



HAL
open science

Gestion des données comptables : analyse de l'effet des mesures d'accompagnement sur le comportement déclaratif des dirigeants au Togo

Kodzo Senyo Adjeyi, Tsotso Kouevi

► To cite this version:

Kodzo Senyo Adjeyi, Tsotso Kouevi. Gestion des données comptables : analyse de l'effet des mesures d'accompagnement sur le comportement déclaratif des dirigeants au Togo. La comptabilité face aux crises, Jun 2021, Lyon, France. hal-03361548

HAL Id: hal-03361548

<https://hal.science/hal-03361548>

Submitted on 1 Oct 2021

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Comportement de déclaration de l'information comptable auprès de l'administration fiscale en période de crise de la Covid-19 au Togo

Kodzo Senyo ADJEYI

Doctorant

FASEG-Université de Lomé/Togo

adjeyimanu@gmail.com

Tsotso KOUEVI

Maître de conférence agrégé

FASEG-Université de Lomé/Togo

kmamir2@gmail.com

Résumé :

La relation entre l'administration fiscale et les entreprises est souvent marquée par des tentatives de manipulation pour se soustraire du paiement de l'impôt. Le profil du dirigeant, le secteur d'activité, la taille et même l'antécédent fiscal peuvent expliquer cette situation qui résiste à l'existence des sanctions fiscales. L'objectif de cette étude est de comprendre le comportement des dirigeants en matière de respect des obligations fiscales en cette période de la covid-19 marquée par la suspension de certaines mesures contraignantes. Les résultats des analyses ont montré que quelques soient le secteur d'activité, le niveau d'étude et l'antécédent fiscal, plus la taille de l'entreprise est grande plus la probabilité qu'elle fasse les déclarations dans les délais est forte.

Mots clés : Entreprise-information comptable-fiscalité

Abstract :

The relationship between the tax administration and businesses is often marked by attempts at manipulation to evade payment of tax. The profile of the leader, the sector of activity, the size and even the fiscal history can explain this situation which resists to the tax sanctions. The objective of this study is to understand the behavior of leaders in terms of tax compliance in this period of covid-19 marked by the suspension of sanctions measures. The results of the analyzes showed that whatever the sector of activity, the level of education and the fiscal history, the larger is the company, the more is the probability that it will make the declarations on time.

Keywords : Company-accounting information-taxation

Introduction

Il existe un lien fort entre la comptabilité et la fiscalité. Si la fiscalité se fonde sur la comptabilité pour le calcul des différents impôts et taxes, la comptabilité elle-même est tenue au respect des différentes dispositions fiscales. Ngantchou et Elle (2018), notent que les informations comptables et financières sont produites pour l'administration fiscale et dans une certaine mesure pour les services chargés des comptes nationaux. Shabou et Taktak (2002) ont révélé qu'en Tunisie la politique comptable est conditionnée par des considérations fiscales. L'impôt étant contraignant du fait que selon Jèze (1936) il s'agit d'un prélèvement pécuniaire requis des particuliers de caractère obligatoire à titre définitif sans contrepartie déterminée en vue d'assurer le financement des charges publiques, toutes les obligations qui en découlent ne sont pas toujours observées de bonne foi par tous les contribuables redevables. Il est souvent observé des comportements visant à se soustraire de son paiement par la manipulation des informations comptables publiées (Ananga et Makani 2018 ; Gandja et Ipoumb 2016 ; Sellami 2015 ; Ngantchou 2013 ; Shabou et Taktak 2002 ; Thauvron 2000 ; Dumontier et Raffournier 1999 ; Watts et Zimmerman 1978) ou par le défaut de déclaration. Ainsi, la législation fiscale togolaise¹ a pris des dispositions pour d'une part encadrer la publication des informations comptables et financières (annuelles et mensuelles) et pour punir la manipulation ou le défaut de publication de ces informations.

Parmi ces dispositions² on peut citer :

- l'application des pénalités de 100 000 francs CFA à 150 000 francs CFA et de 25 000 francs CFA pour retard de déclaration annuelle de résultat (états financiers) respectivement pour les contribuables devant déposer le système normal et le système minimal de trésorerie. En cas de défaut de déclarations mensuelles de la TVA, l'application d'une amende de cinquante mille (50 000) francs CFA ;
- en cas de redressement, lorsque les différentes déclarations font apparaître une base ou des éléments d'imposition insuffisants, inexacts, incomplets (donc manipulés), ou lorsque les impôts dus sont insuffisamment payés le montant des droits éludés est majoré de 40% pour la TVA et de 20% pour les autres impôts.

Toutefois, la situation pandémique actuelle au coronavirus a contraint les Etats (France, Côte d'Ivoire, Benin, Sénégal...) dans le cadre de la relance de l'économie à adopter des politiques de régularisation par des mesures spéciales qui entre autres suspendent la répression de la manipulation ou le défaut de déclaration des informations comptables. Au Togo l'ordonnance N° 2020-005 du 30 Juillet 2020 relative aux mesures d'accompagnement d'ordre fiscal et douanier liées à la pandémie du coronavirus (Covid-19) précise en son article 3-1 que « *l'application des sanctions fiscales en cas de redressement fiscal de défaut ou de retard de dépôt des déclarations fiscales, de paiement des impôts et taxes est suspendue...* ». Or ces sanctions visent à contraindre les opérateurs économiques à la discipline fiscale. Le risque de cette mesure de suspension va au-delà de la perte du montant de ces sanctions (pénalités) en termes de recettes qui peut être estimée en milliards de francs CFA mais surtout de la perte des recettes liées aux autres impôts par une défaillance démesurée dans l'accomplissement des différentes obligations, car, comme l'a bien confirmé Oliva (2014 ; p. 33) « une mesure

¹ Le Code Général des Impôts (2018) et le Livre des Procédures Fiscales (2018)

² Articles 113 à 117 du Livre des Procédures Fiscales (2018)

fiscale a bien vite des répercussions sur d'autres impôts ». Il est donc utile de se poser la question de savoir, comment les opérateurs économiques se comportent par rapport aux différentes déclarations fiscales en cette période de la pandémie au coronavirus ?

Cette question principale est subdivisée en deux questions spécifiques :

- quels sont les comportements en matière de déclarations fiscales (communication comptable) des opérateurs économiques en cette période pandémique ?
- quels sont les déterminants des différents comportements observés ?

La présente communication vise donc à identifier les comportements des dirigeants en matière de respect des obligations fiscales, spécifiquement celle de déclaration en cette période de la Covid-19 ainsi que les facteurs explicatifs.

Nous abordons dans un premier temps les notions de comptabilité, de fiscalité, d'obligations et de sanctions fiscales en mettant un accent sur les déclarations. Dans un second temps nous présentons la démarche méthodologique, la présentation et la discussion des résultats en faisant ressortir les observations et conclure tout en soulignant les limites et les pistes pour des recherches ultérieures.

1. Revue de la littérature

1.1. Notion d'information comptable

La comptabilité a pour but de compter, et de rendre compte de la réalité. Elle sert aussi d'outil de contrôle, de mesure et d'analyse, de synthèse, de confirmation ou d'infirmité des estimations ou prévisions des investisseurs et analystes. La comptabilité est assimilée à un système d'information permettant d'offrir des renseignements pertinents sur la situation financière d'une entreprise et sur la performance de ses activités. Selon Dumontier et Raffournier (1999), le rôle de la comptabilité est de produire une information utile à la décision d'investissement, qui permette d'apprécier les perspectives d'avenir de l'entreprise. Les chiffres comptables possèdent un contenu informatif parce qu'ils permettent d'apprécier les performances et le devenir de l'entreprise, les investisseurs les utiliseront pour réviser leurs anticipations. L'information comptable est aussi présentée comme l'ensemble des données quantitatives des activités de l'entreprise destinées aux différentes parties prenantes et utilisateurs pour une meilleure prise de décision. Elle est le repère dont se servent les organes de contrôle pour apprécier les actions du dirigeant. Elle est également la base de calcul des différents impôts et taxes. L'information comptable est définie par Djama (2008, p.3), comme « l'ensemble des états financiers normalisés et diffusés par l'entreprise auprès de ses partenaires ». C'est à partir de l'information comptable et financière que les parties prenantes analysent la performance actuelle de l'entreprise, projettent les situations d'avenir et apprécient le respect des relations contractuelles.

En effet, les utilisateurs des informations comptables contenues dans les états financiers sont de plusieurs catégories : actionnaires, banquiers, prêteurs, clients, fournisseurs, salariés, Etat et organismes publics ... avec des besoins d'utilisation variés et spécifiques. Tandis que les banquiers et les prêteurs cherchent des informations pouvant leur permettre de s'assurer de la

solvabilité de l'entreprise, les actionnaires eux s'intéressent aux informations susceptibles de donner la vraie image ou leur permettant d'évaluer la valeur de marché de l'entreprise. Les fournisseurs et les clients sont préoccupés par la capacité de l'entreprise à honorer ses engagements, les salariés eux s'attendent à des informations les rassurant de la viabilité de l'entreprise pour la sécurité de leur emploi et si possible pouvant servir à leurs différentes réclamations. L'Etat pour sa part a besoin des informations lui permettant d'une part d'opérer les prélèvements (fiscaux et sociaux) et d'autre part d'assurer la qualité des comptes nationaux.

1.2. Comportement déclaratif de l'information comptable

Dans un contexte de fiscalité agressive, l'attitude normale des dirigeants est de dissimuler les réalisations par l'augmentation disproportionnée des charges, pour échapper aux paiements d'impôts élevés ou se soustraire de déclarer les bases d'imposition dans la mesure du possible. Selon Cheng & Coulombe (1993) les entreprises choisissent toujours une solution optimale de reporting et une politique fiscale visant la minimisation des bases d'impositions pour maximiser ses bénéfices attendus. Les dirigeants cherchent toujours à frauder pour réduire la charge de l'impôt et par là augmenter leur richesse réelle. Ananga et Makani (2018) révèlent dans le contexte Camerounais l'existence de trois sortes d'Etats Financiers : un premier pour l'entreprise qui reflète la situation exacte et l'image fidèle des activités, un second pour l'administration fiscale comportant des informations biaisées dans l'optique de payer moins d'impôt ; un troisième présentant l'entreprise de façon très optimiste destinés aux potentiels investisseurs. Pour Shabou et Taktak (2002) les décisions comptables sont souvent conditionnées par des considérations fiscales qui reflètent le souci du dirigeant de payer moins d'impôt et de bénéficier au maximum des avantages fiscaux. Pour Ngantchou (2008) dans un contexte fiscal répressif, la manipulation des données comptables peut être une décision stratégique visant à contourner les décisions fiscales (payer moins d'impôts). L'étude qu'il a réalisée sur les entreprises camerounaises a révélé que les PME de grandes tailles soumises à une organisation comptable plus contraignante ont une propension plus forte à manipuler les données. Elles observent aussi une réticence dans l'accomplissement de leur obligation fiscale. Par contre les très petites entreprises sont fiscalement honnêtes. Selon ses analyses plus la taille de l'entreprise augmente plus la volonté des dirigeants de limiter les transferts de richesse s'accroît. L'étude de Lassoued et Abdelmoul (2016), sur les déterminants des systèmes d'information comptables dans les PME réalisée sur un échantillon de 63 PME a révélé que les dirigeants des PME sont intéressés par la simple production des documents imposés par la loi dans les délais opportuns afin de répondre aux autorités fiscales.

1.3. Déterminants des comportements déclaratif de l'information comptable

Plusieurs facteurs peuvent expliquer l'attitude rationnelle observée de la part des opérateurs économiques. On peut citer la taille, le secteur d'activité, le profil du dirigeant et les antécédents fiscaux de l'entreprise. Selon Dumontier et Raffournier (1999) certaines structures de par leur taille ou appartenance à certains secteurs sont plus exposées aux coûts politiques. Baghar (2018) a montré que les grandes entreprises étant plus exposées à des décisions politiques ont tendance à adopter des stratégies afin de ne pas trop attirer l'attention du législateur et des politiques. Les grandes entreprises évoluant potentiellement sous

l'influence des gouvernants essaient toujours de déclarer des revenus nets inférieurs par l'affectation des flux de trésorerie (Watts et Zimmerman, 1978). Elles n'hésitent pas à se soustraire du paiement des impôts dans la mesure du possible. Gandja et Ipoumb (2016), sur les entreprises camerounaises ont révélé que l'augmentation de la taille améliore les pratiques comptables. En ce qui concerne les dirigeants, au-delà du cadre normatif et réglementaire, le profil éthique des responsables chargées de préparer et communiquer les informations comptables et financières expliquent la qualité des chiffres comptables et l'orientation donnée à ces derniers, (Ngantchou et Elle, 2018 ; Ngantchou, 2013). Ils associent la publication d'information erronée au degré d'honnêteté des personnes impliquées dans la production des chiffres. Ngantchou (2008) impute le manque de fiabilité des informations comptables au comportement des préparateurs des données comptables. Pour le secteur d'activité, il explique après son étude dans le contexte camerounais que les entreprises opérant dans le secteur du négoce ont une propension plus forte à manipuler les données comptables. Gandja & Ipoumb (2016) ont montré sur les PME camerounaises que les entreprises de service se distinguent par des pratiques comptables fortes alors que celles du secteur industriel présentent des pratiques moyennes. Les entreprises de service adoptent ainsi des stratégies fiscales moins opportunistes que celles relevant du secteur industriel. Par rapport aux antécédents fiscaux, on peut s'attendre à ce que les entreprises ayant subi des sanctions fiscales observent mieux les règles établies. Toutefois, Ngantchou (2008) intégrant le poids des facteurs institutionnels comme celui des prélèvements obligatoires et les choix comptables opérés en vue de réduire un transfert excessif de richesse des propriétaires vers l'Etat dans le contexte des PME a révélé que dans un système fiscal répressif, les comportements visant à payer moins d'impôt sont plutôt des alternatives salutaires dont dépend la survie de l'entreprise.

2. Obligations et sanctions fiscales

2.1. Obligations fiscales

La notion d'obligation fiscale tire son essence du caractère contraignant selon Jèze (1936) de l'impôt et du système fiscal.

En ce qui concerne le caractère contraignant de l'impôt, aucun autre choix n'est laissé au redevable que celui de se conformer aux exigences légales de l'impôt (Oliva, 2014). La législation fiscale togolaise³ contraint les contribuables à deux principales obligations. Celle de déclarer les bases d'impositions (états financiers annuels, réalisation mensuelle en matière de TVA) et celle de s'acquitter spontanément du paiement de l'impôt. Pour la gestion de cette contrainte, des délais légaux marquant le fait générateur et l'exigibilité de l'impôt sont définis par la loi⁴. L'impôt payé est l'impôt déclaré au préalable à l'administration fiscale.

Par rapport au système fiscal, il a évolué dans le contexte togolais du système administré au système déclaratif auto liquidé en passant par le système déclaratif.

- Le système administré est celui dans lequel l'administration fiscale semble effectuer les déclarations et la liquidation de l'impôt pour le compte du contribuable ;

³ Voir l'article 6 du livre des procédures fiscales (2018)

⁴ Code général des impôts (2018) et le livre des procédures fiscales (2018)

- le système déclaratif est celui qui confère le rôle de déclaration au contribuable ;
- le système déclaratif auto liquidé est celui qui permet au contribuable non seulement de déclarer ses réalisations mais aussi et surtout de liquider lui-même l'impôt afférent à ce revenu.

Des deux derniers systèmes, le rôle de l'administration fiscale dans les limites du droit de contrôle et de reprise consiste à vérifier la régularité des déclarations et paiements effectués par le contribuable.

2.1.1. Obligations déclaratives

Les obligations déclaratives peuvent être annuelles, mensuelles, trimestrielles. Le Code Général des Impôts (CGI) et le Livre des Procédures Fiscales (LPF) votés en décembre 2018 et en vigueur depuis janvier 2019 consacrent outre la déclaration d'existence :

- les déclarations annuelles qui portent sur les réalisations et sont présentées sous plusieurs formats d'états financiers (système normal, système minimal de trésorerie, etc.). Elles sont déposées au plus tard le 31 mars pour les entreprises individuelles, le 30 avril pour les personnes morales avec une exception pour les banques et les compagnies d'assurance qui peuvent déposer leur déclaration annuelle jusqu'au 31 mai ;
- les déclarations mensuelles qui concernent fondamentalement les impôts indirects comme la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA), la Taxe sur les Conventions d'Assurance (TCA), la Taxe sur les Activités Financières (TAF). Elles sont déposées au plus tard le 15 de chaque mois ;
- les déclarations trimestrielles concernent plus les informations à caractère de recoupement pour la gestion des risques (liste des principaux clients et fournisseurs) déposées à la fin de chaque trimestre.

Pour les impôts directs, lorsque le contribuable éprouve des difficultés pour souscrire ses déclarations dans le délai, il peut 15 jours avant l'expiration du délai de dépôt de la déclaration solliciter par écrit un report. En outre, dans l'impossibilité justifiée de déterminer avec exactitude le bénéfice dans le délai prévu il peut exceptionnellement produire dans le même délai, une déclaration provisoire qui devra être régularisée dans les trois (03) mois qui suivent.

Par rapport aux différentes déclarations, selon Ngantchou et Elle (2018) le principal destinataire de l'information demeure l'administration fiscale parce qu'elle exerce des mesures contraignantes très coûteuses pour les entreprises en cas de défaillance. Ils relèvent par ailleurs que les traits caractéristiques des pays africains est la lenteur dans la production des chiffres et statistiques. En conséquence, le défaut de déclaration donne lieu à l'application des sanctions fiscales.

2.1.2. Obligations de paiement

Les obligations de paiement se résument au devoir de paiement des impôts et taxes dont le contribuable est redevable réel et au devoir de versement des impôts et taxes pour lesquels il est juste le redevable légal.

Par exemple les impôts à déclaration annuelle (l'impôt sur les sociétés, l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou la taxe professionnelle unique) pour lesquels le contribuable est redevable réel, les dates de paiement selon les dispositions du Code Général des Impôts⁵ sont le 31 Janvier, le 31 Mai, le 31 Juillet et le 31 Octobre. Pour les déclarations mensuelles portant essentiellement sur les impôts indirects (impôts collectés par le contribuable redevable légal auprès d'autres contribuables redevables réels pour le compte de l'Etat), par exemple la Taxe sur la Valeur Ajoutée le versement doit avoir lieu selon les dispositions du Code Général des Impôts⁶ au plus tard le 15 du mois suivant celui au cours duquel la taxe a été collectée. Les contribuables en difficultés peuvent négocier des dates de paiement autres que celles prévues par la loi.

2.2. Sanctions fiscales

Les sanctions comme les obligations sont de deux ordres : les sanctions pour défaut et retard de déclaration et les sanctions pour défaut ou retard de paiement.

2.2.1. Sanctions déclaratives

Les sanctions déclaratives s'appliquent en cas de retard ou d'absence de déclaration. Elles sont pécuniaires et tiennent leur application du caractère contraignant de l'impôt. L'article 113 du livre des procédures fiscales a défini des pénalités de 100 000 francs CFA à 150 000 francs CFA et 25 000 francs CFA pour retard de déclaration annuelle de résultat (états financiers) respectivement pour les contribuables devant déposer le système normal (chiffre d'affaires annuel supérieur à 60 000 000 franc CFA) et le système minimal de trésorerie (chiffre d'affaires annuel inférieur à 60 000 000 francs CFA).

Pour les déclarations mensuelles, spécifiquement pour la TVA, l'article précise que « le défaut de déclaration soit pour absence de base taxable en toute matière fiscale, soit pour TVA créditrice, est sanctionné par une amende de cinquante mille (50 000) francs CFA sauf dispositions contraires ». En cas d'absence de déclaration, la pénalité est une majoration de 10% des droits issus de l'évaluation d'office des bases imposables effectuée par l'administration fiscale.

2.2.2. Sanctions pour défaut ou retard de paiement

Pour le paiement, les défaillances (retard ou défaut) sont sanctionnées par des pénalités de 10% des montants dus avec une majoration de 1% chaque mois à défaut de régularisation.

Les décisions comptables sont souvent définies par la fiscalité avec pour objectif de payer moins d'impôts ou de bénéficier des avantages fiscaux, (Shabou & Taktak, 2002). L'existence de ces contraintes loin d'être une source de recettes (recettes pénalités) sert de garde-fou pour une bonne gestion des autres impôts et taxes dénommés droits simples.

⁵ Voir les articles 25, 55 et 57 du Livres des Procédures Fiscales

⁶ Voir l'article 60 du Livres des Procédures Fiscales

3. Méthodologie

3.1. Caractéristiques de la population cible

Les statistiques concernent les entreprises régulièrement immatriculées (disposant d'un numéro d'identification fiscale) figurant dans le répertoire des contribuables actifs durant les exercices 2018, 2019 et 2020. Le fichier des contribuables est estimé à environ 110000 contribuables (particuliers et entreprises) jusqu'à la fin de l'année 2017 dont 77200 entreprises. Parmi les entreprises immatriculées, seules 16575 sont actives sur les trois années couvertes par l'étude et réparties selon la segmentation fiscale comme suit :

- les grandes entreprises composées des entreprises dont le chiffre d'affaires (CA) annuel dépasse 1 milliard ;
- les moyennes entreprises composées des entreprises dont le CA annuel est compris entre 60 millions et 1 milliard ;
- et les petites entreprises regroupant les entreprises dont le CA annuel est inférieur à 60 millions.

3.2. Echantillonnage

La méthode d'échantillonnage adoptée dans le cadre de cette étude est celle des quotas. Les entreprises étant gérées sur le plan fiscal par segment (grandes, moyennes et petites entreprises), la composition de l'échantillon pouvant être représentatif et réduisant les biais ne peut se faire que par quota avec des strates désignées par les segments. La proportion des entreprises actives représente environ 22% de l'ensemble des entreprises immatriculées. Ainsi, 22% des entreprises de chaque segment sont retenues. Sur la base des critères avoir communiqué au moins une fois ses informations comptables (annuelle et mensuelle), être assujetti à la Taxe sur la valeur Ajoutée (TVA), n'avoir pas changé de régime fiscal au cours de la période considérée l'échantillon de l'étude se présente comme suit :

Tableau 1: échantillon

Grandes entreprises	Moyennes entreprises	Petites entreprises	Total
151	357	808	1316

Source : OTR/septembre 2020

3.3. Collecte des données

Les données collectées sont des données secondaires issues de la base des contribuables tenue par la division de l'immatriculation fiscale et des statistiques de la Direction des Etudes et de la Planification Stratégique (DEPS) de l'Office Togolais des Recettes (OTR) sur les différentes déclarations fiscales et droits de reprise de l'administration fiscale (redressement fiscal). La base des immatriculations fiscales a permis d'avoir les informations sur le profil du dirigeant (âge et niveau d'étude) et le secteur d'activité. Les statistiques de la DEPS sur les déclarations et redressements fiscaux ont renseigné sur la régularité ou la défaillance déclarative de l'entreprise, le type de déclaration (annuelle ou mensuelle), la taille mesurée

par le CA annuel, le comportement de gestion des données comptables du dirigeant mesuré par l'antécédent fiscal.

3.4. Modèle théorique d'analyse

L'objet de l'étude est d'identifier les comportements déclaratifs des opérateurs économiques ainsi que les facteurs explicatifs en cette période de la Covid-19 marquée par l'ordonnance du gouvernement suspendant les sanctions fiscales. Il s'agit de vérifier si les dirigeants ont gardé leur habitude de déclaration comme avant la période Covid-19 ou ont-ils exploité la mesure suspensive des sanctions pour se soustraire de la déclaration des impôts et taxes. Nous allons utiliser comme variables dépendantes les comportements défailants (DEF) ou réguliers (REG) des dirigeants. Cette variable prend la valeur 1 si le dirigeant est régulier dans ses déclarations fiscales et 0 dans le cas contraire. Les variables indépendantes sont : le profil (PROF) du dirigeant mesuré par son âge (AGED), et son niveau d'étude (NIVET) ; le secteur d'activité (SAE) qui prend la valeur 1 lorsqu'il s'agit d'une entreprise de négoce, 2 lorsqu'il s'agit d'une entreprise de service et 3 pour les entreprises industrielles ; la taille (TAIL) mesurée par le CA annuel qui prend la valeur 1 pour les petites entreprises (CA compris entre 0 et 60 millions), 2 pour les moyennes entreprises (CA compris entre 60 millions et 1 milliard) et 3 pour les grandes entreprises (CA supérieur à 1 milliard) ; l'antécédent fiscal (ENTF) qui prend la valeur 1 si l'entreprise a une fois fait l'objet d'un contrôle fiscal concluant et 0 dans le cas contraire. Le comportement observé peut être une régularité dans la déclaration ou une défaillance dans la déclaration. Le modèle général est comme suit :

$$Y_{it} = aX_{it} + e_{it}$$

Où Y_{it} est une variable qui représente le comportement déclaratif régulier ou non. Elle est une variable définie en fonction des caractéristiques de X_{it} ; e_{it} est le terme d'erreur. Nous observons le signe de Y^* qui détermine la valeur de la variable binaire Y .

Où $Y_{it}=1$ si l'entreprise déclare dans le délai et $Y_{it}=0$ sinon. Ainsi ce modèle permet de calculer la probabilité pour qu'une entreprise déclare dans le délai. Le modèle final à estimer se présente comme suit :

$$Y_{it}^* = a + b_1 \text{PROF}_{it} + b_2 \text{SAE}_{it} + b_3 \text{TAIL}_{it} + b_4 \text{ENTF}_{it} + e_{it}$$

Il s'agit d'un modèle logit en panel à effets aléatoires. Le terme d'erreur e_{it} se décompose en trois éléments $e_{it} = u_t + v_i + e'_{it}$ qui représentent respectivement l'effet temporel, l'effet individuel et le bruit blanc.

L'estimation de ce modèle est faite à partir du logiciel STATA. Les données collectées sont traitées par tri simple et par analyse de contenus faisant ressortir sous forme de fréquence les grandes tendances de rupture de comportement en matière de régularité.

4. Analyse des résultats

4.1. Analyse descriptive des résultats

Tableau 2 : Régularité déclarative selon la taille

Année	Déclaration annuelle	Déclaration mensuelle
Grande entreprise		
2018	9,80%	9,42%
2019	10,56%	10,18%
2020	5,85%	10,94%
Moyenne entreprise		
2018	17,63%	16,49%
2019	18,54%	15,81%
2020	13,45%	24,01%
Petite entreprise		
2018	40,50%	40,88%
2019	41,41%	40,88%
2020	35,11%	29,48%
Total		
2018	67,93%	66,79%
2019	70,52%	66,87%
2020	54,41%	64,44%

Source : Données de nos calculs

Le taux de régularité déclarative est obtenu par le ratio nombre de déclaration dans le délai sur le nombre total d'entreprise. L'analyse de ces taux permet de constater que pour les grandes entreprises le taux de déclaration annuelle a baissé en 2020 par rapport à 2019 (de 10,56% à 5,85%) alors que pour les déclarations mensuelles ce taux est passé de 10,18% à 10,94%. Le même constat est fait pour les moyennes entreprises avec une augmentation sensible du taux de déclaration mensuelle qui est passé de 15,81% à 24,01% alors que le taux de déclaration annuelle a baissé de 41,41% à 35,11%. Que ce soit pour les déclarations annuelles ou pour les déclarations mensuelles, les petites entreprises ont connu une baisse du taux de déclaration dans le délai en 2020 par rapport à 2019 respectivement de 16,11% et 2,43%. Les entreprises globalement ont connu une nette évolution de leur régularité déclarative en 2019 sans pour autant maintenir la tendance en 2020 où le taux de régularité s'est dégradé. Pour les déclarations mensuelles de TVA, même si le taux de régularité fiscale a baissé en 2020, il paraît moins dégradé sur la période que ce qui est observé pour les déclarations annuelles.

4.2. Présentation des résultats de l'estimation économétrique

L'objet de cette recherche est d'étudier les comportements déclaratifs des entreprises sur une période de trois ans (2018 à 2020). Les données portent donc sur le comportement de ces entreprises au cours de cette période. Le modèle à estimer est un modèle de panel dont la variable expliquée (déclaration annuelle ou mensuelle) est une variable binaire ce qui fait de ce modèle un modèle logit ou probit. Pour comprendre le comportement déclaratif annuel et mensuel des opérateurs économiques en cette période pandémique, le profil du dirigeant (âge, niveau d'étude), le secteur d'activité, la taille, les antécédents fiscaux mesurés par le fait que l'opérateur économique ait subi un contrôle fiscal concluant ou non sont retenus comme déterminants.

Tableau 3 : Résultat de l'estimation économétrique pour les déclarations annuelles

Déclaration annuelle	Coef.	Std. Err.	P > z
Age			
30 - 45 ans	-0,2718657	0,2707958	0,315
Plus de 45 ans	-0,8810784	0,3003561	0,003
Niveau d'étude			
Master	-5,163199	0,2365484	0
supérieur Master	-3,728999	0,3988272	0
Secteur d'activité			
Service	-2,700709	0,2528628	0
Industrie	-2,053885	0,2534036	0
Taille			
moyenne	-0,5160039	0,2058594	0,012
grande	4,098845	0,3418413	0
Antécédent fiscal			
Contrôle fiscal	-2,639138	0,2527411	0
Constante	7,163262	0,3378377	0
/lnsig2u	3,258311	0,0485568	
sigma_u	5,099566	0,128094	
Rho	0,8877003	0,0048406	
Wald chi2 (10)	1662,04		
Prob > chi2	0.0000		

Le résultat de la régression montre à partir du test de Walt que le modèle utilisé est valide car la statistique de khi-deux associée à la log-vraisemblance de 0.000 est inférieure à 5%. Les variables explicatives contribuent significativement à expliquer le modèle. Les coefficients des variables niveau d'étude, secteur d'activité, taille, antécédent fiscal sont significatifs car leur P-value est inférieur à 5%. Il existe une relation de dépendance entre la déclaration annuelle et le niveau d'étude, le secteur d'activité, la taille et l'antécédent fiscal. Seul l'âge est significatif partiellement. Plus la taille de l'entreprise est grande plus la probabilité qu'elle fasse ses déclarations dans le délai est forte. Quelques soient le secteur d'activité, le niveau d'étude et l'antécédent fiscal (entreprise contrôlée ou pas) la probabilité de déclaration dans le délai est faible.

Tableau 3 : Résultat de l'estimation économétrique pour les déclarations mensuelles

Déclaration mensuelle	Coef.	Std. Err.	P > z
Age			
30 - 45 ans	0,5613624	0,4573454	0,22
Plus de 45 ans	1,255161	0,4894173	0,01
Niveau d'étude			
master	0,3772986	0,3524373	0,284
supérieur Master	1,267558	0,5339563	0,018
Secteur d'activité			
service	-0,496938	0,333069	0,881
industrie	0,1451634	0,3559143	0,683
Taille			
moyenne	1,46956	0,3255987	0

grande	4,231585	0,4829951	0
Antécédent fiscaux			
contrôle fiscal	-0,3454295	0,3372758	0,306
Constante	0,332952	0,5967396	0,577
/lnsig ² u	3,014069	0,1073001	
sigma_u	4,513327	0,2421403	
Rho	0,8609522	0,128453	
Wald chi2 (10)	99,65		
Prob > chi2	0.0000		

Le résultat de la régression montre à partir du test de Walt que le modèle utilisé est valide car la statistique de khi-deux associée à la log-vraisemblance de 0.000 est inférieure à 5%. Les variables explicatives contribuent significativement à expliquer le modèle. Seul le coefficient de la variable taille ayant son P-value inférieur à 5% est significatif. Il existe une relation de dépendance entre la déclaration mensuelle et la taille. L'âge et le niveau d'étude sont significatifs partiellement. Le coefficient de la taille étant positif cela signifie que plus la taille de l'entreprise est grande plus elle est régulière dans les déclarations mensuelles de TVA. La taille de l'entreprise améliore donc le comportement déclaratif mensuel. Plus le niveau d'étude et l'âge augmente plus la chance de faire les déclarations mensuelles de façon régulière est forte.

5. Discussion des résultats

L'analyse des résultats révèle que la taille, le profil du dirigeant notamment son niveau d'étude et son âge, le secteur d'activité expliquent les comportements déclaratifs. Pour les déclarations annuelles toutes les entreprises quelle que soit leur taille ont connu des taux de déclaration dans le délai plus faible en 2020 que les deux années précédentes avec une tendance moins faible pour les grandes entreprises. Pour les déclarations mensuelles de TVA seule les petites entreprises ont connu une dégradation de leur comportement déclaratif. L'ordonnance a influencé négativement le comportement des déclarations annuelles quelle que soit la taille mais avec un effet moindre sur les grandes entreprises. Pour les déclarations mensuelles de TVA, seule les petites entreprises ont connu une dégradation de leur taux de déclaration mensuelle de TVA. L'ordonnance n'a pas influencé le comportement déclaratif mensuel des moyennes et grandes entreprises qui ont d'ailleurs plus respecté les délais de déclaration mensuelle en 2020 que les années précédentes. Les dirigeants des grandes entreprises ont été défaillants pour les impôts dont ils sont redevables (impôts annuels) et réguliers pour les impôts qu'ils ne supportent pas (TVA). Le niveau d'étude ainsi que l'âge du dirigeant ont concouru à l'analyse rationnelle de l'ordonnance. Les deux situations pourraient s'expliquer d'une part par les dispositions prises pour sanctionner sévèrement toute infraction liée à la TVA (contrainte), et d'autre part par l'effort fourni par l'administration fiscale togolaise en informatisant (facilitation) les formalités fiscales de déclaration et de paiement (télé-déclaration et télépaiement) des grandes et moyennes entreprises. L'informatisation du processus s'adapte bien aux mesures barrières et serait un facteur encourageant les déclarations à caractère répétitif (mensuel) qui exposerait plus le contribuable redevable au risque de contamination s'il devrait se déplacer dans les locaux de l'administration fiscale et s'il devrait manipuler les différents moyens de paiement surtout le cash. Toutefois pour la déclaration annuelle liée aux impôts directs (supportés par les contribuables redevables), le

constat de Baghar (2018) selon lequel les grandes entreprises vivant sous pression des coûts politiques cherchent toujours à éviter le risque d'émergence de réglementations fiscales en adoptant le profil le plus neutre possible est confirmé sous l'ombre de la suspension des sanctions. La conclusion de Lassoued et Abdelmoul (2016), selon lesquelles les dirigeants des PME sont intéressés par la simple production des documents imposés par la loi dans les délais opportuns afin de répondre aux autorités fiscales est plutôt confirmée pour les grandes entreprises. L'honnêteté fiscale des très petites entreprises évoquée par Ngantchou (2008) semble être remise en cause. Plus la taille est grande plus l'entreprise respecte les délais légaux de déclaration. L'appartenance à un secteur d'activité, le niveau d'étude, l'âge du dirigeant ou le fait que l'entreprise ait fait l'objet de contrôle fiscal ne constitue pas un moyen de pression pouvant contraindre les entreprises à respecter les délais annuels de déclaration.

Conclusion

Les entreprises au Togo évoluent dans un système déclaratif auto liquidé où le respect des délais de déclaration et la sincérité des informations sont de mise. Ces deux indicateurs sont appréciés par le comportement déclaratif et les rapports de contrôle fiscal. En cas de défaillance ou en cas de dissimulation de données dans le but de se soustraire au paiement de l'impôt, les dispositions fiscales prévues (les sanctions) pour emmener les opérateurs économiques à observer une certaine régularité dans leur relation avec l'administration fiscale sont appliquées. Toutefois, la situation pandémique actuelle oblige les Etats à suspendre certaines mesures contraignantes en vue de relancer les activités économiques. Au Togo, les dispositions fiscales visant à sanctionner les contribuables défaillants ou retardataires ont été suspendues pour toutes les formalités fiscales (déclaration, recouvrement, contrôle). Le caractère incitatif des mesures marque une souplesse par rapport aux obligations de paiement afin d'assurer une facilité de trésorerie aux entreprises. Toutefois, cette facilitation surtout en matière de recouvrement ne rime pas avec une rupture dans le comportement de communication des informations comptables et financière à l'administration fiscale. Le risque lié à cette mesure est la rupture du comportement des contribuables en matière de respect des différentes échéances de déclaration fiscale dans une démarche de rationalité.

Notre réflexion a permis de comprendre le comportement des opérateurs économiques (dirigeants) en matière de respect des obligations fiscales spécifiquement celle de déclaration en cette période de suspension des sanctions fiscales. Il s'agit de s'assurer si les contribuables souscrivent à leurs différentes déclarations fiscales comme avant. Les résultats montrent que l'ordonnance avec l'effet de la taille explique le comportement déclaratif observé. Pour les déclarations annuelles, toutes les entreprises quelle que soit leur taille ont connu des taux de déclaration dans le délai faibles que ceux observés en 2018 et 2019. Pour les déclarations mensuelles de TVA, les dirigeants des grandes et moyennes entreprises se sont bien conformés, ce qui n'est pas le cas pour les petites entreprises. La TVA est la principale ressource d'impôt pour l'administration fiscale togolaise et des réformes ont été faites pour que les infractions liées à cet impôt soient sévèrement sanctionnées. Ceci expliquerait la discipline surtout de déclaration observée pour cet impôt. Le niveau d'étude ainsi que l'âge du dirigeant ont concouru à l'analyse rationnelle de l'ordonnance par les dirigeants des grandes entreprises qui ont été défaillants pour les impôts dont ils sont redevables (impôts annuels) et réguliers pour les impôts qu'ils ne supportent pas (TVA). Contrairement aux dirigeants des

grandes et moyennes entreprises, les dirigeants des petites entreprises ont de la peine à respecter les obligations mensuelles de déclaration de TVA. Ce sont des contribuables pour la plupart assujettis à la TVA pour d'autres critères (assujettis d'office selon l'activité ou par option) qui ont toujours de la peine à respecter les obligations mensuelles de déclaration bien avant la prise des mesures d'accompagnement. L'ordonnance a influencé négativement le comportement déclaratif des entreprises mais avec un effet moindre sur les grandes entreprises excepté les déclarations mensuelles pour lesquelles elle n'a pas eu d'influence.

Les taux de défaillance ne sauraient être expliqués par le seul fait des facteurs retenus dans le cadre de cette étude. Il existerait d'autres motifs qui pourraient expliquer les comportements de déclaration observés en cette situation pandémique. Il faut d'autres analyses pour approfondir d'une part nos résultats et déceler les autres facteurs qui pourraient expliquer les défaillances et faire ressortir le manque à gagner occasionné pour l'administration fiscale et d'autre part cartographier le risque potentiel de gestion des données comptables en cette période de la pandémie au coronavirus.

Bibliographie

- Ananga, O. A., Makani, S. R. (2018). Quels déterminants pour les politiques comptables dans les PME Camerounaises? *Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit* 2(1) : 108-135.
- Baghar, N. (2018). La gestion des résultats comptables: l'influence de la taille, de l'endettement et de la performance: Cas des sociétés marocaines cotées. *Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit* 2(3) : 847-866.
- Bimeme, B., Ngouem, M. (2018). Les déterminants de la manipulation des informations comptables et financières: le cas des entreprises Camerounaises. 3ème Journée des Etudes Africaines en Comptabilité et Contrôle, Douala.
- Cheng, P., Coulombe, D. (1993). Voluntary Income-Increasing accounting changes. *Contemporary Accounting Research* 10 (1) : 247-272.
- Coppens, L., Peek, E. (2005). An analysis of earnings management by European private firms. *Journal Of International Accounting, Auditing and Taxation* : 1-17.
- Djama, C. (2008). Fraude à l'information comptable et financière : le rôle des autorités de regulation. La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, May 2008, France. pp.CD Rom.
- Dumontier, P., Raffournier, B. (1999). Vingt ans de recherche positive en comptabilité financière. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 3 (5) : 179-197.
- Gandja, S., Ipoumb, G. (2016). Contingences structurelles et pratiques comptables des PME dans une économie africaine en développement : le cas du Cameroun. *Management & Sciences Sociales* 20 :18-38.
- Jèze, G. (1936). Cours de finances publiques. Paris : Giard, pp.44.
- Koubaa, A., Halioui, K. (2013). Importance relative des mesures de performance non financières dans les contrats de rémunération des dirigeants, un moyen de réduction de l'ampleur de la gestion de résultat. *Gestion et Organisation* 5 (2) : 103-112.
- Lassoued, K., Abdelmoul, I. (2016). Les déterminants des systèmes d'information comptables dans les PME : une recherche empirique dans le contexte tunisien. 27ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Tunisie.
- Mballa, A., (2016). La production de l'information comptable au sein des entreprises camerounaises : vers l'urgence d'une réforme institutionnelle ? *Revue de Management et de Stratégie*, 3 (2): 48-77.

- Ngantchou, A., Elle, N. (2018). La manipulation des chiffres comptables en contexte africain: la pertinence de l'hypothèse des coûts politiques. *Transitions numériques et informations comptables*, Nantes.
- Ngantchou, A. (2013). L'influence du profil éthique du propriétaire-dirigeant sur le contenu informatif des nombres comptables. *Revue internationale P.M.E.* 26 (2) : 13-36.
- Ngantchou, A. (2008). Recentrage du cadre comptable, durcissement de l'environnement fiscal et persistance de la gestion des données comptables : Une étude du comportement des Petites et Moyennes Entreprises camerounaises. 29ème congrès de l'AFC, ESSEC-France.
- Oliva, E. (2014). Compétitivité et impôt, ne pas jeter le bébé avec l'eau de bain. *La revue Pouvoirs* 151 : 99-115.
- Sellami, M. (2015). Inventives and constraints of real earnings management: the literature review. *International Journal of Finance and Accounting* : 206-213.
- Shabou, R., Taktak, B. (2002). Les déterminants de la comptabilité créative: étude empirique dans le contexte des entreprises tunisiennes. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 1(8) : 5-24.
- Thauvron, A. (2002). La manipulation du résultat comptable avant une offre publique. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 2 (6) : 97-114.
- Watts, R. L., Zimmerman, J. L. (1978). Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards. *The Accounting Review* 53 (1): 112-134.
- Le Code Général des Impôts (CGI) (2018).
- Le Livre des Procédures Fiscales (LPF) (2018).
- L'ordonnance No 2020-005 portant loi de finances rectificative pour la gestion 2020 et relative aux mesures d'accompagnement d'ordre fiscal et douanier liées à la pandémie du coronavirus (Covid-19).