

La gestion fiscale dans les petites et moyennes entreprises au Cameroun : État des lieux

The tax management in small and medium-size enterprises in Cameroon: Reality check

Thérèse Mai Django Wambé, (Maitre-assistant CAMES)

*Département de Comptabilité-Finance
Faculté des Sciences économiques et de Gestion
Université de Ngaoundéré, Cameroun*

Abdias Tchimed, (Doctorant)

*Département de Comptabilité-Finance
Faculté des Sciences économiques et de Gestion,
Université de Ngaoundéré, Cameroun*

Oumar Tikire, (Enseignant chercheur)

*Département de Comptabilité-Finance
Faculté des Sciences économiques et de Gestion
Université de Ngaoundéré, Cameroun*

Adresse de correspondance :	Faculté des Sciences économiques et de Gestion, Université de Ngaoundéré-Cameroun BP 454 wtmaithe@gmail.com
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article :	Mai Django Wambé , T., Tchimed, A., & Tikire, O. (2021). La gestion fiscale dans les petites et moyennes entreprises au Cameroun : État des lieux. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 2(4), 618-631. https://doi.org/10.5281/zenodo.5149412
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

DOI: 10.5281/zenodo.5149412

Received: May 05, 2021

Published online: July 31, 2021

La gestion fiscale dans les petites et moyennes entreprises au Cameroun : État des lieux

Résumé

Cette recherche s'inscrit dans le cadre d'une étude portant sur l'état des lieux de la gestion fiscale dans les Petites et Moyennes Entreprises du Cameroun. À travers une étude exploratoire menée auprès des comptables et fiscalistes des Petites et Moyennes Entreprises camerounaises, ce travail essaye d'appréhender la notion de gestion fiscale de façon générale et insiste sur les spécificités liées à cette gestion dans les Petites et Moyennes Entreprises. En outre, cette étude met en évidence les problèmes de la complexité du système fiscal, du changement fréquent des prescriptions fiscales, du manque de la culture fiscale des dirigeants d'entreprises liés aux pratiques de la gestion fiscale dans les entreprises. En fin, ce travail fournit des recommandations pouvant permettre une gestion fiscale saine. Ces recommandations sont entre autres la formation et le recyclage des comptables chargés des questions fiscales, la participation aux séminaires et colloques et enfin l'évaluation de l'adéquation des choix fiscaux à la politique générale de l'entreprise.

Mots clés : Gestion fiscale, Sain, Résultat de l'entreprise, Impôt.

Classification JEL : H2, H3

Type de l'article : Recherche appliquée

Abstract

This research is registered within the framework of a study based on the reality check of tax management in Small and Medium size Enterprises in Cameroon. Via an exploratory study with accountants and tax agents of Small and Medium size Enterprises based in Cameroon, this work seeks to apprehend the notion of tax management in a general manner and insists on the specificities linked to this management in Small and Medium size Enterprises. Furthermore, this study puts in place the problems complexity in the tax system, frequent changes in tax prescriptions, the lack of a tax culture by enterprise directors linked to the practice of tax management in enterprises. Finally, this work supplies the recommendations which permit a healthy tax management. These recommendations are amongst others the training and recycling of accountants charged with tax questions, participation in seminars and workshops and finally evaluation and adequation of tax choices to the general policy of the enterprise.

Keywords: Tax management, Wholesome, Income, Tax.

JEL Classification: H2, H3

Paper Type: Empirical research

1. Introduction

Un observateur fiscal avisé a pu dire : « *derrière chaque acte juridique de la vie d'un individu ou derrière chaque écriture comptable de l'entreprise, se cache un traitement fiscal dont le non-respect entraîne des conséquences énormes pour cette entité ou encore, que la méconnaissance des dispositions fiscales favorables peut générer un manque à gagner important* » (Fongue et Tocke, 2011). La situation fiscale des grands acteurs mondiaux de la nouvelle économie, actuellement sous les feux de l'actualité, constitue une illustration de la gestion fiscale en matière de territorialité de l'impôt et ses limites. Comme exemple, nous avons le cas de la société Apple aux États unis qui préfère s'endetter, juste pour économiser de l'impôt alors qu'elle dispose de la liquidité estimée à 26 milliards de dollars dans ses filiales qui sont hors du territoire des États-Unis.

Au Cameroun, tout comme dans d'autres États, le paiement de l'impôt est au cœur du contrat social et constitue l'une des plus basiques et légitimes contributions des entreprises aux budgets des États dans lesquels elles opèrent. Au travers de la fiscalité, l'État donne la légitimité d'entreprendre en son sein. Par ailleurs, les recettes fiscales permettent à l'État de garantir les conditions de l'activité économique en finançant notamment les infrastructures. Il n'est pas inutile de rappeler que cette relation a été l'un des soubassements de la construction de l'État moderne (Saada, 2009). Il est clairement perçu par tout le monde que la notion de la fiscalité n'est pas totalement acceptée par les entreprises. C'est pourquoi on constate de plus en plus que les structures commerciales sont scellées par les inspecteurs des impôts. Or, les responsables de ces structures savent pertinemment qu'il est de leur devoir de remplir leurs obligations fiscales. Cependant, au vu de leur agissement, on aurait cru qu'ils ignorent l'existence de cet impôt ou encore que cela constitue une menace pour eux. En outre, on voit que certaines structures, au lieu de subir les menaces des inspecteurs des impôts, préfèrent recourir à la fraude. À travers cette pratique, elles parviennent à contourner la fiscalité en déclarant des résultats erronés.

Malgré l'institution d'une fiscalité incitative et attractive au Cameroun, la pression fiscalodouanière demeure très forte avec plusieurs contentieux douaniers en cours. A l'issue par exemple d'une vérification générale de comptabilité annoncée sur le premier semestre 2019 d'après le rapport du Conseil d'Administration de la Société Anonyme des Brasseries du Cameroun (SABC), un contrôle fiscal ponctuel portant sur les six premiers mois de l'exercice s'est traduit par un redressement de 800 millions de Francs CFA, comptabilisés sur l'exercice.

La multiplication des taxes, des régimes, des règles et des niches fiscales, des exceptions et des dérogations, les régimes spéciaux (notamment de simplification) rendent inévitables ces erreurs, surtout dans les petites et moyennes entreprises (PME) et très petites entreprises (TPE). Les cabinets d'expertise comptable qui interviennent essentiellement auprès de ces TPE et PME en matière comptable et fiscale ont de plus en plus de difficultés à faire face à la complexité fiscale, leur personnel comptable ne pouvant plus maîtriser l'ensemble de la matière fiscale et ses évolutions permanentes. Ils sont donc obligés de faire intervenir des professionnels de haut niveau pour assurer la mission fiscale, ce qui entraîne un surcoût pour leurs clients et des risques d'erreurs (Ryan, 2014).

L'objet du présent article est de comprendre si la gestion fiscale est une réalité dans les Petites et Moyennes Entreprises du grand-nord Cameroun. Dans cette perspective, nous nous posons la question de savoir : « **Les petites et moyennes entreprises au Cameroun pratiquent-elles la gestion fiscale ?** ». Pour y parvenir, cet article est organisé autour de trois points. Le premier point, de nature théorique, nous permettra de mieux appréhender le concept de gestion fiscale, puis d'exposer les différentes pratiques de gestion fiscale. Le deuxième point aura pour objectif d'exposer la démarche méthodologique. Les résultats issus des analyses feront l'objet d'une discussion dans un troisième point. La conclusion de ce papier nous permettra de donner une

formulation des implications managériales, puis une présentation des limites et des voies de recherche seront envisagées.

2. Approche conceptuelle de gestion fiscale

De nos jours, l'importance de la fiscalité dans la gestion des entreprises n'est plus à démontrer. La stratégie globale des sociétés tient compte de ce paramètre fiscal. Pour cela, ce point s'ambitionne à présenter successivement la gestion fiscale et ses différentes pratiques.

2.1 Généralités sur la gestion fiscale

Loin du champ lexical de la fiscalité, l'action de gérer fait appel à des notions telles qu'administré, planifier, optimiser, s'occuper d'une entité quelconque. Transposée en matière fiscale, « *la gestion fiscale renvoi en la liberté de gestion qu'à une entreprise, la possibilité dont elle dispose à faire les choix judicieux et de bénéficier des mesures incitatives* » (Chadefaux et Rossignol, 2001, p.14). Bien que la gestion fiscale des entreprises ne soit pas véritablement enracinée dans la culture des entreprises dans de nombreuses économies (Rego, 2003 et Slemrod, 2001), elle consiste à exploiter les lacunes ou les failles de la législation fiscale, afin de réduire de manière significative le taux d'imposition effectif (Killaly, 2009). Pour Omri et Menchaoui (2012), en général, la gestion fiscale se comprend comme l'optimisation de la situation fiscale du contribuable. Dans cette perspective, la décision est un instrument de gestion fiscale lorsque l'opération est décidée ou accomplie dans ce but d'optimisation de la charge fiscale du contribuable.

Nous comprenons que la gestion fiscale est un ensemble des moyens légaux mis en place par une entité tout au long de son existence pour payer moins d'impôts. Cependant, un certain nombre de dimensions de la gestion fiscale existe dans la littérature. Pour Rassat (1989), les entreprises ont aujourd'hui la faculté de prévoir leur charge d'impôts, et d'utiliser au maximum des voies fournies par un droit fiscal qui offre des niches multiples pour liquider, au mieux de leurs intérêts, l'impôt. La fiscalité est donc un élément essentiel de gestion mis à part et ainsi, dans les opérations courantes de l'entreprise, il est important faire certains choix déterminants pour sa survie et son évolution.

Pour mieux gérer sa fiscalité, l'entité peut solliciter l'incitation fiscale. Solliciter une incitation fiscale relève non seulement de la volonté pour une entreprise de stimuler, relancer ou promouvoir ses investissements, mais procède également d'une stratégie d'optimisation de sa charge fiscale. Ainsi, l'incidence sur le choix de financement en constitue également un mobile de choix de ces incitations (Mfopain, 2004). Bazart (2000) démontre que l'entreprise ne se contente donc plus aujourd'hui de remplir ses obligations fiscales par souci de sécurité. Elle passe d'une gestion passive à une gestion proactive de la charge fiscale en cherchant à optimiser sa fiscalité au lieu de la subir. Dans ses travaux portant sur l'optimisation des charges fiscales dans les entreprises, Mhenti (2007) montre que l'optimisation des charges fiscales, la fraude, l'évasion et l'abus de droit sont des mécanismes qui permettent de réduire les charges fiscales. En revanche, la fraude, l'évasion et l'abus de droit sont des techniques irrégulières réprimées par la loi.

Skinner (2013) quant à lui dans son travail intitulé la fiscalité des investissements, conclue que l'optimisation fiscale peut être abordée sous deux angles : L'État cherche sans doute à augmenter ses recettes fiscales tandis que l'investisseur cherchera à réduire ses charges fiscales. Outre les dépenses fiscales, la fiscalité des investissements se traduit également par d'autres mesures fiscales qui ne s'accompagnent pas toujours, par une réduction directe des droits et taxes ou dépenses fiscales, mais qui incitent et encouragent les investissements. La quête de l'optimisation fiscale prend en compte les différents coûts induits par les procédés fiscaux disponibles.

2.2 Les pratiques de gestion fiscale

Pendant le fonctionnement de l'entreprise, la pratique de la gestion fiscale s'appuie sur les politiques comptables à effet fiscal, la gestion des investissements et la politique de rémunération du personnel. Pour Said (2008), « *La comptabilisation des opérations effectuées par l'entreprise obéit à une réglementation définie par des normes spécifiques. Mais il est vrai aussi que les dirigeants, de par leur position stratégique, disposent d'une certaine marge de liberté quant aux choix des méthodes et des options comptables* ». Le choix d'une pratique, ou d'une autre, est généralement influencé par la volonté des dirigeants de présenter des résultats comptables permettant une minimisation de la charge fiscale ou un résultat comptable suffisamment bénéficiaire permettant de satisfaire les bailleurs de fonds.

Une fois les conditions de fond et de forme prévues par la réglementation remplies, les opérations conclues avec les fournisseurs sont de charges déductibles de l'assiette de l'impôt. Le choix de la date optimale d'engagement de certaines charges par le chef d'entreprise est un moyen de gérer son résultat fiscal. Pour Lefebvre (2001), « *Les entreprises anticipent ou retardent l'engagement de certaines opérations génératrices de charges, notamment à la fin de l'exercice, dans le but de diminuer ou au contraire d'augmenter le montant de leur résultat imposable* ». Ces charges correspondent à des prestations ou services utiles ou inévitables à l'entreprise, les frais d'entretien et de réparation, les frais de formation professionnelle, l'engagement d'une mission d'expertise comptable ou d'audit. Les achats de services ou de biens destinés à la vente ne relèvent pas de ce type d'exercice. S'il est vrai que ces opérations effectuées à la fin de l'exercice sont comptabilisées en charges et par suite déduites du résultat, elles augmentent toutefois aussi d'un montant égal aux stocks de l'exercice. L'opération a donc un effet neutre sur le bénéfice comptable et fiscal de l'exercice.

Selon le principe comptable et conformément à la convention de rattachement des charges aux produits, en règle générale, les charges engagées par une entreprise au cours d'un exercice sont en totalité imputées à cet exercice parce qu'elles se rattachent généralement aux revenus de ce même exercice. Cependant, certaines charges peuvent ne pas être affectées totalement à l'exercice de leur engagement en raison de l'impact significatif qu'elles peuvent avoir sur les exercices ultérieurs. Dans ce cas, il est approprié selon la norme comptable de les comptabiliser parmi les actifs de l'entité et de les affecter aux résultats de l'exercice en cours et des exercices suivants par le biais de l'amortissement pour assurer un meilleur rattachement des charges à leurs produits. Les opérations avec les clients se traduisent généralement par des produits soumis à l'impôt au cours de l'exercice au titre duquel ils sont rattachés ou par des charges en cas de constatation d'une provision pour dépréciation de créances douteuses. Dans la mesure où l'entreprise a dans son actif de terrains, d'immeubles, de biens d'équipements, de matériels de transport ou autres biens qu'elle compte vendre, et que cette cession va générer une plus-value imposable significative, il sera primordial et sage d'effectuer l'opération de cession au cours de l'exercice dont le résultat est jugé inférieur au résultat souhaité. En effet, dans le cas contraire, l'opération de vente peut entraîner un rehaussement important de la charge d'impôt par comparaison aux années ordinaires ce qui peut gêner la trésorerie de l'entreprise (Kourda, 2005).

La mise en rebut d'actifs ne peut constituer une charge déductible que sur la base de pièces justificatives. L'entreprise peut effectuer l'opération de mise en rebut au cours d'un exercice, dont le résultat est estimé élevé, pour minorer le bénéfice imposable et alléger, par conséquent, la charge de l'impôt. Dans un environnement caractérisé par une évolution rapide de la technologie, les entreprises pour survivre nécessitent, souvent, la réalisation d'investissements permettant de faire face à l'attaque concurrentielle. Avant de faire un choix d'investissement nécessaire, le dirigeant d'entreprise mène une étude qui prend en compte les aspects économiques, financiers et fiscaux ou qui porte sur l'opportunité de l'investissement ainsi que

le mode de financement. L'investissement suppose tout d'abord que l'entité établisse un plan de financement et les implications fiscales et financières varient selon que l'on fasse appel à l'autofinancement, à l'augmentation du capital ou à l'endettement de cette dernière.

Le financement par emprunt comporte un avantage qui est la déductibilité sans limitation des intérêts du résultat soumis à l'impôt. Toutefois, si les intérêts annuels sont supérieurs au bénéfice d'exploitation, alors l'avantage fiscal annuel est beaucoup plus faible et il peut même perdre cet avantage. C'est le cas où le taux d'endettement est élevé ou lorsque la rentabilité d'exploitation des actifs est faible. A prendre en compte aussi, le recours excessif au financement par les dettes peut compromettre la continuité d'exploitation de l'entreprise et entraîner une augmentation importante du risque de faillite (Bertrand et Collette, 1989). Pour optimiser la charge fiscale, les PME n'utilisent pas seulement les pratiques légales, mais aussi des pratiques illégales. Malgré ce refus d'obéir à la loi, les PME dans leurs gestions fiscales rencontrent encore des difficultés ou des obstacles. Les pratiques illégales de la gestion fiscale sont entre autres la violation délibérée de la loi fiscale, les délits d'organisation de fausse comptabilité par un professionnel. Le point précédent a permis de cerner le concept de gestion fiscale et les pratiques de gestion fiscale. Afin de comprendre si la gestion fiscale est une réalité dans les PME du Cameroun, objet de cet article, le point suivant présentera les aspects méthodologiques.

3. Méthodologie

Pour conduire un travail de recherche, deux approches scientifiques existent dans la littérature. Il s'agit de l'approche quantitative et qualitative de la recherche. Le choix de la méthode dépend de l'objet de l'étude. La recherche qualitative est particulièrement appropriée lorsque les facteurs observés sont subjectifs, donc difficiles à mesurer. C'est le cas de notre étude dont l'objet est de comprendre si la gestion fiscale est une réalité dans les Petites et Moyennes Entreprises du Cameroun. L'expression « *méthode qualitative* » couvre un ensemble de techniques interprétatives qui cherchent à décrire, décoder, traduire et généralement percer le sens et non la fréquence de certains phénomènes (Coutelle, 2005). Elle permet au chercheur d'établir des thèmes, des modèles et des catégories de données basées sur la compréhension et l'interprétation du chercheur (Miles et Huberman, 1994). Cette méthode permet aussi d'explorer les émotions, les sentiments des interviewés, ainsi que leurs comportements et leurs expériences personnelles.

Toutefois, les données dont nous disposons ont été collectées en septembre 2019 à partir d'interviews conduites auprès des 09 comptables et/ou fiscalistes des PME du Cameroun à l'aide d'un guide d'entretien. Ce dernier comporte les thématiques suivantes : identification et présentation des profils du répondant ; analyse et conception de gestion fiscale, les pratiques légales de gestion fiscale, les pratiques illégales de gestion fiscale, les obstacles à la gestion fiscale et les moyens de mise en place d'une saine gestion fiscale. Après avoir codifié les données, nous les avons traités à l'aide du logiciel SPHINX IQ par la méthode de l'analyse du contenu thématique. L'analyse de contenu peut être perçue comme une technique de recherche qui permet de décrire de manière objective et systématique, le contenu manifeste des communications afin de les interpréter.

Tableau 1 : Caractéristiques des entretiens et de l'échantillon

Acteur	Âge	Nationalité	Ancienneté	Durée d'entretien
Individu A	42	Camerounaise	12 ans	01h 10mn
Individu B	38	Camerounaise	9 ans	51mn
Individu C	51	Camerounaise	15 ans	48mn
Individu D	54	Camerounaise	29 ans	46mn
Individu E	39	Camerounaise	8 ans	56mn
Individu F	43	Camerounaise	6 ans	01h 07mn
Individu G	50	Camerounaise	20 ans	53mn
Individu H	48	Camerounaise	17 ans	54mn
Individu I	34	Camerounaise	3 ans	01h 12mn

Source : Nous-même

Les entretiens avec les répondants ont duré 46 à 72 minutes. Comme les répondants sont réticents à l'enregistrement audio ou vidéo, nous avons procédé à la prise des notes des réponses fournies par les différents interviewés. Ces entretiens ont été conduits en français et retranscrits de manière confidentielle et fidèle. Ensuite, les données ont été codifiées en respectant les thématiques ; ce qui nous permet de regrouper les thèmes semblables (*verbatim*). Après avoir codifié les données, nous les avons analysés à l'aide de l'analyse du contenu thématique. Aktouf (1987), définit de manière générale l'analyse de contenu comme une manière de recherche pour la description objective, systématique et quantitative du contenu manifeste des communications ayant pour but de les interpréter. Il s'agit de manière simple de relever les mêmes mots qui répétaient dans le discours des répondants et qui reflétaient chaque thématique.

4. Résultats et discussion

Les résultats de l'analyse nous ont permis d'identifier les pratiques de la gestion fiscale (pratiques légales et illégales de la gestion fiscale), les obstacles à la gestion fiscale et les moyens de mise en place d'une saine gestion fiscale.

4.1. Les pratiques de la gestion fiscale

Comme nous l'avons précisé ci-haut, l'on rencontre plusieurs pratiques de gestion fiscale dans les PME du Cameroun. Ici, les pratiques légales et illégales de gestion fiscale seront discutées en raison du fait qu'elles ont un pourcentage élevé dans l'explication de cette gestion.

4.1.1 Les pratiques légales de la gestion fiscale

La gestion fiscale dans les PME au Cameroun se manifeste à travers plusieurs pratiques légales. La gestion fiscale ne doit pas être une opération ponctuelle qui se résumerait à la liquidation de l'impôt. La gestion fiscale doit se faire au jour le jour, et ceci dès la création (choix du secteur d'activité, du lieu d'implantation, de la forme juridique) de l'entreprise. Nous pouvons citer :

- Choix du secteur d'activité

Les avantages fiscaux importants dépendent de la nature de l'activité de l'entreprise. A cet effet, l'investisseur se trouve généralement buté par l'aspect fiscal lorsqu'il faut mener l'étude du projet que ce dernier espère réaliser. Il y a des activités qui sont éligibles aux avantages prévus par le droit commun, par le Code General des Impôts, le Code des Investissements et d'autres qui ne les sont pas. La gestion fiscale à partir du secteur d'activité va consister à choisir le secteur d'activité qui est favorisé fiscalement. Nous pouvons citer ce comptable : « *Bien sûr. Nous savons qu'en choisissant notre secteur d'activité actuelle, nous payerons mieux d'impôt, car nous avons des produits qui sont exonérés de l'impôt* » (**Répondant E – Comptable – 39ans**).

- **Possibilité d'étalement de certaines charges**

Selon le principe comptable et conformément à la convention de rattachement des charges aux produits, en règle générale, les charges engagées par une entreprise au cours d'un exercice sont en totalité imputées à cet exercice parce qu'elles se rattachent généralement aux revenus de ce même exercice. Cependant, certaines charges peuvent ne pas être affectées totalement à l'exercice de leur engagement en raison de l'impact significatif qu'elles peuvent avoir sur les exercices ultérieurs. Dans ce cas, il est approprié selon la norme comptable de les comptabiliser parmi les actifs de l'entreprise et de les affecter aux résultats de l'exercice en cours et des exercices suivants par le biais de l'amortissement pour assurer un meilleur rattachement des charges à leurs produits. Nous avons par exemple : les frais préliminaires, les charges à répartir... Illustrons avec ces propos : « *Pour mieux gérer notre fiscalité, notre entreprise du côté de ses fournisseurs a opté agir sur la possibilité d'étalement de certaines charges* », **(Répondant B - Comptable - 38 ans)**.

Soulignons tout de même que depuis l'exercice 2017, les charges ne sont plus immobilisables (le compte 20 ne fait mention d'aucun compte au plan comptable), elles sont enregistrées simplement à la classe 6. Une habitude non encore instaurée dans certaines entités.

- **Provisions pour dépréciations des créances douteuses**

Le client constate une provision pour dépréciation, dont le fait générateur et la déductibilité fiscale sont ainsi régis par des règles précises fixées par la législation lorsque le recouvrement de la créance devient un sujet à problème, l'estimation et le fait générateur de la provision. Une fois les conditions de disponibilité d'une information antérieure à la publication des états financiers indiquant que le recouvrement d'une créance est devenu critique, une provision pour dépréciation des créances douteuses doit être constatée en comptabilité ; le montant de la perte qui en résulte peut-être estimée raisonnablement. L'incidence financière des éventualités sont déterminées par le jugement des dirigeants de l'entité sur la base de tout rapport pouvant étayer leur prise de décision.

L'autre mécanisme d'optimisation de la date de constatation comptable et de recours en justice est la constitution d'une provision pour dépréciation et son ajustement ultérieur qui laisse une grande latitude aux dirigeants pour la mise en œuvre du principe de prudence en pratique, étant donné qu'ils possèdent des informations privées qui leur permettent de prévoir les éventualités futures. Ainsi pour les années où le résultat réalisé dépasse le résultat souhaité, les dirigeants peuvent procéder à la constatation des provisions supplémentaires pour diminuer le bénéfice. Dans le cas contraire, les dirigeants peuvent ne pas constater totalement ou provisoirement des provisions ou procéder à une reprise d'une ou plusieurs provisions pour augmenter le résultat. Sur le plan fiscal, la déductibilité de la provision suscite la réunion de plusieurs conditions dont la plus importante est d'intenter une action en justice contre le client défaillant, avant la clôture de l'exercice au titre duquel la provision est déduite. Nous comprenons donc ainsi, la société peut retarder ou avancer la date de recours en justice pour agir sur l'année de déductibilité fiscale de la charge de provision. C'est l'idée que corrobore ce comptable lorsqu'il dit : « *Avec nos clients, nous reprenons selon nos objectifs fiscaux les provisions pour dépréciations des créances douteuses comme opération que notre entreprise réalise pour mieux gérer notre fiscalité* » **(Répondant C – Comptable – 51ans)**.

- **Minimisation de la charge fiscale par Crédit associé**

Si elle procède à l'augmentation de son capital, l'entité n'aura en aucun cas la possibilité de déduire les dividendes rémunérant ce capital. Toutefois, si les actionnaires mettent des fonds à la disposition de leur société par le biais de comptes courants, les intérêts correspondants sont déductibles, sous réserve toutefois de certaines limitations prévues par le code de l'IRPP et de l'IS. Ce mode de financement est généralement préféré par l'entreprise à celui de l'augmentation du capital, d'une part parce que les sommes mises par les associés en comptes courants peuvent être différentes sans risque d'affecter la majorité, d'autre part, parce que

l'intérêt est déductible du résultat imposable à l'encontre des dividendes distribués en rémunération de l'apport en capital.

- **Minimisation de la charge fiscale par emprunt bancaire**

L'avantage de financement par l'emprunt bancaire est la déductibilité sans limitation des intérêts du résultat soumis à l'impôt. Ainsi, lorsque les intérêts annuels sont supérieurs au bénéfice d'exploitation, l'avantage fiscal annuel est beaucoup plus faible et il peut même disparaître. Un taux d'endettement élevé compromet la rentabilité d'exploitation des actifs. En outre, le recours excessif au financement par les dettes peut risquer la continuité d'exploitation de l'entité et entraîner une augmentation importante de faillite.

- **Minimisation de la charge fiscale par Crédit-bail ou Leasing**

Les redevances relatives aux contrats de leasing sont considérées comme des loyers déductibles du résultat imposable. Dans un souci de l'harmonisation des règles fiscales avec les règles comptables, le législateur (OHADA) a adopté la méthode préconisée par le système comptable en retenant les règles suivantes du législateur OHADA : les biens exploités dans le cadre d'un contrat de crédit-bail sont comptabilisés en immobilisations ; ces biens sont amortis sur la durée du contrat de leasing sans que cette durée ne soit inférieure à une durée minimale fixée ; dans le cas où le montant des amortissements dépasse celui enregistré en comptabilité, le différentiel sera déduit du résultat imposable à condition que le montant des amortissements déduits et le montant des amortissements comptabilisés soient portés au tableau d'amortissement et au livre d'inventaire.

Aussi et même après la réforme, les biens exploités dans le cadre d'un contrat de leasing sont amortis sur une période plus courte que les biens de même nature acquis par l'entreprise par autofinancement ou en faisant recours à d'autres modes d'emprunts, ce qui est de nature à alléger la charge fiscale pendant les premières années d'utilisation des biens ; peuvent faire l'objet d'un amortissement comptable inférieur à l'amortissement déduit fiscalement, ce qui est de nature à augmenter le résultat comptable pour satisfaire les bailleurs de fonds d'une part, et de réduire la charge de l'impôt d'autre part. Néanmoins, l'acquisition d'un bien par le biais d'un contrat de crédit-bail, n'ouvre pas droit, selon la doctrine administrative, au dégrèvement physique ce qui est de nature à priver la société de l'économie d'impôt correspondante.

La gestion fiscale concerne donc le choix de financement opté par l'entreprise, nous avons par exemple : « *Le mode de financement des investissements privilégié par notre entreprise est l'endettement et aussi le crédit-bail* » (**Répondant D - Comptable –54 ans**).

Malheureusement, nous constatons que ce n'est pas le cas pour plusieurs entreprises de bénéficier de ces avantages fiscaux et mesures fiscales. Nous pouvons citer « ... *Le choix du secteur d'activité de notre entreprise n'a rien à voir avec la fiscalité.* » (**Répondant A – Comptable – 42ans**). « *Nous sommes basés ici à Ngaoundéré et nous avons investi là. L'aspect fiscal n'a pas été pris en compte en ce qui concerne notre lieu d'implantation* » (**Répondant B – Comptable – 38ans**). L'aspect fiscal doit également être pris en compte dans les opérations de l'entreprise comme la décision de financement des investissements en choisissant la source qui est fiscalement bénéfique pour l'entreprise. Ce qui n'est pas le cas pour plusieurs entreprises. Et beaucoup de ces PME pensent également que le mode d'amortissement qui est fiscalement bénéfique pour l'entreprise est le mode linéaire. Nous illustrons avec les cas suivants : « *C'est le mode linéaire qu'utilise notre entreprise et qui nous avantage fiscalement* » (**Répondant G – Comptable – 50ans**), « *C'est le mode linéaire qu'utilise notre entreprise et qui nous avantage fiscalement* » (**Répondant E – Comptable – 39ans**).

Ces différents arguments vont dans le même sens que l'idée développée par Watzlawick (1978) selon laquelle les entreprises font certes de la gestion fiscale, mais elles ne la font pas comme cela devrait être.

Nous remarquons que les PME au Cameroun pratiquent certes légalement la gestion fiscale, mais elles ne le font pas comme cela devrait être, il leur arrive même de pratiquer illégalement la gestion fiscale.

4.1.2 Les pratiques illégales de la gestion fiscale

Dans l'optique de maximiser leur charge fiscale, les entreprises ne se limitent pas aux pratiques légales de la gestion fiscale. Il leur arrive de violer délibérément la loi fiscale. Les violations délibérées de la loi peuvent prendre les formes suivantes : soustraction totale ou partielle au paiement de l'impôt ; omission d'écriture ou passation d'écriture inexacte ou fictive, escroquerie en matière de TVA, organisation de fausse comptabilité par un professionnel, opposition au contrôle fiscal.

- Soustraction totale ou partielle au paiement de l'impôt

La fraude fiscale est concrète pour l'administration fiscale, elle aboutit à la dissimulation du tout ou partie de la base imposable, il y a donc un manque à gagner pour le trésor public. L'élément matériel consiste donc à augmenter les charges ou à réduire les recettes de l'entreprise. On peut citer les cas : soit de l'omission volontaire des déclarations dans les délais prescrits. L'omission doit être volontaire, ce qui implique la mauvaise foi du contribuable ; soit la dissimulation volontaire des sommes sujettes à l'impôt ou de dissimulation des revenus. Par dissimulation, il faut entendre tout procédé ayant pour conséquence de réduire ou d'annuler la masse des sommes sujettes à l'impôt. La dissimulation peut notamment porter sur le résultat des entreprises par minoration des produits ou par majoration des charges ; sur la TVA, par augmentation de la taxe déductible ou par application d'un taux inférieur au taux légal ; soit d'organisation par le contribuable de son insolvabilité. Cela est perceptible lorsque par exemple de mesure, il soustrait ou tente de soustraire une partie ou toute de ses biens aux poursuites de l'impôt où il est redevable. En d'autres termes, il s'agit pour le contribuable de montrer à l'administration fiscale que la matière imposable (revenu, bénéfice salaire, chiffres d'affaires) n'existe plus suite à des mauvaises affaires ou faillites de son entreprise. C'est par exemple le cas d'un contribuable qui sachant qu'il sera sous le coup d'un contrôle fiscal, vend les biens de l'entreprise ou les met sous le couvert de son conjoint ou même dissout par anticipation son entreprise.

- Les délits d'omission d'écriture ou passation d'écriture inexacte ou fictive

Au regard de l'article 108 du CGI, est passible de sanction pénale, quiconque « *Omet de passer ou de faire passer des écritures ou fait passer des écritures inexactes ou fictives dans les livres journaux et d'inventaire prévu par l'acte uniforme OHADA ou dans les documents qui en tiennent lieu, ainsi que toute personne qui est convaincue d'avoir établi ou à établir des faux bilans...* ».

L'élément matériel consiste soit à omettre de passer en comptabilité certaines écritures achats, ventes, recettes ; soit à passer en comptabilité des écritures inexactes (frais non exposé par l'entreprise) ou fictives (achat).

- Les délits d'escroquerie en matière de TVA

Les faits délictueux concernent l'utilisation de facture d'achat fictive ou l'utilisation des circuits des facturations fictives. Par exemple, l'utilisation des fausses factures faisant apparaître des crédits fictifs de TVA ; l'utilisation de facture d'achat ne mentionnant le numéro d'identifiant unique ; les simulations de paiement ; les simulations d'exportations.

- Les délits d'obstacles à l'impôt ou au contrôle fiscal

Il s'agit d'opposition individuelle ou collective. S'agissant du premier cas, quiconque de quelques manières que ce soit met les agents, habitués à constater les infractions à la législation des impôts ou fiscale dans l'impossibilité d'accomplir leurs fonctions est passible d'une sanction ou d'une amende prononcée par le tribunal, correctionnel. Quant aux délits d'opposition collective, ils se caractérisent par l'opposition collective à l'établissement de

l'assiette de l'impôt. En fait, il s'agit des actes posés au mépris des dispositions de l'article 107 du CGI.

Pour arriver à ces situations, certains accusent le taux d'impôt qui est très élevé, « *Je trouve que le taux d'impôt au Cameroun est anormal. C'est inadmissible que tu donnes seulement pour le compte de l'impôt 33% de ce que tu gagnes à l'État. C'est l'État même qui encourage le vol. Tout ceci pour dire qu'il m'arrive au jour le jour de violer délibérément la loi fiscale pour optimiser la charge fiscale de notre entreprise* » (**Répondant E – Comptable – 39ans**) et d'autres par suivisme, « *Ma réponse est oui, il m'est déjà arrivé personnellement de violer délibérément la loi fiscale pour optimiser la charge fiscale de notre entreprise et je mets quiconque au défi de me prouver que dans son entreprise, il ne lui est jamais arrivé de violer la loi fiscale* » (**Répondant A – Comptable – 42ans**). Soulignons tout de même que ce ne sont pas toutes les entreprises qui se trouvent dans ces pratiques illégales. C'est le cas de : « *Il ne m'est pas encore arrivé personnellement de violer délibérément la loi fiscale pour optimiser la charge fiscale de notre entreprise* » (**Répondant F - Comptable – 43ans**).

Ces différents arguments vont dans le même sens que l'idée développée par St-Pierre (2004) selon laquelle pour améliorer le financement des PME et faciliter leur développement, les entreprises prennent de risque en violant délibérément la loi fiscale.

4.2. Les obstacles et les moyens de mise en place d'une saine gestion fiscale

Malgré les mesures palliatives pour la mise en place d'une saine gestion fiscale, les entreprises se trouvent parfois en position de fraude, cela peut être expliqué par plusieurs obstacles à la gestion fiscale.

4.2.1. Les obstacles à la gestion fiscale

Les obstacles à la gestion fiscale sont entre autres l'accès à l'endettement bancaire, la complexité du système fiscal camerounais, le changement fréquent des procédures fiscales, la non-acceptabilité de certaines charges en déduction pour ne citer que ceux-là.

- L'accès à l'endettement bancaire

Une entreprise peut bien vouloir financer ses investissements par endettement parce qu'il donne droit à l'économie d'impôt et ne pas avoir accès à cet endettement, ceci pour plusieurs raisons : l'exigence d'une garantie considérable, « *Le principal obstacle est l'exigence d'une forte garantie par les banques* » (**Répondant A – Comptable - 42ans**), un manque de communication financière « *C'est beaucoup plus le manque de communication financière* » (**Répondant B - Comptable - 38 ans**), la corruption des banques « *L'obstacle principal de la recherche de financement par l'endettement bancaire est la corruption* » (**Répondant D - Comptable - 54 ans**).

- La complexité du système fiscal

L'autre obstacle de la gestion fiscale peut être la complexité du système fiscal qui induit les entreprises en erreur. C'est ce que confirme l'interviewé B lorsqu'il dit : « *Moi personnellement, je pense que le système fiscal camerounais est difficile à aborder par les non-professionnels* » (**Répondant B - Comptable - 38 ans**).

- Le changement fréquent des procédures

Le changement fréquent des procédures peut être également un obstacle à la gestion fiscale. Nous pouvons citer cet interviewé lorsqu'il écrit : « *... le changement fréquent de la doctrine administrative constitue à mon avis est un handicap à la gestion fiscale* » (**Répondant A - Comptable - 42 ans**).

- La non-acceptation de la déductibilité de certaines charges

Le fait que le fisc met en cause la déductibilité de certaines charges est aussi un obstacle à la gestion fiscale comme l'a souligné cet interviewé : « *La principale difficulté que nous rencontrons dans nos déclarations fiscales est la non-acceptabilité par le fisc de certaines*

charges de l'entreprise » (**Répondant E – Comptable – 39 ans**) ou la déductibilité de la TVA d'amont : « *Nous rencontrons des difficultés au niveau de la déduction de la TVA par exemple. Le fisc veut qu'on paie tout le montant collecté sans déduire ce que nous, nous avons payé* » (**Répondant C – Comptable – 51 ans**).

D'autres encore pensent que la législation fiscale Camerounaise en elle-même ne favorise pas la mise en place d'une saine gestion fiscale comme l'a souligné cet individu : « *La législation fiscale Camerounaise ne favorise même pas un peu à mon avis la mise en place d'une saine gestion fiscale* ». (**Répondant F - Comptable – 43ans**)

Soulignons tout de même que ces obstacles ne font pas l'unanimité dans toutes les PME. Certaines trouvent que le système fiscal camerounais est compréhensible même par les non professionnels : « *Moi personnellement, je pense que le système fiscal Camerounais est compréhensible par les non professionnels* » (**Répondant I – Comptable – 34 ans**). D'autres encore ne rencontrent aucune difficulté dans leurs déclarations fiscales comme l'a souligné cet interviewé : « *Nous ne rencontrons aucune difficulté dans nos déclarations fiscales* » (**Répondant H – Comptable – 48 ans**). C'est ainsi qu'au vu de ces innombrables obstacles à la gestion fiscale dans les PME au Cameroun, les moyens ont été mis en place pour une gestion fiscale saine.

4.2.2 Les moyens de mise en place d'une saine gestion fiscale

Pour la mise en place d'une saine gestion fiscale, plusieurs moyens sont mis à la disposition des PME. Nous avons entre autres le recours à des professionnels en matière fiscale, la formation des comptables en charge des questions fiscales, la participation aux séminaires et colloques, et enfin l'évaluation de l'adéquation des choix fiscaux à la politique générale de l'entreprise pour ne citer que ceux-là.

- Le recours à des professionnels en matière fiscale

Une entreprise peut recourir à des professionnels compétents en matière fiscale pour la mise en œuvre d'une saine gestion fiscale au niveau de son entreprise. C'est ce que confirme cet interviewé lorsqu'il affirme : « *A mon avis, le recours à des professionnels compétents en matière fiscale serait un moyen idéal de mise en place d'une saine gestion fiscale, mais il ne reste pas tout de même l'unique moyen. Nous faisons de la sous-traitance avec les partenaires qui sont en règle avec l'administration fiscale en exigeant le dossier fiscal à jour* » (**Répondant A - Comptable - 42 ans**). Pour d'autres encore, en plus du recours à des professionnels, il faut informatiser la gestion. C'est pourquoi l'interviewé a pu dire : « *Pour la mise en œuvre d'une saine gestion fiscale, notre entreprise fait recours au conseiller fiscal et l'informatisation de la gestion* » (**Répondant G - Comptable - 50 ans**).

En plus du recours à des professionnels compétents et la sous-traitance, d'autres moyens existent.

- Le recyclage des comptables en charge des questions fiscales

Étant donné que le système fiscal est évolutif, un recyclage ou une formation des comptables en charge des questions fiscales est incontournable pour la mise en œuvre d'une saine gestion fiscale des PME au Cameroun. C'est ce que démontre l'interviewé B lorsqu'il dit : « *Pour la mise en œuvre d'une saine gestion fiscale, notre entreprise recycle son personnel, elle forme également...* » (**Répondant B - Comptable - 38 ans**). Pour l'interviewé C, ce recyclage ou cette formation doit suivre une périodicité de 3ans : « *Pour la mise en œuvre d'une saine gestion fiscale, notre entreprise recycle son personnel par domaine de spécialité selon une périodicité de 3ans ...* » (**Répondant C – Comptable – 51 ans**). L'interviewé H corrobore l'idée, mais avec une périodicité d'une semaine dans l'année : « *Pour la mise en œuvre d'une saine gestion fiscale, notre entreprise recycle ses comptables pendant une semaine chaque année pour des questions fiscales* » (**Répondant H – Comptable – 48 ans**).

- **La participation aux séminaires et colloques**

En plus de recyclage et de la formation, les comptables peuvent aussi participer aux séminaires et colloques qui traitent des questions fiscales. C'est d'ailleurs confirmé par quelques interviewés : « ... nous assistons également aux séminaires et colloques » (**Répondant C – Comptable – 51 ans**), « Pour la mise en œuvre d'une saine gestion fiscale, notre entreprise s'adapte en recyclant ses comptables sur des questions fiscales » (**Répondant I – Comptable – 34 ans**).

- **L'évaluation de l'adéquation des choix fiscaux à la politique générale de l'entreprise**

Et en ce qui concerne l'évaluation de l'adéquation des choix fiscaux à la politique générale de l'entreprise, l'évaluation de l'opportunité des choix fiscaux s'opère selon un schéma classique qui consiste à comparer les avantages et inconvénients respectifs du choix opéré. Cette procédure est particulièrement brève pour certaines entreprises dotées d'une gestion fiscale efficace. Elle est en revanche plus délicate dans les entreprises qui ne disposent pas d'une structure efficace, notamment en ce qui concerne les choix fiscaux stratégiques et tactiques. Au plan fiscal, elle se doit d'envisager les répercussions des choix au niveau de l'ensemble des impôts et taxes, comme elle se doit d'envisager le cas échéant l'incidence sur la charge fiscale supportée. Toutefois, l'on ne peut rechercher la meilleure solution fiscale pour une entreprise indépendamment des autres paramètres de gestion. La politique fiscale de l'entreprise et par conséquent sa gestion fiscale s'intègre à sa politique générale. La meilleure solution est ainsi celle qui tient compte des objectifs et de la stratégie de l'entreprise (Cozian, 2008).

5. Conclusion

L'importance de la gestion fiscale dans la vie de l'entité est primordiale (Liger, 1988, p.3), ou elle traduit une bonne santé (Collette, 1994). Car l'objectif premier de la gestion fiscale est d'aboutir à une performance fiscale (Said, 2008).

Dans cette perspective, la question fondamentale posée au début de cet article était de comprendre si la gestion fiscale est une réalité dans les Petites et Moyennes Entreprises du Cameroun. Il s'agissait d'identifier les pratiques de gestion fiscale en vigueur dans les PME au Cameroun ; de recenser les difficultés auxquelles font face les PME au Cameroun dans la mise en œuvre d'une saine gestion fiscale et d'énumérer les traits caractéristiques des PME qui ont une saine gestion fiscale. Afin d'apporter des réponses idoines à cette question, une démarche qualitative était adoptée. Celle-ci nous a permis à l'aide d'un entretien directif conduit auprès des neuf (09) Comptables et/ou fiscalistes des PME au Cameroun, de distinguer les pratiques fiscales (légales et illégales) qui caractérisent l'existence d'une gestion fiscale dans une PME d'abord, ensuite de ressortir les différents obstacles auxquels font face les PME et enfin présenter les moyens de mise en place d'une saine gestion fiscale.

À côté des pratiques illégales de la gestion fiscale (la fraude fiscale) existent des pratiques fiscales qui permettent de minorer légalement la charge fiscale de l'entreprise. Parmi ces pratiques légales de gestion fiscale, nous avons entre autres les dotations aux provisions pour dépréciations des créances douteuses, le choix du mode d'amortissement, le choix du mode de financement (emprunt), l'exportation pour ne citer que ceux-là. Toutes ces pratiques légales de la gestion permettent d'éviter le risque à l'entreprise et de mettre ainsi en place une saine gestion fiscale. Ce qui nous conduit à formuler la proposition de recherche suivante :

P1 : Les pratiques légales de la gestion fiscale ont une influence positive sur la mise en place d'une saine gestion fiscale.

Malgré les nombreux obstacles à la gestion fiscale qui sont l'accès à l'endettement bancaire, la complexité du système fiscal camerounais, le changement fréquent des procédures fiscales, la non-acceptabilité de certaines charges en déduction pour la mise en place d'une saine gestion fiscale, plusieurs moyens sont mis à la disposition des PME. Nous avons entre autres le recours

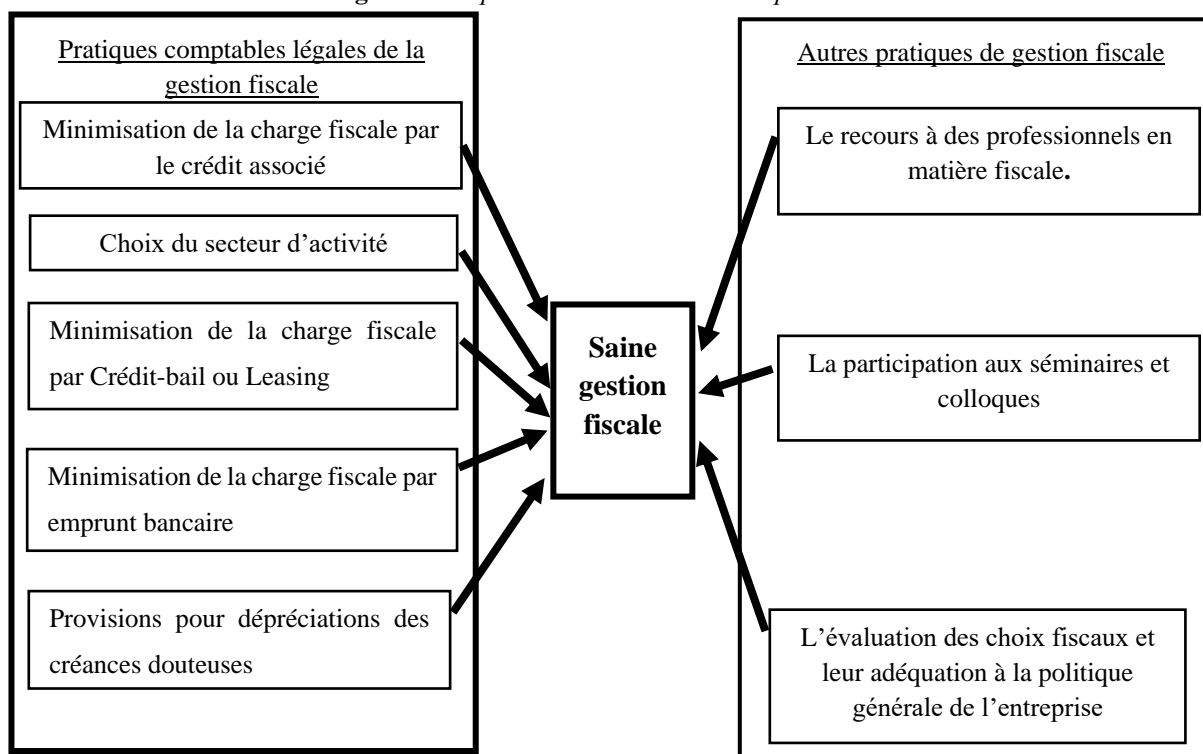
à des professionnels en matière fiscale, la formation des comptables en charge des questions fiscales, la participation aux séminaires et colloques, et enfin l'évaluation de l'adéquation des choix fiscaux à la politique générale de l'entreprise pour ne citer que ceux-là.

L'exercice des choix fiscaux repose en grande partie sur leur évaluation qui peut s'avérer parfois délicate compte tenu de la portée de certains de ces choix. En outre, et comme pour toutes les autres disciplines des sciences de gestion, l'entreprise se doit de vérifier la pertinence de ses décisions fiscales, et par voie de conséquence, l'opportunité de ses choix. En d'autres termes, elle doit régulièrement opérer un contrôle de ses choix fiscaux afin d'en mesurer l'efficacité. Ainsi, dès lors qu'aucune évaluation n'existe, l'entreprise est empreinte à des difficultés qui peuvent contrarier ses choix initiaux. Ainsi, nous pouvons formuler la seconde proposition de recherche de la manière suivante :

P2 : le recours à des professionnels en matière fiscale, la participation aux séminaires et colloques, l'évaluation des choix fiscaux et leur adéquation à la politique générale de l'entreprise favorisent positivement la mise en place d'une saine gestion fiscale.

De ces propositions de recherche, nous pouvons élaborer un modèle conceptuel en vue de construire une représentation schématisée de notre problématique. Ainsi se présente le modèle suivant :

Figure1 : Proposition d'un modèle conceptuel de recherche



Source : Nous-même

Toutefois, au regard de cette analyse, il ressort des implications managériales de cette recherche à travers une double pertinence tant sous l'angle théorique que pratique. Sur le plan théorique, l'étude constitue un enrichissement de la littérature existante. En outre, elle contribue à l'appréhension des pratiques de la gestion fiscale dans les entreprises au Cameroun et un complément d'explication sur les facteurs qui entravent la gestion fiscale dans les entreprises. Elle constitue un champ de recherche défriché pour mener une étude quantitative. Sur le plan pratique, cet article permet surtout au pouvoir public et aux responsables des différentes sociétés privées et parapubliques de prendre davantage conscience des facteurs qui entravent la gestion fiscale de leur entreprise ainsi que les conséquences que cela engendre. En outre ce travail leur

permettra d'adopter une politique de gestion fiscale plus mobilisatrice basée sur des faits concrets.

Cependant, comme tout travail scientifique, notre recherche n'est pas parfaite en elle. Pour cela, quelques limites sont à souligner. Elles tiennent à la difficulté de généraliser les résultats et à l'introduction de la subjectivité du chercheur dans l'interprétation des résultats ce qui peut constituer une source de biais et par voie de conséquence fausser les résultats. Il faut noter, toutefois, que ces limites ne peuvent en aucun cas remettre en cause la pertinence des résultats obtenus.

Références

- (1) Aktouf O. (1987), « Méthodologie des sciences sociales et approche qualitative des organisations : Une introduction à la démarche classique et une critique », Montréal, Les Presses de l'Université du Québec, vol. 80, n° 4, p. 238-289 ;
- (2) Bazart C. (2000), « La fraude fiscale : modélisation du face à face Etat-Contribuables », Thèse de doctorat en sciences économiques. Université de Montpellier, 372 pages ;
- (3) Bertrandon, J. et Collette C. (1989), « Gestion fiscale et finances de l'entreprise ». 2^{ème} édition PUF, 206 pages ;
- (4) Chadeaux M. et Rossignol J.L. (2001), « Ethique et comportement fiscal de l'entreprise », *Entreprise Ethique spécial Fiscalité et Ethique*, n°15 p.12-21 ;
- (5) Collette C. (1994), « Initiation à la gestion fiscale des entreprises », Editions Eyrolles, 192 Pages ;
- (6) Coutelle P. (2005), « Introduction aux méthodes qualitatives en Sciences de Gestion », Cours du CEFAG-séminaire d'études Qualitatives vol.17, pp.1-20.
- (7) Cozian M. (2008), « La théorie de l'acte anormal de gestion », *Précis de fiscalité des entreprises. Etude n°2* : p. 1373-1379 ;
- (8) Fongue et Tocke(2011) « Contrôle fiscal et protection du contribuable dans un contexte d'ajustement structurel, le cas du Cameroun », L'Harmattan, Paris, janvier 2008 ;
- (9) Killaly J. (2009), « Assisting compliance and managing task risks in the large market: Understanding ATO approaches and perspectives ». www.ato.gov ;
- (10) Kourda Z. (2005), « Gestion fiscale de l'entreprise et mondialisation ». Acte du colloque organisé à Tunis le 14 et 15 avril 2005 ;
- (11) Lefebvre F. (2001), « Gestion fiscale de l'entreprise », Editions FRANCIS LEFEBVRE, Paris, 2001.
- (12) Liger A. (1988). « La gestion fiscale des PMI, un mythe : le lien fiscalité-financement », Librairie générale de droit et de jurisprudence, 300 pages ;
- (13) Mfopain A. (2004), « Incitations Fiscales et Comportements d'Investissements des Entreprises », in Actes Ramege, p 78-93 ;
- (14) Mhenti (2007). « L'optimisation fiscale en matière d'impôt sur les sociétés, rôle de l'expert-comptable » Mémoire de master recherche en Gestion. Université de Tunis, 2007 ;
- (15) Miles M. B. et Huberman A.M. (1994), *Qualitative Data Analysis: An Expanded Sourcebook*, Sage Publications.
- (16) Omri, M.A, et Menchaoui, I (2012), « Determinants of practice of corporate tax in Tunisian Context », *International Journal Managerial and Financial Accounting*. Vol.4: pp. 325-338 ;
- (17) Rassat (1989) « Stratégie Fiscale Internationale », op.cit, P 3 ;
- (18) Rego S. O. (2003), « Tax-avoidance activities of U.S. multinational firms », *Contemporary Accounting Research*. N° 20(4) : p. 805-833 ;

- (19) Ryan S. (2014), « A Survey of Research Relating Accounting Numbers to Systematic Equity Risk, With Implications for Risk Disclosure Policy and Future Research », Accounting Horizons ;
- (20) Saada A. (2009), « Gestion fiscale, Modèle IFRS& analyse financière ». Editions Ali Saada, 576 pages ;
- (21) Said R. (2008), « La pratique de la gestion fiscale dans le cadre du système fiscal marocain », La Revue de Financier: p. 59-81 ;
- (22) Skinner D. (2013), «The investment opportunity set and accounting procedure choice.», Journal of Accounting and Economics, vol. 16, p. 407-445;
- (23) Slemrod J. (2001), « A general model of the behavior response to taxation ». International Tax and Public Finance. N°8 : p. 119-128 ;
- (24) St-Pierre J. (2004), « La gestion du risque : Comment améliorer le financement des PME et faciliter leur développement », Presses de l'Université du Québec Canada, Québec;
- (25) Watzlawick P. (1978), « La réalité de la réalité », Éd. du Seuil, p.109-134 ;