

Les déterminants organisationnels et comportementaux de la maîtrise du risque fiscal dans les PME au Cameroun : une analyse exploratoire

Organizational and Behavioral Determinants of Tax Risk Management in SMEs in Cameroon: An Exploratory Analysis

OUSMANOU Aboubakar May

Doctorant en Sciences de Gestion,

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion

Université de Ngaoundere

Laboratoire de Recherche en Comptabilité, Contrôle, Audit et Finance

Cameroun

Date de soumission : 01/03/2026

Date d'acceptation : 09/05/2026

Pour citer cet article :

OUSMANOU A. (2026) « Les déterminants organisationnels et comportementaux de la maîtrise du risque fiscal dans les PME au Cameroun : une analyse exploratoire », Revue Internationale du chercheur « Volume 7 : Numéro 2 » pp : 167- 189

Résumé

Cette recherche analyse les déterminants organisationnels et comportementaux de la maîtrise du risque fiscal dans les PME camerounaises, dans un contexte marqué par l'instabilité réglementaire et le renforcement des contrôles fiscaux. Elle s'inscrit dans une approche intégrée mobilisant les théories de l'agence, institutionnelle, comportementale et de la gouvernance. À partir d'une étude qualitative exploratoire menée auprès de six PME ayant fait l'objet de contrôles fiscaux, les résultats mettent en évidence que la gestion du risque fiscal dépasse une approche strictement technique et repose sur plusieurs facteurs interdépendants. Cinq déterminants principaux sont identifiés : la structuration de la fonction fiscale, la culture fiscale des acteurs, l'intégration du paramètre fiscal dans les décisions de gestion, les incitations managériales et la proactivité dans la gestion du risque fiscal. L'étude révèle notamment une gestion encore largement réactive dans les PME, ainsi qu'un déficit de compétences fiscales internes. Elle souligne également que la maîtrise du risque fiscal nécessite donc une approche proactive, structurée et intégrée, combinant compétences internes, organisation adaptée et meilleure anticipation des risques.

Mots-clés : Risque fiscal - PME - Culture fiscale – Gouvernance - Comportement organisationnel.

Abstract

This research analyzes the organizational and behavioral determinants of tax risk management in Cameroonian SMEs, within a context characterized by regulatory instability and strengthened tax audits. It adopts an integrated approach drawing on agency theory, institutional theory, behavioral theory, and governance theory. Based on an exploratory qualitative study conducted with six SMEs that have undergone tax audits, the findings show that tax risk management goes beyond a purely technical approach and relies on several interdependent factors. Five main determinants are identified: the structuring of the tax function, the tax culture of organizational actors, the integration of tax considerations into management decisions, managerial incentives, and proactivity in tax risk management. The study notably reveals that tax management in SMEs remains largely reactive, along with a lack of internal tax expertise. It also highlights that effective tax risk management requires a proactive, structured, and integrated approach, combining internal competencies, appropriate organization, and improved risk anticipation.

Keywords : Tax risk – SMEs – Tax culture – Governance – Organizational behavior.

Introduction

La fiscalité occupe désormais une place déterminante dans la trajectoire des entreprises évoluant dans les économies en développement. Au Cameroun, les différentes réformes engagées depuis les années 1990 ont profondément remodelé le système fiscal, en le rendant à la fois plus technique, plus exigeant et plus instable. Cette transformation s'est accompagnée d'un renforcement des dispositifs de contrôle, accroissant de ce fait l'exposition des entreprises aux redressements, pénalités et contentieux.

Dans un tel environnement, la question fiscale ne peut plus être réduite à une simple obligation déclarative. Elle s'inscrit dans une dynamique plus large de sécurisation et d'anticipation. Le risque fiscal ne se limite pas à la possibilité d'une sanction financière ; il renvoie également à une incertitude permanente susceptible d'affecter la liquidité, la solvabilité et même la crédibilité institutionnelle de l'entreprise. La fiscalité devient ainsi un facteur structurant de la performance organisationnelle.

Le risque fiscal peut être défini comme la probabilité pour une entreprise de subir des conséquences négatives liées soit à la non-conformité aux règles fiscales, soit à la mauvaise interprétation de celles-ci ou encore à la non-optimisation des opportunités fiscales (Hanlon & Heitzman, 2010 ; Wilde & Wilson, 2018). La maîtrise du risque fiscal renvoie ainsi à l'ensemble des mécanismes organisationnels, cognitifs et décisionnels permettant de réduire cette exposition (OECD, 2017). Par ailleurs, la culture fiscale désigne le niveau de compréhension, d'appropriation et d'intégration des règles fiscales par les acteurs organisationnels, influençant directement leurs comportements (Kirchler, 2007 ; Alm, 2019).

Si les travaux doctrinaux et juridiques consacrés à la fiscalité sont abondants, les recherches portant spécifiquement sur les déterminants organisationnels et comportementaux de la maîtrise du risque fiscal restent encore peu développées, en particulier dans les contextes africains.

Les travaux récents montrent que la fiscalité des entreprises est encore majoritairement abordée sous un angle normatif ou technique, sans intégration suffisante des dimensions organisationnelles et comportementales (Desai & Dharmapala, 2009 ; Wilde & Wilson, 2018). En contexte africain, cette lacune est encore plus marquée, les recherches empiriques sur la gestion du risque fiscal dans les PME demeurant limitées (Atawodi & Ojeka, 2012 ; Tchapgá, 2020).

Par ailleurs, l'entreprise n'agit pas de manière isolée. Elle évolue dans un cadre institutionnel et social qui influence ses comportements. Simon (1957) rappelle que les décideurs disposent d'une rationalité limitée, ce qui les conduit à adopter des solutions imparfaites face à

l'incertitude. Dans cette perspective, Gomez (1997), ainsi que Pupion et Montant (2004), montrent que le mimétisme peut constituer une réponse rationnelle à l'ambiguïté des règles, notamment dans les PME. Les choix fiscaux s'inscrivent donc dans une dynamique à la fois cognitive, organisationnelle et institutionnelle.

Cette recherche s'inscrit ainsi dans une approche théorique intégrée mobilisant : la théorie de l'agence (Jensen & Meckling, 1976 ; Armstrong et al., 2015), qui met en évidence les conflits d'intérêts influençant les choix fiscaux ; la théorie institutionnelle (DiMaggio & Powell, 1983 ; Scott, 2014), expliquant les comportements mimétiques face à l'incertitude réglementaire ; la théorie comportementale (Simon, 1957 ; Kahneman, 2011), fondée sur la rationalité limitée des décideurs ; la théorie de la gouvernance (OECD, 2015 ; Aguilera et al., 2015), qui analyse les mécanismes de contrôle et d'encadrement des décisions fiscales.

Dans ce contexte, une question centrale se pose : comment les PME camerounaises peuvent-elles maîtriser leur exposition au risque fiscal dans un environnement marqué par l'incertitude réglementaire et la pression institutionnelle (OECD, 2017) ? L'objectif ici est alors d'identifier les déterminants organisationnels et comportementaux de la maîtrise du risque fiscal.

La question centrale qui guide cette étude peut être donc formulée ainsi : ***Quels sont les facteurs organisationnels et comportementaux qui expliquent la maîtrise du risque fiscal dans les PME camerounaises ?***

Les résultats issus de cette étude exploratoire mettent en évidence un ensemble de facteurs organisationnels, cognitifs et comportementaux qui influencent la gestion du risque fiscal et l'efficacité des sécurités fiscales dans les entreprises camerounaises. Ces constats empiriques ont servi de base à la formulation des hypothèses de recherche, lesquelles portent sur le rôle de l'organisation fiscale, de la culture fiscale, de la prise en compte du paramètre fiscal dans les décisions de gestion, de la structure de rémunération du dirigeant et de la gestion proactive du risque fiscal.

Le papier est organisé comme suit : la première partie fait une approche théorique du sujet, la seconde énonce les hypothèses de la recherche, enfin la conclusion.

1. Cadre conceptuel de la gestion du risque fiscal

Dans l'analyse de la fiscalité des entreprises, certaines notions fondamentales sont souvent utilisées sans être clairement distinguées, ce qui peut nuire à la compréhension du phénomène étudié. Il convient donc de préciser leurs contours afin de mieux situer la problématique de la maîtrise du risque fiscal.

La gestion fiscale désigne l'ensemble des pratiques mises en place par l'entreprise pour piloter ses obligations fiscales, notamment en matière de déclaration, de paiement et de contrôle (Salhi et al., 2020). Elle s'inscrit dans une logique organisationnelle visant à assurer la régularité et la sécurisation des opérations fiscales.

L'optimisation fiscale correspond à l'utilisation des dispositifs légaux dans le but de réduire la charge fiscale de l'entreprise, dans une logique de performance, tout en respectant le cadre réglementaire (Desai & Dharmapala, 2009).

La conformité fiscale, quant à elle, renvoie au respect des obligations fiscales imposées par la réglementation, constituant un élément central de la relation entre l'entreprise et l'administration fiscale (Kirchler, 2007).

Ainsi, la maîtrise du risque fiscal se situe à l'intersection de ces trois dimensions, impliquant un arbitrage entre exigences de conformité, recherche d'optimisation et organisation interne.

1.1. Fondements théoriques et leviers institutionnels de la maîtrise du risque fiscal dans les entreprises

La production scientifique consacrée spécifiquement à la gestion du risque fiscal demeure encore peu abondante. Toutefois, plusieurs recherches relatives à la fiscalité de l'entreprise en traitent de manière indirecte, qu'il s'agisse des approches théoriques de la fiscalité, des comportements comptables et fiscaux exposés au risque, ou encore des mécanismes destinés à renforcer la conformité et la performance fiscales des organisations.

Selon Chadeaux (1992), la sécurisation fiscale constitue un préalable à toute dynamique de gestion. Avant d'envisager des stratégies d'optimisation plus sophistiquées, l'entreprise doit d'abord atteindre un seuil minimal de sûreté lui garantissant une certaine stabilité vis-à-vis de l'administration fiscale. Dans cette optique, l'anticipation occupe une place centrale : plutôt que de se limiter à corriger les conséquences d'un risque déjà survenu, l'entreprise a intérêt à en identifier les déterminants afin d'en empêcher la réapparition. Cette démarche suppose également une appréciation régulière de la solidité et de la pertinence des dispositifs de protection fiscale instaurés.

Les analyses de Kaaouana et Dhambri (2007), menées en Tunisie, prolongent cette réflexion en soulignant l'utilité de l'audit fiscal comme instrument d'évaluation globale de la situation fiscale de l'entreprise. Un tel audit permet de détecter les zones de vulnérabilité, qu'il s'agisse d'irrégularités potentielles ou de manques à gagner liés à une sous-exploitation des avantages

fiscaux disponibles. Les auteurs insistent ainsi sur la nécessité d'examiner avec rigueur les options fiscales retenues, tout en identifiant les erreurs susceptibles de découler soit d'une mauvaise interprétation des normes fiscales, soit d'imperfections dans le traitement comptable. L'analyse détaillée des éléments du bilan et du compte de résultat apparaît, à cet égard, indispensable. Les choix fiscaux, même lorsqu'ils visent une amélioration de la situation de l'entreprise, comportent toujours une part d'aléa : une décision mal appréciée peut se traduire par un surcroît de charges plutôt que par un avantage.

Cozian (1983) rappelle d'ailleurs que l'exercice des options fiscales relève d'un arbitrage complexe, loin d'être neutre ou sans conséquence. Les incertitudes inhérentes aux décisions fiscales sont amplifiées par la technicité et l'évolution permanente des textes. Ngantchou (2005), dans le contexte camerounais, met en lumière les effets de la réforme fiscal-douanière, qui a introduit de nouveaux prélèvements et des procédures de recouvrement plus élaborées. Ces transformations ont accentué les contraintes pesant sur la trésorerie des entreprises, notamment à travers le mécanisme de la TVA, caractérisé par un décalage dans la récupération des crédits, et celui de l'impôt sur les sociétés, fondé sur une logique d'anticipation. L'obligation de s'acquitter d'un minimum de perception, même en l'absence de bénéfice, illustre la pression financière qui peut en résulter.

Parallèlement à ces contraintes, le cadre normatif prévoit également divers dispositifs incitatifs destinés à stimuler l'activité économique. Comme le soulignent Mfopain et Djeumené (2004), le Code général des impôts et le Code des investissements offrent un ensemble de mesures susceptibles d'orienter les décisions des entreprises. L'environnement fiscal apparaît ainsi ambivalent : à la fois source de risques et porteur d'opportunités. Dans ce contexte, la mise en place d'une organisation interne dédiée aux questions fiscales, en coordination avec les autres fonctions de l'entreprise, ainsi que le recours à des experts externes, constituent des réponses adaptées. Collette (1994) observe, en France, que la fonction fiscale tend progressivement à s'inscrire dans une logique préventive et stratégique, dépassant la simple gestion corrective des contentieux.

L'entreprise évolue toutefois dans un cadre ouvert, marqué par l'instabilité des règles et l'intensification des exigences administratives. Cette interaction permanente avec un environnement mouvant influence ses comportements. En outre, comme l'a montré Simon (1957), les décideurs ne disposent pas d'une rationalité illimitée : leurs choix sont contraints par des capacités cognitives restreintes. Dans une telle situation d'incertitude, l'adoption de

pratiques déjà éprouvées par d'autres organisations peut constituer un repère sécurisant. Gomez (1997) évoque à cet égard le rôle des conventions dans la stabilisation des comportements. Les travaux de Pupion et Montant (2004), portant sur des PME françaises, confirment cette tendance mimétique : confrontés à l'ambiguïté des règles fiscales, les dirigeants observent les décisions de leurs pairs, comparent leurs propres analyses et s'alignent souvent sur les pratiques majoritaires. L'imitation apparaît alors comme une stratégie rationnelle permettant soit de bénéficier d'une information indirecte, soit de justifier ses choix en cas de contestation.

La réussite de ces démarches dépend largement de la qualité du système d'information et de veille réglementaire dont dispose l'entreprise. Toutefois, la responsabilité de la gestion du risque fiscal ne repose pas uniquement sur les acteurs privés. L'État joue un rôle déterminant en tant que partie prenante essentielle. L'OCDE (2004) recommande aux administrations fiscales d'analyser les déterminants économiques et comportementaux des contribuables, d'identifier les ressorts de leurs décisions et d'adapter les stratégies d'intervention en conséquence. Cette orientation rejoint les propositions formulées au Cameroun par Siaka (2002), qui appelle à un dialogue accru entre l'administration et les contribuables, ainsi que par Abah Abah (2003), qui plaide pour une administration fiscale davantage orientée vers le service que vers la seule logique procédurale.

En définitive, la maîtrise du risque fiscal résulte d'une interaction entre dispositifs internes à l'entreprise et cadre institutionnel externe. Elle ne saurait être envisagée comme la seule responsabilité des dirigeants. L'État, doté de moyens réglementaires et coercitifs significatifs, participe également à l'encadrement des comportements fiscaux. Les recherches existantes, bien que dispersées, convergent vers l'idée que la réduction de la probabilité de survenance du risque fiscal repose sur une combinaison de mécanismes organisationnels, informationnels et institutionnels complémentaires.

Les travaux existants restent toutefois dominés par une approche technique de la fiscalité, négligeant les dimensions organisationnelles et comportementales (Hanlon & Heitzman, 2010). De plus, ils ne permettent pas d'expliquer les différences de comportements fiscaux entre entreprises similaires, ce qui justifie une approche intégrée (Wilde & Wilson, 2018).

1.2. Comportements fiscaux et logiques de conformité organisationnelle

Ayres et Braithwaite (1992), à la suite de leurs travaux en contexte canadien ont classifié les contribuables en quatre catégories :

Tableau 1 : Résultat de l'étude d'Ayres et Braithwaite

| Catégories des contribuables | Attitudes à l'égard de l'administration fiscale | Stratégie de mise en conformité |
|------------------------------|---|--|
| <i>Les affranchis</i> | A décide de ne pas se conformer | Utiliser tous les moyens qu'offre la loi |
| <i>Les résistants</i> | Ne veut pas se conformer, mais le fera si l'Etat est attentif | Dissuader par la détection |
| <i>Les loyaux</i> | Essaie, mais ne réussit pas toujours | Aider à se conformer |
| <i>Les convaincus</i> | Prêt à agir correctement | Faciliter la tâche |

Au regard de tout ce qui précède, nous pouvons dire que plus les taux d'impositions sont jugés acceptables par la majorité des contribuables, moins ils se livrent aux pratiques comptables et fiscales remises en causes par l'administration fiscale (organisation de l'insolvabilité, maquillage des bilans, omissions volontaires des déclarations, simulation de paiement, organisation de fausse comptabilité, paiement tardif des impôts, etc.). Dans cette optique, à quelques exceptions près, la quasi-totalité des contribuables est constitué des loyaux et des convaincus. Ici la population des contribuables est majoritairement constituée de gens faisant preuve de civisme en matière comptable (en tenant une comptabilité probante, régulière et dans une moindre mesure sincère). La probabilité de réalisation du risque fiscal est amoindrie et les entreprises jouissent par voie de conséquence d'une efficacité de sécurités fiscales élevées. C'est-à-dire d'une baisse de la fréquence des sanctions pour défaut ou retard de déclaration et de paiement, des demandes d'éclaircissements, etc. Par ailleurs si le degré de complexité des mécanismes de prélèvements sont faibles, et que le système fiscal est stable, les espaces de liberté laissée par l'administration aux entreprises seront exploités avec un faible risque de remise en cause.

Un taux de prélèvement jugé inacceptable ou trop élevé par la majorité des contribuables, produira à quelque exception près les effets contraires sur les contribuables. La population des contribuables sera majoritairement composée des affranchis et des résistants. Ce qui amplifie les risques fiscaux encourus par les entreprises. Celles-ci seront de moins en moins citoyennes. C'est-à-dire des entreprises faisant preuve de civisme fiscal faible, établissant des déclarations fiscales non sincères et faisant l'objet de déclarations à caractère frauduleux.

Cette typologie rejoint les travaux contemporains en psychologie fiscale, qui montrent que la conformité dépend à la fois de facteurs économiques, psychologiques et institutionnels (Kirchler, 2007 ; Alm, 2019). Elle confirme ainsi l'importance d'une approche comportementale dans l'analyse du risque fiscal.

1.3. Typologie et matérialisation des risques fiscaux

Au sens de Rossignol (2002), la notion du risque fiscal englobe deux acceptions : la première, correspond à l'inobservation volontaire ou non des règles fiscales ; la seconde toute aussi inefficace, se rapporte davantage à la méconnaissance d'une disposition favorable qui peut générer un manque à gagner important. Ainsi, se conjugue un risque sanction (risque d'indiscipline fiscale) à un risque de perte d'opportunité fiscale. Le risque d'indiscipline fiscale est un risque potentiel dont la réalisation peut constituer « une frappe à liquidité » et par voie de conséquence entraîner la ruine de l'entreprise. De plus au-delà des simples conséquences financières relatives à la réalisation de ce risque, l'entreprise peut subir un préjudice morale susceptible non seulement affecter son image de marque, mais aussi sa crédibilité à l'égard des tiers (banques, investisseurs, l'Etat, etc.) au sens de Hirsch et Mazeaud (1984).

Ces risques sont consignés dans Loi de finance n° 2006/013 du 29 décembre 2006 portant code général des impôts de la République du Cameroun pour l'exercice 2007. Il s'agit notamment : de la taxation d'office ; des poursuites de droit commun (mises en demeure valant commandement de payer, la saisie et la vente) ; des poursuites particulières (blocage des comptes bancaires, fermeture de l'établissement, mise en fourrière d'un véhicule, exclusion des marchés publics) ; des sanctions fiscales et pénales, etc.).

En définitive, la littérature met en évidence l'importance des facteurs organisationnels et comportementaux dans la gestion du risque fiscal, mais sans proposer un modèle intégré adapté aux PME africaines. Des travaux récents en contexte francophone (Salhi et al., 2020) soulignent pourtant la nécessité d'une approche contextualisée intégrant les spécificités institutionnelles locales. Cette lacune constitue le point de départ de la présente recherche, qui propose une lecture combinée organisationnelle et comportementale de la maîtrise du risque fiscal.

2. La Construction du modèle explicatif de la gestion du risque fiscal

Afin d'ancrer la réflexion théorique dans les réalités empiriques du contexte camerounais, une étude exploratoire qualitative a été conduite ayant conduit à la formulation des hypothèses.

2.1. L'ancrage empirique et l'émergence des variables explicatives

La démarche exploratoire vise à mieux appréhender la manière dont les entreprises perçoivent et gèrent le risque fiscal, ainsi qu'à identifier les facteurs susceptibles d'influencer l'efficacité des sécurités fiscales. L'étude s'inscrit dans une logique inductive, permettant de faire émerger des régularités empiriques à partir des pratiques observées sur le terrain.

Le terrain de recherche concerne exclusivement des PME ayant fait l'objet de contrôles fiscaux, ce critère permettant de garantir la pertinence des situations analysées au regard de l'objet de recherche. Ce choix est justifié par le fait que les PME sont plus exposées aux contraintes fiscales que les grandes entreprises (INS, 2009). L'échantillon est constitué de six PME, au sein desquelles sept responsables (dirigeants et/ou comptables) directement impliqués dans la gestion du risque fiscal ont été interrogés. La constitution de l'échantillon a reposé, dans un premier temps, sur un réseau professionnel (cabinet partenaire et contacts professionnels), puis sur la méthode de l'échantillonnage par boule de neige, afin d'élargir l'accès au terrain. Le tableau 2 ci-contre présente les caractéristiques de l'échantillon constitué et du profil des répondants.

Tableau 2 : Configuration de l'Echantillon

| PME | Secteur d'activité | Localisation | Chiffre d'affaires (2024) | Répondants | | | Durée des échanges |
|-----|---|--------------|------------------------------|-----------------------|----------------------|----------|--------------------|
| | | | | Postes | Formation | Ancienn. | |
| A | Commerce général | Douala | 804 809 433 | DG | AUDIT | 13 ans | 1h13 min |
| | | | | Comptable | CCA | 7 ans | 46 min |
| B | Commerce d'intrants et matériel d'élevage | Douala | 193 509 349 | Contrôleur de gestion | Audit et contrôle | 10 ans | 56 min |
| C | Bâtiments et travaux Publics | Douala | 4 038 786 659 | Comptable | Comptabilité-finance | 5 ans | 1h46 min |
| D | Télécommunications | Yaoundé | 1 660 260 003 | RAF | Audit et contrôle | 6 ans | 1h20 min |
| E | Commerce général | Douala | 563 000 000 | DG | Sciences de gestion | 15 ans | 56 min |
| F | Hospitalier (cabinet dentaire) | Yaoundé | 153 000 000 | Comptable | Comptabilité-finance | 4 ans | 48 min |

Source : onstruction de l'auteur

La collecte des données a été réalisée en novembre 2025 à l'aide d'entretiens individuels semi-directifs, méthode adaptée à l'analyse des pratiques et des représentations des acteurs (Wacheux, 1996 ; Kaufmann, 2016). Les entretiens ont été conduits à partir d'un guide d'entretien semi-directif, structuré autour des caractéristiques de la PME, de l'organisation de la fonction fiscale et des facteurs explicatifs du choix de la stratégie fiscale. Les échanges ont été enregistrés avec l'accord des participants et menés selon une logique d'écoute ouverte, complétée par des relances ciblées (Blanchet et Gotman, 1992). Au total, huit entretiens exploitables ont été réalisés, après avoir garanti aux répondants la confidentialité des propos recueillis.

Les entretiens ont été retranscrits intégralement. Le traitement des données repose sur une analyse de contenu, fondée sur la méthode de codage ouvert, axial et sélectif proposée par Strauss et Corbin (1998). Cette procédure a permis d'identifier les catégories explicatives et les relations entre elles.

Relativement à la validité, on constate ainsi que plusieurs dispositifs ont été mobilisés afin de renforcer la validité interne et externe des résultats.

D'une part, le recours à des entretiens semi-directifs approfondis a permis d'accéder directement aux représentations et aux pratiques des acteurs impliqués dans la gestion du risque fiscal, garantissant ainsi une adéquation entre les données collectées et l'objet de recherche (Kaufmann, 2016). D'autre part, la sélection d'entreprises ayant effectivement fait l'objet de contrôles fiscaux renforce la pertinence empirique des situations analysées.

Par ailleurs, la diversité des profils interrogés (dirigeants, responsables financiers, comptables) a permis une triangulation des points de vue, contribuant à enrichir l'analyse et à limiter les biais liés à une vision unique du phénomène (Miles et al., 2014). Enfin, l'ancrage inductif de la démarche, fondé sur l'émergence des catégories à partir des données, participe à la robustesse des résultats obtenus.

De même, plusieurs précautions méthodologiques ont été prises afin d'assurer cette exigence.

L'utilisation d'un guide d'entretien semi-directif structuré a d'abord permis d'harmoniser la collecte des données tout en laissant une certaine flexibilité aux répondants. Ensuite, l'enregistrement et la retranscription intégrale des entretiens ont permis de préserver la richesse des discours et de limiter les biais d'interprétation.

En outre, le recours à une méthode d'analyse de contenu rigoureuse, fondée sur les procédures de codage ouvert, axial et sélectif (Strauss & Corbin, 1998), garantit la traçabilité du processus analytique. Cette démarche permet d'assurer une cohérence dans l'identification des catégories et dans l'établissement des relations entre les variables.

Enfin, la transparence du processus de recherche, notamment dans la description du terrain, de l'échantillon et des techniques mobilisées, contribue à renforcer la crédibilité et la fiabilité des résultats obtenus (Gioia et al., 2013).

2.2. Identification empirique des déterminants organisationnels et comportementaux de la maîtrise du risque fiscal

Les résultats issus de cette exploration mettent en évidence un ensemble de déterminants à la fois organisationnels et comportementaux, qui structurent la gestion fiscale des entreprises. Ces déterminants renvoient notamment à la manière dont la fonction fiscale est organisée, au niveau de connaissance fiscale des acteurs, à l'intégration de la variable fiscale dans les décisions de gestion, ainsi qu'aux mécanismes d'incitation et aux pratiques de gestion proactive du risque fiscal.

2.2.1. La Structuration de la fonction fiscale et la capacité organisationnelle

Généralement, plusieurs acteurs interviennent dans la gestion fiscale de l'entreprise et, en particulier dans le processus de gestion du risque fiscal. Il s'agit entre autres des auditeurs fiscaux et des conseillers fiscaux, des avocats fiscalistes, acteurs fiscaux internes (le service fiscal), la direction des impôts, etc. Selon Houda (2007), le recours aux missions de L'auditeur fiscal est la voie par excellence permettant d'accroître la régularité et l'efficacité fiscale dans les entreprises. Cet acteur fait le diagnostic de la situation fiscale de l'entreprise. C'est-à-dire un examen des forces et les faiblesses de celle-ci en matière fiscale.

Pour Chadefaux (1992), on peut distinguer deux grands types de sécurité fiscale. Il s'agit d'une part, des sécurités générales qui portent sur le cadre, sur les moyens matériels et humains auxquels l'entreprise peut recourir pour appréhender les questions fiscales. Ceci revient, en fait, à veiller à l'existence d'une adéquation entre l'organisation, le niveau de qualification des personnes en charge des questions fiscales et la nature des tâches à accomplir. D'autre part, elle peut adopter des mesures destinées à pallier le risque fiscal au niveau du traitement proprement dit des questions fiscales

En tout état de cause, ces acteurs doivent être rompus aux questions fiscales. A ce titre, Collette (1994) affirme que le rôle du fiscaliste interne consiste à délimiter les seuils de tolérance et la marge de manœuvre existant vis-à-vis des principes juridiques. Il peut être conduit à approuver le choix en termes de coût fiscal pour l'entreprise et pour les cadres bénéficiaires ; mais de la même façon, il peut attirer l'attention des dirigeants sur certains aspects du plan dont la sophistication excessive par les techniques empruntées à l'ingénierie financière est susceptible d'exposer l'opération à une remise en cause par l'administration (Chadefaux, 1989).

Il appartient également au fiscaliste non seulement d'opérer un règlement régulier des sommes mises en recouvrement, mais surtout de valider les bases d'imposition retenues et les taux appliqués par l'administration. Par ailleurs, Collette (1994), relève le rôle de la fonction fiscale au sein de l'entreprise. Ainsi, elle touche aujourd'hui de près la fonction du management en passant d'un rôle essentiellement curatif à une mission préventive permettant de gérer le risque fiscal. Pour Rossignol (2004), la fonction fiscale constitue, lorsqu'elle existe en tant que telle, un pivot autour duquel s'articule l'ensemble des décisions comptables et financières de l'entreprise. Le fiscaliste est devenu un véritable manager au carrefour de nombreuses fonctions de l'entreprise : finance, trésorerie, logistique, informatique, etc. Ainsi, son rôle s'étend à la fonction financière, fonction comptable, activité commerciale, à la fonction ressource humaine, au management de l'entreprise et à la fonction juridique dans l'entreprise (Collette, 1994). Cette fonction coordonne l'ensemble des décisions fiscales au sein de l'entreprise.

Bidaud (2005) quant à lui, identifie trois missions dévolues au service fiscal à savoir : s'engager sur l'état des risques fiscaux ; optimiser les taux effectifs d'imposition et s'adapter aux nouvelles normes comptables et financières. L'existence d'acteurs internes en charge des questions fiscales peut constituer une « veille fiscale » pour l'entreprise en ce sens qu'ils permettent non seulement à l'entreprise de saisir les opportunités fiscales offertes par le législateur, mais aussi de gérer les risques d'indisciplines fiscales éventuels.

Ainsi, l'existence au sein de l'entreprise d'acteurs ou d'un service en charge des questions fiscales et le recours aux acteurs fiscaux externes est susceptible d'améliorer l'efficacité des sécurités fiscales de l'entreprise. Autrement dit, l'organisation fiscale interne (compétence interne) et externalisation intégrale ou partielle de la fonction fiscale influence la situation de l'entreprise. Le gérant de l'entreprise C nous le précise ainsi : « Ici, sans quelqu'un dédié à la fiscalité, on gère surtout quand le problème est déjà là. » (Gérant entreprise C, SARL – BTP). Fort de tous ces constats, nous formulons l'hypothèse suivante :

H1 : La structuration de la fonction fiscale influence positivement l'efficacité des sécurités fiscales de l'entreprise.

2.2.2. Le capital cognitif fiscal ou culture fiscale et sécurité organisationnelle

La maîtrise du risque fiscal constitue un indispensable préalable à toute volonté d'optimisation fiscale. Sa prévention exige une vigilance constante, dans la mesure où toute opération de l'entreprise a une répercussion fiscale. La culture fiscale du dirigeant est une variable explicative de la sécurité ou de l'insécurité fiscale dans les entreprises. Pour Collette (1994), la

formation des dirigeants joue sur l'entreprise une influence déterminante. Or la formation scientifique de la majorité des dirigeants ne les a pas préparés à inclure le paramètre juridico-fiscal dans les décisions qu'ils vont prendre. Il n'en demeure pas moins qu'un dirigeant parfaitement cultivé de la législation fiscale, fasse un calcul rationnel dans son schéma de prise de décision (Pupion et Montant, 2004).

Aussi, convient-il d'affirmer avec Rossignol (2002) que, lorsque la règle fiscale se borne à énoncer un principe, l'appréciation du comportement de l'entreprise, face à l'application ou à la mise en œuvre de ce dernier est souvent mal commode. Ainsi, l'appréciation du caractère excessif ou non d'une rémunération ne peut résulter d'un processus mécanique, mais d'un pouvoir d'appréciation et de discernement. La connaissance du détail de la loi fiscale fait partie intégrante de la gestion de l'entreprise. De même, les entreprises considèrent la règle fiscale comme difficile à connaître. L'observation du caractère touffu du CGI en accuse l'obscurité, la présence des textes non expliqués suppose une incompréhension de la part des gestionnaires et donc une méconnaissance et/ou une réticence aux mesures avantageuses (Mfopain, 2007).

Par ailleurs, Rossignol et Anh (2003) affirment que, si l'optimisation fiscale est licite et créatrice de valeur pour celui qui s'y livre, elle est, dans ce cadre, source de nombreux risques qu'il est nécessaire de maîtriser. Car gérer efficacement la fiscalité de l'entreprise consiste à prendre des décisions en vue de maîtriser et de réduire la charge fiscale, avec la plus grande efficacité, sans toutefois l'exposer à des risques supérieurs à l'économie qu'elle a (ou aurait pu) réalisé (Parot, 1989). Le comptable de l'entreprise explique que : « Beaucoup d'erreurs viennent simplement du fait qu'on ne maîtrise pas bien les textes fiscaux. » (Comptable entreprise D, SA Télécommunications). En fait, les limites cognitives des décideurs (ou acteurs), placent certaines organisations dans un état d'incertitude fiscale (Pupion et Montant, 2004). Fort de tous ces constats, nous formulons l'hypothèse suivante :

H2 : Le niveau de culture fiscale des dirigeants et des acteurs organisationnels influence positivement l'efficacité des sécurités fiscales de l'entreprise.

2.2.3. L'intégration stratégique de la variable fiscale dans le processus décisionnel

Une bonne gestion du paramètre fiscal et des opportunités qu'il offre, est susceptible de fournir à l'entreprise qui s'y livre, un avantage concurrentiel indéniable, source de valeur. L'aspect fiscal se doit aussi d'être inclus dans le processus d'analyse de la chaîne de valeur au sens de Porter (1986), pour savoir dans quelle mesure le droit fiscal influence le comportement effectif des entreprises. Faire abstraction au paramètre fiscal serait exposer l'entreprise à des risques

importants. Dans cette optique, Ledouble (1980) affirme que le souci fiscal reste primordial dans beaucoup de décisions, probablement trop dans certaines PME, où la direction tend à accorder une importance excessive aux considérations fiscales lorsqu'elle n'a pas les capacités nécessaires sur le plan de la gestion. Aussi convient-il d'affirmer avec Rossignol (2004) que la recherche de la minimisation du coût fiscal est vaine si elle n'intègre pas l'ensemble des coûts liées à la prise de décision et donc ceux liés ; par exemple, à l'existence d'une fonction fiscale au sein de l'entreprise ou au recours à des conseils extérieurs.

Dans le même ordre d'idées, Parot (1989) présente à travers son article sur la stratégie d'optimisation fiscale la variable fiscale comme « déterminant » dans des choix de financement des investissements. Il met en évidence l'incidence de la fiscalité sur les choix de financement des investissements.

Les décisions qui procurent à l'entreprise un avantage fiscal ne sont pas dépourvues de risque et l'entreprise doit y prendre garde, faute de quoi, non seulement, l'entreprise ne gagnerait pas en efficacité fiscale, mais à l'inverse se pénaliserait (Chadefaux, 1992). L'exercice des choix fiscaux les plus favorables pour l'entreprise rencontrent toutefois une double limite : une limite juridique d'abord, celle de l'abus de droit, une limite d'opportunité ensuite qui relève de la politique générale de l'entreprise confrontée à certains choix stratégiques (Parot, 1989). D'ailleurs, un responsable financier affirme ceci : « On décide d'abord, et on regarde l'impact fiscal après, quand c'est déjà fait. » (Responsable financier, Entreprise C, SA BTP). En fait, le risque dans les décisions de gestion fiscale est parfois beaucoup plus délicat à appréhender. En effet, si l'administration fiscale accepte que les entreprises fassent preuve d'habileté fiscale, elles n'acceptent pas en revanche un excès d'ingéniosité (Chadefaux, 1992).

La recherche de l'efficacité fiscale autorise les audaces, mais, les audaces calculées avec le souci constant des limites à ne pas franchir (Cozian, 1986). Par exemple, une fusion peut être qualifiée par le fisc d'être fictive et sanctionnée comme telle sur le terrain de l'abus de droit. Il appartient aux chefs d'entreprises de prendre en compte l'aspect fiscal de la fusion avant de prendre la décision. C'est sans doute dans cette optique que Collette (1994, p. 48) affirme que si le principe de liberté de gestion est admis par l'administration, l'expérience a montré que le risque existe d'abuser de cette liberté. Pour faire face à des exagérations caractéristiques, l'administration dispose de deux armes qu'elles utilisent séparément ou de manière combinée à savoir la répression des abus de droit et la théorie de l'acte anormale de gestion. Au regard de tout cela, force est d'admettre que les entreprises qui intègrent l'aspect fiscal dans leur

processus de prise de décision de gestion, réduisent non seulement le risque de perte d'opportunité fiscale, mais aussi le risque d'indiscipline fiscale et vice versa. D'où l'hypothèse ***H3 : L'intégration du paramètre fiscal dans le processus décisionnel influence positivement l'efficacité des sécurités fiscales de l'entreprise.***

2.2.4. Les incitations managériales et arbitrages fiscaux

Le dirigeant est le responsable de la politique fiscale de l'entreprise. Il dispose d'une liberté de choix par rapport aux autres parties prenantes (stakeholders) de la firme. A ce titre, il peut retenir les méthodes conduisant à une meilleure performance fiscale. Il peut aussi avoir intérêt à ne pas suivre cette voie et donc, renoncer à des mesures qui sont par hypothèse favorables à l'entreprise. Pour Begue et Vetu (2003), la manière de rémunérer le dirigeant peut avoir un effet sur sa motivation et la qualité des décisions qu'il devra prendre.

Par ailleurs, Jensen et Meckling (1976) affirment que, les relations d'agence sont généralement source de conflits du fait des éventuelles divergences entre les décisions de l'agent et celles qui maximiseraient la richesse du principal. La théorie de l'agence suggère que les dirigeants demeurent au service des actionnaires : ils doivent ainsi agir au nom de ceux-ci et non pour leur propre intérêt (Milgrom et Roberts, 1992). L'agent opportuniste est disposé, pour satisfaire son intérêt individuel, à utiliser la ruse et la tricherie, ou à épuiser de bonne foi, toutes les possibilités d'interprétation des contrats (Koenig, 1997). La connaissance des actions possibles est en effet limitée par les motivations de chacun et par ses connaissances et son information sur une situation donnée (Simon, 1955). A ce titre, Raimbourg (1997), affirme que le comportement de l'agent, difficilement appréciable par le principal. L'agent peut en effet choisir de « trahir » au moins partiellement, les intérêts de son mandant pour mieux servir les siens propres. Ce risque est habituellement dénommé « risque moral ».

Au regard de tout cela, force est d'admettre que le dirigeant peut maximiser sa fonction d'utilité au détriment des intérêts des actionnaires. Pour inciter les dirigeants à créer davantage de la valeur, les actionnaires ou le conseil d'administration mettent sur pied des mécanismes de rémunérations incitatifs. Autrement dit des rémunérations indexées sur la performance de l'entreprise. C'est sans doute dans cette optique que Point (2003) affirme la structure de rémunération des dirigeants doit être indexée sur l'accroissement de la richesse des actionnaires et doit éviter tout comportement opportuniste de la part du dirigeant. Ces mesures ne sont toujours pas simples ; elles impliquent de prendre en compte de nombreuses variables liées entre elles.

Ainsi, une rémunération incitative peut conduire les dirigeants à manipuler les comptes (Caby, 1997). Pour Breton et Schatt (2004), si les dirigeants manipulent les données pour satisfaire ses actionnaires, il apparaît également que la manipulation est destinée à modifier sa rémunération. L'augmentation du bénéfice permet de faire croître le salaire. Les manipulations pour des raisons fiscales restent limitées parce qu'elles peuvent s'avérer coûteuses pour les dirigeants. Pour le chef comptable de l'entreprise D : « Quand le salaire du dirigeant dépend du résultat, la fiscalité passe souvent au second plan. » (Chef comptable, entreprise D, SA Télécommunications). Ainsi, le dirigeant, grâce aux marges de manœuvre dont il dispose et en fonction de ses motivations personnelles (Rossignol, 2002), peut préférer retenir les techniques qui permettent de maximiser sa rémunération. Cette dernière peut, en effet, être liée en partie au résultat de l'entreprise : plus ce dernier sera faible pour maximiser la charge fiscale, plus les dirigeants pourraient voir sa rémunération se rétrécir comme peau de chagrin. Fort de tous ces constats, l'hypothèse suivante peut être formulée :

H4 : Plus la rémunération du dirigeant est liée à la performance, plus elle influence négativement les choix fiscaux favorables à l'entreprise.

2.2.5. La proactivité organisationnelle et pilotage du risque fiscal

Pour Koenig (1989), un bon processus de gestion du risque doit être calqué sur les étapes suivantes pour mettre l'entreprise à l'abri du danger : identification et analyse des expositions des risques, examen des différentes techniques susceptibles d'être utilisées, le choix de la technique la mieux appropriée, mise en œuvre des mesures retenues, suivi et correction des programmes.

En matière fiscale, la gestion du risque (risque fiscal) est un préalable à toute volonté d'optimisation fiscale. A cet effet, pour mieux appréhender le risque, les dirigeants d'entreprises doivent mettre sur pied une démarche méthodique bien structurée. C'est sans doute dans cet ordre d'idée que Chadeaux (1992) soulignent que l'entreprise sera d'autant plus en mesure de tarir les sources de risque fiscal qu'elle aura su identifier avec précision les points névralgiques, les défaillances et les lacunes des procédures en vigueur dans l'exercice de sa fonction fiscale. Ainsi, elle peut mettre sur pied un processus contenant les étapes suivantes :

- 1) le recours à des missions de diagnostic fiscal qui lui permettent d'obtenir un état de lieux, une sorte de bilan de santé fiscale de l'entreprise qui renseigne les dirigeants sur la nature et l'importance des risques encourus ;

2) la mise sur pied d'une variété des sécurités fiscales. Il s'agit d'une part, des sécurités générales qui portent sur le cadre, sur les moyens matériels et humains dont dispose l'entreprise pour appréhender les questions fiscales. D'autre part, l'entreprise doit adopter des mesures destinées à pallier le risque fiscal au niveau du traitement des questions inhérentes ;

3) Le contrôle de l'efficacité des sécurités fiscales de l'entreprise à travers d'une part, la pratique d'un audit fiscal, qui effectué périodiquement, comporte l'avantage de mettre en lumière les facteurs des risques nouveaux, apparus du fait même de l'évolution de la législation fiscale et, d'autre part, les indicateurs de la qualité de gestion du risque fiscal dans les entreprises tels que : l'évolution du nombre de demandes d'éclaircissements et de renseignements reçus de l'administration, l'évolution des sanctions fiscales et pénales, etc.

Une étude récente menée par Stacey (2008) au Canada montre qu'une bonne gestion du risque fiscal passe par une bonne collaboration (ou coalition) entre les acteurs au sein de l'entreprise. Ainsi, lorsque le service de la fiscalité, les unités d'affaires et la direction communiquent entre eux et partagent le même point de vue, il devient possible de bien évaluer et gérer les risques fiscaux à l'aide des quatre étapes suivantes :

1) Déterminer et évaluer le risque : chaque aspect de l'entreprise est examiné sous l'angle des risques fiscaux ;

2) Réduire les risques : la direction et le conseil d'administration mettent sur place des mécanismes de contrôle qui permettent de réduire les risques et de signaler la survenance possible des risques ;

3) Assurer l'exécution continue : chaque groupe a ses responsables des risques, charger d'assurer la coordination et l'amélioration de la stratégie, des processus et des mesures dans la gestion des risques.

4) adopter une politique et une stratégie de risque fiscaux : la haute direction publie les directives à respecter en matière de risque, fixe le seuil de risques fiscaux de l'entreprise, et indique les méthodes susceptibles de faciliter et de communiquer les possibilités de planification fiscale.

Pour Stacey (2008), une telle démarche présente l'avantage non seulement de permettre une bonne maîtrise des risques fiscaux encourus par l'entreprise, mais aussi et surtout de respecter la réglementation fiscale et, en outre lui donne les avantages suivants : réduction du nombre de contestations fructueuses de la part des autorités fiscales ; meilleurs taux d'imposition et, par

conséquent meilleur bénéfice par action ; stratégie comprise par le conseil d'administration ; cadre et processus pour le suivi et la gestion des risques fiscaux. Le comptable de l'entreprise C en témoigne : « Depuis qu'on anticipe les risques fiscaux, on a beaucoup moins de problèmes avec le fisc. » (Comptable entreprise C, SA BTP)

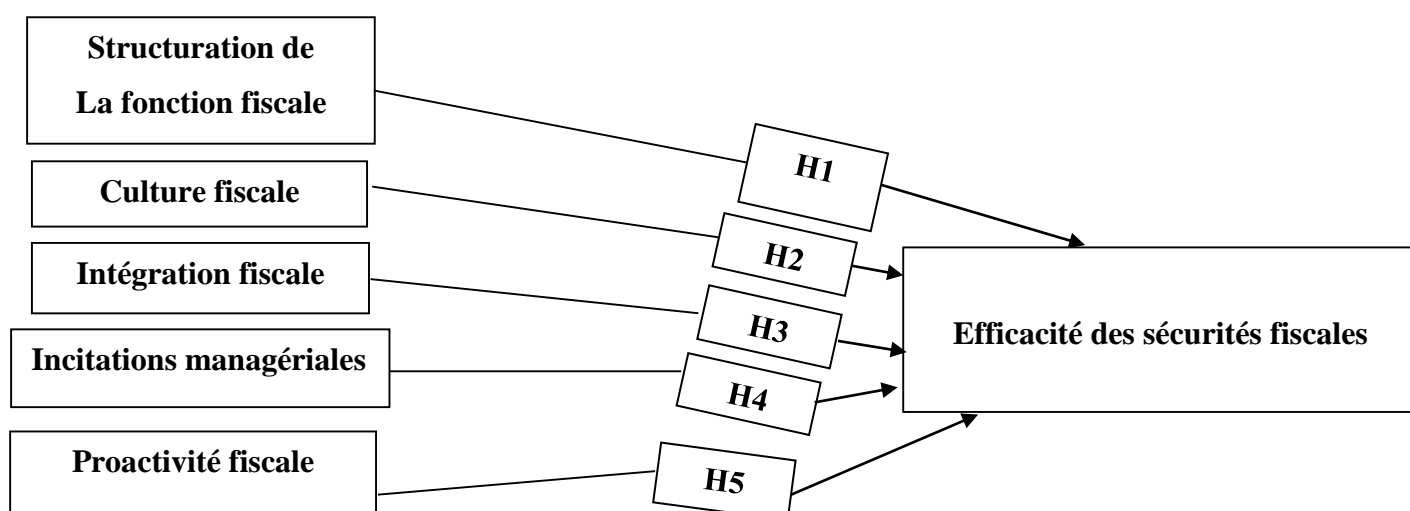
L'ensemble de ces travaux se fondent sur l'idée selon laquelle la mise sur pied d'un processus efficace de gestion du risque fiscal accroît l'efficacité des sécurités fiscales de l'entreprise. Fort de tous ces constats, nous sommes conduits à la cinquième proposition de recherche suivante :

H5 : La gestion proactive du risque fiscal influence positivement l'efficacité des sécurités fiscales de l'entreprise.

Au regard des enseignements de la littérature et des résultats issus de l'étude exploratoire, il apparaît que la maîtrise du risque fiscal ne relève pas d'un facteur isolé, mais d'un ensemble de déterminants organisationnels et comportementaux interdépendants.

Dans cette perspective, la présente recherche propose un modèle conceptuel visant à expliquer l'efficacité des sécurités fiscales des entreprises à partir de plusieurs variables explicatives.

La variable dépendante retenue est l'efficacité des sécurités fiscales, appréhendée à travers la capacité de l'entreprise à limiter les sanctions fiscales, les redressements et les pertes d'opportunités fiscales. Les variables explicatives identifiées sont alors la structuration de la fonction fiscale ; la culture fiscale des acteurs ; l'intégration du paramètre fiscal dans les décisions ; les incitations managériales ; la proactivité dans la gestion du risque fiscal. Ce modèle conceptuel peut se schématiser ainsi :



Conclusion

Au terme de cette recherche, l'objectif était d'identifier les déterminants organisationnels et comportementaux de la maîtrise du risque fiscal dans les PME au Cameroun. L'analyse théorique, enrichie par une étude exploratoire qualitative, met en évidence que la gestion du risque fiscal repose sur une combinaison de facteurs internes liés à l'organisation, aux compétences et aux comportements des acteurs.

Les résultats obtenus confirment globalement les enseignements de la littérature existante. D'une part, la structuration de la fonction fiscale apparaît comme un levier central de sécurisation fiscale, rejoignant les analyses de Chadeaux (1992) et Collette (1994), qui soulignent l'importance d'une organisation dédiée et proactive. D'autre part, le rôle déterminant de la culture fiscale des acteurs confirme les approches comportementales développées par Kirchler (2007) et Alm (2019), selon lesquelles la conformité fiscale dépend largement du niveau de connaissance et de compréhension des règles.

Par ailleurs, l'étude met en évidence une faible intégration du paramètre fiscal dans le processus décisionnel, ce qui corrobore les observations de Rossignol (2004) et Parot (1989), selon lesquelles les entreprises, notamment les PME, adoptent souvent une posture réactive face à la fiscalité. De même, les résultats relatifs aux incitations managériales s'inscrivent dans la logique de la théorie de l'agence (Jensen & Meckling, 1976), en révélant que les objectifs de performance peuvent entrer en contradiction avec les stratégies d'optimisation fiscale. Enfin, la proactivité dans la gestion du risque fiscal apparaît comme un facteur déterminant de réduction des risques, en cohérence avec les travaux de Chadeaux (1992) et Stacey (2008), qui mettent en avant l'importance de l'anticipation et du pilotage structuré des risques.

Sur le plan théorique, cette recherche contribue à enrichir la littérature en proposant une approche intégrée de la gestion du risque fiscal, articulant dimensions organisationnelles et comportementales. Elle permet ainsi de dépasser les approches purement normatives ou techniques (Hanlon & Heitzman, 2010 ; Wilde & Wilson, 2018), en mettant en évidence le rôle déterminant des facteurs internes dans la maîtrise du risque fiscal, particulièrement dans le contexte des PME africaines.

Sur le plan managérial, les résultats soulignent la nécessité pour les dirigeants de PME de structurer la fonction fiscale, de renforcer les compétences fiscales internes, d'intégrer systématiquement la variable fiscale dans les décisions stratégiques et d'adopter une démarche proactive de gestion du risque fiscal.



En outre, pour l'administration fiscale, ces résultats plaident en faveur d'un renforcement des dispositifs d'accompagnement des entreprises, d'une simplification du système fiscal et d'une promotion d'une relation plus coopérative avec les contribuables, conformément aux recommandations de l'OCDE (2004) et aux travaux de Siaka (2002) et Abah Abah (2003).

Cependant, cette recherche présente certaines limites. La taille réduite de l'échantillon limite la portée de généralisation des résultats, tandis que le recours à des données déclaratives peut introduire des biais liés à la subjectivité des répondants.

Ces limites ouvrent ainsi des perspectives de recherche futures. Il serait pertinent de tester quantitativement le modèle proposé sur un échantillon élargi et aussi d'intégrer des variables complémentaires, notamment institutionnelles, pour approfondir la compréhension des comportements fiscaux des entreprises.

BIBLIOGRAPHIE

- ABAH ABAH G. (2003). Administration fiscale et contribuables au Cameroun, Yaoundé, Presses Universitaires d'Afrique.
- AGUILERA R. V. et al. (2015). « Corporate Governance and Social Responsibility », Academy of Management Annals, pp : 1-59.
- ALM J. (2019). « What Motivates Tax Compliance? », Journal of Economic Surveys, pp : 353-388.
- ARMSRTONG C. et al. (2015). « Corporate Governance, Incentives, and Tax Avoidance », Journal of Accounting and Economics, pp : 1-17.
- ATAWODI O. W. & OJEKA S. A. (2012). « Factors That Affect Tax Compliance among SMEs », International Journal of Business and Management, pp : 87-96.
- BIDAUD F. (2005). Gestion fiscale de l'entreprise, Paris, Economica.
- BLANCHET A. & GOTMAN A. (1992). L'enquête et ses méthodes : l'entretien, Paris, Nathan.
- CHADEFAUX M. (1992). Gestion fiscale de l'entreprise, Paris, Litec.
- COLETTE C. (1994). Fiscalité de l'entreprise, Paris, Dalloz.
- DESAI M. & DHARMAPALA D. (2009). « Corporate Tax Avoidance and Firm Value », Review of Economics and Statistics, pp : 537-546.
- DIMAGGIO P. & POWELL W. (1983). « The Iron Cage Revisited », American Sociological Review, pp : 147-160.
- GOMEZ P.-Y. (1997). Qualité et théorie des conventions, Paris, Economica.
- HANLON M. & HEITZMAN S. (2010). « A Review of Tax Research », Journal of Accounting and Economics, pp : 127-178.
- JENSEN M. & MECKLING W. (1976). « Theory of the Firm », Journal of Financial Economics, pp : 305-360.
- KAHNEMAN D. (2011). Thinking, Fast and Slow, New York, Farrar, Straus and Giroux.
- KIRCHLER E. (2007). The Economic Psychology of Tax Behaviour, Cambridge, Cambridge University Press.
- OECD (2017). Tax Risk Management: From Risk to Opportunity, Paris, OECD Publishing.
- PUPION P.-C. & MONTANT M. (2004). « Comportements fiscaux et PME », Revue Française de Gestion, pp : 121-135.
- ROSSIGNOL J.-L. (2002). Gestion du risque fiscal, Paris, Economica.
- SIMON H. (1957). Models of Man, New York, Wiley.



WACHEUX F. (1996). Méthodes qualitatives et recherche en gestion, Paris, Economica.

WILDE J. & WILSON R. (2018). « Perspectives on Corporate Tax Avoidance », Annual Review of Financial Economics, pp : 1-25.