

HOMMAGE

Nous rendons hommage :

- A Elmer Costa Borges et José Nhaté que la terre de Bissau leur soit légère.
- A mon défunt père pour son soutien indéfectible, pour qui nous devons aujourd'hui cette réussite.

DEDICACE

- *A ma mère pour ses encouragements ;*
- *A ma petite famille et ma femme pour leurs encouragements.*

REMERCIEMENTS

Nos sincères remerciements

- A notre encadreur M. Elie Jean Bernard DIATTA pour son soutien, sa compréhension et sa patience afin de réaliser ce travail ;
- A ma mère, mes frères et sœurs ;
- A tout le personnel de l'Institut Supérieur de Management (ISM) ;
- A mes amis et camarades de promotion ; très spécialement à messieurs Salifo Embalo, Manuel Antonio Rosa Pinto (Maiuca), Amarildo Francisco Gomes, Démar F. Dias, Abdelaziz V. Cruz, José Leitao, Cheick Badiane , Paulo Mendes , Abulai Dafe Iaia cassama, Mussuba Cante , Alexandre D'alva texeira, Gervasia Saqui, Fulgencio Malu, Issa Balde, Bacar Sambu ;
- A Monsieur le Directeur Général des Impôts de la Guinée-Bissau M. Numna Gorky Mendes Medina ;
- A Monsieur le Directeur de Services des Grandes Entreprises M. Mamadu Sello Djalo
- A Monsieur le Directeur de Services des Fiscalisation Tributaire M. Evaristo Baticã Ferreira ;
- A la Directrice des Petits et Moyens Entreprises de la Guinée-Bissau Mme Maria Ludes Fati ;
- A Monsieur Queita Balde, Mohamed Balde et Paulo Mendes ainsi que tous les inspecteurs et auditeurs des impôts qui ont eu l'amabilité de collaborer avec nous, en nous concédant des interviews visant à recueillir des informations clés à la réalisation de ce mémoire.

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

- **AFRITAC** : Centre Régional d'Assistance Technique du FMI pour l'Afrique de l'Ouest
- **OHADA** : Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
- **ATAF** : African Tax Administration Forum (ATAF)
- **BCEAO** : Banque Centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest
- **CDEAO** : Commission des Etats de l'Afrique de l'Ouest
- **PED** : Pays en Développement
- **CGI** : Code Général des Impôts
- **IEC**: Impôt Spécial sur les Consommation
- **DGCI** : Direction Générale de Contribution des Impôts
- **IIA** : Institute of Internal Auditors / Institut des auditeurs internes
- **DSGE** : Direction des Services des Grandes Entreprises
- **DSIE** : Département des Services de l'Information et de la statistique
- **DSPME** : Direction des Services des Petites et Moyennes Entreprises
- **DSRHL** : Département de Services des Ressources Humaines et Logistiques
- **FMI** : Fond Monétaire International
- **IC** : L'impôt sur le Capital
- **IGV** : Impôt Général sur les Ventes
- **IR**: Impôt sur les Revenues
- **OIT** : Organisation Internationale du Travail

- **ONG** : Organisation Non Gouvernementale
- **PED** : Pays En Développement
- **PIB** : Produit Intérieur Brut
- **PIGAF-GB** : Programme d'Intégration de Gestion de l'Administration Fiscale de la Guinée-Bissau
- **PNUD** : Programme des Nations Unies pour le Développement
- **RPL** : Les Ressources Locales Propres
- **TVA** : Taxe sur la Valeur Ajoutée
- **UE** : Union Européenne
- **UEMOA** : Union Economique Monétaire Ouest Africaine

SOMMAIRE

INTRODUCTION.....	1
PREMIERE PARTIE : CADRES THEORIQUE ET METHODOLOGIQUE	
CHAPITRE I : CADRE THEORIQUE	9
CHAPITRE II : CADRE METHODOLOGIQUE.....	25
DEUXIEME PARTIE : CADRES ORGANISATIONNEL ET CONCEPTUEL	
CHAPITRE III : CADRE ORGANISATIONNEL	31
CHAPITRE IV : CADRE CONCEPTUEL	39
TROISIEME PARTIE : PRESENTATION DES RESULTATS ET RECOMMANDATIONS	
CHAPITRE V: PRESENTATION DES RESULTATS.....	53
CHAPITRE VI : LES RECOMMANDATIONS	69
CONCLUSION	71
BIBLIOGRAPHIE	74
WEBOGRAPHIE.....	75
ANNEXES	Error! Bookmark not defined.

Introduction

L'évolution de la fiscalité à jusque là été inscrite dans la même logique que celle des nations. Dans la plupart des pays surtout ceux dits développés, la tendance a fini de montrer que le niveau de participation financière du contribuable est plus important que dans les autres types de pays.

Ainsi dans la réalisation de ce travail, des pays comme la France ont fini de bien cadrer l'approche technique et thématique de la fiscalité. On comprend ici que la simple compréhension de l'audit fiscal nous conduit à réduire le risque fiscal pour l'entreprise.

En 2012, ces contrôles ont donné lieu à 16 milliards d'euros de redressement. Or, il est fréquent que les fautes conduisant à un redressement soient tout simplement dues à la négligence, pas nécessairement à la fraude.

Dans un pays aussi simple que la France, le but de l'audit fiscal est donc de prémunir l'entreprise contre les risques fiscaux en analysant la gestion de l'entreprise et ses déclarations comptables. Ce faisant, le commissaire aux comptes ou l'expert-comptable qui s'occupe de l'audit fiscal peut faire plusieurs choses :

- Lister les pratiques à risque et établir les préconisations pour évacuer tout risque fiscal futur ;
- Evaluer les sommes non versées à l'administration fiscale qui pourraient être réclamées en cas de contrôle.

Par cette évaluation, l'audit fiscal permet de se protéger. Le chef d'entreprise a en effet alors la possibilité de constituer une réserve visant à couvrir ces sommes dues non versées. Il pourra ensuite contacter l'administration fiscale, signaler des erreurs de gestion/déclaration et négocier un étalement des versements des sommes dues. Il évite le redressement et la fuite brutale de trésorerie.

Si un chef d'entreprise sait ou soupçonne qu'il a commis des erreurs de gestion et/ou de déclaration, il peut avoir tout intérêt à demander un audit fiscal à un expert-comptable ou un commissaire aux comptes pour réduire ses risques de redressement fiscal brutal.

En Afrique francophone, un important travail a été mené pour analyser les pratiques en matière de comptabilité, d'audit financier et de transparence financière au sein du secteur privé et des entreprises parapubliques.

Le principal constat qui ressort de ces analyses porte sur les évolutions favorables depuis le début des années 2000 ¹du cadre légal et réglementaire en matière de comptabilité et audit. Ainsi, les 17 pays membres de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA) ont imposé aux entreprises des obligations en matière de comptabilité, de présentation de comptes et de contrôle légal (audit externe) des comptes dans deux Actes Uniformes de l'OHADA.

Dans un pays comme la Guinée-Bissau où la fiscalité est en pleine maturation, les efforts consentis ont fini d'apporter des résultats palpables dans la gestion du pays. En plus de ce fait, les acquis de ces approches sont consolidés par la mise en place d'un système d'audit dans le pays. Durant ces deux dernières années, l'audit fiscal a largement contribué à la mise en place d'un nouveau système de gestion de la fiscalité dans le pays. En effet plus d'un demi-milliard ont été récupérés pour le compte de l'Etat dans la mise en œuvre de l'audit fiscal dans le pays.

La mise en œuvre de cette étude nous a conduit à entreprendre notre travail sur trois parties qui se résume ainsi : les cadres théorique et méthodologique sont abordés dans la première partie. Le second se résume aux cadres organisationnel et conceptuel. Enfin, la troisième partie traitera du cadre analytique et des recommandations.

¹ <https://www2.deloitte.com/cd/fr/pages/audit/articles/actualite-perspectives-audit-afrique-francophone.html>
consulté le 12/02/2018 à 18h30

CHAPITRE I : CADRE THEORIQUE

Section : 1. Problématique

L'émergence du système fiscal dans la plupart des pays est une des conséquences des grandes restrictions budgétaires. Pour chaque pays la définition de sa stratégie de développement doit toujours tenir compte du niveau de développement économique.

Les études relatives aux pratiques fiscales mises en place par de grandes entreprises multinationales pour minimiser les impôts à payer ont projeté la planification fiscale agressive à la une des informations. La planification fiscale agressive vise à optimiser la situation fiscale en utilisant les failles des systèmes fiscaux ainsi que les différences entre les régimes applicables aux activités transfrontières des entreprises multinationales y recourant.

Les concepts fiscaux d'évasion et de fraude fiscales ne permettent pas de recouvrir tels quels cette réalité. La planification fiscale comprend différentes facettes : une organisation complexe à cheval sur plusieurs États, l'utilisation de la concurrence fiscale, un agencement des activités et flux financiers fondé sur des motivations fiscales de réduction de l'impôt. La planification fiscale organisée à des fins fiscales dominantes voire exclusives, dont l'élaboration a créé un marché du conseil en la matière, évaluée à l'aune de son effectivité et de ses modalités, peut être qualifiée d'agressive au cas par cas. La révélation de la mise en œuvre de planifications fiscales agressives par de nombreuses entreprises multinationales et la réprobation à l'encontre de la planification fiscale agressive ont fourni un nouvel élan pour les actions et initiatives visant à lutter contre celle-ci. En particulier, elles ont donné une impulsion à la coopération internationale et à la transparence fiscale effective.

L'analyse portant sur cette thématique a aussi contribué à l'amélioration des connaissances du grand public, des montages complexes dans le but de réduire le montant de l'impôt sur les sociétés à payer en utilisant les différences entre régimes fiscaux nationaux³. Elles ont ainsi mis en lumière l'utilisation par des entreprises établies dans plusieurs États (entreprises multinationales) de la concurrence fiscale entre juridictions fiscales. Ces pratiques fiscales avaient déjà fait l'objet d'analyses. Parmi les travaux ayant porté sur ce phénomène, figurent ceux de parlements nationaux, à titre d'exemples, les travaux sur l'évasion fiscale de la "commission" Common Select Committee " de la chambre des communes du Royaume- Uni (

² <http://www.fiscalonline.com/Les-intermediaires-fiscaux-qui.html> consulté le 13/10/2017 à 12h30

³ <https://www.memoireonline.com/04/11/4426/Analyse-du-comportement-des-consommateurs-face-au-lancement-dun-nouveau-produit-cas-de-lait-vanil.html> consulté le 13/10/2017 à 12h30

House of Commons) ou du Sénat français, en particulier le rapport portant sur l'évasion des capitaux et des actifs et le rapport sur le rôle des banques et acteurs financiers dans l'évasion des ressources financières en ses conséquences fiscales ,ou les travaux de la commission du Sénat ⁴des États- Unis. Cela dénote du caractère étendu des systèmes de planification fiscale mettant en œuvre une évasion fiscale, qui constituent une préoccupation commune à de nombreux États.

Certaines transactions fiscales pénalisantes doivent être dans la mesure du possible circonscrites, par exemple :

- La prise en charge des retenues à la source.
- Les jetons de présence, doublement imposés ;
- Les comptes courants rémunérés à un taux supérieur à 6% ou les prêts aux associés rémunérés à moins de 6% ⁵;
- La réduction du capital pour résorber les amortissements réputés différés en période déficitaires.
- L'abandon de créance.

Les risques de situation : Le risque fiscal dépend de son impact et de sa probabilité de survenance. La probabilité de survenance dépend de l'action ou de la réaction de l'administration fiscale face à une situation. Ainsi, cette probabilité est plus élevée lorsque l'entreprise se trouve dans certaines solutions génératrices en elle-même d'un fort attrait du contrôle fiscal comme :

- entreprise évoluant dans un secteur mal réputé ou entreprise ayant une mauvaise réputation,
- entreprise importante
- entreprise générant un crédit chronique de TVA ou d'IS notamment lors des premières demandes de restitution,
- entreprise agitée socialement, mésentente grave entre les associés générant de nombreux litiges, entreprise déposant des déclarations qui révèlent des incohérences lors des contrôles sommaires,
- accroissement de patrimoine sans cohérence avec les revenus déclarés.

⁴ ("Committee on governmental affairs", 2003) sur la "US tax shelter industry: the role of accountants, lawyers and financial professionals "

⁵ <https://www.memoireonline.com/07/10/3616/Le-regime-dimposition-des-revenus-des-capitaux-mobiliers.html> consulté le 12/11/2017 à 14h30

Par ailleurs, des analyses des auteurs comme Gérard Chambas⁶, beaucoup d'efforts ont été engagés pour pallier la faiblesse des ressources publiques des pays africains. Mais jusqu'à la fin des années soixante-dix, la transposition de systèmes fiscaux étrangers a constitué un facteur majeur d'incohérence et de manque de pertinence de la fiscalité en Afrique. Les règles fiscales n'étaient pas suffisamment adaptées à la spécificité des contribuables (entreprises et ménages) ; de plus, ces règles ne tenaient pas assez compte de la faiblesse des capacités administratives disponibles. Dans le courant des années quatre-vingt, un effort sans précédent d'adaptation des systèmes fiscaux a été engagé. Des auteurs comme R.M. Bird, M. Casanegra de Jantscher (1992) ont insisté sur la nécessité de tenir compte du contexte spécifique des PED (Pays en développement) et des contraintes administratives. Pour les pays d'Afrique francophone, le rapport Thill (1992)⁷ a constitué une étape marquante. Il proposait de mettre en œuvre un système fiscal moderne reposant notamment sur la TVA et d'adopter des règles fiscales aussi simples que possible afin d'en faciliter l'administration. Il était aussi préconisé de définir de manière rationnelle les compétences des différentes administrations financières et de prévoir des modes de mobilisation de l'impôt compatibles avec les capacités administratives existantes.

La réalisation d'un contrôle fiscal consiste à développer des stratégies qui consistent à signer des contrats sur la base d'une licence d'exploitation pour une durée de bail. En effet durant la période de mise en œuvre l'entreprise procède à un grand investissement dans le domaine de l'installation et agréé d'un commun accord avec le gouvernement sur les procédures de recrutement. La préoccupation de l'entreprise ou du prescripteur de l'audit fiscal est avant tout, d'être renseigné sur l'existence de risque fiscal et d'apprécier le cas échéant, l'étendue et l'importance de ce risque.

Le besoin de gérer le risque fiscal est d'un apport considérable pour le développement de l'entreprise. Gérer le risque fiscal fait partie désormais des domaines clefs de gestion des entreprises.

En effet, une gestion du risque fiscal inefficace peut avoir un effet dévastateur. Aussi, la gestion des risques fiscaux devient-elle une préoccupation majeure qui justifie que l'entreprise formalise sa politique en la matière. Dans la plupart des PME, le comptable remplit, en plus

⁶ Gérard CHAMBAS titre de l'ouvrage Afrique au sud du sahara : mobiliser des ressources fiscales pour le développement : Edition économie, 2005 P. 258

⁷ <https://www.cairn.info/revue-afrique-contemporaine-2005-1-page-133.htm> Consulté le 14/10/2017 à 12h30

de la fonction comptable, la fonction fiscale de l'entreprise. D'ailleurs, l'efficacité de la gestion du risque fiscal est perçue par la plupart des dirigeants de PME comme le principal instrument de mesure de la performance comptable. Dans ce contexte, la mise en place d'un système de gestion du risque fiscal (tax risk management) permettant d'aligner les stratégies fiscales sur la stratégie globale de l'entreprise et la gestion du risque fiscal sur le profil du risque global de l'entreprise, constitue la clé de voûte de toute réussite professionnelle comptable. En Afrique dans certains pays, leur économie se retrouve de nos jours dans un contexte de globalisation qui lui impose des contraintes d'ordre structurel majeures.

Assainir les finances publiques et améliorer les performances des régies financières constituent les défis majeurs à relever dans le combat pour le développement et la réduction de la pauvreté.

Ce combat requiert de la part de toutes les régies financières la réalisation de la performance de toutes les recettes fiscales et non fiscales nécessaires à la couverture des charges publiques en constante augmentation.

Comme dans la plupart des pays africains, le budget national est essentiellement fiscal. Dans un tel contexte, seul l'accroissement des ressources de l'Etat au moyen de la fiscalité, qu'elle soit intérieure ou de porte est déterminant pour l'équilibre du budget. Le système fiscal qui peut se définir comme l'ensemble des procédés possibles d'assiette, de liquidation et de recouvrement de l'impôt retenus par le législateur pour assurer la répartition des charges publiques et en même temps pour favoriser le développement socio économique, se trouve confronté à un fléau de tous les temps : l'incivisme fiscal.

Par le contrôle fiscal, l'administration se dote de moyens légaux pour décourager l'incivisme et ses pratiques abusives. Mais beaucoup de difficultés se présentent à elle et l'empêchent de maîtriser la matière imposable ; ce qui oblige à une réadaptation voire une modulation des politiques fiscales existantes, en fonction des enjeux du moment.

Dans l'optique d'accroître les recettes fiscales et ce dans le respect du principe de l'égalité de tous les citoyens devant l'impôt, le système du contrôle fiscal permet la rectification des situations illégales dans la mesure du possible.

La réalisation de cette mission, quels que soient sa nature et ses objectifs, suppose la définition au préalable de règles précises, formalisées, connues et acceptées des émetteurs et des récepteurs de l'information soumise à l'Audit. ⁸

En effet, la crédibilité de cette intervention dépend essentiellement du « professionnalisme » de l'auditeur, c'est-à-dire son aptitude à s'imposer des normes dans l'exécution de ses travaux.

L'audit fiscal n'échappera pas à cette règle. En effet, l'existence d'un autocontrôle sur l'activité de l'auditeur fiscal constituera un cadre général de référence lui permettant de conduire sa mission d'une manière satisfaisante en utilisant les techniques les plus adaptées.

Les assujettis à l'IEC sont les importateurs et les personnes physiques ou morales qui détiennent n'importe quel titre de lieu de production ou de transformation des produits.

L'Impôt Général sur les Ventes et services communément appelé IGV a été introduit par la loi 16/97 du 31 Mars 98. Il fût créé dans le but de combler les lacunes de la fiscalité bissau-guinéenne en permettant la fiscalisation de tous les biens et services. Cet impôt vise en plus des activités d'importation et d'exportation, les producteurs, les commerçants et les prestataires de services. Ils sont divisés en deux groupes.

Le groupe A comprend les producteurs, commerçants, importateurs, exportateurs et prestataires de services qui sont structurés, et qui tiennent une comptabilité régulière ; on leur applique « une fiscalité normale ».

Par contre, le Groupe B qui comprend les producteurs, commerçants et prestataires de services, qui ne possèdent pas de structure adéquate à l'accomplissement des obligations comptables du régime général, se verront appliqués le régime spécial de fiscalisation par estimation ou par remplacement.

La taxe imposée est de 10% calculée selon la valeur marchande qui sera en vigueur au moment où l'impôt sera exigible.

En plus des lois de 1998, la législation fiscale bissau-guinéenne regorge d'autres impôts et taxes. Toutefois, une étude menée par la plateforme internationale des experts comptables en

⁸ <http://www.etudier.com/dissertations/Audit-Fiscal/48105768.html> Consulté le 20/11/2017 à 12h30

2012, réduit la taxe sur la consommation de 18% à 15%. ⁹De même, l'Impôt sur les Sociétés (IS) qui, jusqu'en 2007, variait entre 35% et 50%, est désormais de 25% conformément aux taux de la zone UEMOA.

La principale problématique du système fiscal bissau-guinéen est le fait qu'elle est fondée sur la coutume plutôt que sur la loi. La plupart des textes législatifs sont anciens, remontant dans certains cas, à la première moitié du siècle dernier. Les bulletins législatifs ne sont pas régulièrement publiés dans le journal officiel où la majorité des fonctionnaires fiscaux et les contribuables devraient avoir accès. Il n'existe pas de fichier en ligne de la législation fiscale actuelle. Cette situation signifie que les taxes sont appliquées dans une large mesure en fonction de la répétition des routines en marge des sources juridiques. L'administration elle-même souvent n'est pas au courant.

Par ailleurs, nous constatons sur le terrain des vices de formes sur la gestion des dossiers en cours. En effet, il est clairement défini que les états financiers doivent dans un premier temps faire l'objet d'analyse au niveau du bureau de fiscalisation avant d'être acheminés au niveau de la direction des grandes entreprises et enfin au niveau de la répartition et analyse du bilan. Cette procédure permet d'assurer à l'agent devant se rendre sur le terrain d'avoir la totalité des informations pour faire l'audit fiscal de l'entreprise.

En dépit des formations portant sur l'amélioration des conditions de recouvrement faites par le FMI et le trésor américain, l'administration fiscale de la Guinée-Bissau tarde à se développer car le nombre de spécialistes est très insuffisant ou même inexistant surtout dans le domaine de la communication, assurance et banque.

Par ailleurs en plus du besoin en ressources humaines, les outils disponibles pour faire le travail ne sont pas en phase avec les nouvelles technologies. Sur ce point le logiciel disponible et utilisé par la DGCI ne permet pas de suivre clairement les dossiers car certaines informations n'y figurent presque pas.

Sur le point la programmation d'audit des entreprises apparaît très lente et peu logique car la logique voudrait que l'on commence à faire l'audit au niveau des grandes entreprises avant de se retrouver sur les petites qui ont un intérêt financier moins coûteux. La procédure actuelle

⁹ <http://www.dipacint.com/content/view/full/257> consulté le 20/11/2017 à 15h30

amène le plus souvent à la reprogrammation des audits à l'année suivante pour défaut de temps.

Dans ce pays, la mise en œuvre des activités d'audit fiscal se caractérise essentiellement par la vérification de comptabilité : vous devez avoir la possibilité d'un débat oral et contradictoire avec le vérificateur, sous peine d'irrégularité de la procédure.

En principe, ce débat est censé avoir lieu tout au long des opérations de contrôle. En pratique, cependant, il se tient souvent le dernier jour du contrôle, lorsque le vérificateur vous fait part de ses premières conclusions et de ses investigations et enregistre vos remarques verbales.

Si vous soutenez avoir été privé d'un tel dialogue, c'est à vous d'en apporter la preuve. Une preuve souvent difficile à établir, comme le montre la jurisprudence du Conseil d'Etat

Dans un contexte aussi perplexe, le besoin de la mise en œuvre de cette étude semble devenir une nécessité. Ainsi nous nous proposons de nous interroger sur ces différentes questions de recherches :

Quel est le mécanisme de contrôle d'audit fiscal mis en place par La DGCI pour les entreprises de la Guinée-Bissau ?

Nous partirons de cette question générale pour formuler trois questions spécifiques qui se présentent ainsi :

F Quelles sont les procédures utilisées par la DGCI dans la mise en œuvre de l'audit fiscal des entreprises en Guinée-Bissau ?

F Quelles sont les avantages de l'audit fiscal entrepris par la DGCI dans l'amélioration des recettes en Guinée-Bissau ?

F Quelles sont les difficultés rencontrées par la DGCI dans la mise en œuvre de l'audit fiscal des entreprises en Guinée-Bissau ?

Section : 2. Les objectifs de recherche

Notre travail de terrain se fera sur la base de ces différents objectifs :

@ Notre objectif général est d'augmenter les recettes fiscales collectées par la DGCI au sein des entreprises de la Guinée-Bissau.

@ Comme objectifs spécifiques, nous voulons d'abord montrer les procédures standards utilisées par la DGCI dans la mise en œuvre de l'audit fiscal des entreprises en Guinée-Bissau.

@ Il s'agit ensuite, de montrer comme second objectif spécifique, les forces du système de l'audit fiscal mis en place par la DGCI

@ Enfin, nous trouverons les difficultés rencontrées par la DGCI dans la mise en œuvre de l'audit des entreprises de la Guinée-Bissau.

Section : 3. Les hypothèses de travail

Pour la mise œuvre de ce travail, nous partirons de ces différentes hypothèses qui se présentent comme ainsi :

F Comme hypothèse générale, nous avons retenu que les mécanismes de contrôle d'audit fiscal mis en place par la DGCI pour les entreprises de la Guinée-Bissau sont basés sur une adjonction d'informations, d'observations, d'analyses et de vérification des faits et d'appréciations.

Nos hypothèses spécifiques sont les suivantes :

F Les procédures utilisées par la DGCI dans la mise en œuvre de l'audit fiscal des entreprises en Guinée-Bissau sont basées sur l'analyse des bilans des entreprises, la

vérification physique des liasses de paiement, le contrôle de la conformité des dépenses et la mise en place d'un outil de contrôle de paiement de l'impôt.

F Les forces de l'audit fiscal se basent sur l'amélioration des recettes à travers la correction du bilan et la disponibilité d'une loi fiscale pour l'encadrement des activités d'audit.

F Les difficultés rencontrées par la DGCI se résument comme suit : l'absence de coopération des chefs d'entreprises, l'interférence politique et relationnelle, l'indisponibilité des liasses de paiement, l'absence de bilan surtout au niveau des PME et le faible niveau des ressources humaines.

Section : 4. la pertinence du sujet

Notre travail nous oblige à mieux appréhender les différentes stratégies de gestion de la fiscalité du pays. Ce sujet nous amène à apprécier l'évolution du système fiscal de la Guinée-Bissau, de comprendre que le pays reste confronté à d'énormes problèmes dans le cadre de la mobilisation des recettes fiscales et parallèlement apprécier l'impact des ressources fiscales dans le Budget de l'Etat.

A cela s'ajoute le fait que les initiatives entreprises dans le passé par les partenaires aux développements et les politiques mises en place par les différents gouvernements, les espoirs d'avoir une bonne capacité de mobilisation des recettes fiscales restent une problématique. Au plan personnel, ce thème nous permet de mieux comprendre les causes mais surtout les blocages faces aux différentes politiques fiscales visant la gestion d'une évolution des recettes afin de s'assurer de son impact sur le budget qui tend vers la stabilité. Mais, nous avons aussi compris que la participation des acteurs au développement joue un rôle très important dans la mobilisation des ressources. Ainsi, la pertinence de ce sujet réside dans le fait qu'il permet de savoir si la politique fiscale mise en place en Guinée-Bissau permet d'assurer un recouvrement complet des recettes fiscales pour le compte de l'Etat bissau-guinéen. En effet conscient du fait que de plus en plus les entreprises développent des stratégies permettant de réduire largement le montant de l'impôt dans le souci de renforcer leurs gains, il est devenu urgent pour l'administration fiscale de procéder à la mise en place des systèmes de contrôle. Ainsi l'audit fiscal devient une exigence afin de s'assurer de la participation équitable de tous.

Par ailleurs, la pertinence de ce travail peut s'apprécier sur deux niveaux : scientifique et personnel.

Du point de vue scientifique, cette étude permet de mieux comprendre les enjeux du recouvrement exhaustif des recettes fiscales. Mais surtout comprendre son apport dans la stratégie de recouvrement de l'impôt à Bissau.

Cette approche facilitera aussi la mise en œuvre des années d'expériences dans le domaine de la fiscalité mais aussi les outils déjà disponibles sur cette thématique tout en apportant une touche particulière grâce à la rigueur qui accompagne la démarche méthodologique et la collecte d'informations empiriques fiables.

Cette démarche permettra à l'institution de mieux s'adapter aux stratégies de recouvrement des recettes mais surtout d'apprécier l'apport de l'audit fiscal dans le budget national.

Section : 5. la revue critique de la littérature

La stratégie portant sur l'élaboration d'un cadre théorique met en exergue les différentes théories relatives à l'audit. Nous sommes conscient que la fiscalité est devenue l'une des préoccupations majeures de toute entreprise car mieux gérer la fiscalité, c'est optimiser la charge fiscale qui incombe à l'entreprise conduisant de ce fait à mieux gérer les finances de l'entreprise. Par la multiplicité, la complexité et l'instabilité de ses textes, la fiscalité génère de plus en plus de risques. Elle est perçue comme une contrainte dont la maîtrise est difficile dans la mesure où toute décision est porteuse d'incidences fiscales¹⁰⁴.

Ainsi, il importe pour l'entreprise qui choisit une stratégie de transparence fiscale (respect volontaire de la législation fiscale) d'être consciente que ladite stratégie ne la met pas à l'abri des risques fiscaux. Afin de se mettre à l'abri des risques et de mesurer leur incidence sur la gestion de l'entreprise, les dirigeants de l'entreprise font généralement recours à l'audit.

¹⁰⁴ BEN ADJ SAAD M. « L'audit fiscal dans les PME : proposition d'une démarche pour l'expert-comptable », Mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de SFAX, 2008-2009, p. 12

En ce sens nous chercherons à comprendre notre sujet sur la base des définitions relatives à la question de l'audit mais appliqué à la fiscalité.

Ainsi les Romains employaient ¹¹le terme « audit » pour désigner un contrôle au nom de l'empereur sur la gestion des provinces. Ce terme provient du verbe latin « audire » qui signifie « écouter ». L'audit est un examen critique qui permet de vérifier des informations données par l'entreprise et d'apprécier les opérations et les systèmes mis en place pour les traduire. Mais aussi la comprendre comme un processus méthodique,¹² indépendant et documenté permettant d'obtenir des preuves d'audit et de les évaluer de manière objective pour déterminer dans quelle mesure les critères d'audit sont satisfaits.

Globalement, on peut donc définir l'audit comme étant, l'examen auquel procède un professionnel compétent, selon des normes préalablement établies, en vue de découvrir les failles et les anomalies, afin de mettre en place les procédures de correction nécessaires, et cela par des méthodes précises. Et enfin à communiquer le résultat aux utilisateurs intéressés

Dans le même ordre d'idées, le lexique des termes juridiques définit l'audit comme une mission de vérification de conformité d'une opération ou de la situation d'une entreprise aux règles de droit en vigueur. L'audit étant un examen des informations fournies par l'entreprise, met en évidence et mesure les principaux problèmes de l'entreprise ou de l'organisation à évaluer, et en évalue l'importance sous forme de coûts financiers ou d'écarts par rapport à des normes, en apprécie les risques qui en découlent, diagnostique les causes et exprime des recommandations acceptables en terme de coût et de faisabilité pour améliorer le fonctionnement.

Les audits de la fin des années 1800 et début 1900 ont été largement consacrés à l'exactitude du livre. Dans la plupart des cas, toutes les pièces justificatives ont été examinées et toutes les procédures vérifiées. Cette opinion a été changée entre 1900 et 1917, parce que les banquiers sont devenus plus importants comme des sources de financement et parce que la pratique a commencé à rattraper son retard avec la littérature d'audit. Donc, les banquiers étaient moins préoccupés par la précision des écritures, qu'avec la qualité du bilan, ainsi comme les

¹¹ <https://www.marketing-etudiant.fr/cours/a/audit-c-est-quoi.php> consulté le 23/10/2017 à 11h23

¹² (ISO 9000)

banquiers devenaient les utilisateurs majeurs des principaux types d'audit financier, l'objectif de l'audit est devenu plus intéressé avec l'évaluation des capitaux.

L'année 1941 était une année spéciale pour l'audit interne. En effet durant cette année, l'audit interne a vécu deux grands événements, un de ces événements a été la publication du premier livre de l'audit interne par Victor Z, l'autre a été la création de l'Institute of Internal Auditors (IIA) ¹³ par 24 personnes

Néanmoins, dans les premières années après que l'IIA a été créé, l'audit interne était encore limité aux aspects comptables et financiers, ils ont été souvent appelés à aider les auditeurs externes à des examens des états financiers ou d'effectuer des travaux liés à la comptabilité comme le rapprochement bancaire. Les auditeurs internes ont été vus pour jouer un rôle modeste au sein des organisations. Au milieu des années 1957, l'IIA a décrit le rôle des auditeurs internes : l'audit interne doit se préoccuper de toutes les phases d'activités tandis que la déclaration de 1947 « la version 1947 » a déclaré que l'audit interne a porté principalement sur la fonction comptable et financière mais, peut aussi traiter des questions sur l'exploitation ; cela signifie que la version de 1957 a énoncé des responsabilités de l'auditeur interne. En 1963 l'audit interne a vécu une autre évolution concernant ses objectifs. En effet l'étude menée par le National Conférence Board Industriels sur le programme de l'audit interne auprès de 155 organisations a montré cinq objectifs principaux de l'audit interne :

- 1- Déterminer le caractère adéquat du système de contrôle.
- 2- Enquêter sur la conformité aux politiques et procédures organisationnelles
- 3- Vérifier l'existence d'actifs, d'assurer que les garanties appropriées pour les actifs soient maintenues pour prévenir ou découvrir la fraude.
- 4- Vérifier la fiabilité du système de comptable et de reporting.
- 5- Signaler les conclusions à la direction et recommander des mesures correctives si nécessaires.

¹³ Fondée en 1887, l'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) est l'organisation professionnelle nationale des Certified Public Accountants (CPA) dans le Etats-Unis, avec les membres de l'APC de plus de 370 000 dans 128 pays dans le commerce et l'industrie, Il établit des normes éthiques pour la profession et des normes de vérification américaines pour les audits d'entreprises privées, à but non lucratif.

Par contre dans certains moteurs de recherche, l'audit apparait comme une expertise professionnelle effectuée par un agent compétent et impartial aboutissant à un jugement par rapport à une norme sur les états financiers, le contrôle interne, l'organisation, la procédure, ou une opération quelconque d'une entité.

Il s'agit donc d'opérations d'évaluations, d'investigations, de vérifications ou de contrôles, regroupées sous le terme d'*audit* en raison d'exigences réglementaires ou normatives. En effet, ces exigences stipulent que ces opérations correspondent à des procédures écrites avec des responsables identifiés, ce qui explique l'apparition de ce terme en français.

L'audit est perçu comme un outil d'amélioration continue, car il permet de faire le point sur l'existant afin d'en dégager les points faibles ou non conformes (suivant les référentiels d'audit). Ce constat, nécessairement formalisé sous forme de rapport écrit, permet de mener les actions nécessaires pour corriger les écarts et dysfonctionnements relevés.

Par ailleurs dans une logique plus large, la compréhension de ce sujet nous permet d'interroger des auteurs comme H.R. Bowen qui en 1953 publie « Social responsibilities of the businessman ». C'est lors de la rédaction de cet ouvrage qu'il parlera de la doctrine de la responsabilité sociale qui doit être envisagée comme un moyen pour orienter l'activité des entreprises vers l'atteinte des objectifs que la société civile s'est fixés.

Bowen pense que si les dirigeants soumettent leurs finances à des audits réalisés par des commissaires aux comptes indépendants, ils pourraient alors également accepter de soumettre leurs performances sociales à des experts extérieurs et indépendants à l'entreprise. Les auditeurs sociaux effectueraient une évaluation indépendante et désintéressée des politiques de l'entreprise concernant les salaires, la recherche et le développement, la publicité, les relations publiques, les relations humaines, les relations avec l'environnement, la stabilité de la main d'œuvre, etc. Ils soumettraient ensuite leur rapport à la direction avec leur évaluation et leurs recommandations. Un tel document serait réservé à usage interne et ne serait pas public. Les audits sociaux pourraient, par exemple, être réalisés tous les cinq ans et non annuellement comme les audits comptables et financiers. L'audit social n'est pas obligatoire.

Toujours dans la même logique de compréhension, en retournant vers l'histoire, certains auteurs ne cessent de définir l'audit comme l'un des plus vieux métiers, l'écriture a été

inventée en partie à satisfaire les nécessités des audits. Zenon Papyri enregistrait l'application des audits sur le patrimoine égyptien de la règle Grecque du Ptolémée Philadelphie II y a déjà 2.500 ans. Les premiers écrivains grecs et romains tels qu'Aristophane, César, et Cicéron font mention des comptables, des auditeurs des audits des comptes et des chambres d'audit. Dès le Moyen Age, une forme d'audit interne existait parmi les manoirs de l'Angleterre où le seigneur a servi en tant que gestionnaire de la fonction de l'audit.

Ainsi, les sumériens ont ressenti une nécessité de contrôle de la comptabilité des agents Ce système de contrôle par recoupement consiste à comparer une information qui est parvenue de deux sources d'enregistrement indépendantes. En outre, la mission de l'audit interne était pratiquée par des fonctionnaires du trésor sous l'empire romain. En effet des questeurs qui étaient des fonctionnaires du trésor sont chargés de cette mission. Ils étaient tenus de rendre compte oralement devant une assemblée composée des auditeurs. Ils exprimaient leurs opinions objectives.

Mais en ce qui concerne Alain Mikol :dans révision, évaluation et contrôle interne 3ème édition Dunod Paris 1992, ce livre parle de l'audit dans la mission du commissaire aux comptes. Selon Henry Fayol « on ne peut contrôler que ce qui organise l'organisation. L'organisation doit donc être « adaptée et adaptable, vérifiable, formalisée et comporter une séparation convenable des fonctions ».Ce principe dicte que l'entreprise fixe sa structure dans un organigramme qui reflète ces différents démembrements. Ainsi quatre fonctions fondamentales doivent être séparées et attribuées à quatre responsables différents pour éviter des erreurs de négligence, fraudes que des simulations favoriseraient si l'on les cumule. Cette définition fait allusion à ce que l'audit interne pourrait apporter à l'organisation à savoir l'atteinte des objectifs en évaluant par approche systématique, ses processus de management des risques et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité. Elle fait par contre comprendre ce sujet en le mettant en corrélation avec la fiscalité, la notion d'audit fiscal n'acquiert pas encore l'unanimité pour une telle variété d'audit, plusieurs définitions ont tenté de l'expliciter dont voici quelques-unes :

- L'audit fiscal est un moyen de se prononcer sur l'ensemble des structures fiscales d'une entité et leur fonctionnement : c'est la fiscalité sous toutes ses formes qui est l'objet de l'audit. Par contre d'autres adopteront le fait que c'est un examen critique de la situation fiscale d'une

personne physique ou personne morale en vue de formuler une appréciation. En clair, il s'agit d'établir un diagnostic. Cependant à travers ces deux définitions, on peut qualifier l'audit fiscal d'une expression d'opinion ou d'appréciation d'une conjoncture fiscale d'une entreprise. Car de par ces éléments définitionnels, l'audit fiscal permet de réaliser le diagnostic des obligations fiscales de l'entreprise ... de faire le point sur la stratégie fiscale de l'entreprise et proposer le cas échéant des solutions de nature à rendre la gestion fiscale plus performante en diminuant la charge fiscale.

Abordant dans le même sens RAVALEC en 1986 considère l'audit fiscal comme un outil majeur permettant d'identifier et d'évaluer les risques attachés à la gestion fiscale de l'entreprise et de proposer des recommandations afin d'apporter une amélioration ce qui implique d'abord la prise en compte des généralités sur la notion d'audit qui par extension aboutissent au concept d'audit fiscal.

Par contre certains auteurs prendront en compte une dimension spéciale avec comme définition¹⁴ que c'est une discipline qui ne peut aboutir aux objectifs escomptés sans la coordination avec les autres audits. Cela est dû à l'interdépendance des différentes opérations, notamment avec celle relative à l'état financier.

En effet, à la différence de l'audit fiscal qui consiste à vérifier l'état fiscal d'une entreprise, l'audit financier est un contrôle des comptes annuels de l'entreprise. Ainsi, le traitement des questions fiscales par l'auditeur financier n'aboutit pas à une évaluation claire des problèmes fiscaux.

D'autre part, les risques fiscaux rencontrés par l'entreprise peuvent avoir des incidences négatives sur sa structure financière, ce qui sollicite une collaboration étroite entre l'audit fiscal et l'audit financier.

Au niveau de la méthodologie, celle des auditeurs fiscaux n'est pas normalisée. Ces derniers peuvent cependant utiliser quelques éléments méthodologiques de la mission des auditeurs financiers, plus développée et portant généralement sur la même matière.

¹⁴<http://www.petite-entreprise.net/P-2904-88-G1-quelles-sont-les-differences-entre-audit-fiscal-et-audit-financier.html>

La démarche adoptée par l'auditeur fiscal doit être rationnelle, lui permettant d'atteindre ses objectifs de la manière la plus efficace, avec un minimum de moyens. Pour un audit financier, la démarche adoptée doit être plus détaillée, englobant tous les circuits de création et d'enregistrement des informations financières, afin d'assurer la facilité du traitement de ces informations.

On pourrait prétendre qu'en l'état actuel d'une législation fiscale touffue et évoluant sans discontinuer, l'entreprise qui parvient à honorer ses obligations fiscales en demeurant à l'abri de pénalités, amendes ou redressements réalise déjà une performance.

Une bonne gestion du paramètre fiscal et des opportunités qu'il offre est susceptible de fournir à l'entreprise qui s'y livre un avantage concurrentiel indéniable, source de valeur ajoutée. La possibilité d'adopter des mesures plus ou moins opportunes au plan fiscal justifie ainsi l'intérêt pour l'entreprise de soumettre à un spécialiste de la discipline ses orientations fiscales, ses choix fiscaux, afin de voir si, en la matière, elle fait preuve d'efficacité ou non.

Par ailleurs il apparaît dans une conception de l'impôt qui tend à se répandre, sans pour autant être encore systématique, ce qui résulte de la prise de conscience du caractère optionnel du droit fiscal de certains pays et surtout de la possibilité, voire de la nécessité d'exploiter la marge de manœuvre offerte par la législation. Cette marge de manœuvre recouvre en pratique deux réalités :

- Il s'agit ensuite des choix fiscaux qui s'offrent à l'entreprise et qui constituent la matière première de l'efficacité fiscale. En effet, comme nous l'avons déjà souligné, le droit fiscal de la Guinée-Bissau renferme de plus en plus de dispositions permettant à l'entreprise d'opérer des choix fiscaux et de moduler sa charge fiscale.

L'audit fiscal va ainsi contrôler l'aptitude de l'entreprise à utiliser la panoplie des décisions juridiques et fiscales à sa disposition. De cette façon, l'audit fiscal renseigne les dirigeants sur la qualité et l'opportunité des choix fiscaux, éléments moteurs d'une saine gestion fiscale. Il mesure l'écart existant entre l'efficacité fiscale potentielle et l'efficacité fiscale atteinte.

CHAPITRE II : CADRE METHODOLOGIQUE

Section : 1. cadre de l'étude

La Guinée-Bissau ¹⁵est située en Afrique de l'ouest. Elle se trouve à la 133^e position sur la liste des pays suivant leur superficie, de 36.125 km² dont 28 000 km² de terre et 8 125 km² de mer. Elle est limitée au nord par le Sénégal, au sud et l'est par la Guinée et à l'ouest par l'océan Atlantique. C'est un pays très pluvieux, malgré une assez longue saison sèche. Les précipitations alimentent des cours d'eau souvent abondants. Le climat est tropical, chaud et humide.¹⁶

Concernant sa démographie, la population actuelle est estimée à plus de 907,268¹⁷ habitants selon le recensement de 2017 avec une densité de 48 hts par Km². Cette population se particularise avec plus de 50.4% du sexe féminin et seulement 49.6% du sexe masculin. Par contre le taux d'alphabétisation des adultes est de plus de 64.6%, mais aussi un taux brut de scolarité combiné qui est de 36.6%.

1, Du point de vue économique la Guinée-Bissau demeure fragile et vulnérable aux chocs externes. La croissance est principalement tirée par l'agriculture, le commerce et le transport, avec un rôle moteur du secteur de cajou et la rupture de la coopération avec les principaux partenaires multilatéraux.²⁸

L'évolution des indicateurs de conjoncture fin décembre 2013 indique une reprise encore très timide de l'activité dans le secteur commercial, une détérioration de la situation des finances publiques, une forte baisse des prix au producteur de la noix de cajou, un recul des prix à l'exportation de la noix de cajou et des retards considérables dans l'exécution des projets publics, dans un contexte marqué par une accentuation des difficultés dans le secteur énergétique. Ces principales évolutions ont amené à réviser à la baisse le taux de croissance

¹⁵ Vladimir SANCA, (2016-2017), Analyse de l'évolution des recettes fiscales et ses conséquences sur le budget : Cas de la Guinée-Bissau, mémoire de master 2 à ISM-Ziguinchor, page 24.

¹⁶ Ministère des finances (rapport 2013)page 76

¹⁷ www.worldometers.info/world-population/guinea-bissau-population/ consulté le 23/10/2017 heure

du PIB réel pour l'année 2013 à 0,3% contre 3.5% initialement prévu.¹⁸ Pour la période de 2014, 2.3 et 5% en 2015.

Par contre la recette fiscale est de 35.381.309 milliards en 2013, 44.175 en 2014 e 61.950.753 milliards en 2015. Pour ce qui concerne le cadre macro-économique et la gestion des finances publiques, malgré un appui budgétaire insuffisant et des circonstances politiques difficiles, la performance du pays été satisfaisante.¹ A cet effet nous nous proposons de limiter notre étude dans la commune de Bissau car abritant la plupart des services.

Section : 2. délimitation du sujet

Notre sujet porte sur l'analyse de l'audit du système fiscal de la Guinée-Bissau. Nous verrons donc les mécanismes d'évolution des recettes fiscales générées par la Direction Générale des Impôts (DGCI) et leur apport dans le budget de l'Etat Bissau-guinéen.

Il apparait que la fiscalité est un moyen nécessaire au développement d'un pays car, elle devient une force de mobilisation des ressources pour les acteurs étatiques. Dans ces pays, force est de constater que malgré des avancées significatives dans la conception et l'application des régimes fiscaux, le système fiscal ainsi que celui de la plupart des anciennes colonies se basent en grande partie dans les impôts et taxes imposés à l'ère coloniale.

Le système fiscal bissau-guinéen a été formalisé au début des années 60 du siècle dernier lors de la réforme fiscale du Portugal métropolitain et dans les provinces d'outre-mer. Les taxes émanant de ce régime fiscal étaient créées en fonction de la réalité économique et sociale du pays à cette époque. N'ayant survécu qu'aux premières années d'indépendances, à cause de l'évolution des conditions politiques et de la dégradation de la situation financière, il était donc nécessaire de réaliser les premiers efforts de réforme fiscale. En définitive à Bissau les études disponibles sont orientées dans plusieurs thématiques visant la détermination des recettes fiscales. Mais dans le cadre de cette présente étude que nous nous proposons de mettre en place, nous nous limiterons à l'audit du système fiscal en ayant comme référence la

¹⁸ Ministère des finances (rapport 2013), page 53

DGCI. Ainsi des stratégies de vérification des autres secteurs fiscaux ne feront pas l'objet de la présente étude.

Section 3 : La collecte d'informations

3.1. La recherche documentaire

Pour travailler dans cette thématique, nous avons eu à fournir beaucoup d'efforts dans la recherche documentaire.

A cet effet, après le choix de notre thème de recherche, nous avons ressenti le besoin de faire des recherches documentaires pour délimiter notre champ d'étude et voir l'état des études relatives à la question abordée.

Ainsi dans cette logique, nous avons eu à travailler avec les rapports d'audit réalisés par les différents acteurs intervenant dans l'audit fiscal au sein de la DGCI, ensuite au bureau. Malgré la qualité de l'information recueillie, il faut avouer que peu d'ouvrages et d'articles portant sur l'audit fiscal sont disponibles.

Face à cette insuffisance notoire d'ouvrages, nous avons eu recours à des mémoires et rapports, des documents se trouvant dans les différents sites internet mais aussi des articles parus au niveau des organes de presses.

3.2. La pré-enquête

Dans cette phase, notre démarche s'est accentuée sur deux axes majeurs, à savoir les enquêtes exploratoires qui sont des approches méthodiques qui permettent de cibler et d'échanger sur le terrain avec des personnes ressources ; ensuite l'observation de notre champ d'étude.

3.3. Les enquêtes exploratoires

A ce niveau, notre préoccupation fondamentale était le choix de la bonne personne. Ce choix a été effectué avec un outil de communication appelé le PMLR c'est-à dire : s'adresser à la bonne personne(P), au bon moment(M), au bon lieu(L) pour créer de bonnes relations(R) avec des personnes ressources.

Nous avons, par la suite, jugé opportun de procéder à des entretiens exploratoires avec des personnes qui ont une connaissance approfondie du problème au niveau des instances dirigeantes de la DGCI. Les résultats issus de ces enquêtes exploratoires se sont avérés satisfaisants.

3.4. L'observation du champ d'étude

A ce niveau, notre choix s'est porté sur l'observation participante. L'observation participante est une approche méthodologique qui permet de décrire le champ d'étude et de repérer ses différentes composantes. Cette démarche méthodologique nous a facilité la compréhension de notre champ d'étude.

Section 4 - Les outils et techniques d'investigation

4.1. Le choix des stratégies de vérification

Pour mener notre étude à bon port, nous avons choisi parmi les différentes stratégies de vérifications les outils qui répondent au mieux à notre réflexion. Il s'agit de l'observation.

4.2. L'observation

L'observation est une technique relevant de l'approche qualitative utilisée pour les besoins d'une recherche. La méthode d'observation retenue à cet effet est l'observation directe.

4.3. Le choix des techniques de collectes de l'information

Ayant opté pour une étude qualitative, la collecte des données s'est articulée autour d'un outil, à savoir le guide d'entretien.

4.4. Le guide d'entretien

L'entretien est une situation interactive particulière car il ne peut en aucun cas être assimilé à une simple discussion entre amis. Nous avons deux individus (l'enquêté et l'enquêteur) qui échangent des propos sur un sujet précis et en un intervalle de temps limité. Le guide d'entretien a été administré à vingt (20) personnes réparties par dix (10) au niveau du personnel de la DGCI, cinq (5) pour les grandes entreprises et cinq (5) au niveau des petites et moyennes entreprises.

4.5. Le choix des techniques d'analyse des données

Les informations issues du guide d'entretien ont par la suite fait l'objet d'une analyse de contenu. C'est principalement pour cette raison que nous avons donné la parole aux différents acteurs. Enfin, une analyse qualitative nous a permis d'exploiter les données de l'observation directe.

Section : 5. difficultés rencontrées

Pour la mise en œuvre de ce travail, nous avons eu à faire face à d'énormes difficultés tant sur le plan logistique que sur le plan technique.

Comme tout document scientifique, le besoin d'avoir des supports analytiques sur ce thème a été l'une des phases les plus difficiles. En effet, nous sommes confronté à des problèmes d'interprétation de la part de certains sur la finalité des documents dont nous voulions disposer.

Mais aussi, nous sommes le plus souvent obligé à faire des déplacements pour rencontrer les acteurs intervenant dans le cadre de l'audit fiscal au niveau de la direction de la DGCI. Mais en qualité d'agent de la DGCI, cela apparait comme un avantage mais aussi comme un inconvénient dans la mesure où nous avons toutes les difficultés pour faire comprendre aux chefs d'entreprises cibles que notre démarche s'inscrit seulement dans le cadre de l'élaboration d'un mémoire. Par ailleurs, avec notre niveau en français, nous sommes amené à traduire toutes nos données pour mieux les appréhender mais aussi à traduire les documents disponibles en français. En effet tous les documents du Ministère de l'Economie et des finances se trouvent en langue officielle de la Guinée-Bissau qui est le portugais. A toutes ces difficultés s'ajoute l'inaccessibilité de certains documents des services concernés du fait de leur caractère confidentiel.

Par ailleurs, vu notre engagement et notre détermination à accomplir dans les délais ce travail, nous n'avons ménagé aucun effort pour nous rendre très patient et disponible pour avoir accès aux données. Par contre, la contribution de notre encadreur dans les recherches documentaires a aussi été déterminante dans la mise en œuvre de ce travail. Toujours dans cette logique, nous avons développé en nous une bonne capacité de patience et d'engagement. Le soutien de la famille a été aussi déterminant pour l'atteinte de nos objectifs.

CHAPITRE III : CADRE ORGANISATIONNEL

Notre étude porte sur « l'impact des recettes fiscales dans le budget de l'Etat bissau-guinéen ». Ce travail passe nécessairement par la présentation de l'administration fiscale (DGCI), son historique, son organisation, son fonctionnement, sa priorité fixée, sa politique générale, ainsi que les stratégies utilisées pour la maximisation des recettes Fiscales et la matérialisation de sa politique.

Section : 1. présentation de la structure de DGCI

Par respect aux procédures du Ministère de l'Economie et des finances, il a été établi une structure organisationnelle pour la Direction Générale des Impôts (DGCI).

Nous présenterons donc dans un premier temps les différents directions et services qui composent la DGCI ainsi que leurs compétences ;

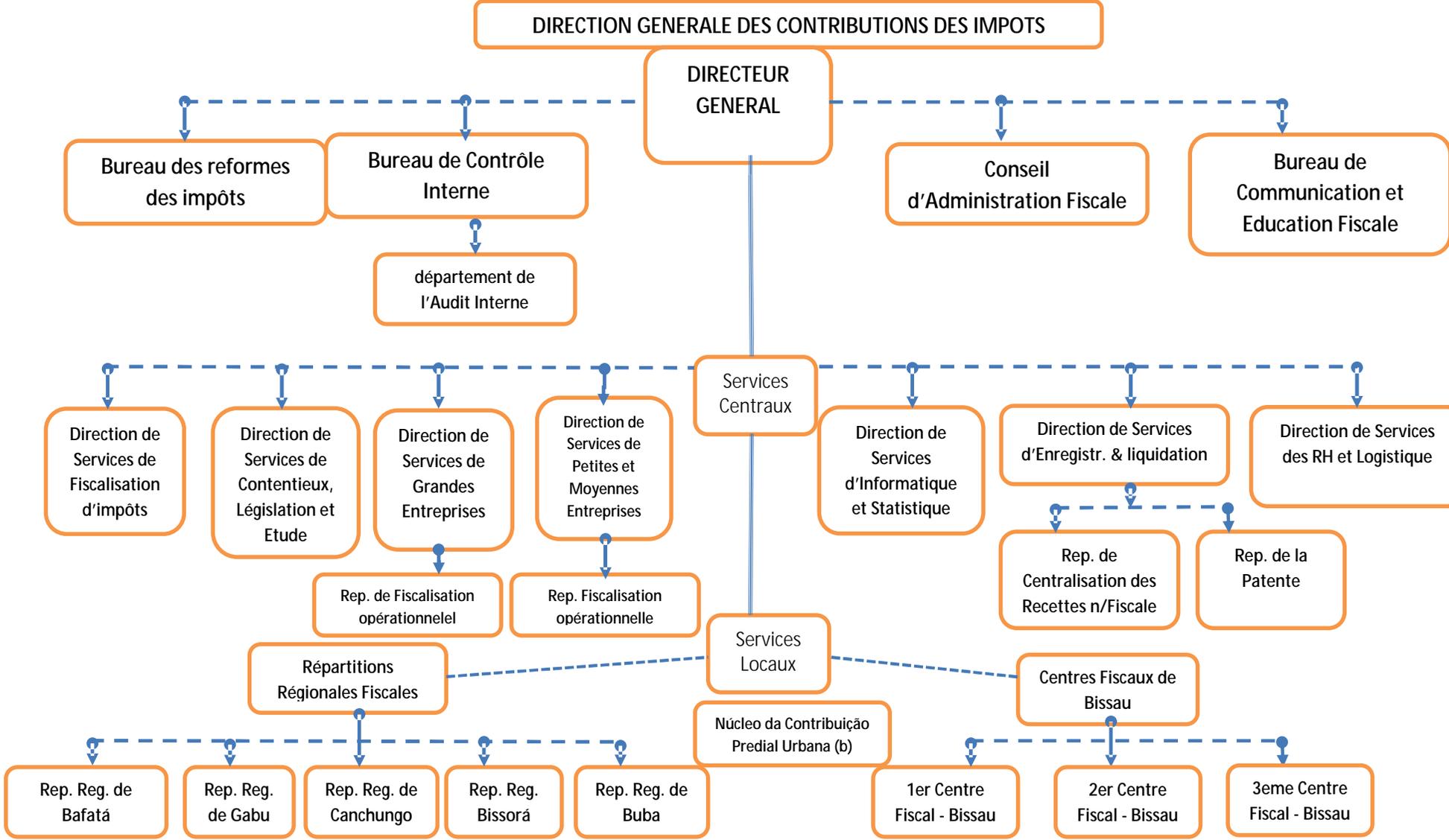
Structure Organique de la DGCI¹⁹

- Direction des services des grandes entreprises ;
- Direction des services des petites et moyennes entreprises ;
- Direction des services de fiscalisation et contrôle ;
- Direction des Services de l'informatique et de la statistique ;
- Direction des Services des ressources humaines et logistiques ;
- Services des recettes non fiscales ;
- Service de la justice fiscale ;
- Répartition Régionale de Bafata ;
- Répartition Régionale de Gabu ;
- Répartition Régionale de Canchungo
- Répartition Régionale de Bissorã ;
- Répartition Régionale de Buba ;
- 1^{er} quartier fiscal-Bissau ;
- 2eme quartier fiscal-Bissau ;
- 3eme quartier fiscal-Bissau.

¹⁹

http://www.treasury.gov.za/publications/other/AfricanFiscalForum/2013/french%20version/Seance2/gb_presentation_SA.pdf

ORGANIGRAMME DE LA DGCI



Compétences :

- **Direction des services des grandes entreprises** ²⁰;

Le décret approuvant le statut organique de la DGCI confère en son article 18, à la Direction des services des grandes Entreprises, dénommé DSGE, les tâches et les pouvoirs ci-après qui sont exercés par les unités membres de ce département.

- a) Gestion de bureau et de secrétariat : compétentes pour la mise en œuvre et le développement des tâches suivantes ;
 - b) • Les services de secrétariat directs ;
 - c) • Le traitement, la maintenance et la documentation de la correspondance et le fichier d'entrée et de sortie ;
 - d) • La mise en œuvre des tâches opérationnelles et d'ordonnancement administratif et de secrétariat assurant le bon fonctionnement de la DSGE.
 - e) • Les pouvoirs prévus aux paragraphes a), c), d), e), h) de l'article 18, paragraphe 1 de la même loi.
- b) la distribution de la collecte : les pouvoirs prévus aux paragraphes a), d), h) et j) de l'article 18, paragraphe 1 de la même loi.
- c) Section du litige : les pouvoirs prévus aux paragraphes b), d), g) et h) de l'article 18, paragraphe 1 de la même loi.
- d) Division de la surveillance et de contrôle : compétences générales pour la mise en œuvre directe des mesures d'application de l'impôt sur les contribuables de leur responsabilité, ainsi que celles prévues aux paragraphes b), e), f), g), h) i) et j) de l'article 18, paragraphe 1 de la même loi.
- e) Division des soins spécialisés : les pouvoirs prévus à f), h) et j) du paragraphe 1 de l'article 18 de la même.

- **Direction des services des petites et moyennes entreprises**

Les tâches et les pouvoirs conférés par l'article 19 du décret approuvant le statut organique de la DGCI à la Direction des services des petites et moyennes entreprises, ci-après dénommés DSPME, affectent directement les bureaux d'impôt basés dans la zone Bissau et le rôle de coordination pour les bureaux des impôts restants, et sont exercés par les unités membres de ce département, sous la direction directe de son directeur, avec la répartition suivante :

²⁰

http://www.treasury.gov.za/publications/other/AfricanFiscalForum/2013/french%20version/Seance2/gb_presentation_SA.pdf

- a) Gestion du bureau et du secrétariat : compétente pour la mise en œuvre et le développement des tâches suivantes ;
 - b) • Les services du secrétariat direct ;
 - c) • Le traitement, la maintenance et la documentation de la correspondance et le fichier d'entrée et de sortie ;
 - d) • La mise en œuvre des tâches opérationnelles et de planification administrative et les services de secrétariat émis pour le bon fonctionnement du DSPME.
 - e) • Les pouvoirs prévus aux paragraphes a), b), c), d) et e) de l'article 19, paragraphe 1 de la même loi.
- b) la distribution de la collecte : les pouvoirs prévus aux paragraphes b), c), e) et f) de l'article 19 paragraphe 1 de la même loi.
- c) Section du litige : les pouvoirs prévus aux paragraphes b), c) et e) de l'article 19, paragraphe 1 de la même loi.
- d) Division de la surveillance et du contrôle : compétences générales pour la mise en œuvre des mesures d'application de la taxe sur les contribuables sous leur responsabilité directe, ainsi que les pouvoirs prévus aux paragraphes e), f) et g) de l'article numéro 1 19 de la même loi.

- **Direction des services de la fiscalisation et du contrôle ;**

1. Les fonctions et les tâches assignées par l'article 13 du décret approuvant la loi organique de la DGCI, sont exercées par les unités membres de ce département (DSFT), sous la direction directe de son directeur des services, avec la répartition suivante : ¹⁶
 - a) Bureau de gestion et du secrétariat : compétents pour le développement des tâches suivantes ;
 - Les services du secrétariat direct ;
 2. • Le traitement, la maintenance et la documentation de la correspondance et des fichiers des entrées et sorties ;
 3. • La mise en œuvre des tâches opérationnelles et de planification administrative et du secrétariat garantissant le bon fonctionnement de la DSFT.
 4. • Les pouvoirs prévus aux paragraphes e) et g) du paragraphe 1 de l'article 13 de la même loi.
 5. a) Attribution des processus de vérification de la comptabilité : les pouvoirs prévus aux paragraphes a), e) et g) de l'article 13 de la même loi.

b) Bureau de l'analyse et de contrôle des opérations d'inspection : les compétences génériques du contrôle de la conformité avec le plan général de surveillance approuvé pour la DGCI et en cours d'exécution pour ses unités d'exploitation, y compris la DSGE, DSPME, Districts et Départements régionaux de l'impôt en conformité avec les pouvoirs prévus aux paragraphes a), b), d), f) et g) de l'article 13 de la même loi.

c) la répartition des recherches : les pouvoirs prévus dans les alinéas a), b), c), d) et g) de l'article 13 de ladite directive, et en particulier les informations de recherches, interne et externe à la DGCI, pertinentes pour la caractérisation de l'enrichissement des cas individuels de grands et moyens contribuables, en vue d'une utilisation générale par les services de la DGCI.

6. Les fonctions de coordination et de soutien, visées à l'alinéa c) ci-dessus, qui seront fournies par la DSFT, les services opérationnels des autres services centraux (liste DSGE et DSPME), les quartiers fiscaux, sous la supervision des actions à entreprendre par ces services opérationnels, seront dirigés directement par le Directeur de la DSFT à la proposition des directeurs des services opérationnels centraux et locaux.

- **Direction des Services de l'informatique et de la statistique ;**

Les tâches et les pouvoirs conférés par l'article 17 du diplôme approuvant le statut organique de la DGCI au Département ²¹des Services de l'informatique et des statistiques (DSIE), sont exercés par les unités membres de ce département, sous la coordination directe de son directeur, avec la répartition suivante :¹⁷

- a) Bureau de gestion et du secrétariat : compétents pour le développement des tâches suivantes ;
- Les services de secrétariat direct ;
 - Le traitement, la maintenance et la documentation des correspondances et des fichiers d'entrées et de sorties ;
 - La mise en œuvre des tâches opérationnelles et de planification administrative et du secrétariat assurant le bon fonctionnement de la DSIE.
 - Les pouvoirs prévus aux paragraphes a), e), f), g) et k) de l'article 17, paragraphe 1 de la même loi.

²¹ Manuel de procédure de la DCGI sur la loi 2014 page 34 de 2014

- Les compétences pour la collecte, le traitement et la production de données statistiques à utiliser à des fins de gestion fiscale, notamment pour alimenter le Bureau de la réforme de l'impôt ;

b) Distribution de la programmation et de développement informatique : les pouvoirs prévus aux paragraphes b), c), h), j) et k) du paragraphe 1 de l'article 17 de la même loi.

c) Distribution de la logistique et de la maintenance : les pouvoirs prévus aux paragraphes d), i) et k) du paragraphe 1 de l'article 17 de la même Loi.

Direction des Service des ressources humaines et logistiques

Les tâches et les pouvoirs conférés par l'article 15 du décret approuvant la loi organique de la DGCID, sont exercés par les unités membres du département de services des ressources humaines et logistiques (DSRHL) sous la direction directe de son directeur des services, avec la répartition suivante :

- a) Bureau de la gestion et du Secrétariat : compétent pour le développement des tâches suivantes ;
- b) • Les services du secrétariat direct ;
- c) • Le traitement, la maintenance et la documentation des correspondances et des fichiers d'entrées et de sorties ;
- d) • La mise en œuvre des tâches opérationnelles et de planification administrative et du secrétariat pour assurer le bon fonctionnement de la DSRHL.¹⁸
- e) • Les pouvoirs prévus aux paragraphes a) et q) de l'article 15, paragraphe 1 de la même loi.
- f) Bureau des ressources humaines : les pouvoirs prévus aux paragraphes a), k), l), m), n), o), p) et q) de l'article 15, paragraphe 1 de la même loi.
- g) c) Distribution de la logistique et de la maintenance : les pouvoirs prévus aux paragraphes b), c), d), e), f), g), h), i) et j) de l'Article 15 de la même Loi.

A par ces informations disponibles dans ces services, nous avons aussi considéré les rapports émis par les missions techniques du FMI et d'AFRITAC.²²

²² Modification de la loi en 2013 à 2014 portant sur le régime fiscal

La DGCI a connu d'importantes innovations pendant ces années. Avec des propositions de créer un réseau informatique plus moderne et adapté, il a été instauré de grands projets de réforme générale, dénommé Programme d'Intégration de Gestion de l'Administration Fiscale de la Guinée-Bissau (PIGAF-GB). Dans son application, la Direction Générale, les quartiers fiscaux et les différentes répartitions régionales ont été prises en compte. Ainsi, dans le cadre du programme PIGAF-GB, le projet d'installation du système Intégral de communication (SIC) a vu le jour et a facilité le service d'internet et la création de VOIP. En effet, le financement de ces projets a été réalisé par la Banque mondiale et l'Union Européenne.

En cours de l'année 2011 (source rapport DGCI), une équipe a été constituée pour visiter les pays frères qui sont le Sénégal et le Cap-Vert, dont le but est de s'insérer dans le fonctionnement des systèmes intégrés de leurs impôts. En tenant compte des objectifs consacrés de la loi de budget de l'Etat, ainsi que les recommandations et directives des missions Techniques du FMI et d'AFRITAC, la DGCI a pris les mesures suivantes :

- Réalisation des opérations de paiement d'impôt foncier non bâti ;
- Paiement de la TVA des établissements d'hôtellerie ;
- Paiement d'impôt sur le revenu par professionnels libéraux ;
- Implantation de la comptabilité publique dans les différents ministères pour le recouvrement des impôts non fiscaux ;
- Signature des accords de coopération, pour échanges des informations et des données avec certaines entreprises publiques ;
- Création d'un fichier relatif au transfert effectué par les grandes entreprises ;
- Augmentation de 80% des déclarations volontaires.

A ce dernier, l'objectif sera accompagné des actions suivantes :

- Renforcer l civisme fiscal ;
- Implantation d'actions pédagogiques ;
- Suivi de présences téléphoniques des contribuables ;
- Présentation des rapports mensuels d'exécution.

Au niveau de la réforme fiscale, pour l'année 2012 d'importants changements ont été faits au niveau des structures fiscales bissau-guinéennes. Avec l'assistance technique de l'AFRITAC, l'on a instauré l'impôt sur le patrimoine. Cependant, les différents manuels d'impôt ont été conçus pour mieux servir et atteindre de bons résultats et aussi l'efficacité des services de

l'administration fiscale. Ces ouvrages prévoient une meilleure cohérence et sérénité en matière fiscale. Ces manuels sont : La TVA ,L'IR, L'IS, Impôt sur le capital, La patente.²³

²³ Manuel de procédure de la DGCI, 2014, page 123.

CHAPITRE IV : CADRE CONCEPTUEL

Comme dans la plupart des sciences, la définition des mots requiert une importance capitale. Sur ce point *E. Durkheim*²⁴ dit à ce propos: «Il faut définir les choses dont on traite afin que l'on sache bien de quoi il est question et de rechercher les débats sous-jacents ». Par ailleurs certains auteurs parviennent à cerner le sens exact. *Cohen*, établit que : « La définition des concepts permet de faciliter la communication et de promouvoir²⁵ un usage commun des termes contenus dans le problème de recherche ». *C'est pourquoi dans ce chapitre, nous nous proposons de définir ces quelques concepts de notre approche définitionnelle dans la logique de la fiscalité.*

Section : 1. la notion d'audit

Avant d'aller plus en avant, regardons la définition que nous en donne la nouvelle norme ISO 9000 version 2000.

« L'audit est un processus méthodique, indépendant et documenté, permettant d'obtenir des preuves d'audit et de les évaluer de manière objective pour déterminer dans quelle mesure les critères d'audit sont satisfaits ».

A cette nouvelle définition, nous pouvons, à titre indicatif, rappeler celle de la précédente version qui se trouvait dans la norme ISO 8402 /95 :

« L'audit est un examen méthodique et indépendant, en vue de déterminer si les activités et les résultats relatifs à la qualité satisfont aux dispositions préétablies et si ces dispositions sont mises en œuvre de façon effective et sont aptes à atteindre les objectifs ».

Nous voyons, que ce soit dans la définition de 1995 ou dans cette nouvelle définition, que cet examen permet de se rassurer objectivement et de s'améliorer en connaissant sa situation du moment. Nous verrons que cet examen peut être réalisé en interne comme en externe ; l'audit nous apparaîtra comme un outil de management.

Nous n'aborderons son utilisation que dans le cadre des organisations et non dans une perspective d'audit financier, mais nous y reviendrons afin de faire un point complet des types d'audits que l'on peut rencontrer.

²⁴ Émile Durkheim, 1975, *Éléments d'une théorie sociale*, Paris, Éditions de Minuit, Sens commun, 1975 pp. 13-36.

²⁵ Cohen, 2004, *Strategic supply chain management*, MC Graw Hill, 1967 page 45

C'est la valeur intrinsèque de cette organisation qui nous importe dans ce travail et non ses seules conséquences financières.

Nous verrons à quel point cet outil est en lui-même très structuré et en quoi son efficacité peut être démontrée donc reconnue.

Faire des audits et se soumettre à l'audit, mais pourquoi ? Nous verrons que d'une part, c'est une obligation dans le cadre de la mise en oeuvre de système de management d'organisation, basé sur des normes ; mais si c'est obligatoire, c'est qu'il s'agit d'une contrainte indispensable pour progresser sur des bases saines.

Comment savoir en effet, sans faire d'audit, et ce objectivement, si les dispositions mises en oeuvre en pratique sont celles qui ont été définies comme devant être appliquées. En clair, l'audit renseigne objectivement sur la conformité de la pratique vis-à-vis de la documentation définie (dans le manuel qualité, les procédures, instructions et autres modes opératoires ou bonnes pratiques professionnelles applicables).

Il en est de même pour l'efficacité, que la nouvelle norme ISO 9001 version 2000 définit comme le niveau d'atteinte des objectifs. Ainsi les différents types d'audit les plus courants se résument ainsi avec nombre de quatre :

- l'audit financier,
- l'audit social,
- l'audit informatique,
- l'audit d'organisation et plus particulièrement l'audit qualité, qui nous intéresse ce jour.

Il permet de vérifier l'état de l'organisation de l'entreprise, suivant les référentiels normatifs d'organisation et plus particulièrement de management de la qualité, de l'environnement ou de la sécurité.

Section : 2. la notion d'audit fiscale

Un audit ²⁶est une activité d'inspection, d'examen et de contrôle qui vise à contrôler le respect de certaines normes. Lorsqu'une personne ou une société sont soumises à un audit, l'auditeur se charge de collecter des données et d'analyser les processus pour présenter un rapport (compte-rendu) indiquant si la personne ou l'entreprise en question est dans l'ordre et dans les limites de la loi.

L'adjectif fiscal(e), en ce qui le concerne, se réfère à ce qui appartient ou qui est relatif au fisc (le trésor public ou l'ensemble des organismes publics dont la fonction est de percevoir des impôts et des taxes).

Ces deux définitions nous permettent d'affirmer qu'un audit fiscal est une inspection de la situation fiscale d'une personne ou d'une entreprise pour vérifier si elles respectent leurs obligations.

L'audit fiscal est donc un processus qui consiste en l'obtention et l'évaluation des preuves sur les faits relatifs aux actes de nature tributaire. L'auditeur doit comparer les déclarations et les paiements d'impôts avec les finances de l'entité auditée afin de déterminer si tout est en ordre.

L'État, à travers divers offices et départements, développe souvent des audits fiscaux pour s'assurer que les contribuables s'acquittent de leurs obligations. En cas d'irrégularité, le débiteur devra rectifier la situation et, le cas échéant, peut être puni de diverses manières étant donné que l'évasion fiscale est considérée comme un délit.

Les grandes entreprises organisent souvent des audits fiscaux internes de manière à assurer que le paiement des taxes est effectué en toute normalité.

²⁶ Définition d'audit fiscal - Concept et Sens <http://lesdefinitions.fr/audit-fiscal#ixzz4wLKAHkhD>, consulté le 24 janvier 2018 à 10h30.

Section : 3. la notion système

Du latin *systema*, ²⁷un système est ensemble ordonné d'éléments liés les uns aux autres et qui interagissent entre eux. Le concept est employé aussi bien pour désigner tout un ensemble de concepts que des objets réels pourvus d'organisation.

Un système conceptuel ou idéal est un ensemble organisé de définitions et d'autres instruments de la pensée (les mathématiques, la notation musicale et la logique formelle).

Un système réel, en revanche, est une entité matérielle formée de composants organisés interagissant de telle sorte que les propriétés de l'ensemble ne peuvent pas complètement se déduire des propriétés des parties (dites propriétés émergentes).

Les systèmes réels comprennent des échanges d'énergie, d'information ou de matière avec leur environnement. Les cellules et la biosphère sont des exemples de systèmes naturels. Il y a trois types de systèmes réels: ouverts (ils reçoivent les flux de son milieu, en adaptant leur comportement en fonction de ce dernier), fermés (ils n'échangent l'énergie qu'avec leur entourage) et isolés (aucun échange n'a lieu avec l'entourage).

La Théorie Générale des Systèmes, à son tour, est l'étude interdisciplinaire qui cherche les propriétés communes à ces entités. Son développement a commencé au début du XXe siècle, avec les études du biologiste autrichien Ludwig von Bertalanffy. On la considère une métathéorie (théorie des théories) qui part du concept abstrait de système pour y trouver des règles de valeur générale.

Il y a lieu, par ailleurs, de mentionner la notion de système informatique, assez commun dans les sociétés modernes. Ce type de systèmes concerne l'ensemble d'hardware, software et support humain faisant partie d'une entreprise ou d'une organisation. Ils incluent les ordinateurs ainsi que les logiciels nécessaires pour le traitement des données ainsi que les personnes chargées de leur gestion.

²⁷ <http://lesdefinitions.fr/systeme>

Section : 3. la notion régime fiscal

Du latin *regimen*,²⁸ le régime est le système politique et social qui régit une certaine région et l'ensemble des règles qui régissent une chose ou une activité. Le concept se réfère également à la formation historique d'une époque (régime politique).

Fiscal, quant à lui, est un adjectif qui se rapporte au fisc. Ce terme (fisc) est lié au trésor public ou aux organismes publics engagés dans la collecte des impôts et des taxes.

Le régime fiscal est l'ensemble des règles et des institutions qui régissent le statut fiscal d'une personne physique ou morale. Il s'agit, par conséquent, de l'ensemble des droits et des obligations découlant du développement de certaines activités économiques.

Le régime fiscal agit comme orienteur/guide concernant le règlement et le paiement des impôts. Au moment de développer une activité économique, les gens doivent s'inscrire dans une catégorie afin de répondre aux obligations du fisc. Habituellement, il y a diverses options, c'est-à-dire, différents régimes fiscaux à choisir en fonction des caractéristiques de son entreprise ou affaire.

La législation fiscale de chaque pays détermine les conditions des régimes fiscaux. Le montant à déboursier, les échéances, les déclarations et tout ce qui concerne les impôts dépendent de la réglementation en vigueur dans les différents territoires qui peuvent également changer au fil du temps.

Il est possible de changer de régime fiscal si l'activité économique se développe différemment que ce qui était prévu ou si les obligations du cadre ne s'ajustent plus à la réalité.

²⁸ <https://www.l-expert-comptable.com/a/52730-le-regime-fiscal.html>

Section : 4. la notion de fiscalité

La fiscalité peut être définie comme étant la technique de déterminer l'assiette de l'impôt ainsi que le mode de recouvrement. On ne peut étudier la fiscalité sans l'insérer dans la discipline des finances publiques.

La fiscalité est un système de contributions obligatoires prélevées par l'Etat, le plus souvent sous forme d'impôts, pesant sur les personnes, sur les entreprises et sur les biens. Les impôts financent le budget de l'Etat et le budget des collectivités locales, et contribuent notamment aux dépenses de l'éducation, de défense, de justice, d'infrastructures routières, sans être affectés à un financement particulier. Ces impôts sont aussi, du fait de leur incidence sur l'économie, utilisés comme instrument pour satisfaire à des objectifs économiques et sociaux.

La fiscalité peut être définie comme étant la technique de déterminer l'assiette de l'impôt ainsi que le mode de recouvrement

Toujours dans la même logique, nous avons opté de comprendre la fiscalité comme étant une discipline qui régit l'ensemble des règles et procédures de collectes des recettes fiscales dans un pays et englobé dans le droit fiscal.

Section : 5. la notion de mécanisme

Le mécanisme ²⁹est une philosophie de la nature selon laquelle l'Univers et tout phénomène qui s'y produit peuvent et doivent s'expliquer d'après les lois des mouvements matériels. « Ma philosophie, écrivait Descartes à Plempius, ne considère que des grandeurs, des figures et des mouvements comme fait la mécanique. » La formule sera constamment reprise en son siècle : tout dans la nature se fait par « figures et mouvements ».

L'essor du mécanisme a eu lieu au xvii^e siècle. Il a permis la naissance et le développement de la science classique. Son avènement fut, on l'a dit parfois, « une révolution », en ce sens qu'il proposa une idée du monde radicalement neuve et en rupture avec les représentations de la nature jusqu'à lui reçues. Sans être lui-même une théorie scientifique, il établit une nouvelle rationalité et fonda une nouvelle appréhension des phénomènes, sans lesquelles la

²⁹ <http://www.cnrtl.fr/definition/m%C3%A9canisme>

science vraie eût été impossible. En somme, le mécanisme est une réforme fondamentale de l'entendement, grâce à quoi le monde se trouve autrement perçu et connu.

Son éclosion a été assez brusque et inattendue. L'époque précédente ne l'avait guère laissé prévoir. Le mécanisme paraît au contraire introduire dans l'histoire de l'idée de nature une discontinuité. Il n'a pas eu de précurseurs immédiats. Plusieurs mécanistes toutefois se cherchèrent des antécédents et se réclamèrent des philosophes atomistes, mais Démocrite, Épicure ou Lucrèce leur ont apporté un modèle plus qu'une source de doctrine. Et, de toute façon, le mécanisme n'est pas lié nécessairement à l'atomisme ; ainsi celui de Descartes, le plus célèbre.

Le terme « mécanisme » ne peut donc s'employer que génériquement pour désigner des mécanismes divers dans ce qu'ils ont de commun, la volonté de n'expliquer les phénomènes de la nature que par des lois des mouvements de la matière, qui est sans âme et sans vie. Il recouvre des doctrines différentes, mais qui toutes s'entendent pour dégager l'explication du monde des physiques. Mais dans le cadre de ce travail, nous l'évoquerons dans le domaine financier afin d'en évoquer les différents contours.

Section : 6. la notion de recette fiscale

Les recettes fiscales ³⁰ sont des recettes provenant des impôts. Il s'agit donc de l'ensemble des recettes résultant des prélèvements obligatoires opérés par l'État, le plus souvent sous forme d'impôts, pesant sur les personnes, sur les entreprises et sur les biens.

Les recettes fiscales sont cruciales pour le fonctionnement de l'État car elles représentent plus de 50% de l'ensemble des recettes de l'État.

1.1 : L'impôt peut être défini comme étant une prestation pécuniaire requise des particuliers (personnes physiques ou morales) par voie d'autorité, à titre définitif, sans contrepartie directe, en vue de la couverture des charges publiques.

1.2 : Types d'impôts

1.2.1 : L'impôt sur le revenu (IR)

³⁰ <https://data.oecd.org/fr/tax/recettes-fiscales.htm>

C'est un impôt direct. Il est appliqué à toute personne physique ayant un revenu, issu d'un contrat de travail ou de prestation de service ou encore exerçant une profession libérale. Il est acquitté pour des personnes physiques au niveau de chaque foyer avec un caractère familial marqué par le quotient familial et la prime pour l'emploi.³¹

Sont exonérés de l'IR :

- Les étrangers résident sur le territoire bissau-guinéen pour des missions diplomatiques ou consulat agréé en Guinée-Bissau, dès lors que le principe de la réciprocité du traitement est respecté ;
- Les étrangers travaillant dans les organismes internationaux considérés de droit public international.
- Les exonérations accordées par les autorités de l'Etat bissau-guinéen par voie des contrats signés à toute autre entité seront respectées selon les termes du contrat.
- Toute signature de contrat d'exonération nécessite un accord préalable du Ministère de l'Economie et des Finances qui devra apposer sa signature.

Mode de calcul

L'IR est calculé du droit progressif, dont le taux augmente en fonction de la matière imposable (productivité égale ou supérieure et plus grande équité par l'égalité des sacrifices qu'il permet d'atteindre).

On établit le barème mensuel suivant :

- Taux de 1% pour les revenus à partir 0 à 41 667 FCFA ;
- Taux de 6% pour les revenus compris entre 41 667 à 83 333 FCFA ;
- Taux de 8% pour les revenus compris entre 83 333 à 208 333 FCFA ;
- Taux de 10% pour les revenus compris entre 208 333 à 300 000 FCFA
- Taux de 12% pour les revenus supérieurs à 300 000 FCFA

A cette retenue s'applique le taux de timbre fiscal de 0,3% sur le montant du salaire brut imposable.

NB : le BRS est de 3% pour les rémunérations occasionnelles.

Le barème annuel pour les entreprises individuelles est ainsi défini :

- Le taux est de 10% pour le résultat fiscal allant jusqu'à 2.200.000 FCFA ;

³¹ <http://www.investinsenegal.com/IMG/pdf/cgi2013-2.pdf>

- Le taux est de 20% pour le résultat compris entre 2.200.000 à 10.000.000 FCFA ;
- Le taux est de 25% pour le résultat supérieur à 10.000.000 FCFA³²

Période de versement

Le versement de retenue à la source (VRS) est payé au plus tard le 10 du mois suivant la période concernée. Pour les entreprises individuelles, la date limite des dépôts des états financiers est le 30 avril.

Pénalités en cas de non versement

En cas de non-paiement ou dépôt de la déclaration, il est appliqué au contribuable une amende égale au double du montant dû.

1.2.2 L'impôt sur les sociétés (IS)

L'IS est un impôt direct assujéti aux personnes morales. Il est appliqué au résultat fiscal de nature commerciale, industrielle ou prestataire des services de caractère permanent ou accidentel titulaire de rendement provenant des activités réalisées dans le territoire bissau-guinéen. Le taux unique de l'IS est de 25%.

Mode de calcul

Le taux de l'IS est calculé sur la base du résultat fiscal qui est égal à la somme du résultat comptable plus les réintégrations moins les déductions.

Les acomptes sont versés par trimestre en appliquant le taux de 25% sur la somme des chiffres d'affaires déclarés de trois derniers mois de déclarations de la TVA.

Pour les entreprises ayant un résultat négatif, le contribuable paie un impôt minimum de 2,5% du chiffre d'affaires annuel. Pour les grandes et moyennes entreprises le montant à payer ne sera pas inférieur à 5 000 000 FCFA et 2 500 000 FCA.³³

1.2.3 Régime spécial des contribuables non résidents

L'article 45 du code général des impôts de la Guinée-Bissau considère les non résidents ceux qui exercent une activité rémunératrice, pour une période inférieure à 6 mois dont le

³² Source : code général des impôts (législation fiscale 2014).

³³ Source : code général des impôts (législation fiscale 2014)

rendement a été payé par une société privée ou publique résidant au pays. L'impôt dû est calculé à la somme du chiffre d'affaires réalisé durant cette période. La liquidation sera faite par l'entreprise qui est le responsable du paiement des biens ou services, d'où elle retient 15% sur le chiffre d'affaires du contribuable non résident.

Période de versement

Le premier acompte est versé le mois de mars, le deuxième au mois de juin, le troisième au mois de septembre et le solde au mois de décembre.

Pénalités en cas de retard

En cas de retard de dépôt des états financiers ou les versements des acomptes, le contribuable est fixé d'une amende égale à 25% de l'impôt dû. Les omissions ou erreurs constatées dans les états financiers sont punis avec une amende variable entre 200.000 FCFA et le double de l'impôt dû.

La destruction, occultation, falsification ou refus d'exhibition de l'écrit avec l'intention de rendre difficile la fiscalisation, sont punis avec une amende variable entre 5 000 000 FCFA à 20 000 000 FCFA. Pour toute autre infraction non précisée, il sera appliqué une amende de 500 000 FCFA.

1.2.4 La taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

La TVA est un impôt général sur la consommation et directement lié au rythme de progression de la consommation des ménages, des administrations, des institutions financières et des sociétés d'assurances, des investissements des ménages. En revanche, elle ne porte pas sur les investissements des entreprises, ni sur les exportations. Le taux est de 17% depuis le mois de janvier 2013.

- **Sa neutralité** : si la TVA a largement atteint son objectif d'être neutre par rapport aux circuits de production et de commercialisation, certaines anomalies subsistent. Aussi, le consommateur fiscal ne supporte que 72% environ du poids de la TVA.
- **Sa rentabilité** : c'est la première assurance fiscale de l'Etat (autour de 45%), elle représente 70% des impôts indirects.

Mode de calcul

La TVA due est la différence entre la TVA facturée aux clients moins la déduction de la TVA supportée lors des acquisitions des biens ou de prestation de services.

Si la TVA récupérable est supérieure à la TVA facturée, le contribuable aura un crédit de TVA reporté au mois suivant. On ne peut déduire la TVA si elle est mentionnée dans la facture du fournisseur.³⁴

Période de versement

Le contribuable doit déposer au plus tard le 15 du mois suivant la déclaration de la TVA du mois précédent, au service de la DGCI ou dans les différentes répartitions de finance.

Pénalités en cas de retard

En cas de retard ou de non dépôt de la déclaration de TVA, l'impôt dû sera puni avec une amende fixe de 45 000 FCFA plus variable de :

- 5% si le paiement a été effectué dans les 30 jours ;
- 10% au delà de 30 jours jusqu'aux 60 jours ;
- 20% au delà de 60 jours.

2 : DISPOSITIONS DES RECETTES FISCALES

L'impôt représente la source normale par excellence ; encore doit-il satisfaire aux principes de rentabilité, légèreté, égalité et extériorité.

Nous avons différents types d'impôts parmi lesquels :

- L'impôt sur le revenu (IR)
- L'impôt sur les sociétés (IS) ;
- Patente
- L'impôt sur le capital (IC) ;
- La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ;
- L'impôt foncier.

3 : LES REFORMES FISCALES

Les réformes entreprises par l'administration fiscale bissau-guinéenne sur la période 1998-2015, ont consisté en des :

- Mesures générales de soutien à l'économie et au secteur privé ;
-

- Mesures de renforcement des moyens de l'Etat et de sécurisation des recettes ;
- Mesures de rationalisation du dispositif fiscal ;
- Mesures et actions à caractère social.

Pour notre part, nous nous intéressons aux mesures touchant l'économie et le secteur privé. Depuis 2010, le gouvernement a fait adopter régulièrement des mesures visant à améliorer la compétitivité des entreprises. Ces mesures ont consisté en l'allègement de leurs charges fiscales et l'assainissement de leur situation financière.

Parmi ces réformes nous retiendrons :

- La suppression en 2011 du prélèvement d'acompte sur divers impôts en faveur des entreprises relevant du régime réel d'imposition, pour des raisons d'inefficacité. En effet, par le simple fait de son mécanisme, il pesait lourd sur le secteur formel sans que l'objectif fiscal soit atteint (DGCI, 2014) ;
- L'extension en 2013 de la mesure d'exonération de 3 ans d'impôts sur les bénéfices industriels et commerciaux pour les entreprises créées dans le but de reprendre d'autres entreprises en difficulté. Cette mesure qui concernait antérieurement les seules entreprises agricoles a été étendue à tous les secteurs d'activité ;
- En 2013, L'augmentation du taux de la Taxe sur la Valeur Ajoutée de 15% à 17% et l'exonération de la TVA sur les intrants et emballages concourant à la fabrication des aliments pour bétail et aliments pour basse-cour ;
- en 2013 : la réduction du taux de l'IBIC pour une période de deux ans. L'exonération d'impôts fonciers, notamment les matériels et outillages, agencements et installations acquis par les entreprises en remplacement de ceux détruits ou endommagés par la guerre pour les exercices 1998 et 2012. L'exonération de la TVA sur le matériel agricole. Réduction de 35% à 25% du taux de l'impôt sur les BIC pour les PME de transformation industrielle ou opérant dans le secteur des NTIC.²

Pour ce qui concerne l'année 2013 uniquement, les mesures seront présentées en deux temps : les mesures générales et les mesures spécifiques.

En matière de mesures générales il s'est agi pour l'administration de :

- La réduction du taux de l'IBIC et bénéfices agricoles de 35% à 27%, à compter du 31 décembre 2013. Cette mesure visait à relancer l'économie ;
- Le remboursement des crédits résiduels de l'impôt sur les BIC.
- L'exonération de la contribution des patentes au profit des PME, pour l'année de leur création. En particulier, cette exonération va jusqu'aux deux premières années de leur création au niveau des zones ex-assiégées.
- L'exonération des droits d'enregistrement liés à la réimplantation en Côte d'Ivoire des entreprises fermées ou délocalisées. En outre, les mesures spécifiques suivantes ont été prises pour les entreprises sinistrées ou fermées du fait de la crise :
 - La réduction du plancher de l'IMF de 21 millions à 500 mille FCFA ;
 - La réduction du maximum de perception de 10 millions à 5 millions ;
 - L'exonération de la TVA sur les biens neufs acquis en remplacement de ceux détruits et qui étaient inscrits à l'actif du bilan, au cours de 2009 et 2010, pour les entreprises du Régime Réel d'Imposition ;

Pour les établissements d'enseignement primaire, secondaire et supérieur, l'exonération jusqu'au 31 décembre 2013, de la TVA sur l'acquisition du matériel informatique dans le cadre de leur objet. L'exonération est accordée sur présentation d'un programme d'investissement agréé par leur ministère de tutelle.

Pour les entreprises assujetties à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux, l'on assiste à la réduction de l'IMF de 5% à 1%, l'extension du taux réduit sur les bénéfices de 25% à l'ensemble des PME, particulièrement pour les entreprises du RNI dont le CA est inférieur à 500 millions.

L'aménagement du mode de gestion des exonérations en matière de TVA : pour pallier la fraude fiscale consécutive à certaines exonérations prévues par les textes, et pour un contrôle des exonérations de cette taxe, il sera institué un système de remboursement de la taxe acquittée.

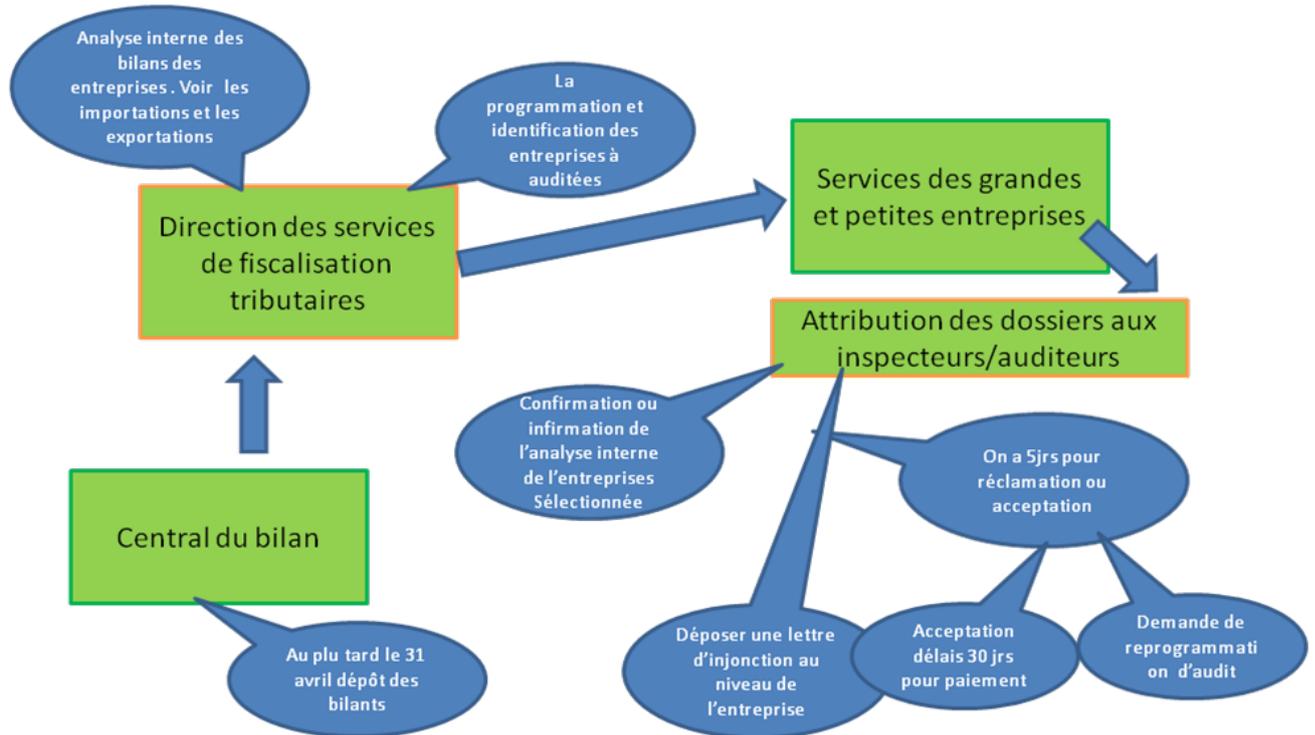
Au titre des réformes, il convient de signaler que les taux de l'impôt sur les revenus des personnes physiques et morales ont été révisés en 2013 à la baisse. Ainsi, pour compter du 1er janvier 2010, les taux de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux sont de 25% pour les personnes morales et 20% pour les personnes physiques. Les impôts financent le budget de l'Etat et le budget des collectivités locales, et contribuent

notamment aux dépenses de l'éducation, de la santé, de la justice, d'infrastructures routières, sans être affectés à un financement particulier. Ces impôts sont aussi, du fait de leur incidence sur l'économie, utilisés comme instrument pour satisfaire à des objectifs économiques et sociaux.

CHAPITRE V: PRESENTATION DES RESULTATS

Section : 1. Les procédures utilisées par la DGCI dans la mise en œuvre de l'audit fiscal des entreprises en Guinée-Bissau

Sous section 1.1. : Analyse des bilans des entreprises



Source : extrait des procédures de la DGCI

La procédure de mise en œuvre de l'analyse du bilan se base sur une approche à deux niveaux. En effet dans un premier temps, l'inspecteur en charge du dossier s'assure de la conformité du bilan et apprécie les dépenses. Dans cette logique de vérification, l'agent s'assure du paiement des impôts durant la période concernée, analyse après les importations et les exportations faites par l'entreprise. Mais toutefois les manquements sont clairement définis pour être notifiés à l'entreprise.

Par contre la seconde phase consistera pour l'auditeur de se rendre au sein de l'entreprise pour constater les différentes rubriques mais aussi les liasses de paiement notées dans le bilan.

Ainsi, toute cette procédure est mise en œuvre conformément aux dispositions stipulées dans l'article 77° qui démontre que « l'administration fiscale est tributaire du pouvoir d'ordonner l'examen des liasses de paiement du contribuable afin de vérifier les procédures de paiement faites par l'entreprise en conformité avec la fiscalité du pays. »

La correction du bilan est une activité normale inscrite dans les activités permanentes de la direction de la DGCI. Ainsi comme dans la plupart des actions de la DGCI, l'approche est tout d'abord inscrite dans la prévention afin de faire échapper aux entreprises « le redressement fiscal » et ce mode de sanction n'est pas du tout avantageux tant pour l'industriel que pour le pays.

Pour bien entreprendre ce travail, les agents de la DGCI ont le plus souvent pris le temps d'aviser l'entreprise dans le but de lui donner du temps pour une bonne préparation.

Le suivi de l'analyse des bilans se fait sur une durée de trois mois et se base sur l'évolution du travail de contrôle.

Par ailleurs, en cas de suspicion, la DGCI a le droit de travailler sur des écritures des années antérieures sur une période de 5 ans.

Cette définition de l'approche est en phase avec la plupart des administrations de la sous région mais le niveau d'application est parfois différent selon le niveau d'influence des acteurs du pouvoir public.

Nous remarquons que dans la plupart des cas, des erreurs ou des fautes sont dissimulées dans les bilans que déposent les entreprises et ceci parfois de mauvaise comme de bonne foi. En abordant le sujet avec un inspecteur de la DGCI, il est apparu dans sa logique d'intervention le fait que *« nous remarquons parfois des entreprises qui enregistrent des dépenses parfois qui n'ont rien à voir avec les activités de l'entreprise. Il est strictement interdit d'inscrire des dépenses concernant le chef de bureau notamment l'achat d'une voiture pour son propre compte ou pour sa famille. Ce type de dépense qui ne devrait pas faire l'objet d'écriture dans le bilan de l'entreprise ont tendance à alourdir les charges qui impactera directement sur le montant de l'impôt à verser. »*³⁵

Fort de ce constat, le besoin de renforcer les dispositifs de contrôle pour rendre le pays autonome et indépendant financièrement, la mise en place des techniques de contrôle permanentes est un défi que la Guinée-Bissau tarde à gagner.

Pendant la mise en place des audits, une simple rectification contraint l'entreprise à verser des sommes importantes en guise de pénalité ou de crédit d'impôt. Mais cette procédure reste toujours en phase avec la vérification des liasses de paiement comme illustré dans la sous section suivante.

Sous section 1.2. La vérification physique des liasses de paiements

³⁵ Entretien avec le chef de bureau de la DGCI en charge de l'audit fiscal le 22/12/2017 à 15h30

Cette étape de vérification des liasses de paiement se fait au sein de l'entreprise qui après dépôt de ses écritures se met à la disposition de la DGCI. Durant cette phase, le plus souvent l'agent qui a pris connaissance des dépenses peut se permettre de demander des paiements spécifiques pour faire le contrôle. En effet les pièces comptables devant rester sur une période de 5 ans au sein de l'entreprise détiennent une valeur importante.

La présence de liasse de paiement n'est pas suffisant parfois pour certifier une dépense. Les activités de l'entreprise étant clairement définies, les charges imputées à ces activités doivent être en phase. Dans cette logique, le contrôle de conformité s'assure que toutes les dépenses enregistrées sont bien pour l'intérêt de l'entreprise et non un moyen de déduction des profits de l'entreprise. En abordant la question avec un agent de la DGCI, nous avons recueilli ces propos *« certaines entreprises font tout pour créer des dépenses dans la logique de réduire drastiquement les profits. C'est en ce sens que nous constatons sur le terrain des comptables qui enregistrent des achats personnels du directeur qui ne sont pas en phase avec les activités de l'entreprise. Toutefois en dissociant ces dépenses, le montant à payer sur le bénéfice change complètement au grand profit de la DGCI ³⁶»*.

Nous retiendrons que cette phase est très importante dans le cadre du travail de l'inspecteur. C'est à l'issue de sa présence sur le terrain que l'entreprise pourra être certifiée conforme ou non par rapport aux impôts. Pour limiter les cas de fraudes et d'omission, des systèmes sont mis en place pour suivre les états de paiement comme illustré dans la section suivante.

Sous section 1.3. La mise en place d'un outil de contrôle de paiement de l'impôt

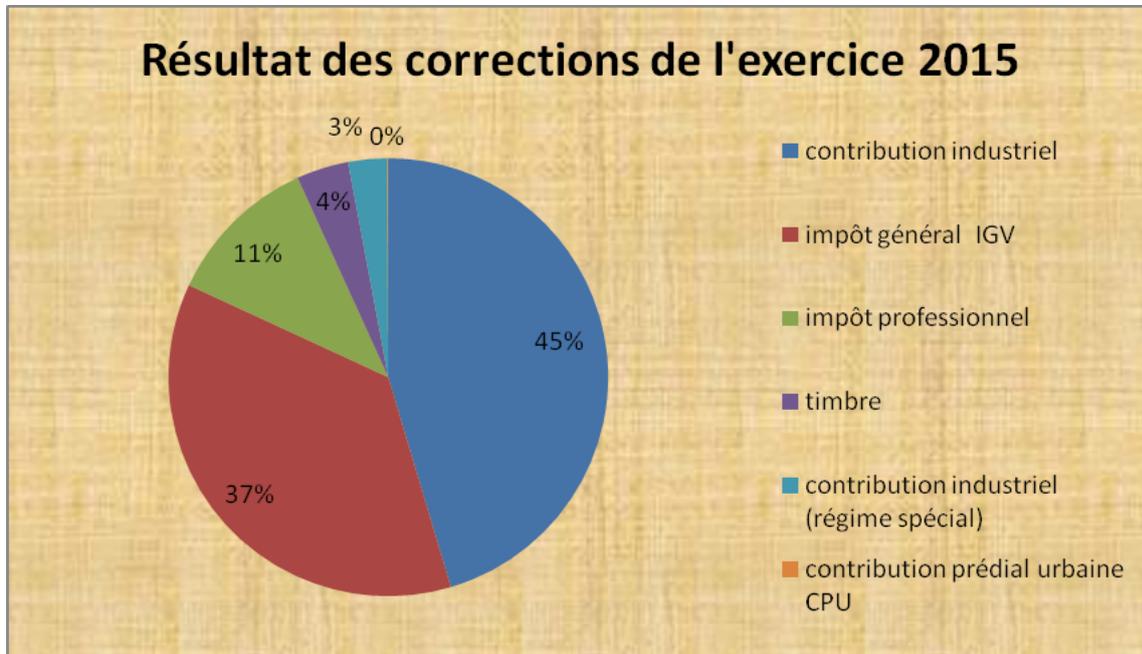
Pour la mise en œuvre efficace des états de paiement des entreprises, la DGCI dans le cadre de sa modernisation a fini de mettre en place un outil de contrôle des paiements d'impôt.

Tout au début de la mise en place, la DGCI a procédé à l'enregistrement de toutes les entreprises formellement créées. C'est en ce sens que la cartographie est clairement définie afin de suivre pas à pas les entreprises sur leur niveau de paiement. A la fin de chaque période fiscale, les impayés sont clairement détectés par la DGCI. Sur une période bien définie, les agents sont déployés sur le terrain pour faire une vérification afin de s'enquérir sur les causes de non paiement.

³⁶ Entretien avec le chef de bureau de la DGCI en charge de l'audit fiscal le 22/12/2017 à 15h30

Section : 2. Force de l'audit fiscal dans l'amélioration des recettes fiscales.

Sous section. 2.1. Impact de la correction des bilans



Source : ministère de l'économie

Comme approche juridique fiscale, la correction étant une activité importante, sa mise en œuvre devrait plus apparaître comme un exercice quotidien qu'extraordinaire. Sur un total de 580 487 096 Fcfa collectés, nous avons environ 45 % en contribution industrielle suivis de 37% en impôt général IGV. Tout cela porte à croire que la plupart des activités entreprises dans le secteur de la commercialisation du cajou ne sont pas toujours bien contrôlées.

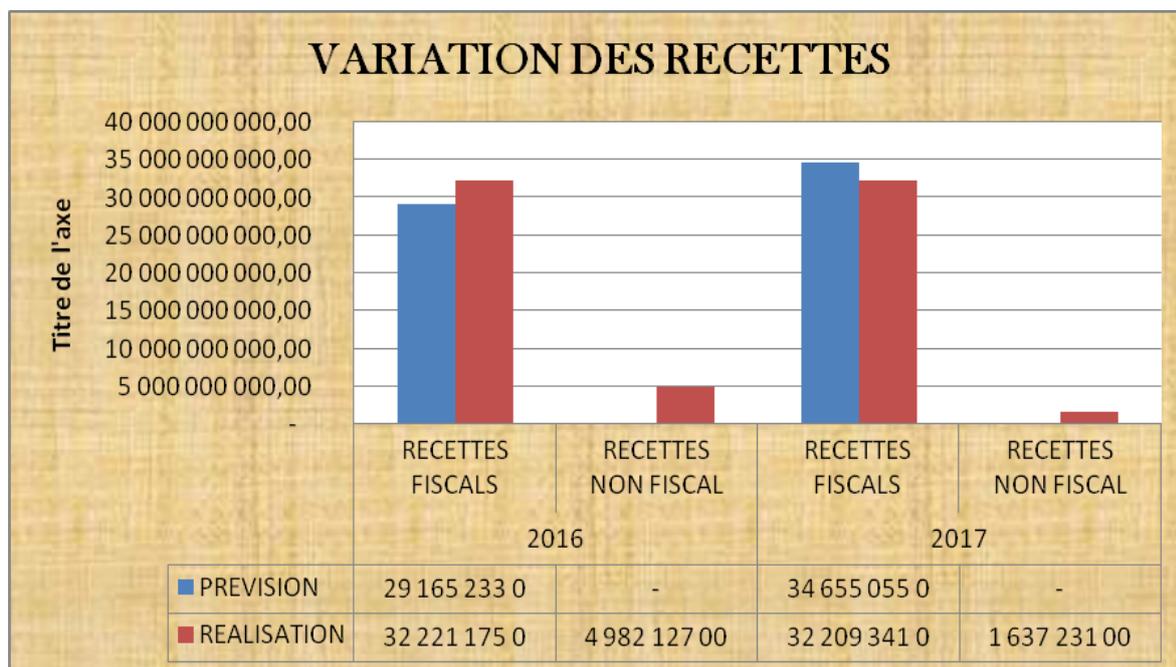
En effet ces dernières années, nous avons assisté à d'énormes modifications en termes de contrôle mais aussi d'organisation dans le souci de mieux rentabiliser ce secteur. Il apparaît que la commercialisation frauduleuse du cajou ne profite qu'à de rares personnes qui venaient tout simplement ouvrir leur entreprise durant la période de commercialisation du cajou. Pendant longtemps, des producteurs locaux ont parfois pris des initiatives pour aller vendre leur récolte sur le marché de Ziguinchor parfois plus rentable du fait de la variation du prix dans cette région du sud du Sénégal. Mais le contrôle des frontières et la mise en place des lois interdisant l'exportation frauduleuse tant du côté des producteurs que des opérateurs, nous avons assisté à une nette amélioration des recettes dans ce secteur. En effet, ces dernières années, la barre des 200 000 tonnes ont presque été atteints car tous les

acteurs ont été contraints de commercialiser leur produit sous le contrôle de l'Etat. Ainsi la connaissance de secteur a permis à l'Etat en plus de s'assurer de leur contribution financière en termes d'impôt mais aussi des activités de correction ont été entreprises dans leur bilan.

Pour mieux comprendre ce phénomène, les acteurs du secteur comme les inspecteurs nous ont confirmé que « en mettant en œuvre les activités de correction, nous parvenons à collecter beaucoup d'argent au niveau des différentes entreprises qui parfois se retrouvent dans des exercices douteux. Mais ce travail est parfois rendu quasiment impossible du fait des influences externes venant des tiers ». Il s'agira de comprendre que parfois l'influence externe ne permet pas de conduire des activités d'audit de manière objective car force est de noter que certaines entreprises semblent être intouchables.

Pour mieux évoluer dans ce secteur, nous devons travailler à réduire l'influence externe afin d'améliorer les recettes fiscales dans ce secteur. Car durant ces deux dernières années, nous avons assisté à d'énormes fluctuations sur les recettes de 2016 à 2017 comme l'illustre le diagramme ci-dessous.

Sous section. 2.2. Impact de l'audit fiscal sur la variation des recettes



Source : ministère de l'économie

Ce diagramme met en exergue des variations de recette fiscales et des recettes non fiscales entre 2016 et 2017. Sur ce point nous remarquons les variations le plus souvent entre les réalisations et les prévisions de 2016 à 2017. Les réalisations de 32 milliards ont été acquises sur la base d'une prévision de 29 milliards. Par contre en 2017 nous remarquons

que les prévisions de 34 milliards mais les réalisations ont gravité autour de 32 milliards. Mais concernant les recettes non fiscales, elles ne sont pas dans les prévisions mais le plus souvent nous constatons des entrées de fonds supplémentaires, des dynamismes de renforcement mis en place dans le cadre de la promotion du développement économique du pays. L'ensemble de ces activités ont conduit à la mise en place des postes douaniers, le renforcement des dispositifs de contrôle, l'augmentation des agents de la fiscalité etc.

Ainsi la contribution des uns et des autres ont aujourd'hui assuré l'amélioration des prévisions, mais aussi la réalisation des recettes fiscales qui assurent la stabilité du pays. Avec la crise économique, les pays partenaires de la Guinée-Bissau ont poussé ce dernier à compter le maximum possible sur ces ressources propres. C'est en ce sens que durant notre entretien avec certains acteurs de la DGCI, ils s'accordent tous sur le fait que « si nous voulons un développement économique du pays, nous devons investir sur les services fiscaux du pays en renforçant toujours le contrôle dans nos frontières. Mais on s'accorde aussi sur le fait qu'il y a beaucoup d'influence extérieure dans les dossiers ». Cependant les organisations ayant des protecteurs dans les instances administratives ont tendance à vouloir se soustraire de l'impôt ou met en place des déclarations inexactes. Ainsi avec cette approche, le pays perd beaucoup d'argent et c'est pourquoi la régularisation de ce secteur est gage de développement économique du pays.

Malgré toutes les difficultés notées, nous constatons parfois des évolutions des recettes fiscales surtout en 2017 comme en illustre le digramme ci-dessous.

Sous section. 2.3. Pénalité art 61 à 65 du code CCI (Impôt sur les sociétés)

Comme toute loi, le besoin de la rendre coercitive est fait en prenant en compte la sanction en cas de non-respect des principes régis. Pour évoluer dans le secteur économique, les entrepreneurs sont assujettis à mettre en place des projets dont la rentabilité est clairement définie après avoir déduit les charges comme l'impôt sur les sociétés.

Pour mieux contrôler les entreprises il est stipulé dans l'article 65 du CCI que « *la dissimulation ou la destruction, falsification, le refus de mettre à disposition le document et la mise en situation de difficulté de l'agent fiscal sont passibles de sanction pour l'administration fiscale* »

Cette présomption qui sera faite se basera sur cet article pour justifier la non disponibilité d'une facture comme étant une transaction non effectuée donc nulle et d'une nullité absolue. Il apparaît ainsi que la gestion des factures et toute autre preuve d'achat ou de vente est dans l'intérêt de l'entrepreneur.

Pour les inspecteurs, la mise en œuvre de ces activités est dans une large mesure préventive car les pénalités ont beaucoup d'impacts économiques sur le bon déroulement des activités de l'entreprise.

Comme dans la plupart des cas, l'entreprise par manque de techniciens aptes est parfois dans une situation où des erreurs sont commises de manière inattendue. Dans une telle situation, le législateur accorde le pouvoir de jugement à l'inspecteur qui fixera la pénalité sur la base d'une tranche selon la nature de l'erreur. Ainsi dans le domaine industriel, la dissimulation ou la destruction de facture peut faire l'objet d'une amende allant de 1 000 000 Fcfa à 15 000 000 Fcfa pendant que les sanctions sur les fraudes liées à la TVA iraient jusqu'au double.

Sur ce point un inspecteur en charge des petites et moyennes entreprises nous informe « nous sommes parfois contraints sur le terrain de jouer une grande diplomatie pour faire accepter l'importance de l'audit fiscal car cela est dans une large mesure une approche préventive . Conscients parfois du fait que le manque de rigueur en termes de justification n'est pas toujours le cas dans les petites entreprises, nous les aidons à travers des avertissements à se conformer aux exigences fiscales. La sanction aboutissant à une pénalité n'est utilisée qu'en dernier ressort. ³⁷ »

Nous comprendrons dans cette approche que l'accompagnement des petites entreprises surtout celles intervenant dans le cadre de la commercialisation du Cajou sera d'un grand apport pour l'administration fiscale du pays. Les efforts de développement se feront toujours sentir si les entreprises se conforment aux exigences fiscales du pays d'implantation. Même si les conditions ne sont toujours en phases avec certains pays de l'UEMOA, cela peut attirer les entreprises qui veulent avoir un maillage sous-régional dans un pays où l'impôt coûte moins cher.

En définitive le développement économique d'un pays est dans une large mesure basé sur la transparence fiscale des entreprises surtout les multinationaux, mais pour faciliter l'accès aux inspecteurs, la loi l'a clairement définie dans l'article ci-dessous.

Section: 3. Les difficultés de mise en œuvre de l'audit fiscal

3.1. L'absence de coopération des chefs d'entreprise

Durant la mise en œuvre des activités d'audit au sein de l'entreprise, il apparaît un manque de volonté de la part des chefs qui refusent de faire une franche collaboration. Parfois en se présentant au niveau de l'entreprise, l'accueil reste souvent à désirer. La notification pour

³⁷ Entretien avec le chef de bureau des petites et moyennes entreprises le 22/12/2017 à 17 h30

la mise en place d'une liasse de paiement n'est parfois pas exécutée à temps. Parfois sur une demande spécifique, le chef ne veut pas mettre à la disposition de l'agent le document demandé et se permet de faire des allers et retours pour retarder le processus.

Cependant toutes ces limites se font malgré la présence d'une loi qui encadre cette initiative de contrôle.

En effet, l'article 76 du CCI portant sur l'impôt sur les sociétés stipule que « Le fonctionnaire compétent de l'administration fiscale dispose d'un libre accès au niveau de la comptabilité de l'entreprise et aux archives des exercices de fiscalisation des années précédentes.»

En définitif, il est clair que les entreprises semblent être contraintes de se soumettre à la présence des agents de la DGCI dans le but de faciliter la tenue de leur travail.

Les agents de la DGCI peuvent se présenter sur la base d'une sommation mais aussi de manière inopinée pour faire des inspections sur le cadre de travail en rapport avec les finances. Les entrepreneurs qui semblent être dans une mauvaise posture ne semblent parfois pas être en phase avec cette compréhension de la loi.

En se présentant dans une entreprise, les agents de la DGCI sont munis de leurs cartes professionnelles afin d'éviter les cas d'usurpations de fonction.

Malgré la détermination des uns et des autres, les agents fiscaux sont en déficit dans le pays et ce manque d'effectif est parfois à l'origine de l'oubli de certaines entreprises.

Ce pays en pleine mutation politique a vu naître des entreprises de toute taille qui exercent des activités diverses et parfois dans l'informel. La tenue de caisse et l'archivage des documents financiers ne sont parfois pas bien gérés par les entrepreneurs qui malheureusement représentent une grande partie des entreprises du pays. Le besoin de procéder aux recrutements dans ce secteur peut bien conduire les agents à procéder à l'encadrement de certains acteurs dans le pays. La fiscalité étant une activité complexe, les entrepreneurs sont parfois en déphasage avec ces exigences et sont parfois dans une mauvaise posture devant leur conduire à la faillite.

Par ailleurs la disponibilité des agents n'est pas la seule et unique contrainte car à cela on y ajoute le manque de moyens de transport, le manque d'un système de centralisation des fichiers sur un outil informatique.

Pour mieux assurer le contrôle des entreprises, il est de plus en plus urgent d'assurer la mise en place d'une plateforme qui assure le suivi des entreprises mais aussi pousser les entrepreneurs du secteur informel de s'inscrire. L'immatriculation des entreprises permet

d'avoir une connaissance mais aussi la cartographie sur le territoire national. En plus de cela nous devons travailler dans la responsabilité fiscale des entreprises afin de promouvoir le changement de comportement par rapport à la fiscalité dans le pays.

Par ailleurs, il est clairement défini dans l'article 72 qui stipule que « tous les contribuables sont assujettis à émettre des factures pour les ventes et les prestations de services » dans le même sens l'article 73 oblige les grandes entreprises classées dans le groupe A de tenir clairement :

- A un inventaire du bilan
- B assurer l'enregistrement des transactions
- C faire le compte des soldes
- D la mise en place des procès verbaux des réunions

Cette différente approche permet un bon contrôle de la fiscalité dans le pays. Ainsi comme les grandes entreprises, les petites et moyennes doivent être en phase.

3.2. L'interférence politique et relationnelle

Comme dans la plupart des contextes des pays en voie de développement, le mode de travail reste largement précaire par rapport à l'interférence politique. Durant la mise en œuvre des exercices d'audit, les agents font parfois face à des blocages à cause de l'influence politique.

En effet tout le monde s'accorde sur l'importance de l'audit fiscal pour le bon fonctionnement du pays.

Sur ce point l'apport du directeur des grandes entreprises et des petites et moyennes entreprises a été ainsi résumé « *cette activité est d'un apport considérable car elle permet de récupérer des recettes perdues mais aussi de limiter largement les cas de fraude. Par ailleurs c'est une bonne approche qui permet de limiter les procédures de redressement fiscal* ³⁸»

Le déficit de contrôle dans la mise en œuvre des activités d'audit conduit la Guinée-Bissau dans une situation de précarité financière. Il apparaît que certaines pratiques permettent les investisseurs à ne pas faire des déclarations exhaustives de leur profit dans une logique purement frauduleuse.

³⁸ Entretien avec le directeur des PME et des grandes entreprises le 13/12/2017 à 12h30

Ces derniers biens connus ne peuvent parfois pas faire l'objet de poursuite judiciaire car semble parfois bien protégé par les hommes politiques.

En plus de ce fait, les difficultés et les faiblesses dans la mise en œuvre impactent largement sur la réussite de cette activité de contrôle.

Le premier facteur de l'inefficacité de l'audit se résume sur les délais de mise en œuvre sur le terrain car un dossier mobilise longtemps un inspecteur alors qu'ils ne sont pas très nombreux.

Par ailleurs, nous remarquons que sur le terrain, le dossier souvent reste longtemps sans suite ce qui impacte sur le bon déroulement de cette activité. Par contre les faiblesses sont survenues du fait que beaucoup d'acteurs politiques interviennent dans la mise en œuvre de cette activité d'analyse.

La précarité de ce secteur s'est accentuée par l'influence politique dans la mise en œuvre. Sur le terrain les entreprises en place ont toutes quelqu'un sur qui compter en cas de besoin. Ainsi les difficultés financières et la précarité de ce service semblent être un frein.

3.3. L'indisponibilité des liasses de paiement au niveau des PME

Pour conduire les activités sur le terrain, un certain nombre de procédures mais aussi de stratégies de vérification sont entreprises en amont par les différentes directions se trouvant au niveau de la DGCI. En effet le dépôt des bilans au plus tard le 31 avril pour l'exercice concernant l'année précédente est une des obligations majeures que doit respecter les entreprises en place.

Les activités économiques en Guinée-Bissau sont bien encadrées par la loi fiscale du pays. Les acteurs intervenant dans ce secteur ont tendance à se régulariser dans la logique de pouvoir bénéficier des dossiers nécessaires pour bien mener leur activités dans le monde. C'est en ce sens que des initiatives de régularisation ont été entreprises par la plupart des acteurs du secteur et ceci malgré leur déficit intellectuel. Cependant les limites dans l'exercice de leur fonction apparaissent toujours car malgré leur régularisation et les exigences qui les attendent, les acteurs sont toujours dans une logique d'intervention informelle.

Pendant l'exercice de leur fonction sur le terrain, les inspecteurs de la DGCI sont le plus souvent confrontés à des difficultés majeures. En effet, les petites et moyennes entreprises ne respectent pas les formalités de paiement pendant les transactions. Sur le terrain, les

transactions financières se font sans la moindre justification et pendant les vérifications par les agents, aucune liasse de paiement n'est disponible. C'est en ce sens que notre interlocuteur nous dira « *nous avons toujours fait du commerce sans pour autant en prendre en compte et nous faisons aussi nos comptes chaque période. Franchement en aucun moment le besoin de faire des factures ne nous revienne en tête. Par ailleurs, nous avons besoin des factures juste pendant nos voyages en* ³⁹Europe ». Dans cette logique, nous en déduisons que la présence des liasses de paiement au niveau des PME sera toujours difficiles car vraisemblablement, ils ignorent son importance.

L'absence de journal dans les activités financières des PME apparaît plus comme une contrainte qu'un atout car après tout nous constatons aussi le manque de bilan comme en illustre le point suivant.

3.4. L'absence de bilan au niveau des PME

La Guinée-Bissau est un pays en pleine mutation économique, les activités sont le plus souvent informelles. Il apparaît que plus de 344 ont été enregistrées au niveau de l'administration fiscale mais seulement 58 parviennent à déposer des bilans à la fin de l'année soit plus de 16.8%.

En principe à la fin de l'exercice financière de l'année, les comptables des différentes PME sont assujettis à déposer leur bilan au niveau de la direction de la DGCI afin d'apprécier la régularité. Mais dans la pratique ces derniers tard toujours à s'exécuter. Le constat sur le terrain nous permet de faire la distinction entre les acteurs en phase avec les normes et les autres qui ne le sont pas.

Il est apparu que le plus souvent certains interviennent de manière ponctuelle et la définition de leur structuration ne permet jamais de les qualifier.

En effet, les entreprises à vocation purement import-export tiennent facilement leur comptabilité et sont le plus souvent en phase avec les impôts. Par contre celles intervenant dans la commercialisation des produits agricoles ont tendance à être sur le marché que pendant une petite période de l'année à la fin, elles s'activent sur autre chose. La commercialisation du cajou en est une parfaite illustration car la période reste courte et les acteurs sont très diversifiés dans la chaîne. Pour régulariser ce secteur économique, des

³⁹ Entretien avec Mamadou Saliou Diallo commerçant le 12/05/2018 à 14h30

efforts doivent être faits dans la formation de ces derniers. Mais aussi le besoin de les suivre de très près semble revenir à chaque fois que la question est abordée. En définitive, tout semble être mis en place pour que les acteurs intervenant en qualité de PME ne déposent pas de bilan car la volonté et l'interprétation de cet exercice ne semblent pas être bien connues.

3.5. Le faille au niveau des RH

Les entreprises du PME en Guinée-Bissau ont largement augmenté et l'initiative des intervenants sont parfois volontaires.

En Guinée-Bissau, les Petites et Moyennes Entreprises sont le plus souvent individuelles et la qualité des ressources humaines fait défaut. Concernant les entreprises d'import-export, le plus souvent l'activité en cours est un héritage familial qui passe des mains d'une génération à une autre.

Le fait que l'entreprise soit personnelle, la qualité de ressources humaines laisse le plus souvent à désirer. En effet le recrutement est le plus souvent arbitraire, les propriétaires recrutent au sein de la famille ou le plus souvent par les recommandations d'un pair. Ainsi nous retrouvons sur le terrain des personnes sans une formation spécifique faire de la comptabilité sans pour autant prendre en compte toutes les exigences nécessaires. C'est en ce sens que nous trouvons le fils du directeur faire office de comptable sans aucune formation préalable.

La présence dans le secteur des ressources humaines basée sur la confiance plutôt que sur le professionnalisme est l'une des limites majeures au développement de ce secteur économique.

La qualité de ressources humaines au niveau de la DGCI est une contrainte rencontrée dans la mise en œuvre de l'exercice d'audit fiscal.

En effet, les grandes mutations dans ce secteur ne sont pas bien suivies en termes de formation par les acteurs devant les mettre en œuvre. Les spécialistes d'audit fiscal interviennent toujours sur le terrain de la même manière notamment par la vérification des liasses de paiement et l'analyse des bilans.

Nous constatons sur le terrain que les entreprises en grande mutation utilisent des techniques modernes de comptabilité et la vérification est parfois difficile. Avec ce déficit de ressources humaines spécialisées dans le contrôle des transactions au niveau des banques des assurances et de la communication, le pays ne peut que compter sur la bonne foi de ces dirigeants qui ne déclareront que sur la base de leur simple volonté. Ainsi une entreprise de télécommunication qui déclare un bénéfice en centaines de milliards ne peut

faire l'objet de contradiction car rien ne permet de prouver le contraire. La réussite des activités d'audit à ce jour reste largement tributaire à la qualité des ressources humaines.

Section 4 - La discussion des hypothèses de recherche

Notre travail portant sur l'audit du système fiscal de la Guinée-Bissau en ayant comme cas la DGCI, nous l'avons entrepris sur la base des hypothèses dont les analyses nous ont permis de les confirmer ou de les infirmer.

Il est apparu durant nos entretiens en se basant sur notre support, le guide d'entretien conçu à cet effet l'importance de l'audit fiscal dans l'accompagnement des entreprises de la place. Mais aussi les efforts durant ces dernières années ont fini d'apporter des améliorations sur les recettes du pays.

Nous avons formulé des hypothèses qui montrent l'importance de l'audit mais aussi dans sa stratégie de mise en œuvre.

Pour ce faire, nous avons entrepris notre travail sur la base d'une hypothèse générale qui dénote que les mécanismes de contrôle d'audit fiscal mis en place par la DGCI pour les entreprises de la Guinée-Bissau sont basés sur une adjonction d'informations, d'observations, d'analyses et de vérification des faits et d'appréciation.

En partant de l'hypothèse générale, nous en avons déduit trois autres dites spécifiques dont la première retrace le fait que les procédures utilisées par la DGCI dans la mise en œuvre de l'audit fiscal des entreprises en Guinée-Bissau sont basées sur :

- Analyse des bilans des entreprises,
- vérification physique des liasses de paiement,
- contrôle de la conformité des dépenses
- mise en place d'un outil de contrôle de paiement de l'impôt

Par contre la seconde hypothèse spécifique évoque le fait que les forces de l'audit fiscal entrepris par l'administration fiscale contribuent largement à l'amélioration des recettes fiscales par la DGCI.

Et enfin la troisième et dernière hypothèse spécifique nous oriente sur l'origine des difficultés en se présentant ainsi.

Les difficultés rencontrées par la DGCI dans la mise en œuvre de l'audit fiscal des entreprises en Guinée-Bissau se présentent ainsi :

- l'absence de coopération des chefs d'entreprises,
- l'interférence politique et relationnelle,
- indisponibilité des liasses de paiement,
- absence de bilan surtout au niveau des PME

Pour trouver des éléments de réponses par rapport à nos pré-réponses, nous avons largement travaillé avec les acteurs dans le secteur et les informations collectées ont fini de nous renseigner sur certains points.

En effet pour faire ce travail d'audit, le bureau spécifique se base sur les bilans déposés par les entreprises ainsi que certains documents financiers disponibles. Par ailleurs, les acteurs s'accordent sur le fait que des injonctions et des réclamations sont faites par les agents de la DGCI dans le but de prouver ou d'approuver leurs présomptions. Sur ce point les agents ont fini de démontrer l'importance des mécanismes mis en place mais aussi les besoins d'amélioration pour rendre le travail plus rapide.

Les informations découlant des différents travaux de recherches et d'entretien permettent dans une large mesure d'affirmer que notre hypothèse générale portant sur le fait que les mécanismes de contrôle d'audit fiscal mis en place par la DGCI pour les entreprises de la Guinée-Bissau sont basés sur une adjonction d'informations, d'observations, d'analyses et de vérification des faits et d'appréciation est confirmée.

Par contre concernant notre première hypothèse spécifique qui se présente sur le fait que les procédures utilisées par la DGCI dans la mise en œuvre de l'audit fiscal des entreprises en Guinée-Bissau sont basées sur :

- Analyse des bilans des entreprises,
- vérification physique des liasses de paiement,
- contrôle de la conformité des dépenses

- mise en place d'un outil de contrôle de paiement de l'impôt

Nous pouvons aussi dire qu'elle est confirmée par les données de terrain. En effet, durant tous les travaux de recherches nous avons remarqué dans le mode opératoire que dans les dispositifs administratifs de la DGCI la présence d'un bureau spécifique pour contrôler les bilans des entreprises avant de procéder à des notifications pour s'assurer de la présence sur le terrain d'un agent fiscal.

Les inspecteurs s'accordent sur le fait que les analyse prennent trop de temps mais permettent toujours de s'assurer de la véracité des données mais aussi de limiter les cas de fraudes fiscales.

Dans le même sens l'opérationnalité voudrait que l'agent se présente après avoir envoyé une lettre avec accusé de réception pour faire la vérification des pièces comptables. C'est sur la base de ces informations que nous approuvons la confirmation de cette hypothèse.

Par ailleurs s'agissant de la deuxième hypothèse spécifique, sur les activités de correction durant la période de 2017 portant sur les exercices précédents, plus de 580 487 096 Fcfa collectés, avec environ 45 % en contribution industrielle suivis de 37% en impôt général IGV. Et malgré cela nous continuons de croire que la plupart des activités entreprises dans le secteur de la commercialisation du cajou ne sont pas toujours bien contrôlées. La mise en œuvre de l'audit a aussi contribué à l'amélioration des recettes par exemple en 2016 pendant que le total de prévision est à 29 milliards, le taux d'exécution a atteint la barre des 32 milliards.

De ce fait notre seconde hypothèse spécifique qui porte sur le fait que les forces de l'audit fiscal entreprises par l'administration fiscale contribuent largement à l'amélioration des recettes fiscales par la DGCI est bien confirmée par les données de terrains.

Enfin la troisième et dernière hypothèse spécifique a fait l'objet d'analyses recueillies auprès des entrepreneurs faisant état d'un certain nombre de difficultés.

Durant toute l'analyse, nous avons constaté que dans certaines entreprises, le niveau d'ingérence par les autorités très influentes entrave le bon fonctionnement pour la mise à terme d'une mission de contrôle. En plus de l'interférence extérieure, nous avons aussi remarqué l'absence de la tenue de comptabilité dans les entreprises surtout celles intervenant dans l'informel.

Les agents de la DGCI sont d'accord sur le besoin d'accompagnement des petites entreprises mais aussi sur la nécessité de faire périodiquement ou à temps les audits fiscaux afin de s'assurer de récupérer le manque à gagner. En effet c'est une approche qui permet de récupérer beaucoup d'argent en termes de recette fiscale.

La connaissance de ce secteur dans le pays a aussi permis de mesurer l'étendue des PME exerçant dans l'informel. De ce fait, la troisième et dernière hypothèse portant sur le fait que les difficultés rencontrées par la DGCI dans la mise en œuvre de l'audit fiscal des entreprises en Guinée-Bissau se présentent ainsi :

- l'absence de coopération des chefs d'entreprises,
- l'interférence politique et relationnelle,
- indisponibilité des liasses de paiement,
- absence de bilan surtout au niveau des PME

Cette hypothèse est confirmée par les données recueillies sur le terrain.

CHAPITRE VI : LES RECOMMANDATIONS

Après la réalisation de ce travail, les données recueillies sur le terrain ont permis de mettre en place un cadre analytique permettant aujourd'hui de formuler des recommandations.

Section 1 : Amélioration des procédures

- **Mettre en place un système de centralisation des données fiscales**

Cette activité consiste à promouvoir le développement d'un cadre de partenariat mais aussi de collaboration entre les différents services pour s'assurer de l'accès aux données. Cette initiative permet d'avoir une base de données dans laquelle les informations des contribuables sont accessibles pour faciliter les contrôles à chaque fois que le besoin se présente.

- **S'assurer de la confrontation des données entre la DGCI et DGA**

Pour éviter certaines fraudes fiscales ou bien une mauvaise interprétation pendant les sessions de collectes sur le terrain, la DGA devrait mettre à la disposition des agents de la DGCI l'ensemble des informations nécessaires pour apprécier les flux de marchandises chez un commerçant. Par ailleurs, on perd beaucoup d'argent en ne se limitant que sur un inventaire visible pour déterminer la CGU d'une entreprise.

Section 2 : Impact de l'audit sur l'amélioration des recettes fiscales

- **Promouvoir la réalisation des audits dans les délais 1 au lieu et place de 3 mois**

Le nombre réduit d'agents de terrain au niveau de la DGCI ne permet pas d'assurer le contrôle exhaustif de toutes les entreprises. Ainsi il s'agira de limiter les périodes de contrôle au niveau des entreprises en passant moins de temps au niveau de chaque entreprise. A cet effet chaque agent passera un mois dans une entreprise au lieu et place de trois mois.

- **S'assurer de la mise en œuvre de l'audit N-1 dans les délais**

Nous avons constaté que les audits de période de 2015 ont fait l'objet de correction qu'en 2017, cette lenteur peut porter préjudice à l'entreprise et même au service fiscal du pays. Pour ce faire la DGCI doit mettre en place une stratégie qui permet de faire l'audit des entreprises suspectes à la fin de chaque période afin d'éviter une accumulation des erreurs ou des cas de fraudes.

Section 3: Réduction des entraves :

- **Promouvoir la spécialisation des agents de la DGCI**

Nous constatons sur le terrain l'avènement des services générateurs de beaucoup d'argent mais le contrôle semble ne pas être exhaustif. Force est de reconnaître que les nouveaux types de services comme la télécommunication, la banque et les assurances, la DGCI ne dispose toujours pas d'agents permettant d'élucider de manière claire et efficace l'ensemble des paramètres.

Le besoin d'avoir tous les moyens de contrôle, la DGCI semble être assujettie à mettre en place une politique de spécialisation des agents sur le terrain.

- **Renforcer les moyens logistiques pour les agents de terrains**

Pour se rendre sur le terrain, les agents ne comptent que sur leurs propres moyens de transport. A cet effet le dispositif logistique semble constituer un blocage. Il s'agira pour le gouvernement de promouvoir la mise en place des moyens de transports permettant aux agents de se rendre sur le terrain pour assurer le suivi des entreprises et ceci dans tout le pays.

- **Promouvoir la mise en place des lois fiscales claires et adaptées,**

Il s'agira de s'assurer de l'accompagnement de toutes les lois fiscales par leur décret d'application mais aussi par un règlement qui permet de définir clairement les conditions d'application. En effet les normes disponibles ne permettent pas à l'agent fiscal d'exprimer clairement les sanctions afférentes à un délit fiscal. Ainsi les nouvelles lois que nous suggérons prendront en compte tous ces paramètres.

CONCLUSION

Notre travail porte sur *l'audit du système fiscal de la Guinée-Bissau avec comme cas la DGCI à fait l'objet dans tous ces contours*. Ainsi pour le travail de terrain, nous sommes parti sur la base d'une question générale de recherche qui se résume comme suit :

Quel est le mécanisme de contrôle d'audit fiscal mis en place par la DGCI pour les entreprises de la Guinée-Bissau ? En d'autres termes, quel est le mécanisme de contrôle d'audit fiscal de la DGCI mis en place au niveau des entreprises ?

Pour trouver des éléments de réponses à cette interrogation, nous avons formulé trois autres questions spécifiques dont la première est de savoir : quelles sont les procédures utilisées par la DGCI dans la mise en œuvre de l'audit fiscal des entreprises en Guinée-Bissau ?

Par contre la seconde porte sur les forces de l'audit fiscal entreprises par la DGCI dans l'amélioration des recettes en Guinée-Bissau.

Et enfin la troisième et la dernière est relative aux difficultés rencontrées par la DGCI dans la mise en œuvre de l'audit fiscal des entreprises en Guinée-Bissau.

Pour répondre à nos questions, nous avons trouvé des éléments de réponses qui se présentent sous formes d'hypothèses.

Ainsi notre hypothèse générale porte sur les mécanismes de contrôle d'audit fiscal mis en place par la DGCI pour les entreprises de la Guinée-Bissau sont basés sur une adjonction d'informations, d'observations, d'analyses et de vérification des faits et d'appréciation.

Notre première hypothèse spécifique soutient que les procédures utilisées par la DGCI dans la mise en œuvre de l'audit fiscal des entreprises en Guinée-Bissau sont basées sur l'analyse des bilans des entreprises, vérification physique des liasses de paiement, contrôle de la conformité des dépenses et à la mise en place d'un outil de contrôle de paiement de l'impôt

La seconde porte sur les forces de l'audit fiscal entreprises par l'administration fiscale contribuent largement à l'amélioration des recettes fiscales par la DGCI.

Enfin la troisième est relative aux difficultés rencontrées par la DGCI dans la mise en œuvre de l'audit fiscal des entreprises en Guinée-Bissau se présente sur le point de

l'absence de coopération des chefs d'entreprises, l'interférence politique et relationnelle, indisponibilité des liasses de paiement et l'absence de bilan surtout au niveau des PME.

Dans notre approche, nous nous sommes assigné des objectifs dont le général consistera à démontrer l'importance de l'audit dans le système fiscal de la Guinée-Bissau.

A cet effet, nous nous sommes fixé trois objectifs spécifiques dont le premier montre les procédures standards utilisées par la DGCI dans la mise en œuvre de l'audit fiscal des entreprises en Guinée-Bissau. La seconde consiste aussi à montrer les forces du système de l'audit fiscal mis en place par la DGCI. Enfin la dernière a porté sur le besoin de trouver les difficultés rencontrées par la DGCI dans la mise en œuvre de l'audit des entreprises de la Guinée-Bissau.

Du point de vue de la méthodologie, nous avons porté notre choix sur des stratégies de vérification adaptées au type d'étude que nous avons mené. Parmi les stratégies de vérifications retenues nous avons l'observation qui est une technique relevant de l'approche qualitative utilisée pour les besoins d'une recherche. La méthode d'observation retenue à cet effet est l'observation directe. Mais aussi l'utilisation du support comme le guide d'entretien dont les informations ont par la suite fait l'objet d'une analyse de contenu. C'est principalement pour cette raison que nous avons donné la parole aux différents acteurs. Enfin, une analyse qualitative nous a permis d'exploiter les données de l'observation directe.

Mais comme tout travail scientifique, la partie analytique a été l'une des phases les plus difficiles. En effet, nous sommes confronté à des problèmes d'interprétation de la part de certains sur la finalité des documents dont nous cherchions à disposer.

Mais aussi, nous sommes le plus souvent obligé à faire des déplacements pour rencontrer les acteurs intervenant dans le cadre de l'audit fiscal au niveau de la direction de la DGCI. Mais en qualité d'agent de la DGCI, cela apparaît comme un avantage mais aussi comme un inconvénient dans la mesure où nous avons toutes les difficultés pour faire comprendre aux chefs d'entreprises cibles que notre démarche s'inscrit seulement dans le cadre de l'élaboration d'un mémoire. Par ailleurs, avec notre niveau en français, nous sommes amené à traduire toutes nos données pour mieux les appréhender mais aussi à traduire les documents disponibles en français. En effet tous les documents du Ministère de l'Economie et des finances se trouvent en langue officielle de la Guinée-Bissau qui est le

portugais. A toutes ces difficultés s'ajoutent l'inaccessibilité de certains documents des services concernés du fait de leur caractère confidentiel.

Par ailleurs, vu notre engagement et notre détermination à accomplir dans les délais ce travail, nous n'avons ménagé aucun effort pour nous rendre très patient et disponible pour avoir accès aux données. Par contre, la contribution de notre encadreur dans les recherches documentaires a aussi été déterminante dans la mise en œuvre de ce travail. Toujours dans cette logique, nous avons développé en nous une bonne capacité de patience et d'engagement. Le soutien de la famille a été aussi déterminant pour l'atteinte de nos objectifs. Notons aussi pour le saluer que la contribution de notre encadreur dans les recherches documentaires a aussi été déterminante dans la mise en œuvre de ce travail.

Ce travail portant sur la thématique de la fiscalité semble ne pas être exhaustive du fait de sa largesse.

Ainsi nous ne pouvons que décliner les perspectives allant dans le sens de promouvoir l'amélioration des acquis dans ce domaine.

Pour les perspectives, nous les orienterons dans la recherche approfondie de la promotion de la régularisation des entreprises du secteur informel pour un enjeu fiscal. Mais aussi la révision des codes pour mieux prendre en compte le domaine de la télécommunication en Guinée-Bissau.

Notre approche basée sur la production des outils disponibles et des réponses découlant de nos guides d'entretien ont permis de mettre à disposition des connaissances empiriques dans le secteur de l'audit fiscal en Guinée-Bissau. Dès lors nous mettrons à disposition un outil scientifique qui servira de support pour mieux accompagner la dynamique de développement économique du pays.

BIBLIOGRAPHIE

Code général des impôts

Jean Amédé Diatta et Denis Assane Diouf – LE MEMOIRE (Méthodologie de Recherche, Normes et Techniques de Rédaction, Conseils pour la Soutenance)

Manuel de procédure de la DGCI

Législation fiscale de la Guinée-Bissau

Manuel de contrôle interne

Gérard CHAMBAS titre de l'ouvrage Afrique au sud du sahara : mobiliser des ressources fiscales pour le développement : Edition économie, 2005 P. 258

(ISO 9000)

Vladimir SANCA, (2016-2017), Analyse de l'évolution des recettes fiscales et ses conséquences sur le budget : Cas de la Guinée-Bissau, mémoire de master 2 à ISM-Ziguinchor, page 24.

Ministère des finances (rapport 2013)page 76

Ministère des finances (rapport 2013), page 53

Manuel de procédure de la DCGI sur la loi 2014 page 34 de 2014

Émile Durkheim, 1975, Éléments d'une théorie sociale, Paris, Éditions de Minuit, Sens commun, 1975 pp. 13-36.

Cohen, 2004, Strategic supply chain management, MC Graw Hill, 1967 page 45

BEN ADJ SAAD M. « L'audit fiscal dans les PME : proposition d'une démarche pour l'expert-

comptable », Mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, Faculté des Sciences

Economiques et de Gestion de SFAX, 2008-2009, p. 12

WEBOGRAPHIE

<http://www.petite-entreprise.net/P-2904-88-G1-queelles-sont-les-differences-entre-audit-fiscal-et-audit-financier.html>

<https://www2.deloitte.com/cd/fr/pages/audit/articles/actualite-perspectives-audit-afrique-francophone.html> consulté le 12/02/2018 à 18h30

<http://www.fiscalonline.com/Les-intermediaires-fiscaux-qui.html> consulté le 13/10/2017 à 12h30

<https://www.memoireonline.com/04/11/4426/Analyse-du-comportement-des-consommateurs-face-au-lancement-dun-nouveau-produit-cas-de-lait-vanil.html> consulté le 13/10/2017 à 12h30

("Committee on governmental affairs", 2003) sur la "US tax shelter industry: the role of accountants, lawyers and financial professionals "

<https://www.memoireonline.com/07/10/3616/Le-regime-dimposition-des-revenus-des-capitaux-mobiliers.html> consulté le 12/11/2017 à 14h30

<https://www.cairn.info/revue-afrique-contemporaine-2005-1-page-133.htm> Consulté le 14/10/2017 à 12h30

<http://www.etudier.com/dissertations/Audit-Fiscal/48105768.html> Consulté le 20/11/2017 à 12h30

<http://www.dipacint.com/content/view/full/257> consulté le 20/11/2017 à 15h30

BEN ADJ SAAD M. « L'audit fiscal dans les PME : proposition d'une démarche pour l'expert-comptable », Mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de SFAX, 2008-2009, p. 12

<https://www.marketing-etudiant.fr/cours/a/audit-c-est-quoi.php> consulté le 23/10/2017 à 11h23

<http://www.petite-entreprise.net/P-2904-88-G1-queelles-sont-les-differences-entre-audit-fiscal-et-audit-financier.html>www.worldometers.info/world-population/guinea-bissau-population/ consulté le 23/10/2017 15h20

Définition d'audit fiscal - Concept et Sens <http://lesdefinitions.fr/audit-fiscal#ixzz4wLKAHkhD>, consulté le 24 janvier 2018 à 10h30.