

Les spécificités de l'audit dans le secteur hôtelier : Identification des zones à risques spécifiques et proposition d'une démarche efficace d'audit.

Abdelmounim Bouziane

Laboratoire Interdisciplinaire de Recherches sur les Organisations.
Ecole Nationale de Commerce et de Gestion

Université Chouaib Doukkali, El Jadida Laboratoire Interdisciplinaire de Recherches sur les
Organisations.

Wadi Tahri

Laboratoire Interdisciplinaire de Recherches sur les Organisations.
Ecole Nationale de Commerce et de Gestion

Université Chouaib Doukkali, El Jadida

Safaa Bekhar

Auditrice sénior, Deloitte Nearshore, Casablanca

Résumé :

Le tourisme est considéré comme un secteur dont l'importance ne cesse de croître d'où la nécessité de l'audit légal pour garantir la transparence des informations et financières publiées par les intervenants dans le secteur. Le thème de recherche s'articule autour de la définition d'une démarche d'audit particulière guidée par les spécificités de ce secteur et qui vise à présenter aux auditeurs financiers une méthodologie d'audit propre aux établissements hôteliers. Notre méthodologie se base sur une revue documentaire et analytique de 100 missions d'audit d'établissements hôteliers en France qui se sont déroulés entre 2017 et 2020. Les missions du commissariat aux comptes concernées par notre étude sont effectuées par le cabinet Deloitte Nearshore, basé sur Casablanca et effectuant des missions à distance pour des sociétés françaises.

A travers ce travail, Nous avons pu énumérer les différents risques du secteur, et édifier une démarche propre à l'audit des établissements hôteliers.

Mots clés : Audit, secteur hôtelier, méthodologie, risques d'audit, démarche d'audit.

Abstract:

Tourism is considered to be a sector whose importance continues to grow, hence the need for legal auditing to guarantee the transparency of information and financial information published by stakeholders in the sector. The research theme revolves around the definition of a particular audit approach guided by the specificities of this sector and which aims to present financial auditors with an audit methodology specific to hotel establishments. Our methodology is based on a documentary and analytical review of 100 audit missions of hotel establishments in France which took place between 2017 and 2020. The statutory audit missions concerned by our study are carried out by the firm Deloitte Nearshore, based in Casablanca and carrying out remote missions for French companies.

Through this work, we were able to list the various risks of the sector, and build a specific approach to the audit of hotel establishments.

Keywords: Audit, hotel sector, methodology, audit risks, audit approach.

INTRODUCTION

Le tourisme est considéré comme un secteur économique dont l'importance ne cesse de croître. Il s'agit, en effet, d'une activité de consommation d'ordre supérieur, dont l'élasticité par rapport au revenu est toujours supérieure à un, c'est-à-dire que le taux de croissance de la demande est supérieur au taux de croissance de l'économie. (Rapport de la Banque Centrale Européenne, 2019).

Le succès qu'a pu connaître le tourisme en France a été permis par différents facteurs historiques, sociétaux et politiques, qui ont fait que ce dernier est considéré aujourd'hui comme une activité très importante de l'économie du pays (la communication en conseil des ministres de la France du 29 avril 2015). Conscient de cette importance accrue, la France a misé sur ce secteur en tant que vecteur de croissance pour l'économie nationale et ce depuis plusieurs décennies, par la mise en place d'un certain nombre de programmes pour le développer. Composante essentielle et indissociable du tourisme, le secteur de l'hôtellerie a connu aussi le même essor, avec l'augmentation du nombre des établissements d'hébergement de toutes catégories de classement et l'élargissement de la capacité d'accueil des établissements existants. Le développement de l'activité hôtelière en France a posé un certain nombre de problématiques du fait du nombre important de particularités qui lui sont associées (diversités des prestations hôtelière, multiplicité des points de vente ; le nombre important de transactions journalières ; ...) et qui nécessitent des traitements comptables ; juridiques et fiscales spécifiques au secteur. D'où la problématique du présent travail de recherche. **« A quelle mesure ces spécificités d'audit des hôtels vont-elles impliquer une démarche d'audit légal (commissariat aux comptes) bien précise ? »**

Nos études préliminaires du secteur et notre expérience sur le terrain nous a permis de formuler les hypothèses suivantes afin de répondre à la problématique du notre présent travail de recherche:

- **H1 : les spécificités de l'activité les établissements hôteliers implique des vérifications particulières de la part de l'auditeur.**
- **H2 : La multitude des risques inhérents à la nature de l'activité hôtelière, fait que le niveau des diligences soit élevé.**

- **H3 : Etant soumis à des règles fiscales bien particulières, les établissements hôteliers nécessitent des travaux particuliers de la part de l'auditeur afin de s'assurer de la régularité fiscale.**

Notre objectif à travers le présent travail est de mettre en évidence l'ensemble des particularités comptables, fiscales et réglementaires que présente le secteur hôtelier et leur impact sur la démarche d'audit. Ceci va nous permettre de proposer une démarche d'audit adaptée au contexte hôtelier qui peut être appliquée lors des missions d'audit des hôtels avec quelques adaptations selon l'entité auditée.

1- REVUE DE LITTERATURE :

2-1- L'Audit financier :

2-1-1- Définition de l'audit financier :

La définition de l'audit a été discutée dans de nombreuses études. Defond et Zhang (2014) considèrent que l'audit est « une appréciation de la crédibilité de l'information financière, qui améliore l'efficacité de l'allocation de ressources en réduisant le risque d'asymétrie de l'information ». L'audit peut être également définie comme une revue des états financiers d'une entité auditée. L'auditeur externe serait donc le responsable de cet examen périodique. Le principal objectif inhérent à ce métier est de présenter une opinion concernant ces états financiers (Josheski et Blagica, 2012). Nous pouvons également déduire la définition de l'audit financier (externe) à travers le rôle de l'auditeur lui-même. Hauret (2000) a défini le rôle de l'auditeur dans le cadre d'une mission d'audit externe comme étant le garant de la transparence de l'information financière. Son rôle est de crédibiliser les informations financières publiées par l'entreprise. Aux termes de Chaplais et al (2016), la finalité d'une mission d'audit repose sur la certification des états financiers d'une société. L'auditeur légal se voit obliger d'estimer la régularité et sincérité de ces états financiers afin de fournir une image fidèle de la situation financière de l'entreprise. En somme, nous pouvons dire que l'audit a pour but d'augmenter le niveau de confiance que les états financiers inspirent aux utilisateurs visés. Pour que ce but soit atteint, l'auditeur exprime une opinion indiquant si les états financiers ont été préparés dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable.

2-1-2- L'audit financier : une approche par risque :

Avant de présenter les risques étudiés dans cette approche d'audit, il est nécessaire de commencer par une définition de la notion du risque. Ainsi, la recommandation internationale n° 25, « Importance relative et risque d'audit », de l'International Federation of Accountants (IFAC), définit le risque d'audit de façon suivante : « *Le risque d'audit est le risque qu'un auditeur puisse exprimer une opinion inappropriée sur une information financière comportant des inexactitudes significatives* ».

Lors de la planification de l'audit, l'auditeur doit évaluer le risque qu'une fraude ou qu'une erreur conduit à des anomalies significatives dans les états financiers et doit interroger la direction sur toute fraude ou erreur significative qui aurait été détectée (La norme ISA 240). L'approche par risque permet au commissaire aux comptes de définir les domaines où les contrôles doivent être approfondis, d'identifier les cycles d'activité significatifs, de planifier des interventions pour la réalisation de certains contrôles ou le suivi de certains éléments (situation de trésorerie, indicateurs clés, ...), et de définir un seuil de signification qui est l'appréciation, par le commissaire aux comptes, du montant à partir duquel une anomalie peut affecter la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et donc induire le lecteur de ces comptes en erreur (Hechmi, 2008).

2- METHODOLOGIE DE RECHERCHE :

Notre méthodologie se base essentiellement sur la revue de 100 missions d'audit de différents établissements hôteliers en France et qui se sont déroulés entre 2017 et 2020 (les comptes arrêtés en mars 2020). Les différents établissements appartiennent à une même entité dont Deloitte France est son Commissaire Aux Comptes mandataire. Nous avons pu analyser les différents risques que les équipes d'audit ont pu déceler à travers la revue du contrôle interne de ces établissements, ainsi que les différents travaux de contrôle des comptes effectués.

De même, nous avons décelé les différents risques auxquels les commissaires aux comptes doivent donner une importance cruciale lors des travaux concernant les établissements hôteliers. La liste des différents risques décelés est fixée afin de permettre aux auditeurs de bien orienter leurs travaux. A l'addition de la mise en place d'une démarche audit qui se présente comme étant un guide pratique couvrant l'ensemble des étapes de la mission à partir de la préparation jusqu'à la conclusion et qui permettra aux auditeurs de bien préparer, gérer et conclure leur mission et de présenter un rapport d'audit complet et de qualité avec un meilleur rapport temps-

travaux réalisés. Notre démarche se base essentiellement sur la détermination des risques et les sections comptables concernées. La planification de la mission optimale à mettre en place ainsi que les cycles et opérations significatives propres au secteur hôtelier et contrôles à mettre en place lors d'une mission d'audit.

3- Zones de risques et proposition d'une démarche d'audit :

4-1- Zones à risques concernant le secteur hôtelier :

4-1-1- Détermination des risques relatifs des établissements hôteliers :

A travers la revue des différents rapports des commissaires aux comptes des missions d'audit analysés, nous avons déterminé les différents risques qui ont suscité l'attention des auditeurs à travers la mise en place d'une panoplie de tests et de travaux (Revue et testing du chiffre d'affaire, des créances clients...).

D'une manière concise, notre grille de revue des missions de commissariat aux comptes s'est basée sur quatre éléments essentiels dans chaque mission analysée :

- Les travaux effectués
- L'objectif de chaque vérification faite
- Les sections concernées
- Le niveau de risque déterminé à travers l'importance comptable du compte/poste audité par rapport à la matérialité
- L'importance des écarts déduits
- Les observations des auditeurs

La grille d'analyse et de collecte de données (concernant une mission portant sur un hôtel de taille moyenne) est comme suit :

Travaux réalisés	Niveau de risque	Justification du niveau de risque	Observation des auditeurs
Testing du CA pour s'assurer de la réalité des opérations	Elevé	- Importance du CA (un montant de 16 millions d'Euros TTC). - Diversité d'activités (hébergement – restauration ...) ...	Plusieurs écarts ont été constatés. Le cumul de ces écarts est inférieur au seuil de

			matérialité ¹ d'autant plus, les écarts pris individuellement sont inférieurs au seuil de remontée ² .
Cut-off des charges pour s'assurer leur correcte enregistrement (respect du principe de la spécialisation des exercices)	Elevé	- Nature des produits achetés (y compris les produits de luxe). - Diversité des fournisseurs...	Plusieurs erreurs de comptabilisation ont été constatées notamment dans les FNP et les autres charges à régulariser. Le montant étant inférieur au seuil de remontée.
Contrôle des charges fiscales (en recalculant théoriquement les impôts à payer par l'hôtel et les comparer avec les montants inscrits sur la comptabilité)	Faible	- L'Etat prévoit des contrôles périodiques des impôts. - le groupe mandate un cabinet pour l'accompagnement fiscal.	RAS ;
Contrôle des disponibilités	Elevé	Par défaut, les disponibilités correspondent à un niveau de risque élevé.	Aucun écart n'est constaté.
Rapprochement bancaire	Elevé	Par défaut, les disponibilités correspondent à un niveau de risque élevé.	Aucun écart n'est constaté.
....			

¹ Le seuil de matérialité ou encore le seuil de signification est le « montant au-delà duquel les écarts constatés par un auditeur sont susceptibles d'influencer les comptes de l'entreprise auditée. ».

² Le seuil de remontée est le « montant au-delà duquel les écarts constatés par un auditeur sont rapportés et/ou envoyés à l'entreprise pour les justifier.

4-1-1-1- Les risques liés à l'activité :

L'exploitation courante d'un hôtel génère un certain nombre de risques qu'il faut identifier, analyser et maîtriser. Les risques de l'activité hôtelière découlent de plusieurs éléments, entre autres, nous trouvons la complexité de leur supply chain logistique qui contient une multitude d'intervenants et de flux (El Bakkouri, 2021). Ainsi, cette partie sera consacrée à l'analyse du risque d'audit appliqué au secteur hôtelier. Plus particulièrement à l'identification des risques inhérents au secteur.

- Risque 1 : La baisse de la fréquentation

Parmi les risques qui menacent le plus les établissements hôteliers on relève le risque lié à la baisse de la fréquentation, ce risque peut être dû à différents facteurs tel que : la conjoncture économique, déclassement de l'établissement, mauvais positionnement marketing ou autres. Il entraîne une incertitude quant à l'avenir et peut compromettre la continuité d'exploitation de l'hôtel. **Dans certains cas la direction peut de mauvaise foi être amenée à cacher les effets de cette baisse.**

- Risque 2 : L'obsolescence / Dépréciation du matériel

Par ailleurs les hôtels encourent un risque de dépréciation rapide et d'obsolescence de leurs outils de travail et équipements.

- Risque 3 : Non-conformité aux normes et réglementations propres au secteur

Les hôtels sont tenus de respecter un certain nombre de règles et de se conformer à la réglementation hôtelière (Respect des normes de classement, respect des normes d'hygiène des normes sanitaires et de sécurité ...). **Le non-respect de ces normes peut avoir de très lourdes conséquences pour les hôtels tel que : le risque de déclassement...**

4-1-1-2- Risques liés aux catégories de transactions significatives :

- Risque 4 : Diversité des services et points de vente

Un hôtel offre une large palette de services en vue de satisfaire aux besoins diversifiés des clients: hébergement, restauration, banquets, change, location de matériel, téléphone, boutiques ...etc. Le risque d'exhaustivité du chiffre d'affaires existe du fait de cette diversité.

- Risque 5 : Non facturation des services fournis

Les activités hébergement et restauration entraînent des transactions importantes qui sont souvent réglées en espèces et concentrées dans le temps. Les risques de non facturation des services fournies sont élevés (détournement ou omission).

- **Risque 6 : Non traçabilité des transactions**

Les produits vendus par l'industrie hôtelière ne laissent aucune trace, ils concernent en outre une clientèle de particuliers généralement de passage.

4-1-1-3- Identification des zones d'audit critiques liées au secteur hôtelier :

Afin de maîtriser les zones d'audit qui présentent un grand risque lors d'une mission d'audit, il convient de les identifier. Nous récapitulons les risques les plus fréquemment rencontrés par un auditeur et relatifs aux différentes sections bilancielle ou au niveau du compte de résultat :

- **Comptes du bilan :**

- **Fonds commercial** : -Risque élevé, en cas de baisse de la fréquentation et en cas de vieillissement de l'hôtel dans la mesure où il peut fausser la valeur de l'entreprise.
- **Immobilisations corporelles** : -Risque assez élevé en cas d'obsolescence et de baisse de fréquentation ou de non-conformité
- **Différence entre immobilisations et charges** : Le nombre important des rénovations opérées et des investissements engagés dans les exploitations hôtelières, laisse apparaître un risque d'évaluation de ces dépenses engagées.
- **Les stocks** : Risque plutôt faible car les stocks en hôtellerie sont moins importants ; - Risque de fraude ou détournement.
- **Les créances clients et la trésorerie** : -Risque élevé. Importance des opérations, différence des moyens de paiement, diversité des services à l'addition du risque lié à la solvabilité et au recouvrement des créances.
- **Les provisions pour risques et charges** : Risque élevé en cas de non-respect de la réglementation hôtelière ; -Non-respect de la réglementation fiscale ; -Non-respect de la réglementation liée au droit du travail ; -Risque élevé en cas de grosses réparations.

- **Compte du résultat :**

- **Les Achats** : -Risque faible car la fréquence des achats est plus faible que celle des ventes, ceci est expliqué par l'importance du nombre de transactions effectuées quotidiennement, et également par le mode de règlement choisis.

- **Salaires et traitement** : -Risque faible ; -L'activité hôtelière est considérée comme étant une activité à forte intensité de main d'œuvre. En effet, les établissements hôteliers emploient un grand nombre d'effectif pour la réalisation des différentes tâches et services.
- **Impôts et taxes** : Tel que la taxe de fermeture tardive ou ouverture matinale, taxe sur les débits des boissons, taxe de séjour, taxe de promotion touristique, taxe de licence sur les boissons alcoolisées ; -Pour le secteur de l'hôtellerie, le législateur a prévu un taux de TVA de 10%, avec droit à déduction, pour toutes les opérations hôtelières, à savoir l'hébergement, les services de restauration effectués par les restaurant exploités à l'intérieur de l'hôtel, ainsi que toutes les opérations annexes.
- **Les autres charges** : -Risque à considérer en cas de complexité des contrats qui donnent lieu à des redevances exemple : les contrats de gestion et les contrats de franchise.
- **Vente/CA** : Risque élevé -Un établissement hôtelier offre une large palette de service afin de satisfaire aux besoins diversifiés de sa clientèle : hébergement, restauration, change, location de matériel (Ex : prix de nuitée d'hôtel).
- **Les éléments du résultat financier** : - Risque faible.

4-2- Proposition d'une démarche d'audit propre aux établissements hôteliers :

L'étude approfondie du secteur hôtelier et l'expérience pratique d'audit comptable et financier acquiert à travers le nombre des missions d'audit revues nous a permis de conclure que les établissements hôteliers présentent tant de particularités que ce soit au niveau comptable, fiscale ou juridique qui nécessitent des contrôles et traitements particuliers de la part du commissaire aux comptes chargé d'auditer les comptes.

4-2-1- Démarche préliminaire adoptée lors d'un audit d'établissement hôtelier

4-2-1-1- La prise de connaissance générale :

La prise de connaissance générale doit permettre à l'auditeur d'identifier l'ensemble des risques d'audit liés à l'établissement. Ce risque est composé de trois éléments :

- **Risque inhérent** : est le risque que des comptes ou une catégorie d'opérations d'une société comportent des anomalies significatives avant de prendre en considération l'efficacité des contrôles internes existants. Il s'agit des risques liés au secteur d'activité, à la réglementation et à la complexité des opérations.

- Risque lié au contrôle interne : est le risque de non-détection d'une anomalie dans un compte ou une catégorie d'opérations malgré les systèmes comptables et de contrôles internes mis en place dans l'entité.
- Risque de non- détection : est le risque que les travaux d'audit mis en œuvre ne parviennent pas à détecter les erreurs dans les comptes.

En effet, la multitude des transactions effectuées par les établissements hôteliers, ainsi que la spécificité de l'organisation comptable, peuvent avoir pour conséquence de ne pas détecter certaines erreurs ou irrégularités dans les comptes.

L'étude de ces trois composantes de risque permettra à l'auditeur de déterminer le niveau de diligences à dérouler.

Table 1: Les niveaux de diligences :

Niveau de diligences		<i>Risque lié au contrôle</i>		
		<i>Elevé</i>	<i>Moyen</i>	<i>Faible</i>
<i>Risque inhérent</i>	<i>Elevé</i>	<i>Elevé</i>	<i>Elevé</i>	<i>Moyen</i>
	<i>Moyen</i>	<i>Elevé</i>	<i>Moyen</i>	<i>Faible</i>
	<i>Faible</i>	<i>Moyen</i>	<i>Faible</i>	<i>Minimum</i>

Source : Etabli par nous propres soins

4-2-1-2- La revue analytique :

Dans sa démarche d'audit, l'auditeur procède à une revue analytique des comptes, c'est à dire l'analyse des différents postes des états de synthèse de l'exercice en comparaison avec l'exercice précédent.

La revue analytique permet de déceler d'éventuelles anomalies auxquelles l'auditeur doit porter un intérêt particulier.

L'analyse d'indicateurs spécifiques aux hôtels, tels que le taux d'occupation des chambres, permet d'appréhender correctement l'activité de l'établissement hôtelier.

4-2-1-3- Planification stratégique de l'audit :

L'auditeur doit élaborer avant même le début des travaux d'intérim un « Plan de mission » décrivant l'approche générale des travaux et leur étendue qui varient selon la taille de l'entité et la complexité de la mission.

L'élaboration du plan de mission est une étape clé dans l'exécution d'une mission. Il est la phase préalable au programme de travail. Il s'agit de l'étape au cours de laquelle l'auditeur, s'appuyant sur la connaissance générale qu'il a de l'entreprise, la compréhension des systèmes comptables et de contrôle interne, l'identification des risques et seuils de signification, décrit l'approche générale des travaux d'audit qu'il entend mener et leur calendrier.

La planification stratégique matérialisée par le plan de mission donne donc une vue d'ensemble de la mission d'audit. Elle consiste à :

- Prendre connaissance de l'activité et de l'organisation de l'établissement hôtelier ;
- Définir les risques d'audit que le plan d'audit devra couvrir ;
- Evaluer la fiabilité que l'on peut accorder au contrôle interne.

4-2-1-4- Planification détaillée et programme de travail :

4-2-1-4-1- Planification détaillée :

La planification détaillée se fonde sur la définition des composants significatifs dans les états financiers de l'établissement hôtelier et des assertions qui leur sont affectées.

- Détermination des composants significatifs :

Eu égard à la spécificité de l'activité des hôtels et compte tenu des éléments suivants :

- La nature des opérations incluses dans les postes des états financiers des hôtels ;
- Le poids du poste par rapport au total des états financiers ;
- La nature du risque particulier à chaque compte ou groupe de comptes ;
- Les erreurs ou omissions que l'auditeur s'attend à trouver, compte tenu de son expérience dans le domaine ;

- Les assertions d'audit :

Les assertions sont les éléments qui permettent d'évaluer les risques et de choisir les éléments susceptibles de fournir un degré de conviction et d'assurance satisfaisant.

Les assertions les plus couramment retenues sont les suivantes :

- Présentation et informations à donner dans les états de synthèse ;
- Réalité et exhaustivité (chiffre d'affaires, encours clients, ...) ;
- Bon calcul et évaluation (Taxe de séjour, TVA, ...) ;
- « Cut-off » (chiffre d'affaires, ...).

4-2-1-4-2- Préparation du programme de travail :

La préparation du programme de travail, dernière phase de l'approche d'audit, est l'aboutissement de toute la stratégie d'audit. Elle s'adresse plus directement aux collaborateurs qui auront à exécuter les travaux d'audit. Après avoir pris connaissance de l'environnement de l'établissement hôtelier, des risques inhérents à son activité, de sa structure ainsi que de l'évolution de ce dernier, l'auditeur effectue une étude des systèmes de contrôle interne mis en place par l'entreprise. Cette démarche a pour objet d'identifier d'une part, les points forts des procédures sur lesquelles l'auditeur pourra s'appuyer, et d'autre part, les risques d'erreurs dans le traitement des données afin d'en déduire un programme de contrôle des comptes adapté.

4-2-2- Cycles et opérations significatives propres au secteur hôtelier et contrôles à mettre en place lors d'une mission d'audit

4-2-2-1- Evaluation du contrôle interne :

4-2-2-1-1- Identification et compréhension des cycles et opérations significatives à contrôler :

- Identification des cycles et des opérations significatives :

On entend par cycles significatifs l'ensemble des cycles traitant des données ayant une incidence significative sur les états de synthèse.

Pour un hôtel, ce sont généralement :

- Cycle des revenus – encaissements ;
- Cycle achats ;
- Cycle Paie et gestion de personnel ;
- Cycle investissement.

- Compréhension des flux des opérations significatives :

Après avoir identifié les cycles significatifs de l'hôtel, l'auditeur va engager un ensemble de moyens (enquête auprès du personnel approprié de l'hôtel, examen des manuels du client...) lui permettant de comprendre les flux séquentiels des données dans ces cycles de façon suffisamment détaillée pour pouvoir identifier les endroits où des erreurs pourraient se produire

dans les traitements, et en conséquence, ou des contrôles sont nécessaires pour atteindre les objectifs de contrôle.

4-2-2-1-2- Evaluation des risques et fiabilité du contrôle interne :

- Identification des endroits où des erreurs pourraient se produire :

La compréhension des flux des opérations significatives permettra de déceler les défaillances du système de contrôle interne qui laissent de la place à la production des erreurs.

- Identification et compréhension des contrôles pertinents :

L'auditeur doit chercher à prendre connaissance et à comprendre l'ensemble des contrôles mis en œuvre par la direction et ceci à travers la détermination de : leurs objectifs, les risques qu'ils couvrent, la cadence d'application....

- Evaluation de l'efficacité des contrôles et évaluation des risques :

Après ces quatre étapes, l'auditeur doit être en mesure de se prononcer sur le degré de fiabilité du système du contrôle interne afin de déterminer l'étendue des tests de validité sur les comptes. Vu le rôle primordial du contrôle interne dans l'organisation et le fonctionnement des établissements hôteliers, seuls deux cas de figure peuvent se présenter :

Table 2: L'évaluation du contrôle interne d'un hôtel :

Evaluation du contrôle interne de l'hôtel	Etendue des tests de validité sur les comptes Concernés
Les contrôles sont efficaces => Risque d'erreur très faible =>L'auditeur peut s'appuyer dessus.	Limité : Les tests sont minimaux.
Les contrôles sont non efficaces => le risque d'erreur est élevé =>L'auditeur ne peut pas s'appuyer dessus.	Extrapolation : L'auditeur s'att end à des erreurs qui peuvent être importantes pour l'audit, ses tests doivent donc être conçus de façon à pouvoir estimer leur impact potentiel.

Source : Établi par nous propres soins

- Evaluation du contrôle des comptes :

L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour parvenir à des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion.

On entend par « éléments probants » l'ensemble des informations collecté par l'auditeur pour parvenir à des conclusions sur lesquelles il fonde son opinion. Ils comprennent les informations contenues dans la comptabilité sous-tendant l'établissement des états de synthèse et d'autres informations.

4-2-2-2- Le contrôle sur les postes du bilan :

- Immobilisations :

Les établissements hôteliers sont caractérisés par la diversité de leurs immobilisations, leur caractère mobile ainsi que par l'existence du petit matériel d'exploitation. L'auditeur se trouve généralement confronté à la problématique de non existence d'inventaire physique des immobilisations.

L'absence de cet inventaire ne dispense pas l'auditeur de la réalisation de contrôle d'existence portant sur des valeurs significatives et notamment sur un échantillon représentatif pour le petit matériel d'exploitation.

- Stocks :

Cette section est importante dans le cas des hôtels « haut de gamme ». Généralement, les stocks dans ce type d'établissement ne présentent pas de problème de dépréciation, car il s'agit des stocks constitués des boissons alcooliques qui ne perdent pas de leur valeur pendant la durée de stockage. En effet, l'inventaire physique mensuel du stock des produits de l'économat est une pratique courante en hôtellerie et ce pour le suivi et la maîtrise des ratios nourritures et boissons. L'auditeur pourra donc obtenir auprès du service « F&B control » les relevés des inventaires déjà effectués durant l'exercice. Au cas où des différences ont été relevées entre le stock physique et le stock théorique, il faut vérifier si la direction de l'hôtel est au courant des états de différences, la justification de leur origine ainsi que les mesures prises pour l'amélioration du système de contrôle interne de l'hôtel.

- Créances clients et comptes rattachés :

Il convient d'abord de rapprocher le solde des clients transférés en débiteurs, et le solde des clients factures à établir, issus du système d'exploitation de l'hôtellerie avec les créances clients

enregistrées en comptabilité à la clôture de l'exercice. L'auditeur pourra par la suite procéder aux contrôles de validité suivants :

Confirmation du solde client :

L'auditeur pourra procéder à la circularisation des clients constitués par les agences, tours opérateurs et sociétés. L'échantillon de confirmation ne dépasse pas en général 25 à 30 clients.

Cut-off :

Pour les créances des clients correspondant aux prestations à facturer des clients encore présents dans l'hôtel, il importe de vérifier, pour les montants les plus significatifs que les dates de séjour des clients concernés sont récentes et chevauchent sur deux exercices comptables et que les prestations ont bien été facturées et encaissées par la suite.

Pour le contrôle des dates de prestations, l'auditeur pourra s'appuyer sur les états des réservations, les états d'occupation des chambres ou les factures.

- Trésorerie :

L'auditeur pourra d'abord procéder à un test de rapprochement global entre le total des encaissements de la période, la variation des créances clients et le chiffre d'affaires enregistré.

Le compte « Banque » :

L'auditeur doit procéder à un examen des états de rapprochement bancaires établis à la fin de la période auditée (généralement ceux du mois de Décembre pour les hôtels). Cet examen doit comprendre un suivi de l'apurement des éléments en suspens sur les mois qui suivent la date de clôture.

Le compte « Caisse » :

L'auditeur doit prêter une attention particulière à ces comptes, pour les raisons qu'on a pu démontrer dans le cas pratique. Il doit vérifier la validité des procès-verbaux relatifs à l'inventaire physique des caisses tenu en fin d'exercice et rapprocher le solde physique au solde théorique. L'auditeur doit aussi vérifier les cours de change retenus pour la conversion des montants en devises détenus en caisse.

Valeurs à « l'encaissement » :

Il s'agit généralement de paiements par cartes de crédit effectués par les clients particuliers et qui peuvent être de montants significatifs. L'auditeur doit obtenir une analyse détaillée des opérations de ces comptes et doit s'assurer, par sondage, de leur exactitude et de leur

justification par des pièces probantes. Il doit également s'assurer de leur dénouement normal sur la période subséquente à l'exercice audité.

4-2-2-3- Le contrôle sur les rubriques du CPC :

- Chiffre d'affaires :

Le premier réflexe que doit avoir l'auditeur est celui de rapprocher le chiffre d'affaires comptable avec celui issu du système d'exploitation de l'hôtel. Les écarts ainsi décelés doivent être non significatifs ou explicables le cas échéant. Ensuite, il doit focaliser ses vérifications sur les périodes de haute saison qui correspondent aux fêtes, aux événements nationaux et internationaux et aux séminaires organisés par l'établissement.

- Personnel :

L'analyse de la variation mensuelle et annuelle de la masse salariale en comparaison avec celle du chiffre d'affaires et l'évolution de l'effectif est un moyen efficace pour l'examen des charges sociales. Les variations inhabituelles qui pourraient en découler doivent faire l'objet d'investigations approfondies auprès du service Paie.

- Charges fiscales :

Etant donné la spécificité de la fiscalité des établissements hôteliers, l'auditeur doit s'assurer que l'hôtel a prévu des contrôles pertinents afin de garantir des calculs fiables des impôts et que les justificatifs nécessaires pour le calcul sont archivés par l'hôtel. L'objectif de ces travaux de contrôle étant de permettre à l'auditeur d'apprécier les éléments de maîtrise des risques liés aux erreurs déclaratives.

- Provisions pour risques et charges :

Dans le cas des établissements hôteliers, les provisions pour risques et charges sont constituées dans la plupart des cas pour faire face à des risques liés au non-respect de la réglementation.

CONCLUSION :

Le tourisme est le secteur qui offre les perspectives les plus prometteuses pour le développement économique et social au niveau d'un pays. Ceci est d'autant plus vrai si la nation possède des atouts naturels, historiques et culturels ainsi qu'un potentiel humain qui habilite

à renforcer sa position de pôle touristique privilégié et à conforter la place de ce secteur dans l'économie nationale.

Il est communément admis que le développement du tourisme passe par le développement de l'activité hôtelière qui en est un pilier essentiel. Cependant, et contrairement aux apparences, l'activité hôtelière est une industrie complexe et un métier difficile dont le professionnalisme et la spécialisation sont les principaux mots d'ordre que ce soit pour les praticiens ou les partenaires du secteur. Acteur important dans l'activité hôtelière, l'auditeur est amené à approfondir ses connaissances concernant ce secteur et à développer de nouvelles méthodes de travail adaptées à ce contexte.

En effet, compte tenu des caractéristiques propres à l'hôtellerie, l'auditeur ne peut pratiquement pas appliquer les schémas d'analyse standards, certaines sections qui se dotent d'un risque peu important (comme fond commercial) révèle une importance cruciale dans le secteur hôtelier. Également, il existe d'autres sections qui révèle moins de risque dans le secteur hôtelier que dans d'autres secteur (comme étant pour les stocks dans l'immobilier), et donc, adopter une même méthodologie peut donner lieu à des analyses erronées et une perte de temps. L'auditeur doit concevoir et mettre en place une stratégie d'audit adaptée sur la base d'une bonne connaissance du secteur et les risques qui lui sont associés. Etant donné, qu'il s'agit bien d'un secteur où les flux des transactions journalières sont importants avec une rapidité de dénouement, l'approche d'audit doit se traduire par l'accord d'une grande importance à l'évaluation du contrôle interne. Quant à l'examen des comptes, il doit être basé surtout sur l'examen analytique et les tests de cohérence des comptes d'exploitation spécifiques au secteur qui constituent une source riche d'informations et contiennent des statistiques sur les indicateurs clés de l'hôtellerie. Afin de cerner l'environnement global de l'établissement hôtelier, l'auditeur doit tout d'abord commencer par une phase de compréhension du secteur et de ses rouages. Le secteur hôtelier et l'expérience pratique d'audit comptable et financier montre que les établissements hôteliers présentent tant de particularités que ce soit au niveau comptable, fiscale ou juridique qui nécessitent des contrôles et traitements particuliers de la part du commissaire aux comptes chargé d'auditer les comptes.

D'où l'importance de la phase de contrôle interne comme déjà énoncé compte tenu du nombre important de transactions et de la rapidité de dénouement des opérations. Cette phase permet à l'auditeur d'identifier les risques propres à chaque hôtel et de porter un jugement sur l'efficacité des contrôles qui feront l'objet de la phase de contrôle des comptes.

REFERENCES :

- Bennani, A., 2008 : « Contrat de gestion hôtelière : Apports de l'experts comptable pour la structuration et le contrôle du contrat ».
- Bennani, R., 2015 : « Evaluation des entreprises hôtelières, contexte et méthodologie ».
- Chaplais C., Mard Y., Marsat S., 2016, L'auditeur face aux dilemmes éthiques : l'impact d'une formation à l'éthique sur la conformité au code de déontologie, Comptabilité Contrôle Audit 22(1):53.
- De Angelo, L., (1981), "Auditor independence, low balling and disclosure regulation.", Journal of Accounting and Economics, Vol. 3(1), pp.13-27.
- DeFond, M. and Zhang, J., 2014. A review of archival auditing research. Journal of Accounting and Economics, volume 58, issues (2-3).
- Dunakhir, S., (2016), FACTORS ASSOCIATED WITH AUDIT QUALITY: EVIDENCE FROM AN EMERGING MARKET, Second Asia Pacific Conference on Advanced Research (APCAR, Melbourne, February, 2016).
- El Bakkouri, A., (2021), De la logistique au supply chain logistique : une revue de la littérature, Moroccan Journal of Business Studies, Volume 2, Issue 1.
- Gallois, L., 2012, « Pacte pour la compétitivité de l'industrie française », Rapport au Premier ministre, p.52
- Josheski, D. and Blagica, J., (2012), "External audit and relation between internal auditors, supervisory body and external auditors of the banking sector in the Republic of Macedonia". Munich Personal RePEc Archive, MPRA Paper No. 39754.
- Malihi, S. A., Mahdavikhou, M. and Khotanlou, M., 2013. An Investigation into the Relationship between Audit Committee and Audit Quality, Australian Journal of Basic and Applied Sciences.
- Mamoghli Chokri, 2014, Thèse, nterdépendance entre audit interne et audit externe et leurs impacts sur la qualité du reporting financier dans le contexte tunisien, Université de Tunis.
- Merlin, P. 2007. Tourisme et aménagement touristique : des objectifs inconciliables ? p.13
- Prat dit Hauret .C (2000), "L'indépendance du commissaire aux comptes : cadre conceptuel et analyse empirique", Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Montesquieu- Bordeaux IV, septembre, 584p
- Wallace, W., College of William & Mary, 1980, The Economic Role of the Audit Free and Regulated Markets.

Webographie :

- Dreyfus, J., 2019, « Tendances du tourisme et de l'hôtellerie 2019 », www2.deloitte.com, consulté le 26/03/2020.
- Hechmi, A., Guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit des PME, publié par le comité des Cabinets d'Expertise Comptable de Petite et Moyenne Taille, Small and Medium Practices Committee (SMPC), IFA, www.ifac.org.
- Viel A., Tessier N., Olfert R., 2019, Rapport sur la qualité de l'audit, Evoluer aujourd'hui en regardant vers l'avenir, <https://www2.deloitte.com/>, consulté le 02/03/2020.