



Le développement moral et l'éthique des contribuables dans un contexte de corruption

André Modeste Abaté

DANS **REVUE MANAGEMENT & INNOVATION 2022/2 N° 6**, PAGES 70 À 93
ÉDITIONS **ÉDITIONS EMI**

ISSN 2658-9222

DOI 10.3917/rmi.206.0070

Date de mise en ligne : 02/12/2022

Article disponible en ligne à l'adresse

<https://shs.cairn.info/revue-management-et-innovation-2022-2-page-70?lang=fr>



Découvrir le sommaire de ce numéro, suivre la revue par email, s'abonner...
Scannez ce QR Code pour accéder à la page de ce numéro sur Cairn.info.



Distribution électronique Cairn.info pour Éditions EMI.

Vous avez l'autorisation de reproduire cet article dans les limites des conditions d'utilisation de Cairn.info ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Détails et conditions sur cairn.info/copyright.

Sauf dispositions légales contraires, les usages numériques à des fins pédagogiques des présentes ressources sont soumises à l'autorisation de l'Éditeur ou, le cas échéant, de l'organisme de gestion collective habilité à cet effet. Il en est ainsi notamment en France avec le CFC qui est l'organisme agréé en la matière.

Le développement moral et l'éthique des contribuables dans un contexte de corruption

ABATE André Modeste

LEMA, Université de Douala, Cameroun
aandremodeste@gmail.com

Résumé

Cet article examine la prise de décision des contribuables face à un dilemme éthique. Le dilemme objet de l'étude est la pression de la corruption des fonctionnaires du fisc. A partir du modèle de développement moral de Kohlberg et sur la base d'un échantillon de 150 entrepreneurs des PME de la ville de Douala au Cameroun, nous avons étudié le raisonnement *in vitro* (raisonnement cognitif) et le raisonnement *in vivo* (comportement réel) des entrepreneurs. Les résultats concluent que les entrepreneurs ont une faible performance éthique et que cette contreperformance est renforcée par la corruption. En plus, ils montrent qu'un entrepreneur avec une morale fiscale plus élevée, cédera moins à la corruption des fonctionnaires. Enfin, ils révèlent que l'impact de la corruption sur le comportement éthique se fait à travers trois effets négatifs : un d'effet distorsif, un effet de « contagion sociale » et un effet d'éviction.

Mots clés : Développement moral, éthique, civisme fiscal, corruption, entrepreneur.

Abstract

This article explores taxpayers' decision-making in the face of an ethical dilemma. The dilemma under study is the pressure of corruption by tax officials. Using Kohlberg's moral development model and a sample of 150 SME entrepreneurs in the city of Douala, Cameroon, we studied the *in vitro* (cognitive reasoning) and *in vivo* (actual behaviour) reasoning of entrepreneurs. The results conclude that entrepreneurs have a low ethical performance and that this underperformance is reinforced by corruption. Furthermore, they show that an entrepreneur with higher fiscal morality will yield less to bribery by public officials. Finally, they reveal that the impact of corruption on ethical behaviour occurs through three negative effects: a distortionary effect, a 'social contagion' effect and crowding-out effect.

Keywords: Moral development, ethic, tax citizenship, corruption, entrepreneur.

Introduction

En Afrique, l'une des limites majeures pour le développement économique et social est le faible niveau de mobilisation des recettes fiscales. La Banque Mondiale (2020) indique qu'en règle générale, ces pays ne parviennent à percevoir qu'entre 10 et 20 % de leur PIB sous forme d'impôts, contre 40 % en moyenne dans les pays à revenu élevé.

Les explications de cette contreperformance, sont entre autre, selon Niang (2020) que, ces pays ont des problèmes communs comme d'une part, une administration fiscale inefficace et corrompue. Et d'autre part, on y retrouve un secteur informel important et des comportements de fraude, l'évasion et d'incivisme fiscal particulièrement ancrés. Ces comportements se manifestent sous plusieurs formes : Les contribuables qui déclarent leurs revenus et paient des montants minorés par la fraude fiscale, déclarent leurs revenus mais sont de mauvais payeurs et qui évitent de se faire enregistrer comme contribuables. Une étude de l'OCDE (2019) révèle, en plus que, c'est en Afrique et en Europe de l'Est que le civisme fiscal est le plus faible et qu'il serait plus élevé dans les pays membres de l'OCDE et en Amérique.

Divers travaux et débats sont consacrés à la recherche des solutions pour une meilleure adhésion des entrepreneurs à leur devoir fiscal. A cet effet, Assouly (2013) révèle que, l'éthique joue alors un rôle central dans la régulation des comportements de fraudes. Et pour d'autres, l'éthique apparaît comme le seul moyen d'améliorer le système existant (Pesqueux et Vergniol, 1994) et à bannir les pratiques frauduleuses notamment fiscal.

Cependant, force est de constater que malgré la multiplication des travaux et débats sur l'apport positif de l'éthique dans la régulation des comportements et décisions (Pereiran, 2008 ; Perrin, 2010), certaines pratiques caractérisées de non éthiques restent importantes et notamment la fraude fiscale. Il y aurait alors des limites dans la façon d'aborder le problème ou des facteurs contingents qui ne permettent pas de limiter son ampleur et auxquels il faut s'attaquer.

Selon Ondo (2020), la corruption constitue un facteur négatif de mobilisation des ressources fiscales. Bayale (2019) dans le même sens trouve que la corruption rétrécit les potentielles recettes dans un contexte d'un système fiscal déjà faible. Siméon et Nicolas (2020) soutiennent que la corruption favorise la fraude fiscale. Toni (2018) quant à lui indique qu'il paraît illusoire de vouloir promouvoir le civisme fiscal chez le contribuable dans un contexte où l'administration fiscale est corrompue.

Compte tenu de ces constats, si l'on considère que face à la pression de l'agent de l'administration fiscale corrompu, le contribuable et notamment le petit contribuable, peut se trouver dans une situation perplexe qui l'oblige à faire un choix difficile (Fisher et Lovell, 2009). On reconnaît conséquemment que la corruption est vectrice de dilemme éthique (Attila, 2007).

Aussi, l'intérêt principal de notre réflexion est d'analyser la prise de décision des contribuables face à un dilemme éthique. Or, en science de gestion les problèmes de

dilemme éthique sont étudiés à travers un double questionnement : comment vivre une situation et/ou un évènement, et quelle décision prendre (Igalens et Joras, 2010).

Pour ce faire, nous avons mobilisé le modèle de développement moral cognitif de Kohlberg (1969) et notamment la perspective de raisonnement qui montre d'une part, que les individus n'ont pas le même niveau de développement moral et d'autre part, que les réponses éthiques sont obtenues au niveau le plus élevé du développement moral.

Cet article propose dans une première partie un examen de quelques théories associées à l'éthique et à la corruption. Dans la deuxième il présente les choix méthodologiques effectués pour étudier l'impact du développement moral sur l'adoption d'un comportement éthique. La troisième partie est consacrée à la présentation et à l'interprétation des résultats. Dans la quatrième partie, nous discutons les résultats. Enfin, nous proposons une conclusion.

1. Cadre théorique

Cette section précise la grille explicative retenue et notamment les éclairages sur les concepts qui fondent les hypothèses de recherche. Nous examinons alors les littératures qui étudient les liens entre l'éthique et la morale comme déterminants de la compliance fiscale (1.1), la corruption comme facteur de l'incivisme fiscal (1.2) et le coût moral de la corruption, la culture plus forte que les incitations (1.3).

1.1. L'éthique : un déterminant de la compliance fiscale

Le comportement fiscal du contribuable est la variable explicative retenue dans le cadre de ce travail. Nous avons fait l'hypothèse que celui-ci peut être positivement impacté par l'éthique et négativement par la corruption.

1.1.1. Le contribuable face à ses obligations fiscales

Le comportement des contribuables face à leur devoir fiscal a fait l'objet de nombreuses recherches au sein d'une variété de disciplines académiques (Faquin, 2002). En sciences de gestion, il a principalement été question de la déviance fiscale (Péclat, 2015) qui renvoie à un problème de mesure de la fraude et de labellisation du comportement du contribuable selon qu'il viole ou non la loi (Leroy, 2011) et s'expriment à travers divers « mécanismes » comportements et pratiques illégaux comme la fraude fiscale, évasion fiscale, évasion fiscale, etc.

Mais, bien que les modalités et mécanismes de déviance fiscale soient nombreux, dans le cadre de cette recherche, nous n'abordons pas les aspects d'évasion. Cependant, nous considérons la fraude fiscale comme un comportement d'incivisme (Rguig et Guemmi, 2015 ; Boissière, 1949). Barilari (2018) indique qu'il s'agit des réalités mêlées. Dans ce sens, les deux concepts sont parfois utilisés indifféremment.

Nous explorons alors les transgressions des dispositions fiscales par recours à des actes illégaux afin d'éviter ou d'échapper à l'impôt dû au trésor en se soustrayant aux obligations déclaratives et de paiement. En effet, nous étudions les trois dimensions du civisme fiscal relevées notamment par El Ghazali et Benkendil (2020) et qui comprennent :

- Le civisme de ponctualité et qui porte sur la question du respect des dates de déclaration ;
- Le civisme d'exactitude de la déclaration qui fait appel à l'exactitude du contenu de chaque déclaration déposée par le contribuable ;
- Et le civisme de paiement qui englobe deux dimensions de comportement des entrepreneurs face aux obligations fiscales : celles qui ne paient pas leurs impôts (non-paiement) et celles qui s'acquittent de leurs obligations fiscales tardivement, c'est-à-dire un paiement hors délai.

1.1.2. L'éthique une boussole à suivre pour réguler les comportements des contribuables

L'éthique est la réflexion qui intervient en amont de l'action et qui a pour ambition de distinguer « la bonne et la mauvaise façon d'agir, elle vise donc à atteindre une sagesse de l'action » (Mercier, 2002). Pour Sogbossi et al. (2012) l'éthique est l'ensemble des règles comportementales qui s'imposent à chacun. Elle est individuelle et sans contrainte externe. Elle se donne pour but, d'indiquer comment les êtres humains doivent se comporter, agir et être, entre eux et envers ce qui les entoure. Ainsi, agir éthique consiste à adopter les bons comportements. En d'autres termes, avoir un comportement qui respecte la loi et les règlements, mais aussi la morale sociale. Et Tietsia et Choudjem (2016) trouvent alors une constance aux multitudes définitions de l'éthique « c'est que l'éthique oriente la conduite de l'Être humain vers la recherche de ce qui est bien, ce qui est correcte, pour une société saine et conviviale ».

Divers auteurs ont montré que l'éthique, joue un grand rôle dans le processus de décision du civisme fiscal du contribuable (Acclassato, 2015 ; Assouly, 2013). Machmoume et Nmili (2021) établissent un impact positif du civisme sur la conformité fiscale. En effet, ils montrent qu'un niveau élevé de civisme chez les contribuables marocains impacte positivement et de façon notable la conformité fiscale. Cependant, Ondo (2020) et Bayale (2019) révèlent que la corruption est l'une des plus grande menace en matière de transparence et de compliance notamment fiscale.

1.2. La corruption du fonctionnaire et les enjeux éthiques des contribuables

Une situation comporte un enjeu éthique quand elle expose un acteur à des conflits de valeurs ou dilemmes notamment entre le respect des valeurs d'honnêteté ou du mensonge (Stückelberger, 2021 ; Villeval, 2019). Les entrepreneurs, sont constamment appelés à

choisir entre le respect des règles fiscales ou la valorisation de son bénéficiaire personnel en mettant en œuvre des pratiques pour échapper aux impôts (Saddougui, 2014). Or, certains éléments peuvent faire et que choix deviennent un véritable dilemme. Le présent article traite alors de l'effet de la corruption sur le comportement éthique du contribuable. Pour mieux cerner cet effet, il faut étudier les interactions relationnelles entre les contribuables et les acteurs des administrations fiscales (Lambert, 1955).

Le face à face fiscale met en scène au moins trois acteurs (Bazart, 2002). L'administration ou institution fiscale acteur impersonnel qui défend les intérêts de l'Etat conformément aux lois et règlements en vigueur. Le contribuable sur qui repose la charge fiscale. Et le fonctionnaire ou agent du fisc qui est l'intermédiaire entre l'administration et le contribuable (Lambert, 1955).

Cependant, considérant que dans le face à face fiscale, le contribuable n'a que rarement directement affaire à l'administration impersonnelle, mais aux fonctionnaires. Abate (2016) révèle, sur la base des observations empiriques et s'appuyant sur le modèle des parties prenantes (pp) de Perrott (1996), que, si l'administration est une partie prenante ayant en théorie un pouvoir et un intérêt fort. Elle a en pratique un pouvoir faible et un intérêt fort. Alors que le fonctionnaire conserve au double plan théorique et pratique un pouvoir et un intérêt fort.

Dans cette configuration, Aga et Villieu (2016) dans un modèle alternatif à celui de Allingham et Sandmo (1972) et qui est adapté à l'hypothèse de corruption des agents de l'administration fiscale, montrent que la corruption augmente la fraude fiscale. En effet, les auteurs relèvent qu'en raison de son caractère contraignant, les ménages sont tentés d'échapper à l'impôt ou de le réduire en ayant recours à la corruption. En effet, ces agents corrompus agiront comme des intermédiaires qui permettent aux ménages et investisseurs d'économiser une partie de leurs impôts, en échange d'un paiement pour ces « services de corruption ».

Cependant, la corruption a un coût moral et parfois la prédiction des mesures dissuasives n'est pas efficace. En effet, le renforcement des capacités de contrôle, engendre des coûts pour l'administration mais ceux-ci n'entraînent pas nécessairement, détection et surtout les sanctions de l'administration fiscale au bénéfice des caisses de l'Etat. Les détections faisant plutôt l'objet des transactions entre les entrepreneurs et ménages d'une part et les agents intermédiaires du secteur de la corruption.

1.3. Le coût moral de la corruption : la culture plus forte que les incitations

Diverses théories sont souvent mobilisées comme cadre d'étude de la corruption. César et Smali (2021) en dressent une synthèse intéressante. La théorie du salaire d'efficience, qui soutient que la source de la corruption a un rapport direct avec le salaire (Rose-Ackermann, 1998). La théorie des choix publics qui voit l'agent corrompu comme quelqu'un de rationnel qui calcule à l'avance son acte en balançant les avantages et les inconvénients (probabilité

d'être détecté et puni). La théorie d'agence qui met en avant le comportement opportuniste de l'agent public.

Pour ces auteurs, le point commun de ces théories est qu'elle préconise pour lutter contre la corruption est la mise en place des mesures incitatives d'alignement des intérêts et la mise en place des mécanismes de contrôle pour contrer la corruption.

Or, la théorie des incitations d'inspiration culturelle suggère que les spécificités culturelles des sociétés expliqueraient la prévalence de la corruption (Nye, 1967). Selon certains, la corruption en Afrique est liée au fait que « l'économie morale de la corruption » permet aux communautés et aux ethnies de profiter des redistributions informelles (Lavallée et al., 2010), dans un cadre de la faillite du rôle de l'Etat. Blundo et al. (2006) soulignent l'enclavage de l'Afrique dans un « l'univers de la corruption » alors que De Sardan (1996) décrit les mécanismes du « complexe de corruption ». Pour les auteurs de ce courant, culturellement, une société peut accepter la corruption comme étant normale lorsque presque tout le monde la pratique (Blundo et de Sardan, 2007). En effet, les statistiques relatives à l'indice de perception de la corruption (IPC) publiée annuellement par Transparency International indiquent qu'entre 2004 et 2011, en moyenne 4 à 5 pays africains figurent parmi les 10 pays perçus comme étant les plus corrompus au monde. Ainsi, selon ces chiffres, la corruption est perçue comme étant endémique en Afrique.

Tenant compte des explications théoriques, nous pouvons tirer les hypothèses de cette recherche suivantes :

- **H (1)** : au Cameroun, les entrepreneurs des PME ont un niveau de développement moral faible.
- **H (2)** : la corruption affecte plus le comportement et l'éthique fiscale des entrepreneurs qui ont un niveau de développement moral faible.

2. Méthodologie

Dans cette section, nous présentons d'abord le processus de constitution de notre échantillon. Ensuite celui de collecte des données. Enfin, nous clarifierons le modèle empirique et les variables à partir desquelles nous testerons nos hypothèses.

2.1. Échantillon

Notre étude empirique repose sur un échantillon de 150 entrepreneurs/dirigeants des entreprises évoluant dans la région du littoral au Cameroun. Le choix de l'entrepreneur-dirigeant comme interlocuteur a été dicté par son influence significative sur les modes de gestion de ces entreprises. Dès lors, il semble qu'il est l'interlocuteur le plus à même de rendre compte de la manière dont sont élaborés et utilisés les dispositifs qui supportent les PME (Ndjambou et Sassine, 2014 ; Ngongang, 2005) et notamment les questions objets de la recherche.

Tableau 1 : Caractéristiques sociodémographiques de l'entrepreneur et des activités de l'entreprise

Variables sociodémographiques		
Niveau d'études		
Sans niveau	9	6%
Primaire	13	9%
Secondaire	58	39%
Supérieur	70	47%
Total	150	100%
Genre		
Hommes	90	60%
Femmes	60	40%
Total	150	100%
Age		
Moins de 40 ans	33	24%
40 à 49 ans	61	45%
50 ans et plus	41	30%
Total	135	100%
Variables de l'activité		
Secteur d'activité		
Agriculture, pêche, élevage, artisanat	29	19%
Commerce	62	41%
Service	30	20%
Industrie	29	19%
Total	150	100%
Nombre permanent d'employés en activités		
5 personnes au plus	25	17%
Entre 6 et 20 personnes	53	35%
Entre 21 et au plus 100 personnes	58	39%
plus de 100 personnes	14	9%
Total	150	100%
CA réalisé par votre entreprise		
Inférieur à 15 millions	39	26%
Compris entre 15 et 100 millions	31	21%
Compris entre 100 million et 1 Milliard	43	29%
Supérieur à 1 Milliard	37	25%
Total	150	100%
Le régime fiscal de l'entreprise		
Impôt libérateur	63	49%
Régime du réel	77	51%
Total	150	100%

Source : auteur sur la base des données de l'enquête

La construction de notre échantillon est en cohérence avec les données du deuxième Recensement Général des Entreprises (RGE) réalisé en 2016 par l'Institut National de la Statistique (INS) et qui montrent que les PME regroupent 98,5% de l'ensemble des entreprises. Ainsi, par rapport au Chiffre d'Affaires, souvent retenues pour la classification de la population fiscale, toutes les entreprises de notre échantillon relèvent de diverses catégories des PME conformément à l'article 2 de Loi n° 2010/001 du 13 avril 2010 portant Promotion des Petites et Moyennes Entreprises au Cameroun.

Cet échantillon correspond également à la population fiscale révélée par la Direction Générale des Impôts (DGI) du Cameroun qui classe les entreprises dans trois catégories fiscales : les grandes entreprises, dont le chiffre d'affaires est de 3 milliards, les moyennes entreprises qui s'acquittent de leurs obligations fiscales auprès des Centres des Impôts des Moyennes Entreprises (CIME) et les petites entreprises qui relèvent des Centres Divisionnaires des Impôts (CDI). Considérant qu'aucune entreprise de notre échantillon n'a un chiffre d'affaires supérieur à 3 milliards seuils des entreprises relevant de la DGE, la population retenue relève alors des deux dernières catégories.

Par ailleurs, considérant le caractère sensible de la problématique du comportement fiscal et du recours à la corruption, il n'a pas été possible de mobiliser un échantillon plus grand. En effet, Lee (1993) souligne qu'un sujet est sensible s'il peut entraîner « des émotions et des peurs ». Et Sieber et Stanley (1988) dans une définition plus extensive du sujet sensible qui va au-delà de la seule notion de tabou : « Les recherches socialement sensibles se rapportent aux études dans lesquelles il y a des conséquences ou des implications sociales, soit directement pour les participants de la recherche soit [indirectement] pour la catégorie d'individus représentée par la recherche » (p.49).

Au plan géographique, nous avons ciblé les PME de la ville Douala (capitale économique du Cameroun) qui abrite 33,5% des entreprises du pays (INS, 2016). Cependant, nous pensons que les données recueillies permettent de nous donner une image des comportements des entrepreneurs et particulièrement leur éthique fiscale.

2.2. Collecte des données

La collecte des données s'est effectuée entre mai et octobre 2019 à travers l'administration d'un questionnaire. Nous avons privilégié l'administration en face à face pour maîtriser les omissions de réponses non-volontaires de la part des répondants d'une part et, d'autre part, s'assurer que les items sur lesquels sont interpellés les enquêtés ne sont pas compris de travers. Par ailleurs, cette méthode nous a permis de rassurer les entrepreneurs quant à l'utilisation purement scientifique de données recueillies compte tenue de la sensibilité des certaines questions.

2.3. Mise en œuvre de la recherche

Dans cette sous-section nous présentons le modèle mobilisé pour l'expérimentation, les variables d'étude et les tests des échelles de mesure.

2.3.1. Le modèle théorique et procédure d'expérimentation

Le modèle retenu pour l'analyse de l'influence du dilemme éthique de la corruption sur le comportement fiscal des entrepreneurs des PME camerounaises est celui du développement éthique de Kohlberg (1958). Ce modèle souvent utilisé dans ce type de situation repose sur l'idée qu'agir d'une façon morale suit directement le jugement cognitif.

Kohlberg (1958) à travers sa théorie du développement moral montre qu'au fur et à mesure qu'il prend de l'âge, l'être humain passe par plusieurs stades au cours desquels il va pouvoir développer le sens de ce qui est bien et de ce qui est mal. Il considère que les individus voient leur capacité de raisonnement éthique se développer au fil des années et des expériences qu'ils traversent (Fremeaux, 2015). Il conclut à cet effet que, la capacité morale de juger suit une séquence qui est la même d'une personne à une autre et selon un développement en trois étapes : la moralité pré-conventionnelle ; la moralité conventionnelle; et la moralité post-conventionnelle. Ensuite, il dégage six stades successifs de jugement moral (chacune des trois étapes se subdivisant en deux stades).

Au regard du modèle de fraude fiscale développé Aga et Villieu (2016) et du modèle de développement de l'éthique de Kohlberg (1969), on peut établir que face à la corruption les entrepreneurs ne réagissent pas de la même manière. Mais, selon le niveau de développement de la morale fiscale, ils choisiront l'une des options contenue dans le tableau ci-dessous :

Tableau 2 : Les réponses possibles des entrepreneurs faces aux pressions des agents corrompus

Niveau et stade	Principes définissant le stade	Réponses attendus face au dilemme éthique de la corruption des fonctionnaires
Stade 1 - Obéissance et punition	Une action est jugée bonne ou mal uniquement en fonction des conséquences qu'elle entraîne, soit la punition ou la récompense qui suit l'action	L'entrepreneur négocie avec l'agent corrompu car sinon il va lui imposer de payer en plus une pénalité
Stade 2 - Intérêt personnel	caractérisé par un jugement moral basé sur des échanges strictement pragmatiques comme « donnant-donnant » ou la loi du talion	L'entrepreneur doit négocier avec l'agent corrompu car cela lui permettra de payer moins en conservant une partie pour lui-même
Stade 3 - Relations interpersonnelles et conformité	Une action est jugée bonne ou mauvaise si on se conforme à ce qui est attendu en tant que membre d'un cercle proche. Les règles à respecter proviennent des cercles privés des proches, mais	L'entrepreneur doit négocier avec l'agent corrompu car c'est ce que font tous les autres entrepreneurs

	commencent à être intériorisées par imitation.	
Stade 4 - Autorité et maintien de l'ordre social	La conformité dépasse le cercle privé de nos relations et s'étend au respect des lois de la société. À ce stade, les règles morales sont intériorisées et respectées, car elles permettent de maintenir l'ordre social. Les comportements à adopter correspondent à la description d'« un bon citoyen »	L'entrepreneur ne doit négocier car ce n'est pas légal
Stade 5 - Contrat social	Le jugement moral est défini par le respect des principes décidés par consensus dans une société. Ce stade repose sur des décisions utilitaristes, c'est-à-dire qui conviennent au plus grand nombre possible d'individus. Chacun peut agir en fonction de ses intérêts personnels à condition de respecter les contraintes mutuelles.	L'entrepreneur ne doit pas négocier au contraire il doit dénoncer le comportement de fraude de l'agent.
Stade 6 - Principes éthiques universels	Ce stade, but ultime du développement à atteindre et même référence normative lorsqu'il s'agit de définir le jugement moral, est défini uniquement par la conscience morale. Cette conscience permet d'appliquer des principes de justice et d'égalité.	L'entrepreneur ne doit pas négocier au contraire il doit collaborer avec l'administration afin de punir les agents corrompus.

Source : auteur

2.3.2. Variables

Trois types des variables ont été utilisés pour notre modélisation :

La variable expliquée est, la corruption. En effet, nous avons fait l'hypothèse que celui-ci peut être positivement impacté par l'éthique et négativement par la corruption.

La variable explicative principale est une variable binaire comportement éthique, égale à 1 si l'entrepreneur négocie avec l'agent de l'administration fiscale corrompu, à 0 sinon. Les variables expliquées (aussi utilisées comme variables explicatives secondaires) sont construites sur le même principe. Elles mesurent la moyenne des réponses pour les six stades du modèle de développement moral de (Kohlberg, 1969). Pour ce faire, les entrepreneurs ont été appelés à choisir une des 6 réponses proposées dans le tableau 2 ci-dessus s'ils étaient exposés à la corruption des fonctionnaires du fisc. Dans cette optique, 2

principales questions sont examinées en relation avec les deux phases de notre démarche d'expérimentation et du raisonnement éthique : Si vous êtes un jour exposé à la corruption d'un fonctionnaire du fisc, et qui vous oblige à négocier, que feriez-vous ? Et quel comportement adopter vous quand vous êtes devant un fonctionnaire des impôts qui vous oblige à négocier ?

Les variables de contrôle sont celles susceptibles d'influencer les étapes du processus de raisonnement éthique, telles qu'identifiées par la littérature. Profil sociodémographique (1 la variable Age, 2. La variable Genre), Profil de compétence du dirigeant (Niveau d'étude), Profil culturel (religion), Profil d'activité (secteurs d'activité).

2.3.3. Les méthodes statistiques utilisées : Les tests des échelles de mesure

Pour réaliser notre étude du dilemme fiscale des contribuables notamment entre la volonté de se soumettre aux obligations fiscales ou aux pressions des agents du fisc corrompus, nous avons dans un premier temps procéder à une analyse descriptive par le test des khi-deux afin de saisir les intentions morales des acteurs (in-vitro). Cela nous a permis d'apprécier les proportions des intentions selon le modèle de Kohlberg. Une fois ces intentions saisies, nous avons ensuite effectué un test de corrélation entre le raisonnement moral et l'action morale. En effet, selon Blasi (1980) il existerait une corrélation entre les intentions et les actions. Ainsi, il nous fallait établir le lien entre le comportement projeté in vitro et le comportement réel, in vivo. Enfin, nous allons modéliser.

3. Présentation et interprétation des résultats

Dans cette section, nous revenons sur les principaux résultats de notre étude et déclinons la signification scientifique ou l'interprétation que nous tirons de notre modèle en relation avec les objectifs de l'étude.

3.1. Statistiques descriptives

Le modèle de Kolberg présente 6 stades de développement moral qui sont autant alternatives d'intention ou comportement face à une situation de dilemme éthique : se conformer aux exigences de l'agent du fisc corrompu pour éviter les sanctions, négocier avec l'agent du fisc pour faire valoir ses intérêts personnels, imiter le comportement de ses pairs, Se conformer à la loi, dénoncer le comportement de fraude de l'agent, il est prêt à aider ou collaborer avec l'administration à punir les agents corrompus. Dans notre étude avons séquencé l'évaluation du dilemme éthique en deux temps : L'intention et le comportement.

3.1.1. L'éthique fiscale in-vitro : intention des contribuables d'agir de façon éthique

Si l'on retient que l'intention d'agir de façon éthique intervient à partir du stade 4 du modèle de Kolberg alors 18 entrepreneurs représentant seulement 12% de l'échantillon ont l'intention d'agir de façon éthique. Ainsi, 88% (132) affirment au contraire, avoir l'intention d'agir de façon non éthique.

Tableau 3 : Éthique fiscale in-vitro des entrepreneurs des PME

Niveau	Stades	Nombre	%
Niveau pré-conventionnel	Stade 1 : J'Obéis à l'agent corrompu pour éviter les sanctions	62	41.33
	Stade 2 : Je valorise mes Intérêts personnels en négociant avec lie	49	32.67
Niveau conventionnel	Stade 3 : J'Imite le comportement de mes pairs	21	14.00
	Stade 4 : Je respecte la loi	10	6.67
Niveau post*conventionnel	Stade 5 : Je dénonce le comportement de fraude de l'agent	4	2.67
	Stade 6 : J'aide ou collabore avec l'administration à punir les agents corrompus	4	2.67
	Total	150	100

Source : calcul de l'auteur

D'après le tableau supra, 73% des entrepreneurs se trouvent au niveau pré-conventionnel. 62 entrepreneurs sont au stade 1 c'est-à-dire qu'ils acceptent la corruption pour éviter les sanctions instrumentalisées et 49 préfèrent négocier pour avec les agents corrompus pour faire valoir leurs propres intérêts et baisser le montant des impôts et taxes à payer. 21 entrepreneurs soit, environ 21% de l'échantillon se positionnent au niveau conventionnel avec une majorité au stade 3, qui consiste à imiter les pairs. Or, les intentions des pairs sont corrélées aux deux premiers stades et reflète donc également des considérations non éthique. Seulement 18 entrepreneurs de l'échantillon affichent une sensibilité ou intention éthique avec respectivement 2.67% aux stades 5 et 6 et 6.67% au stade 4. En conclusion, plus on évolue dans les séquences prévues par Kohlberg, (1976) dans sa théorie de développement morale, plus l'éthique fiscale est faible au Cameroun.

Aussi, au regard de notre échantillon, l'évaluation in-vitro du niveau de développement de l'éthique fiscale des entrepreneurs camerounais est faible. Et ceci valide l'impact négatif de la culture de corruption ambiante dans le contexte du Cameroun dans le conditionnement des intentions de respect de l'éthique fiscale des contribuables.

3.1.2. L'éthique fiscale in vivo : comportement fiscal des entrepreneurs face aux agents corrompus

Pour étudier le comportement de l'entrepreneur face à l'agent corrompu, nous avons formulé l'hypothèse selon laquelle, les individus ayant un niveau élevé de développement moral auraient plus de chance de résister à la pression d'adopter le même raisonnement que les autres.

Nos résultats sont en réalité mitigés. Le niveau de développement moral élevé n'apaise pas de négocier avec les agents du fisc au Cameroun. En effet, ceux qui fraudent le plus sont aux stades : 1, 2 et 6 de développement éthique. Et ceux qui négocient moins sont aux stades 3, 4 et 5. Or, selon les prédictions du modèle de Kohlberg la fraude la moins élevée devrait être enregistrée à partir au niveau 3 et notamment au stade 6 alors que ceux qui négocient le plus devrait avoir un développement moral aux stades 1 et 2. Ainsi, la corruption est un facteur de délitement entre le raisonnement et le comportement. La corruption accentue le comportement fiscal non éthique des contribuables.

Tableau 4 : Éthique fiscale in-vivo des entrepreneurs des PME

Raisonnement				Négocie		
Niveau	Stades	Nombre	%	Oui	Non	%
Niveau pré-conventionnel	Stade 1 : Se conformer aux exigences de l'agent du fisc corrompu pour éviter les sanctions (se conformer à la corruption voulue par l'agent du fisc)	62	41.33	62	0	100
	Stade 2 : Négocier avec l'agent du fisc pour faire valoir ses intérêts personnels (corrompre l'agent du fisc pour ses propres intérêts)	49	32.67	40	9	82
Niveau conventionnel	Stade 3 : Imiter le comportement de ses pairs	21	14.00	14	7	67
	Stade 4 : respecte bien la loi et les règles mises en place	10	6.67	6	4	60
Niveau post*conventionnel	Stade 5 : Dénoncer le comportement de fraude de l'agent	4	2.67	2	2	50
	Stade 6 : Aider ou collaborer avec l'administration à punir les agents corrompus	4	2.67	3	1	75
	Total	150	100	127	23	

Source : calcul de l'auteur

Les résultats infirment les prédictions de Kohlberg qui postule l'existence d'un lien plus étroit entre cognition (intention) et comportement moral aux stades plus élevés de son modèle. Cependant, ils montrent également que sur les 150 entrepreneurs étudiés un total de 85%

soit 127 avouent négocier quand seulement 15% affirment le contraire. Par ce résultat nous pouvons conclure qu'une grande partie des entrepreneurs des PME et TPE ont un faible niveau d'éthique fiscale face à la corruption des agents du fisc.

3.2. Modèle de régression logistique

Les statistiques descriptives ont montré qu'il existait une différence de comportement fiscal entre les entrepreneurs des TPE selon leur niveau de développement éthique. Cette différence a été appréciée par rapport à leur attitude face aux agents du fisc corrompu notamment entre ceux qui ne négocient pas et ceux qui préfèrent négocier et à partir des moyennes des réponses pour les six stades du modèle de développement morale de (Kohlberg, 1976).

La variable dépendante est dichotomique ou binaire. Elle est mesurée à travers la variable binaire éthique fiscale, égale à 1 si l'entrepreneur négocie avec l'agent de l'administration fiscale corrompu, à 0 sinon.

Le modèle suivant est testé:

$$\text{Ethique fiscale}_i = \begin{cases} 1 & \text{si } \text{Ethique fiscale}_i^* = \alpha_1 CE_i + \alpha_2 W_i + u_i > 0 \\ 0 & \text{sinon} \end{cases}$$

Avec

- u_i le terme d'erreur qui suit une loi normale centrée-réduite ;
- CE représente le comportement d'éthique fiscale de l'entreprise l'entrepreneur ;
- W_i représente les variables de contrôle (le profil de compétence mesuré à partir du niveau d'éducation, le profil culturel expliquée par la religion d'appartenance, le profil d'activité de l'entreprise apprécié par le secteur d'appartenance, le profil sociodémographique sexe et âge de l'entrepreneur) ;
- α représentent les coefficients qui seront estimés par maximisation du log-vraisemblance.

Le tableau 5 présente les résultats issus de l'estimation du modèle de régression logistique. Le coefficient pseudo R2 fournit une indication du pouvoir explicatif du modèle. Avec une valeur R2 de 0,18, on considère que le modèle est correctement spécifié et qu'il offre une certaine qualité explicative de la probabilité de survenance de l'évènement étudié (Ben Ayed et Zouari, 2014).

Tableau 5 : Modélisation du comportement fiscal non éthique des entrepreneurs des PME

Profil éthique

Éviter les sanctions	Réf
Intérêt personnel	0.642**
	-0.3
Imitation	-0.109
	-0.35
Respecter la loi	-0.933**
	-0.47
Dénoncer les agents corrompus	-0.464
	-0.76
Collaborer avec l'administration pour punir les agents corrompus	-0.555
	-0.69
Profil d'activité	
Industrie	Réf
Commerce	0.294*
	-0.28
Service	-0.46*
	-0.31
Profil de compétence du dirigeant (Niveau d'étude)	-0.078
	-0.16
Profil culturel (religion)	
Catholique	Réf
Musulman	-0.416**
	-0.37
Protestant	0.147*
	-0.28
Profil sociodémographique	
Sexe (homme=2 ; femme=1)	0.019
	-0.28
Age	-0.505***
	-0.19
Constante	1.782***
	-0.69
Pseudo R2	0.18
Log likelihood	-75.9842
Nombre d'observations	150

(...) Ecart-types. * $p < .1$; ** $p < .05$; *** $p < .01$.

L'ensemble de ces résultats suggère qu'autant in vitro qu'in vivo, le niveau éthique des entrepreneurs est faible. Cependant, le sens et la nature de cette influence est complexe au regard des sens positifs ou négatifs de certaines variables explicatives.

Sur le plan de la pertinence des variables explicatives, les résultats font ressortir deux variables significatives, de l'impact du niveau d'évolution de la morale sur le comportement d'éthique fiscale des entrepreneurs des PME au Cameroun notamment par rapport aux ceux qui veulent éviter les sanctions, l'intérêt personnel et le respect de la loi. Ainsi, par rapport aux entrepreneurs qui adoptent un comportement fiscal non éthique pour éviter les sanctions, les entrepreneurs qui recherchent leur intérêt personnel sont plus inciviques. Par contre ceux qui respectent la loi le sont moins. Dans ce sens, les résultats montrent qu'un entrepreneur avec une morale fiscale plus élevée cédera moins à corruption.

La corruption a un effet positif sur le comportement de fraude en renforçant les intérêts personnels Par rapport à l'évitement des sanctions, le comportement d'intérêt personnel fait augmenter significativement les pratiques fiscales non éthiques. En d'autres termes, la peur de la sanction, n'annihile pas la volonté de préserver ses propres intérêts. L'entrepreneur anticipe qu'il peut ne pas être puni s'il négocie avec l'agent corrompu et qu'il peut mieux préserver ses intérêts.

Le respect de la loi favorise plus le comportement d'éthique fiscale que la peur des sanctions : Par rapport à l'évitement des sanctions, le comportement de respect de la loi fait diminuer significativement la fraude fiscale. Ce qui montre que, les entrepreneurs qui ont peur des sanctions d'une part, développent un comportement éthique de respect de la loi et d'autre part fraude moins le fisc.

L'influence des autres variables du modèle de comportement de fraude : Parallèlement à ces variables de nature fiscale, il existe d'autres variables explicatives du comportement de fraude qui peuvent avoir une liaison indirecte avec la fiscalité. Ainsi, le profil éthique ou le civisme fiscal est significativement influencé par certains facteurs notamment associés au profil d'activité (secteur), au profil culturel (la religion), et au Profil sociodémographique (l'âge).

Tableau 6 : Profilage du niveau de civisme fiscal

	Incivisme fiscal (+)	Civisme fiscal (-)
Profil éthique (éviter la sanction comme réf.)	Intérêt personnel**	Respect de la loi**
Profil d'activité (secteur industriel comme réf.)	Commerce*	Service*
Profil culturel (religion catholique comme réf.)	Protestant*	Musulman*
Profil sociodémographique (Age)	Moins Agés***	Plus âgés***
Profil de compétence (niveau d'étude)	NS	NS

Source : auteur

4. Discussions

Dans cette section, nous présentons comment les résultats se positionnent par rapport à ceux de la littérature et comment on a répondu à la question de recherche et aux hypothèses : au Cameroun, les entrepreneurs des PME ont un niveau de développement moral faible (2) la corruption affecte plus le comportement et l'éthique fiscale des entrepreneurs qui ont un niveau de développement moral faible.

4.1. Faible niveau de développement éthique des entrepreneurs des PME au Cameroun

Nos résultats confirment l'hypothèse du faible niveau de développement de l'éthique fiscale de l'entrepreneur des PME au Cameroun. En effet, il se situe au niveau pré-conventionnel de l'échelle de Kohlberg (1981). Dans ce sens, ils vont dans le même sens que ceux de Ngantchou (2013) qui a révélé que le profil éthique des propriétaires-dirigeants des PME camerounaise se situe en moyenne au niveau pré-conventionnel de l'échelle de Kohlberg (1981) avec un P-score (28,50 %) de proche du stade pré-conventionnel que des autres stades de développement moral.

4.2. Les différentes influences ou effets de la corruption sur le comportement éthique des entrepreneurs

Les résultats mettent en évidence l'influence de la corruption sur le comportement éthique à travers trois effets négatifs : un d'effet distorsif, un effet de « contagion sociale » dissuasif des comportements éthiques, un effet d'éviction des recettes des caisses de l'Etat au profit de la coalition fonctionnaire et entrepreneur.

4.2.1. Corruption : un effet distorsif sur l'éthique fiscale des entrepreneurs

Si l'on considère le taux d'imposition comme prix d'équilibre, tout autre prélèvement obligatoire se traduit par des changements de comportement (des distorsions) que l'on qualifie d'effet distorsif. Ainsi, au-delà du prélèvement fiscal normal, la corruption est une perturbation du jeu économique normal renforce le sentiment de payer trop et la volonté de l'entrepreneur de se soustraire à ces prélèvements. Nos résultats confirme à cet effet ceux de (Salhi et Echaoui, 2020 ; De la Croix, Delavallade, 2007) qui montrent que la corruption accroît le caractère distorsif des prélèvements. Ils rejoignent les résultats de Attila et al., (2009) qui suggère que la corruption a donc un impact direct et négatif sur le civisme fiscal indépendamment de son influence sur le prélèvement fiscal. Cependant, ils contredisent ceux mis en évidence par Machmoume et Nmili (2021) et montrent qu'un niveau élevé de civisme chez les contribuables impacte favorablement la conformité fiscale. S'agissant du niveau de l'impact de la corruption selon le niveau développement moral, nos résultats mettent en évidence un lien positif et significatif du renforcement de la recherche de l'intérêt personnel.

4.2.2. La Corruption : un effet de « contagion sociale » dissuasif des comportements éthiques

Korobow et al. (2007) expliquent que le civisme fiscal est influencé par certains facteurs de comportement et en particulier la « contagion sociale ». Ce qui signifie, que la décision du contribuable de se conformer ou non à la loi fiscale, reste indissociable du niveau du civisme qui prévaut dans le milieu social de ce dernier. Dans ce sens, il y aurait un lien entre le niveau de civisme fiscal faible du Cameroun avec le niveau élevé de la corruption révélé par l'indice de Transparence internationale. Nos résultats rejoignent alors ceux des théories incitatives d'inspiration culturaliste (Blundo et de Sardan, 2007). Par ailleurs nos résultats rejoignent ceux d'Attila et al. (2009) la possibilité de négocier les pots de vin entre les contrôleurs et les contribuables décourage les contribuables honnêtes qui seront victimes d'une hausse fiscale discriminatrice. En effet, la corruption incite les contribuables honnêtes à imiter les fraudeurs en leur permettant également de bénéficier d'un allègement de leurs impôts.

4.2.3. Corruption : Un effet d'éviction des recettes des caisses de l'État au profit de la coalition fonctionnaire et entrepreneur

La corruption favorise l'éviction (effet d'éviction ou crowding out effect) des ressources attendues par un bénéficiaire légitime et public, l'administration fiscale, au profit des bénéficiaires illégitimes et privées, les fonctionnaires. Or, conscient que le légitime bénéficiaire n'est pas le destinataire finale de son sacrifice, l'entrepreneur préférera négocier pour réduire sa perte. Mais, par cette négociation il se forme une coalition au détriment de l'Etat.

Cette coalition gagnant-gagnant entre les entrepreneurs et les agents du fisc contredit les travaux majoritaires qui postulent l'inaptitude des entrepreneurs des PME à repérer les acteurs et à évaluer leurs importances dans le fonctionnement de leur entreprise et l'atteinte de leurs objectifs (Lambert, 1985 ; Sogbossi et Ogouyomi, 2013). Nos résultats montrent que les entrepreneurs des PME ont des capacités non seulement pour les identifier et également pour répondre aux attentes des parties prenantes les plus prégnantes pour la vie et la survie de l'entreprise (Abate et al., 2018). Ainsi dans leurs relations avec l'Etat, ils arrivent à classer les acteurs selon l'ordre d'importance et à adapter des actions pour prendre en compte les attentes de ces derniers.

Dans ce sens, la corruption met de l'huile dans les rouages des contribuables et des agents du fisc (Aga et Villieu, 2016). Cependant, elle met du sable dans les rouages de la croissance économiques pionniers (Leff, 1964 ; Lui, 1985). Au final, l'Etat et le bien-être collectif sont le perdant de l'économie de la corruption. L'Etat qui a tous les pouvoirs dissuasifs et disciplinaires donc agir aligner les comportements des acteurs aux intérêts généraux.

Conclusion

Cette recherche met en évidence des contributions au plan théorique et managérial. Au plan théorique, les résultats débouchent sur quatre apports principaux. Premièrement, les résultats concluent que les entrepreneurs des PME au Cameroun ont une faible éthique. Deuxièmement, les prédictions Kohlberg ne sont pas totalement respectées. Si un entrepreneur avec une morale fiscale plus forte ou plus élevée, cède moins à la corruption des fonctionnaires. L'intention d'agir selon l'éthique (in-vitro) n'est pas toujours vérifiée par un comportement éthique (in-vivo). La corruption renforce alors la déviance fiscale. Troisièmement, les résultats révèlent que par rapport à ceux qui adoptent un comportement fiscal non éthique pour éviter les sanctions, les entrepreneurs qui recherchent leur intérêt personnel sont plus inciviques. Par contre ceux qui respectent la loi le sont moins. Quatrièmement, les résultats révèlent que l'impact de la corruption sur le comportement éthique se fait à travers trois effets négatifs : un d'effet distorsif, un effet de « contagion sociale » dissuasif des comportements éthiques et un effet d'éviction des recettes des caisses de l'Etat au profit de la coalition fonctionnaire et entrepreneur.

Au plan managérial, ces résultats peuvent contribuer à justifier les politiques de lutte contre la corruption. Pour cela il faudrait que le gouvernement améliore leur performance en termes de sanction des comportements déviants des fonctionnaires et dans la perception de la prise en comptes des attentes des contribuables, les droits des contribuables, une meilleure fourniture de biens publics sociaux et ainsi incitent davantage les populations à honorer leurs obligations fiscales et la justice fiscale. L'analyse conduit également à reconsidérer l'opportunité des réformes fiscales.

Cependant, cette recherche présente certaines limites méthodologiques. En effet, d'une part, nous avons concentré notre recherche sur la relation d'influence entre le civisme fiscale et la conformité fiscale. Or, cette dernière obéit à de nombreux déterminants comme le consentement, l'éthique, l'équité, la pression fiscale, le revenu, le taux d'imposition, etc. D'ailleurs comme le précise Tyler (1990), « La conformité fiscale obéit à un bloc de variables ». D'autre part, dans la mesure où il n'existe aucun modèle de conformité fiscale transposable d'un pays à l'autre notre recherche n'est pas généralisable puisque cette conformité reste dépendante de facteurs hétérogènes comme la culture, l'éducation, le niveau d'instruction, le sexe, l'âge, etc.

Bibliographie

Abate A. M. (2016), L'entrepreneur de l'informel et le choix de la trajectoire de développement de ses activités, Thèse de doctorat, Université Douala.

- Abate, A. M., Ongodo, M. F., & St-Pierre, J. (2018), « Choosing the degree of formalisation of activities: deciding with stakeholders », *Transnational Corporations Review*, 10(3), 185-198.
- Acclassato, D. (2015), « Ethique et évasion fiscale au Bénin », *Éthique et économie Ethics and economics*, 12(2), 14p.
- Aga, L. A., et Villieu, P. (2016), « Évasion fiscale et croissance: un cadre théorique simple », *Revue française d'économie*, 31(2), 27-57.
- Allingham, M. G., et Sandmo, A. (1972), "Income tax evasion : A theoretical analysis", *Taxation: critical perspectives on the world economy*, 3, 323-338.
- Alm, J. Jackson, B., Mckee, M. (1992), "Institutional uncertainty and taxpayer compliance", *American Economic Review*, 82, 1018–1026.
- Assouly, J. (2013), « L'éthique et la régulation enactée », *Nouveaux Debats*, 127-148.
- Attila, G. (2007), *Corruption, fiscalité et croissance économique dans les pays en développement*, Thèse de doctorat, Université d'Auvergne - Clermont-Ferrand I.
- Attila, G., Chambas, G., et Combes, J. L. (2009), « Corruption et mobilisation des recettes publiques: une analyse économétrique », *Recherches Economiques De Louvain/Louvain Economic Review*, 75(2), 229-268.
- Backiny-yetna, P. (2009), « Secteur informel, fiscalité et équité : l'exemple du Cameroun », *African Statistical Journal* : 315.
- Barilari, A. (2018), « La fraude fiscale : les mots et les chiffres », *Gestion & Finances Publiques*, 3, 50-57.
- Banque Mondiale, (2018), *Paying Taxes 2018*, World Bank et pwc.
- Bayale, N. (2019), « Effet de l'aide publique au développement sur la mobilisation des ressources fiscales dans les pays de l'UEMOA », *MPRA_paper_92214*, 39p.
- Bazart, C. (2002), « Les comportements de fraude fiscale. Le face à face contribuables—administration fiscale », *Revue française d'économie*, 16(4), 171-212.
- Ben Ayed, W. H. et Zouari, S. G. (2014), « Contraintes financières et innovation dans les PME : une étude économétrique dans le contexte tunisien », *Revue internationale P.M.E.*, 27(2), 63–94.
- Bernard, K et Spire, A. (2019), « Les déterminants sociaux du sentiment d'injustice fiscale », *Revue de l'OFCE*, n°161, 19-48
- Blasi, A. (1980), « Bridging Moral Cognition And Moral Action : A Critical Review Of The Litterature", *Psychological Bulletin*, 88 (1), pp. 1-45.
- Blundo, G. et de Sardan, J-P. O. (2007), *La corruption quotidienne en Afrique de l'Ouest*, Éditions Karthala.
- Boissière, G. (1949), « De la fraude à l'incivisme fiscal », *Esprit* (1940-), 152 (1), 24–32.
- César, J. O., & Smaili, N. (2021), « Écosystème de lutte contre la corruption: une approche intégrative. Éthique publique », *Revue internationale d'éthique sociétale et gouvernementale*, 23(1).
- Chand, S.K. et Moene, K.O. (1999), "Controlling fiscal corruption", *World Development*, 27(7), pp. 1129-1140.

- Charpateau, O. (2009), *Les auditeurs face à L'Éthique. Messages éthiques explicites et implicites : quelles perceptions et réactions des auditeurs de certification légale ?*, Thèse de Doctorat, Université de Paris, Panthéon-Sorbonne
- CNUCED (Conférence des Nations unies sur le commerce et le développement). (2015), *Tax and Development. The Fiscal Role of Multinational Enterprises: Towards Guidelines for Coherent International Tax and Investment Policies*, Working Paper, Washington, Etat-Unis
- De la Croix, D. et Delavallade, C. (2007), « Corruption et allocation optimale de l'investissement public », *Revue économique*, 58, 637-647.
- Debruyne, M. (2015), « Responsabilité sociale de l'entreprise et évolution des relations des firmes avec l'administration fiscale : du conflit d'intérêts au partenariat », *La Revue des Sciences de Gestion*, N° 271/1, 99-108.
- Delalande, N., Merckaert, J., et Vettrano, J. (2014), « Un niveau élevé de civisme fiscal », *Revue Projet*, (4), 6-14.
- De Sardan J-P. O. (1996), « Economie morale de la corruption en Afrique », *Politique Africaine*, 1996, (63)p. 97-116. ISSN 0244-7827
- Dreher, A., Kotsogiannis, C. et Mccorriston, S. (2004), "How do Institutions affect Corruption and the Shadow Economy", *Manuscrit M. University of Exeter*.
- Ferrell, O., Fraedrich, J. et Ferrell, L. (2006), *Business ethics : Ethical decision making and cases*, Houghton Mifflin College Div.
- Fisher, C., et Lovell, A. (2009), *Business ethics and values: Individual, corporate and international perspectives*, Pearson education.
- Fortin, B. (2002), « Les enjeux de l'économie souterraine », *CIRANO Working Paper*.
- Gandjon F., G. S. (2017), « La corruption huile ou est-elle un grain de sable dans les rouages du commerce? Test empirique à partir des échanges intra-CEMAC », *African Development Review*, 29(3), 485-497.
- Hogarth, R.M. (1991), "A Perspective on Cognitive Research in Accounting", *Accounting Review*. 66(2): p. 277-290.
- Igalens, J., et Joras, M. (2010), *La sûreté éthique: Du concept à l'audit opérationnel*, EMS Editions.
- Kohlberg, L. (1958), *The development of modes of thinking and choice in the years JO to 16*, University of Chicago, Chicago.
- Kohlberg, L. (1981), *The meaning and measurement of moral development*; Worcester, Massachusetts, Clark University Press, 56 p.
- Kohlberg, L. (1969), "Stage and sequence: The cognitive-developmental approach to socialization", In D. A. Goslin (Ed.), *Handbook of socialization theory and research* (pp. 151-235). New York: Academic Press.
- Kohlberg, L. (1976), "Moral stages and moralization: The cognitive-developmental approach", *Moral development and behavior: Theory research and social issues*, 31-53.
- Korobow, A. Johnson, C. et Axtell, R. (2007), "An Agent-Based Model of Tax Compliance with Social Network", *National Tax Journal*, vol. 60, issue 3, 589-610

- Lambert, T. (1985), « Le contribuable face à l'administration fiscale », In DRAÏ R.(1985). *Psychologie et science administrative*, Paris, PUF, 102-121.
- Lavallée, E., Razafindrakoto, M. et Roubaud, F. (2010), « Ce qui engendre la corruption : une analyse microéconomique sur données africaines », *Revue d'économie du développement*, 18(3), pp. 5-47.
- Lee R.M. (1993), *Doing research on sensitive topics*, London, Sage Publications.
- Leff, N.H. (1964), « Economic Development Through Bureaucratic Corruption », *American Behavioral Scientist*, 8, pp.8-14.
- Lépineux F. (2003), *Dans quelle Mesure une Entreprise Peut-elle Être Responsable à l'Egard de la Cohésion Sociale ?*, Thèse de Doctorat, C.N.A.M
- Leroy, M. (2011), « Déviance fiscale, anomie et régulation biaisée de la globalisation économique », *Socio-logos. Revue de l'association française de sociologie*, (6).
- Lui, F.T. (1985), « An Equilibrium Queuing Model of Bribery », *Journal of Political Economy* 93(4), pp.760-781.
- Machmoume, S. et Nmili, M. (2021), « Etude de l'impact du civisme sur la conformité fiscale : Une étude exploratoire dans le contexte marocain », *Revue Alternatives Managériales et Economiques*, 3(3), 603-621
- Mailhot, M. (2020), « Les élites délinquantes: études de cas sur les illégalismes fiscaux suite aux révélations des 'Panama papers' ».
- Mercier, S. (2002), « Une typologie de la formalisation de l'éthique en entreprise: l'analyse de contenu de 50 documents », *Revue de gestion des ressources humaines*, 43(1), 34-49.
- Mitchell R. K., Agle B. R., et Wood D.J. (1997), « Toward a theory of stakeholder identification and salience: Defining the principle of who and what really counts », *Academy of Management Review*, 22(4): 853-886.
- Muller, L. (2018), *Analyse comportementale des déterminants des choix par la méthode expérimentale*, Thèse de Doctorat, Université Grenoble Alpes.
- Nana K., R. et Bitu, C.A. (2020), « Qualité des institutions et Financement des Économies en Afrique Sub-Saharienne : Rôle du Capital Humain », *Revue AME*, Vol 2, No 4, 151-172
- 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.
- Niang, F. (2020), « Le rôle de la fiscalité dans le financement du développement en Afrique », *Africa Development/Afrique et Développement*, 45(1), 133-148.
- Nurock, V. (2007), « L'enfance morale : développement moral et éducation morale », *Revue philosophique de Louvain*, 132-160.
- Nye, J.S. (1967), « Corruption and Political Development: A Cost-benefit Analysis », *American Political Science Review* 61 (2): 417-427
- OCDE, (2020), *Statistiques des recettes publiques en Afrique 2020*, OCDE/ATAF/CUA
- OCDE (Organisation de coopération et de développement économiques) (2015), « Les recettes fiscales, moteur du développement durable », in *Development Co-Operation Report 2014 : Mobilising Resources for Sustainable Development*, Éditions OCDE.

- OCDE/ATAF/CUA (2017), *Statistiques des recettes publiques en Afrique 1990-2015*, Éditions OCDE.
- Ondo, A. (2020), "Election and Corruption: the case of Gabon", Available at SSRN.
- Péclat, M. (2015), *Représentations de la déviance fiscale en France du consentement sous contrôle à la concertation citoyenne*, Thèse de Doctorat, Versailles-St Quentin en Yvelines.
- Pereira, B. (2008), « Éthique, gouvernance et corruption », *Revue française de gestion*, 186, 53-77.
- Perrin, B. (2010), « Le rôle de l'éthique dans la prévention de la corruption: Le cas de la Suisse », *Sécurité et stratégie*, 3, 87-94.
- Perrott B.E. (1996), "Managing Strategic Issues in the Public Service", *Long Range Planning*, 29(3), p.337-345.
- Piaget, J. (1965), *The Moral Judgment of the Child*, New York: Free Press.
- Prat Dit Hauret, C. (2007), « Éthique et décisions d'audit », *Comptabilité-Contrôle-Audit* 13(1): 69-86.
- Rest, J. R. (1979), "Development in Judging Moral Issues", University of Minnesota Press, Minneapolis, MN.
- Rguig, M., & Guemmi, F. (2015), « Civisme fiscal Au Maroc: À La Recherche du Compromis », *Revue de Gestion et d'Économie*, 3(3), 340-357.
- Rose-Ackerman, S. (1998), "Corruption and Development," in Boris Pleskovic and Joseph Stiglitz, eds., *Annual World Bank Conference on Development Economics-1997*, Washington, DC: The World Bank.
- Saddougui, M. (2014), *Les dysfonctionnements de l'impôt au Maroc: cas des revenus professionnels*, Droit. Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales université Mohamed premier Oujda Maroc.
- Sandmo, A. (2005), "The theory of tax evasion: a retrospective view", *National Tax Journal*, 58.
- Schwartz, R.D. et Orleans. (1967), "On legal sanctions", *The University of Chicago Law Review*, Vol. N°: p. 274-300.
- Sieber J.E., et Stanley B. (1988), "Ethical and professional dimensions of socially sensitive research", *American Psychologist*, n°43 (1), p. 49-55.
- Siméon, B., et Nicolas, H. (2020), « Corruption et développement au Burundi », *Journal of University of Burundi*, 17(1), 4-24.
- Sogbossi, B.B et Ogouyomi Orobi.R. (2013), « Etude de la perception éthique du dirigeant de l'entreprise informelle au Benin », 11ème congrès international Francophone en entrepreneuriat et PME.
- Sour, L. (2004), « An Economic Model of Tax Compliance with Individual Morality and Group Conformity », *Journal Economía Mexicana*, Nueva Epoca.
- Spire, A. (2018), *Résistances à l'impôt, attachement à l'État. Enquête sur les contribuables français*, Paris, Seuil, 2018, 310 p.

- Stückelberger, C. (2021), « Chapitre 5. Responsabiliser par l'intégrité : vers une éducation équilibrée » ; Dans : Michelle Bergadaà éd., L'urgence de l'intégrité académique (pp. 102-118). Caen: EMS Editions.
- Tahssain-Gay, L., et Cherre, B. (2012), « Le comportement éthique est-il mesurable? Réflexion autour des dilemmes », *Gestion* 2000, 29(5), 15-29.
- Tietsia, T. D. et Choudjem, M.M. (2016), « L'éthique en droit OHADA », Étude à la lumière de l'Acte Uniforme relatif au Droit des Sociétés Commerciales et du Groupement d'Intérêt Économique(AUSCGIE).
- Toni, E. M. (2018), « Les offices des recettes en Afrique francophone », *Gestion Finances Publiques*, (2), 110-116.
- Treviño, L. et Nelson, K. (2003), *Managing business ethics*, John Wiley & Sons Hoboken, NJ.
- Tyler, T.R. (1990), *Why people obey the law*, New Haven: Yale.
- Villeval, M. (2019), « Comportements (non) éthiques et stratégies morales », *Revue économique*, 70, 1021-1046.