

Le rôle de l'audit fiscal dans la gestion proactive des risques fiscaux des entreprises : revue de littérature

The Role of Tax Auditing in the Proactive Management of Corporate Tax Risks: Literature Review

AZELMAD Bouchra

Doctorante en Sciences de Gestion
Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales Souissi
Université Mohammed V - Maroc
Laboratoire de Recherche en Compétitivité Économique et Performance Managériale

LEMRAJNI Lotfi

Enseignant chercheur
Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales Souissi
Université Mohammed V - Maroc
Laboratoire de Recherche en Compétitivité Économique et Performance Managériale

Date de soumission : 29/08/2026

Date d'acceptation : 09/10/2026

Pour citer cet article :

AZELMAD. B. & LEMRAJNI. L. (2026) « Le rôle de l'audit fiscal dans la gestion proactive des risques fiscaux des entreprises : revue de littérature », Revue Française d'Économie et de Gestion « Volume 7 : Numéro 10 » pp : 986- 1009.

Author(s) agree that this article remain permanently open access under the terms of the Creative Commons

Attribution License 4.0 International License



Résumé

Dans un environnement réglementaire marqué par une évolution des dispositions fiscales, la gestion du risque fiscal s'impose comme un enjeu stratégique pour les entreprises. Initialement perçu comme un instrument de contrôle de la conformité déclarative et réglementaire, l'audit fiscal évolue vers un mécanisme de prévention et d'anticipation des risques fiscaux. Il permet de vérifier la conformité des pratiques fiscales au regard de la législation et d'identifier les irrégularités susceptibles d'entraîner des redressements. Inscrit dans une logique de gestion du risque fiscal, il constitue un outil d'aide à la décision, permettant aux dirigeants d'anticiper les enjeux fiscaux auxquels l'entreprise est exposée et d'adopter les mesures préventives appropriées. Cet article propose une revue de littérature à portée nationale et internationale, mobilisant des contributions académiques et empiriques ainsi que des travaux développés dans le contexte marocain. Il vise à analyser les concepts du risque fiscal, ses classifications et les mécanismes de gestion proactive développés dans les travaux académiques. Aussi, il analyse les fondements conceptuels, les objectifs et la portée de l'audit fiscal. Ce travail met en évidence son évolution vers un instrument stratégique de prévention des redressements, d'optimisation fiscale et d'intégration du risque fiscal dans la gouvernance de l'entreprise.

Mots clés : Risque fiscal ; Audit fiscal ; Gestion proactive ; Contrôle interne ; Conformité fiscale.

Abstract

In a regulatory environment characterized by evolving tax provisions, tax risk management has become a strategic imperative for companies. Initially viewed merely as a tool for monitoring compliance with filing and regulatory requirements, the tax audit is evolving into a mechanism for preventing and anticipating tax risks. It enables the verification of tax practices against legislation and the identification of irregularities that could lead to tax reassessments. Framed within a tax risk management approach, it serves as a decision-support tool, allowing executives to anticipate the tax issues facing the company and adopt appropriate preventive measures. This article presents a literature review spanning national and international contexts, drawing on academic and empirical contributions as well as research conducted within Morocco. It aims to analyze the concepts of tax risk, its classifications, and the proactive management mechanisms identified in academic literature. Furthermore, it examines the conceptual foundations, objectives, and scope of tax audits. The study highlights the evolution of the tax audit into a strategic instrument for preventing reassessments, optimizing tax positions, and integrating tax risk into corporate governance.

Keywords : Tax risk; Tax audit ; Proactive management ; Internal control ; Tax compliance.

Introduction

Ces dernières années, le climat fiscal a connu une évolution notable, marquée par une volonté affirmée de moderniser l'Administration Fiscale, d'élargir l'assiette fiscale et de renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. Dans ce contexte, la complexité des dispositions réglementaires et la multiplicité des obligations fiscales, ont amené les entreprises à accorder plus d'importance à la maîtrise de leur risque fiscal. Ainsi, l'audit fiscal prend une importance stratégique, tant pour l'administration que pour les entreprises. Il se révèle être un levier stratégique pour améliorer la conformité et se prémunir des risques de redressement fiscal auxquels les entreprises sont exposées.

En effet, l'audit fiscal se définit comme un examen systématique et critique des déclarations fiscales d'une entreprise, afin de contrôler le respect des obligations fiscales et de repérer les zones de non-conformité (OCDE, 2017). Il s'inscrit dans une démarche à la fois préventive et volontaire, permettant aux entreprises d'évaluer leur niveau de conformité, d'identifier et d'anticiper les impacts financiers et juridiques liés à d'éventuels redressements fiscaux. Toutefois, l'audit fiscal dépasse la simple fonction de vérification pour s'inscrire dans une logique de sécurisation, de prévention et d'optimisation de la gestion fiscale. Par ailleurs, la dématérialisation des procédures fiscales adossée à l'utilisation croissante des outils d'analyse de données, a modifié les pratiques d'audit fiscal et de gestion du risque. Les administrations fiscales mobilisent désormais des méthodes d'analyse de plus en plus pointues afin d'identifier les contribuables à risque, incitant ainsi les entreprises à renforcer leurs dispositifs de contrôle interne et de conformité fiscale (OCDE, 2021). Cette évolution traduit le passage vers une gestion du risque fiscal proactive et continue, fondée sur l'interdépendance du contrôle interne, de l'identification et de l'évaluation des risques et des actions de prévention.

Sur le plan méthodologique, la présente revue s'appuie sur une recherche documentaire mobilisant différentes sources académiques, bases de données et plateformes scientifiques pertinentes, à l'aide de mots-clés relatifs à l'audit fiscal, au risque fiscal, au contrôle interne, à la conformité fiscale et à la gouvernance fiscale. Les travaux retenus ont été sélectionnés selon leur pertinence conceptuelle et empirique, puis analysés selon une approche comparative et critique, visant à faire ressortir leurs convergences, complémentarités et limites. Cette analyse met ainsi en évidence un gap scientifique auquel le présent article entend contribuer en proposant un modèle conceptuel intégrateur fondée sur une articulation progressive entre l'audit fiscal, le renforcement du contrôle interne, l'identification et l'évaluation du risque fiscal, la

prévention du risque de redressement fiscal et, en définitive, l'amélioration de la gouvernance fiscale.

1. Risque fiscal : fondements conceptuels et dispositifs de maîtrise

1.1. Approche conceptuelle du risque fiscal

1.1.1. Définition du risque fiscal

En examinant les différents travaux portant sur le concept de risque fiscal, il apparaît que les chercheurs l'ont appréhendé sous plusieurs angles, mettant ainsi en évidence ses différentes dimensions selon le champ d'analyse retenu. En effet, la lecture comparative des travaux existants met en évidence différents niveaux d'appréhension du risque fiscal, passant d'une conception axée sur le non-respect des obligations fiscales à une conception plus globale intégrant l'impact potentiel des pratiques fiscales des entreprises.

Dans une approche essentiellement axée sur le respect des obligations fiscales, les travaux de l'OCDE (2004)¹ qualifient le risque fiscal de risque d'indiscipline fiscale. Celui-ci se traduit par le non-respect des obligations déclaratives et comptables du contribuable, notamment en matière de clarté et de fiabilité des enregistrements des opérations sur le système d'information, de la production des déclarations dans les délais réglementaires, d'exactitude et d'exhaustivité des données communiquées ainsi que de paiement de l'impôt dû. Au-delà de cette dimension de conformité, les auteurs Oyedele (2006)² et Erle (2008)³, appréhendent le risque fiscal comme l'éventualité pour le contribuable de supporter un coût fiscal, potentiellement supérieur ou inférieur de celui exigé par la législation, ou de celui qu'il est effectivement en mesure d'acquitter.

Dans le même prolongement, Rossignol (2002)⁴, propose une approche plus nuancée en distinguant deux dimensions complémentaires du risque fiscal. La première correspond au risque de sanction découlant du non-respect, volontaire ou non, des obligations fiscales. La seconde renvoie au risque d'opportunité, résultant de la méconnaissance ou de l'application inefficace des dispositions fiscales favorables, susceptible de priver l'entreprise d'avantages fiscaux et d'engendrer un manque à gagner. Cette vision est davantage élargie par le cabinet Ernst & Young (2008), qui définit le risque fiscal comme tout événement, action ou omission susceptible d'impacter la situation fiscale de l'entreprise. Cette définition met en évidence les répercussions de sa survenance, notamment l'application imprévue de pénalités, de

¹ OECD. (2004). *Compliance risk management: Managing and improving tax compliance*. OECD Publishing.

² Oyedele, S. (2006). Tax Risk: The Cost of Compliance and Non-compliance

³ Erle, B. (2008). Tax risk management and board responsibility. In *Tax and corporate governance*. 205–220.

⁴ Rossignol, J.-L. (2002). Risque et fiscalité de l'entreprise. *Droit et Patrimoine*, n° 109, novembre, 26-30.

redressements fiscaux et d'impositions complémentaires, ainsi que l'atteinte à la réputation ou la perte d'opportunités.

Dans une perspective encore plus globale, Mouna Guedrib Ben Abderrahmen (2013)⁵, souligne le caractère multidimensionnel du risque fiscal en le rattachant à des dimensions à la fois opérationnelles, stratégiques, juridiques, financières, de marché et de réputation. Sur le plan opérationnel, le risque fiscal peut résulter de défaillances fiscales inhérentes aux processus ou aux ressources humaines de l'entreprise. Ainsi, sa dimension stratégique apparaît lorsque certaines décisions visant à réduire la charge fiscale, s'écartent de la substance économique des opérations, ou de la politique générale de l'entreprise. Le risque fiscal revêt également une dimension juridique, lorsqu'il découle du non-respect des dispositions légales et réglementations du droit fiscal. Il devient financier en cas de non-conformité aux obligations déclaratives et de paiements imposées par l'administration fiscale. Cette situation peut entraîner d'éventuels redressements, pénalités et majorations, affectant la solvabilité financière et la trésorerie de l'entreprise. Par ailleurs, il peut constituer un risque de marché en impactant négativement le cours des actions en cas d'irrégularités fiscales, et la position de l'entreprise ainsi que ses parts de marché. Enfin, sa dimension réputationnelle lorsque des sanctions fiscales ou des contentieux portés à la connaissance du public altèrent l'image, la notoriété et la crédibilité de l'organisation.

L'analyse et la confrontation des travaux consacrés au risque fiscal montrent que les approches existantes demeurent dispersées. Cependant, peu de travaux scientifiques proposent une approche intégrée permettant d'articuler l'ensemble de ses dimensions. Cette limite présente ainsi un gap dans la littérature et souligne la nécessité d'adopter, dans le cadre de cette revue de littérature, une approche plus globale du risque fiscal, prenant en compte à la fois ses différentes sources, ses manifestations et ses conséquences. De surcroît, le risque fiscal peut être appréhendé comme la possibilité qu'une défaillance dans les processus fiscaux affecte négativement la situation de l'entreprise, en se manifestant notamment par une non-conformité, un surcoût fiscal, une perte d'opportunité, un redressement fiscal ou une atteinte à son image.

1.1.2. Classifications du risque fiscal

Les travaux de recherche ont classé le risque fiscal selon deux dimensions principales. La première découle du non-respect des dispositions fiscales en application, tandis que la seconde résulte de la non application des pratiques fiscales avantageuses susceptible d'optimiser la

⁵ Guedrib Ben Abderrahmen, M. (2013). *Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal : Étude dans le contexte tunisien*. Gestion et management. Université de Franche-Comté ; Université de Tunis El Manar. <https://theses.hal.science/tel-00876893v1>

gestion de la charge fiscale de l'entreprise. Ainsi, la classification de ces risques se présente comme suivant :

- Le risque de non-conformité :

Le risque de non-conformité résulte du non-respect, volontaire ou involontaire, des dispositions et des réglementations fiscales en vigueur. Il dépend principalement de deux variables :

La probabilité que les comptes annuels soient entachés d'erreurs et d'irrégularités fiscales :

ce risque demeure significatif, en raison des évolutions constantes de la législation fiscale, de la complexité des dispositions réglementaires, de la multiplicité des obligations incombant aux contribuables, du caractère autonome du droit comptable, ainsi que du niveau d'efficacité et de performance des services chargés des travaux fiscaux et financiers de l'entreprise et des conseillers externes sollicités.

L'éventualité de la programmation d'une vérification par l'administration fiscale : à l'ère de la dématérialisation des procédures fiscales, de la digitalisation des processus de contrôle et du renforcement des moyens humains et matériels de l'administration, le risque d'identification et d'analyse des écarts de non-conformité aux dispositions fiscales gagne de l'importance, exposant ainsi les contribuables à d'éventuels contrôles fiscaux et, le cas échéant, à des redressements.

En effet, les travaux de l'OCDE⁶ mettent en évidence que le non-respect des obligations fiscales constitue un enjeu majeur pour les administrations fiscales et les entreprises, susceptible d'entraîner des redressements, des pénalités, des intérêts de retard et des contentieux. Il peut également générer des effets indirects tels que l'atteinte à la réputation de l'entreprise et une baisse de la confiance des parties prenantes. Dans un contexte de complexification des systèmes fiscaux, la gestion du risque de non-conformité est devenue un élément central de la gouvernance fiscale des entreprises

- Le risque d'opportunité fiscale :

Le risque d'opportunité fiscale dépend de la stratégie fiscale mise en place par l'entreprise, dans le respect des dispositions fiscales en vigueur. Il se rapporte à la méconnaissance ou à l'inefficacité dans la mise en œuvre des pratiques fiscales avantageuses, susceptible d'engendrer un manque à gagner. Dans cette perspective, l'entreprise peut se trouver dans une situation où elle supporte une charge fiscale supérieure à celle qu'elle aurait pu légalement acquitter, si elle avait bénéficié des avantages fiscaux disponibles. Ainsi, la réduction de la

⁶ OECD. (2014). *Measures of tax compliance outcomes: A practical guide*. OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223233-en>

charge fiscale et l'optimisation des ressources financières supposent l'adoption des bonnes pratiques en matière de gestion fiscale.

Par ailleurs, le risque de perte d'opportunité fiscale s'analyse au regard de trois variables principales. La première réside dans le non recours aux avantages fiscaux auxquels l'entreprise est éligible. La deuxième concerne la réalisation d'opérations non conformes à la politique économique de l'entreprise. Et la troisième variable, concerne, enfin la mise en œuvre d'opérations à finalité exclusivement fiscale.

D'après l'analyse menée par le cabinet PwC (2016)⁷, l'absence de stratégie fiscale claire et une coordination insuffisante entre les fonctions fiscales, financières et stratégiques constituent des facteurs majeurs de risque d'opportunité fiscale. Ces faiblesses peuvent entraîner des insuffisances dans la gestion de la charge fiscale ainsi que des risques de non-conformité et de réputation.

1.2. Gestion du risque fiscal : principes et mécanismes

La gestion du risque fiscal s'appréhende tant par sa définition que par les mécanismes organisationnels et opérationnels déployés par les entreprises.

1.2.1. Notion de gestion du risque fiscal

Dans son rapport publié en 2004, l'OCDE⁸ indique que : « La gestion du risque fiscal est l'identification, l'évaluation et la hiérarchisation systématique des risques fiscaux, suivies des efforts consolidés visant à minimiser, surveiller et maîtriser la probabilité ou l'impact des situations fiscales incertaines ». Ainsi, la gestion du risque fiscal constitue un processus fondamental permettant aux entreprises de mettre en place une politique fiscale solide, visant à assurer la détection précoce, l'analyse et l'atténuation des risques afférents à leurs obligations fiscales. Dans le même ordre d'idées, International Federation of Accountants (2013)⁹ met en évidence son rôle dans le renforcement de la gouvernance d'entreprise. Elle contribue ainsi à l'alignement des stratégies fiscales sur les objectifs préalablement définis par l'entreprise, tout en assurant le respect des dispositions fiscales et réglementaires en vigueur. À l'instar des travaux menés par Elgood (2004)¹⁰, la gestion du risque fiscal repose principalement sur la compréhension de l'origine du risque ainsi que sur la définition de la politique et des modalités de son traitement, sans viser nécessairement la réduction des risques préalablement identifiés.

⁷ PwC. (2016). *Tax risk management: How to identify and manage tax risks*. PricewaterhouseCoopers.

⁸ OECD. (2004). *Compliance risk management: Managing and improving tax compliance*. OECD Publishing.

⁹ IFAC. (2013). *Evaluating and improving internal control in organizations*. International Federation of Accountants, Professional Accountants in Business Committee. International Good Practice Guidance.

¹⁰ Elgood, T., Paroissien, I., Quimby, L. (2004). *Tax Risk Management*. Pricewaterhouse-Cooper. Erasmus, D.N. (2009). *Proactive Tax Risk Management*. Research paper n°1435612, Thomas Jefferson School of law, California.

Ainsi, cette démarche permet d'évaluer l'impact, qu'il soit négatif ou positif, de chaque risque fiscal pour en définir le traitement approprié.

Par ailleurs, la gestion du risque fiscal permet à l'entreprise d'évaluer la valeur marchande susceptible d'être créée en cas de survenance du risque, d'estimer les coûts pouvant être économisés grâce à la réduction du niveau de risque, ainsi que d'allouer les ressources et les moyens nécessaires à la gestion à la fois du risque identifié et les opportunités fiscales qui peuvent se présenter.

En effet, plusieurs travaux de recherche mettent en avant l'importance d'une approche proactive pour une gestion efficace du risque fiscal. D'ailleurs, Erasmus (2009)¹¹ souligne le rôle déterminant de la mise en place de la gestion du risque fiscal pour assurer une gouvernance fiscale efficace. Celle-ci repose sur plusieurs variables clés. L'entreprise doit, en premier lieu, dépasser une simple logique de conformité aux obligations fiscale de base. Elle doit également obtenir le consentement et l'adhésion des organes dirigeants, notamment du directeur général, du directeur financier, du conseil d'administration ainsi que du comité d'audit. Par ailleurs, il est primordial de mettre en place une équipe fiscale pluridisciplinaire, chargée d'identifier, d'analyser et de suivre les risques fiscaux, en mobilisant des compétences à la fois financières, comptables et juridiques. En outre, l'élaboration d'un reporting régulier destiné au comité d'audit est recommandé, tout comme le maintien d'une communication active avec les représentants de l'administration fiscale. Dans cette perspective, l'entreprise doit dresser une feuille de route précisant les solutions appropriées à chaque risque identifié, en tenant compte des décisions émises par l'administration fiscale.

1.2.2.Mécanismes de gestion du risque fiscal en entreprise

Les mécanismes de gestion s'inscrivent dans une démarche structurée et cohérente, reposant sur un ensemble d'instruments et de dispositifs de contrôle adaptés à chaque étape de gestion du risque fiscal. Ils visent principalement à assurer une identification pertinente des risques fiscaux potentiels, ainsi qu'un traitement efficace et un contrôle continu desdits risques, dans une optique de maîtrise et de sécurisation des opérations fiscales. À cet effet, un tableau synthétique a été dressé pour présenter de manière concise et organisée les différentes étapes de gestion du risque fiscal, les mécanismes qui leur sont associés ainsi que leur description détaillée.

¹¹ Erasmus, D.N. (2009). *Proactive Tax Risk Management*. Research paper n°. 1435612. Thomas Jefferson School of Law.

Tableau 1 : Approche intégrée des mécanismes de gestion du risque fiscal en entreprise¹²

Etape	Mécanisme	Description
Détection des risques fiscaux	<i>Stratégie de gestion du risque fiscal</i>	Consiste à établir des règles fiscales claires, en cohérence avec les orientations stratégiques de l'entreprise. Elle permet d'atteindre les objectifs fiscaux, tout en identifiant les zones d'exposition au risque. Cette démarche repose sur la mise en place de procédures simples et facilement applicables et sur une communication transparente auprès des différentes parties prenantes, afin de comprendre la politique fiscale de l'entreprise et de l'appliquer de manière cohérente.
	<i>Recours à un conseil externe</i>	Repose sur le recours à des experts externes afin de bénéficier d'un accompagnement indépendant, objectif et spécialisé. Cette démarche assure une expertise technique approfondie et adaptée, permettant l'identification des zones de risque ainsi que la formulation de solutions d'optimisation et de sécurisation fiscale appropriées.
	<i>Formation d'une équipe fiscale</i>	S'appuie sur la mobilisation d'un capital humain qualifié, doté des compétences techniques requises en fiscalité. Cette équipe est chargée d'analyser l'environnement et les opérations de l'entreprise, identifier les risques inhérents au moment opportun et de veiller à l'application des bonnes pratiques fiscales. Ainsi, la mise en place de la formation continue s'avère indispensable afin de s'aligner sur les évolutions législatives et réglementaires.
	<i>Veille et mise à jour réglementaire</i>	Consiste à assurer une veille fiscale proactive afin de suivre les évolutions législatives, réglementaires et jurisprudentielles. Il s'agit d'un dispositif de surveillance et d'actualisation continue, permettant d'aligner la politique et les pratiques fiscales de l'entreprise, tout en réduisant les risques d'irrégularités et d'omissions relatifs à la méconnaissance des nouvelles dispositions fiscales.
	<i>Cartographie des risques fiscaux</i>	C'est un outil stratégique permettant l'identification, l'évaluation et la hiérarchisation des risques fiscaux selon leur probabilité d'occurrence et leur impact potentiel. Elle offre une vision d'ensemble des zones critiques et permet de prioriser les actions à mettre en place, ainsi que de déployer des dispositifs de contrôle adaptés.
Traitement des risques fiscaux	<i>Evitement du risque</i>	Consiste à supprimer la cause de la menace afin de transformer une situation incertaine en situation maîtrisée, par la suppression ou l'abandon des opérations génératrices du risque fiscal. Cette pratique est adoptée lorsque la probabilité de survenance du risque est jugée élevée.

¹² TAJ, T. et ABDELMAJID, S. (2018). La problématique de gestion du risque fiscal dans les entreprises marocaines. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de d'Audit*, (6), 60-74

	<i>Partage du risque</i>	C'est une stratégie consistant à transférer la responsabilité du risque entre plusieurs acteurs, dans la perspective d'en atténuer le degré d'impact potentiel ou la probabilité de survenance. Ce mécanisme repose sur une collaboration entre différents intervenants disposant de compétences techniques spécifiques, afin de mieux maîtriser l'incertitude fiscale.
	<i>Réduction du risque</i>	Consiste à mettre en œuvre des mesures appropriées visant à réduire la probabilité et/ou l'impact d'un risque fiscal. Cette démarche est axée principalement sur la planification fiscale, l'optimisation des modalités de gestion et la restructuration des opérations, afin de bénéficier d'une situation fiscale plus avantageuse.
	<i>Acceptation du risque</i>	C'est une option qui consiste à accepter la survenance d'un risque après une analyse approfondie du rapport coût/bénéfice. Cette approche s'aligne sur les orientations stratégiques de l'entreprise, lorsque les avantages escomptés sont jugés supérieures aux coûts potentiels du risque fiscal, dans la limite d'une tolérance bien définie.
Contrôle des risques fiscaux	<i>Suivi et contrôle des dispositifs</i>	Permet d'identifier les dysfonctionnements, de corriger les écarts et d'assurer la continuité ainsi que l'efficacité des dispositifs de contrôle. Ce suivi garantit la bonne application des bonnes pratiques de gestion du risque fiscal.
	<i>Audit interne ou externe</i>	S'appuie sur une évaluation périodique et indépendante des pratiques fiscales de l'entreprise. L'audit permet d'identifier les anomalies, d'évaluer le niveau de conformité et de formuler des recommandations d'amélioration.

Source : Etabli par les auteurs

1.3. Contrôle interne et maîtrise du risque fiscal

Le contrôle interne, en tant que dispositif central de maîtrise des risques, appelle une analyse de sa définition ainsi que de son rôle dans la gestion du risque fiscal.

1.3.1. Définition du contrôle interne

À l'issue de la révolution industrielle, marquée par l'expansion des organisations ainsi que par le développement de leurs tailles et de leurs opérations, le contrôle interne a connu un essor et s'est progressivement imposé dans le monde de l'entreprise. Cette évolution répond à la nécessité d'une meilleure répartition des tâches, et d'un contrôle pointu des activités de chaque fonction, afin de garantir l'atteinte des objectifs escomptés.

Le contrôle interne fait l'objet de nombreuses définitions élaborées principalement par des organismes professionnels de comptables. Parmi les définitions de référence, celle formulée, en 1977, par le Conseil de l'Ordre des Experts Comptables : « Le contrôle interne est l'ensemble

des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci »¹³. Cette définition met en évidence l'élargissement du champ d'application du contrôle interne, qui ne se limite plus à de simples mesures de vérifications, mais constitue un outil favorisant l'amélioration des performances de l'ensemble des activités de l'entreprise.

Dans le même ordre d'idée, la Fédération internationale des comptables (IFAC), en 1981, définit la notion du contrôle interne comme étant : « Un système constitué de l'organigramme et de l'ensemble des méthodes et procédures adopté par la direction d'une entité lui permettant d'assurer, autant que possible, la conduite ordonnée et efficace de ses activités, notamment l'application de sa politique générale, la protection de son patrimoine, la prévention et la détection de fraudes et d'erreurs, l'exactitude et l'exhaustivité des enregistrements comptables et la préparation dans des délais satisfaisants d'une information financière fiable »¹⁴. Ainsi, le système de contrôle interne dépasse la logique d'une simple vérification comptable pour s'imposer comme un instrument de sécurisation global de l'entreprise. Il contribue, en effet, à la sauvegarde du patrimoine de l'entreprise, à la prévention et à la détection des irrégularités, à la fiabilité des informations comptables ainsi qu'à la production d'une information financière fiable et disponible dans les délais appropriés.

À la lumière de ces définitions, le contrôle interne est considéré comme un dispositif mis en place par la direction en vue de sécuriser les opérations de l'organisation et de veiller au respect des procédures définies. Il consiste à déceler et à maîtriser les risques susceptibles d'affecter l'atteinte des objectifs de l'entreprise, garantir la fiabilité des informations financières, ainsi qu'à assurer la conformité aux lois, aux réglementations en vigueur et aux directives établies par la direction. Ainsi, au-delà de la diversité des approches présentées, une convergence se dégage quant au rôle du contrôle interne dans la sécurisation des activités, la fiabilité de l'information et la maîtrise des risques. Son évolution traduit ainsi le passage d'une approche centrée sur la vérification et la protection du patrimoine à une conception plus globale intégrant la gestion des risques et l'atteinte des objectifs de l'organisation. Toutefois, malgré cette

¹³ **Ordre des Experts-Comptables et des Comptables Agréés** (France). (1977). *Le contrôle interne : étude présentée à l'occasion du XXXII^{ème} Congrès national*. Paris.

¹⁴ **International Federation of Accountants**. (1981). *International Auditing Guideline No. 6: Study and Evaluation of the Accounting System and Related Internal Controls in Connection with an Audit*. New York.

évolution, un gap subsiste dans la littérature quant à l'appréhension du rôle spécifique du contrôle interne dans la maîtrise du risque fiscal.

1.3.2. Cadre référentiel du contrôle interne

Au-delà de sa définition conceptuelle, le contrôle interne a donné lieu à l'élaboration de plusieurs référentiels et modèles visant à en préciser les composantes et les modalités de mise en œuvre. Ces modèles ont été développés et utilisés en Amérique, au Canada et au Royaume Uni ainsi qu'à l'échelle internationale¹⁵ :

Parmi les principaux référentiels de contrôle interne, le modèle **Coco** (*Criteria of Control*), introduit en 1995 par l'Institut Canadien des Comptables Agréés, définit le contrôle interne comme un ensemble d'activités structurées visant à assurer l'efficacité et à améliorer la performance de l'organisation. Par ailleurs, le référentiel **CobiT** (*Control Objectives for Information Technology*), développé en 1996 par l'IT Governance Institute et l'ISACA (*Information Systems Audit and Control Association*) a pour objectif de maîtriser les risques liés aux technologies de l'information et d'améliorer la gouvernance des systèmes d'information. De plus, le modèle **ESAC** (*Electronic Systems Assurance and Control*), élaboré en 2001, vise à pallier les risques liés au commerce électronique, résultant principalement des environnements informatiques et de l'utilisation des systèmes électroniques. Enfin, **SysTrust** (*System Trust*) est un référentiel développé en 1999 par l'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) et l'Institut Canadien des Comptables Agréés (CICA). Il vise à garantir la qualité et la fiabilité des informations produites et diffusées dans les environnements électroniques.

Toutefois, le référentiel le plus reconnu et utilisé demeure le **COSO** (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*), considéré comme l'un des cadres de référence du contrôle interne les plus utilisés. Elaboré principalement pour les entreprises, ce modèle repose sur cinq composantes fondamentales visant à assurer une gestion efficace des risques. Depuis sa création, le cadre COSO a connu plusieurs évolutions majeures. En 1992, la publication de l'Internal Control – Integrated Framework (COSO I) a marqué une phase cruciale en proposant un cadre intégré destiné à aider les entreprises à apprécier et à améliorer leurs systèmes de contrôle interne. En 2004, le modèle COSO II, appelé COSO Enterprise Risk Management (ERM), est venu enrichir ce cadre en consolidant le dispositif de contrôle interne grâce à l'intégration du processus de la gestion des risques. Enfin, en 2013, le référentiel COSO III a

¹⁵ Aksoy, T. et Mohammed, A. (2020). Assessing bank's internal control effectiveness : The case of Ghanaian listed banks. *International Journal of Research in Business & Social Science*. 9(4), 196-206.

fait l'objet de mise à jour visant à être adapté aux évolutions de l'environnement économique et technologique. Cette mise à jour a été complétée en 2017 par la publication du COSO ERM, qui renforce davantage l'intégration de la gestion des risques dans la stratégie et les processus organisationnels, tout en assurant une meilleure couverture des risques auxquels les entreprises sont exposées.

2. Audit fiscal : fondements théoriques et contribution à la maîtrise du risque fiscal

2.1. Genèse, définition et finalités de l'audit fiscal

2.1.1.Émergence de l'audit fiscal

La littérature académique met en lumière l'évolution progressive de l'audit, passé d'une fonction traditionnelle de contrôle des irrégularités à un outil d'analyse des risques et d'aide à la prise de décision. Cette dynamique s'impose dans un contexte de renforcement des exigences de transparence, ainsi que de consolidation des pratiques de contrôle et de lutte contre les manœuvres frauduleuses (INTOSAI, 2023). Plusieurs auteurs expliquent que l'extension de la fonction d'audit au-delà des domaines comptables et financiers a conduit à l'émergence de l'audit fiscal, apparu comme une réponse aux besoins spécifiques liés à la gestion des obligations fiscales des entreprises. Il vise non seulement à examiner la sincérité des déclarations fiscales souscrites, mais également à identifier d'éventuels risques fiscaux (Kaaouana & Dhambri, 2005).

L'émergence de l'audit fiscal répond aux préoccupations fiscales des entreprises (Laraqui, 1999). Il s'inscrit dans une dynamique caractérisée à la fois par l'évolution continue de la législation fiscale, par la complexité croissante des systèmes fiscaux en vigueur et par l'exigence de transparence des pouvoirs publics, des dirigeants d'entreprise et des actionnaires (Udovikova & Marchenkova, 2020). La doctrine souligne que cette approche fiscale constitue une source majeure de risque pour les entreprises, tenues à recourir nécessairement à des outils spécialisés pour garantir la conformité fiscale et atténuer les zones d'incertitude.

Face à des contrôles fiscaux de plus en plus pointus, renforcés par la dématérialisation des procédures fiscales, les entreprises sont désormais appelées à adopter une posture proactive et anticipative, axée sur la maîtrise de leur situation fiscale. Dans ce contexte, l'audit fiscal préventif s'impose comme instrument essentiel permettant l'amélioration du comportement de conformité fiscale (Allouni & Saidi, 2025). Plusieurs travaux théoriques mettent en évidence l'évolution de la fonction traditionnelle de contrôle de l'audit fiscal, qui s'affirme désormais comme un instrument de pilotage stratégique, offrant aux entreprises la possibilité d'optimiser leur charge fiscale et d'améliorer leur gouvernance fiscale (Rannane & Biouih, 2024). Par

ailleurs, les résultats des recherches empiriques attestent de l'impact positif de l'audit fiscal sur la performance financière des entreprises, en contribuant à une meilleure gestion fiscale et à une optimisation des ressources financières (Lfarh & Rabah, 2024).

2.1.2. Notion de l'audit fiscal

L'audit fiscal est une discipline récente qui s'appuie sur les principes et les méthodes fondamentales régissant l'audit comptable. Il constitue un instrument d'analyse permettant de mener une évaluation critique de la situation fiscale de l'entreprise, en vue d'appréhender de manière globale sa dimension fiscale et d'éclairer la prise de décision afférente à l'ensemble de ses structures.

Dans la perspective de cerner avec précision la notion de l'audit fiscal, il apparaît judicieux d'examiner les différentes définitions proposées par la littérature. Plusieurs auteurs ont souligné la complexité de ce concept, impactant significativement la gestion fiscale des organisations, notamment en matière de conformité réglementaire et de prise de décision fiscale. Cette complexité invite à passer en revue les définitions avancées par les auteurs afin d'en identifier les fondements et d'en comprendre les portées. En effet, certains auteurs définissent le concept de l'audit fiscal comme un instrument d'évaluation de la conformité fiscale et de prévention des risques, tandis que d'autres considèrent qu'il s'agit d'un outil stratégique d'optimisation de la charge fiscale.

Pour Mohamed Mastouri (1992)¹⁶, l'audit fiscal permet d'évaluer le respect des obligations fiscales de l'entreprise, d'analyser sa stratégie globale et de formuler, le cas échéant, des recommandations pour améliorer la gestion globale tout en optimisant la charge fiscale. Cette définition converge avec celle de Pinard-Fabro Marie-Hélène (2008)¹⁷, qui souligne que ce processus consiste à analyser la conformité de la charge fiscale et d'apprécier la nature, qualitative et quantitative, du risque auquel une organisation est exposée en cas de non-respect des dispositions fiscales. À l'instar de Reda Khelassi (2013)¹⁸, qui considère que l'audit fiscal est une évaluation de la situation fiscale de l'entreprise visant à en obtenir une appréciation globale. Il permet d'élaborer un diagnostic et d'aider l'entreprise à gérer sa fiscalité de manière optimale. Ainsi il contribue à consolider sa sécurité fiscale, en renforçant la conformité, et à améliorer l'efficacité de sa gestion fiscale. Dans le même ordre d'idées, les auteurs Jean-François Costa & Alain Mikol (1999)¹⁹, soulignent qu'il s'agit d'une analyse approfondie de la

¹⁶ Mastouri, M. (1992). Audit interne et contrôle. *Revue d'Entreprise*, (2), 15.

¹⁷ Pinard-Fabro, M.-H. (2008). *Audit fiscal : audit des comptes annuels, validation de la charge d'impôt, audit d'acquisition*. Éditions Francis Lefebvre.

¹⁸ Khelassi, R. (2013). *Précis d'audit fiscal de l'entreprise*. Berti Édition

¹⁹ Costa, J-F. et Mikol, A. (1999). Vingt ans d'audit : de la révision des comptes aux activités multiservices. *ACCRA*, 5(3), 107-121.

sincérité et la régularité des comptes annuels, destinée à garantir leur conformité avec l'activité réelle de l'entreprise et les dispositions fiscales en vigueur. Par ailleurs, Patrice Bougon & Jean-Marie Vallée, (1993)²⁰ considèrent que l'audit fiscal est un outil d'évaluation de la capacité de l'entreprise à mobiliser les mécanismes du droit fiscal dans le cadre de sa gestion, en vue d'atteindre les objectifs de sa politique générale. Dans la même optique, Mohamed Lahyani (2011)²¹, considère que le concept de l'audit fiscal regroupe l'ensemble des actions mises en œuvre et des décisions engagées par une entreprise afin d'optimiser sa charge fiscale et de palier les risques fiscaux éventuels.

À la lumière des définitions des auteurs précédents, l'audit fiscal apparaît comme une démarche méthodique et indépendante qui ne se limite plus au contrôle de la conformité des comptes annuels ; il s'affirme comme un levier stratégique reposant sur un diagnostic anticipatif, une analyse approfondie et une maîtrise des risques fiscaux susceptibles d'altérer la gestion fiscale de l'entreprise. Cependant, l'analyse de la littérature fait ressortir un gap scientifique : si le corpus académique et scientifique reconnaît le caractère multidimensionnel de l'audit fiscal, les travaux existants appréhendent de manière distincte les dimensions de conformité, de diagnostic et de maîtrise du risque fiscal, sans mettre en évidence leur articulation dans une approche intégrée et proactive. Ainsi, Le présent article entend contribuer à combler ce gap en proposant une analyse du rôle de l'audit fiscal dans l'identification, l'évaluation, la prévention du risque de redressement fiscal.

2.2. Portées et limites de l'audit fiscal

Au-delà de sa définition, l'audit fiscal présente un champ d'intervention dont les portées ainsi que les limites méritent d'être examinées, en vue d'apprécier les apports réels et les contraintes.

2.2.1. Portées de l'audit fiscal

D'après Mesnaoui (2006)²², l'audit fiscal répond à deux objectifs principaux. D'une part, un objectif de conformité fiscale, qui consiste à identifier le risque fiscal encouru par l'entreprise et à en mesurer l'impact financier. D'autre part, un objectif d'efficacité, qui vise à évaluer la gestion fiscale de l'entreprise, en s'assurant que la dimension fiscale est correctement intégrée dans la politique de prise de décision, notamment au niveau stratégique et opérationnel. L'auteur souligne le double objectif de l'audit fiscal, consistant à évaluer avec pertinence l'existence d'un risque fiscal, et à en confirmer ou infirmer la survenance. Ainsi, cette démarche porte sur l'identification des anomalies fiscales, tout en permettant d'apprécier l'ampleur de

²⁰ Bougon, P. et Vallée, J.-M. (1986). *Audit et gestion fiscale*. C.L.E.T. Atol

²¹ Lahyani, M. (2011). *Audit fiscal*. Éditions Audit & Analyse.

²² Cabinet Mesnaoui. *Tax audit*, 8.

leurs conséquences financières et juridiques, afin de fournir aux dirigeants les éléments nécessaires à une meilleure maîtrise du risque fiscal et à l'amélioration de la gestion fiscale de l'entreprise. Selon Pinard-Fabro, auteure de référence sur le sujet, souligne dans son ouvrage publié aux Éditions Francis Lefebvre que l'objectif principal de l'audit fiscal est d'approuver la charge fiscale d'une entreprise, tout en identifiant et en quantifiant le risque fiscal auquel elle peut être exposée en cas de non-conformité aux obligations fiscales en vigueur (Pinard-Fabro, M.-H, 2008, p.58)²³. Autrement dit, l'audit fiscal ne se limite pas à l'examen chiffré des comptes annuels ; il vise à renforcer la conformité des déclarations aux dispositions fiscales tout en anticipant les risques potentiels relatifs à d'éventuelles irrégularités. Ainsi, il revêt à la fois une dimension de contrôle et de gestion des risques, permettant de préserver la sécurité de la situation fiscale et de prévenir d'éventuels ajustements. En effet, l'audit contractuel de régularité fiscale permet de donner une vision plus transparente et détaillée de la situation fiscale de l'entreprise (Belbachir, 2018)²⁴. En pratique, l'audit fiscal favorise une meilleure compréhension des risques et des obligations de l'entreprise. Cette démarche facilite ainsi la prise de décision, renforce la confiance des parties prenantes et permet d'anticiper les éventuelles irrégularités, tout en apportant les corrections nécessaires avant la survenance des conséquences financières ou juridiques.

2.2.2.Limites de l'audit fiscal

À l'instar des limites inhérentes à l'audit externe, l'audit fiscal ne peut garantir une assurance absolue quant à l'absence d'anomalies significativement avérées (William R. Knechel, 2016)²⁵. En référence aux normes internationales d'audit, les travaux d'audit s'appuient sur des techniques d'échantillonnage et des tests sélectifs, ce qui met en évidence les limites du caractère exhaustif des contrôles de régularité et de conformité réalisés dans le cadre de l'audit fiscal (ISA 200, 2018)²⁶. Dans la même optique, la lecture, l'interprétation et la compréhension de la réglementation fiscale demeurent une limite majeure, dans la mesure où les politiques fiscales sont souvent fondées sur des jugements complexes, affectant la fiabilité des conclusions des travaux d'audit (Edward L. Maydew, 2017)²⁷.

Par ailleurs, la véracité des conclusions issues des missions d'audit fiscal dépend à la fois de l'efficacité du dispositif du contrôle interne mis en place par l'entreprise et de la qualité des

²³ Pinard-Fabro, M.-H. (2008). *Audit fiscal : audit des comptes annuels, validation de la charge d'impôt, audit d'acquisition*. Éditions Francis Lefebvre

²⁴ Belbachir, A. (2018). « L'audit fiscal : importance et enjeux, cas de l'Algérie », *International Journal of Economics & Strategic Management of Business Process*, vol. 13, pp. 58–68.

²⁵ Knechel, W.-R. & Salterio, S. E. (2016). *Auditing: Assurance and risk* (4th ed.). Routledge.

²⁶ IAASB. (2018). *International Standard on Auditing (ISA) 200: Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing*.

²⁷ Maydew, E. L. (2017). Tax avoidance and the cost of equity. *The Accounting Review*, 92(3), 1–24.

informations fournies, ce qui expose l'auditeur aux limites relatives à l'asymétrie d'information (Jean Bédard & Karim Jamal, 2008)²⁸. En outre, le jugement professionnel de l'auditeur, chargé d'identifier et d'évaluer les risques fiscaux relatifs aux processus audités, constitue une dimension subjective susceptible d'influencer la fiabilité, la qualité et la cohérence des travaux d'audit (Steven M. Glover et Douglas F. Prawitt, 2014)²⁹. Ainsi, l'audit fiscal demeure, en raison des limites liées aux techniques d'audit et aux contraintes pratiques relatives au déroulement des missions, un instrument permettant d'atténuer le risque fiscal sans en garantir l'élimination totale de son impact (Mark L. DeFond & Jere R. Francis, 2005)³⁰.

2.3. Articulation entre audit fiscal, gestion du risque et contrôle interne

À la suite de l'analyse de la genèse, des finalités ainsi que des limites de l'audit fiscal, il convient à présent d'examiner son articulation avec la gestion des risques et le contrôle interne, laquelle permet de mieux appréhender sa portée opérationnelle au sein de l'entreprise. En effet, afin de mieux comprendre les liens entre audit fiscal, gestion des risques et contrôle interne, il est pertinent de s'appuyer sur la norme ISA 315 (révisée en 2019), qui fournit un cadre méthodologique structuré pour l'identification et l'évaluation des risques. La norme internationale d'audit ISA 315 (révisée en 2019) explique la relation directe entre l'audit, le contrôle interne et la gestion du risque. Cette norme constitue un référentiel essentiel en matière d'identification et d'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers. Bien que l'ISA 315 (révisée en 2019) soit axée sur l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers, les diligences qu'elle prévoit peuvent être également appliquées au domaine fiscal. En effet, cette norme fournit un cadre méthodologique pertinent qui met en évidence le lien étroit entre l'audit fiscal et la gestion du risque fiscal, en exigeant une compréhension du processus d'évaluation des risques susceptibles d'affecter l'activité de l'entité ainsi qu'une maîtrise de son système de contrôle interne. Elle encadre la démarche que l'auditeur doit mettre en œuvre pour appréhender l'entité, son environnement et son système de contrôle interne, dans la perspective d'identifier, d'hierarchiser, d'évaluer et de maîtriser les risques susceptibles d'affecter la sincérité et la fiabilité de l'information financière et fiscale.

Dans ce sillage, l'audit fiscal dépasse la simple fonction de vérification de la conformité aux obligations fiscales pour s'intéresser à l'analyse des mécanismes mis en place par l'entreprise afin de déceler les sources potentielles de risque fiscal, d'évaluer la probabilité de survenance

²⁸ Bédard, J. & Jamal, K. (2008). The effect of internal control on audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 46(2-3), 58-81.

²⁹ Glover, S. M. et Prawitt, D. F. (2014). *Auditing & assurance services: A systematic approach*. McGraw-Hill Education.

³⁰ DeFond, M.- L. et Francis, J.-R. (2005). Audit research after Sarbanes-Oxley. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24(s-1), 5-30.

et de mettre en place les mesures correctives adaptées. Cette approche s'appuie sur les principes de l'ISA 315 afférents à la compréhension du processus d'évaluation des risques de l'entité. La prise de connaissance de l'environnement de contrôle, permet à l'auditeur fiscal d'apprécier l'efficacité du dispositif de gestion du risque fiscal et de recenser les éventuelles faiblesses pouvant entraîner des erreurs déclaratives, des redressements ou des sanctions fiscales.

Par ailleurs, l'ISA 315 met en lumière le rôle crucial du système de contrôle interne en tant qu'instrument de prévention et de réduction des risques. Il permet à l'auditeur d'évaluer les procédures de contrôle relatives à la saisie des données fiscales, à la liquidation des impôts et taxes, à la veille réglementaire ainsi qu'au suivi des obligations fiscales. En se référant aux diligences relatives aux activités de contrôle et aux composantes du contrôle interne, l'auditeur peut apprécier la manière dont ces dispositifs contribuent à réduire le risque fiscal. De plus, l'efficacité de ces contrôles impacte le niveau de risque fiscal auquel l'entreprise est exposée. Ainsi, l'audit fiscal permet l'évaluation et la fiabilisation des processus fiscaux en vue de prévenir les redressements fiscaux, tout en reposant largement sur le contrôle interne, qui en constitue le socle. En effet, un système de contrôle interne solide permet de réduire le niveau du risque fiscal et de limiter les erreurs ainsi que les omissions fiscales. En outre, la logique développée par l'ISA 315 permet de considérer que le lien entre l'audit fiscal et le contrôle interne s'analyse principalement sous l'angle de la gestion de risque et de la gouvernance.

3. Rôle de l'audit fiscal dans la prévention du risque de redressement fiscal : apports de la littérature

La présente section est consacrée à l'analyse du rôle de l'audit fiscal dans la prévention du risque de redressement fiscal à la lumière des apports de la littérature.

Le corpus académique ainsi que les rapports institutionnels analysés dans le cadre de notre revue de littérature, mettent en évidence le rôle central de l'audit fiscal dans la prévention du redressement fiscal. En effet, l'audit fiscal s'impose comme un instrument d'anticipation permettant aux entreprises d'identifier les risques de non-conformité et d'assurer la sincérité des déclarations fiscales. Il s'inscrit dans une démarche préventive, offrant à l'entreprise l'opportunité d'examiner la conformité de ses pratiques fiscales au regard des dispositions législatives en vigueur, de détecter les incohérences comptables pour cerner les insuffisances susceptibles d'engendrer des rectifications ultérieures. Les travaux de l'OCDE (2010) sur la gestion des risques fiscaux, ainsi que ceux de PwC (2016), précédemment cités, reconnaissent la nécessité de mise en place des dispositifs internes de contrôle fiscal pour prémunir les entreprises contre les redressements fiscaux.

De surcroît de sa fonction préventive, l'audit fiscal est également appréhendé comme un outil de gouvernance fiscale et de surveillance interne, influençant significativement les comportements fiscaux des entreprises. Dans cette perspective, ce mécanisme de gouvernance exige l'instauration de procédures formalisées, le renforcement de la documentation fiscale et l'amélioration de la traçabilité des opérations afin de réduire la probabilité des redressements fiscaux lors des missions de contrôles externes. (A. Desai & D. Dharmapala, 2006).

En revanche, l'approche de conformité collaborative préconisée par l'OCDE (2013) appui le développement d'une culture de conformité fiscale au sein des entreprises. L'audit fiscal contribue à cette dynamique, en structurant les pratiques internes, en renforçant les comportements de conformité volontaire et en assurant un dialogue transparent avec l'administration fiscale. Cette approche s'inscrit dans une logique préventive et participative que d'une démarche strictement répressive.

Par conséquent, l'audit fiscal dépasse le cadre de détection des irrégularités fiscales, en se penchant plus vers une prévention structurée axée sur le renforcement de la conformité fiscale et la maîtrise du risque de redressement tout en contribuant à la sécurisation de la situation fiscale de l'entreprise.

Le tableau ci-dessous présente une synthèse des principaux constats issus des travaux de recherche relatifs à l'évaluation du rôle de l'audit fiscal dans la prévention du risque de redressement fiscal.

**Tableau 2: Synthèse des apports et constats de la littérature sur le rôle de l'audit fiscal
dans la prévention du risque de redressement fiscal**

Année	Auteurs	Titre	Axes d'analyse	Constats principaux
2025	Zahraoui, B., & Taacha, E. H.	<i>L'importance d'instaurer une politique fiscale face aux risques fiscaux dans les entreprises marocaines</i>	La gouvernance fiscale et la gestion proactive des risques fiscaux	Cet article met en évidence le rôle déterminant d'une stratégie fiscale dans l'optimisation de la charge fiscale des entreprises. Les auteurs expliquent que la performance de la politique fiscale ne se limite pas à la réduction du coût de l'impôt ; mais elle repose aussi sur la mise en place d'un dispositif interne de gouvernance fiscale aligné sur les dispositions réglementaires et législatives en vigueur. Par ailleurs, l'article souligne que l'investissement dans un système intégré de gestion du risque fiscal, constitue une pierre angulaire pour préserver la santé fiscale de l'entreprise et d'anticiper d'éventuels redressements fiscaux futurs.
2024	Rannane, M., & Biouih, S.	<i>L'apport de l'audit à la détection des risques fiscaux, étude de cas.</i>	La détection préventive des risques fiscaux	Ce travail de recherche confirme, à travers les hypothèses formulées, l'apport du contrôle de régularité ainsi que l'efficacité des opérations fiscales dans la détection des risques fiscaux. Les résultats obtenus de cette étude s'inscrivent dans le droit fil des principes de la théorie de la gouvernance et de la théorie de l'agence, lesquelles soulignent le rôle central de l'audit fiscal dans la prévention des risques susceptibles de générer des conflits d'intérêts entre la société et ses partenaires. Au-delà de son caractère préventif, l'audit fiscal assure une couverture d'ensemble des exercices non prescrits, permettant ainsi d'identifier les irrégularités significatives à l'origine des risques fiscaux. Dès lors, la mise en place d'un système de gestion fiscale proactive contribue efficacement à se prémunir contre les risques fiscaux et, par conséquent, à prévenir les comportements de non-conformité fiscale.
2024	Chouqi, A., & Maniani, A.	<i>Le risque fiscal des entreprises : Revue de littérature</i>	L'approche conceptuelle et les déterminants du risque fiscal	Cette revue de littérature propose une analyse approfondie des travaux de recherche portant sur le risque fiscal. Elle consiste à mettre en évidence les lacunes et les limites des études antérieures afin de proposer de nouveaux axes de recherche relatifs aux risques fiscaux. À la lumière des articles étudiés, l'auteur établit le lien entre le concept du risque fiscal et des notions connexes telles que l'« évitement fiscal » et la « planification fiscale agressive ». Il souligne ainsi les points communs significatifs entre ces trois notions, tant en termes de déterminants internes, externes que de conséquences. Par ailleurs, l'auteur relève que, pour analyser de manière efficace le comportement fiscal des entreprises, la prise en compte du risque fiscal apparaît essentielle, car elle permet de mieux comprendre les motivations et les contraintes impactant les stratégies fiscales des entreprises.

2021	Ben Khayat, H., & Errahoui, A.	<i>L'impact de l'audit fiscal sur la performance financière</i>	La performance financière à l'ère du recours à l'audit fiscal	Le présent article analyse les liens entre l'audit fiscal et la performance financière. À travers une enquête menée auprès de 56 petites et moyennes entreprises (PME), les auteurs confirment l'hypothèse selon laquelle le recours à des missions d'audit fiscal contribue à l'amélioration de la performance financière. Cette amélioration s'explique notamment par la réduction des charges fiscales et par conséquent du montant de l'impôt dû. En effet, les résultats de l'enquête révèlent que 90,47% des PME utilisant l'EVA comme outil d'évaluation de la performance financière ont créé de la richesse après la réalisation d'une mission d'audit fiscal, contre seulement 33,33% auparavant. Pour les PME recourant au Modèle d'Altman, le taux des entreprises affichant une performance positive est passée de 23,52% à 76,47% soit une progression de 52,95%. Concernant les entreprises utilisant le SVA, la part de celles affichant un indicateur positif est passée de 44,44% à 94,44%, tandis que le nombre des PME présentant un SVA négatif a diminué de 50%. À la lumière de ces résultats, les auteurs concluent que l'audit fiscal exerce une influence significativement notable sur la performance financière des entreprises. Il contribue à réduire l'exposition aux risques fiscaux et permet l'amélioration du niveau de création de richesse.
2020	Lucain, S.	<i>L'audit fiscal, outil de prévention des redressements fiscaux dans les PME au Burkina Faso</i>	L'audit fiscal comme instrument de prévention des risques de redressements fiscaux	Les résultats de l'étude qualitative menée confirment le rôle stratégique de l'audit fiscal dans la prévention et la gestion des risques fiscaux au sein des PME. Ils mettent en évidence sa contribution à la maîtrise des risques fiscaux, notamment en permettant les corrections nécessaires des déclarations souscrites avant tout contrôle fiscal et en facilitant l'instauration d'un dispositif interne de gestion fiscale performant. Cette approche permet de réduire la probabilité d'occurrence et le degré d'impact des risques de redressements fiscaux.
2018	Taj, T. & Abdelmajid, S.	<i>La problématique de gestion du risque fiscal dans les entreprises marocaines</i>	L'efficacité du dispositif de gestion du risque fiscal dans le contexte marocain	Ce travail de recherche propose une revue de littérature des concepts fondamentaux de la gestion du risque fiscal dans le contexte marocain. Il met en évidence les principales difficultés auxquelles les entreprises sont confrontées en matière de gestion proactive de risque fiscal. En s'appuyant sur les articles examinés, les auteurs expliquent cette situation par l'absence d'un système intégré de gestion du risque fiscal, pilier d'une gouvernance fiscale performante. Ce constat concerne également les entreprises marocaines : en 2017, 3400 d'entre elles ont fait l'objet d'une vérification, générant des recettes nettes issues des redressements fiscaux supérieures de 6,3% à celles de l'année précédente. Les apports de cette étude mettent en lumière ainsi l'importance d'asseoir une véritable stratégie de gestion du risque fiscal, axée sur une identification précoce des risques, une évaluation pertinente, un traitement approprié et un contrôle à priori des éventuels risques de redressements fiscaux.

Source : Établi par les auteurs

Conclusion

En guise de conclusion, les travaux de recherche examinés soulignent le rôle stratégique de l'audit fiscal en tant que véritable outil de gouvernance fiscale, contribuant à influencer de manière significative les pratiques fiscales de l'entreprise. Toutefois, les travaux analysés mettent en évidence plusieurs limites structurelles inhérentes à la démarche d'audit fiscal. En effet, il ne fournit qu'une assurance raisonnable, et non absolue, en raison du recours à des techniques d'échantillonnages et à des tests sélectifs non exhaustives, ce qui tend à restreindre la portée des conclusions et des recommandations formulées. Par ailleurs, la complexité du cadre réglementaire, conjuguée à l'évolution constante de la législation fiscale, soulève des difficultés d'interprétation des textes et de leur traduction en décisions stratégiques susceptibles d'influencer la politique fiscale de l'entreprise. En outre, le processus de l'audit fiscal demeure étroitement tributaire de l'environnement informationnel de l'entreprise, notamment de la maturité du dispositif du contrôle interne ainsi que la fiabilité et la qualité de l'information financière. Dans le même ordre d'idée, l'asymétrie d'information combinée à la subjectivité du jugement professionnel de l'auditeur, peut limiter sa capacité à identifier certains risques fiscaux, affectant ainsi la portée et l'efficacité des travaux d'audit.

Au regard de ces limites, plusieurs questions de recherche émergent. Il importe d'examiner les facteurs organisationnels, informationnels et technologiques de nature à conditionner l'efficacité de l'audit fiscal. Une autre interrogation porte sur les conditions d'exercice de cette fonction, notamment sur sa capacité à dépasser une logique de contrôle de conformité pour s'inscrire dans une véritable démarche d'anticipation du risque fiscal. Ainsi, il convient d'examiner dans quelle mesure l'efficacité du contrôle interne, la gouvernance fiscale et la digitalisation des processus peuvent contribuer à renforcer la fonction de l'audit fiscal à mieux prémunir l'entreprise contre les risques de redressement.

L'ensemble de ces interrogations ouvre des perspectives de recherche pour la conduite d'études empiriques visant à confronter les apports de la littérature aux pratiques déployées au sein des entreprises. Il apparaît notamment pertinent d'analyser les apports des technologies émergentes, telles que le Big Data et l'intelligence artificielle, dans le renforcement de l'efficacité et du caractère proactif de l'audit fiscal. Il apparaît judicieux d'étudier l'impact de la complexité de la réglementation fiscale sur la qualité des travaux d'audit fiscal, notamment à travers le développement de modèles d'aide à la décision. Enfin, une réflexion approfondie sur les mécanismes permettant de réduire l'asymétrie d'information dans le cadre de la gouvernance fiscale pourrait contribuer à renforcer le rôle de l'audit fiscal dans une logique proactive.

Bibliographie

- **Abernathy, J. L., Finley, A. R., Rapley, E. T., & Stekelberg, J. (2021).** External Auditor Responses to Tax Risk. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*.36(3), 489–516. <https://doi.org/10.1177/0148558X19867821>
- **Aksoy, T. et Mohammed, A. (2020).** Assessing bank's internal control effectiveness: The case of Ghanaian listed banks. *International Journal of Research in Business & Social Science*. 9(4), 196-206.
- **Amansou, S. (2019).** Gestion des risques : fondements théoriques et analyse critique. *Insurance and Risk Management*. 86(2-3), 265-287.
- **Bencheikh, F., & Hangoure, M. (2026).** Impact des mécanismes internes et externes de gouvernance sur le risque fiscal au sein de l'entreprise : Une revue de littérature systématique selon les directives PRISMA. *International Journal of Applied Management and Economics*, 2(21).
- **Blaufus, K., Reineke, J., & Trenn, I. (2023).** Perceived tax audit aggressiveness, tax control frameworks and tax planning: An empirical analysis. *Journal of Business Economics*, 93(3), 509–557.
- **Brühne, A. I., & Jacob, M. (2022).** Defining and managing corporate tax risk: Perceptions of tax risk experts. *Contemporary Accounting Research*, 39(4), 2861–2902.
- **Chemlal, M. & Benazzou, L. & Gharib, B. & Mrabet, A. (2020).** The performance of the tax audit in Morocco, *Revue Internationale du Marketing et Management Stratégique*, Volume 2, N°1, (Janvier-Mars), pp. 136-156.
- **Dyreng, S. D., Hanlon, M., & Maydew, E. L. (2019).** When Does Tax Avoidance Result in Tax Uncertainty? *The Accounting Review*, 94(2), 179–203.
- **Eberhartinger, E., & Zieser, M. (2021).** The Effects of Cooperative Compliance on Firms' Tax Risk, Tax Risk Management and Compliance Costs. *Schmalenbach Journal of Business Research*, 73(1), 125–178. <https://doi.org/10.1007/s41471-021-00108-6>
- **HILMI, Y., & FATINE, F. E. (2022).** The Contribution of internal audit to the corporate performance: a proposal of measurement indicators. *International Journal of Performance and Organizations*, 1(1), 45-50.
- **HILMI, y., & NAJI, F. (2016).** Audit social et performance de l'entreprise : une étude empirique au sein du champ organisationnel marocain. *Revue des Etudes Multidisciplinaires en Sciences Economiques et Sociales*, 1(3). doi:<https://doi.org/10.48375/IMIST.PRSM/remses-v1i3.5271>

- **Hilmi, Y., & Fatine, F. E. (2022).** Transformation digitale des cabinets d'audit par les réseaux sociaux: Cas de KPMG. *International Journal of Economics and Management Sciences*, 1(1).
- **HILMI, Y.** L'ÉTHIQUE DE L'ENTREPRISE: UN BON MOYEN DE PROTECTION CONTRE LA FRAUDE THE ETHICS OF BUSINESS: A GOOD WAY TO PROTECT AGAINST FRAUD.
- **HILMI, Y. (2013).** L'audit interne au Maroc: Degré d'intégration et spécificités de l'entreprise. *Revue marocaine de recherche en management et marketing*, (8).
- **Kasper, M. et Alm, J. (2022).** Audits, audit effectiveness, and post-audit tax compliance. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 195, 87–102.
<https://doi.org/10.1016/j.jebo.2022.01.003>
- **Neuman, B. R., Omer, T. C., & Schmidt, A. P. (2020).** *Assessing Tax Risk: Practitioner Perspectives. Contemporary Accounting Research*, 31(3), 1788–1827.
- **Saragih, A. H., & Ali, S. (2021).** Corporate tax risk: A literature review and future research directions. *Management Review Quarterly*. <https://doi.org/10.1007/s11301-021-00251-8>.
- **Wang. (2020).** Corporate Tax Avoidance: A Literature Review and Research Agenda. *Journal of Economic Surveys*.