Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit
ISSN: 2550-469X
Volume 9 : numéro 2

La contribution des facteurs de contingence à l'efficacité du contrôle fiscal : Une analyse théorique

The contribution of contingency factors to tax audit effectiveness: A theoretical analysis

BAHA El Mustapha
Doctorant
Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales d'Agadir
Université IBN ZOHR
Equipe de Recherche Pluridisciplinaire en Gestion, Maroc

GOUMARI Salem
Docteur en Sciences de Gestion
Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales d'Agadir
Université IBN ZOHR, Maroc

JAOUHARI Lhassane
Professeur de l'Enseignement Supérieur
Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales d'Agadir
Université IBN ZOHR
Equipe de Recherche Pluridisciplinaire en Gestion, Maroc

Date de soumission : 15/05/2025

Date d'acceptation : 28/06/2025

Pour citer cet article :

Baha. E et al (2025) « La contribution des facteurs de contingence à l'efficacité du contrôle fiscal : Une analyse théorique », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 9 : numéro 2 » pp : 215- 239.

Résumé

Le contrôle fiscal est l'un des principaux instruments entre les mains des administrations fiscales pour garantir les ressources de l'Etat, maintenir l'équité devant l'impôt et améliorer la conformité fiscale des contribuables. Cependant, le contrôle fiscal doit être efficace pour remplir pleinement ses missions.

L'objectif principal de cet article est d'identifier et analyser la contribution des facteurs de contingence à l'efficacité du contrôle fiscal. Pour atteindre cet objectif, la présente étude s'est basée sur une revue de la littérature afin d'élaborer un modèle conceptuel des facteurs de contingence pouvant influencer l'efficacité du contrôle fiscal.

Les résultats révélés par cette analyse montrent que la technologie, l'environnement externe, la stratégie fiscale et le cadre organisationnel de l'administration fiscale sont les facteurs de contingence les plus importants dans la détermination de l'efficacité du contrôle fiscal et par conséquent sont à prendre en considération dans tout dispositif de contrôle fiscal à mettre en œuvre par l'administration fiscale.

Mots clés : Contrôle fiscal, conformité, efficacité, contingence, administration fiscale.

Abstract

Tax audit is one of the main tools used by tax authorities to secure the State's resources, maintain tax fairness and improve taxpayers' compliance. However, tax audit must be effective if it is to fulfill its mission.

The main objective of this article is to identify and analyze the contribution of contingency factors to tax audit effectiveness. To achieve this objective, the present study is based on a review of the literature in order to develop a conceptual model of the contingency factors that can influence tax audit effectiveness.

The results revealed by this analysis show that technology, the external environment, tax strategy and the organizational framework of the tax administration are the most important contingency factors in determining the effectiveness of tax audit, and should therefore be taken into consideration in any tax audit system to be implemented by the tax administration.

Keywords: Tax audit, compliance, effectiveness, contingency, tax administration.

Introduction

Le contrôle fiscal, corollaire du système fiscal déclaratif et principal moyen de lutte contre l'évasion et la fraude fiscale, demeure un instrument primordial de régulation du système fiscal. Il permet, d'une part, de s'assurer que les contribuables accomplissent convenablement leurs obligations et d'autre part, de lutter contre l'évasion et la fraude fiscale préjudiciables à l'équité et à l'efficacité du système fiscal.

Etant donné le rôle primordial du contrôle fiscal dans la génération des recettes fiscales et dans le renforcement de la conformité fiscale des contribuables, l'efficacité de ce dernier demeure l'une des préoccupations majeures de toutes les administrations fiscales.

Dans un environnement caractérisé par la confiance et la coopération entre administration fiscale et contribuables (modèles qualifiés de « conformité collaborative » ou « cooperative compliance »), le contrôle fiscal se transforme en un outil d'échange, de clarté et de coopération. Dans cette perspective, l'approche classique de la vérification postérieure à la déclaration, considérée comme punitive, est progressivement remplacée par des dispositifs davantage préventifs, collaboratifs et éducatifs. Le contrôle fiscal permet donc de renforcer la conformité dans un esprit de confiance réciproque, d'éclaircir les règles comptables et fiscales compliquées, et de garantir une égalité de traitement entre les contribuables.

Par contre, dans les environnements caractérisés par l'hostilité et la non-acceptation des autorités fiscales, les contribuables peuvent chercher à maximiser leur profit individuel et se conformer uniquement si les autorités ont le pouvoir de commander et de contrôler les contribuables et d'imposer le respect des règles par des contrôles efficaces et des amendes sévères.

Bien que les chercheurs ne s'accordent pas sur la définition et les indicateurs de mesure de l'efficacité du contrôle fiscal, les déterminants de cette efficacité suscitent davantage de désaccords. Cette disparité est due à la variété des cadres théoriques pouvant être mobilisés pour l'étude des déterminants de l'efficacité du contrôle fiscal (Théorie de la dissuasion, théorie des jeux, théorie d'agence…).

L'objectif de ce travail de recherche est de présenter une analyse des déterminants de l'efficacité du contrôle fiscal dans le cadre de la théorie de contingence vue que les recherches antérieures ont abordé ce sujet sous divers angles sans toutefois se focaliser spécifiquement sur cette perspective. Selon (Chalu & Mzee, 2017), si les théories de la dissuasion et des jeux ont été largement mobilisées dans un certain nombre d'études, les théories de la contingence et de l'agence ainsi que la théorie de la régulation économique ont été ignorées.

La problématique à laquelle nous tenterons de répondre est la suivante :

Comment les facteurs de contingence contribuent-ils à l'efficacité du contrôle fiscal ?

Répondre à cette problématique centrale nous amène à poser des sous-questions auxquelles nous essayerons de répondre à travers cette analyse théorique :

- Quels sont les principaux facteurs de contingence relatifs à l'efficacité du contrôle fiscal ?
- Quel rôle joue la technologie dans le renforcement ou la limitation de l'efficacité du contrôle fiscal ?
- Comment l'environnement externe agit-il comme déterminant de l'efficacité du contrôle fiscal?
- Comment les choix stratégiques de l'administration influencent-ils l'efficacité du contrôle fiscal ?
- En quoi l'organisation de l'administration fiscale conditionne-t-elle l'efficacité du contrôle fiscal ?

Pour répondre à notre problématique et aux questions de recherche qui en découlent, notre recherche s'est basée principalement sur une revue de la littérature sur les facteurs influençant l'efficacité du contrôle fiscal tout en s'appuyant sur la théorie de contingence comme cadre théorique de notre analyse.

Pour apporter des éléments de réponses pertinents à notre problématique, la section 1 sera consacrée à la présentation du cadre conceptuel et théorique global y compris les concepts « contrôle fiscal », « conformité fiscale » et « efficacité du contrôle fiscal », ainsi que les fondements théoriques de la théorie de contingence et les principaux facteurs de contingence.

Après la présentation de la méthodologie de recherche adoptée pour aborder notre problématique dans la section 2, nous allons consacrer la section 3 à l'analyse de la contribution des facteurs de contingence à l'efficacité du contrôle fiscal avant de terminer avec une conclusion.

1. Cadre conceptuel et théorique

1.1. Le contrôle fiscal

1.1.1. Importance et rôle du contrôle fiscal

Le contrôle fiscal est l'une des formes de contrôle dévolue à l'administration fiscale en contrepartie du système déclaratif. C'est l'ensemble des opérations visant à s'assurer si un contribuable a évalué et déclaré correctement sa dette fiscale et s'il a rempli ses autres obligations (OCDE, 2006).

Le contrôle fiscal diffère de l'audit fiscal qui est une mission contractuelle dans laquelle un professionnel indépendant (expert-comptable, comptable agrée, conseiller fiscal…) procède à l'analyse de tous les aspects fiscaux d'une entreprise (Chadefaux, 1987).

Sur le plan pratique, le contrôle fiscal s'exerce sous diverses formes (contrôle sur place, contrôle sur pièces…) et selon diverses stratégies qui diffèrent d'un pays à un autre suivant les spécificités contextuelles propres à chaque pays. En effet, les formes et les stratégies de contrôle sont pensées comme étant des réponses stratégiques aux contraintes spécifiques de chaque système fiscal.

Le contrôle fiscal est une composante essentielle et significative des activités de contrôle de conformité exercées par l'administration fiscale en contre partie du système déclaratif. Il s'agit de la conduite par le personnel de l'administration fiscale d'une vérification d'un contribuable sélectionné pour savoir s'il a correctement déclaré ses obligations fiscales, y compris parfois un examen approfondi des systèmes du contribuable, de ses livres de comptes et d'autres informations connexes (Isa & Pope, 2011; Melliniawati & Mulyono, 2023).

L'un des principaux rôles et responsabilités des agents de l'administration fiscale est de contrôler les déclarations des contribuables afin de déterminer s'ils ont respecté la législation fiscale (Zewdu, 2021). Autrement dit, le contrôle fiscal permet d'examiner l'exactitude des obligations fiscales d'un contribuable et le respect de la législation fiscale (Chebeso et al., 2024).

Pour (Karyeija, 2021)Le contrôle fiscal de par son rôle important dans la collecte des recettes fiscales nécessaires au budget et dans le maintien de l'ordre et la stabilité économique et financière, permet de s'assurer que les contribuables soumettent des déclarations satisfaisantes, de garantir le strict respect des lois fiscales par les contribuables et d'améliorer le niveau de conformité volontaire des contribuables, ce qui permet , de minimiser le niveau d'évasion et de fraude fiscale et de réduire par conséquent l'écart entre l'impôt dû et l'impôt perçu (l'écart fiscal ou Tax gap) (Mengist & Kumar, 2019).

Les objectifs du contrôle fiscal sont des éléments constants que l'administration et les autorités politiques soulignent fréquemment. L'objectif principal demeure le civisme fiscal, tant pour les individus que pour les entreprises, en garantissant une présence du contrôle fiscal sur l'ensemble du territoire. Le second objectif est budgétaire, le contrôle fiscal doit faciliter la récupération rapide de l'impôt dû. En ce qui concerne le troisième objectif, il est de nature répressive et cherche à imposer des sanctions financières et pénales pour les actions frauduleuses (Lambert, 2018).

En plus, l'existence d'une structure de contrôle fiscal efficace au sein d'une administration fiscale pourrait garantir une collecte optimale des impôts et taxes et une sensibilisation accrue des contribuables aux lois fiscales en vigueur (Karyeija, 2021). Selon (Barreca & Ramachandran, 2004), le contrôle fiscal est principalement utilisé par les administrations fiscales pour assurer la conformité aux lois fiscales et préserver les recettes fiscales qui y sont liées. Le contrôle fiscal entraîne directement une augmentation des recettes fiscales de l'Etat et encourage de manière indirecte la conformité volontaire à la loi.

On peut donc dire que le contrôle fiscal, outre son rôle budgétaire à travers les recettes fiscales générées, est le principal outil entre les mains des administrations fiscales dans leur objectif de renforcement de la conformité fiscale et de lutte contre l'évasion et la fraude fiscale.

1.1.2. Contrôle fiscal et conformité fiscale

Le contrôle fiscal est crucial pour renforcer la conformité fiscale, en servant simultanément comme moyen de dissuasion, de détection de la fraude fiscale et de sensibilisation des contribuables. L'existence d'un système de contrôle performant et fiable encouragera certainement les contribuables à s'acquitter volontairement de leurs obligations, par crainte des redressements et des sanctions encourus.

D'après (Biber, 2010), un dispositif de contrôle fiscal qui favorise l'identification des risques, la détection précise des infractions fiscales et l'application de sanctions appropriées contribuera à accroître la vigilance des contribuables, car toute tentative d'évasion fiscale est susceptible d'être fortement détectée et pénalisée. Ceci permettra à l'administration fiscale d'avoir une influence considérable sur l'ensemble de la population fiscale, au lieu d'avoir un effet limité uniquement sur le contribuable spécifiquement sélectionné pour contrôle (Biber, 2010).

Toutefois, dans une administration fiscale moderne, la fonction d'un programme de contrôle fiscal ne devrait pas se limiter à la simple vérification des obligations déclaratives et de paiement de l'impôt par les contribuables. Un programme de contrôle fiscal performant doit occuper une place centrale dans la supervision de la conformité fiscale des contribuables. Cela aura des répercussions bien plus significatives que la simple collecte de revenus issus directement des activités de contrôle. (Biber, 2010).

Selon (Kasper & Alm, 2022), le contrôle fiscal est un outil crucial pour instaurer et préserver la conformité. L'accroissement du nombre des contrôles par l'administration fiscale influence de manière directe et indirecte le comportement des contribuables.

En plus de son impact sur l'augmentation des recettes du trésor à travers l'application d'impôts additionnels, d'intérêts et de sanctions aux contribuables soumis au contrôle, le contrôle fiscal a aussi des impacts directs et indirects en dissuadant à la fois les contribuables contrôlés (dissuasion spécifique) et ceux non encore contrôlés (dissuasion générale) de contrevenir à la loi dans le futur (Kasper & Alm, 2022).

Par conséquent, le contrôle fiscal est un outil très important qui contribue au renforcement du niveau de conformité fiscale volontaire à travers son effet dissuasif sur les contribuables contrôlés (Kleven et al., 2011;Advani et al., 2023) ainsi que ceux qui n'ont pas été soumis au contrôle (Biber, 2010; Doda & Chinniah, 2014; Isa & Pope, 2011).

Même si plusieurs chercheurs ont démontré une relation de cause à effet positive entre le contrôle fiscal et la conformité fiscale, il est particulièrement difficile de déterminer si l'amélioration de la conformité est due à l'activité de contrôle ou à d'autres facteurs de causalité (OCDE, 2006). D'autres facteurs comme le civisme fiscal, la simplicité et l'équité du système fiscal, les taux d'imposition, la confiance dans les institutions publiques peuvent également influencer positivement ou négativement la conformité fiscale des contribuables dans tout système fiscal.

1.2. L'efficacité du contrôle fiscal

1.2.1. Mesure de l'efficacité du contrôle fiscal

L'efficacité du contrôle fiscal est une question multidimensionnelle qui a été étudiée de manière limitée dans la littérature sur la comptabilité et l'audit (Anastasiou et al., 2024).

En effet, le concept de l'efficacité du contrôle fiscal est difficile à cerner et ce pour plusieurs raisons. D'une part, parce que les objectifs derrière la conduite du contrôle fiscal sont très diversifiés (recettes fiscales, répression, dissuasion, éducation, etc.) et d'autre part, parce que les objectifs tracés pour le contrôle fiscal peuvent se trouver contradictoires à plusieurs niveaux (objectifs à court terme vs objectifs à long terme, objectifs de l'administration fiscale vs droits des contribuables, etc.).

Dans une définition basée sur le processus de vérification en lui-même, (Raig et al., 2014) ont défini l'efficacité du contrôle fiscal comme étant la capacité des vérificateurs à détecter la fraude fiscale et la capacité à maintenir la qualité globale de leur travail de contrôle. Cette définition de l'efficacité du contrôle fiscal en termes de la capacité de détection des infractions fiscales a été adoptée ultérieurement par d'autres chercheurs (Drogalas et al., 2015; Kasper & Alm, 2022; Rablen, 2014)

Dans un travail consacré à l'évaluation des facteurs affectant l'efficacité du contrôle fiscal en Éthiopie, (Simret et al., 2021) ont procédé à la mesure de l'efficacité du contrôle fiscal en termes de suivi des infractions fiscales, de détection des cas de non-conformité et de recettes supplémentaires générées.

(Chalu & Mzee, 2017) ainsi que (Chebeso et al., 2024) ont utilisé une définition plus large de l'efficacité du contrôle fiscal prenant en considération les effets directs et indirects du contrôle fiscal. Ils rejoignent à cet effet (Birskyte, 2013) qui considère que le contrôle fiscal a des effets directs mais aussi indirects. Pour (Birskyte, 2013), les effets indirects (dissuasion, changement d'attitude, etc.) des activités de contrôle sont considérablement plus importants que les effets directs (perception directe de l'impôt par l'action).

Pour exprimer l'efficacité du contrôle fiscal, (Chalu & Mzee, 2017) ont retenu un ensemble de mesures comme l'existence de procédures transparentes visant à minimiser les plaintes des contribuables, des améliorations relatives au respect volontaire de la législation fiscale, la documentation appropriée des résultats du contrôle fiscal, la diminution de la fraude fiscale et des rapports de contrôle fiscal bien présentés.

Par ailleurs, et selon l'(OCDE, 2006), le contrôle fiscal ne peut être efficace sauf si l'administration fiscale dispose d'un cadre juridique et de pouvoirs adéquats lui permettant l'obtention de toutes informations, détenues par le contribuable ou par d'autres parties prenantes, nécessaires aux activités de contrôle, mais aussi d'un régime de sanctions approprié pour dissuader et pénaliser le non-respect des règles.

Alors que (Sikayu et al., 2024) ont étudié l'efficacité du contrôle fiscal depuis l'angle de la conformité volontaire et ont révélé que les pénalités et la probabilité d'un contrôle fiscal ont une incidence significative sur la motivation des entreprises à participer à la conformité volontaire permanente, d'autres chercheurs (Umar et al., 2019) avancent que l'efficacité du contrôle fiscal est un concept qui ne peut être valable que si ses trois composantes : probabilité d'audit, probabilité de détection et sanction fonctionnent ensemble comme un seul système permettant d'assurer la dissuasion, surtout dans le contexte des pays en voie de développement où les systèmes sont inefficaces et vulnérables aux fuites dans tous les domaines.

(Doda & Chinniah, 2014) ont avancé que l'efficacité du contrôle fiscal dépend de la capacité et de l'efficacité du contrôleur à réaliser des activités de contrôle, des ressources allouées et du système d'administration fiscale. Pour eux, d'autres facteurs peuvent également influer l'efficacité du travail de contrôle comme le lien entre l'information intelligente et le contrôle fiscal ainsi que la coopération des contribuables.

Dans le domaine de l'audit interne, des chercheurs ont défini l'efficacité de l'audit interne par rapport à l'autres critères ; notamment, l'interaction entre les quatre facteurs suivants : la qualité de l'audit interne, le soutien de la direction, le cadre organisationnel et les caractéristiques de l'entité auditée (Getie Mihret & Wondim Yismaw, 2007).

(Rablen, 2014) dans son étude sur l'arbitrage de l'administration fiscale entre la probabilité de contrôle et l'efficacité du contrôle fiscal suppose que l'efficacité du contrôle fiscal est fonction du travail fourni.

Dans une autre perception encore plus large, (Zewdu, 2021) considère l'efficacité du contrôle fiscal par rapport à sa capacité à répondre aux objectifs attendus.

En effet, bien que les chercheurs ne s'accordent pas sur une définition univoque du concept de l'efficacité du contrôle fiscal, ils sont également partagés quant à la manière de mesurer cette efficacité ce qui rend les résultats des études difficilement comparables, car chaque chercheur utilise une définition et des indicateurs différents.

Tableau N°1 : Synthèse des indicateurs de mesure de l'efficacité du contrôle fiscal

Indicateurs de mesure utilisés	Références bibliographiques
Réduction de la fraude fiscale/ conformité volontaire/ recettes additionnelles/ documentation appropriée	(Zewdu, 2021)
Capacité de détection	(Kasper & Alm, 2022); (Raig et al., 2014); (Rablen, 2014);; (Mengist & Kumar, 2019),; (Drogalas et al., 2015); (Nguyen, 2018)
Conformité volontaire	(Sikayu et al., 2024)
Conformité volontaire/recettes additionnelles	(Wahyudin et al., 2022)
Détection/ lutte contre la fraude fiscale/ recettes additionnelles	(Nurebo et al., 2019)
Détection/ lutte contre la fraude fiscale/ recettes additionnelles	(Simret et al., 2021)
Les 48 éléments d'efficacité de l'audit interne proposés par Cohen & Sayag, (2010)	(Abera, 2016); (Abera, 2016)
Détection/ temps consacré (nombre de dossiers)	(Turetken et al., 2020)
Probabilité d'audit/ probabilité de détection/ sanctions	(Umar et al., 2019)
Qualité du processus	(Dellai & Omri, 2016); (Endaya & Hanefah, 2013)

Recettes additionnelles/ Dissuasion	(Chebeso et al., 2024)
Recettes additionnelles/ Détection	(OCDE, 2006)
Sanctions imposées/ conformité volontaire/ détection	(Drogalas et al., 2017)
Taux de couverture	(Melliniawati & Mulyono, 2023)
Transparence du processus de contrôle/ conformité volontaire/ la bonne documentation/ réduction de la fraude fiscale	(Chalu & Mzee, 2017)
Réduction de la fraude fiscale	(Dularif et al., 2019)

Source : Auteurs.

1.2.2. Importance de l'efficacité du contrôle fiscal dans la conformité fiscale

Un contrôle fiscal efficace est l'un des mécanismes qui permettent aux administrations fiscales d'atteindre leurs objectifs en matière de collecte des recettes fiscales (Tewabe, 2016).

L'efficacité du contrôle fiscal est cruciale tant pour les finances publiques que pour l'équité du système fiscal dans son ensemble. Elle aide non seulement à optimiser la collecte des recettes fiscales en diminuant les actions frauduleuses, mais également à renforcer la crédibilité et l'autorité de l'administration fiscale. Elle agit comme un facteur de dissuasion crucial en encourageant les contribuables à respecter volontairement leurs obligations, contribuant de cette manière à l'élargissement de l'assiette fiscale et à l'augmentation des recettes fiscales.

Dans ce sens, un contrôle fiscal efficace est un moyen de dissuasion qui incite les contribuables à faire des déclarations correctes et qui aide l'administration fiscale à lutter contre l'évasion et la fraude fiscale et à prévenir l'informalité (Yayman, 2023).

Pour (Kasper & Alm, 2022), l'efficacité du contrôle fiscal est un déterminant important de l'effet dissuasif spécifique des contrôles fiscaux. Les contribuables déclarent une plus grande part de leurs revenus après avoir subi un contrôle qui a détecté tous les revenus non déclarés, tandis que les contrôles inefficaces réduisent le respect des règles après le contrôle.

1.3. Théorie de contingence

1.3.1. Fondements de la théorie de contingence

Depuis les années 1960-1970, plusieurs chercheurs ont contribué au développement de la théorie de contingence, principalement dans les domaines de la gestion, de l'organisation et de la sociologie des organisations.

S'opposant aux théories universelles qui prétendent qu'il existe une seule "meilleure" manière de gérer une organisation, la théorie de contingence cherche à déterminer comment les

organisations sont structurées en examinant l'impact des variables de contexte sur leurs caractéristiques.

(Woodward, 1958) comme étant l'un des fondateurs de la théorie de contingence a étudié les entreprises industrielles et a montré que le type de technologie influence la manière dont les entreprises doivent s'organiser.

Aussi, (Burns & Stalker, 1961) ont introduit les concepts de structures mécanistes (adaptées aux environnements stables) et structures organiques (adaptées aux environnements instables). Ils ont montré que l'adaptation de la structure à l'environnement est nécessaire pour la performance de l'organisation.

De leur part, (Lawrence & Lorsch, 1967), ont développé l'idée que l'efficacité organisationnelle dépend du niveau d'incertitude de l'environnement.

En effet, l'idée centrale des différentes recherches s'inscrivant le cadre de la théorie de contingence est que : Il n'y a pas de modèle unique de gestion ou d'organisation efficace. L'efficacité dépend des conditions spécifiques à chaque organisation.

1.3.2. Les facteurs de contingence

Les facteurs de contingence font référence aux éléments internes ou externes à une organisation qui orientent ses décisions stratégiques, structurelles ou opérationnelles.

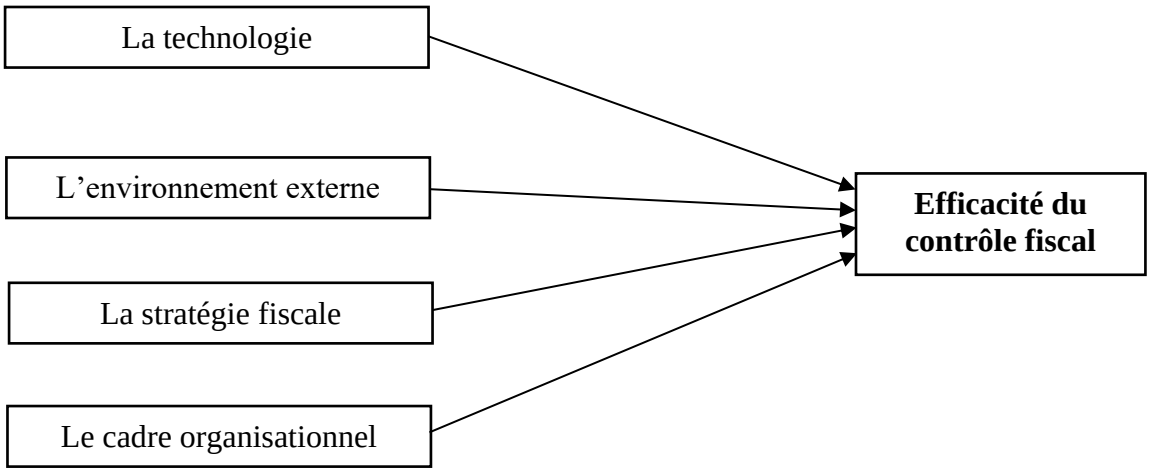
Parmi les facteurs de contingence les plus connus figurent : la taille de l'organisation, la technologie utilisée, l'environnement externe, et la stratégie adoptée par l'organisation. D'autres chercheurs mettent également en avant la culture organisationnelle et le système d'information comme facteurs de contingence influant la gestion et le pilotage des organisations.

En matière de contrôle fiscal, la théorie de la contingence est d'une grande utilité dans la mesure où elle permet d'analyser l'efficacité de contrôle fiscal non pas de manière isolée, mais en tenant compte de l'ensemble des facteurs internes et externes pouvant influencer la conduite du contrôle fiscal.

L'analyse des facteurs de contingence comme variables indépendantes et leurs interactions avec l'efficacité du contrôle fiscal permet de mieux comprendre dans quelle mesure ces facteurs influencent l'efficacité du contrôle fiscal envisagée comme variable dépendante.

A partir des éléments susmentionnés, nous proposons de représenter les déterminants contingents de l'efficacité du contrôle fiscal à travers le modèle conceptuel ci-après :

Figure N°1 : Modèle conceptuel des déterminants contingents de l'efficacité du contrôle fiscal



Source : Auteurs

2. Méthodologie de recherche

Cette analyse théorique s'appuie sur une revue de la littérature en recourant à diverses sources. Elle se fonde sur des bases de données regroupant des articles publiés dans des revues scientifiques, des rapports et des publications académiques. Les données collectées sont par la suite organisées et analysées de façon critique.

Les recherches ont été effectuées afin de couvrir un maximum de travaux ayant traité notre objet de recherche. Les sources consultées incluent des articles scientifiques publiés sur les bases de données académiques internationales : Scopus, ScienceDirect, JSTOR, Cairn.info, Google Scholar…etc. Ainsi que des rapports, thèses et mémoires publiés sur Google Scholar.

Nous avons retenu principalement les documents récents publiés au cours de la dernière décennie dans divers contextes géographiques et socio-économiques (Europe, Afrique et Asie). Notre recherche s'est basée également sur les travaux d'organismes internationaux, essentiellement l'OCDE (Organisation de coopération et de développement économiques) et le FMI (Fond Monétaire International) en raison de leur pertinence et de leur lien étroit avec notre problématique.

Les références bibliographiques collectées ont été sélectionnés selon les critères de pertinence (lien direct avec la problématique de l'efficacité du contrôle fiscal), de crédibilité (publications issues de revues à comité de lecture ou d'institutions reconnues) et de diversité (prise en compte de travaux à la fois théoriques et empiriques, qualitatifs et quantitatifs, de pays développés et en développement).

Chaque article ou document a été analysé selon une grille de lecture structurée et les résultats ont ensuite été regroupés par thématiques, en lien avec les déterminants de contingence de l'efficacité du contrôle fiscal à analyser.

Cette revue de littérature a pour objectif principal de contribuer à la littérature existante en fournissant une analyse approfondie de la contribution des facteurs de contingence à l'efficacité du contrôle fiscal. Les résultats de cette étude seront utiles pour les décideurs politiques, les chercheurs et les praticiens du domaine, dans la mesure où elle vise à identifier les facteurs de contingence fréquemment associés à l'efficacité du contrôle fiscal.

3. Contribution des facteurs de contingence à l'efficacité du contrôle fiscal

Comme nous l'avons évoqué dans les sections précédentes, une approche contingente permet de comprendre que l'efficacité du contrôle fiscal ne dépend pas uniquement des outils utilisés, mais de leur adaptation aux contraintes et aux opportunités spécifiques du contexte dans lequel ils sont mis en œuvre.

Adopter la théorie de contingence comme cadre théorique d'analyse des déterminants de l'efficacité du contrôle fiscal permet d'éviter une approche statique et universelle de ce dernier. En d'autres termes, cette approche aidera les décideurs à adapter les outils et stratégies de contrôle fiscal en fonction du contexte.

Nous sommes donc basés sur une revue de la littérature pour analyser les facteurs de contingence identifiés dans la littérature (la technologie, l'environnement externe, la stratégie fiscale et le cadre organisationnel) et leur contribution à l'efficacité du contrôle fiscal.

3.1. La technologie

La technologie constitue l'un des facteurs de contingence dans l'analyse de l'efficacité du contrôle fiscal, en ce sens qu'elle influence profondément la manière dont les administrations fiscales conçoivent et mettent en œuvre leurs dispositifs de contrôle.

Les technologies de l'information permettent, entre autres, d'enregistrer les contribuables, de leur attribuer un numéro d'identification, d'authentifier et de traiter les déclarations des contribuables et de recevoir les paiements d'impôts via différents canaux, de créer des comptes pour les contribuables, d'identifier les contribuables défaillants, d'informatiser le suivi des recours et d'améliorer le service aux contribuables.

Quand les outils technologiques sont mis en place, les déclarations et les autres obligations fiscales peuvent être faits électroniquement ce qui permet à l'administration fiscale d'arriver à

une gestion plus efficace des registres des contribuables et de pouvoir effectuer des examens plus détaillés et plus sophistiqués des déclarations (OCDE, 2006).

En effet, l'adoption des outils issus du progrès technologique (e-facturation, systèmes intégrés de gestion, exploration et analyse des données massives, utilisation des outils basés sur l'intelligence artificielle…) a permis aux administrations fiscales de certains pays de réinventer les méthodes traditionnelles de contrôle, en passant d'un modèle réactif, basé sur le contrôle occasionnel et manuel, à un modèle proactif, fondé sur l'analyse prédictive des risques fiscaux. En revanche, dans des contextes où l'adoption des dernières technologies est limitée, la technologie peut constituer une contrainte, freinant la capacité de l'administration à détecter efficacement les fraudes. Ainsi, la technologie agit à la fois comme levier d'efficacité et comme révélateur des disparités structurelles entre administrations fiscales, soulignant la nécessité d'une adaptation contextuelle des stratégies de contrôle.

(Alao, 2021), dans son étude sur les déterminants de l'efficacité du contrôle fiscal au Nigéria a trouvé que la qualité du système d'information a une relation positive significative avec l'efficacité du contrôle fiscal. D'autres recherches scientifiques ont aussi démontré que l'utilisation d'outils informatiques aide les auditeurs dans la détection et le suivi des infractions fiscales (Drogalas et al., 2015; Tewabe, 2016).

En effet, un système d'administration fiscale intégré et normalisé renforce considérablement l'efficacité du contrôle fiscal. En effet, les nouveaux outils technologiques permettent entre autres de concevoir et mettre en œuvre des critères de risque pour déterminer comment les dossiers sont sélectionnés pour le contrôle (Nurebo et al., 2019).

Aussi, pour (Al-Frijat, 2014) le système d'information comptable utilisé par le département de l'impôt sur le revenu influençait positivement l'efficacité du contrôle et la collecte des impôts en raison de l'existence de ressources humaines qualifiées, d'un système informatique avancé et de systèmes de contrôle compétents.

Le développement innovant de l'économie repose en grande partie sur la technologie de l'information, l'amélioration des équipements techniques et matériels, ainsi que la qualification des agents de l'administration fiscale. Un facteur crucial pour l'amélioration de l'efficacité de l'administration fiscale est le haut degré d'interaction informative entre le contribuable et les services fiscaux dans les conditions modernes. Cette interaction doit être effectuée sous forme électronique en utilisant des technologies modernes (e-facturation, télédéclaration, télépaiement, échanges de données…).

L'adoption des nouvelles technologies d'information, la modernisation des processus technologiques et l'utilisation d'outils de gestion basés sur les technologies les plus récentes conduira non seulement à la facilité de détection de la fraude mais également à une amélioration globale de l'efficacité du contrôle fiscal grâce à l'optimisation des ressources, l'aide à la prise de décision et la meilleure gestion de l'information.

3.2. L'environnement externe

L'environnement externe joue un rôle crucial en tant que facteur de contingence dans la détermination de l'efficacité du contrôle fiscal. Selon la théorie de la contingence, l'efficacité d'un système de gestion tel que le contrôle fiscal est tributaire de sa correspondance avec les traits distinctifs de son cadre économique, social, institutionnel et juridique.

Dans un environnement caractérisé par une informalité élevée, freinant la croissance économique (Moufid & Boussedra, 2025), une culture fiscale absente ou faible ou une méfiance à l'égard de l'administration fiscale, les dispositifs de contrôle nécessitent des ajustements pour prendre en considération ces particularités. Par contre, dans des contextes caractérisés par une économie bien structurée, une gouvernance stable et une collaboration entre intervenants publics et privés, les démarches de contrôle peuvent davantage se baser sur la conformité volontaire, la transparence et l'automatisation.

Par ailleurs, les contraintes budgétaires, les standards internationaux (tels que l'OCDE...), et les transformations économiques (comme la digitalisation) influencent la façon dont les services fiscaux élaborent leurs mécanismes de contrôle. Ainsi, l'environnement assume une double fonction : il détermine à la fois les risques fiscaux que court l'administration fiscale et les ressources dont elle dispose pour y faire face. Il est donc indispensable d'adopter une approche adaptative, contextualisée et contingente du contrôle fiscal pour garantir son efficacité.

Autrement dit, l'efficacité du contrôle fiscal ne repose pas seulement sur les aptitudes techniques des agents de l'administration fiscale ou sur les instruments technologiques employés, mais aussi sur l'environnement externe. Ce dernier facteur de contingence est crucial pour saisir les conditions de succès ou d'échec du contrôle fiscal. Plusieurs aspects composent cet environnement, notamment : le cadre légal et réglementaire, la situation économique du pays, la configuration de son tissu productif, le niveau de développement technologique, ainsi que les normes socio-culturelles qui influencent la perception de l'impôt.

Par exemple, le cadre réglementaire n'est pas seulement un instrument technique, mais il constitue également un élément stratégique de cadrage des procédures et de la relation entre

l'administration fiscale et les contribuables. Le cadre réglementaire définit la manière et les conditions dans lesquelles le contrôle fiscal peut être mis en œuvre de façon équitable, rigoureuse et efficace.

Pour étudier l'impact des facteurs liés à la réglementation sur l'efficacité du contrôle fiscal, (Chalu & Mzee, 2017) ont pris en compte deux facteurs : la disponibilité et l'application des réglementations et des normes pour le contrôle fiscal, et le leadership et les politiques fiscales pour le contrôle fiscal. La disponibilité et l'application de réglementations et de normes en matière de contrôle fiscal, s'est avérée avoir une relation positive forte et significative avec l'efficacité du contrôle fiscal. En revanche, le leadership et les politiques fiscales en matière de contrôle fiscal n'ont qu'une faible relation positive avec l'efficacité du contrôle fiscal (Chalu & Mzee, 2017).

Selon (Drogalas et al., 2015), La complexité et les changements constants de la législation fiscale rendent le travail des contrôleurs fiscaux difficile en termes d'efficacité. La législation fiscale devrait être simplifiée, de sorte que les agents de l'administration n'aient pas à consacrer la majeure partie de leur temps à l'interprétation de la loi. Dans le même ordre d'idées, l'élaboration d'un protocole de contrôle fiscal, qui définirait clairement les procédures de contrôle fiscal, pourrait également réduire le temps qu'un contrôleur fiscal consacre à chaque opération de contrôle.

Pour (Nurebo et al., 2019), la complexité du droit fiscal a un effet négatif sur l'efficacité du contrôle fiscal. En effet, la complexité de la législation fiscale réduit la compréhension commune entre l'administration fiscale et les contribuables, ce qui consomme des ressources organisationnelles massives et perturbe la gestion, le contrôle et le recouvrement de l'impôt (Nurebo et al., 2019).

On peut donc dire qu'un cadre légal simple, transparent, stable et cohérent va certainement faciliter la tâche aux contribuables comme aux agents de l'administration fiscale et contribuera à l'efficacité du contrôle fiscal et renforcera la sécurité juridique des contribuables.

Un autre facteur issu de l'environnement externe est la culture fiscale qui joue un rôle non négligeable : dans un environnement où la fraude fiscale est socialement tolérée ou perçue comme une réponse à l'inefficacité des contrôles menés par l'administration fiscale, les contrôles risquent d'être perçus comme arbitraires, voire illégitimes. À l'inverse, dans des contextes où le civisme fiscal est valorisé, les actions de contrôle peuvent renforcer la confiance et la conformité volontaire.

Ainsi, la culture fiscale est un sous-élément de contingence dérivé de l'environnement externe qui influence le comportement des contribuables et par conséquent l'efficacité du contrôle fiscal. Selon (D. Mihret & Yismaw, 2007), les attributs de l'audité ayant une incidence sur l'efficacité de l'audit comprennent la compétence de l'audité (sa capacité à atteindre efficacement les sous-objectifs de l'organisation), son attitude à l'égard de l'audit interne et le niveau de coopération avec l'auditeur.

Par conséquent, pour réaliser un travail de contrôle fiscal efficace, les contrôleurs doivent avoir un accès complet et sans restriction à toutes les activités, à tous les dossiers et à tous les biens, et bénéficier de la coopération de l'entité auditée (D. Mihret & Yismaw, 2007).

Un autre aspect lié à l'environnement externe est celui de l'attitude des contribuables. Les contribuables sont essentiels à l'efficacité du contrôle fiscal car ils sont censés respecter les lois et réglementations fiscales (Karyeija, 2021).

Par attitude des contribuables on entend la manière dont ils se comportent à l'égard du contrôle fiscal et leur niveau de coopération avec les agents de l'administration fiscale. Elle diffère de la satisfaction qui renvoi plutôt à la perception et à l'expérience du contrôle fiscal (Chalu & Mzee, 2017).

Pour (Abiy Birlie, 2020), lorsqu'un contribuable a une attitude positive à l'égard du contrôle fiscal, il est moins enclin à se soustraire au paiement de l'impôt. Cela indique que les contribuables qui ont une attitude positive à l'égard du contrôle fiscal considèrent ce dernier comme un moyen de décourager les mauvaises pratiques et de promouvoir le respect des règles. L'attitude des contribuables à l'égard du contrôle fiscal s'est révélée positivement liée à l'efficacité du contrôle fiscal.

En mettant davantage l'accent sur le renforcement des capacités de l'administration fiscale, sur l'amélioration du niveau de sensibilisation des contribuables et sur le développement d'une attitude positive de leur part, il est possible d'améliorer le respect des obligations fiscales et l'efficacité du contrôle fiscal (Abiy Birlie, 2020).

Cela signifie que l'efficacité du contrôle fiscal est fortement influencée par les contribuables. Plus les contribuables sont sensibilisés, plus l'efficacité du contrôle fiscal augmente, et vice-versa (Nurebo et al., 2019).

La compréhension du point de vue des contribuables (équité du système fiscal, application des règles et sanctions, transparence…) aide l'autorité fiscale à comprendre les facteurs relatifs aux contribuables qui peuvent influencer l'efficacité du contrôle fiscal (Karyeija, 2021).

En plus de l'attitude des contribuables vis-à-vis du contrôle fiscal, leurs attributs (spécialement : la taille, la complexité) sont également des facteurs pouvant impacter l'efficacité du contrôle fiscal (Chebeso et al., 2024; Turetken et al., 2020).

3.3. La stratégie fiscale

Dans la théorie de la contingence, la stratégie est considérée comme une variable d'ajustement entre l'environnement externe et la structure interne d'une l'organisation. Autrement dit, la stratégie permet de faire le lien entre les objectifs tracés, les moyens disponibles et les contraintes de l'environnement.

Pour une administration fiscale, la stratégie fiscale correspond à l'ensemble des orientations et des choix délibérés visant à améliorer la performance du système fiscal dans son ensemble, notamment par le biais du contrôle fiscal. Elle peut porter sur :

- La priorisation de secteurs ou de types d'entités à contrôler, le choix des types de contrôles à effectuer, le rythme et la fréquence des contrôles…etc. ;
- Le choix des outils technologiques à mobiliser ;
- L'approche envers les contribuables (répressive ou coopérative) ;
- Le degré de centralisation des opérations de contrôle.

La stratégie fiscale, loin d'être un élément neutre, constitue un facteur de contingence essentiel de l'efficacité du contrôle fiscal. Sa pertinence dépend de sa capacité à s'aligner sur les contraintes de l'environnement et les ressources de l'administration fiscale.

Comme nous l'avons expliqué dans la théorie de la contingence, le gouvernement est considéré comme un facteur externe influençant le travail de l'administration fiscale du fait de son intervention dans la définition des grandes priorités au niveau économique et social et par conséquent au niveau fiscal. Ces grandes orientations émanant du pouvoir politique vont conditionner la stratégie et les objectifs de l'administration fiscale.

En effet, un gouvernement qui renforce l'indépendance et les moyens de l'administration fiscale crée un environnement favorable à l'efficacité du contrôle fiscal, notamment en veillant à ce que les unités de contrôle fiscal soient adéquates, ce qui aidera les contrôleurs fiscaux à avoir une bonne compréhension des dossiers soumis au contrôle, réduisant ainsi l'asymétrie d'information entre l'administration fiscale et les contribuables. (Chalu & Mzee, 2017).

Par ailleurs, stratégie et structure organisationnelle sont étroitement liées. Pour (Chandler, 1962), « la structure suit la stratégie », autrement dit : l'administration fiscale s'adapte en terme d'organisation pour mettre en œuvre les choix stratégiques définis. Dans ce sens, une

administration fiscale qui adopte une stratégie axée sur la conformité coopérative aura une organisation différente d'une autre qui mise sur une stratégie répressive.

Parmi les déterminants de l'efficacité du contrôle fiscal, et qui peuvent être regroupés sous l'angle de la stratégie comme facteur de contingence, on trouve la méthode de programmation des contribuables pour le contrôle fiscal (G. Mihret, 2011; Simret et al., 2021), le soutien de la direction générale aux entités en charge du contrôle fiscal (Ayalew, 2014; Chebeso et al., 2024; Drogalas et al., 2017; Nurebo et al., 2019; Zewdu, 2021), des programmes adéquats de gestion et de développement des ressources humaines (OCDE, 2006), le taux de couverture (G. Mihret, 2011), la probabilité d'audit et les sanctions (Sikayu et al., 2024).

La stratégie peut aussi inclure le volet de l'adoption des technologies modernes de déclaration, de recoupement et d'analyse ainsi que l'importance accordée à la sensibilisation des contribuables et à leur incitation à la conformité volontaire (Abiy Birlie, 2020; Nurebo et al., 2019).

3.4. Le cadre organisationnel

Le cadre organisationnel de l'administration fiscale est un déterminant crucial de l'efficacité du contrôle fiscal. Selon la théorie de la contingence, on ne peut évaluer la performance d'un cadre organisationnel qu'en tenant compte de son adéquation aux caractéristiques propres à son environnement et à ses objectifs. Par conséquent, des aspects comme la centralisation ou la décentralisation des fonctions de contrôle, la spécialisation des équipes, la transparence des procédures, ainsi que la coordination entre les services ont un impact direct sur l'aptitude de l'administration fiscale à identifier, examiner et gérer les risques fiscaux dans l'objectif d'améliorer la conformité fiscale des contribuables.

Dans ce sens, une administration fiscale bien structurée, dotée de structures souples, de procédures claires et des savoir-faire spécialisés sera plus capable d'ajuster son contrôle en fonction de la réalité du terrain, boostant ainsi son efficacité.

Il est donc essentiel de considérer le cadre organisationnel comme une variable contingente importante, dont la concordance avec les autres éléments contextuels influence l'efficacité du contrôle fiscal.

D'après la théorie de la contingence, une organisation efficace est celle qui possède une structure en adéquation avec son environnement, sa stratégie et ses objectifs. En matière fiscale, cela signifie qu'il faut disposer d'une structure interne capable de soutenir un dispositif de contrôle fiscal efficace.

En effet, une structure hiérarchique trop stricte peut entraver la réactivité et l'innovation, alors qu'une organisation décentralisée, plus flexible, favorise généralement une meilleure adaptation aux spécificités locales, une compréhension plus précise des particularités régionales et une autonomie accrue pour les agents en charge des opérations de contrôle fiscal.

La mise en place d'entités spécialisées (taille des contribuables, secteurs à risque …) contribue également à l'amélioration des compétences et à une gestion différenciée des contribuables à contrôler.

De même, la collaboration entre les services, le partage d'informations et de recoupements entre les entités centrales et décentralisées, ainsi que l'unification des systèmes d'information sont des aspects pouvant affecter positivement l'efficacité du contrôle fiscal.

Les chercheurs ont cité plusieurs éléments liés à l'organisation (les autorités fiscales elles-mêmes) comme étant des facteurs clés de l'efficacité du contrôle fiscal. (Zewdu, 2021), dans une étude sur les déterminants de l'efficacité du contrôle fiscal auprès des contrôleurs fiscaux en Ethiopie a trouvé que le cadre organisationnel, l'indépendance organisationnelle et le soutien de la direction générale sont des déterminants de l'efficacité du contrôle fiscal.

Selon l'(OCDE, 2006), plusieurs critères et conditions préalables communs sont nécessaires pour assurer l'efficacité des opérations de contrôle et pour encourager l'amélioration continue, cela inclut :

- Des processus d'organisation et de gestion bien définis, y compris un cadre complet de mesure des performances ;
- Des techniques d'audit bien définies et des dispositifs de soutien adéquats ;
- Des programmes adéquats de gestion et de développement des ressources humaines.

Pour (Chebeso et al., 2024), il est essentiel de préserver l'indépendance des contrôleurs fiscaux afin qu'ils puissent accomplir leurs tâches en toute objectivité. La direction générale doit également assurer un appui solide aux contrôleurs fiscaux en garantissant les moyens financiers et matériels appropriés, en instaurant un climat de travail favorable et en appliquant les suggestions issues des opérations de contrôle.

Le cadre organisationnel de l'administration fiscale est donc l'un des facteurs de contingence à prendre en considération dans toute analyse des déterminants de l'efficacité du contrôle fiscal. Ainsi, la structure hiérarchique, les procédures et le contrôle interne, les indicateurs de performance, le système de gestion des ressources humaines, et les modes d'organisation du travail sont tous des facteurs susceptibles d'avoir un impact sur l'efficacité du contrôle fiscal.

Conclusion

En guise de conclusion, un contrôle fiscal efficace recherché par toute administration fiscale, vue son effet direct et indirect sur la conformité fiscale, doit impérativement intégrer dans sa démarche les facteurs de contingence internes et externes, dans la mesure où ceux-ci conditionnent les choix stratégiques, opérationnels et organisationnels.

L'objectif principal de cette étude était d'identifier et d'analyser les déterminants de l'efficacité du contrôle fiscal du point de vue de la théorie de contingence. Nous avons puisé dans la littérature pour identifier un ensemble de facteurs de contingence pouvant impacter l'efficacité du contrôle fiscal à savoir : la technologie, l'environnement externe, la stratégie fiscale et le cadre organisationnel. Sous chacun des quatre facteurs de contingence susmentionnés, un ensemble de sous-facteurs a été identifié et discuté en relation avec l'efficacité du contrôle fiscal.

L'efficacité du contrôle fiscal est beaucoup plus le résultat d'un ensemble de facteurs interdépendants qui relèvent de la stratégie de l'administration fiscale mais aussi de ses moyens internes et de son environnement externe. Bien que la théorie de la contingence offre un cadre théorique pertinent pour comprendre comment l'efficacité du contrôle fiscal dépend de l'administration fiscale et de son environnement, elle présente plusieurs limites lorsqu'elle est utilisée comme seule grille de lecture. Au vu de cela, des études futures prenant en compte les autres cadres théoriques pour l'analyse des déterminants de l'efficacité du contrôle fiscal sont nécessaires. Aussi, il serait judicieux de compléter cette revue de littérature par une étude empirique dans le contexte marocain, dans le but de tester la validité du modèle conceptuel et d'identifier d'autres facteurs contingents susceptibles d'influencer l'efficacité du contrôle fiscal au Maroc.

BIBLIOGRAPHIE

Abera, M. (2016). *Factors affecting tax audit effectivness evidence from large tax payers office of Ethiopian revenue and customs authority* [Thesis for the Degree of Master]. School of Business and Pubic Administration Addis Ababa University.

Abiy Birlie, A. (2020). Determinants of tax audit effectiveness : In case of Gondar zone revenue offices. *Research Journal of Finance and Accounting*, *11*(23), 22-37.

Advani, A., Elming, W., & Shaw, J. (2023). The Dynamic Effects of Tax Audits. *Review of Economics and Statistics*, *105*(3), 545-561.

Alao, M. O. (2021). *Determinants of tax audit effectiveness : Evidence from kwara state internal revenue services, Nigeria* [Thesis for Masters of Science in Accounting]. Kwara State University.

Al-Frijat, Y. S. (2014). The impact of accounting information systems used in the income tax department on the effectiveness of tax audit and collection in Jordan. *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences*, *5*(1), 19-25.

Anastasiou, A., Kalligosfyris, C., Kalamara, E., & Dermatis, Z. (2024). Evaluation of the factors affecting tax audits effectiveness : Evidence from EU tax administrations. *International Conference on Business and Economics - Hellenic Open University*, *3*(1). https://eproceedings.epublishing.ekt.gr/index.php/ICBE-HOU/article/view/7395

Ayalew, E. (2014). *Factors affecting tax audit effectiveness : A study on category 'A' taxpayers in bahir dar city administration revenue office* [Thesis for Masters of Science in Accounting and Finance]. College of Bussiness and Economics of B/Dar University.

Barreca, D. M., & Ramachandran, S. (2004). *Improving tax administration with Data mining*. Elite Analytics.

Biber, E. (2010). Revenue Administration : Taxpayer Audit--Development of Effective Plans. *Technical Notes and Manuals of the IMF*, *2010*(03), 15 pages.

Birskyte, L. (2013). Effects of Tax Auditing : Does the Deterrent Deter? *Research Journal of Economics, Business and ICT*, *8*(2), 8 pages.

Burns, T. E., & Stalker, G. M. (1961). *The Management of Innovation* (SSRN Scholarly Paper No. 1496187). Social Science Research Network. https://papers.ssrn.com/abstract=1496187

Chadefaux, M. (1987). *L'Audit fiscal*. Litec.

Chalu, H., & Mzee, H. (2017). Determinants of tax audit effectiveness in Tanzania. *Managerial Auditing Journal*, *33*(1), 35-63.

Chandler, A. D. (1962). Strategy and structure : Chapters in the history of the industrial empire. *Cambridge Mass*, *5*(1), 12-48.

Chebeso, J. T., Sendaba, Y., & Ayalew, M. M. (2024). Examining factors affecting tax audit effectiveness. *International Journal of Social Science, Management and Economics Research*, *2*(4), 21-35.

Cohen, A., & Sayag, G. (2010). The Effectiveness of Internal Auditing : An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations. *Australian Accounting Review*, *20*(3), 296-307. https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2010.00092.x

Dellai, H., & Omri, M. A. B. (2016). Factors affecting the internal audit effectiveness in tunisian organizations. *Research Journal of Finance and Accounting*, *7*(16), 208-221.

Doda, N. B., & Chinniah, D. A. (2014). Assessment of Tax Audit Practice : A Case Study of Hawassa City Administration Revenue Authority, Hawassa, Ethiopia. *CLEAR IJRMST*, *04*(08), 1-16.

Drogalas, G., loannis, S., Dimitra, K., & Ioannis, D. (2015). Tax audit effectiveness in Greek firms : Tax auditors perceptions. *Journal of Accounting and Taxation*, *7*(7), 123-130.

Drogalas, G., Pazarskis, M., Anagnostopoulou, E., & Papachristou, A. (2017). The effect of internal audit effectiveness, auditor responsibility and training in fraud detection. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, *16*(4), 434-454.

Dularif, M., T., S., Nurkholis, & Saraswati, E. (2019). Is deterrence approach effective in combating tax evasion? A meta-analysis. *Problems and Perspectives in Management*, *17*(2), 93-113. https://doi.org/10.21511/ppm.17(2).2019.07

Endaya, K. A., & Hanefah, M. M. (2013). Internal audit effectiveness : An approach proposition to develop the theoretical framework. *Research Journal of Finance and Accounting*, *4*(10), 92-102.

George, D., Theofanis, K., & Konstantinos, A. (2015). Factors associated with Internal Audit Effectiveness : Evidence from Greece. *Journal of Accounting and Taxation*, *7*(7), 113-122.

Isa, K., & Pope, J. (2011). Corporate tax audits : Evidence from Malaysia. *Global Review of Accounting and Finance*, *2*(1), 42-56.

Karyeija, N. (2021). *Factors that affect tax audit effectiveness : A case study of Uganda Revenue Authority* [A Research report for master degree in business administration]. Makerere University.

Kasper, M., & Alm, J. (2022). Audits, audit effectiveness, and post-audit tax compliance. *Journal of Economic Behavior & Organization*, *195*(2022), 87-102.

Kleven, H. J., Knudsen, M. B., Kreiner, C. T., Pedersen, S., & Saez, E. (2011). Unwilling or Unable to Cheat? Evidence From a Tax Audit Experiment in Denmark. *Econometrica*, *79*(3), 651-692. https://doi.org/10.3982/ECTA9113

Lambert, T. (2018). Contribution à la définition des nouvelles problématiques du contrôle fiscal. *Revue européenne et internationale de droit fiscal, Bruylant, 2018/1*, 7-15.

Lawrence, P. R., & Lorsch, J. W. (1967). *Organization and Environment : Managing Differentiation and Integration.*

Melliniawati, F., & Mulyono. (2023). Evaluation of tax audit effectiveness factors in Jakarta regional tax office. *Jurnal Akuntansi Dan Bisnis*, *9*(2), 118-130.

Mengist, M. W., & Kumar, D. B. (2019). Factors affecting tax audit effectiveness in East Gojjam zone revenue office in Ethiopia. *Think India Journal*, *22*(14), 8040-8060.

Mihret, D., & Yismaw, A. (2007). Internal audit effectiveness : An Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, *22*(5), 470-484.

Mihret, G. (2011). *Tax audit practice in Ethiopia : The case of the federal government* [Thesis Submitted for MSc Degree in Accounting and Finance]. School of Business and Public Administration Addis Ababa University.

Moufid, F., & Boussedra, F. (2025). Croissance et informalité : Une analyse empirique du rôle du secteur informel dans l'économie marocaine. *Revue Internationale du Chercheur*, *6*(1), Article 1. https://www.revuechercheur.com/index.php/home/article/view/1269

Nguyen, Q. H. (2018). Determinants influencing tax audit services : The case of Vietnam. *European Journal of Business and Management*, *10*(30), 14-21.

Nurebo, B. Y., Lakew, D. M., & W/Mariam, M. (2019). Effectiveness of tax audit : A study in kembata tembaro zone, Southern Ethiopia. *International Journal of Commerce and Finance*, *5*(1), 34-50.

OCDE. (2006). *Strengthening tax audit capabilities : General principles and approaches* (59 pages). OCDE. www.oecd.org/tax/forum-on-taxadministration/ publications-and-products/37589900.pdf.

Rablen, M. D. (2014). Audit probability versus effectiveness : The beckerian approach revisited. *Journal of Public Economic Theory*, *16*(2), 322-342.

Raig, J., Pope, J., & Pinto, D. (2014). Determinants of effective tax investigations in Malaysia. *New Zealand Journal of Taxation Law and Policy*, *20*, 390-415.

Sikayu, S. H., Baihaki, H., & Kamaluddin, A. (2024). The effect of tax penalty, probability of audit and fair treatment on permanent voluntary disclosure : Tax professionals' perspective. *International Journal of Business and Technopreneurship*, *14*(1), 95-108.

Simret, D., Adugna, M. B., Gadasandula, K., & Rao, M. (2021). Assessment of factors affecting tax audit effectiveness in ethiopia : Empirical evidence from south gondar zone revenue offices. *Innovations*, *66*, 190-202.

Tewabe, K. (2016). *Tax Audit Effectiveness in Addis Ababa, Ethiopia : Tax Auditors' Perceptions in Ethiopian Revenues and Customs Authority (erca) Eastern Addis Ababa Branch Office* [Thesis for the degree of Master of Business Administration in accounting and finance, St.Mary's University]. http://repository.smuc.edu.et/handle/123456789/3103

Turetken, O., Jethefer, S., & Ozkan, B. (2020). Internal audit effectiveness : Operationalization and influencing factors. *Managerial Auditing Journal*, *35*(2), 238-271.

Umar, M. A., Derashid, C., & Popoola, O. M. J. (2019). A multidimensional framework for understanding tax audit effectiveness in developing countries. *Indian-Pacific Journal of Accounting and Finance*, *3*(2), 4-14.

Wahyudin, D., Tyas, I. R., Atmojo, A., Andrayanti, I., & Julina, F. (2022). The effectiveness of tax audit as a self assessment system supervision measures and tax revenue support (study at the large tax office 4). *Ilomata International Journal of Tax and Accounting*, *3*(3), 258-271.

Woodward, J. (1958). Management and technology. *Problems of Progress in Industry*.

Yayman, D. (2023). Tax Audit Efficacy in Türkiye. *Sosyoekonomi*, *31*(56), 85-107. https://doi.org/10.17233/sosyoekonomi.2023.02.04

Zewdu, Y. (2021). *Determinants of tax audit effectiveness in the ministry of revenue : Evidence from large taxpayer's office* [Thesis for Masters degree in Accounting and finance, ST. MARY'S UNIVERSITY]. http://repository.smuc.edu.et/handle/123456789/6355