou à améliorer s'il existe pour chaque option retenue par le plan d'action. Il s'agit d'identifier les bonnes pratiques de contrôles souhaités dans l'entreprise. Elle doit se faire avec l'assistance des personnes reconnues dans l'entreprise pour leur expertise de la maîtrise des risques fiscaux.

3.3.3/ le sous processus de déploiement du référentiel

Consiste à mettre le référentiel élaboré à la disposition des acteurs concernés. Il s'agit d'une diffusion du référentiel dans l'optique d'obtenir l'approbation des bonnes pratiques par les concernés et les bases de l'auto évaluation de la maîtrise des risques.

3.3.4/ le sous processus diagnostic de maîtrise

Le sous processus diagnostic de maîtrise consiste à faire une comparaison des réalités et de l'application du référentiel de maîtrise des risques. Il s'agit de relever les dysfonctionnements du référentiel pour apporter des solutions.

3.3.5/ le sous processus suivi des progrès

Le sous processus suivi des progrès regroupe les tâches relatives à un suivi central des auto évaluations et des recommandations pour résoudre les dysfonctionnements dans l'application du référentiel de maîtrise des risques.

3.3.6/ le sous processus communication sur la maîtrise

Le sous processus communication sur la maîtrise consiste à informer la Direction Générale ou le Conseil d'Administration sur le processus de maîtrise des risques.

La mise en œuvre de la méthodologie devrait aboutir à la définition de mesures de maîtrise de risque efficaces. Pour sa réussite, il faudrait constituer une équipe qualité composée d'experts internes reconnus dans l'entreprise et du soutien de la direction.

L'évaluation des risques et la méthodologie de maîtrise devrait permettre de réduire les risques fiscaux à travers une démarche appropriée. Il est nécessaire d'étudier les variables qui peuvent avoir une influence sur la maîtrise de risques.

3. 4/ Démarche de recherche

Pour mener à bien notre étude, nous avons conçu un modèle d'analyse, émis des hypothèses et identifié des techniques et des outils pour collecter des informations sur la CIE.

3.4.1/ Construction d'un modèle théorique d'analyse

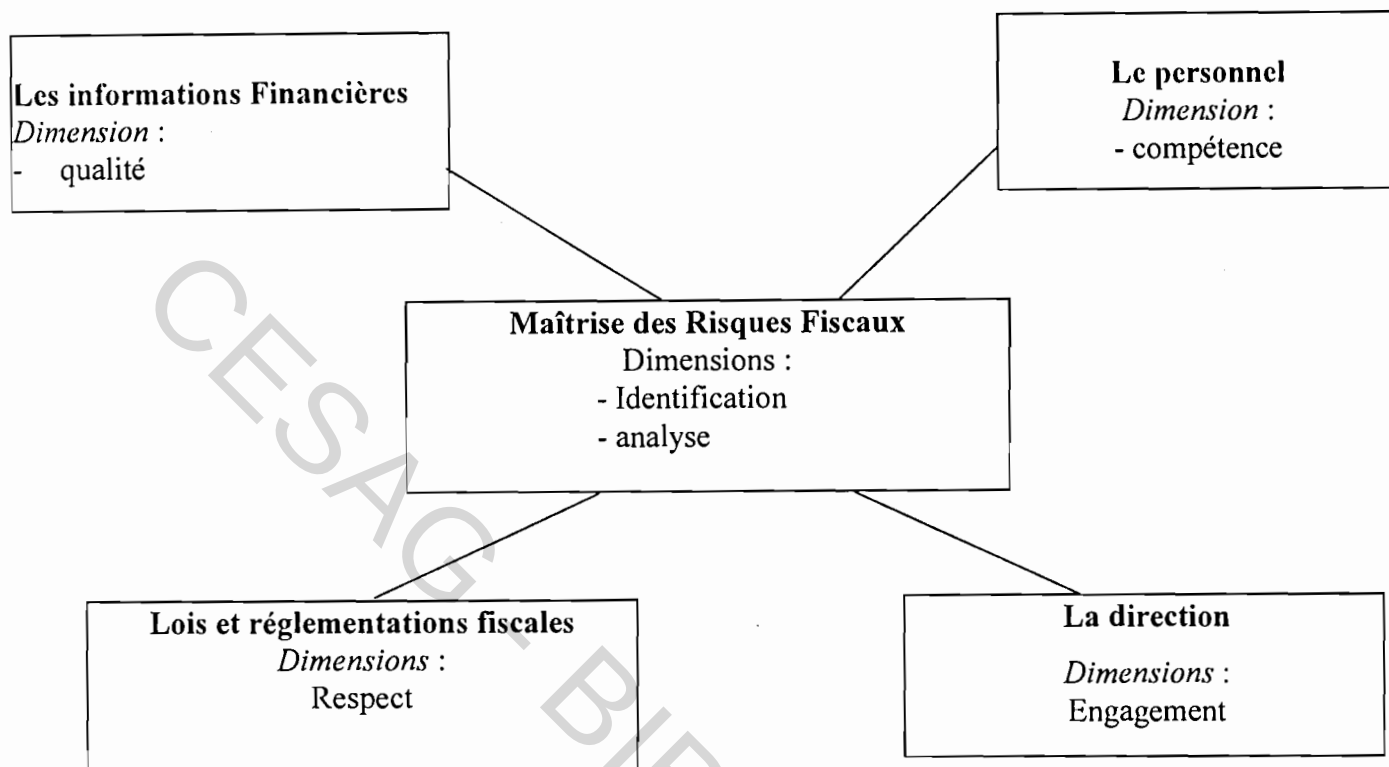
La construction d'un modèle théorique d'analyse consiste à déterminer les variables qui influencent la maîtrise des risques fiscaux à la Compagnie Ivoirienne d'Electricité. Nous avons pour notre étude identifiée quatre (4) variables indépendantes et une variable dépendante.

La maîtrise des risques fiscaux constitue la variable dépendante sur laquelle les variables indépendantes vont agir pour réduire les risques fiscaux. Les variables indépendantes identifiées sont :

- les lois et réglementations fiscales
- les informations financières
- le personnel
- la direction

La figure ci après présente le modèle d'analyse :

Figure 2 : Modèle d'analyse



Source : Nous même

3.4.1.1/ Les variables d'analyse

Les variables d'analyse se composent des variables dépendantes et des variables indépendantes qui ont une influence sur les premiers.

3.4.1.2/ la variable dépendante

La maîtrise de risques fiscaux exige la connaissance de ces risques d'une part et leur analyse d'autre part. Il constitue le préalable au processus de maîtrise des risques. La connaissance des risques consiste à identifier les différents risques auxquels la CIE peut être exposée. L'analyse des risques consiste à évaluer l'importance des risques, la probabilité de survenance et à évaluer les mesures de contrôle.

3.4.1.3/ Les variables indépendantes

L'action de ces variables sur les risques peut contribuer à leur maîtrise. Il s'agit des lois et réglementations fiscales, des informations financières, du personnel et de la direction.

- Les lois et réglementations fiscales

Elles constituent l'essence du processus de maîtrise des risques fiscaux. La fiscalité est régie par un ensemble de lois et réglementations dont la connaissance est nécessaire pour le processus de maîtrise des risques fiscaux. Une méconnaissance de ces textes peut être source de risque et peut occasionner des pertes importantes en terme de coût et d'opportunité pour la CIE.

- Les informations financières :

Les informations financières représentent la matière première du système de traitement fiscal par conséquent elle doit être de qualité. L'image de l'entreprise se reflète dans les informations qu'elle donne à l'extérieure et qui concerne son activité et ses performances Jacques Renard (2002 :126). Ces informations doivent refléter l'image fidèle de l'entreprise de sorte à permettre à ses partenaires internes comme externes d'avoir une opinion favorable et permet la production des documents fiscaux fiables et donc de contribuer à la maîtrise des risques fiscaux. Pour se faire l'entreprise doit mettre en place : « la machine à fabriquer des informations. » (Jacques Renard : 2002 :137)

Ces informations doivent avoir les qualités suivantes :

- matérielles
- fiables et vérifiables
- exhaustives
- pertinentes
- disponibles

Ainsi les informations doivent exister, être bonnes. Le système doit également permettre de vérifier l'exactitude des informations (Système de preuve), d'avoir des informations complètes, adaptables au but poursuivi et accessibles aisément.

- Le personnel :

Le personnel est le maillon essentiel d'un service. Il assure le fonctionnement quotidien du service fiscal. Il procède aux traitements, préparation des documents fiscaux. Il est important que le personnel soit performant et réponde aux attentes des dirigeants. Par conséquent il doit avoir la compétence nécessaire pour assurer les tâches quotidiennes et ainsi participer au processus de maîtrise des risques fiscaux.

- La direction

La direction constitue le management. Elle donne les orientations et les instructions à suivre aux membres du personnel. Il est donc important qu'elle s'implique dans le processus de maîtrise des risques. Cela doit s'exprimer par son engagement.

3.4.2 / Les dimensions, indicateurs et mesure des indicateurs

Les dimensions, indicateurs et mesure des indicateurs spécifient les composantes des variables identifiées pour la maîtrise des risques fiscaux. Ils permettent de mesurer les variables retenues. Ils sont représentés dans le tableau suivant :

Tableau N°4 : Variables, Dimensions, Indicateurs, Mesures

Variables	Dimensions	Indicateurs	Mesures
Maîtrise des risques	Identification	Zones sensibles	Nombre de zones sensibles identifiées
			Nombre de risques identifiés
		Risques	Nombre de risques identifiés
	Analyse	Importance	Nombre de risques survenus
			Perte moyenne
			Montant total des pertes
		Fréquence	Fréquence annuelle du risque identifié
Lois réglementations Fiscale et	Respect	Déclarations	Date de dépôt des déclarations
			Nombre de déclarations à faire
			Nombre de déclarations correctes effectuées
			Nombre de déclarations déposées dans le délai
		Règlements	Date de règlement
			Nombre de règlements à faire
			Nombre de règlements effectués
			Nombre de règlements dans le délai
		pénalités	Nombre de déclarations déposées hors délai
			Nombre de déclarations et de règlements hors délai
			Montant des pénalités
Informations financières		matérialité	Nombre d'immobilisations acquises effectivement
		Exhaustivité	Nombre d'immobilisations enregistrées
		Fiabilité	Nombre d'enregistrements justes

	Qualité de l'information	Pertinence	Nombre d'immobilisations acquises effectivement / Nombre d'enregistrements justes
		disponibilité	Nombre de demandes d'information effectuées
			Nombre de demandes d'information livrées à temps
Personnel	Compétence	Formation	Niveau de formation
		Expériences	Nombre d'années effectives au poste
Direction	Engagement	Philosophie	Niveau de risque accepté
		Style de direction	Attitude face aux informations financières, au personnel, aux lois et réglementations fiscales

Source : Nous même

3.4.3 / Les hypothèses de recherche

Nous avons formulé un certain nombre d'hypothèses pour mener notre étude sur la maîtrise des risques fiscaux à la suite de notre revue de littérature. Ces hypothèses définissent les relations entre la variable dépendante et les variables indépendantes. Ainsi les hypothèses suivantes ont été identifiées.

Hypothèse 1 : Les informations financières et les lois et réglementations fiscales en vigueur peuvent contribuer à la maîtrise des risques fiscaux.

Hypothèse 2 : Le personnel et la direction peuvent permettre de maîtriser les risques fiscaux.

Pour confirmer ou infirmer nos hypothèses, nous adopterons la démarche suivante à savoir :

- identifier les risques fiscaux par l'analyse des processus,
- analyser les risques que comportent les processus en évaluant respectivement l'importance du risque, la probabilité de survenance,
- Evaluer les mesures de contrôle mises en place.

Nous utiliserons certaines techniques et d'outils pour collecter les données nécessaires pour notre étude.

3.4.4/ Les techniques et outils de collecte de données

Ils permettent à l'auditeur de collecter les informations nécessaires pour conduire efficacement sa mission. Il est important de faire la distinction entre outils et techniques

3.4.4.1/ Les techniques de collecte de données

Une technique peut être définie comme un procédé et méthode qui aide l'auditeur à formuler les questions ou à répondre à des interrogations. Les techniques suivantes seront utilisées pour collecter les données.

- la narration

La narration consiste pour l'auditeur à se contenter d'écouter et de noter intégralement le récit de son interlocuteur. Il crée un climat de confiance entre l'audité et l'auditeur. En effet laisser parler son interlocuteur est le meilleur moyen d'obtenir son adhésion. Elle a été utilisée pour la description des processus.

- Les interview et guide d'entretien

Les interview et guide d'entretien sont des outils utilisés par l'auditeur pour obtenir de façon orale un certain nombre d'informations à travers un questionnaire élaboré par celui-ci . L'interview doit revêtir un caractère coopératif de l'interviewé pour recueillir le maximum d'informations. Nous avons interviewé les agents de la fiscalité et de la comptabilité des immobilisations et leurs supérieurs hiérarchiques respectifs.

- Le sondage statistique

Le sondage statistique permet de prélever de façon aléatoire ou suivant une logique un échantillon dans une population de référence et de faire une extrapolation des observations faites sur l'échantillon. Compte tenu du nombre important des documents fiscaux à la CIE, il est quasiment impossible de faire une étude exhaustive de ces documents, donc le sondage statistique apparaît comme une solution pour faciliter la

collecte de données par l'auditeur. Nous avons parcouru les déclarations des contributions foncières et des patentes, les différents règlements et les bons de paiements et de factures d'immobilisations.

3.4.3.2/ Les outils

Un outil est un objet fabriqué, conçu et fait pour agir sur la matière pour exécuter un travail.

Au cours de notre étude les outils suivants ont été utilisés :

- Le questionnaire de contrôle interne.

Le questionnaire de contrôle interne est un ensemble de questions élaborées par l'auditeur pour évaluer les composants du contrôle interne. Nous avons envoyé des questionnaires au sous directeur finances et aux agents de la section fiscalité pour nous informer du système de contrôle interne et de la gestion des risques fiscaux

- La grille des tâches

Elle est la photocopie qui à un instant t de l'exécution du travail. Elle permet de vérifier si les erreurs possibles, les manquements à la séparation des tâches. Elle permet à l'auditeur d'évaluer les conséquences des erreurs de séparation des tâches sur les actifs de l'entreprise. Ainsi on distingue les tâches d'exécution, les tâches d'autorisation, les tâches d'enregistrement comptable et d'enregistrement financier. Le respect de cette séparation est important. Néanmoins, il est possible que cette séparation ne soit pas respectée faute de personnel. Cependant cette insuffisance peut être comblée par la supervision.

- Le tableau d'analyse des risques

Ce tableau à six colonnes a servi à faire une analyse approfondie des processus en associant à chacun, le risque qui peut l'affecter. Cette analyse a été faite en tenant

compte des activités du processus. Il a été utilisé pour analyser les risques fiscaux auxquels la CIE s'expose en matière d'impôt foncier et des patentes

- L'analyse documentaire

L'analyse documentaire est une recherche qui se fait à travers les documents spécialisés tel les états financiers 2002 à 2004 de la CIE, le rapport de gestion 2004, les documents fiscaux etc.

Certaines techniques et outils ont été utilisées pour collecter les informations auprès des personnes ressources ci-après :

- le Sous directeur finances,
- le chef du service fournisseur,
- le personnel chargé de la saisie des factures immobilisations,
- le personnel du service fiscalité,
- le responsable du patrimoine,
- les auditeurs.

La maîtrise des risques est un processus qui se compose de plusieurs sous processus. Ces sous processus sont dépendante l'une de l'autre. Il constitue un ensemble.

Conclusion de la première partie

Le cadre théorique de la maîtrise des risques fiscaux lié à la contribution foncière et les patentes à la CIE a permis de faire une revue sur les généralités sur les impôts fonciers et des patentes ; du champ d'application jusqu'à leur liquidation. Il a également permis de présenter les risques de façon générale et des méthodes d'évaluation, définir les composantes et la méthodologie de la maîtrise des risques fiscaux. Cela a conduit à l'élaboration de démarche de recherche.

Deuxième partie :

partie pratique

Introduction

La partie pratique constitue la mise en œuvre des fondements théoriques développés dans la première partie. Elle comprend la présentation générale de l'entité dans laquelle le thème de mémoire est traité en occurrence la Compagnie Ivoirienne d'Electricité (CIE) et le traitement pratique du thème.

La présentation de la CIE porte sur les grandes lignes telles la mission et les objectifs de la CIE, son organisation et fonctionnement.

En ce qui concerne le traitement pratique du thème de mémoire c'est-à-dire la maîtrise des risques fiscaux : cas de la contribution foncière et des patentes à la CIE. Il s'agit dans cette partie de mettre en œuvre le modèle d'analyse élaboré et de confirmer ou infirmer les hypothèses émises au regard des objectifs d'étude fixés.

CHAPITRE I : PRESENTATION DE LA COMPAGNIE IVOIRIENNE D'ELECTRICITE

La Compagnie Ivoirienne d'Electricité est née de la privatisation du secteur de l'électricité. Elle répondait à l'application du programme d'ajustement structurel initié par la Banque Mondiale et le Fond Monétaire internationale en 1990. Ainsi un contrat de concession a été signé entre l'Etat ivoirien et la CIE qui précise sa mission et objectifs.

Pour assurer cette mission, la CIE s'est dotée de moyens humains et matériels et a mis en place une organisation.

1.1 / Mission et objectif de la Compagnie Ivoirienne d'Electricité (CIE)

La CIE a pour mission de fournir l'électricité en Côte d' Ivoire et éventuellement dans la sous région (Ghana, Bénin, Togo Burkina Faso et le Mali).Elle est chargée plus précisément de la production de l électricité du transport et de la distribution de celle-ci.

1.2 / Forme juridique

La CIE est une société anonyme de droit ivoirien au capital de 14 000 000 000 f CFA de 2 800 000 actions cotées à la bourse régionale des valeurs mobilières, elle a son siège à l'avenue CHRITIANI ; dans la commune de Treichville à Abidjan. Son capital se repartie comme suit :

Tableau 5 : Répartition du capital social de CIE

Elément	Valeur en pourcentage (%)
SISP	51%
SAUR INTENATIONNAL	18%
SIDIP	3%
AUTRES PRIVES IVOIRIENS	22%
Employés CIE	6%
TOTAL	100%

Source : Rapport de gestion 2003

La CIE dispose des performants moyens techniques et humains.

1.3 / Moyens

La CIE est dotée d'importants moyens techniques et humains.

1.3.1 / Moyens techniques

La CIE dispose de nombreux moyens techniques dont certains sont concèdent. Ce sont :

- Centrales thermiques (ce sont des centrales de production)
- Usines hydroélectriques (barrage de Kossou, Taabo, Ayamé, Buyo et Fayé)
- Centrales diesel isolées
- Réseaux de transport et de distribution (lignes de haute et basse tension) .
- Un dispatching informatisé

Cependant, il faut noter qu'en plus de ces barrages hydroélectriques et des centrales thermiques qui sont les plus anciens de la Côte d'Ivoire, s'ajoutent de nouvelles centrales thermiques de CIPREL à Vridi et AZITO à Yopougon qui appartiennent à des sociétés indépendantes.

1.3.2 / Moyens humains

La CIE a un effectif de 3732 au 31 décembre 2004 personnes réparties de la manière suivante :

Tableau 6 : Répartition des moyens humains

Catégories professionnelles	Effectif
Cadres	333
Agents de maîtrise	2173
Employés et ouvriers	1226
TOTAL	3732

Source : Rapport de gestion 2003

1.4 / Organisation de la CIE

La CIE est gérée par un conseil d'administration qui est dirigé par le Président du Conseil d'Administration Monsieur ZADI KESSY MARCEL. Il dispose du plein pouvoir et veille à l'exécution des décisions prises par le conseil d'administration.

La CIE est dirigée par un Directeur Général Monsieur Penin aidé dans sa tâche par des Directeurs Généraux Adjointes.

1.4.1 / Organigramme

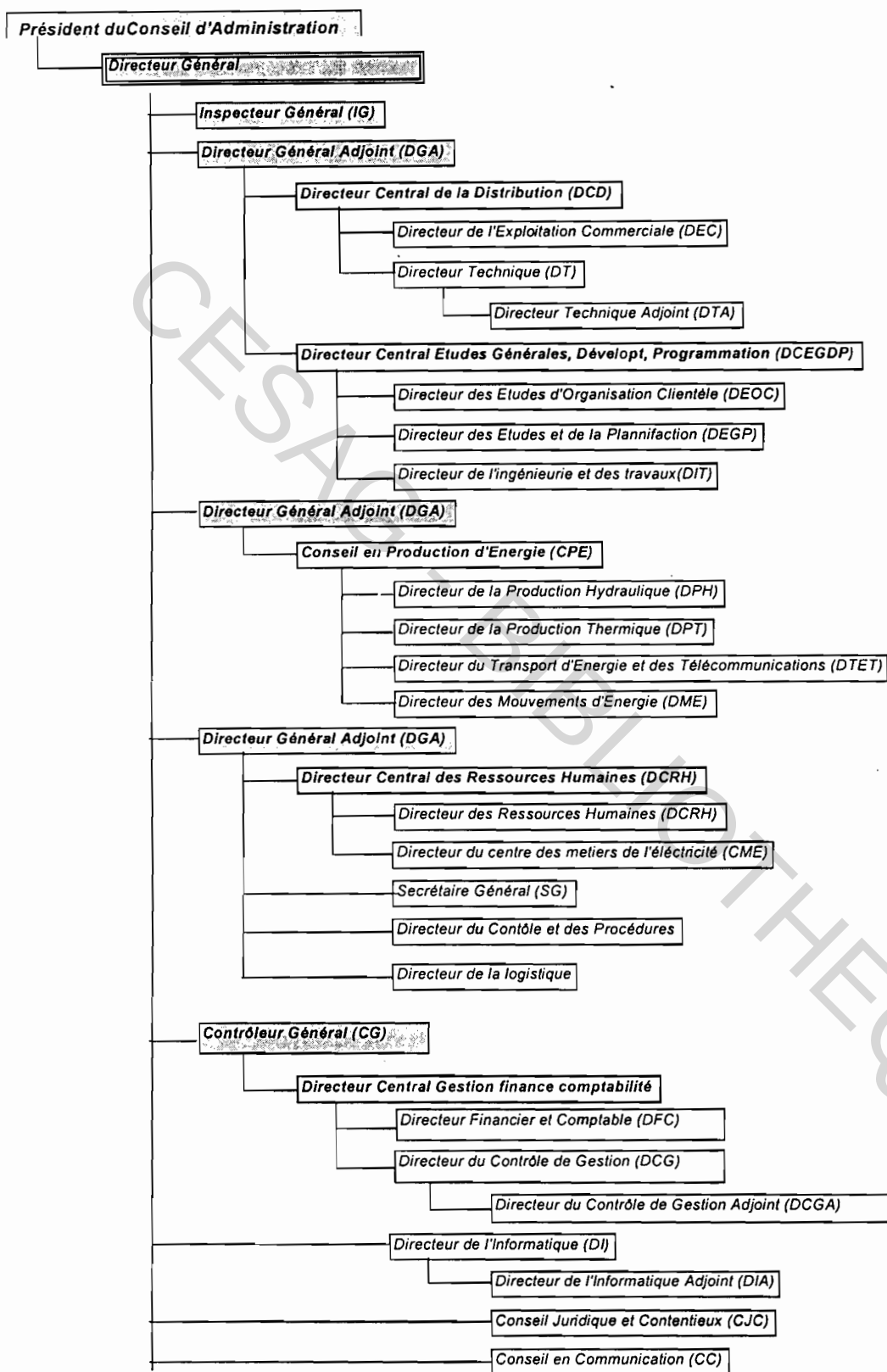


Figure 3 : Organisation de la CIE

1.4.2 / Fonctionnement

Le fonctionnement de la CIE est assuré par ses directions fonctionnelles.

1.4.2.1 / Les directions fonctionnelles

Elles ont pour rôle l'exécution des activités administratives et d'assurances auprès des directions opérationnelles et mettre des moyens nécessaires pour leurs besoins.

♦ La Direction Générale (DG)

La Direction Générale fixe les objectifs généraux à atteindre. Elle est composée d'un Directeur Général nommé par le Conseil d'Administration et de ses adjoints.

♦ La Direction de Contrôle de Gestion (DCG)

Elle a pour rôle d'établir et suivre :

- le budget,
- le tableau de bord de la Direction Générale (DG),
- la comptabilité analytique,
- Assurer l'organisation et le pilotage de la Campagne Budgétaire en veillant à ce que les objectifs de la DG soient bien assimilés,
- Assurer la prévision et les investissements,
- Proposer et participer à l'élaboration et la mise à jour de modules de formations à la gestion en relation avec le CME,
- Faire évoluer et administrer les outils (logiciels) de gestion de la société.

♦ La Direction Financière et Comptable (DFC)

Cette direction s'occupe de la gestion des activités financières et comptables de la CIE et a pour tâche l'analyse de la situation financière et la synthèse des documents comptables, l'équilibre financier, la collecte des documents financiers et comptables, le respect des obligations sociales et fiscales. Elle comprend en son sein la Sous

direction des Finances. Cette sous direction comprend la section Trésorerie et la section Fiscalité. La section fiscalité a en charge la gestion fiscale de la CIE. Elle effectue les différentes déclarations, procède à leur liquidation et règle les litige avec l'administration fiscale.

♦ **La Direction Centrale des Ressources Humaines (DCRH)**

Elle assure la gestion du personnel et a pour activité :

- Le traitement des congés annuels et de la rémunération,
- Le recrutement des agents CIE,
- la gestion des activités sociaux-médicales,
- les déclarations du personnel à la CNPS,
- la gestion d'une école de formation appelée le Centre des Métiers de l'Electricité (CME),
- remplit les bordereaux de déclarations fiscales des impôts et sociales.

♦ **La Direction Logistique (DL)**

Elle gère l'ensemble du patrimoine de la société. Elle s'occupe de l'approvisionnement du matériel, des équipements et fournitures de bureau pour le compte de la société.

♦ **La Direction Informatique (DI)**

Elle s'occupe de l'ensemble des travaux informatiques de la CIE :

- entretien et maintenance des outils informatiques
- programmation des factures
- édition des états de salaire
- connecter le réseau informatique
- édition des états de gestion et comptable à l'aide d'un outil performant

Elle s'occupe également de la conception des logiciels et du plan informatique de la société et assure la maintenance des équipements informatiques.

♦ **La Direction du Contrôle et des procédures (DCP)**

Elle est chargée du contrôle général, administratif, technique et la mise en œuvre des procédures au sein de toutes les structures. Elle a également à sa charge la détection des fraudes basse tension et moyenne tension (compteurs truqués ou non déclarés, branchements clandestins)

1.4.2.2/Les directions opérationnelles

Elles participent directement à la réalisation de l'objectif de l'entreprise.

✓ **La Direction de Production Thermique(DPT)**

Elle assure la production de l'énergie électrique à partir des centrales thermiques et des turbines à gaz, elle assure également la maintenance des équipements

✓ **La Direction de Production Hydraulique(DPH)**

Elle assure la production de l'énergie à partir des barrages hydrauliques que sont Ayamé I et II, Kossou, Taabo, Buyo et Grah.

Cette direction se charge de l'entretien, la maintenance et l'exploitation des ouvrages de production hydraulique.

✓ **La Direction des Mouvements d'Energie(DME)**

Cette direction assure avec l'aide du dispatching l'exploitation et la programmation des ouvrages sur l'ensemble du territoire. Elle assure aussi l'adéquation entre le programme de production et la demande. Elle analyse les incidents d'exploitation et propose les modifications nécessaires.

✓ **La Direction de Transport d'Energie et des Télécommunications (DTET).**

Elle s'occupe du transport de l'énergie depuis la production jusqu'à la consommation. Elle est chargée de la gestion, l'exploitation et de la maintenance des réseaux de télécommunications administratives et de ceux permettant la conduite de l'électricité.

La Direction Centrale de Distribution (DCD)

C'est la plus grande direction de la CIE qui de part son effectif, représente les 2/3 du personnel de la société repartis sur la totalité du territoire ivoirien.

Pour atteindre ses objectifs, la DCD dispose d'une Direction Technique, d'une Direction d'Exploitation Commerciale et de douze (12) Directions Régionales,

✓ **La Direction Technique (DT)**

Son rôle est de suivre les travaux de hautes tensions. Elle effectue la programmation des coupures pour travaux sur le réseau et pour les branchements des abonnés.

✓ **La Direction Exploitation Commerciale (DEC)**

Elle est chargée de commercialiser l'électricité sur l'ensemble du territoire national. Elle dispose d'un outil de gestion performant qui est GESABEL (gestion des abonnés de l'électricité) et règle les litiges entre la CIE et ses clients.

Les Directions Régionales

La CIE compte douze directions régionales. Elles sont chargées de la gestion technique et commerciale, de la facturation et de l'encaissement des consommations d'énergie et autres travaux liés à l'électricité à l'aide du logiciel de gestion des abonnés (GESABEL). Ce sont :

- Direction régionale Abidjan-Sud (DRAS) chef lieu Treichville
- Direction Régionale Yopougon (DR YOP) chef lieu Yopougon
- Direction Régionale Abidjan-Nord (DRAN) chef lieu Cocody
- Direction Régionale Abobo (DRABO) chef lieu Abobo

- Direction Régionale Est (DRE) chef lieu Abengourou
- Direction Régionale Sud-ouest (DRSO) chef lieu Gagnoa
- Direction Régionale Basse Côte (DRBC) chef lieu Anyama
- Direction Régionale Centre (DRC) chef lieu Bouaké
- Direction Régionale Centre Ouest (DRCO) chef lieu Daloa
- Direction Régionale Nord (DRN) chef lieu Korhogo
- Direction Régionale Ouest (DRO) chef lieu Man
- Direction Régionale Centre Sud (DRCS) chef lieu Yamoussoukro

CHAPITRE II : LA MAITRISE DES RISQUES FISCAUX LIES A LA CONTRIBUTION FONCIERE ET AUX PATENTES

Introduction

La compagnie Ivoirienne d'Electricité (CIE) est une entreprise qui dispose de zones d'exploitation sur toute l'étendue du territoire ivoirien. Pour permettre une exploitation fluide de son activité, d'importants moyens ont été mis à la disposition de ces zones d'exploitation par les dirigeants. Ainsi la compagnie a acquis plusieurs immobilisations et signés des contrats de location ou de crédit bail avec certains partenaires. Par conséquent, le traitement fiscal de ces biens utilisés, propriété ou non de l'entreprise, apparaît comme un élément important dans la gestion de la CIE. La contribution foncière et les patentes qui frappent ces biens ou propriétés doivent faire l'objet d'une attention particulière compte tenu de leurs montants élevés et aussi de la complexité de leur traitement.

En effet, les risques fiscaux liés à la contribution foncière et aux patentes telles les erreurs, les omissions, litiges peuvent affecter la performance de l'entreprise. C'est pourquoi, il nous est paru important de mener une étude sur le système de gestion des impôts pour en ressortir les différents risques fiscaux auxquels la CIE peut s'exposer et de faire des propositions pour les réduire ou empêcher leur survenance.

Nous avons été très heureux lorsque la responsable du service fiscalité nous a confié ce thème d'étude. Nous avons adopté une démarche et conçu un modèle d'analyse pour l'étude des risques fiscaux liés à la contribution foncière et des patentes. La mise en œuvre pratique de cette démarche constitue l'objet de ce chapitre. Elle permettra de confirmer ou d'infirmer les hypothèses formulées.

Les risques ont leur origine dans l'accomplissement des processus ou des tâches, par conséquent la description des processus de traitement, de dépôts et d'enregistrement de la contribution foncière et des patentes apparaît comme un préalable. Nous identifieront les risques, analyseront les différents processus ou tâches et étudieront l'impact possible des éléments de maîtrise de risques fiscaux.

2. 1 / La description des processus des patentes et de la contribution foncière

La description des processus consiste à décrire les processus de traitement, de préparation de dépôts de règlement et d'enregistrement des patentes et de la contribution foncière.

2.1.1 / Description des processus des patentes

La description des processus des patentes se compose du traitement des informations et suivi des déclarations, de la préparation du dépôt, des règlements des patentes. Chaque processus se compose de plusieurs tâches.

Pour un meilleur suivi des patentes, il est fait la distinction entre les patentes des barrages et les autres patentes. Mais ces deux types de patentes bénéficient du même traitement. Il est effectué par deux agents dont leurs formations sont respectivement informaticien et comptable.

2.1.1 .1/ Traitement des informations et suivi des déclarations

- En début du mois de janvier, l'agent informaticien de formation retire les formulaires de déclarations (annexe 1) à la direction des grandes entreprises.
- Au plus tard le 31 janvier, le service des statistiques envoie par courrier électronique à travers l'intranet la situation des chiffres d'affaires par exploitation à l'agent informaticien de formation.
- L'agent comptable de formation consulte le fichier immobilisations (annexe 7) s'il est disponible. Il en extrait les éléments imposables des patentes qu'il transmet à son collègue pour le calcul des patentes à payer par exploitation.
- L'agent informaticien de formation détermine les droits sur chiffre d'affaire (CA) en appliquant au CA le taux de 0.5% et les droits sur valeur locative en appliquant le taux de 10% aux éléments imposables.
- Il applique le taux de 16% ou 18.5% à la somme des types de droits pour déterminer la patente due par chaque exploitation et soumet les résultats à l'agent comptable de formation pour contrôle.

- Il effectue le contrôle et compare les montants à payer à ceux de l'année passés. En cas de différence significative, il effectue des recherches pour expliquer les causes. Lorsque le contrôle est positif, la situation des patentes est transmis au sous Directeur finances avec les pièces justificatifs.
- Le Sous Directeur finances vérifie, approuve et retourne la situation aux agents
- L'agent informaticien de formation élabore le tableau de suivi des règlements des patentes sur Excel.
- Ce tableau contient les différentes dates de début du traitement des règlements, le lieu des règlements, le montant, la ville dans lesquelles se situent les exploitations.

Après avoir déterminé les patentes à payer, ils passent à l'étape suivante qui est la préparation des formulaires de déclaration.

2.1.1 .2 / Préparation des formulaires de déclaration

- L'agent informaticien de formation remplit les formulaires des patentes par exploitation. Il rédige les lettres d'accompagnement (annexe 5) adressées aux responsables des services fiscaux concernés et les lettres de transmission (annexe 4) au responsables des exploitations des villes de province.
- Sur les lettres d'accompagnement et les lettres de transmission, il est inscrit le nom de l'émetteur de la lettre, le destinataire, les références internes.
- L'agent comptable de formation effectue le contrôle et transmet la liasse (formulaires de déclaration et lettres d'accompagnement et de transmission) avec les pièces justificatives aux différents Directeurs pour signatures.
- Le Sous Directeur finances signe les lettres de transmission et vise les lettres d'accompagnement.
- Le Directeur financier et comptable (DFC) ou le Directeur centrale gestion finances et comptabilité (DCGFC) signe les lettres d'accompagnement et les formulaires de déclarations
- Les documents signés reviennent chez les agents qui font deux (2) copies de la liasse.
- Les copies des lettres sont rangées dans le classeur des déclarations par l'agent comptable de formation.

- L'agent informaticien de formation enregistre les références des lettres, les noms des destinataires et l'objet dans le registre courriers départ. Cela suit un ordre chronologique.

Après cette étape, l'on passe au dépôt des déclarations.

2.1.1.3/ Dépôt des formulaires de déclaration

- Les originaux et les copies des déclarations et lettres sont transmis au service courriers pour les exploitations de l'intérieure par l'agent informaticien de formation.
- Celles de la ville d'Abidjan sont déposées directement dans les services de l'administration fiscale concernée par le même agent.

En principe, les déclarations doivent être déposées au plus tard le 30 mars de l'année d'imposition.

- Les copies des déclarations certifiées par les différentes représentations de l'administration fiscale reviennent et sont rangées dans les classeurs des déclarations pour attendre les règlements par l'agent comptable de formation.

2.1.1.4/ Règlements des acomptes provisionnels

- Deux semaines avant la date limite des règlements des acomptes, l'agent informaticien consulte le tableau de suivi des règlements.
- Il rédige les lettres d'accompagnement et de transmission. Il établit les bons de paiement qu'il vise. Il les transmet à l'agent comptable de formation pour contrôle.
- Après le contrôle, les bons de paiement il les transmet à la trésorerie pour établir les chèques.
- Les chèques établis reviennent à la section fiscalité. La liasse (lettres d'accompagnement et de transmission, bons de paiement et chèques) suit le même circuit que les déclarations pour les différentes signatures. Les bons de paiement sont visés visé par le Sous Directeur finances.

- Les chèques doivent comporter deux (2) signatures autorisées pour être valables. Il existe deux groupes de signataires ([DFC, DCGFC, CG, DCG], [DGA, IP]).
- La liasse signée revient chez les agents qui font le dispatching des bons. Le bon de couleur blanche revient à la comptabilité, le jaune à la fiscalité, le violet à la trésorerie et un exemplaire sur la souche.
- L'agent informaticien de formation fait une copie de la liasse pour chaque exploitation et les range dans le classeur des règlements des patentes.
- Il enregistre les références des chèques et des lettres dans le registre courriers départ.
- Les originaux des lettres et des chèques des exploitations de province sont déposés au courrier pour être acheminés.
- Ceux de la ville d'Abidjan sont déposés directement par l'agent informaticien de formation dans les services de l'administration fiscale concernée.
- Les lettres de transmission reviennent à la comptabilité déchargées par les responsables des exploitations et rangées dans le classeur des règlements des déclarations par l'agent informaticien.

Les règlements sont ensuite comptabilisés.

2.1.1.5/ Comptabilisation

- Les écritures des provisions trimestrielles sont passées par l'agent comptable de formation et celles des règlements par un agent de la trésorerie.
- Toutes les écritures comptables générées sur les comptes relatifs aux patentes sont contrôlées périodiquement par l'agent de formation comptable.

2.1.2/ Description des processus de la contribution foncière

Les processus de traitement de la contribution foncière sont identiques à ceux des patentes. Toutefois, il existe des différences au niveau des sources d'informations, des dates de règlements et de dépôt des déclarations (annexe 2) ainsi que du taux d'imposition et se présente comme suit :

- A la mi janvier, l'agent de formation comptable reçoit la situation du patrimoine et des loyers (annexe 3) et fait un traitement.

- Il détermine à partir de la situation du patrimoine les droits sur valeur locative des différentes exploitations. Il applique le taux de 15% pour calculer le montant de l'impôt foncier.
- L'agent informaticien de formation établit les différentes déclarations qui doivent être déposées au plus tard le 31 janvier de l'année d'imposition.

Les processus de la contribution foncière et des patentes décrit, il est nécessaire de procéder à des tests pour confirmer leur application effective et le fonctionnement du système.

2.1.3 / Tests

Les tests de conformité et de permanence vont nous permettre de s'assurer que les différentes procédures telles décrites par les agents de la section fiscalité et leur supérieur hiérarchique à partir de nos différents interview fonctionne correctement et de façon permanente.

Les critères testés sont les critères significatifs que portent les documents constituant la liasse des déclarations foncières et des patentes.

2.1.3.1/ Test de conformité sur les procédures

L'objectif des tests de conformité est de vérifier si les procédures telles décrites fonctionnent correctement.

Nous avons constitué au hasard un échantillon de 10 déclarations dont 6 déclarations relatives aux patentes et 4 relatives à la contribution foncière de l'intérieur du pays. Cet échantillon servira à tester les différentes procédures du processus de traitement de ces deux types d'impôt à savoir :

- les procédures de traitement et de préparation des déclarations,
- les procédures de dépôt.

En ce qui concerne le test de conformité sur les procédures de règlement des déclarations nous avons constitué un échantillon de deux souches de bons de paiement et photocopies des chèques correspondants.

Les différents tests sont présentés dans les tableaux suivants:

Tableau 7: Test de conformité sur les procédures de traitement et de préparation des déclarations

Déclarations	Numéro formulaire de déclaration	Nom exploitation	Signature des personnes habilitées	Lettre de transmission signée	Lettre d'accompagnement signée	Montant à payer
DP 1	oui	oui	oui	oui	oui	oui
DP 2	oui	oui	oui	oui	oui	oui
DP 3	oui	oui	oui	oui	oui	oui
DP 4	oui	oui	oui	oui	oui	oui
DP 5	oui	oui	oui	oui	oui	oui
DP 6	oui	oui	oui	oui	oui	oui
DF 1	oui	oui	oui	oui	oui	oui
DF 2	oui	oui	oui	oui	oui	oui
DF 3	oui	oui	oui	oui	oui	oui
DF 4	oui	oui	oui	oui	oui	oui

DP : Déclaration des patentes

DF : Déclaration de la contribution foncière

Source : Nous même

Toutes les déclarations sont signées par les personnes habilitées, accompagnées par des lettres de transmission et d'accompagnement. Elles portent des numéros, le nom de l'exploitation et le montant à payer.

Tableau 8: Test de conformité sur les procédures de dépôt des déclarations

	DP 1	DP 2	DP 3	DP 4	DP 5	DP 6	DF 1	DF 2	DF 3	DF 4
Enregistrement de la déclaration dans le registre courrier départ	oui	oui	oui	oui	oui	oui	oui	oui	oui	oui
Déclaration certifiée	oui	oui	oui	oui	oui	oui	oui	oui	oui	oui

Source : Nous même

Toutes les déclarations ont été enregistrées dans le registre des courriers départ et certifiées par l'administration fiscale.

Tableau 9 : Test de conformité sur les procédures de règlement des déclarations

	Numéro	Visa	Signature des personnes habilitées	Lettres d'accompagnement
Souche BP n°1	oui	oui	oui	oui
Souche BP n°1	oui	oui	oui	
Chèque	oui		oui	oui

Source : Nous même

Tous les bons de paiement sont pré-numéros, sont visés par l'agent et le Sous directeur finances et signés par les personnes habilitées. Tous les chèques portent des numéros et signés par les personnes habilitées et accompagnées de lettres de transmission et d'accompagnement.

2.1.3.2/ Test de permanence

Les tests de permanence donne l'assurance que les procédures décrites sont appliquées de façon permanente.

Nous avons procédé à un test de permanence sur les points forts du système à savoir :

- l'existence des signatures ou visa des personnes habilitées sur les documents (A)
- existence de lettres d'accompagnement et de transmission pour les déclarations de l'intérieures (B)
- l'existence de bon de paiement pour tout règlement de déclaration fiscale (C)

Pour ce faire nous avons utilisé l'échantillon constitué pour faire les tests de conformité.

Tableau 10: Test de permanence

	DP 1	DP 2	DP 3	DP 4	DP 5	DP 6	DF 1	DF 2	DF 3	DF 4
A	oui	oui	oui	oui	oui	oui	oui	oui	oui	oui
B	oui	oui	oui	oui	oui	oui	oui	oui	oui	oui
C	oui	oui	oui	oui	oui	oui	oui	oui	oui	oui

Source : Nous même

Tous les documents sont signés ou visés par les personnes habilitées à le faire. Les déclarations de l'intérieur du pays sont toujours accompagnées de lettre de transmission et d'accompagnement. Tout règlement de déclarations se fait par chèque et fait l'objet d'établissement de bon de paiement.

En conclusion le système tel décrit est appliqué et fonctionne correctement. Ces tests seront complétés par des analyses en vue de nous prononcer sur le niveau de maîtrise des risques fiscaux par la CIE.

2. 2 : Identification et analyse des risques

L'étude des objectifs fixés à la section fiscalité constitue le préalable à toute identification et analyse des risques fiscaux.

2.2.1 – Les objectifs fixés à la section fiscalité

Il faut noter qu'il n'existe pas de mécanisme formel de fixation des objectifs. Toutefois pour l'année 2002 il a été fixé des objectifs formels à la section fiscalité. Ce sont d'une part la régularisation de tous les dossiers contentieux de fiscalité et d'autre part la formation des collaborateurs.

La régularisation de tous les dossiers contentieux de fiscalité concerne :

- Le dégrèvement
- Mise à jour du compte contribuable
- Suivi des doubles impositions sur certaines patentes/imposition sur patrimoine de l'état
- Compensation à tort.

Pour l'année en cours, il faut noter qu'aucun objectif formel n'a été fixé à la section fiscalité. Par contre à travers nos questionnaires et interviews administrés et réalisés auprès du supérieur hiérarchique les objectifs suivants ont été assignés à la dite section :

- Réduire les risques fiscaux c'est à dire effectuer le traitement, la préparation et le dépôt des documents fiscaux dans les délais légaux et de façon correcte.
- Gestion des relations entreprise et Administration Fiscale. Il s'agit pour la section d'assurer les différentes correspondances l'administration fiscale telles les demandes de dégrèvements, gestion des litiges etc. De manière plus large, cet objectif englobe le premier.

2.2.2 – Identification et analyse des risques fiscaux

Nous avons décrit deux méthodes d'identification et d'analyse des risques dans la partie théorique sous forme de tableau à savoir l'analyse par processus et le tableau préconisé par Jacques Renard. Ces tableaux permettent de faire simultanément l'identification et l'analyse des risques. Il faut noter qu'il existe d'autres méthodes d'identification et d'analyse des risques tels que :

- ◆ Les réunions de direction avec les collaborateurs,
- ◆ Le recensement des risques ayant affectés l'organisation dans le passé.

Dans tous les cas la méthode choisie par le manager devrait permettre d'identifier et d'analyser les risques significatifs susceptibles d'affecter la performance et la survie de

l'entreprise. La méthode utilisée doit être adaptée à l'environnement de l'entreprise afin de permettre une collaboration franche des agents.

A la compagnie Ivoirienne d'Electricité, Il n'existe pas de méthode formelle d'identification et d'analyse des risques fiscaux. Il n'existe pas également de processus formel de maîtrise des risques fiscaux. La sous directrice finances convoque des réunions de section lorsqu'un risque survient. Au cours de ces réunions, il est analysé les voies et moyens pour résoudre les conséquences du risque et le dispositif de contrôle à mettre en place pour réduire ou empêcher la survenance du risque. C'est une gestion à posteriori des risques fiscaux bien que des techniques de résolutions de problème par la qualité aient été apprises.

Dans le cas de la maîtrise des risques fiscaux liés à la contribution foncière et des patentes à la CIE, nous avons choisi de faire une synthèse des deux méthodes et donc d'en sortir un tableau de synthèse. Ce tableau est constitué de six (6) colonnes. Les trois premières colonnes permettent d'identifier les risques fiscaux et les trois dernières d'analyser les risques identifiés.

La première colonne appelée **Etapes ou tâches** consiste à identifier les éléments clés du processus. La deuxième intitulée **objectifs** indique les différents objectifs fixés pour l'exécution de la tâche ou étape. La troisième colonne, **risques** permet de déceler les problèmes (risque) qui peuvent surgir lorsqu'un processus, tâche ou système est défaillant dans l'exercice d'une activité eu égard aux objectifs fixés.

La quatrième, la colonne **évaluation** consiste à donner son opinion ou à estimer les risques fiscaux liés à la contribution des patentes et foncière identifiés. L'ampleur du risque peut être qualifié de faible, moyen ou élevé. C'est la première phase de l'analyse des risques. La cinquième, **dispositif de contrôle interne** constitue le deuxième niveau de l'analyse du risque identifié. Il s'agit d'identifier l'activité de contrôle mise en place pour limiter le risque. La sixième colonne dite **constat** permet de se prononcer sur l'effectivité de l'activité de contrôle.

Le tableau synthétique ainsi présenté, nous passerons à l'application.

L'identification et l'analyse des processus porteront sur les éléments clés du traitement de la contribution foncière et des patentes. Elle est faite sur la base de la description des procédures.

Nous ferons d'une part l'identification et l'analyse des risques liés aux processus de traitement des patentes et d'autre part des processus de traitement de la contribution foncière.

2.2.2.1/ Identification et analyse des risques liés aux processus de traitement des patentes

Nous identifierons et analyserons les risques liés aux processus clés. Ainsi seront identifiés et analysés les risques liés aux processus suivants dans des tableaux de synthèses:

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

Tableau 11 : Identification et analyse des risques liés aux processus de traitement des déclarations des patentes

Etapes ou tâches	Objectifs	Risques	Évaluation	Dispositif de CI	Constat
Retrait des formulaires de déclaration à la DGE	Retrait effectif des fiches à la date prévue	- panne machine d'impression	faible	Supervision	oui
Traitement des informations relatives à la détermination du droit sur chiffre d'affaire	Eléments complets et disponibles	- erreurs de saisie - omission de chiffre d'affaires - défaillance système d'injection ou de messagerie	Faible Faible Moyen	Supervision Moyen technique Système d'information	oui Oui oui
Détermination du droit sur chiffre d'affaires	Valeur déterminée conforme à celle imposée par l'administration fiscale	- litige - poursuite	Elevé	Moyens techniques Méthodes	Oui Oui
Traitement des informations relatives à la détermination du droit sur la valeur locative	Informations complètes et disponibles	- erreurs de saisie - omission - défaillance du programme informatique - défaillance du système informatique	Elevé moyen moyen Elevé	Supervision Système d'information Moyen technique	Non Oui Oui
Détermination du droit sur la valeur locative	Valeur locative conforme à celle imposée par l'administration fiscale	- litige - poursuite	Elevé Elevé	Moyen technique Objectif	Oui Oui

Source : Nous même

Tableau 12: Identification et analyse des risques liés aux processus de préparation des déclarations des patentes

Etapes ou tâches	Objectifs	Risques	Evaluation	Dispositif de CI ¹	Constat
Etablissement des formulaires de déclaration	Formulaires correctement remplis	- erreurs - omission - perte de fiches	Faible	Supervision	oui
Rédaction des lettres de transmission et d'accompagnement	Les lettres de transmission sont correctement rédigées	- manque d'encre dans l'imprimante	Faible	Moyen technique Méthodes et procédures	Oui Oui
Contrôle	Contrôle effectif des déclarations et des lettres de transmission et d'accompagnement	- omission erreurs non détectés - indisponibilité de la personne chargée	Faible Faible	Organisation Méthode et procédures	Oui Oui
Signature des déclarations, lettres et note d'accompagnement	Déclarations et lettres signées par DFC ou DCGFC Lettres visée et signées par SDF	- Imitation de signature - Absence des personnes habilitées	Faible Moyen	Organisation Méthodes et procédures	Oui Oui

Source : Nous même

¹ CI: contrôle interne

Tableau 13: Identification et analyse des risques liés aux processus de dépôt des déclarations des patentes

Etapes ou tâches	Objectifs	Risques	Evaluation	Dispositif de contrôle interne (CI)	Constat
Enregistrement au registre des courriers départ	Enregistrement de toutes les déclarations, lettres	- erreurs - omission - perte ou manque de registre	Faible	Méthodes et procédures Système d'information	Oui oui
Copie des lettres, déclarations et notes	Toutes les copies ont été faites	photocopieuse indisponible	Moyen	Moyen technique	Oui
Dépôt des déclarations, lettres de transmission et d'accompagnement	Dépôt de toutes les déclarations, lettres de transmission et d'accompagnement avant le 30 avril	- Pertes de documents - Lenteur du courrier - Troubles socio politique	Faible Elevé pour intérieur élevé	Organisation Objectif	Oui Non
Certification des déclarations	Toutes les déclarations ont été certifiées	- Déclaration certifiée hors délai	élevé	Objectif	Oui
Archivage	Classement de toutes les déclarations	- manque de classeurs	Faible	Moyen technique	Oui

Source : Nous même

Tableau 14: Identification et analyse des risques liés aux processus de règlement des déclarations des patentes

Etapes ou tâches	Objectifs	Risques	Evaluation	Dispositif de contrôle interne (CI)	Constat
Etablissement des bons de Paiement	Les bons de paiement sont correctement remplis et portent la signature du ou des demandeurs	- erreurs - omission - manque de souches de bon	Faible Faible Faible	Supervision Moyen	Oui Oui
Rédaction des lettres de transmission et d'accompagnement	Lettres de transmission et d'accompagnement correctement rédigées	- erreur - omission - manque d'encre dans l'imprimante	Faible Faible Faible	Supervision Moyen	Oui Oui
Contrôle des bons de paiements, lettres de transmission et d'accompagnement	Contrôle effectif et correct des bons de paiements, lettres de transmission d'accompagnement	- omission - erreurs non détectés - indisponibilité de la personne chargée	Faible Faible Faible	Organisation	oui
Signature des lettres de transmission	Signature Sous directeur finances	- imitation de signature - indisponibilité des personnes habilitées	Faible Faible	Système de preuve Organisation	Oui Oui
Signature des bons et lettres	Signature DFC ou DCGFC	- imitation de signature - indisponibilité des personnes habilitées	Faible Faible	Système de preuve Organisation	Oui Oui
Etablissement des chèques	Les chèques établis correspondent à des	- fraudes - erreurs	Faible	Système de preuve	Oui

	règlements effectifs	- omission défaillance du système informatique	Moyen	Organisation Supervision	Oui Oui
Première signature des chèques	Signature DFC ou DCGFC ou Contrôleur général	- imitation de signature - indisponibilité des personnes habilitées	Faible Faible Faible	Supervision Moyen	Oui Oui
Deuxième signature des chèques	Signature DGA ou DG ou Inspecteur général	- imitation de signature - indisponi- bilité des personnes habilitées	Faible	Système de preuve Organisation Méthodes et procédures	Oui Oui Oui
Enregistre- ment des chèques, lettres de transmission et d'accompagne- ment	Enregistrement de tous les chèques, les lettres de transmission et d'accompagnement	- erreurs - omission - perte ou manque de registre	Faible Faible Faible	Organisation	Oui
Copies des chèques et lettres de transmission et d'accompagne- ment	Toutes les copies ont été faites	- photocopieuse indisponible	Moyen	Moyen technique	Oui
Dépôt des chèques, lettres de transmission et d'accompa- gnement	Dépôt de tous les chèques avant la date de règlement des acomptes fixée par l'administration fiscale	- Pertes de documents - Lenteur du courrier Troubles socio politique	Faible Elevé pour l'intérieur Elevé pour l'intérieur	Supervision Organisation Objectif	Oui Oui Oui
Archivage	Les chèques, lettres de transmission et d'accompagne-ment ont été correctement rangés	- manque de classeurs - pertes de documents	Faible Faible	Moyens techniques Organisation	Oui Oui

Source : Nous même

2. 2.2.2/ Identification et analyse des risques liés aux processus de traitement de la contribution foncière

Les processus de traitement de la contribution foncière sont pratiquement identiques à ceux des patentes. L'identification et analyses des risques porteront sur les processus sensibles du traitement de la contribution foncière à savoir :

- le traitement et suivi,
- la préparation
- le dépôt.

Les différents risques identifiés et leurs analyses seront présentés dans les tableaux suivants :

Tableau 15: Identification et analyse des risques liés aux processus de traitement et suivi des déclarations de la contribution foncière

Etapes ou tâches	Objectifs	Risques	Evaluation	Dispositif de contrôle interne (CI)	Constat
Retrait des formulaires de déclaration	Retrait effectif des formulaires à la date prévue	- panne machine d'impression	Faible	Supervision	Non
Traitement des informations relatives à la détermination du droit sur la valeur locative	Informations complètes et disponibles	- erreurs de saisie - omission - défaillance du programme informatique - défaillance du système informatique	Elevé moyen moyen Elevé	Supervision Système d'information	Oui Oui
Détermination du droit sur la valeur locative	Valeur locative déterminée conforme à celle de l'administration fiscale	- litige - poursuite	Elevé Elevé	Supervision Objectif	Oui Non

Source : Nous même

Tableau 16: Identification et analyse des risques liés aux processus de préparation des déclarations de la contribution foncière

Etapes ou tâches	Objectifs	Risques	Evaluation	Dispositif de contrôle interne (CI)	Constat
Etablissement des formulaires de déclaration	Formulaires correctement remplis	- erreurs - omission - perte de fiches	Faible Faible Faible	Moyen	Oui
Rédaction des lettres de transmission d'accompagnement	Les lettres sont correctement rédigées	- manque d'encre dans l'imprimante	Faible	Moyen technique	Oui
Contrôle	Contrôle effectif des déclarations et des lettres de transmission et d'accompagnement	- omission des erreurs non détectés - indisponibilité de la personne chargée	Faible	Organisation Méthodes et procédures	Oui Oui
Signature des déclarations, lettres de transmission et d'accompagnement	Déclarations et lettres signées par DFC ou DCGFC Lettres de transmission signée par le SDF	- Imitation de signature - Absence des personnes habilitées	Faible Moyen	Méthodes et procédures Système de preuve	Oui Oui

Source : Nous même

Tableau 17: Identification et analyse des risques liés aux processus de dépôt des déclarations de la contribution foncière

Etapes ou tâches	Objectifs	Risques	Evaluation	Dispositif de contrôle interne (CI)	Constat
Enregistrement au registre des courriers départ	Enregistrement de toutes les déclarations, lettres et notes	- erreurs - omission - perte ou manque de registre	Moyen Faible	Organisation Moyen	Oui Oui
Copie des lettres et déclarations	Toutes les copies ont été faites	- photocopieuse indisponible	Moyen	Moyen technique	Oui
Dépôt des déclarations, lettres de transmission et d'accompagnement	Dépôt de toutes les déclarations avant le 31 janvier de l'année d'imposition	- Pertes de documents - Lenteur du courrier - Troubles socio politique	Faible Moyen pour l'intérieur Moyen pour l'intérieur	Organisation objectif	Oui Non
Certification Des déclarations	Toutes les déclarations ont été certifiées	- Déclarations hors certifiées délai	Elevé	Objectif	Oui
Archivage	Les déclarations, lettres ont été correctement rangées	- manque de classeurs	Faible	Moyen technique Méthodes et procédures	Oui Oui

Source : Nous même

Au vu de l'analyse des différents processus de traitement de la contribution foncière et des patentes, les risques se situent essentiellement au niveau des sources d'informations ou éléments servant à faire les déclarations. Les plus significatifs sont :

- les litiges sur le montant de la valeur locative des patentes et de la contribution foncière
- les litiges sur le montant du droit sur le chiffre d'affaire des patentes
- les erreurs de saisie des libellés des immobilisations
- la défaillance du fonctionnement du système informatique
- les déclarations foncières et des patentes certifiées hors délai

Les litiges sur le montant de la valeur locative des patentes s'expliquent par des erreurs et la transmission en retard du fichier immobilisations fournie par la comptabilité fournisseurs. Ce fichier est transmis à la section fiscalité souvent hors délai et contient de nombreuses confusions au niveau du code d'exploitation ou des libellés. Elles rendent son traitement difficile et peut conduire dans certains cas à des déclarations approximatives. Ce litige est fréquent au niveau des exploitations où il y a des barrages, car la méthode de détermination de la valeur locative des barrages est appliquée à toutes les immobilisations.

Les litiges sur la valeur locative de la contribution foncière est le fait des retards constatés dans la transmission de la situation du patrimoine et des loyers ainsi que du fichier conduisent à faire sur la base des situations antérieurs.

Les litiges sur le droit sur le chiffre d'affaire s'expliquent par des retards des injections de chiffre d'affaire au niveau de certaines exploitations.

La défaillance du fonctionnement du système informatique se traduit par la lenteur de la transmission des résultats des consultations des comptes.

Les déclarations foncières et des patentes certifiées hors délai résultent des retards dans le processus de traitement de ces impôts à savoir le retard dans la transmission des sources d'informations et de l'accomplissement des tâches.

Une mission menée par un cabinet de la place a évalué l'impact financier de ces risques. L'étude a porté sur la période 2001 à 2003 et consisté à :

- Vérifier le respect des obligations déclaratives de la contribution foncière et des patentes et de leur contenu
- déterminer la base réel d'imposition
- contrôler les avis d'imposition édités par l'administration fiscale

Ainsi au titre des patentes le risque financier s'élève à 132514021 f Cfa et celui de la contribution foncière à 2428631 f Cfa soit un total de 134942652 f Cfa. Une telle somme peut affecter de façon considérable la rentabilité de l'entreprise si le risque venait à se réaliser.

Il est donc nécessaire de maîtriser ces risques fiscaux. Selon notre modèle d'analyse la maîtrise de ces risques passe nécessairement par la combinaison des quatre éléments :

- les lois et réglementations
- les informations financières
- le personnel
- la direction

2.3/ Les éléments de maîtrise des risques liés à la contribution foncière et des patentes

La maîtrise des risques identifiés dans la phase d'analyse est importante pour la CIE. Elle lui permettra de faire des gains substantiels en thème de rentabilité. L'action des lois et réglementations fiscales, des informations financières, du personnel et de la direction de la CIE pourraient contribuer à la maîtrise des risques identifiés.

2.3.1/ Lois et réglementations fiscales

Il s'agit de voir dans quelle mesure les lois et réglementations fiscales peuvent contribuer à la maîtrise des risques fiscaux identifiés. Elles précisent les droits et devoirs des contribuables notamment la CIE. Elles constituent le cadre réglementaire de toute production de documents fiscaux. Le respect et la connaissance de celles-ci est un impératif pour la CIE. Leur connaissance ne doit pas être une simple connaissance mais, plutôt être profonde et parfaite. Cela permettra à la CIE de saisir les opportunités de réduction ou d'allègements fiscaux.

Tout changement intervenu dans le code général des impôts doit être connu et su par la CIE. Pour ce faire ; il est nécessaire de mettre en place un système d'informations adéquat. Ce système devrait permettre d'obtenir en temps réel toute information relative aux changements opérés dans le code des impôts. Elle peut se faire à travers plusieurs sources ou moyens tels :

- ❖ les revues spécialisées,
- ❖ les séminaires de formation,
- ❖ recours au conseil de spécialistes,

❖ l'administration fiscale.

A la CIE, il est mis chaque année à la disposition de la section fiscalité l'annexe et le mémento fiscale de l'année d'imposition et des brochures. Elle fait appel à un cabinet de la place comme conseil. Il intervient de façon ponctuelle. Le conseil consiste à apporter des éclaircissements sur certains articles du code général des impôts ou des annexes relatifs à tous les impôts en particulier la contribution foncière et des patentes et à détecter les éventuels risques. Il est prévu des séminaires de formation et de mise à niveau des agents. Ils sont animés par les spécialistes en la matière.

Toutes ces mesures concourent à la connaissance, à l'interprétation et au respect des lois et réglementations fiscales et donc à réduire les risques fiscaux en général et en particulier ceux liés à la contribution foncière et des patentes.

Nos interviews et questionnaires adressés aux agents et supérieurs hiérarchiques ont permis de constater que la CIE a été mal conseillée par un receveur de la DGI sur la loi des finances 2003 relative aux patentes. Cela a occasionné le paiement en surplus de patentes sur barrages d'où une contre performance de la gestion de trésorerie.

L'administration fiscale tout comme la CIE devrait remplir ses devoirs, en 2003 la CIE a effectué des règlements par anticipation qui ont occasionné un surplus pour le même impôt. Cela parce que les enrôlements ne sont pas parvenus à temps. Une demande de dégrèvement a été introduite par la CIE.

Respecter les lois et réglementations relatives à la contribution foncière et des patentes consiste principalement à faire correctement les déclarations, à les déposer et à régler dans le délai prévu dans le CGI. La déclaration est dite correcte lorsque les éléments qui la constituent sont ceux exigés par le CGI.

Pour ce faire, un tableau de suivi des déclarations et règlements des impôts et taxes qui représente le tableau de bord est tenu par l'agent informaticien de formation. Ce tableau indique les dates au plutôt et plus tard de commencement des traitements des

déclarations et règlements des impôts et taxes. Il indique également les dates de dépôt obligatoire, les destinataires et les lieux de dépôt des différents impôts. Ce tableau est consulté à l'approche des différentes dates.

Nous avons obtenus les informations suivantes à travers les recherches documentaires concernant le respect des délais de dépôt, des règlements des déclarations de la contribution foncière et des patentes pour l'année 2004. Elles sont présentées sous forme de tableaux.

Tableau 18: délai de dépôt des déclarations des patentes

Villes ou communes	Date d'établissement de la déclaration	Date de rédaction des lettres	Date de réception par l'administration fiscale
Abidjan	19 / 04 / 2004	26 / 04 / 2004	29 / 04 / 2004
Direction régionale centre Bouaké	19 / 04 / 2004	26 / 04 / 2004	29 / 04 / 2004
Direction régionale nord Korhogo	19 / 04 / 2004	26 / 04 / 2004	29 / 04 / 2004
Direction régionale ouest Man	19 / 04 / 2004	26 / 04 / 2004	29 / 04 / 2004
Direction régionale est Abengourou	19 / 04 / 2004	04 / 05 / 2004	10 / 05 / 2004
Direction régionale centre ouest Daloa	19 / 04 / 2004	04 / 05 / 2004	10 / 05 / 2004
Direction régionale centre sud Yamoussoukro	19 / 04 / 2004	04 / 05 / 2004	10 / 05 / 2004
Direction régionale Dimobokro	19 / 04 / 2004	04 / 05 / 2004	10 / 05 / 2004

Source : Nous même

Les déclarations des directions régionales des zones sous contrôles des rebelles ont été déposées dans les délais. Par contre celles des zones gouvernementales ont été

déposées hors délai. A travers nos entretiens et recherches documentaires, cela s'explique par des divergences sur certains éléments.

En ce qui concerne les règlements, Les délais de règlements ont été respectés.

Les déclarations de la vile d'Abidjan et de zones assiégées par les rebelles (Bouaké, Korhogo, Man) ont respecté les délais de dépôt. Par contre ceux de l'intérieur du pays ont été déposés hors délai. Cela est du à des litiges sur certains éléments du contenu des déclarations.

Tableau 19: Délai de dépôt des déclarations de la contribution foncière

Villes	Date d'établissement de la déclaration	Date de rédaction des lettres ou notes d'accompagnement	Date de réception de la déclaration par l'administration fiscale
Abidjan	30 /01 / 2004	30 /01 / 2004	06 / 02 / 2004
Bouaké(commune)	30 /01 / 2004	30 /01 / 2004	06 / 02 / 2004
Man	30 /01 / 2004	30 /01 / 2004	06 / 02 / 2004
Korhogo	30 /01 / 2004	30 /01 / 2004	06 / 02 / 2004
Yamoussoukro	30 /01 / 2004	30 /01 / 2004	06 / 02 / 2004
Dimbokro	30 /01 / 2004	30 /01 / 2004	06 / 02 / 2004
Abengourou	30 /01 / 2004	30 /01 / 2004	28 / 04 / 2004
Bondoukou	30 /01 / 2004	30 /01 / 2004	28 / 04 / 2004
Agboville	30 /01 / 2004	30 /01 / 2004	28 / 04 / 2004
San- Pédro	30 /01 / 2004	30 /01 / 2004	04 / 05 / 2004
Daloa	30 /01 / 2004	30 /01 / 2004	16 / 02 / 2004

Source : Nous même

Les règlements des déclarations de la contribution foncière ont été effectués dans le délai fixé par les différentes administrations fiscales par contre les déclaration ont été déposés hors délai. Cela s'explique par la transmission en retard de la situation des loyers et du patrimoine par la direction logistique.

Le respect des lois et réglementations fiscales par la CIE permet de situer leur niveau de connaissance. Il conduit à produire des déclarations correctes, à les déposer et payer à temps. Toutefois, il ne constitue pas une condition suffisante. Il convient d'analyser les informations financières auxquelles s'appliquent les lois et réglementations.

2.3.2/ Les informations financières

Les informations financières constituent “ la matière première ” des déclarations foncières et des patentes. Il est important qu'elles soient fournies dans un délai raisonnable afin de permettre la production rapide des documents fiscaux. Elles doivent être exhaustives, fiables, pertinentes et matérielles afin de permettre la maîtrise des risques. En d'autres termes, il faudrait s'assurer que toutes les immobilisations inscrites dans les compte de la CIE existent réellement et toutes les factures les concernant ont été enregistrées correctement dans les comptes appropriés.

Pour établir les déclarations de la contribution foncière ou des patentes à la CIE, il est utilisé deux sources d'informations :

- ❖ la situation du patrimoine et des loyers (anne3)
- ❖ le fichier des immobilisations (annexe 7)

La situation du patrimoine et des loyers est fournie par la direction logistique à travers la section patrimoine. Elle établit la situation de toutes les immobilisations dont la CIE est propriétaire et des loyers payés pour les biens en location sur toute l'étendue du territoire. La section patrimoine devrait informer la section fiscalité de tout changement ou modification intervenu ou de l'année sur le patrimoine afin de permettre à la CIE de bénéficier des modérations de revenu imposable au titre des patentes ou de la contribution foncière. En principe les informations devraient être fournies à la section fiscalité avant la mi janvier de l'année d'imposition pour permettre de faire les déclarations de la contribution foncière et leur dépôt en temps réel. Mais en général les informations parviennent à la section fiscalité hors délai. Cela conduit à faire des déclarations à partir des éléments de l'année antérieure et au dépôt des déclarations hors délai. Cela contribue à accroître les risques fiscaux liés à la contribution foncière. Elle se traduit en terme financier par le paiement de pénalités. Ainsi en 2002 et 2003, la CIE, la

CIE a payé au titre des pénalités de la contribution foncière les sommes respectives suivante : 4767500 F'CFA et 3442500 F'CFA affectant ainsi la rentabilité de la CIE.

La section fiscalité utilise également le fichier des immobilisations qui contient les immobilisations acquises, les aménagements et travaux sur immobilisations que la CIE a réalisés au cours de l'année. Il lui est fourni par la section fournisseur à travers l'agent de saisi de la comptabilité immobilisations. Ce fichier contribue en grande partie à faire les déclarations des patentes et s'obtient par consultation du fichier.

Il faut remarquer qu'il n'est pas souvent disponible. L'agent qui reçoit le fichier fait un traitement par zone d'exploitation. Ce traitement est lourd et fastidieux car, il comporte de nombreuses erreurs d'imputation. Ces erreurs se situent au niveau du code d'exploitation ou des libellés 1 et 2 (annexe 7). Elles ont occasionné le paiement de pénalité au titre des patentes pour un montant de et de 486002 CFA en 2003.

La situation du patrimoine et le fichier des immobilisations qui permettent de faire les déclarations des patentes et foncières doivent être complètes afin de permettre de produire des déclarations exactes et partant à contribuer à la maîtrise des risques fiscaux. Les retards constatés dans la transmission de la situation du patrimoine et des loyers ainsi que du fichier conduisent à faire des déclarations approximatives. Cela contribue à créer un mur de méfiance entre la CIE et l'administration fiscale. Cela pourrait expliquer les nombreuses visites, enquêtes et demandes d'informations de l'administration fiscale. Les informations financières doivent être de bonne qualité. Elles doivent permettre au personnel de produire les déclarations fiables par la bonne application des lois et réglementation fiscales.

2.3.3/ Le personnel

Les informations financières, les réglementations et lois, sont appliquées par le personnel. Il est important que le personnel ait les compétences requises pour une meilleure application des lois et réglementations fiscales. La compétence peut relever de la formation ou de l'expérience. Nous avons choisi dans notre modèle d'analyse d'étudier la compétence à travers donc ces deux indicateurs et d'utiliser le niveau de formation et le nombre d'années passées à ce poste comme mesure.

A la CIE la section fiscalité est animée par deux agents .Elle est dirigée par le sous directeur finances. Ils ont une connaissance assez profonde de la CIE car ils ont en moyen une quinzaine d'année dans l'entreprise. Ils ont un niveau de formation suffisant pour occuper ce poste ; l'un comptable de formation est à la fiscalité depuis une dizaine d'années et l'autre informaticien qui a suivi une formation en fiscalité est à la fiscalité depuis trois ans. Les agents de la section fiscalité participe des formations et des séminaires pour leur permettre de mieux comprendre et appliquer les changements intervenus dans le code général des impôts. La section dispose de documents spécialisés chaque année.

Le personnel de la section fiscalité de la CIE dispose de l'expérience et de la formation nécessaire pour réduire les risques fiscaux identifiés. Cela nécessite que la direction de la CIE en face une priorité, que les formations et séminaires soient ciblés à temps et que l'agent concerné soit identifié.

2.3.4/ La direction de l'entreprise

C'est la direction qui défini les grandes orientations dans une entreprise. En d'autre terme elle définit la stratégie globale. C'est elle qui décide de faire de la gestion fiscale une priorité ou non. Cela se manifeste par son engagement qui s'exprime à travers sa philosophie et son style de direction. La philosophie et le style de direction se mesure par rapport au niveau de risque accepté et son attitude vis-à-vis des informations financières, du personnel, des lois et réglementations fiscales.

La direction de la CIE a signé un contrat de conseil fiscal avec un cabinet de place pour assister le service fiscalité dans le processus de maîtrise des risques fiscaux. Elle met également à la disposition du service fiscalité les nouvelles parutions, l'annexe fiscal, le mémento fiscal, brochures et autres documents produits par l'administration fiscale.

A la CIE, les moyens mis à la disposition de la section fiscalité témoignent de l'engagement de la direction de réduire ou empêcher les risques fiscaux.

RECOMMANDATIONS

Nos recommandations au terme de notre étude concerne essentiellement les interdépendances section fiscalité et Comptabilité immobilisation et fiscalité et section patrimoine. Suite à notre étude, nous recommandons :

1/ L direction générale doit organiser une séance de travail tous les six (6) mois entre service fiscalité et les deux sections sus citées à laquelle participera :

- ❖ le Chef comptable
- ❖ le sous directeur de la section fiscalité
- ❖ l'agent de la fiscalité chargé du traitement des fichiers immobilisation et de la situation des patrimoines reçus.
- ❖ Le Chef du service immobilisation
- ❖ L'agent de saisie des immobilisations
- ❖ L'agent de pré-saisie des immobilisations et chargé de faire la situation du patrimoine et son supérieur immédiat

A cette séance, il s'agira pour chaque service ou section d'exposer les problèmes qu'il ou elle éprouve dans l'utilisation des informations qui lui sont communiquées par messagerie ou à travers le logiciel j@de. Il s'agira également d'identifier clairement ce que chaque service ou section attend des autres afin de leur permettre d'accomplir efficacement leur tâche.

2/ Le responsable de la section patrimoine doit informer régulièrement la section fiscalité des destructions ou vacance d'immobilisations pour bénéficier des économies d'impôts à travers le système de messagerie avant la date de début de préparation des déclarations.

3/ La Direction générale doit autoriser la section fiscalité à participer aux inventaires des immobilisations pour les exploitations où les immobilisations présentent des cas de litiges entre la CIE et l'administration fiscal.

4/ La Direction générale doit élaborer un programme de formation pour l'utilisation du logiciel j@de par section.

- chaque section doit faire l'inventaire des problèmes rencontrés dans l'utilisation de j@de.
- La Direction élabore à partir des différents problèmes une matrice de problèmes qui sera la base pour la confection du programme de formation.
- Le programme sera animé par les experts internes et externes venant des entreprises qui ont une meilleure maîtrise du logiciel.

5/ La Direction générale élaborer un programme de maîtrise de risque à savoir: mettre en place une stratégie globale de maîtrise de risques fiscaux, concevoir un référentiel de maîtrise avec la participation des personnes reconnues pour leur expertise dans l'entreprise, faire la diffusion, le diagnostic, et le suivi du référentiel élaboré. Il faut également assurer la communication sur le processus de maîtrise des risques fiscaux.

6/ La section fiscalité doit identifier les besoin en formation de ces agents et élaborer un programme de formation et le soumettre à la direction générale pour approbation.

Conclusion de la deuxième partie

Le cadre pratique nous a permis de présenter la Compagnie Ivoirienne d'électricité, sa mission et objectifs et son organisation. Elle est bien structurée. Le potentiel humain et matériel qu'elle dispose peut contribuer à maîtriser les risques. Nous avons également procédé à la description des différents processus de traitement des impôts fonciers et des patentes. Des tests nous ont permis de confirmer les procédures. Les analyses des processus à conduire à la détection de certains risques imputables principalement aux sources d'informations.

CONCLUSION GENERAL

La maîtrise des risques fiscaux : cas de la contribution foncière et des patentes qui constitue le thème du présent mémoire visait à identifier les éléments de maîtrise des risques fiscaux dans une organisation. Les objectifs spécifiques sont :

- identifier les éléments clés du processus de gestion fiscale
- analyser et évaluer l'impact des risques liés aux éléments clés dans la vie de la Compagnie Ivoirienne d' Electricité (CIE)
- évaluer les mesures existantes de maîtrise des risques fiscaux
- faire des recommandations et des propositions

Au regard de ces objectifs nous avons conçu un modèle d'analyse, émis des hypothèses et adopté une démarche pour mener à bien notre étude.

En effet, après avoir étalé les fondements théoriques dans la première partie de notre travail, nous avons dans la seconde partie fait l'étude de l'existant afin d'apporter des solutions au problème posé . Ainsi nous avons procédé à la description des procédures et recueilli des informations auprès du personnel concerné afin d'identifier les éléments clés du processus de traitement de la contribution foncière et des patentes. Ensuite nous avons fait des tests de conformité et de permanence pour nous assurer de la réalité des procédures et de leur correct fonctionnement. Dans l'ensemble, les tests ont été satisfaisants. Enfin nous avons identifié et analysé les différents risques fiscaux à la CIE et analysé également les éléments de maîtrise des risques fiscaux tel définis dans notre modèle d'analyse.

Au terme de ces différents tests et analyses, nous pouvons dire que les risques fiscaux dans l'ensemble sont maîtrisés. Cependant, il existe des risques résiduels qui sont plus ou moins significatifs et dont leur persistance affecterait fortement la vie de la CIE. Il s'agit des litiges sur le montant de la contribution foncière et des patentes pour les usines et barrages par exemple.

Il appartiendra à la Direction Général de la CIE de mettre en œuvre l'ensemble de nos recommandations formulées à travers notre modèle d'analyse pour améliorer son système de maîtrise des risque fiscaux liés à la contribution foncière et des patentes.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Bibliographie

- 1- **ALLOU** Samaké (2004) : Mémoire cartographie des risques
- 2- Annexe fiscal de la republique de Côte d'Ivoire 2001
- 3- Annexe fiscal de la republique de Côte d'Ivoire 2002
- 4- Annexe fiscal de la republique de Côte d'Ivoire 2003
- 5- Annexe fiscal de la republique de Côte d'Ivoire 2004
- 6- **BRUNI** Neunreather, **JACQUES** Vera (2001) : Vers un système intégré de contrôle interne Audit, n° 154
- 7- **CLAUDE** Alezard et **SABINE** Separi (2003) : DECF épreuve n° 7 contrôle de gestion, 5è édition, Edition Dunod, 709 pages
- 8- **COOPERS & Lybrand** (2000) : La nouvelle pratique du contrôle interne, 5è édition, les éditions d'organisation, 375 pages
- 9- **DANIEL** Pouliot , Yves Bildeau (juin 2002) : Mesurer les risque en vue de les contrôler et de les gérer Audit n° 160 juin 2002
- 10- **DESS** audit groupe (2004) : Exposé Audit 2004 " Techniques et outils de l'audit interne, 15 pages.
- 11- Extrait IFAC Handbook (1998)
- 12- **FALILOU** Diallo (2004) : Codex méthodologie de mémoire
- 13- **FALILOU** Diallo (2004) : Codex méthodologie d'audit
- 14- **FEH** Kessé (2002) : Doctrine fiscale
- 15- Fidafrica (2002) : Code général des impôts ,261 pages
- 16- Fidafrica (2003) : Mémento fiscal, 357 pages
- 17- Fidafrica, (2001) : Code général des impôts, 257 pages
- 18- **GILBERT** Bossa (2004) : codex de comptabilité générale
- 19- **JACQUES** Potdevin (1999) : 4^{ème} rencontre ITEC-ESUG Université Toulouse 1/ experts comptables , Audit et transparence financière
- 20- **JACQUES** Renard (2002) : Théorie et pratique de l'audit interne, 4è édition, Editions d'organisation, 462 pages
- 21- **JEAN** Batiste Dienne (2004) : Codex d'audit des approvisionnement
- 22- **JEAN-Charles** Bécmo et **Henri** Bouquin (1996) : Audit opérationnel, 2è édition, Editions Economica, 418 pages
- 23- **MALAMINE** Dione (2004) : Codex de Fiscalité

- 24- **MICHEL** Faudrat (février 2002) : Pour une assistance à la maîtrise des risques , Audit n° 158, 3 pages.
- 25- **MOUSSA** Yazi (2004) : Codex de contrôle de gestion
- 26- **N'GARY** Sow (2004) : Codex d'audit de trésorerie
- 27- **N'GARY** Sow (2004) : Codex d'audit interne
- 28- **NICOLE** Salez (Avril 2002) : Face aux risques Fiscaux , échos n° 199
- 29- Professeur **ALLA** Koua (2004) : Cours de Fiscalité
- 30- **RENE** Edi (1996) : Précis de Comptabilité , Edition Socogec , 3è edition 593 pages
- 31- **VALERIE** Bazin , Raul Sanchez , Marc (2002) : Le devenir de l'audit interne , audit n° 159 , 4 pages
- 32- **VIKAN** FR (21/06/2004) : Contrôle interne www.Vikan.com