

ECOLE DES HAUTES ETUDES COMMERCIALES

EHEC

**Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de
Master en sciences commerciales**

Spécialité : Finance et comptabilité

THEME :

**La démarche de l'audit légal des cycles « Achats/
Fournisseurs » et « Ventes/ Clients »
Etude de cas : Cabinet Ernst & Young**

Elaboré par :

Melle Hana BOUHAHA

Melle Lisa ACHAB

Encadré par :

Mme Salima AITMEZIANE

Maitre de conférences B

10^{ème} promotion

Juin 2023

ECOLE DES HAUTES ETUDES COMMERCIALES

EHEC

**Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de
Master en sciences commerciales**

Spécialité : Finance et comptabilité

THEME :

**La démarche de l'audit légal des cycles « Achats/
Fournisseurs » et « Ventes/ Clients »
Etude de cas : Cabinet Ernst & Young**

Elaboré par :

Melle Hana BOUHAHA

Melle Lisa ACHAB

Encadrant :

Mme Salima AITMEZIANE

Maitre de conférences B

10^{ème} promotion

Juin 2023

Dédicaces

Je dédie ce travail de recherche à :

Ma mère, pour m'avoir tant donné sans jamais demander. Ses sacrifices, son amour, son soutien, ses prières m'ont été d'un grand intérêt durant toute ma vie, que DIEU la protège et lui prête une longue vie.

Mon père, pour les précieux conseils qu'il m'a donnés tout au long de ma vie scolaire et universitaire ainsi que son soutien infailible, que ce travail témoigne de ma sincère reconnaissance envers lui.

Mes chères sœurs : Kaouther, Bouchra et Douaa pour leurs encouragements permanents, et leur soutien moral.

Mes chers frères : Idris et Adem, que DIEU les préserve et leur offre bonne santé ainsi qu'une pleine réussite.

A toute ma famille, mes tantes, oncles et cousines pour leur soutien tout au long de mon parcours universitaire.

Mes amies, Salima, Manel, Mélissa, Anfel, Hadjer, Fatima et Malak pour les bons moments que nous avons partagés ensemble.

Que ce travail soit l'accomplissement de vos vœux tant allégués, et le fruit de votre soutien infailible.

Merci d'être toujours là pour moi.

Hanaa BOUHAHA

À mes précieux parents ainsi qu'à mes proches,

En ce moment d'achèvement et de fierté, je tiens à vous dédier ces mots empreints d'amour et de reconnaissance. Votre soutien indéfectible, votre encouragement constant et votre amour inconditionnel ont été les piliers solides qui ont guidé chacun de mes pas tout au long de ce parcours de formation.

Chers parents, vous avez été mes premiers mentors, mes premiers modèles de persévérance et d'excellence. Vos sacrifices et votre dévouement ont été la source d'inspiration qui m'a poussé à donner le meilleur de moi-même. Votre confiance en mes capacités m'a donné l'assurance nécessaire pour affronter les défis, relever les obstacles et croire en mes propres talents.

Chers famille et proches, vous avez toujours été là pour moi, offrant un soutien inébranlable dans les moments de doute, de découragement et de fatigue. Votre présence réconfortante, vos encouragements et vos mots d'encouragement ont été une force motrice qui m'a permis de persévérer et de ne jamais abandonner.

Aux personnes qui comptent beaucoup pour moi : Amine, Katia, Maria et Zakary, et aux personnes qui nous ont quitté trop tôt pour célébrer cette réussite avec moi.

Aujourd'hui, à travers ce mémoire de fin d'étude, je célèbre non seulement mes propres réalisations, mais aussi les vôtres. C'est grâce à votre amour incommensurable et à votre engagement inébranlable que j'ai pu atteindre ce jalon important de ma vie. Votre soutien indéfectible m'a donné la confiance nécessaire pour poursuivre mes rêves et réaliser mes aspirations les plus profondes.

Que cette dédicace vous témoigne de ma profonde gratitude et de mon amour sincère. Mes réalisations sont les vôtres, et je partagerai toujours mes succès avec vous, mes piliers de force et de bonheur.

Avec tout mon amour et ma reconnaissance infinie,

Achab Lisa

Remerciements

Nous tenons à remercier DIEU de nous avoir donné le courage et la détermination nécessaire pour finaliser ce travail de recherche qui compte tant pour notre avenir académique et professionnel.

Au terme de ce long et ardu voyage académique, nous souhaitons exprimer notre gratitude à toutes les personnes qui ont contribué à la réalisation de ce mémoire. Le travail acharné, les heures de recherche, les moments de doute et de remise en question ont tous été soutenus par des individus exceptionnels qui méritent notre reconnaissance.

Tout d'abord, nous tenons à remercier notre encadrante, [Ait Meziane Salima], pour sa guidance et son expertise inestimable. Vos conseils éclairés, votre patience et votre engagement constant ont été les piliers de ce projet. Votre soutien indéfectible nous a permis de repousser nos limites et de réaliser un travail dont nous sommes fières.

Nous tenons également à exprimer notre gratitude envers la directrice de l'établissement Bicha Amel et l'ensemble de notre équipe pédagogique. Les enseignants qui ont partagé leur savoir, les chercheurs qui ont inspiré notre réflexion et les membres du corps professoral qui ont encadré notre parcours académique et ont tous joué un rôle essentiel dans notre formation. Votre dévouement à l'excellence et votre passion pour l'apprentissage ont été une source constante de motivation.

En dernier lieu nous tenons à remercier tous les collaborateurs d'Ernst & Young Algérie qui nous ont guidés et encadrés tout au long de notre stage.

Nous espérons que notre mémoire pourra contribuer de manière significative au domaine de l'audit. Nous sommes fiers de ce que nous avons accompli et nous sommes reconnaissants envers toutes les personnes qui ont rendu cela possible.

Avec nos sincères remerciements,

Hanaa & Lisa

Résumé

L'audit légal est l'examen qui permet à l'auditeur externe de formuler une opinion responsable sur la sincérité et la régularité des états financiers présentés par l'entreprise et leur conformité aux normes en vigueur.

Toutefois, dans un environnement qui est devenu de plus en plus complexe, instable et risqué, l'auditeur externe doit planifier et renforcer les procédures d'audit des différents cycles en se basant sur un cadre normatif et réglementaire en vue d'atteindre le niveau de fiabilité recherchée pour les cycles importants, notamment les cycles achat/fournisseurs et ventes/clients qui sont des processus clés impliquant des transactions financières importantes et des risques potentiels pour l'entreprise.

Dans cette optique, l'objectif de notre recherche est d'étudier la démarche suivie par l'auditeur externe lors d'une mission d'audit légal des cycles achats/fournisseurs et ventes/clients dans le but de clarifier et mettre en pratique la démarche de l'audit des deux cycles à travers notre participation avec l'équipe du cabinet Ernst & Young dans la mission d'audit de l'entité H&L du groupe hôtelier HALZA.

Nous avons constaté, l'audit légal de ces deux cycles s'appuie sur une approche méthodique rigoureuse en se basant sur des procédures d'évaluation du contrôle interne et des tests substantifs afin de détecter les différents risques liés à chacun, et s'assurer de la fiabilité des informations financières.

Mots clés : Audit légal, cycle achats/fournisseur, cycle ventes/client, approche par les risques, risque d'audit

Abstract

Legal audit is the examination that allows the external auditor to form a responsible opinion on the accuracy and regularity of the financial statements presented by the company, and their compliance with applicable standards. However, in an increasingly complex, unstable, and risky environment, the external auditor must plan and strengthen audit procedures for various cycles based on a normative and regulatory framework to achieve the level of reliability required for important cycles, notably the purchase/supplier and sales/customer cycles, which are key processes involving significant financial transactions and potential risks for the company.

In this regard, the objective of our research is to study the approach followed by the external auditor during a legal audit mission of the purchase/supplier and sales/customer cycles, to clarify and put into practice the audit approach for both cycles through our participation with the Ernst & Young team in the audit mission of the H&L entity of the HALZA hotel group.

We have concluded, the legal audit of these two cycles relies on a rigorous systematic approach based on internal control evaluation procedures and substantive tests to detect the different risks associated with each cycle and ensure the reliability of financial information.

Keywords: Legal audit, purchase/supplier cycle, sales/customer cycle, risk-based approach, audit risk.

Liste des figures

Numéro	Titre	Page
Chapitre I		
Figure 1	Schéma explicatif des cinq assertions d’audit	9
Figure 2	Les composantes du risque d’audit	24
Chapitre III		
Figure 3	La lead des opérations créditrices «C / 401, 404 et 408 »	91
Figure 4	La lead des opérations débitrices « le compte 409 »	91
Figure 5	Lead des créances clients	114
Figure 6	La lead des provisions clients douteux	116
Figure 7	La lead des dotations et reprises sur les provisions clients douteux	116
Figure 8	La lead revenue	116
Figure 9	La lead des avances clients	120

Liste des tableaux

Numéro	Titre	Page
Chapitre I		
Tableau 1	Présentation des normes internationales d'audit ISA	14
Tableau 2	Les normes algériennes d'audit	19
Chapitre III		
Tableau 3	Récapitulatif du calcul des seuils d'audit	77
Tableau 4	les forces et les faiblesses du groupe HALZA en Algérie	79
Tableau 5	Détermination du PM	88
Tableau 6	Détermination du ET	89
Tableau 7	Détermination du SAD	89
Tableau 8	Les seuils d'investigation	90
Tableau 9	La balance auxiliaire des fournisseurs au 31/12/2022	91
Tableau 10	L'analyse des comptes 404	92
Tableau 11	La variation du solde de la dette fournisseur entre 2021 et 2022	93
Tableau 12	L'analyse du compte 409	94
Tableau 13	L'analyse du compte 408 (Factures non parvenues FNP)	95
Tableau 14	TCD par date effectué sur l'analyse du compte 408	95
Tableau 15	La variation du solde des FNPs entre 2021 et 2022	96
Tableau 16	Calcul des seuils	113
Tableau 17	Balance auxiliaire âgée des clients conventionnés	114
Tableau 18	Balance auxiliaire âgée des clients non conventionnés	114
Tableau 19	Clients anormalement créditeurs	115
Tableau 20	Analyse du compte 416000	116
Tableau 21	Tableau de passage des provisions clients douteux	116
Tableau 22	Etats des encaissements post clôture	117
Tableau 23	TCD par compte du journal des ventes annuelles	118
Tableau 24	Analyse du compte 418000	119
Tableau 25	Analyse du compte 419	120
Tableau 26	Analyse de compte 411700	121

Liste des abréviations

Abréviations	Significations
BG	B alance G énérale
BL	B on de L ivraison
CA	C hiffre d' A ffaire
CAC	C ommissaire A ux C omptes
CNCC	C ompagnie N ationale des C ommissaires A ux C omptes
CRA	C ombined R isk A ssesment
DAF	D irecteur A ministratif et F inancier
DG	D irecteur G énéral
EBE	E xcédent B rut d' E xploitation
EBIT	E arnings B efore I nterest and T axes
EBITDA	E arnings B efore I nterest, T axes, D epreciation, and A mortization
ERB	E tat de R approchement B ancaire
ET	E rreur T olérable
EY	E rnst & Y oung
FAR	F acture A R ecevoir
FNP	F acture N on P arvenue
GL	G rand L ivre
GM	G énéral M anager
IAASB	I nternational A ccounting and A ssurance S tandards B oard
IFAC	I nternational F ederation of A ccountants
ISA	I nternational S tandards on A uditing
KDA	K ilo D inar A lgérien
MDA	M illion D inar A lgérien
NAA	N ormes A lgériennes d' A udit
NEP	N ormes d' E xercice P rofessionnelles
PAF	P ermanent A udit F iles
PM	P lanning M atérialité
PV	P roces V erbal
QCI	Q uestionnaire du C ontrôle I nterne
RAI	R esponsable de l' A udit I nterne
SAD	S euil de R emontée des A justements
SI	S euil d' I nvestigation ou d' I dentification
TCD	T ableau C roisé D ynamique
TCO	T ableau C omparatif d' O ffre
TCR	C ompte de R ésultat
TOC	T est O f C ontrol
TTC	T outes T axes C omprises
TVA	T axe sur la V aleur A jsoutée
WCGW	W hat C ould G o W rong

Le sommaire

Introduction générale	A
Chapitre I : Le cadre théorique de l’audit et l’approche par les risques	1
Introduction.....	2
Section 1 : Le cadre conceptuel de l’audit	3
Section 2 : Les normes et le code de déontologie de l’audit externe.....	12
Section 3 : L’approche d’audit par les risques	22
Conclusion	28
Chapitre II : La démarche d’audit et la description des cycles achats/fournisseurs et ventes/clients	29
Introduction.....	30
Section 1 : La démarche d'une mission d'audit légal	31
Section 2 : Présentation du cycle achats/fournisseurs.....	41
Section 3 : Description du cycle Ventes/ Clients.....	53
Conclusion	66
Chapitre III : Etude de cas : Audit légal des cycles achats/fournisseur et ventes/client ..	67
Introduction.....	68
Section 1 : Présentation du cabinet Ernst and Young, l’entité auditée et la démarche d’audit suivie.....	69
Section 2 : Audit du cycle Achat/ Fournisseur	80
Section 3 : Audit du cycle Ventes/ Clients	99
Conclusion	123
Conclusion générale	126
Bibliographie	Erreur ! Signet non défini.
Annexes	Erreur ! Signet non défini.

Introduction générale

Introduction générale

Dans un environnement économique caractérisé par une concurrence féroce et en constante évolution, la gestion des entreprises est devenue de plus en plus complexe et incertaine. Il est donc crucial de disposer des informations fiables et pertinentes afin de prendre des décisions garantissant la rentabilité, la survie et la croissance des entreprises

Dans ce contexte l'audit est désormais une discipline transversale au centre des préoccupations des gestionnaires visant à atteindre leurs objectifs financiers. Pour y parvenir, l'entreprise doit gérer efficacement ses cycles comptables notamment les cycles achats/fournisseurs et ventes/clients qui sont particulièrement importants. En effet, la fonction vente permet à l'entreprise de générer un chiffre d'affaires et maximiser son profit, cependant, ce n'est pas suffisant pour atteindre la rentabilité, car cela nécessite également une bonne maîtrise des achats et minimisation des coûts, par conséquent, il est crucial que les deux cycles soient gérés de manière complémentaire et optimisée. Les cycles achats/fournisseur et ventes/client représentent les cycles les plus significatifs, dont une mauvaise conduite pourrait entraîner des risques qui vont nuire à l'activité de l'entreprise et sa continuité, de ce fait, ils nécessitent un processus verrouillé qui assurerait leur bon fonctionnement et minimiserait les risques associés.

Dans la quête de ce verrouillage, l'audit externe pourrait apporter une assurance sur la maîtrise des risques associés à ces deux cycles et leur impact sur la fiabilité des informations financières qui en découle. En effet, les dirigeants confient cette mission à des auditeurs externes qui vont prendre le soin de vérifier la fiabilité des états financiers présentés par l'entreprise, en suivant une démarche rigoureuse et méthodique qui implique plusieurs étapes clés.

A cet effet, nous nous sommes fixées pour objectif d'exposer la démarche suivie par l'auditeur externe afin de formuler son opinion sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des états financiers, mais aussi de l'appliquer. Nous avons choisi de retracer les deux cycles achats/fournisseurs et ventes/clients en raison de leur position stratégique au sein de l'organisation et leur impact direct sur sa performance.

L'importance du choix du thème :

- Les métiers d'auditeurs et commissaires aux comptes sont devenus indispensables pour apporter une valeur ajoutée ainsi qu'assurer la pérennité de l'entreprise et ses perspectives d'avenir.

Les raisons du choix de ce thème : Nous pouvons dire que le choix de notre thème a été principalement motivé par les raisons qui suivent :

Introduction générale

- Notre volonté d'acquérir les connaissances théoriques approfondies dans le domaine d'audit qui est en relation directe avec notre spécialité en se familiarisant avec les termes techniques et les pratiques en matière d'audit
- Notre stage qualitatif effectué au sein du cabinet Ernest & Young où nous avons acquis une expérience limitée à la réalisation des travaux substantifs au cours de la phase finale de l'audit qui nous a amenées à réfléchir sur les deux phases de la démarche d'audit.
- L'audit des cycles d'achats/fournisseurs et ventes/clients, qui constituent des activités clés, est un des défis majeurs auxquels sont confrontés les auditeurs lors d'une mission d'audit

Les objectifs du thème :

L'objectif principal de notre recherche est de décrire le déroulement d'une mission d'audit légal visant à assurer la fiabilité des états financiers, notamment des cycles achats/fournisseurs et ventes/clients à partir de la description des cycles étudiés et la démarche suivie dans l'audit de l'entité H&L par le cabinet EY

Dans le cadre de notre recherche, la problématique peut s'énoncer comme suit :

« quelle est la démarche suivie par l'auditeur externe lors de la réalisation d'une mission d'audit légal des cycles « achats/ fournisseurs » et « ventes/ clients ? »

Pour faciliter la compréhension de notre thème de recherche, nous avons décortiqué la problématique en les sous questions suivantes :

- 1- Quelles sont les procédures et les étapes suivies lors d'un audit externe légal des cycles ventes et achats ?
- 2- Quels sont les risques afférents à ces deux cycles ?
- 3- Quelle est la méthode suivie par le cabinet Ernst & Young pour la détermination du seuil de significativité ?

Cependant, afin d'aboutir à des conclusions sur les questions précédentes, nous avons élaboré un cadre de recherche qui s'appuie sur des hypothèses, que nous allons confirmer ou infirmer à la fin de notre étude à travers le cas pratique à traiter, à savoir :

- **H1** : La procédure et les étapes suivies varient d'une entreprise à une autre, mais en général l'auditeur planifie l'audit, évalue le contrôle interne, collecte les preuves, teste les transactions et évalue les résultats.
- **H2** : L'auditeur prend en considération deux risques, le risque lié au contrôle et le risque inhérent afin d'identifier le risque d'audit.
- **H3** : Il existe une seule méthode de fixation du seuil de significativité qui se base essentiellement sur une évaluation du contrôle interne effective.

Afin répondre à notre problématique et confirmer ou infirmer les hypothèses, nous avons adopté une méthode hypothético-déductive fondée sur un outil de recherche qualitative qui est l'étude de cas d'une mission d'audit externe réalisée au sein de Ey, que nous pouvons considérer en partie comme étant une recherche action, étant donné que nous avons participé à la réalisation de cette mission. Nous avons utilisé trois techniques de recherche à savoir la description, l'analyse et la synthèse afin de réussir à appréhender notre recherche. Ainsi, afin d'appuyer notre partie théorique nous avons procédé par une recherche bibliographique joignant des ouvrages, des travaux universitaires, des textes légaux et réglementaire ainsi que des sites web du fait du caractère de notre recherche.

Nous avons jugé utile que notre travail soit subdivisé en trois chapitres afin d'apporter suffisamment d'éléments pour répondre à la problématique.

Le premier chapitre sera consacré pour les notions de base de l'audit, il a pour objectif de traiter les concepts fondamentaux, les normes et le code déontologique et l'approche de l'audit par les risques.

Quant au deuxième chapitre, il aura pour but de décrire la démarche d'audit légal et les cycles achats / fournisseurs et ventes / clients.

Enfin, le troisième chapitre sera consacré pour la présentation du lieu de stage à savoir le cabinet d'audit « Ernest & Young » et expliquer l'approche adoptée pour la réalisation d'une mission d'audit des cycles achats / fournisseurs et ventes / clients en prenant le cas de l'entité H&L.

**Chapitre I : Le cadre
théorique de l'audit et
l'approche par les risques**

Introduction

La mondialisation et la globalisation, deux phénomènes qui obligent les entreprises à s'adapter, se connecter et se mettre à jour. L'évolution des marchés et l'accroissement de la circulation de l'information nécessitent de plus en plus des systèmes évolués de traitement et de normalisation. Les opérations de vérification et de contrôle postérieurs et antérieurs de l'information et de ses supports organisationnels ont accompagné ce mouvement.

L'audit intervient dans ce cadre, comme outil essentiel, pour des besoins internes ou externes, pour améliorer le dispositif de contrôle interne des opérations et donner enfin une assurance sur la qualité de l'information comptable et financière émise par l'entreprise.

Afin de mieux appréhender les aspects théoriques de cette recherche, ce chapitre sera présenté comme suit :

- Section 1 : Le cadre conceptuel de l'audit
- Section 2 : Les normes et le code de déontologie de l'audit externe
- Section 3 : l'approche d'audit par les risques

Section 1 : Le cadre conceptuel de l'audit

Les parties prenantes sont les acteurs qui interagissent directement ou indirectement avec l'entreprise, qu'elles soient internes ou externes, directes ou indirectes. Il s'agit à la fois des collaborateurs mais aussi des fournisseurs, des clients, des pouvoirs publics ou des syndicats, ils se doivent d'avoir une image limpide de la structure financière de cette dernière en vue de prendre des décisions opérationnelles et stratégiques efficaces tout en réduisant le seuil de risque.

L'audit est l'un des piliers qui soutiennent la crédibilité de toute information comptable et financière. Il s'agit d'un regard extérieur sur la qualité de l'information collectée, traitée et transmise, nous avons consacré cette première section pour donner une vue d'ensemble sur cette fonction à savoir sa définition, ses objectifs, les principes généraux qui lui sont applicables et ses typologies

1. Définitions de l'audit

2. Objectif de l'audit

L'audit se réfère à une évaluation approfondie des états financiers, qui englobent le bilan, le compte de résultat (compte d'exploitation et compte de perte et de profits), les notes annexes (y compris les éléments comptables du rapport du conseil d'administration), ainsi que d'autres états et documents considérés comme faisant partie intégrante des états financiers.

Si nous reprenons la définition de la révision que nous avons précédemment donnée, nous constatons que les objectifs assignés à l'auditeur sont de formuler une opinion motivée sur la conformité et la sincérité du bilan et des comptes de résultat.

Les CAC certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé, ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice³. Il s'agit d'un travail d'investigation visant à évaluer les procédures comptables, administratives ou autres en vigueur dans l'entreprise afin de garantir à des parties prenantes, telles que les dirigeants, les actionnaires ou les tiers, la conformité et la véracité des informations mises à leur disposition. Plus précisément, il consiste à permettre l'examen des informations par une tierce partie indépendante de leur préparation et de leur utilisation, dans

³ LEJEUNE, (G) et EMMERICH, (J.P) : *audit et commissariat aux comptes*, édition GUALINO, Ed 1, 2007, p.35.

le but d'établir leur véracité et de présenter un rapport critique sur les résultats de cet examen, afin d'accroître l'utilité de l'information pour les utilisateurs.

2.1 La régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes

A. Conformité

La conformité fait référence au respect des réglementations ou, en leur absence, des principes généralement acceptés. Les réglementations comprennent les textes législatifs ou réglementaires, ainsi que les règles établies par la jurisprudence et les normes élaborées par les organisations professionnelles compétentes.

B. Sincérité

Le plan comptable stipule que la sincérité implique l'application de bonne foi des règles et procédures en fonction de la connaissance que les responsables comptables doivent normalement avoir de la réalité et de l'importance des opérations, événements et situations.

La sincérité, qui suppose la bonne foi des dirigeants, a progressivement évolué vers une notion de sincérité objective. Elle découle de l'utilisation correcte des valeurs comptables et d'une appréciation raisonnable des risques et des dépréciations de la part des dirigeants.

C. Image fidèle

Selon le cadre conceptuel des objectifs de l'audit de l'IAASB (repris par la norme ISA 200) « Une mission d'audit des états financiers a pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable identifié. Pour exprimer cette opinion, l'auditeur emploiera la formule “donne une image fidèle »⁴

Les comptes annuels doivent présenter une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société. L'image fidèle sert de référence lors de l'établissement des comptes annuels. Ainsi, tout en respectant les règles et principes comptables, cette image fidèle est concrétisée par des informations complémentaires incluses dans l'annexe, fournissant aux différents destinataires des comptes annuels des informations supplémentaires sur le bilan et le compte de résultats

Plus précisément, l'audit externe consiste à permettre l'examen des informations par une tierce partie indépendante de leur préparation et de leur utilisation, dans le but d'établir leur véracité et de présenter un rapport critique sur les résultats de cet examen, avec pour objectif d'accroître l'utilité de l'information pour les utilisateurs.

⁴ Norme international d'audit 200 ,29 juin 2006, p.2 et p.3.

L'audit n'évalue pas les individus, mais plutôt les systèmes et les actions menées par une organisation. Il vise à rechercher des améliorations du système adopté par l'entreprise.

2.2 La détection de la fraude

De manière générale, la détection de la fraude constitue l'objectif central du contrôle financier. Cette définition ferait du praticien une sorte de détective chargé de découvrir toute malhonnêteté pouvant être commise par les employés de l'entreprise. Sous le terme "détection de la fraude", il convient de distinguer deux types :

- Les détournements effectués à des fins personnelles résultent généralement d'une faiblesse dans le contrôle interne de l'entreprise. La détection de ce type de fraude relève principalement des responsabilités de la direction de l'entreprise et non de l'auditeur. Ce dernier s'y intéressera lorsque la possibilité d'une altération matérielle des comptes se manifeste.
- Les irrégularités commises par une direction lors de l'établissement de ses documents financiers. Elles ont généralement pour conséquence de présenter une image erronée de la situation financière et peuvent donc engager la responsabilité professionnelle de l'auditeur.⁵

2.3 L'amélioration de la gestion de l'entreprise

La gestion de l'entreprise peut être améliorée grâce à l'audit. Lors de ce processus, l'auditeur peut identifier des problèmes organisationnels et des lacunes dans les procédures de l'entreprise, qu'il communique ensuite à la direction. Bien que l'amélioration des procédures soit un résultat possible de l'audit, ce n'est pas l'objectif principal de l'auditeur. Son rôle n'est pas de guider les décisions de la direction, mais plutôt de donner son avis sur la conformité et l'exactitude des comptes. Si l'auditeur était impliqué dans la prise de décision de la direction, son indépendance serait compromise

3. Principes généraux applicables à l'audit des comptes annuels

Nous allons présenter ci-après une liste de principe à respecter par les commissaires aux comptes (CAC) dans le cadre d'une mission d'audit légale ⁶ :

- L'auditeur ou CAC, cherche les **anomalies significatives** relatives aux différentes assertions comptables qui pourraient remettre en cause l'image fidèle.

⁵ http://academia.edu/40368848/audit_comptable. (20/02/ 2023 à 23h15).

⁶ MIKOL (Alain), *audit et commissariat aux comptes*, édition E-THIQUE, Ed 12, France, 2014, p.103.

Voici ci-dessous la signification technique des mots en gras

- ✓ **Anomalie** : information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraudes.
- ✓ **Significative** : est significatif l'élément dont l'omission ou l'inexactitude est susceptible d'influencer le jugement et les décisions fondés sur les comptes.
- Dans le cas de présence d'anomalies significatives, une évaluation est préconisée. Pour évaluer le caractère significatif d'une anomalie à partir de son montant, l'auditeur détermine un ou des **seuils de signification**. Il compare l'anomalie aux seuils. Cela permet de justifier son opinion de façon objective.
- ✓ **Seuil de signification** : Montant au-delà duquel une anomalie est significative et peut influencer le jugement et les décisions fondés sur les comptes.
- L'auditeur vérifie l'absence d'anomalie relative à différents critères de qualité appelés **assertions comptables**.
- L'auditeur doit obtenir les éléments suffisants et appropriés appelés **les éléments probants** sur lesquels il doit fonder son opinion sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des états financiers.

4. Les assertions d'audit

« Les assertions d'audit sont les critères dont la réalisation conditionne la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes »⁷

Tout au long de sa mission, l'auditeur est chargé de vérifier que les transactions et les éléments constitutifs des comptes répondent à une ou plusieurs assertions d'audit. Il s'agit également de critères que doivent appliquer ceux qui élaborent les états financiers. On les appelle aussi des assertions sous-tendant les états financiers :

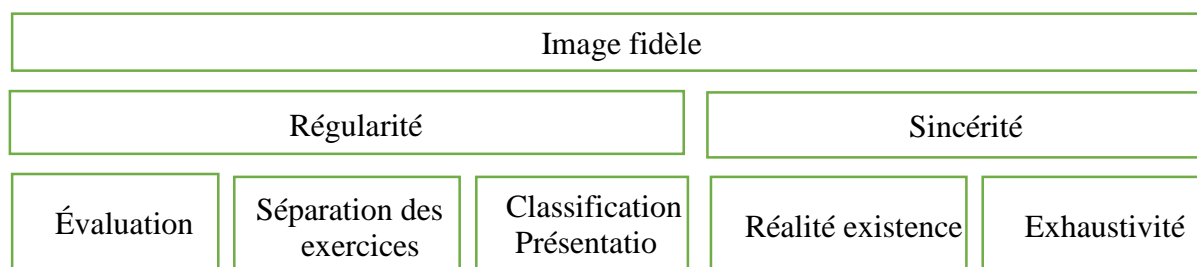
- Dans le bilan⁸ :
 - **Existence** : Actif ou passif existant à une date donnée ;
 - **Exhaustivité** : Toutes les opérations ont bien été comptabilisées et de façon complète ;

⁷ Norme d'exercice professionnel N°500, 2006, p.250.

⁸ Cour des comptes européens, *manuel d'audit financier et d'audit de conformité*, édition CURIA RATIONUM, Ed 1, 2012, p.154.

- **Evaluation** : Actif ou passif valorisé à sa valeur d'inventaire ;
- **Classement** : les actifs, les passifs et les éléments de capitaux propres ont été enregistrés dans les bons comptes ;
- **Droits et obligations** : Droits sur les actifs et dettes correspondant aux obligations à une date donnée ;
- **Présentation et informations** : les actifs, les passifs et les éléments de capitaux propres sont regroupés ou ventilés convenablement et sont décrits clairement, et les informations connexes sont pertinentes et intelligibles, compte tenu des exigences du référentiel d'information financière applicable.
 - Dans le compte de résultat ⁹:
- **Réalité** : les opérations et les événements qui ont été enregistrés, ou pour lesquels des informations ont été fournies, se sont produits et se rapportent à l'entité ;
- **Exhaustivité** : toutes les opérations et tous les événements qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été, et toutes les informations connexes qui auraient dû être présentées dans les états financiers l'ont bien été ;
- **Exactitude** : les montants et autres données qui se rapportent à ces opérations et événements ont été enregistrés de façon appropriée, et les informations connexes ont été évaluées et présentées convenablement ;
- **Séparation des périodes** : les opérations et les événements ont été enregistrés dans la bonne période
- **Classement** : les opérations ont été dans les bons comptes ;
 - **Présentation** : les opérations et les événements sont regroupés ou ventilés convenablement et sont décrits clairement, et les informations connexes sont pertinentes et intelligibles, compte tenu des exigences du référentiel d'information financière applicable

⁹ MALO, (A), BLAIS, (N), et PRIMEAU, (L, B) : « *Guide de procédures d'audit par cycles et par assertions* », Ed1, 2020, p.4

Figure 1: Schéma explicatif des cinq assertions d'audit

Source : Mikol,(A) : *Audit et commissariat aux comptes*, édition E-THEQUE , Ed 12., p.103

5. Les éléments probants

L'auditeur doit obtenir les preuves suffisantes et appropriées, afin de pouvoir formuler la meilleure opinion possible sur la régularité et la sincérité des états financiers. Cette opinion ainsi que la décision de l'auditeur externe dépendent des preuves obtenues.

5.1 Définition

Les éléments probants sont les informations sur lesquelles s'appuie l'auditeur pour parvenir aux conclusions qui serviront de fondement à son opinion. Les éléments probants comprennent les informations contenues dans les documents comptables qui sous-tendent les états financiers, ainsi que des informations obtenues d'autres sources. ¹⁰

5.2 Exigences

- **Éléments probants suffisants et appropriés :** L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit qui sont adéquates dans les circonstances pour lui permettre d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.
- **Informations à utiliser comme éléments probants :** Lorsque l'auditeur conçoit et met en œuvre des procédures d'audit, il doit tenir compte de la pertinence et de la fiabilité des informations devant servir comme éléments probants.
- **Sélection d'éléments à des fins de tests en vue d'obtenir des éléments probants :** Lorsque l'auditeur conçoit des tests des contrôles et des tests de détail, il doit déterminer quels modes de sélection d'éléments à des fins de tests seront efficaces pour atteindre l'objectif visé par la procédure d'audit.
- **Éléments probants incohérents ou doutes sur leur fiabilité :** Dans le cas où :

¹⁰ Norme ISA 500, ELEMENTS PROBANTS, mars 2012, p.5.

- ✓ Soit les éléments probants obtenus d'une source sont incohérents avec ceux obtenus d'une autre source,
- ✓ Soit l'auditeur a des doutes sur la fiabilité de certaines informations devant être utilisées comme éléments probants,

L'auditeur doit déterminer quelles sont les modifications à apporter aux procédures d'audit ou les procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre pour résoudre le problème.

6. Typologie de l'audit

La pratique de l'audit peut prendre plusieurs formes. Le type d'audit réalisé dépend de la nature, du champ, et de la provenance de l'auditeur.

Nous pouvons présenter la typologie d'audit selon plusieurs critères : l'intervenant, le contrat, le temps, le champ d'intervention, et enfin selon l'objectif de la mission d'audit.

6.1 En fonction de l'intervenant

Nous distinguons alors deux types

➤ **Audit interne** : « est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernance, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité »¹¹

De cette définition nous pouvons dire que l'audit interne est un contrôle qui a pour fonction d'estimer et d'évaluer l'efficacité des autres contrôles.

C'est un organe d'appréciation dont la tâche essentielle est la validation de contrôle interne, il est rattaché à la direction générale afin de conserver son indépendance par rapport aux autres services, donc c'est le contrôle des autres contrôles.

➤ **Audit externe** : « L'audit externe est une fonction indépendante de l'entreprise dont la mission est de certifier l'exactitude des comptes, résultats et états financiers ; et plus précisément si on retient la définition de commissaires aux comptes certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et états financiers. »¹²

¹¹. <https://www.ifaci.com/auditcontrole-interne/metiers-de-laudit-controle-internes>. (23/03/2023 à 11h42).

¹² RENARD, (J) : *théorie et pratique de l'audit interne*, édition EYROLLES, Ed 10, 2017, p.80.

A partir de cette définition nous pouvons dire que l'audit externe est un examen indépendant mené par un professionnel extérieur à l'entreprise, en vue d'exprimer une opinion motivée sur la fiabilité et la fidélité des comptes et états financiers donnée par l'entreprise.

6.2 En fonction du temps

Nous distinguons :

- **Audit continue** : c'est l'audit interne.
- **Audit final** : c'est l'audit contractuel ou commissariat aux comptes.

Comme l'audit interne est une cellule à l'intérieur de l'entreprise, alors la mission de RAI (responsable de l'audit interne) est permanente sur toute l'année ou il constate les dysfonctionnements, leurs causes, définir les actions correctives et suivre leurs mise en œuvre. Tandis qu'un audit externe est une mission périodique sur une durée déterminée selon le contrat conclue entre l'entreprise et l'auditeur externe.

6.3 En fonction du contrat

L'audit se concrétise dans deux natures distinctes :

- **Audit légal** : ce sont les missions d'audit qui découlent des dispositions de la loi, et qui sont menées par des CAC en vue de certifier les comptes de l'entreprise.
- **Audit contractuel** : l'audit contractuel permet d'émettre une opinion sur des comptes et/ou des informations financières délivrées par une entité économique.

Les raisons qui peuvent pousser une entreprise à avoir recours à une mission d'audit contractuelle sont¹³

- ✓ L'entité auditée n'a pas de CAC et elle souhaite s'assurer de la fiabilité de ses comptes dans une mission similaire de la mission du CAC ;
- ✓ L'auditeur contractuel jouit d'une compétence importante qui lui permet d'accomplir n'importe quelles spécificités de la mission que l'entreprise voudrait lui confier ;
- ✓ L'opinion de l'auditeur est importante car elle jouit d'un prestige particulier ;
- ✓ Un tiers exige un contrôle particulier, par exemple une banque exige un certain contrôle au demandeur du prêt avant l'octroi de e dernier.

La mission d'audit contractuel peut être une mission d'audit comptable et financier ou une mission de conseil sur une fonction ou département, on appelle aussi cette dernière le consulting ou conseil.

¹³ MIKOL(A) : *les audits financiers : comprendre les mécanismes du contrôle légal*, édition ORGANISATION, 1999, P15.

6.4 En fonction du champ couvert

Il existe deux types ¹⁴:

- **L'audit organisationnel** : qui s'intéresse à l'organisation du travail, à la répartition des tâches et des responsabilités, et au respect des procédures par les acteurs de la structure ;
- **L'audit financier** ¹⁵ : Si « l'audit financier conduisant à la certification » fait sans ambiguïté référence à une partie de l'audit légal mené par le CAC, le mot « audit financier » peut à juste titre être employé pour désigner de nombreuses autres missions qui prennent appui sur les états financiers de l'entreprise, exemple :
 - ✓ Audit financier des procédures informatisées de comptabilisation pour vérifier leur fiabilité ;
 - ✓ Audit financier d'opérations de change pour vérifier qu'elles sont traduites de manière régulière dans les comptes annuels ;
 - ✓ Audit financier de la liasse fiscal pour vérifier que l'impôt sur les sociétés a été correctement calculé ;
 - ✓ Audit financier des comptes clients pour vérifier que l'évaluation des créances douteuses a été menée de manière prudente.

Comme constaté, toute analyse, tout contrôle, toute vérification, toute étude, de tout ou partie des processus comptables ou des comptes (compte annuels, états financiers, documents comptables...) d'une entité, peuvent être qualifiés « d'audit financier ».

6.5 En fonction de la dimension concernée de l'organisation

Nous pouvons distinguer¹⁶ :

- **L'audit stratégique** : il évalue la pertinence de la stratégie choisie dans le cadre de l'environnement de l'entreprise.
- **L'audit de gestion** : il concerne l'appréciation de la performance économique et financière de l'entreprise.
- **L'audit social** : il porte sur le système de gestion des ressources humaines et le pilotage des relations sociales.

¹⁴ <https://plateformeelsa.org/wp-content/uploads/2014/03/FI5-audit-externe-1> .(23/03/2023 à 17h16).

¹⁵ BELHADJ AHMED, (N) : « *l'audit financier et comptable en Algérie : mission légale et nécessité managériale* », in Journal of Academic Finance (J.A.F.), N° 8 spring, 21 juin, 2017, p.57.

¹⁶ MOHAMMEDI,(I.A) et HAMID, (H) : Audit des immobilisations corporelles et incorporelles, mémoire de master en science de gestion comptabilité-contrôle-audit, école supérieure algérienne des affaires, Alger ; 2019, p.26

6.6 En fonction de l'audité

Du point de vue de l'audité, il existe deux principaux types d'audit :¹⁷

- **L'audit de routine** : il a pour finalité de vérifier la bonne application des règles d'organisation et de fonctionnement de l'entreprise. Tel est le cas des audits interne de qualité ou de comptabilité.
- **L'audit de changement** : il est demandé à l'auditeur un diagnostic sur un aspect de l'entreprise pour conforter le prescripteur dans son opinion ou l'aider à formuler des améliorations.

Section 2 : Les normes et le code de déontologie de l'audit externe

Le domaine de l'audit externe est réglementé par des normes et un code de déontologie qui garantissent l'indépendance, l'impartialité et l'intégrité de la profession d'auditeur. Les normes définissent les critères à respecter tout au long d'une mission d'audit, tandis que le code de déontologie fixe les principes éthiques à suivre par un auditeur durant l'exercice de sa profession. Ces règles sont conçues afin de garantir la qualité et la fiabilité des informations financières présentées par les entreprises et contribuent renforcer la confiance des parties prenantes dans les rapports d'audit externe. Dans la présente section, nous abordons de manière détaillée les normes et le code de déontologie de l'audit externe

1. Les normes et le code de déontologie de l'audit externe

Une nécessité de normalisation des méthodes, des techniques et des outils en matière d'audit afin de respecter le caractère formel et de l'universaliser. Cette normalisation passe par la structure en charge de l'audit.

Les normes internationales d'audit appelé aussi ISA sont élaborées par une entité privée, « L'International Auditing and Assurance Standards Board IAASB » au sein de l'IFAC, et elles font souvent l'objet de révision afin qu'elles soient à jour. Ce sont des normes adoptées par la plupart des experts dans l'union européenne qui donnent aussi leur avis à l'IAASB afin de les réécrire¹⁸.

¹⁷ MOHAMMEDI,(I.A) et HAMID, (H), op.cit.p.8

¹⁸<https://acpr.banque-france.fr/europe-et-international/cadre-comptable/standards-internationaux/normes-daudit-internationales-isa> (23/03/2023 à 14h36)

Le conseil national des commissaires aux comptes propose des articles et des écrits d'application pour faciliter la mise en œuvre de ses normes en Algérie, d'où va se dériver un référentiel normatif pour les commissaires aux comptes algériens.

Le tableau ci-dessous présente la classification des normes ISA après la dernière révision effectué en 2009

Tableau 1: Présentation des normes international d'audit ISA

Normes	Désignation
ISA 200	Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit
ISA 210	Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit
ISA 220	Contrôle qualité d'un audit d'états financiers
ISA 230	Documentation de l'audit
ISA 240	Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers
ISA 250	Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers
ISA 260	Communication avec les responsables de la gouvernance
ISA 265	Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction
ISA 300	Planification d'un audit d'états financiers
ISA 315	Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives
ISA 320	Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit
ISA 330	Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques
ISA 402	Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à une société de services

ISA 450	Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit
ISA 500	Éléments probants
ISA 501	Éléments probants — Considérations particulières concernant certains points
ISA 505	Confirmations externes
ISA 510	Audit initial — Soldes d'ouverture
ISA 520	Procédures analytiques
ISA 530	Sondages en audit
ISA 540	Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir
ISA 550	Parties liées
ISA 560	Événements postérieurs à la date de clôture
ISA 570	Continuité de l'exploitation
ISA 580	Déclarations écrites
ISA 600	Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières
ISA 610	Utilisation des travaux des auditeurs internes
ISA 620	Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix
ISA 700	Opinion et rapport sur des états financiers
ISA 705	Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant
ISA 706	Paragraphe d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant
ISA 710	Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs
ISA 720	Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités

ISA 800	Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières
ISA 805	Audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier — Considérations particulières
ISA 810	Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés

Source : Ordre des Experts-Comptables, *normes internationales d'audit*, 2012 avec adaptation

- **Commentaire**

Le tableau présente les normes internationales d'audit qui sont numérotées de manière -- les normes relatives aux missions visant la délivrance d'un rapport sur les états financiers. Les normes ISA traitent les différents aspects clés de l'audit l'indépendance de l'auditeur, la planification de l'audit, la collecte d'informations suffisantes et appropriées pour l'audit, la réalisation de tests de contrôle et de procédures de vérification, l'évaluation des risques et la réponse aux risques identifiés, la communication des résultats de l'audit, les rapports de l'auditeur. Elles sont révisées et mises à jour régulièrement afin de s'adapter aux évolutions et refléter les normes comptables, d'audit et les réglementations

2. Les normes d'exercice professionnelles NEP

Les auditeurs externes doivent respecter les dispositions d'un code de déontologie. Ce dernier définit les principes fondamentaux de leurs comportements, et qui doit être adopté par tout professionnel.

Il existe sept principes fondamentaux de comportement qui sont¹⁹ :

- **L'intégrité** : le commissaire aux comptes doit en toute circonstance s'abstenir de tout agissement contraire à l'honnêteté et droiture.
- **L'impartialité** : le commissaire aux comptes doit porter son jugement sur la base de l'ensemble des données qu'il a sur l'entité sans prendre en considération l'influence de tout autres personnes, son analyse doit être objective.

¹⁹Chambre national des commissaires aux comptes, *code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes (annexe 8-1 du livre VIII du Code de commerce, partie réglementaire)*, France, 2020, pp.4-6.

- **L'Indépendance** : le commissaire aux comptes doit être indépendant de la société dont il est appelé à certifier, il doit exercer sa profession en toute liberté utilisant les pouvoirs et les compétences qui lui sont conférés par la loi.
- **Le conflit d'intérêts** : le commissaire aux comptes doit éviter tout sorte de conflits et échapper à toute situation de compromis lors de sa mission dans l'entité.
- **La compétence** : le commissaire aux comptes doit actualiser ses connaissances en participant à des séminaires, des formations et des mises à niveau pour les experts qui leurs permettent de suivre le développement en matière de normes et de référentiel.
- **La confraternité** : les commissaires aux comptes sont tenus de résoudre entre eux les problèmes de la profession, ou rapporter à la CNCC leurs différends afin de les résoudre à l'amiable.
- **La discrétion** : les commissaires aux comptes sont tenus de respect le secret professionnel, ils doivent faire preuve de prudence et discrétion dans l'utilisation des informations et ne les communiqué qu'aux personnes légalement qualifiées pour en connaître.

L'Algérie est entrain de compléter cette chaine informationnelle comptable fiscale et financière par l'adoption d'un autre processus de contrôle qui s'ajoute et améliore le système de contrôle et audit de cette chaine, il s'agit bien des normes Algériennes d'audit (NAA).

3. Les normes algériennes d'audit NAA

La pratique d'audit exigé aux entreprises Algériennes se limite à l'audit légal, les autres types d'audit en l'occurrence, l'audit interne demeure facultatif auprès de ces entreprises et parfois d'une efficacité limitée pour celles ou cette fonction a été imposée par force de loi. Il est temps donc de s'interroger sur l'état des lieux de la pratique d'audit en Algérie en faisant un rapprochement par rapport aux pratiques universelles en la matière.²⁰

3.1 Historique de la normalisation

Le terme audit a connu une large diffusion durant ces dernières années. Il est devenu un terme courant dans le monde moderne des affaires. L'audit a pour objectif d'effectuer des travaux rigoureux et systématiques afin d'étudier, de vérifier et d'évaluer les différents aspects de l'activité de l'entreprise.²¹ Les normes d'audit encore appelées normes d'exercice

²⁰BELGUET, (Y) : *la pratique du commissariat aux comptes en relation avec les normes internationales d'audit CAS : NAA 300/ Planification d'un audit financier*, centre universitaire de Mila, 2017, p.2.

²¹KHOUATRA, (D) et MARHOUM, (M.E) : *élaboration d'un référentiel d'audit financier en Algérie par mimétisme*, université Jean Moulin, Lyon, p.10

professionnel constituent l'ensemble des règles que l'auditeur doit respecter dans l'exercice de ses missions. Ces normes ont pour objet :

- La définition de la démarche d'audit de l'auditeur.
- L'organisation de ses travaux.

Les pouvoirs publics se sont attelés depuis mi- 2011, à rédiger les normes algériennes d'audit, en s'inspirant fortement du référentiel international ISA, algérianisant certaines dispositions tout en gardant l'essentiel pour garder leur ancrage à l'international sous forme de décisions du ministère des finances.²²

Dans ce cadre, les quatre premières NAA, furent publiées le 04 février 2016 (210/ 505/ 560/ 580), les quatre 2ème NAA, publiées le 11 Octobre 2016 (300/ 500/ 510/ 700), les quatre 3ème NAA, publiées le 15 Mars 2017 (520/ 570/ 610/ 620) et les quatre dernières NAA publiées par le ministère des finances le 24 Septembre 2019 (230/ 501/ 530/ 540)²³

La décision n° 002 du 04 Février 2016 du ministère des finances, donne naissance aux premières normes Algériennes d'Audit issues du référentiel international d'audit (ISA), élaboré par l'IAASB de l'IFAC. Il s'agit de la norme NAA210 qui traite les « Accord sur les termes des missions d'audit » et qui fait partie des 8 normes couvrant les « Principes généraux et responsabilités », la norme NAA505 concernant les « Confirmation externes », la norme NAA560 qui a pour objet les « Evènements postérieurs à la clôture » et la norme NAA580 sur les « Déclarations écrites », et qui font partie des 11 normes couvrant les « Eléments probants».

En guise de rappel, il est à souligner qu'il aurait été préférable d'inclure dans ce premier bouquet de normes, l'équivalent de la norme ISA200 qui traite des obligations générales de l'auditeur indépendant lors de la conduite d'un audit d'états financiers et qui fixe les objectifs généraux que poursuit l'auditeur indépendant, et décrit la nature et l'étendue d'un audit destinées à permettre à l'auditeur indépendant d'atteindre ces objectifs. Un véritable saut dans le domaine de l'audit financier en Algérie, notamment pour les commissaires aux comptes, qui à présent, n'avaient pas des normes officielles leurs permettant la bonne conduite de leur mission de certification des comptes.²⁴

²²AYADI, (A.E) et, BELGUET, (Y) : « rapprochement entre la pratique de l'audit légal et les normes algériennes d'audit (NAA) en Algérie Cas : NAA 210 / Accord sur les termes des missions d'audit », in Economiques des Business et Commerce, N°6 septembre 2018, p.545.

²³ Ibid, p.550.

²⁴<https://www.algerieeco.com/2016/04/16/premieres-normes-daudit-algerie-fruit-de-reforme-de-profession-comptable/>. (19/03/2023).

3.2 Les normes algériennes d'audit

Ces normes représentent un engagement de la part de l'Algérie à améliorer la qualité de l'audit de façon générale en vue de hisser ses pratiques à un niveau conforme ou proche du niveau international²⁵.

Tableau 2: Les normes algériennes d'audit

Normes	Intitulé	Objectifs
NAA 505	Confirmations externes	L'objectif de l'auditeur qui a recours à des procédures de confirmation externe est de concevoir et de mettre en œuvre de telles procédures afin d'obtenir des éléments probants pertinents et fiables.
NAA 560	Evènements Postérieurs à la clôture	Recueillir des éléments probants suffisants et appropriés indiquant que les événements survenus entre la date des états financiers (date de clôture) et la date de son rapport, nécessitant un ajustement des états financiers ou une information à fournir dans ceux-ci, ont fait l'objet d'un traitement approprié dans les états financiers conformément au référentiel comptable applicable. Traiter de manière appropriée les événements dont il a eu connaissance après la date de son rapport et qui, s'il en avait eu connaissance avant cette date, auraient pu le conduire à amender son rapport.

²⁵RIGHA(A.S) : « l'adoption des normes internationales d'audit en Algérie : peut-on faire des normes un levier pour la qualité d'audit », in revue des recherches économiques et financière, volume 8 issue 1, juin, 2021, p.571.

<p>NAA 580</p>	<p>Déclarations écrites</p>	<p>Obtenir des déclarations écrites de la direction confirmant que celle-ci considère avoir satisfait à ses responsabilités relatives à l'établissement des états financiers ainsi qu'à l'exhaustivité de l'information fournie à l'auditeur répondre de manière appropriée aux déclarations écrites fournies par la direction ou à la situation dans laquelle la direction ne fournit pas les déclarations demandées par l'auditeur.</p>
<p>NAA 300</p>	<p>Planification d'un audit des états financiers</p>	<p>L'objectif de l'auditeur est de planifier l'audit afin que la mission soit réalisée de manière efficace. Dans ce cadre, il est tenu d'établir la stratégie d'audit et un programme de travail en fonction de la taille de l'entité et du volume des travaux à réaliser</p>
<p>NAA 500</p>	<p>Eléments probants</p>	<p>L'objectif de l'auditeur est de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit de nature à lui permettre d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour pouvoir tirer des conclusions raisonnables à partir desquelles il fonde son opinion</p>
<p>NAA 510</p>	<p>Mission d'audit initial «Solde d'ouverture »</p>	<p>Dans les missions initiales d'audit, l'auditeur doit réunir des éléments probants suffisants et appropriés permettant d'obtenir l'assurance que :</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Les soldes de clôture de l'exercice précédent ont été correctement repris en réouverture et ne contiennent pas d'anomalie, ayant une incidence significative sur les états financiers de l'exercice en cours. ➤ Les méthodes comptables appropriées reflétées dans les soldes d'ouverture ont été appliquées de façon permanente pour l'établissement des états financiers de la période en cours ➤ L'impact des changements de méthodes a été comptabilisé de façon appropriée et est

		correctement présenté et fait l'objet d'une information pertinente dans ces états conformément au référentiel comptable applicable
NAA 700	Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers	Les objectifs de l'auditeur sont les suivants : se forger une opinion sur les états financiers fondée sur une évaluation des conclusions tirées des éléments probants recueillis ; et exprimer clairement cette opinion dans un rapport écrit qui décrit également le fondement de celle-ci
NAA 520	Procédures analytiques	L'auditeur doit recueillir des éléments probants pertinents et fiables à partir de la mise en œuvre de procédures analytiques de substance. Il doit également concevoir et réaliser des procédures analytiques à une date proche de la fin des travaux d'audit pour s'assurer de la cohérence d'ensemble entre la connaissance qu'il a acquise de l'entité et ses états financiers
NAA 570	Continuité de l'exploitation	L'auditeur doit tirer une conclusion, à partir des éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ; et en déterminer les incidences sur le rapport de l'auditeur.
NAA 610	Utilisation de travaux des auditeurs internes	Déterminer si, et dans quelle mesure, utiliser des travaux spécifiques effectués par les auditeurs internes ; si ceux-ci sont utilisés, de déterminer si les travaux spécifiques des auditeurs internes sont adéquats pour les besoins de l'audit.

NAA 620	Utilisation de travaux d'un expert désigné par l'auditeur	Définir les situations où l'auditeur estime nécessaire de faire appel à un expert qu'il désignera ; Déterminer, s'il décide d'utiliser les travaux d'un expert qu'il a désigné, si ceux-ci sont adéquats au regard des besoins de l'audit.
--------------------	---	--

Source : RIGHA(A.S) : « *l'adoption des normes internationales d'audit en Algérie : peut-on faire des normes un levier pour la qualité d'audit* », in revue des recherches économiques et financière, volume 8 issue 1, juin, 2021, p.571

- **Commentaire :**

Le tableau présente les normes algériennes d'audit, chacune avec son intitulé et son objectif qui va permettre à comprendre les exigences et les attentes pour chaque étape d'audit. Les normes couvrent les différents aspects de l'audit, notamment : la planification, la collecte de preuves, la procédure de confirmation externe, les événements postérieurs à la clôture, les déclarations écrites, la continuité de l'exploitation, l'utilisation de travaux des auditeurs internes et l'utilisation de travaux d'un expert désigné par l'auditeur. Les normes NAA complètent les normes ISA afin de garantir que les travaux d'audit sont réalisés de manière cohérente, uniforme et rigoureuse.

Les normes et le code de déontologie de l'audit externe ont un impact majeur sur la profession d'audit en assurant à la fois la compétence et l'objectivité de l'auditeur et sur les parties prenantes des entreprises en garantissant la fiabilité et la régularité de l'information financière. L'application rigoureuse des normes et du code de déontologie de l'audit externe favorise un environnement d'affaires sain et fiable, offrant ainsi des bénéfices à long terme pour toutes les parties impliquées

Section 3 : L'approche d'audit par les risques

Pour former son opinion sur les états financiers, l'auditeur doit obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas dans leur ensemble des anomalies significatives

L'auditeur est tenu donc de planifier sa mission en fonction des facteurs de risque et d'importance relative qui dépendent de chaque entreprise et effectuer une mesure préalable du risque de la mission.

1. Définition du risque

« Le risque est défini comme la mesure d'un ensemble d'éléments de la situation dangereuse qui, combinés à des conditions particulières d'environnement, redoutées ou non, connues ou non, peuvent entraîner des conséquences préjudiciables ou accidentelles »²⁶

Le risque pourrait aussi être défini comme *« Un ensemble d'aléas susceptibles d'avoir des conséquences négatives sur une entité et dont le contrôle interne et l'audit ont notamment pour mission d'assurer autant que faire se peut la maîtrise »²⁷*

La seconde définition du risque identifie les deux éléments clés qui le composent :

- La gravité ou les conséquences potentielles de l'impact, qui peuvent être atténuées par une politique de protection ;
- La probabilité qu'un ou plusieurs événements se produisent, qui peut être réduite grâce à une politique de prévention.

En combinant ces deux définitions, nous pouvons considérer le risque comme une menace dont l'occurrence et la gravité sont inconnues, nécessitant donc la prise de précautions pour en maîtriser les effets.

1.1 Le risque d'audit

« Le risque d'audit est le risque que le commissaire aux comptes exprime une opinion différente de celle qu'il aurait émise s'il avait identifié toutes les anomalies significatives dans les comptes : par exemple, émettre une certification sans réserve alors que les comptes comportent une anomalie significative. Le risque d'audit se subdivise en trois composants : le risque inhérent, le risque lié au contrôle et le risque de non détection »²⁸

²⁶ DESROCHES, (A), LEROY, (A) et VALLEE, (F) : *La gestion des risques*, édition Lavoisier, Ed 2, Paris, 2007, p.34.

²⁷ RENARD, (J) : *Théorie et pratique de l'audit interne*, les éditions d'organisation, Ed 4, Paris, 2003, p.462.

²⁸ LEJEUNE, (G) et EMMERICH, (J.P), op.cit. p.98

Selon les normes d'exercice professionnelles « le risque que le commissaire aux comptes exprime une opinion différente de celle qu'il aurait émise s'il avait identifié toutes les anomalies significatives dans les comptes »²⁹

En se basant sur les définitions précédentes, nous pouvons définir le risque d'audit comme étant le risque encouru par l'auditeur de formuler une opinion inappropriée sur l'état financier d'une entreprise. Ce risque est lié à la possibilité que des erreurs significatives subsistent dans les comptes et que l'auditeur, ne les ayant pas détectées, formule une opinion erronée.

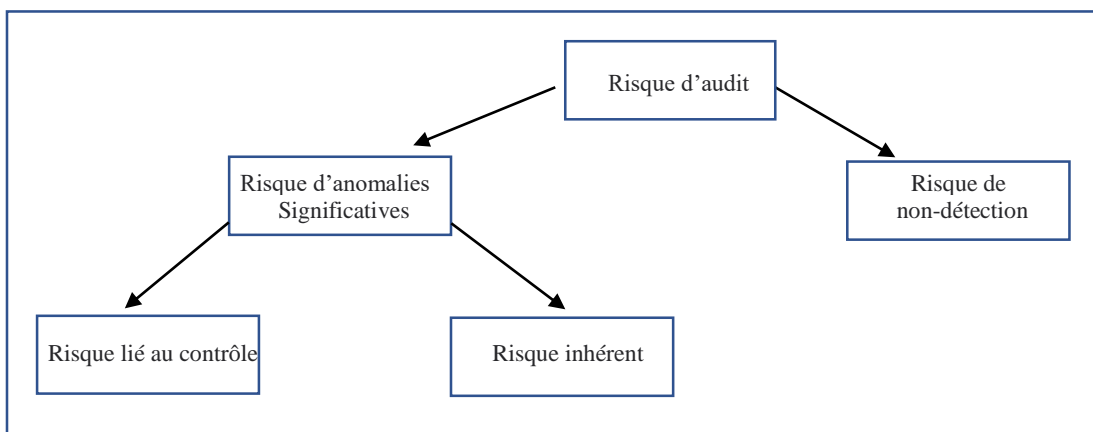
1.2 Les composants du risque d'audit

Le risque d'audit est composé de trois types :

- Le risque inhérent ;
- Le risque de contrôle ;
- Le risque de non détection.

La figure ci-dessous les met en évidence

Figure 2 : Les composantes du risque d'audit



Source : Lejeune (G) et, Emmerich (J.P), op.cit. p.

1.2.1 Le risque d'anomalies significatives

Les normes ISA définissent le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions comme étant constitué de deux composants : le risque inhérent et le risque lié au contrôle interne. Par conséquent, les normes ISA ne font pas généralement référence aux risques inhérents et aux risques liés au contrôle interne de manière séparée, mais plutôt à une évaluation

²⁹ Norme d'exercice professionnel (NEP), N° 200.

combinée du "risque d'anomalie significative". Cependant, l'auditeur peut séparer ou combiner les évaluations des risques inhérents et des risques liés au contrôle interne, soit en fonction de techniques d'audit qu'il privilégie, soit en fonction de méthodologies spécifiques ou d'autres considérations pratiques³⁰

Le risque d'anomalies significatives est déterminé par l'auditeur en combinant le risque inhérent et le risque lié au contrôle, bien qu'ils soient différents par nature ³¹

1.2.1.1 Le risque inhérent

« Le risque inhérent correspond à la possibilité, sans tenir compte du contrôle interne éventuel, de l'existence d'une anomalie significative dans les comptes »³²

Le risque inhérent est défini par la probabilité d'une erreur significative dans les comptes annuels estimée par l'auditeur ainsi que par l'efficacité et le respect du système de contrôle interne. L'évaluation de ce risque vise à assurer la bonne application des règles et des principes éthiques dans la divulgation d'informations financières par le management.

Tout risque inhérent est défini par une probabilité et un impact (faible, modéré, élevé) qui, corrigé d'un dispositif de maîtrise (contrôle interne ou assurances), permet d'évaluer le risque résiduel (c'est-à-dire le risque que l'entreprise accepte de prendre, après la mise en œuvre des contrôles internes)³³

Cependant, le risque inhérent peut être influencé par divers facteurs tels que la culture et l'intégrité du leadership, la taille, la structure organisationnelle et financière, la complexité des processus et les turbulences technologiques³⁴. Il peut également découler de la rentabilité du secteur d'activité de l'entreprise, de sa sensibilité économique, de la menace pour la continuité des activités, ainsi que de la personnalité et de la réputation de l'entreprise. L'auditeur externe prend en compte tous ces éléments pour évaluer correctement le risque inhérent.

³⁰ IFAAC, op.cit. p.36.

³¹ Norme ISA 315, paragraphe 28

³² LEJEUNE, (G) et EMMERICH, (J.P), op.cit. p.98.

³³ ANGOT, (G), FISCHER, (C) et THEUNISSEN, (B) : *audit comptable Audit informatique*, édition BOECK, 2015, p.125.

³⁴ FEGHALI, (K) : *les techniques et les procédures d'audit comptable et financier (principes internationaux et pratiques libanaises)*, édition L'HARMATTEM, 2015, p.38.

1.2.1.2 Le risque lié au contrôle

« Le risque lié au contrôle est le risque qu'une anomalie, qui pourrait être significative isolément ou cumulée avec d'autres anomalies, ne se produise dans une assertion et ne soit ni empêchée, ni détectée ni corrigée en temps voulu par le contrôle interne de l'entité »³⁵

« Le risque de contrôle interne réside dans la probabilité que le système de contrôle interne n'empêche pas ou ne détecte pas en temps voulu des inexactitudes significatives dans une rubrique comptable ou dans un flux d'opération, consécutives à une erreur volontaire ou involontaire ou à une fraude»³⁶

A partir des définitions précédentes, nous pouvons définir le risque du contrôle comme étant le risque qu'une anomalie significative, qu'elle soit individuelle ou agrégée avec d'autres inexactitudes, survienne dans une assertion liée à une catégorie d'opérations, et que le contrôle interne de l'entité ne la prévienne pas, ne la détecte pas ou ne la corrige pas en temps opportun. Il dépend en grande partie de l'efficacité, du fonctionnement et de la conception du contrôle interne mis en place pour atteindre les objectifs établis par l'entité, notamment en ce qui concerne l'établissement des états financiers

1.2.2 Le risque de non-détection

« Le risque de non-détection s'entend du risque qu'une anomalie significative qui n'a pu être prévenue ni corrigée par le contrôle interne de la société auditée ne soit pas détectée par l'auditeur »³⁷

Il s'agit de la possibilité qu'aucune erreur ne soit détectée lors de l'enquête et de l'examen de la population auditée. Le risque de non-détection dépend de l'efficacité des tests et des procédures d'évaluation mis en place lors de l'audit. Ce risque est lié à l'importance du programme d'audit créé par l'auditeur. Plus la portée du programme de contrôle est étendue, plus ce risque est faible.

Le risque de non-détection peut être causé par l'incompétence, le manque d'honnêteté ou la tromperie de l'auditeur externe ou de la direction de l'entreprise.

³⁵ HAMZAOU, (M) : *AUDIT, Gestion des risques d'entreprise et contrôle interne*, édition PEARSON, Ed 2, France, 2008, p.173.

³⁶ ANGOT, (G), FISCHER, (C) et THEUNISSEN, (B), Op.cit., p.126.

³⁷ SMIELIAUSKAS, (W.J) et BEWLEY, (K) : *Audit, une approche internationale*, édition CHENELIERE, Canada, 2013, p.224.

2. L'utilisation de l'approche d'audit par les risques

La mission du commissaire aux comptes se déroule actuellement dans un environnement caractérisé par une évolution des référentiels comptables, notamment internationaux, mais également par des attentes et des exigences croissantes du public et du monde des affaires quant à la qualité de l'information financière produite par les acteurs économiques. Pour le professionnel, ce nouvel environnement, dans un contexte post-crise, induit des conséquences lourdes et la nécessité d'adapter au quotidien et avec efficacité l'approche, qui n'est pas nouvelle, mais qui trouve aujourd'hui toute sa légitimité.

2.1 Les étapes de l'approche par les risques

L'approche d'audit par les risques comprend trois étapes clés ³⁸ :

- **Evaluation des risques** : Il s'agit de mettre en place des procédures d'évaluation des risques afin de détecter et d'évaluer les risques d'irrégularités importantes dans les états financiers.
- **Réponse aux risques** : il convient de concevoir et de mettre en place des procédures d'audit complémentaires qui répondent aux risques identifiés et évalués, afin de minimiser les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers
- **Reporting** : Ceci englobe :
 - ✓ Former une opinion fondée sur des éléments probants recueillis
 - ✓ Préparer et émettre un rapport adéquat en se basant sur les conclusions issues de l'audit

2.2 L'importance de l'approche par les risques

« L'approche par les risques permet au commissaire aux comptes de :

- Définir les domaines où les contrôles seront approfondis,
- Identifier les cycles d'activité significatifs,
- Planifier des interventions intercalaires pour la réalisation de certains contrôles ou le suivi de certains éléments (situation de trésorerie, indicateurs clés, ...),
- 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. »³⁹

³⁸ IFAAC, op.cit. p.39.

³⁹ <https://www.mazars.fr/Accueil/Insights/Publications-et-evenements/Avis-d-experts/L-approche-par-les-risques>, (28/05/2023 à 17h23).

2.3 Les avantages de l'approche d'audit par les risques

« L'approche par les risques permet de mieux comprendre les activités et les processus d'une entreprise, cette approche présente de nombreux avantages en matière d'audit :

- Flexibilité du temps au cours duquel les travaux d'audit ont besoin d'être exécutés ;
- Focaliser les efforts de l'équipe d'audit sur les zones clés ;
- Procédures d'audit basées sur les risques spécifiques ;
- Connaissance du contrôle interne qui permet à l'auditeur de prendre des décisions ;
- Identifier les déficiences au niveau du contrôle interne et les communiquer rapidement à la direction afin de prendre les mesures appropriées »⁴⁰.

L'objectif principal de l'auditeur est d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives, de ce fait, le risque d'audit est réduit à un niveau suffisamment fiable pour être acceptable. Toutefois, cette assurance n'est pas absolue en raison des limites inhérentes à l'audit, Par conséquent, l'auditeur doit utiliser son jugement professionnel pour former une opinion fondée sur des éléments probants solides et fiables.

⁴⁰IFAAC, op.cit. p.460.

Conclusion

En conclusion, ce chapitre a fourni une vue d'ensemble des concepts fondamentaux de cette profession essentielle dans le domaine de l'expertise comptable. Nous avons vu que l'audit externe est encadré par des normes et un code de déontologie qui garantissent l'indépendance, l'impartialité et l'intégrité des auditeurs, ainsi que la qualité et la fiabilité des informations financières présentées par les entreprises. Nous avons également abordé la notion des risques et l'approche de l'audit par les risques qui est considérée comme étant une approche clé dans le processus d'audit externe, permettant aux auditeurs de planifier leur mission en fonction des risques spécifiques à chaque entreprise afin d'obtenir une assurance raisonnable quant à l'exactitude des états financiers.

**Chapitre II : La démarche
d'audit et la description des
cycles achats/fournisseurs et
ventes/clients**

Introduction

La fonction d'achat et la fonction de vente sont considérées comme les activités les plus importantes dans la plupart des entreprises. Cela s'applique tant aux entreprises commerciales qui achètent et revendent des marchandises en l'état, qu'aux entreprises de production qui acquièrent des matières premières et les transforment en produits finis pour la vente, qu'aux entreprises de service. Ces fonctions contribuent directement à la réalisation des objectifs de l'entreprise en améliorant sa rentabilité par la minimisation des coûts et la maximisation des profits et du chiffre d'affaires.

Sur le plan de l'audit, les cycles d'achat et de vente sont les plus significatifs dans la plupart des cas, car ce sont les cycles les plus risqués en termes d'erreurs et de fraudes. Étant donné que les achats et les ventes sont des activités quotidiennes de l'entreprise, des centaines voire des milliers d'opérations sont enregistrées au cours de l'année, ce qui accroît le risque d'erreurs.

Cependant, certains dirigeants manipulent parfois l'exactitude des produits liés au chiffre d'affaires ou les charges d'achat à des fins diverses. Cela peut être fait pour présenter une image attrayante de l'entreprise en augmentant le résultat, pour réduire la charge fiscale en augmentant les charges, ou pour d'autres objectifs.

Dans ce chapitre, nous présenterons la démarche d'audit en générale ainsi que la démarche d'audit des cycles « Achats/ Fournisseurs » et « Ventes/ Clients »

Section 1 : La démarche d'une mission d'audit légal

La mission d'audit vise à vérifier les comptes conformément aux normes et référentiels comptables en vigueur dans l'entreprise, afin d'identifier des constatations ou des irrégularités pouvant avoir un impact significatif sur l'évaluation des résultats, de la situation financière ou de la présentation des états financiers. L'audit repose sur l'évaluation des risques afin de détecter des anomalies importantes.

Pour mener à bien une mission d'audit, il est nécessaire d'appliquer les règles définies par les normes professionnelles qui servent de référence aux praticiens. Aujourd'hui, la grande majorité des pays ont adopté un ensemble de normes. La réalisation de la mission d'audit implique l'utilisation de différentes techniques d'audit et se résume à l'obligation d'utiliser des moyens appropriés pour la mission :

- La découverte de l'entité et de son contrôle interne afin d'identifier les risques spécifiques et d'orienter le choix des procédures à mettre en œuvre ;
- La collecte d'éléments concrets par le biais d'échantillonnage afin que l'auditeur puisse mieux évaluer les états financiers examinés.

La mission d'audit se déroule, selon les normes internationales, de la manière suivante ⁴¹:

- Planification des travaux ;
- Examen du contrôle interne ;
- Obtention des éléments probants ;
- Audit des comptes ;
- Conclusions et rapports.

Quant à la démarche spécifique que nous allons suivre, qui se distingue par son pragmatisme, elle peut être résumée comme suit :

- Acceptation de la mission ;
- Prise de connaissance et compréhension de l'entité ;
- Évaluation du contrôle interne ;
- Révision des comptes ;
- Finalisation et rapport d'audit

⁴¹ LEFEBVRE, (F) : *Mémento d'audit et de commissariat aux comptes*, édition FRANCIS LEFEBRE, Ed 8, 2017, p.29-70.

1. Acceptations de la mission

L'acceptation d'une mission de certification des comptes et sa poursuite se fondent sur :

- Les textes réglementaires ;
- Le code de déontologie

Les normes d'exercice professionnel (auxquelles on pourra se référer) qui sont pertinentes pour cette première étape comprennent ISA 540, ISA 200, ISA 210, ISA 230, ISA 240, ISA 260, ISA 315, ISA 320, ISA 610, ISA 620, ISA 630 et ISA/NAA 501⁴². Ces normes ISA traitent de l'indépendance, de la connaissance générale de l'entité, des compétences internes et de l'organisation nécessaires au professionnel pour mener à bien sa mission.⁴³

2. Prise de connaissance et compréhension de l'entité

La phase de prise de connaissance de l'entreprise revêt une importance capitale. Son objectif est de mettre en évidence les anomalies significatives et les risques potentiels qu'elles pourraient engendrer. Elle permet également de tirer les conséquences nécessaires en ce qui concerne la planification de la mission⁴⁴.

Selon la norme ISA 315, le commissaire aux comptes prend connaissance des éléments suivants⁴⁵ :

- Le secteur d'activité de l'entité,
- Son environnement, y compris le cadre réglementaire applicable et le référentiel comptable utilisé.
- Les caractéristiques spécifiques de l'entité.
- Les objectifs de l'entité et les stratégies mises en œuvre, en particulier celles ayant des implications financières et pouvant affecter les comptes.
- Les éléments du contrôle interne qui contribuent à prévenir les anomalies significatives dans les comptes, à la fois dans leur ensemble et au niveau des assertions.
- Le système d'information en place, notamment celui lié à l'élaboration de l'information financière.

Selon la norme ISA 260, l'auditeur doit également prendre connaissance des textes légaux et réglementaires qui sont directement liés à l'activité de l'entreprise et qui pourraient avoir une

⁴²L'IFAC : *Guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'audit des petites et moyennes entreprises, Tome 1*, Ed 3, Janvier, 2013.

⁴³IFEC : *La démarche générale d'audit et les nouvelles normes*, édition IFACI, Paris, 2008, p.47

⁴⁴ LEFEBVRE, (F) op.cit, p.98.

⁴⁵Norme internationale d'audit 315, 29/06/2006, p.20.

incidence sur les comptes. L'auditeur se renseigne auprès de la direction pour obtenir ces informations.⁴⁶

Selon la norme ISA 540, il est nécessaire de prendre en compte le risque d'anomalies significatives découlant des estimations comptables.⁴⁷

Pour prendre connaissance de l'environnement de l'entreprise, l'audit utilise divers outils et techniques, tels que des entretiens, des visites des locaux et des observations physiques, la consultation des travaux réalisés par les anciens vérificateurs, l'examen des procédures mises en place, l'utilisation de questionnaires de prise de connaissance et de grilles de séparation des fonctions, ainsi que des schémas de flux (Flowcharts)⁴⁸, etc.

Selon la norme ISA 570, lors de la prise de connaissance de l'entité, le commissaire aux comptes tient compte de l'existence d'éléments susceptibles de remettre en question la continuité d'exploitation et s'enquiert auprès de la direction de sa connaissance de tels éléments. Par la suite, le commissaire aux comptes doit prendre connaissance de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Les informations et éléments recueillis lors de cette phase sont consignés dans le dossier permanent.

L'objectif du commissaire aux comptes est de réduire le risque d'anomalies significatives pouvant être présentes dans les comptes de l'entité. Après avoir identifié ce risque, il met en œuvre les procédures d'audit qu'il juge appropriées, ce qui constitue la planification de la mission.

La planification (conformément à la norme ISA 300) a pour but de formaliser l'approche et le déroulement de la mission d'audit à travers deux documents, à savoir le plan de mission et le programme de travail. Ces documents sont mis à jour et conservés dans le dossier du commissaire aux comptes⁴⁹.

Les principaux éléments du plan de mission comprennent :

- L'étendue, le calendrier et l'orientation des travaux ;
- Les seuils de signification (conformément aux normes ISA 315 et ISA 320) ;
- Les lignes directrices nécessaires à la préparation du programme de travail.

Les principaux éléments du programme de travail sont :

- La nature et l'étendue des diligences estimées nécessaires pour mettre en œuvre le plan

⁴⁶Norme internationale d'audit 260, 29/06/2006.

⁴⁷Norme internationale d'audit 540, 29/06/2006.

⁴⁸Terme en anglais désignant un diagramme des processus qu'une entreprise possède.

⁴⁹IFEC, op.cit., p.112

de mission ;

- Le nombre d'heures de travail allouées à l'accomplissement de ces diligences et les honoraires correspondants.

La planification détaillée joue un rôle essentiel dans la communication au sein de l'équipe d'audit (et le cas échéant avec les autres commissaires aux comptes) en permettant :

- Le bon déroulement de l'audit selon un calendrier approprié ;
- L'anticipation de la résolution des sujets critiques.

Après avoir pris connaissance de l'entreprise et planifié sa mission, le commissaire aux comptes formalise les termes et conditions de son intervention dans une lettre de mission (conformément à la norme ISA 210).⁵⁰

3. Evaluation du contrôle interne

3.1 Compréhension des systèmes et procédures comptables

L'évaluation du contrôle interne constitue une étape cruciale de l'audit comptable et financier. Au cours de cette phase, l'auditeur cherche à comprendre le système et les procédures de l'entité, qu'ils soient mis en place ou en pratique, dans le but de ⁵¹:

- Identifier les éventuels risques.
- Planifier efficacement l'audit.
- Formuler une conclusion préliminaire concernant :
 - ✓ La fiabilité apparente du traitement de l'information financière au sein des cycles opérationnels significatifs.
 - ✓ La capacité des environnements informatiques pertinents à contribuer à la fiabilité de l'information financière.
 - ✓ Identifier l'existence de risques accrus découlant de faiblesses dans les contrôles.

L'évaluation du contrôle interne est une étape obligatoire pour l'auditeur, indépendamment de sa décision de s'appuyer ou non sur les contrôles pour réduire les tests substantifs, et quelle que soit la taille de l'entreprise.

3.3 Compréhension des cycles opérationnels Processus

L'identification des cycles opérationnels significatifs est la première étape essentielle pour comprendre et documenter le flux de transactions au sein d'une organisation. Dans ce processus, nous

⁵⁰<https://www.cncc.fr/> (17/04/2023 à 22h01)

⁵¹Séminaire CAC à la réunion : *Evaluation du contrôle interne pour apprécier le risque*, du 20 au 29 octobre 2013

identifions les types de transactions qui revêtent une importance particulière. Ensuite, nous déterminons les sous-processus ou les "activités principales" qui sont impliquées dans chaque cycle. Il est également important de repérer les activités sous-traitées, car elles peuvent avoir un impact significatif sur le flux des transactions. Une fois ces éléments identifiés, nous décrivons le traitement des flux de transactions pour chaque activité principale, en examinant notamment la séparation des tâches pour assurer une bonne gestion des risques. De plus, nous analysons les transactions qui ne font pas l'objet d'un traitement répétitif, car elles peuvent nécessiter des contrôles spécifiques.

Les historiques d'erreurs de traitement sont également pris en compte dans notre évaluation. Enfin, nous identifions et évaluons de manière préliminaire les contrôles pertinents, ce qui nous permet de formuler une conclusion préliminaire sur la fiabilité du cycle opérationnel.

4. Révision des comptes

Suite aux conclusions sur le contrôle interne, l'auditeur est en mesure de procéder à l'examen des comptes annuels sur lesquels son rapport se concentre, en établissant ses jugements. L'objectif de la révision des comptes est de collecter des éléments probants en quantité suffisante pour pouvoir émettre des conclusions sur les assertions d'audit

4.1 Adaptation de l'approche générale de la mission

Nous faisons référence ici à la norme ISA 330 : "En réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes pris dans leur ensemble, le commissaire aux comptes adapte son approche générale de la mission."⁵² Ainsi, par exemple, si des faiblesses sont identifiées dans l'environnement de contrôle, le commissaire aux comptes peut choisir :

- De mettre en œuvre des procédures de contrôle substantif plutôt que des tests de procédures ;
- De procéder à des interventions postérieures à la clôture plutôt qu'en cours d'exercice, ce choix dépendant du niveau et de la nature du risque, de l'environnement et de la disponibilité des informations, certaines pouvant être accessibles uniquement à un moment précis ;
- D'augmenter le nombre de sites à contrôler.

En réponse à l'évaluation du risque au niveau des assertions, le commissaire aux comptes conçoit et met en place des procédures d'audit supplémentaires par rapport à celles effectuées pour cette évaluation.

Plus le risque d'anomalies significatives est élevé, plus la quantité ou la qualité des éléments

⁵²Norme international d'audit 300,29/06/2006

probants nécessaires pour que le commissaire aux comptes puisse fonder son opinion est élevée.

4.2 Les procédures d'audit des comptes

La phase des procédures d'audit des comptes repose principalement sur des contrôles de substance. Conformément à la norme ISA 330, ", lors de l'évaluation du risque d'anomalies significatives, lorsque le commissaire aux comptes identifie un risque inhérent élevé qui nécessite une approche d'audit spécifique, il met en place des contrôles de substance spécifiques pour répondre à ce risque."

Les modes de contrôle liés aux informations et aux événements à l'origine des enregistrements comptables peuvent être réalisés par ⁵³:

- La vérification croisée des informations internes émises par des tiers ;
- La vérification croisée des informations internes émises par différents services ;
- Les inspections physiques, qui concernent certains éléments de l'actif tels que les immobilisations corporelles, les stocks, la caisse, etc.

4.3 La mise en œuvre des procédures analytiques

Afin de recueillir les éléments nécessaires pour parvenir à des conclusions sur lesquelles il fonde son opinion sur les comptes, le commissaire aux comptes utilise les procédures analytiques. Selon la norme ISA 520, "en réponse à son évaluation du risque au niveau des assertions et pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans l'annexe qui ont un caractère significatif, l'auditeur peut utiliser les procédures analytiques, seules ou combinées avec d'autres outils, en tant que contrôles de substance. Le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures analytiques lors de la revue de la cohérence d'ensemble des comptes, effectuée à la fin de l'audit." L'application de cette technique lui permet d'analyser la cohérence globale des comptes en fonction des informations collectées tout au long de l'audit, concernant l'entité et son secteur d'activité.

4.4 La mise en œuvre des demandes de confirmation de tiers

La norme ISA 505 (NAA 505) traite de la mise en œuvre de la technique de confirmation externe dans la révision des comptes. Les éléments probants reçus sous forme écrite directement par l'auditeur de tiers indépendants de l'entité auditée, en réponse à des demandes de confirmations, peuvent contribuer à réduire le risque d'anomalies significatives liées aux assertions considérées, à un niveau acceptable.

⁵³IFEC, op.cit., p.112

La confirmation externe est utilisée pour recueillir et évaluer des éléments probants en obtenant une déclaration spécifique d'un tiers sur des informations ou une situation, en réponse à une demande d'information précise concernant les assertions contenues dans les états financiers ou les informations qui y sont fournies.

L'auditeur prend en compte les caractéristiques de l'environnement de l'entité et les pratiques des personnes interrogées en ce qui concerne les demandes de confirmation directe afin de déterminer de cette procédure.

Les confirmations externes sont couramment utilisées pour les soldes de comptes ou leurs composants, mais elles ne se limitent pas exclusivement à ces éléments. Par exemple, l'auditeur peut demander des confirmations externes concernant les termes d'un contrat ou les transactions effectuées par l'entité avec des tiers. Dans ce cas, la demande de confirmation vise à savoir si des modifications ont été apportées depuis la signature du contrat et, le cas échéant, quels sont les termes de ces modifications. La procédure de confirmation externe peut également être utilisée pour recueillir des éléments probants sur l'absence de certaines conditions, telles que l'absence d'un "accord parallèle" qui pourrait influencer la comptabilisation des produits.

4.5 Contrôle des soldes d'ouverture (bilan d'ouverture) et événements postérieurs

Cette étape est stipulée dans la norme ISA/NAA 510. L'auditeur est chargé d'examiner le bilan de clôture de l'exercice précédent dans le cadre de sa mission, afin de s'assurer de ce qui suit ⁵⁴:

- Les soldes d'ouverture ne présentent aucune anomalie significative ayant un impact sur les états financiers de l'exercice en cours.
- Il est vérifié que les soldes d'ouverture ont été rapportés de manière exacte.
- Les méthodes utilisées pour la clôture et l'évaluation des comptes ont été appliquées de manière cohérente, en recueillant des éléments de preuve adéquats et fiables.
- Il est important que l'auditeur tienne compte de l'impact des événements survenus après la clôture.

4.6 Les estimations comptables

D'après les normes ISA 540, une estimation comptable⁵⁵ est une évaluation approximative du montant d'un élément en l'absence d'une méthode de mesure précise. Cela inclut les provisions pour dépréciation de créances ou des stocks, les produits ou charges constatés

⁵⁴ ZAHIRI, (T) : *Guide pratique d'audit : Aide à la mise en œuvre du référentiel de normes*, Rabat, 2004, P84-88

⁵⁵ ZAHIRI, (T), op.cit. , p.84-88.

d'avance, les provisions pour risques ou charges (comme les procès en cours), les provisions pour garantie, les pertes sur contrats à long terme et les impôts différés. Ces estimations peuvent être ponctuelles ou récurrentes.

Les techniques utilisées pour évaluer ces estimations sont les suivantes :

- Examiner et tester la procédure suivie par la direction pour effectuer l'estimation et s'assurer du respect de la permanence des méthodes pour les termes récurrents.
- Utiliser une méthode indépendante pour effectuer une comparaison.
- Utiliser les événements postérieurs pour confirmer l'estimation

5. Finalisation et rapport d'audit

La phase de synthèse des travaux menés par l'auditeur revêt une importance cruciale dans la clôture de la mission. Son objectif principal est de vérifier que le plan de travail a été entièrement réalisé. Cette responsabilité incombe exclusivement au signataire.

Voici les étapes habituelles de finalisation de la mission⁵⁶ :

- Le chef de mission examine et approuve les travaux réalisés ainsi que les conclusions intermédiaires émises.
- Les problèmes soulevés sont passés en revue, et les solutions apportées sont examinées.
- Les ajustements et les reclassements suggérés, qu'ils soient acceptés ou non, sont synthétisés.
- Les points en suspens, le cas échéant, sont examinés, en évaluant leur impact sur l'opinion.
- Le cas échéant, un questionnaire d'aide à la revue est utilisé pour formaliser les remarques suggérées par le déroulement de la mission.
- Enfin, le rapport d'audit est émis.

Ces étapes permettent de garantir la qualité et l'intégrité du processus d'audit jusqu'à sa clôture.

En effectuant cette revue, l'auditeur est en mesure d'évaluer l'ensemble des informations fournies par les états financiers tels que le bilan, le compte de résultat, etc. Cela se fait à travers une nouvelle analyse analytique finale, qui prend en compte les corrections suggérées précédemment.

⁵⁶LEJEUNE, (J) et EMMERICH, (J.P) *Règlement professionnelle et déontologie de l'expert-comptable et du commissariat aux comptes*, édition GUALINO, Paris, 2014, p.149

5.1 L'émission du rapport

À la fin de sa mission, une fois qu'il a réalisé les diligences prévues dans son programme de travail, le commissaire aux comptes formule une opinion motivée sur les comptes de l'entreprise audité. Cette opinion, ainsi que ses fondements, doivent être consignés dans un rapport.

Le rapport général du commissaire aux comptes est un document de synthèse qui relate l'exécution de sa mission de certification des comptes annuels.⁵⁷

5.1.1 Structure du rapport

Le rapport général sur les comptes annuels est rédigé sur papier à en-tête du commissaire aux comptes et doit être signé par ce dernier. Il comprend une introduction et trois autres parties distinctes clairement identifiées.⁵⁸

- **Introduction**

Dans une introduction générale au rapport, le commissaire aux comptes :⁵⁹

- Rappelle la mission et son origine ;
- Mentionne le nom de l'entité concernée ;
- Précise que les comptes annuels sont joints au rapport et indique l'exercice concerné ;
- Indique que les comptes annuels ont été arrêtés par l'organe compétent et qu'il est chargé d'exprimer une opinion sur ces comptes.

- **Opinion sur les comptes**

Dans cette première partie, le commissaire aux comptes expose d'abord les objectifs et la nature d'une mission d'audit, en précisant qu'il a effectué ses travaux conformément aux normes professionnelles et que ceux-ci constituent une base raisonnable pour formuler son opinion sur les comptes annuels.⁶⁰

Ensuite, le commissaire aux comptes donne son opinion sur les comptes annuels, qui peut être :

⁵⁷LEJEUNE, (J) et EMMERICH, (J.P), op.cit., p.150

⁵⁸Norme d'exercice professionnel N° 700,29/06/2006.

⁵⁹MIKOL, (A) : *les audits financiers*, édition d'ORGANISATION, 1999, p.105

⁶⁰MIKOL, (A). Op.cit., p.150

- **Une certification sans réserve** : L'audit a permis d'obtenir une assurance élevée, mais non absolue, que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.⁶¹
- **Une certification avec réserves** : Cette situation peut avoir deux origines :⁶²
- **Des limitations** : Lorsque le commissaire aux comptes n'a pas été en mesure de réaliser toutes les procédures d'audit nécessaires.
- **Des désaccords** : Lorsque le commissaire aux comptes a identifié des anomalies significatives au cours de l'audit des comptes et que celles-ci n'ont pas été corrigées. Dans ce cas, le commissaire aux comptes formule une réserve qui permet à l'utilisateur des comptes de prendre une décision éclairée en connaissance de cause, étant donné que les incidences sur les comptes sont clairement délimitées.
- **Un refus de certification** : Le refus de certification se produit dans les mêmes situations que la certification avec réserves, à ceci près :⁶³
 - ✓ Soit les incidences sur les comptes annuels des anomalies significatives ne peuvent être clairement délimitées.
 - ✓ Soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

Le rapport du commissaire aux comptes comprend également une justification des appréciations, qui vise à expliquer les raisons pour lesquelles l'opinion a été émise, afin de permettre au destinataire du rapport de mieux comprendre les motifs de cette opinion.

Enfin, le rapport présente les vérifications spécifiques réalisées conformément aux dispositions légales et réglementaires, ainsi que les conclusions exprimées sous forme d'observations ou d'absence d'information sur certains points.

5.2 La communication et la présentation du rapport

La communication et la présentation du rapport à l'assemblée se déroulent de la manière suivante : le rapport est déposé au siège social de l'entité concernée au moins quinze jours avant la tenue de l'assemblée générale. Lorsque le commissaire aux comptes est présent lors de l'assemblée, il procède à la lecture de son rapport. Il peut également répondre de manière orale aux questions qui lui sont posées ou fournir des indications dans les limites du rapport lui-même.⁶⁴

⁶¹Ibid., p.151.

⁶²Ibid., p.151-152

⁶³Ibid. p.152

⁶⁴MIKOL, (A). Op.cit., p.151.

L'audit est une analyse critique qui vise à vérifier les informations fournies par l'entreprise et à évaluer les procédures mises en place pour les refléter. Cette démarche d'audit repose sur des concepts et des techniques définis dans le cadre de la normalisation de la profession d'audit.

L'exercice de l'audit légal est confié au commissaire aux comptes, dont la pratique est réglementée par des textes qui couvrent son statut, sa nomination et la durée de sa mission.

À la fin de sa mission, l'auditeur doit émettre un avis sur les comptes qu'il a audités. Cet avis est basé sur les constatations faites lors de ses travaux et représente une assurance élevée, mais non absolue. Il est communiqué à travers un rapport final qui doit respecter un contenu et une forme spécifique

Section 2 : Présentation du cycle achats/fournisseurs

« **MIEUX ACHETER POUR MIEUX VENDRE** »,

Afin de mieux vendre, il est essentiel pour une entreprise de maîtriser parfaitement son processus d'approvisionnement et d'obtenir les meilleures conditions d'achat possibles en termes de prix, de qualité, de délais de livraison et de conditions de règlement. Le cycle achat/fournisseur est l'un des plus stratégiques de l'entreprise, car une bonne gestion de l'approvisionnement peut améliorer considérablement la performance globale de l'organisation

1. Description du cycle achats/fournisseur

Le cycle achats/fournisseur revêt une importance cruciale au sein de l'entreprise, cependant, toute erreur commise à ce niveau peut engendrer des pertes et des risques, par conséquent, un suivi rigoureux de la gestion et la mise en place de procédures internes permet d'analyser et de classer les risques, prendre les bonnes décisions et mettre en place des mesures préventives afin de minimiser les risques encourus

1.1 Définition de la fonction achat

«La fonction achat est l'un des liens les plus importants entre une organisation et son environnement. La prise de conscience progressive des entreprises concernant l'importance des achats comme levier de performance a conduit à une progression de la fonction achats, qui, selon une étude réalisée par l'observatoire des achats en 2005, tout en étendant sa contribution opérationnelle à des domaines d'achats plus techniques, renforce sa position dans la stratégie

de l'entreprise, en s'impliquant dans le développement produit, la pénétration de nouveaux marchés ou les synergies post-acquisition»⁶⁵

En effet le processus achat peut être décomposé en six phases essentielles :

- Expression du besoin
- Consultation et sélection du fournisseur
- Passation et suivi des commandes
- Réception des marchandises
- Comptabilisation
- Règlement des factures

1.2 L'objectif de la fonction d'achat

La fonction achats est un élément clé pour assurer un avantage concurrentiel à l'entreprise en sélectionnant et en mettant en œuvre des relations durables avec les fournisseurs les plus compétitifs du marché. Les stratégies achats permettent de mettre en place des partenariats avec les fournisseurs les plus innovants, qui participent ainsi au développement de l'offre produit et/ou service de l'entreprise⁶⁶.

L'enjeu pour l'entreprise est d'obtenir les meilleures conditions économiques pour acquérir sur un marché mondial les biens, les produits et les services nécessaires à son activité, tout en respectant des objectifs de prix, de qualité et de délais préalablement fixés

1.3 La procédure d'achat et les risques associés

La procédure d'achat est le processus par lequel une entreprise effectue ses achats des biens ou des services auprès de fournisseurs externes. Elle comprend plusieurs étapes :

1.3.1 L'expression de besoin

Le besoin, manque ou perception du manque d'un objet, d'un bien nécessaire s'exprime à travers des quatre paramètres d'achats : La qualité, le délai, la quantité et le prix. Il est exprimé par des personnes habilitées et approuvées par leurs responsables à travers une demande d'achat

La demande d'achat (DA) est un document interne, émis par les employés pour exprimer les besoins de l'entreprise, il comporte au minimum les informations suivantes⁶⁷ :

- Le nom de demandeur ;
- Le code d'imputation comptable ;

⁶⁵MOUTOT, (J) et, BERNARDIN, (E) : *Mesurer la performance de la fonction achats*, Éditions d'ORGANISATIONS, 2010, p.48.

⁶⁶ALLEAUME (A) : *Achats pour non-spécialistes*, édition DUNOD, 2013, pp.6-7.

⁶⁷ DURAND (J.P) : *Le langage des Achats*, Edition GUALINO EDITEUR, Paris, 2003, p.61

- Le service auquel il appartient ;
- La date d'émission ;
- La date et le lieu de livraison souhaités ;
- La désignation du bien ou du service demandé.

« Ce document est validé par le responsable du service. Il est mis en quatre exemplaires minimums :

- Le premier est destiné à l'acheteur pour l'établissement de la commande ;
- Le deuxième est envoyé au fournisseur pour préparer la facture pro-forma ;
- Le troisième est destiné à la comptabilité pour le rapprochement.

Le quatrième est resté dans la souche pour le demandeur qui en est la première signature avant de l'envoyer aux acheteurs pour prospection auprès des fournisseurs »⁶⁸

- **Risques potentiels**

- Achat non nécessaire, non réalisable ou non autorisé ;
- Achat non conforme aux principes de l'organisation ;
- Achat d'urgence non maîtrisé.

1.3.2 Consultation et sélection du fournisseur

La sélection doit être effectuée de manière neutre et transparente et en conformité avec les critères prédéterminés lors de la phase d'initiation ou selon les termes de l'appel d'offres. La rentabilité et la qualité sont des critères prépondérants dans tout processus de sélection pondéré.⁶⁹

Une fois que la demande d'achat est validée par la direction, le service achats lance une demande de prix auprès des fournisseurs agréés. Cette étape est cruciale pour l'acheteur car elle permet de⁷⁰ :

- Prévoir généralement un appel d'offres qui permet à l'entreprise de rechercher tous les fournisseurs potentiels dans le but de bénéficier de tous les avantages liés à la qualité et aux meilleurs prix.
- Évaluer les fournisseurs pour sélectionner celui qui convient le mieux pour un achat spécifique.

⁶⁸DURAND, (J.P), op.cit. p.61.

⁶⁹ISO, *politique et procédure d'achat de l'iso*, 2022, p.6.

⁷⁰LYSONS, (K) et, BRIAN, (F) : *Procurement and Supply Chain Management*, édition PEARSON, Ed 9, 2016, p.243.

« Pour obtenir les meilleures conditions d'achat, combinant les prix, la qualité, les délais de livraison et les conditions de règlement, l'entreprise doit disposer d'une liste de ses principaux fournisseurs par type d'achat comportant les éléments suivants :

- Les critères de sélection des fournisseurs (prix, qualité, délais de livraison et les conditions de règlement).
 - Le système de sélection des fournisseurs doit s'inscrire dans une stratégie plus large d'exclusivité ou de diversification des sources d'approvisionnement, selon le type d'article concerné.
 - L'information sur les marchés fournisseurs doit être suffisante.»⁷¹
- **Risque potentiels**
 - Fournisseur potentiels non consulté
 - Absence d'une véritable mise en concurrence
 - Mauvaise évaluation des fournisseurs

1.3.3 Passation et suivi des commandes

Lorsque le fournisseur remplit toutes les conditions nécessaires pour vendre un produit donné, la commande peut être passée en utilisant un bon de commande.

« Le bon de commande est un formulaire imprimé au nom de l'entreprise acheteuse qui la délivre, sur laquelle sont détaillées toutes les indications nécessaires au fournisseur pour la bonne exécution de l'ordre donné. Le bon de commande mentionne :

- Nom et adresse du fournisseur
- Date de la commande
- Référence de la commande
- Date et le lieu de livraison de la marchandise
- Désignation du /des produit à livrer ou de la prestation à fournir
- Prix d'achat de chaque article selon les conditions de livraison
- Conditions de paiement-e-échelonnement-modalités»⁷²

Une fois les commandes passées, il est de la responsabilité du service d'achat de suivre de près les commandes en cours afin de s'assurer que le fournisseur a respecté à la fois la date de livraison demandée et la quantité commandée.

⁷¹RAFFEGEAU, (J) et autre : *L'audit Opérationnel*, édition PRESSE UNIVERSITAIRES, Paris, 1984, p.88-89

⁷²LEPAGE, (J) : *Le Contrat D'achat*, édition GUALINO EDITEUR, Paris, 2003, p.11.

- **Risques potentiels**

- Absence d'un suivi des engagements
- Absence d'une procédure de suivi des commandes en cours

1.3.4 Réception des marchandises

« A la réception de marchandises, le réceptionnaire vérifie que les quantités et la qualité des marchandises livrées sont conformes à la commande. Il établit, en trois exemplaires, un bon de réception. Le bon de réception mentionne :

- L'original est adressé au service achat avec le double de la demande d'achats et le bon de livraison.
- Le deuxième exemplaire sert à prévenir l'utilisateur de la mise à disponibilité du produit livré.
- Le dernier exemplaire reste à la réception »⁷³

- **Risques potentiels**

- Les articles livrés ne font pas l'objet d'une demande
- La livraison ne correspond pas en tous points aux stipulations de la commande : quantité, qualité, référence article et délais
- L'absence de suivi administratif des réceptions entraîne des difficultés pour l'entité à valider les factures fournisseurs et estimer les factures non parvenues lors de la clôture des comptes.

1.3.5 Comptabilisation

Avant de procéder à la comptabilisation de la facture, il est impératif de procéder à une vérification minutieuse de tous les éléments qui la composent, tels que :

- La conformité des prix unitaires facturés par rapport aux tarifs catalogues ou aux prix convenus contractuellement avec le fournisseur ;
- La concordance des quantités de produits facturées avec celles réellement reçues pour chaque type de produit ;
- La justesse des calculs de montants globaux par produit, sous-totaux, remises éventuelles, TVA, TTC, etc.

⁷³LEPAGE, (J), op.cit., p.30.

Une fois que la facture a été contrôlée en comparaison avec le bon de commande et le bon de livraison, il convient d'annoter l'original de la facture avec la mention "bon à payer" et les autres exemplaires avec "DUPLICATA", le cas échéant. Cette étape est appelée l'ordonnancement de la facture, qui indique que la facture est prête à être payée.⁷⁴

La saisie comptable s'effectue dans le journal des achats qu'il soit traditionnel ou informatique, chaque écriture doit indiquer les éléments suivants ⁷⁵: la date de la facture, le numéro de pièce justificative, le numéro du compte fournisseur mouvementé, l'identification du fournisseur, le montant toutes taxes comprises (TTC) et la TVA récupérable.

La saisie doit obéir à deux principes fondamentaux :

- La date d'enregistrement des dettes : En général, les achats sont enregistrés lors de l'exécution du contrat. En principe, l'achat d'un bien ou d'un service est considéré comme réalisé légalement dès lors que les parties sont d'accord sur les conditions de la transaction, y compris sur les prix. L'acheteur devient alors responsable du paiement et la dette devient certaine lorsque la facture est émise.
- Le montant à enregistrer. Les achats doivent être enregistrés hors taxes s'il s'agit d'un produit soumis à TVA déductible
- **Risques potentiels**
 - Absence de la procédure de réception des factures (réception, vérification et validation des factures fournisseurs)
 - La perte de factures reçues.
 - Des retards de traitement des factures.
 - Des erreurs d'imputation comptable.
 - L'enregistrement de factures pour des prestations non encore réalisées.
 - L'enregistrement de fausses factures destinées à détourner des fonds.
 - La survenance de problèmes informatiques gênant la prise en compte du journal des achats dans la comptabilité générale.

⁷⁴<https://tibnz.files.wordpress.com/2010/06/commande-livraison-facturation.pdf> (18/15/2023 à 14h56)

⁷⁵ GRANDGUILLOT, (B) et, GRANDGUILLOT, (F) : *DCG 9 - Introduction à la comptabilité 2018/2019*, éditions GUALINO LEXTENSO, 2018, p.35.

1.3.6 Règlement des factures

Les factures ne doivent être réglées que si elles ont été approuvées préalablement et qu'elles sont effectivement dues. Une fois qu'une facture est échue, elle est soumise à la Direction Générale et au Directeur Financier pour approbation, accompagnée des instruments de paiement (chèque, ordre de virement, pièce de caisse) établis par le service comptable. Une fois que les paiements ont été autorisés, le service comptable doit apposer la mention « PAYÉ » sur les factures originales pour éviter une double utilisation et y indiquer la référence des paiements effectués. Ensuite, le service comptable doit rapidement enregistrer les paiements effectués et mettre à jour les comptes fournisseurs correspondants.

Si un paiement doit être effectué avant la date d'échéance, l'autorisation préalable du Directeur Général est nécessaire. Si des avances ont été versées aux fournisseurs, le service comptable doit s'assurer que ces avances ont été déduites du montant du règlement final des factures.

Il est important de noter que les procédures de gestion des factures et des paiements peuvent varier selon les entreprises et les organisations.

- **Risques potentiels**
 - Perte de factures
 - Facture non envoyée à la comptabilité
 - Absence de suivi des comptes fournisseurs

2. Principaux objectifs du contrôle interne du cycle achats / fournisseurs

Le contrôle interne dans le cycle achat fournisseur vise à garantir que les opérations liées à l'acquisition de biens et de services auprès des fournisseurs sont effectuées de manière efficace, efficiente et conforme aux politiques et procédures de l'entreprise. Les principaux objectifs du contrôle interne dans les différentes étapes du cycle sont les suivants⁷⁶

2.1 Expression du besoin

S'assurer que :

- Les demandes d'achat émanant des demandeurs correspondent aux besoins initialement prévus ou expressément acceptés par la direction.

⁷⁶AMRANI, (M) : *essai d'évaluation du dispositif du contrôle interne cycle achat/fournisseur dans le cadre d'un audit externe cas : client du cabinet PWC*, mémoire de master 2 en finance, université Mouloud Mammeri, Tizi-Ouzou, 2017, p69-71

- Les demandes d'achat sont émises par des personnes habilitées et approuvées par leurs responsables, conformément aux politiques et procédures de l'entreprise.

2.2 Consultation et sélection des fournisseurs

Le contrôle interne doit s'assurer que la sélection des fournisseurs doit être basée sur une évaluation objective des fournisseurs potentiels, en respectant les critères de qualité, de délais et de prix définis par la direction, et doit être formalisée.

2.3 Passation et suivi des commandes

Les objectifs du contrôle interne dans cette étape sont comme suit :

- Les commandes sont passées strictement sur la base des besoins de l'entreprise et sont approuvées par un ou plusieurs responsables autorisés par la direction ;
- En cas de retard de livraison, des relances systématiques doivent être effectuées pour que les produits ou services commandés soient livrés dans les délais impartis.

2.4 Réception de la marchandise

Le contrôle interne veille à garantir que :

- Les biens reçus correspondent effectivement aux quantités et spécificités mentionnées sur la commande et qu'ils ne soient pas endommagés ;
- La livraison est effectuée dans les délais prévus par la commande ;

2.5 Comptabilisation et règlement des factures

Durant cette étape, le contrôle interne doit s'assurer que⁷⁷ :

- Les factures ont fait l'objet d'une comptabilisation et d'un classement correct dans les délais raisonnables ;
- Les dettes fournisseurs sont rapidement reportées dans les comptes individuels concernés ;
- Seules les factures correspondant à des livraisons effectives et échus font l'objet de règlement ;
- Les risques de doubles règlements sont inexistantes ;
- Les règlements font l'objet d'une comptabilisation rapide dans les comptes des fournisseurs concernés.

⁷⁷<https://www.institut-numerique.org/ii-aspect-operationnel-et-evaluation-des-procedures-du-cycle-achat-fournisseur-51e903d48593b> (21/05/2023 à 23h37)

3. Les comptes à auditer dans le cycle achats / fournisseurs

Afin de s'assurer de l'exhaustivité, l'exactitude et de la fiabilité des comptes comptables et d'éviter les erreurs et les fraudes éventuelles, il est important de vérifier lors de l'audit du cycle achat fournisseurs que les soldes et les mouvements des comptes présentés dans le passif du bilan suivants sont correctement enregistrés⁷⁸ :

- **Fournisseurs des biens et services C/401**

Le compte 401 "Fournisseurs et comptes rattachés" est le compte principal utilisé pour enregistrer les dettes envers les fournisseurs de biens et services. Les montants enregistrés dans ce compte représentent le montant total des achats effectués auprès de ces fournisseurs, incluant la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Ce compte est un compte de passifs courants, car les dettes envers les fournisseurs sont généralement payables dans un délai court."

- **Fournisseurs des immobilisations C/404**

Ce compte est réservé aux opérations l'acquisition d'une immobilisation corporelle ou incorporelle auprès d'un fournisseur. Ce compte est crédité par le débit d'un compte d'immobilisation, tel que le compte 211 "Terrains" ou le compte 218 "Matériel de transport". Les montants enregistrés dans ce compte représentent le coût d'acquisition de l'immobilisation, incluant les taxes et les frais accessoires. Ce compte est un compte de passifs non courants, car les dettes envers les fournisseurs d'immobilisations sont généralement payables sur une plus longue période.

- **Avances et acomptes versés aux fournisseurs de biens et services ou des immobilisations C/409**

Le compte 409 "Fournisseurs - avances et acomptes versés sur commandes" est utilisé pour enregistrer les avances et acomptes versés à des fournisseurs pour des biens ou des services qui n'ont pas encore été livrés ou rendus. Ce compte est un compte de passifs courants, car ces avances et acomptes sont généralement remboursables dans un délai court si la commande n'est pas honorée. Les montants enregistrés dans ce compte représentent les sommes versées par l'entreprise à titre d'avance ou d'acompte sur une commande en cours. Lorsque la commande

⁷⁸SEGHIER, (Z) et, CHERGUI, (W.R) : *l'impact de l'audit externe contractuel des cycles achats et ventes sur les états financiers d'une entreprise*, mémoire de master 2 en finance et comptabilité, EHEC Alger, Tipaza, 2022, p.48

est honorée, les montants sont transférés au compte 401 « Fournisseurs et comptes rattachés » ou bien 404 « Fournisseurs des immobilisations » pour être réglés⁷⁹.

- **Fournisseurs - Facture non parvenues C/408**

Le compte "Fournisseurs - Facture non parvenues c/408" correspond aux dettes fournisseurs pour lesquelles la facture n'a pas encore été reçue, mais pour lesquelles la livraison des biens ou la prestation des services a été effectuée. Ce compte permet donc de constater l'existence d'une dette certaine, même si la facture n'a pas encore été reçue⁸⁰.

4. Les procédures d'audit des comptes fournisseurs

Pour certifier l'image fidèle des comptes l'auditeur doit, durant toutes les étapes de son audit, mettre en œuvre des procédures et d'audit, c'est-à-dire des travaux de contrôle. Pour mener à bien ces travaux de contrôle l'auditeur dispose des techniques de contrôle lui permettant de collecter les éléments probants pour fonder son opinion⁸¹

- Le rapprochement de deux documents est l'un des outils principaux de l'auditeur. Il consiste à formaliser des liens entre des pièces de natures variées (balances, factures, contrats, etc.), assurant la traçabilité de la démarche.

Il s'agit dans un premier temps d'obtenir une balance auxiliaire fournisseurs (détail des soldes par fournisseur) et rapprochement de la balance générale auditée

4.1 Circularisation des fournisseurs

Les travaux consistent à vérifier que les achats effectués par l'entreprise ont été correctement enregistrés en comptabilité en termes de réalité, d'exhaustivité, d'évaluation, etc. Cela se fait en se basant sur des pièces justificatives ayant une force probante suffisante⁸².

L'auditeur sélectionne plusieurs fournisseurs, pour chaque fournisseur sélectionné, l'auditeur utilise la technique de la demande de confirmation pour obtenir une assurance sur la réalité de la dette et son exhaustivité.

La demande de confirmation de fournisseurs doit être complétée par d'autres tests de détail portant sur d'autres fournisseurs ou par d'autres tests de détail spécifiquement orientés

⁷⁹<https://www.l-expert-comptable.com/plan-comptable/comptes-409-fournisseurs-debiteurs> (25/05/2023 à 17h38)

⁸⁰<https://www.l-expert-comptable.com/plan-comptable/comptes-408-fournisseurs-facture-non-parvenues> (25/05/2023 18h11)

⁸¹MIKOL(A), op.cit.p.89.

⁸²MIKOL(A), op.cit.p.95.

vers le contrôle d'une assertion particulière, par exemple un test de détail pour vérifier que la coupure de l'exercice est respectée pour les achats de marchandises.

- **Objectif**

La circularisation permet d'obtenir la confirmation de la dette par les fournisseurs (tiers indépendants)

4.2 La revue subséquente des décaissements

La plupart des opérations comptables ont un impact sur la trésorerie de l'entreprise, et tous les mouvements de trésorerie doivent être enregistrés dans la comptabilité. Les écritures de clôture en fin d'exercice permettent de prendre en compte les opérations de l'exercice en cours, mais leurs effets sur la trésorerie peuvent ne se produire que plusieurs semaines plus tard, sur l'exercice suivant⁸³.

L'enjeu pour l'auditeur est de s'assurer que toutes ces opérations ont été identifiées et comptabilisées de manière exhaustive. Dans certains cas, la manière la plus simple d'y parvenir est de passer en revue les décaissements intervenus après la clôture de l'exercice.

Cet outil peut être utilisé lorsque :

- L'auditeur complète d'autres travaux non satisfaisants (absence de réponse aux circularisations notamment)
- L'activité de l'entité génère peu de mouvements de trésorerie et qu'il est donc plus simple d'aller directement les analyser
- Dans un contexte de risque élevé, l'auditeur veut « consolider » son approche par une revue subséquente.

- **Objectif**

Améliorer les procédures de diligence pour garantir l'exhaustivité des dettes à la clôture et la séparation correcte entre les exercices (Cut-off)

4.3 Les tests de cut-off

La date de clôture marque la fin d'un exercice comptable, qui doit inclure toutes les opérations de la période et exclure celles de la période suivante. Cependant, autour de la date de clôture, il y a un risque que les transactions ne soient pas comptabilisées correctement, voire qu'elles ne le soient que partiellement. Ainsi, l'auditeur doit mettre en place des tests de cut-off pour contrôler la séparation entre les exercices et valider l'assertion correspondante. Ces tests

⁸³ BOCCON-GIBOD, (S) et, VILMINT, (E) : *la boîte à outil de l'auditeur financier*, édition DUNOD, Ed 3, 2022, p.154-155

visent à s'assurer que toutes les transactions ont été correctement enregistrées dans le bon exercice⁸⁴.

- **Objectif**

Les tests de cut off permettent de s'assurer que les achats ont été comptabilisés sur le bon exercice comptable

4.4 La procédure analytique

L'auditeur peut utiliser une procédure analytique qui consiste à comparer les comptes, analyser les tendances, étudier les ratios et confronter le budget et les chiffres réels afin d'examiner les fluctuations. Cette méthode peut être effectuée en remontant dans le temps, en comparant les chiffres actuels avec ceux des années précédentes, ou en avançant, en rapprochant les chiffres du budget avec les comptes annuels. Cependant, il est difficile de mettre en œuvre ces deux options simultanément. L'auditeur externe doit donc choisir l'une ou l'autre option en fonction de la situation⁸⁵.

La revue analytique est une méthode qui vise à évaluer la validité des comptes en examinant leur cohérence globale. Elle permet de mettre en corrélation les différents comptes pour identifier les erreurs éventuelles et constitue un outil d'audit pour détecter les variations imprévues dans les comptes, en vue de fournir des explications.

- **Objectif**

S'assurer de l'exactitude des données comptables

L'audit des comptes fournisseurs est un aspect important de l'audit financier car il permet de vérifier la validité des transactions avec les fournisseurs, la conformité aux politiques et procédures de l'entreprise, et la gestion des risques financiers liés aux fournisseurs. En examinant ces comptes, l'auditeur peut identifier les faiblesses dans les contrôles internes de l'entreprise et recommander des améliorations pour renforcer la sécurité financière de l'entreprise, protéger sa réputation et rassurer les parties prenantes sur la fiabilité de ses états financiers.

⁸⁴BOCCON-GIBOD, (S) et, VILMINT, (E), op.cit. p.142-143

⁸⁵ FEGHALI, (K), op.cit.p.122

Section 3 : Description du cycle Ventes/ Clients

Le cycle de vente joue un rôle crucial dans la réalisation des objectifs et de la vision d'une entreprise. Il s'agit d'une fonction vitale qui génère la majeure partie des revenus d'une organisation. Afin de garantir la pérennité de l'entreprise, il est essentiel de maîtriser ce cycle, qui présente également des risques. Pour assurer la fiabilité et l'exactitude des informations nécessaires à la prise de décisions efficaces, les entreprises ont développé des procédures spécifiques. L'audit de ce cycle est devenu de plus en plus important, car il fournit des informations fiables et des recommandations pour améliorer les performances. Cette section abordera les composants du cycle de vente-client et les aspects clés à auditer dans ce domaine.

1. Définition du cycle ventes clients

Selon Martinet & Silem Ahmed, la vente consiste à « assurer la commercialisation des marchandises dans les meilleures conditions après étude de l'aptitude du produit à satisfaire les besoins des caractéristiques du marché (quantités, prix, motivation des clients, forme et canaux de distribution) et après établissement des programmes de vente, du budget des ventes etc. ». ⁸⁶

Le cycle de vente peut être décrit comme une séquence organisée et progressive d'activités qui vise à faciliter la vente et l'écoulement des biens et services produits par une entreprise sur le marché, ainsi que la collecte des revenus générés par ces ventes.

2. La procédure du cycle ventes clients

Les procédures au sein de l'entreprise dans le cycle de vente-client varient selon les responsabilités et les rôles de chaque individu, ainsi que les conditions spécifiques. La description des procédures explique les opérations et les fonctions associées à chaque employé ou responsable, et précise les services impliqués dans ce cycle.

Etant l'une des sources les plus importantes de l'entreprise en valeur ajoutée et vu l'importance du volume des transactions qu'il comprend et les flux qu'il génère, il est considéré comme une zone de risque.

Il correspond à l'ensemble du processus de la prise de la commande à la conclusion de la vente. En résumé, ce cycle regroupe généralement les éléments suivants ⁸⁷ :

⁸⁶MARTINET (A.C), et SILEM (A) : *Lexique de gestion*, édition DALLOZ, Ed 7, Paris, 2005, p.544

⁸⁷SEGHIER, (Z) et, CHERGUI, (W.R), Op.cit. p.40-42.

2.1 La prise de commande

De manière générale, les commandes sont généralement passées par l'un des trois moyens suivants :

- Par téléphone
- Par courrier
- En contactant directement le service commercial de l'entreprise

Une fois qu'une commande est effectuée, elle doit être examinée par le service commercial afin de vérifier les conditions relatives aux prix, à la livraison et au paiement. Les informations suivantes sont vérifiées :

- Nom et adresse du client ;
- Désignation exacte des produits commandés ;
- Quantité commandée ;
- Date et adresse de livraison ;
- Conditions de paiement.

2.2 La livraison

Après la réception de la marchandise, le chef magasinier doit préparer la marchandise et établir le bon de livraison en trois copies, une pour le client, une pour le service commercial, une doit être conservé au document du magasin. Ce bon doit être rapproché avec la quantité avant la livraison et par la suite le client doit envoyer l'accusée de réception après la livraison. Généralement le bon de livraison contient : nom et adresse du client, adresse et heure de livraison, produits et quantités livrés

2.3 Règlement

Dès la livraison les comptes clients doivent être strictement surveillés pour assurer le paiement de chaque commande, par conséquent nous devons mentionner dans le compte clients chaque encaissement ou avis d'encaissement sauf les enregistrements comptables.

2.4 Avoirs-client

Le chef magasinier doit établir un avoir client contenant tous les articles et les quantités retournés pour chaque retour de marchandise.

2.5 Facturation

C'est le service de comptabilité qui prend en charge de l'établissement des factures sur la base du bon de commande du client. Les factures doivent contenir les éléments suivants :

- L'entête de l'entreprise à savoir : raison sociale, adresse, téléphone...
- Nom et adresse de l'acheteur ;
- Dénomination et quantités des produits vendus ;
- Date de la vente ;
- Prix ;
- Mode de règlement.

2.6 Comptabilisation

« La comptabilisation des factures est la responsabilité du service comptabilité. Chaque facture doit être enregistrée et par la suite le comptable doit mentionner sur chaque facture enregistrée en comptabilité la date de comptabilisation. »

3. Les comptes à auditer au cycle vente-client

Les comptes concernés dans ce cycle sont ⁸⁸ :

3.1 Comptes Clients et comptes rattachés

3.1.1 Les comptes clients

Les achats effectués par nos clients sont enregistrés dans ces comptes, et les montants qui y sont indiqués sont toutes taxes comprises (TTC).

3.1.2 Le compte client retenue de garantie

Ce compte est réservé aux clients qui fournissent des garanties avant le début des travaux ou la passation de la commande, notamment lorsque le montant est considérable.

3.1.3 Les comptes clients douteux ou litigieux

Lorsqu'une redevance client devient totalement récupérable ou nécessite la constitution d'une provision, le montant de cette créance est transféré dans ce compte, et le compte 411 est crédité en conséquence.

3.1.4 Clients effets à recouvrement

Lorsque l'entreprise émet un effet de commerce sur un client, le montant de la créance est enregistré immédiatement dans ce compte, et le compte 411 est crédité en conséquence.

⁸⁸MARTINET, (A.C), et SILEM (A), op.cit. p.450.

3.1.5 Le compte client facture à établir

Ce compte est principalement utilisé lors des écritures de régularisation pour les travaux d'inventaire, lorsque la marchandise ou le travail a été livré mais que la facture n'a pas encore été établie.

3.1.6 Créances sur travaux non encore facturable

Si les travaux d'inventaire sont en cours et que le travail à livrer n'est pas encore achevé, la créance liée à ces travaux destinés à être livrés à un client est enregistrée dans ce compte.

3.1.7 Les comptes de régularisation

Les charges comptabilisées pendant l'exercice qui concerne les exercices ultérieurs doivent figurer à l'actif du bilan au poste "charges constatées d'avance".

3.2 Les ventes

3.2.1 Vente de marchandises (compte 700)

Le montant des transactions commerciales réalisées par l'entreprise avec des tiers (résidents ou étrangers) au cours de son activité professionnelle normale et courante correspond aux affaires enregistrées. Il s'agit d'une activité de revente commerciale qui n'implique aucune transformation industrielle.

3.2.2 Réduction sur vente (rabais, remise et ristourne accordés) (compte 409)

Les réductions de prix pratiquées en dehors des factures comprennent les rabais, les remises et les ristournes.

3.2.3 Vente des biens et services produits

Ce montant représente le chiffre d'affaires généré par l'entreprise grâce à la vente de produits qu'elle fabrique en utilisant des processus de transformation industrielle, ainsi que par la fourniture de services, tels que des travaux d'études ou diverses prestations de services, conçus spécifiquement pour ses clients. Ces activités contribuent à la création de valeur ajoutée au sein de l'entreprise. Le chiffre d'affaires englobe les transactions avec des clients résidents en Algérie ainsi que ceux provenant de l'étranger.

3.2.4 Revenu des différentes redevances

Il s'agit des revenus générés par l'entreprise grâce à l'utilisation de procédés, la vente de brevets ou la concession de franchises à des tiers. Il inclut également les revenus provenant de la vente des produits accessoires tels que les frais facturés, les revenus de location, les

commissions, etc. Ces revenus sont issus d'activités complémentaires à l'activité principale de l'entreprise

4 Le contrôle interne du cycle vente-client

Chaque entreprise est menée de mettre un système de contrôle interne efficace pour le cycle vente-client pour faire face à l'accroissement des risques et la concurrence et les exigences des clients. L'analyse du contrôle interne par l'auditeur se base sur les réponses qui mènent à répondre aux sept objectifs d'audit.⁸⁹

4.1 Objectif d'exhaustivité des enregistrements des ventes

Des procédures existent pour prévenir ou détecter le non enregistrement des ventes dans les livres. Pour atteindre cet objectif, un certain nombre de questions sont posées, à savoir :

- Quelles sont les procédures manuelles et informatisées mises en place par l'entreprise pour garantir que :
 - Un bordereau d'expédition est émis pour toutes les expéditions de marchandises ;
 - Tous les services facturables rendus par le personnel de l'entreprise sont enregistrés ;
 - Le service de facturation doit être informé de tous les envois de biens et de services ;
 - Les factures sont émises ou le client est informé des produits expédiés ou des services fournis qui sont facturables ;
 - Toutes les factures de vente sont enregistrées dans le journal des ventes et dans le grand livre auxiliaire des comptes clients ;
 - Un reçu est émis pour toutes les marchandises et délivrés par le client.
 - Les retours de marchandises pour crédit sont distingués des autres retours, tels que ceux pour réparation ;

Les départements concernés sont informés lorsqu'une note de crédit doit être émise pour des marchandises retournées ou pour d'autres raisons appropriées.

4.2 Objectif de réalité des enregistrements

Les questions à poser, pour s'assurer que des ventes ou des actifs fictifs ne sont pas enregistrés dans les livres ou que la même transaction n'est pas enregistrée plus d'une fois, sont les suivantes :

- Quelles mesures l'entreprise prend-elle pour garantir que :
 - Les marchandises sont expédiées au bon client ;

⁸⁹LACHI, (T), *Le contrôle interne des cycles achat et vente*, mémoire de master en audit et comptabilité, université Abderrahmane Mira, Bejaïa, 2022. p.60-62.

- Le service d'expédition ne délivre pas de bordereaux de livraison pour les produits non expédiés ;
- Les factures de vente ne contiennent pas d'erreurs dans les quantités de biens expédiés ou de services fournis ;
- Des factures (ou autres moyens d'information des clients) ne sont pas émises et les ventes ne sont pas enregistrées pour les biens non expédiés ou les services non fournis
- Il n'y a pas de double facturation de la même vente ou de double comptabilisation de la même facture ;
- Les reçus ne sont délivrés que pour les marchandises retournées par le client pour crédit ;
- Les notes de crédit ne contiennent pas d'erreurs de quantité pour les marchandises retournées ;
- Il n'y a pas de double émission ou crédit d'un même retour sur ventes ou d'une même remise.

4.3 Objectif de l'évaluation correcte des enregistrements

Il existe des procédures pour vérifier que les ventes et les actifs ne sont pas évalués à des montants erronés. À ce niveau, les questions suivantes peuvent être posées :

- Quelles sont les procédures mises en place pour garantir que :
 - Les prix de vente unitaires corrects sont utilisés sur les factures ;
 - Les multiplications des quantités par les prix unitaires sont correctes ;
 - Il n'y a pas d'erreurs de calcul dans les autres postes monétaires figurant sur les factures de vente ou les relevés mensuels, tels que les escomptes de caisse, la TVA et la déduction des avances ou acomptes versés par les clients ;
 - Il n'y a pas d'erreurs d'addition dans les factures de vente ou les notes de crédit ;
 - Les bons prix sont utilisés pour les notes de crédit ;

4.4 Objectif de spécialisation des exercices

Pour s'assurer que les avoirs et les ventes ne sont pas comptabilisés dans la mauvaise période, un certain nombre de question est posé, à savoir :

- Que prévoit la société pour vérifier que :
 - La facturation est effectuée sans délai dès que des marchandises sont expédiées ou des services rendus ;
 - Les factures de vente reflètent les dates réelles des transactions ;
 - Les factures de vente sont enregistrées rapidement dans le journal des ventes ;

- Les informations sur la séparation des tâches sont obtenues et utilisées ;
- La comptabilité est informée rapidement de tout retour de marchandises pour crédit ou crédit accordé pour d'autres raisons appropriées ;
- Les notes de crédit et les fichiers de données indiquent les dates réelles des transactions ;
- Les notes de crédit sont enregistrées rapidement dans le journal des notes de crédit.

4.5 Objectif de l'imputation correcte des enregistrements

Des procédures sont instaurées pour vérifier que les avoirs et ventes sont débités et crédités aux bons comptes du grand livre et de la comptabilité auxiliaire. Les questions suivantes sont posées à cet effet :

- Quelles sont les procédures mises en place par la société pour s'assurer que :
 - Il n'y a pas d'erreurs dans le nom ou le code client sur les factures de vente, ni dans la description des biens expédiés ou des services rendus ;
 - Il n'y a pas d'erreurs dans le codage des ventes pour l'affectation aux comptes du grand livre, tels que les ventes, la TVA à payer et les clients ;
 - Il n'y a pas d'erreurs dans le codage des ventes ou des notes de crédit pour l'attribution à des comptes subsidiaires ou de comptabilité analytique, tels que la branche ou la filiale, le type de produit et le client ;
 - Il n'y a pas d'erreurs dans les notes de crédit sur le nom et le code du client, ainsi que sur la description des marchandises retournées ;

4.6 Objectif d'enregistrement et de centralisation corrects des ventes et avoirs comptabilisés

Des contrôles existent pour s'assurer que les totaux des dossiers de vente sont correctement reportés dans les grands livres. Pour atteindre cet objectif, un certain nombre de questions sont posées, à savoir :

- Quelles sont les procédures mises en place pour s'assurer que :
 - Il n'y a pas d'erreurs dans la centralisation des totaux du journal des ventes dans les grands livres.
 - Il n'y a pas de double enregistrement ni de centralisation dans le grand livre ou dans la comptabilité auxiliaire.

5 Procédure d'audit des comptes du cycle ventes clients

Afin de certifier l'image fidèle des comptes l'auditeur devra mettre en œuvre des procédures, cela dans le but de couvrir les risques liés aux assertions du cycle, qui se présente comme suit :⁹⁰

5.1 Compte clients

5.1.1 Sous-évaluation

Pour vérifier la précision des enregistrements comptables, l'auditeur doit obtenir le relevé bancaire ultérieur ainsi que les encaissements ultérieurs, puis retracer un échantillon de factures ou de bons d'expédition en fonction de leur date pour déterminer si les montants ont été correctement enregistrés dans les livres. En effectuant cette vérification, l'auditeur peut s'assurer que les montants enregistrés dans les livres comptables sont exacts et complets.

Si un encaissement est présent sur les relevés bancaires ultérieurs à la fin de l'exercice, il est probable qu'un montant correspondant aurait dû être enregistré dans les comptes clients. En retrouvant ces montants dans les documents sources tels que les factures ou les bons d'expédition, l'auditeur peut confirmer la date et la nécessité de les inclure dans la liste des comptes clients pour s'assurer de l'exhaustivité de ces comptes.

5.1.2 Surévaluation

Pour vérifier l'exactitude et l'exhaustivité des comptes clients, l'auditeur doit suivre plusieurs étapes. Tout d'abord, il doit obtenir une liste chronologique de tous les comptes clients et retracer les encaissements ultérieurs des clients aux relevés bancaires, ainsi qu'aux factures ou bons d'expédition pour confirmer que les montants enregistrés dans les livres sont corrects. Ensuite, l'auditeur doit envoyer des demandes de confirmation à un échantillon de clients sélectionnés en fonction de la liste chronologique des comptes clients et comparer les montants confirmés avec ceux enregistrés dans les livres pour s'assurer de leur exactitude. Cette procédure permet à l'auditeur de vérifier l'existence et l'exactitude des comptes clients, ainsi que leur exhaustivité, en s'assurant que tous les montants enregistrés dans les livres sont corrects et complets.

En utilisant les relevés bancaires ultérieurs pour retracer les encaissements des clients, l'auditeur peut obtenir une preuve fiable et externe que les comptes clients existent réellement. Cela est dû au fait qu'un compte client fictif ne recevra jamais de paiement et ne sera donc pas présent sur les relevés bancaires ultérieurs. En retrouvant les encaissements correspondants dans

⁹⁰ MALO (A), BLAIS (N) et BOUVIER PRIMEAU (L), op.cit.p.6-14.

les relevés bancaires ultérieurs, l'auditeur peut ainsi confirmer l'existence des comptes clients et s'assurer de la fiabilité des informations comptables.

La demande de confirmation est un moyen pour l'auditeur de vérifier l'existence des comptes clients. Si un compte client était fictif et n'existait pas, il n'y aurait pas de réponse à la demande de confirmation. En revanche, si le client répond à la demande de confirmation en indiquant qu'il doit de l'argent à l'entreprise, cela confirme l'existence d'un compte client et la validité des informations comptables. Ainsi, la confirmation est un élément clé pour l'auditeur afin de s'assurer de l'existence et de l'exactitude des comptes clients.

5.1.3 Sous-évaluation et surévaluation

Pour évaluer la qualité des comptes clients, l'auditeur peut effectuer plusieurs tests. Tout d'abord, il peut prendre un échantillon de factures non payées et vérifier si les montants enregistrés dans les auxiliaires des comptes clients sont exacts. Ensuite, l'auditeur doit obtenir une liste chronologique de tous les comptes clients et identifier les comptes à risque qui sont au-delà du délai de paiement standard. Il doit également examiner l'historique de paiement du client et le comparer à l'année précédente pour détecter toute tendance ou changement significatif. Enfin, l'auditeur doit vérifier les encaissements ultérieurs à l'aide des relevés bancaires. Si aucun encaissement n'est présent, l'auditeur doit évaluer la nécessité de prendre une provision pour les comptes clients douteux. Ces procédures permettent à l'auditeur d'évaluer l'exactitude et la fiabilité des comptes clients.

En retrouvant les montants enregistrés dans les comptes clients à partir des factures correspondantes, l'auditeur peut obtenir une assurance raisonnable que les montants sont exacts. Cette procédure permet à l'auditeur de confirmer que les montants enregistrés dans les comptes clients sont cohérents avec les transactions commerciales réelles et que les informations comptables sont fiables.

L'audit est généralement effectué plusieurs semaines, voire mois, après la fin de l'exercice comptable. Cela permet à l'auditeur de vérifier si les comptes clients enregistrés en fin de période ont effectivement été encaissés, en utilisant les relevés bancaires ultérieurs. Si un encaissement a été effectué, l'auditeur peut être rassuré quant à la recouvrabilité du compte client et ne doit pas remettre en question l'évaluation de ce compte. En revanche, si les comptes clients sont toujours impayés après la fin de l'exercice comptable, l'auditeur doit se poser des questions sur la nécessité de prendre une provision pour ces comptes, afin de refléter leur évaluation correcte dans les états financiers.

Établir une attente concernant les comptes clients en fonction de la connaissance de l'organisation et de son secteur, et calculer la variation par rapport à l'année précédente. Effectuer la même démarche pour le ratio de recouvrement des comptes clients. En cas de variations significatives d'une année à l'autre, engager une discussion avec la direction afin d'obtenir des éléments probants pour l'analyse et de corroborer les écarts avec les documents sources tels que les factures, les contrats et les paiements ultérieurs.

L'auditeur doit acquérir une compréhension de l'organisation, ce qui inclut la connaissance de ses activités et de son secteur. En se basant sur les informations recueillies lors de la planification ainsi que sur les données des années précédentes, il peut établir une attente ou une estimation concernant les comptes clients pour l'exercice en cours. Toute variation constatée entre cette attente et les états financiers devra faire l'objet d'une investigation approfondie à travers des procédures de détails supplémentaires.

5.2 Les comptes de Ventes

5.2.1 Sous-évaluation

Sélectionner un échantillon de bons d'expédition et les factures correspondantes, puis vérifier si les ventes ont été correctement enregistrées dans les livres comptables.

L'auditeur recherche les éléments qui n'ont pas été comptabilisés (exhaustivité) et ne peut donc pas se baser uniquement sur les livres comptables. Pour cette raison, il commencera par examiner les documents émis lors d'une vente, tels que les bons d'expédition. Ensuite, il retracera la facture correspondante qui, en général, aura été enregistrée dans les livres comptables (journal des ventes) si l'entreprise utilise un système intégré.

5.2.2 Surévaluation

Sélectionner un échantillon de factures à partir du journal des ventes et vérifier les informations en les confrontant avec le bon de commande, le bon d'expédition et les encaissements enregistrés sur le relevé bancaire.

Contrairement à l'exhaustivité, l'auditeur cherche à s'assurer que les ventes enregistrées dans les livres comptables sont liées à des transactions réelles et non fictives. Pour cela, il partira des informations présentes dans le journal des ventes et cherchera à obtenir des preuves, telles que le bon de commande, le bon d'expédition et les encaissements enregistrés sur le relevé bancaire, qui confirment qu'une transaction réelle a eu lieu. Le fait qu'un client ait effectué un paiement constitue un indicateur solide qu'une vente a bien eu lieu.

5.2.3 Sous-évaluation et surévaluation

Il y'a plusieurs assertions qui sont liées à ce risque, elles sont représenté comme suit :

5.2.3.1 Séparation des périodes

Examiner un échantillon de factures/contrats afin de déterminer les termes de transport pour certains clients. Ensuite, sélectionner un échantillon de bons d'expédition des XX derniers et XX premiers jours de l'année et vérifier si la date d'enregistrement dans les livres est cohérente avec les termes de transport et les bons d'expédition.

Le risque de séparation des périodes est généralement limité, se situant souvent quelques jours avant et après la fin de l'exercice. En retrouvant les bons d'expédition pendant cette période et en vérifiant si la date figurant sur ces bons correspond à la date d'enregistrement de la transaction dans le journal des ventes, l'auditeur s'assure de la séparation des périodes. De plus, cette procédure permet également de vérifier l'exhaustivité des comptes clients.

5.2.3.2 Exactitude

Obtenir la liste des prix de tous les produits, sélectionner un échantillon de factures et vérifier si les montants sont correctement inscrits sur les factures et ensuite enregistrés dans les livres comptables (exactitude).

Cette procédure permet à l'auditeur de s'assurer que les ventes sont enregistrées avec les montants prévus par l'entité.

5.2.3.3 Classement

Sélectionner un échantillon de factures et retracer les comptes du grand livre dans lesquels les différentes composantes de la facture ont été enregistrées (TPS/TVQ, produits reçus d'avance, rendus et rabais, etc.).

Obtenir un échantillon de contrats de vente ou de factures et lire les conditions de vente pour déterminer si le produit est un bien ou un bien différé. Une facture contient différents éléments de nature diverse, dont la comptabilisation varie en fonction des normes de présentation. En suivant la trace des comptes dans lesquels ces éléments sont enregistrés, l'auditeur vérifie qu'il n'y a pas d'anomalie dans le classement.

L'analyse des conditions de vente permet à l'auditeur de déterminer si les conditions de reconnaissance des revenus sont conformes aux principes du référentiel d'information financière applicable (RIFA).

5.2.3.4 Procédure analytique

Formuler une attente concernant les ventes en fonction de la connaissance de l'organisation et de son secteur, puis calculer la variation par rapport à l'année précédente. En cas de variations significatives entre les années, discuter de ces variations avec la direction afin d'obtenir des éléments probants pour l'analyse et corroborer les écarts avec les documents sources tels que les factures et les contrats.

L'auditeur doit développer une compréhension approfondie de l'organisation, ce qui comprend la connaissance de ses activités et de son secteur d'activité. En utilisant les informations recueillies lors de la planification ainsi que les informations des années précédentes, l'auditeur est en mesure d'établir une attente ou une estimation du chiffre d'affaires pour l'exercice en cours. Toute variation constatée entre cette attente et les états financiers devra faire l'objet d'une investigation approfondie en utilisant des procédures de détails supplémentaires.

5.3 Provision pour créances irrécouvrables

5.3.1 Sous-évaluation

Afin d'évaluer la nécessité de provisionner certains comptes clients en totalité ou en partie, il est recommandé d'obtenir une liste chronologique des comptes clients. Cette liste permet à l'auditeur d'identifier rapidement les comptes clients qui présentent un retard de paiement significatif et qui représentent ainsi un risque élevé de non-recouvrement. Ces comptes clients pourraient nécessiter une provision, dans le but d'assurer une couverture adéquate des pertes potentielles (exhaustivité).

5.3.2 Surévaluation

Pour vérifier l'adéquation des comptes clients provisionnés, il est nécessaire de relier les comptes individuels du détail de la provision pour créances irrécouvrables à leur âge chronologique. Les comptes clients qui ont été provisionnés devraient être reflétés dans la catégorie correspondante de l'âge chronologique, en tenant compte de leur retard de paiement. À moins de circonstances particulières, les comptes clients sans retard de paiement ne devraient pas être inclus dans les comptes provisionnés (sauf exception). Cela permet de s'assurer que les montants provisionnés correspondent aux comptes clients présentant un risque de non-recouvrement.

5.3.3 Sous-évaluation et surévaluation

Il est nécessaire d'engager une discussion avec la direction pour examiner les hypothèses et le processus d'élaboration de la provision pour créances irrécouvrables. Il convient également

d'obtenir la méthode de calcul utilisée pour déterminer cette provision et de vérifier sa constance et son adéquation. En parallèle, il est important de retracer les encaissements subséquents et d'examiner le dénouement de la provision de l'année précédente afin d'évaluer les hypothèses formulées par la direction.

La provision pour créances irrécouvrables repose sur une estimation. En analysant attentivement les hypothèses formulées par la direction, l'auditeur peut s'assurer de leur raisonnable et cohérence avec sa connaissance de l'organisation ainsi que les éléments probants disponibles (par exemple, l'âge des comptes clients, les encaissements subséquents). Lorsque l'auditeur compare la provision de l'année précédente aux clients effectivement radiés (dénouement), il est en mesure d'évaluer la pertinence historique des hypothèses formulées par la direction. Cette évaluation guide ensuite l'analyse de l'année en cours.

Le processus de vente-client est souvent complexe et crucial, et sa sensibilité est directement liée à la taille de l'entreprise et au chiffre d'affaires réalisé. C'est pourquoi les auditeurs accordent une attention particulière à ce processus par rapport à d'autres cycles tels que la paie, les stocks ou les achats. Ils renforcent les travaux de contrôle et les procédures substantives afin d'assurer une vérification approfondie de ce cycle.

Conclusion

En conclusion, l'audit légal est une procédure essentielle pour garantir la fiabilité des états financiers d'une entreprise et assurer la conformité aux normes et réglementations en vigueur. Lors de l'audit des cycles d'achat et de vente, qui sont parmi les cycles les plus significatifs et risqués, une approche rigoureuse est nécessaire pour identifier les erreurs et les fraudes éventuelles.

L'audit du cycle d'achat-fournisseur implique de vérifier l'exactitude des enregistrements des transactions d'achat, l'existence des fournisseurs, la validité des factures et la conformité aux politiques et procédures de l'entreprise. Des tests substantifs sont effectués pour évaluer les risques et identifier les éventuelles anomalies.

De même, l'audit du cycle de vente-client nécessite une analyse approfondie des enregistrements de vente, des politiques de tarification, des contrats avec les clients et des procédures de facturation. Les auditeurs effectuent des tests de validation pour s'assurer de l'exactitude des revenus enregistrés et de la reconnaissance appropriée des ventes.

Dans les deux cycles, une évaluation des risques est effectuée pour cibler les zones à haut risque et allouer les ressources d'audit de manière efficace. Les auditeurs doivent également être vigilants face aux manipulations potentielles des chiffres afin de prévenir les erreurs ou les fraudes intentionnelles

Chapitre III : Etude de cas :
Audit légal des cycles
achats/fournisseurs et
ventes/clients

Introduction

Durant la première partie du présent mémoire (1er et 2ème chapitre), nous avons abordé les aspects théoriques entourant les notions d'audit externe en général et celles des cycles achats/fournisseurs et ventes/clients en particulier ainsi que l'approche par les risques dans le but de mieux appréhender les travaux réalisés sur cette deuxième partie du mémoire. Nous allons à présent nous approfondir sur l'aspect pratique de notre sujet et ainsi être capable de répondre à notre problématique de départ

Afin d'aborder le sujet de notre cas pratique de manière exhaustive, il est indispensable de donner au préalable une présentation du cabinet d'audit qui nous a accueilli. Les travaux qui vont suivre présenteront la méthodologie appliquée par l'un des cabinets multinationaux présents en Algérie «Ernst &Young» ainsi que les circonstances de son implantation en Algérie, par la suite nous présenterons les travaux que nous avons effectués durant une mission d'audit CAC. Cette mission a été menée sur l'entité H&L du groupe HALZA.

Il est à noter que le cabinet effectue les diligences en tant que CAC grâce à l'accréditation du CAC partner signataire du Cabinet « Monsieur Nouredine Bougueham ».

Notre travail sera divisé en 3 sections comme suit :

- Section 1 : Présentation du cabinet Ernst and Young, l'entité auditée et la démarche d'audit suivie ;
- Section 2 : Audit du cycle achats / Fournisseurs
- Section 3 : Audit du cycle ventes / Clients

Nous tenons à préciser qu'en raison de la sensibilité de la confidentialité des cycles précédemment cités et des données de l'entreprise cliente, le dirigeant du cabinet nous a interdit de divulguer un bon nombre d'informations, c'est pour cela que notre partie reste limitée et que certains éléments ont dû être modifiés.

Section 1 : Présentation du cabinet Ernst and Young, l'entité auditée et la démarche d'audit suivie

Dans le cadre de l'élaboration du mémoire de fin d'étude, nous avons effectué un stage pratique en audit au sein du cabinet Ernst & Young, ainsi nous avons consacré cette section pour la présentation du cabinet, la démarche d'audit adoptée par celui-ci, et en dernier la présentation de l'entité à auditer pour notre étude de cas.

1. Présentation du groupe Ernst & Young : Histoire et présentation générale Du cabinet

« **La Qualité par principe** », signature d'Ernst & Young, témoigne de sa volonté d'inscrire la Qualité dans tout ce qu'ils font. Elle est l'affaire de tous les collaborateurs de l'entreprise, métiers du front et métiers de support.

La recherche permanente de la qualité n'est certes pas nouvelle mais l'évolution de l'environnement impose d'adapter l'exercice de ses métiers. Ainsi, le cabinet a décidé de mettre la qualité et la maîtrise des risques au cœur de sa stratégie et de les traiter comme des priorités opérationnelles.

Au niveau international, Ernst & Young a créé une direction mondiale de la Qualité et de la gestion des risques. Située au plus haut niveau de l'entreprise, cette direction couvre l'ensemble des métiers Audit, Juridique et fiscal, Transaction Advisory Services.

Au-delà des aspects organisationnels, la création de cette direction est significative d'un engagement de tous les collaborateurs de l'entreprise, sur les enjeux de qualité et de sécurité, facteurs clés d'un succès durable auprès des clients et des marchés financiers.

• Leurs valeurs

Les valeurs sont des principes auxquels les membres d'une collectivité se réfèrent pour guider leur comportement et leur jugement. Identifier et comprendre ces valeurs permet de créer une cohésion et un état d'esprit commun au sein de la collectivité. Les valeurs fournissent un cadre qui permet à chacun d'entre eux de prendre des initiatives et des responsabilités et qui les guident. Leurs valeurs sont :

- Des hommes et des femmes vivant l'intégrité, le respect et l'esprit d'équipe.
- Des hommes et des femmes dynamiques, passionnés et ayant un comportement de leader et de décideur.
- Des hommes et des femmes sachant construire des relations justes et durables

- **Leur réseau**

Ernst & Young est une organisation mondiale qui répond aux besoins des acteurs économiques en combinant proximité locale et dimension internationale. Avec plus de 144 000 collaborateurs, un réseau de 700 bureaux dans 140 pays, ils offrent à leurs clients une synergie technique et géographique, tout en respectant les normes déontologiques et en offrant un service adapté au contexte international. Depuis 2008, une nouvelle organisation fédère 62 700 collaborateurs en Europe, en Afrique, en Inde et au Moyen-Orient pour aider les clients à réaliser leur potentiel et garantir une même excellence de service partout dans le monde. Les compétences complémentaires de leurs équipes et leur présence dans de nombreux pays leur permettent de mettre à la disposition de leurs clients des ressources qui répondent à leurs exigences. La qualité de leur combinaison et de leur animation est leur impératif pour offrir un service de qualité supérieure.

- **Une approche sectorielle**

Leur approche sectorielle les a conduits à constituer un pôle exclusivement dédié au secteur bancaire et financier, permettant ainsi la capitalisation des savoirs et le partage des connaissances de ce secteur. Une attention toute particulière est portée aux Banques Centrales et aux acteurs bancaires du secteur public.

La combinaison de ses expertises sectorielles et métiers leur permet d'offrir à leurs clients un service pragmatique et proactif qui répond aux réalités de leur environnement. L'activité de maîtrise des risques «FSRisk» a acquis une expérience reconnue en réalisant de nombreuses missions dans des banques internationales et nationales de premier plan pour améliorer l'efficacité du contrôle interne et assurer la conformité de ce dispositif par rapport aux nouvelles exigences réglementaires du secteur.

- **Ernst & Young : une approche multi-métiers**

Ernst & Young est convaincu que la multi-compétence est indispensable pour apporter les meilleures réponses à la complexité du pilotage de l'entreprise, notamment dans ses composantes financières, juridiques et organisationnelles.

Pour répondre à la diversité des besoins de ses clients, ils ont structuré Ernst & Young en trois grands métiers :

- Ernst & Young Advisory pour conseiller et répondre aux enjeux de leurs clients quel que soient leurs besoins ou leur secteur d'activité
- Ernst & Young Transactions Advisory, pour accompagner leurs clients lors d'une fusion, acquisition, cession, reprise ou restructuration d'entreprise.
- Ernst & Young Audit pour certifier la régularité et la sincérité des comptes

➤ Ernst & Young Société d'avocats pour la mise en œuvre juridique et fiscale de tous leurs projets de développement

- **Ernst & Young en Algérie**

Fort d'une expérience de plus de 25 ans en Algérie, Ernst & Young bénéficie d'une connaissance particulière du contexte local sur :

- L'économie algérienne ;
- Les particularités juridiques, fiscales et financières ;
- Les secteurs d'activité clés : banque et assurance, énergie, hydrocarbures, télécommunications ;
- Les enjeux spécifiques de son secteur public.

Le cabinet a mené des projets de conseil aussi bien auprès des institutions et entreprises publiques et privées que des entreprises étrangères implantées sur le territoire national.

Leur présence sur le territoire algérien est assurée à partir de leur bureau d'Alger qui délivre des missions effectuées sur tout le territoire. Ils disposent ainsi d'interlocuteurs qui – formés aux méthodologies d'Ernst & Young – sont des spécialistes des différents domaines d'activité.

Leur bureau est composé d'une cinquantaine de collaborateurs qui travaillent en coordination permanente avec l'ensemble des entités Ernst & Young. Ils peuvent ainsi mobiliser à tout moment les compétences spécifiques qui sont nécessaires à leurs clients.

- L'équipe Advisory du Bureau d'Alger qui dispose d'une forte connaissance du contexte locale, a mené des missions de réorganisation de grande ampleur en Algérie et réunit des profils stratégie-marketing, organisation, supply-chain, finances et système d'information ;
- Des experts du bureau de Paris et du Luxembourg apportent aussi leur support et leur savoir-faire ;
- Le bureau d'Alger à effectuer des missions dans des secteurs divers : hydrocarbures, agroalimentaire, immobilier, pharmacie, automobile, banques et assurances

2. La démarche de l'audit légal chez Ernst & Young

La démarche du commissaire aux comptes est définie par une méthodologie spécifique qui diffère d'un cabinet d'audit à un autre. Cependant les objectifs et axes principaux de la mission d'audit sont quasiment identiques.

Cette partie s'articulera autour de la définition et de la description de la méthodologie appliquée par le cabinet EY de l'évaluation du contrôle interne à l'audit des comptes.

2.1 Evaluation du control interne

Nous comptons plusieurs étapes dans cette phase d'audit :

2.1.1 Prise de connaissance de l'entreprise

La connaissance de l'entreprise est la première étape de la mission d'audit intérimaire et finale, et c'est la base à partir de laquelle nous commençons notre audit. Elle a pour objectif d'acquérir une connaissance générale de l'environnement de l'entreprise et recueillir les informations nécessaires et utiles qui constituent le dossier Permanent Audit Files (DAF) qui permettent d'identifier les risques inhérent qui pourraient avoir un impact significatif sur les comptes de l'entreprise et mettre en péril sa pérennité. Le dossier DAF est constitué de :

- La situation juridique de l'entité contrôlée (Statuts, Registre de commerce, Registre des délibérations des assemblées, PV de réunion du conseil administration etc.)
- Sa structure organisationnelle (organigramme général, organigramme détaillé, procédures et autres règles établies).
- Sa situation économique et financière (trois derniers bilans et TCR, rapport des commissaires aux comptes, rapports d'audit interne et externe ; rapports de gestion, budget et plans de développement, etc.).

2.1.2 Le contrôle interne au sein de l'entité

Il constitue la deuxième étape de l'intérim après la prise de connaissance de l'entité auditée, qui se concentre sur le contrôle interne afin d'évaluer l'efficacité des procédures existantes et permettre à l'auditeur d'ajuster sa stratégie, limitant le nombre d'opérations, de documents, et d'écritures à analyser, pour évaluer les principaux risques auxquels l'entreprise est confrontée. L'approche contrôle est- elle- même devisée en sous étapes :

2.1.2.1 Description des cycles d'opérations

L'auditeur s'entretient avec la direction de l'entité afin de comprendre les procédures employées par cette dernière pour chaque cycle d'opération, l'auditeur peut avoir deux cas :

- Un manuel de procédure écrit existe, ce qui lui fera gagner beaucoup de temps, il lui suffit de l'analyser et de vérifier son application sur le terrain.
- En l'absence d'un manuel de procédure écrit, les auditeurs mènent des entretiens avec les personnes concernées afin de collecter un maximum d'informations utiles à la rédaction d'une description narrative appelée (mémo) qui doivent être accompagnées des échantillons de documents importants facilitant la compréhension de la procédure.

Il utilise d'autres outils que les entretiens, tels que :

A. Questionnaire de contrôle interne

Il permet à l'auditeur de poser un diagnostic du système du contrôle interne de l'entité. Il faut préciser qu'il existe deux types de questionnaire, fermé et ouvert.

- **Les questionnaires fermés** : Ces questionnaires sont conçus de sorte que :
 - ✓ Les réponses négatives (par NON) fassent apparaître les points faibles du contrôle interne.
 - ✓ Les réponses positives fassent apparaître les points forts du contrôle interne.
- **Les questionnaires ouverts** : Les choix de réponses peuvent être infinis et le public est obligé de lutter pour décrire, comprendre et juger. En général, les auditeurs utilisent davantage les questions fermées que les questions ouvertes.

2.1.2.2 Identification des WCGW

Un « What Could Go Wrong » fait référence à un risque dans les processus d'une entité selon lequel, en raison d'une erreur ou d'une fraude, les états financiers sont susceptibles de comporter des anomalies significatives

2.1.2.3 Identification des contrôles pertinents

Un contrôle est considéré comme pertinent s'il est conçu pour prévenir, détecter ou corriger des anomalies significatives qui pourraient affecter les états financiers. Il peut également être associé à un risque important de fraude ou d'erreur.

2.1.2.4 « Test d'efficacité opérationnelle » TOC test of control

Il s'agit d'une procédure d'audit visant à assurer l'efficacité opérationnelle d'un contrôle, c'est-à-dire à vérifier qu'il prévient ou détecte et corrige les anomalies significatives au niveau des assertions.

Les TOCs sont des échantillons tirés au hasard dans chaque processus (cycle) et nous les évaluons pour leur conformité au manuel de procédure (existant, narratif).

A noter que si les tests of control ont été inefficaces pendant 3ans, nous passons à une procédure substantielle, c'est-à-dire la détermination des seuils en prenant une fourchette basse et non liée au contrôle.

2.1.2.5 Test des « Design and Implementation » (D&I)

Ce sont des tests fait sur le design des procédure de contrôles, en utilisant certain outils et méthodes comme par exemple : Questionnement (questionnaire), observation , refaire les procédures ,demande et inspection des documents relatifs (walkthrough) afin d'apprécier la

conception du contrôle, si elle est capable de prévenir, détecter et corriger des anomalies significatives, ainsi que des tests d'application des contrôles pour s'assurer que le contrôle existe, qu'il est appliqué et qu'il est utilisé par l'entité.

2.2 Evaluation des risques d'audit

Afin d'évaluer le risque d'audit, l'auditeur évalue le risque inhérent et le risque du contrôle :

2.2.1 Evaluation du risque inhérent

Le manager de la mission fait appel au jugement professionnel pour évaluer ces risques aux assertions concernées, compte tenu de la probabilité des facteurs qui peuvent influencer leurs évaluations⁹¹

Pour déterminer si le risque inhérent est élevé ou faible, l'auditeur doit examiner² :

- Si les facteurs de risque inhérents identifiés leur font croire qu'en l'absence de contrôles pertinents, il existe une probabilité plus élevée qu'une anomalie significative puisse survenir.
- Si l'auditeur croit que la probabilité est plus élevée, il évalue que le risque inhérent aux assertions pertinentes est plus élevé.
- Si l'auditeur identifie les facteurs de risque inhérents qui l'amène à croire qu'il est moins probable qu'une anomalie significative puisse se produire, en supposant qu'aucun contrôle pertinent ne soit nécessaire, il évalue le risque inhérent comme étant faible.

2.2.2 Evaluation du risque lié au contrôle

L'auditeur évalue le risque de contrôle comme suit ⁹²:

- **Rely on Controls** « dépend des contrôles ».
- **Not rely on Controls** « ne repose pas sur les contrôles ».

Ceci est fait pour chaque assertion pertinente, chaque compte significatif et divulgation en évaluant l'efficacité de la conception et du fonctionnement des contrôles individuels.

Les auditeurs identifient les changements antérieurs qui peuvent indiquer la nécessité de revoir leur évaluation du risque lié au contrôle. S'il n'y a aucune indication de changement, les auditeurs planifieront leurs audits sur la base que les évaluations des risques des périodes précédentes continuent de s'appliquer à la période en cours. Les auditeurs n'évaluent généralement pas les risques de contrôle, sauf dans des circonstances exceptionnelles où les contrôles internes n'étaient pas en place pendant la période d'intervention.

⁹¹ EY Atlas 2023

⁹² Idem

- **S'appuyer sur les contrôles (Rely On Controls) :**

Au cours de la période d'intérim, les auditeurs effectuent des tests des contrôles et concluent que le contrôle interne de l'entité fonctionne efficacement. Cela dit, lors de l'application des contrôles de substance, les managers constatent une inexactitude indiquant que les contrôles n'ont pas fonctionné comme prévu tout au long de la période de confiance, dans ces circonstances, ils réévalueront leurs conclusions sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles et évalueront le risque lié au contrôle comme un « contrôle insuffisant ».

- **Ne pas compter sur les contrôles (Not Rely on Controls) :**

Les responsables transforment le risque de contrôle en « contrôles sans confiance » lorsque :

- Les contrôles n'ont pas été conçus correctement, n'ont pas été mis en œuvre efficacement ou ne fonctionneront probablement pas efficacement pendant la période d'intervention, de sorte que les auditeurs ont décidé de ne pas tester les contrôles ;
- Les résultats des tests de contrôles, s'ils ont déjà été effectués, ou d'autres preuves indiquant que les contrôles n'ont pas été mis en œuvre ou sont inefficaces ;
- les tests de contrôle seraient inefficaces.

2.2.3 Evaluation des risques combinés CRA

Après avoir identifié les risques inhérents ainsi que les risques associés aux contrôles, les managers combinent les deux types de risques pour obtenir ce que nous appelons un CRA.

Le partenaire de vérification principal approuve l'évaluation des risques combinés de chaque assertion pertinente pour chaque compte et divulgation importants.

Le diagramme (voir annexe 1) illustre la façon pour chaque CRA, comment la combinaison des tests de contrôles et de procédures de corroboration fournit les éléments probants nécessaires pour tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles est fondée leur opinion.

2.2.4 Fixation du Planning Matérialité, Erreur Tolérable, Seuil d'Ajustement et Seuil d'Identification

2.2.4.1 Détermination du PM

PM (Planning Materiality) est une évaluation initiale du montant jugé significatif pour les états financiers et est généralement basée sur 5% du résultat avant impôt pour les entités cotées et les entités du secteur réglementé. Lorsque les managers déterminent une base

d'évaluation autre que le bénéfice avant impôts ou l'EBIT, ils appliquent un jugement professionnel pour déterminer le pourcentage approprié utilisé (voir annexe 2), en considérant¹ :

- les attentes des utilisateurs des états financiers ;
- Si l'entité a une activité viable avec de bonnes perspectives à long terme.
- Si l'entité exerce ses activités dans un environnement commercial qui ne change pas Rapidement

Si, dans les circonstances particulières de l'entité, les auditeurs identifient des comptes ou des informations spécifiques inexacts pour des montants inférieurs à PM qui pourraient raisonnablement affecter les décisions des utilisateurs des états financiers. Plutôt que de réviser les PM, ils élaborent des politiques d'audit pour les comptes importants au niveau de la divulgation afin d'optimiser les résultats.

2.2.4.2 Détermination de l'erreur tolérable (ET)

Le ET (Erreur tolérable) est le guide de l'équipe d'audit, ils les aident à identifier les comptes significatifs ainsi que les opérations principales, ce dernier est fixé sur la base du PM. Le ET est fixé à 50% de PM si :

- L'auditeur procède à un audit initial de l'entité ;
- l'entité est étroitement surveillée ;
- La connaissance qu'a l'auditeur de l'entité auditée et son expérience professionnelle antérieure indiquent qu'il existe un risque d'anomalies.

Le ET peut être fixé à 75% du PM lorsque l'historique des imprécisions corrigées et non corrigées pour la période précédente ne dépasse pas 25 % de PM. Si les auditeurs avaient précédemment déterminé que l'environnement de contrôle favorise la prévention ou la détection et la correction des anomalies significatives, ils peuvent avoir supposé la même chose au cours de la période en cours, si rien n'est trouvé dans les procédures préliminaires. Si des preuves sont trouvées plus tard dans le processus d'audit, les auditeurs doivent s'interroger sur l'impact de cela sur la stratégie d'audit, bien qu'ils puissent toujours fixer l'ET à 75 %.

2.2.4.3 Détermination du montant nominal du SAD

Le SAD (Seuil de remontée des ajustements) est un seuil qui définit si les écarts constatés lors des investigations et tests effectués sont significatifs, il est déterminé en fonction du PM.

Le SAD est fixé de 5% du PM, les montants inférieurs au montant du SAD sont clairement insignifiants selon l'appréciation standard, de la nature ou des circonstances Lorsque les

auditeurs trouvent des anomalies inférieures à leurs montants théoriques du SAD, ils contestent à réduire le montant du SAD afin que ces anomalies soient incluses dans le SAD et les valoriser de manière appropriée.

2.2.4.4 Détermination du SI (Seuil d'identification)

Après avoir déterminé le niveau du combined risk assessment (CRA), les auditeurs procèdent à la détermination du seuil d'identification SI qui est spécifique aux écritures comptables (Par Item) et cela, par un pourcentage de l'ET selon un jugement pratiqué par le manager de la mission, soit par une fourchette basse ou par une fourchette haute ¹

Tableau 3 : Récapitulatif du calcul des seuils d'audit

Risque lié au contrôle	Rely on controls (Dépend des contrôles)		Not Rely on controls (Dépend pas des contrôles)	
	Lower (inférieur)	Higher (élevé)	Lower (inférieur)	Higher (élevé)
CRA	Minimal (minimal)	Low (inférieur)	Moderate (modéré)	High (élevé)
	SI = Pourcentage de l'ET			
Comptes de l'actif / comptes de revenus	75-100%	50-75%	25-50%	10-25%
Comptes du passif, comptes de dépenses	25-50%	15-25%	10-15%	5-10%

Source : Document interne avec adaptation

2.3 Procédure d'audit des comptes

Avant toute chose le client envoie les documents nécessaires pour la bonne marche de la mission, il commence par envoyer

- La balance générale (B.G) au 31/12/2022 & 31/12/2021 après passage du CAC
- GL au 31/12/2022

Par la suite nous procédons à certaines vérifications appelées travaux préliminaires qui servent à veiller sur le respect des principes comptables tels que :

- Le bouclage réouverture : s'assurer de l'intangibilité du bilan d'ouverture
- Le bouclage BG/ GL : s'assurer de l'exhaustivité des comptes.

- **Bouclage réouverture**

Il s'agit de vérifier que l'entreprise a ouvert ses comptes au 01/01/2022 tels qu'elle les a clôturés, pour cela nous rapprochons :

- Le solde de la BG à la clôture de l'exercice antérieur après passage du CAC avec le solde de la BG à la réouverture de l'exercice en question.
- Le solde de la BG à la clôture avec le rapport CAC de l'exercice antérieur
Cela afin de couvrir le principe d'intangibilité du bilan

- **Bouclage BG/ GL**

Dans cette étape nous rapprochons les soldes par compte entre la BG et le GL au 31/12/2022.

Il est à Noter qu'en cas d'écart nous investiguons avec le financier de l'entité

La BG est fractionnée en parties appelées les leads, chaque section est concernée par une lead à part, par exemple lead fournisseur, lead autre créances, lead immobilisations. Les leads sont générées par un logiciel qui fractionne la BG.

Une fois les vérifications faites nous procédons à notre audit des comptes pour cela, selon le cycle audité nous demandons des analyses de compte, listing des immobilisations, balance auxiliaire...etc.

De là, chaque cycle est audité individuellement suivants des étapes précises pour couvrir les différents risques d'audits.

Dès lors ou le client envoie les documents cités plus haut, un échantillon d'écriture est sélectionné suivants les seuils prédéfinis et validés, cette sélection est transmise au client afin qu'il prépare les pièces justificatives (Factures, bon de livraison, bon de réception, service fait...etc).

Une fois que tout aura été traité, les écarts significatifs (dépassant les seuils) sont ressortis et envoyés au client afin d'ajuster leurs balances générales avant la validation des comptes et la sortie du rapport CAC.

3. Présentation de l'entité Auditée

3.1 Présentation du Groupe HALZA

HALZA Hôtels est un groupe français, premier opérateur hôtelier européen et sixième au niveau mondial, qui est présent dans 92 pays. HALZA Hôtels compte plus de 3 700 hôtels et 180 000 collaborateurs sous enseignes répartis sur les cinq continents. Sa capacité totale en nombre de chambres est de 480 000 chambres dont 29 % sont situées en France, 26 % en Europe hors France, 1 % en Amérique du Nord et 24 % en Asie Pacifique, 9 % en Amérique latine et Caraïbes, et 11 % en Méditerranée, Afrique et Moyen-Orient. HALZA Hôtels a son siège à Paris. Depuis 2010, le groupe s'est recentré sur une activité 100 % hôtelière : il s'est séparé de ses activités de tickets services (HALZA Services) ainsi que d'autres activités, et développe ses marques hôtelières allant de l'économique au luxe.

Le groupe HALZA se distingue comme étant le premier opérateur hôtelier mondial, avec son portefeuille d'une quinzaine de marques, HALZA est le seul groupe hôtelier à être présent sur tous les segments du marché : le luxe, haut de gamme, moyenne gamme, économique et très économique

3.2 La naissance du groupe HALZA Algérie

HALZA a monté deux structures juridiques. HALZA Algérie investit dans la construction d'hôtels, lesquels, une fois terminés, sont redonnés en gestion à HALZA Hôtels Algérie.

Après les hôtels « historiques » de renommée mondiale, ils ont lancé avec HALZA Algérie 5 hôtels aujourd'hui en exploitation : H&L Alger ouvert en 2009 (qui aura une extension de 104 chambres), ainsi que 4 autres hôtels dans différentes wilayas d'Algérie.

Tableau 4 : les forces et les faiblesses du groupe HALZA en Algérie

Fonction de l'entreprise	Forces	Faiblesses
Finance et comptabilité	Exonération des taxes et impôts avantages pour l'investissement	Lenteur administrative
Marketing	Notoriété et force des marques du groupe	Certains supports ne sont pas disponibles dans le pays
Ressources humaines	Formation, encadrement et suivi.	Manque de main d'œuvre qualifiée
Productions	Procès de productions Standardisées	Main d'œuvre non qualifiée, contrainte du marché

Management (direction)	Professionnalisme des Managers	Expatriation (difficulté de s'adapter pour certains étrangers)
-----------------------------------	-----------------------------------	--

Source : Démarche entretien

Pour conclure, le cabinet d'audit Ernst & Young offre différents services, dont la service line Audit qui prend en charge des missions de reporting au profit des actionnaires du groupe mère de la société, ainsi que des missions d'audit légal visant à certifier les états financiers d'une société en adoptant une approche par les risques. Dans notre cas pratique, nous rapportons la démarche d'une mission d'audit légal de l'entité H&L pour les cycles Achats/Fournisseurs et Ventes/Clients.

Section 2 : Audit du cycle Achat/ Fournisseur

L'analyse du cycle fournisseur ou achat est importante, car les risques principaux résident dans l'exhaustivité des dettes et le bon rattachement des charges à l'exercice adéquat (comptabilisation d'une dette et donc une charge afférente dans un exercice alors que la livraison physique du produit n'a pas eu lieu dans le même exercice ; ou bien une livraison qui a eu lieu dans l'exercice mais qui n'a pas été comptabilisée ou dont la provision FAR n'a pas été constatée...).

La mission de EY se divise en deux parties, la phase d'intérim dans laquelle le cabinet effectue les travaux d'intérim, cette phase a généralement lieu entre octobre et décembre, l'élaboration de l'inventaire physique en décembre et l'intervention finale en février, l'entreprise a jusqu'au 30.04.2023 pour l'arrêté des comptes. Dans cette section nous allons présenter l'audit du cycle Achat/ Fournisseurs de l'entité H&L selon la méthodologie du Cabinet Ernst Young.

1. Phase intérimaire « Evaluation du contrôle interne »

Cette phase consiste de passer en revue l'ensemble du cycle des achats, afin d'identifier les principaux risques qui résident dans le respect des dispositions de contrôle interne mis en place et de déterminer leur pertinence.

- Identification des contrôles internes existants ainsi que des risques associés.

- Compréhension de l'environnement informatique.
- Documentation du test de cheminement.

Afin de documenter ce processus nous avons effectué des entretiens le 15/11/2022 avec les personnes concernées : responsable de la comptabilité, assistant chargé des achats, adjoint responsable achat technique, responsable achat patrimoine.

Les services intervenant dans l'achat sont présentés dans l'annexe 4

1.1 Typologie des achats

A- Les achats d'exploitation

La direction des achats au niveau de H&L s'occupe des achats d'exploitation de type alimentaire et hors alimentaire qui représentent la majorité des achats globaux de l'hôtel :

- **Achats alimentaires** : comme la nourriture, boissons alcoolisées et non alcoolisées.
- **Achats hors alimentaires** : comme les produits d'accueil, produits d'entretien et vaisselle

B- Les achats d'investissement (patrimoine)

La direction des achats au niveau du siège s'occupe des achats de patrimoine qui se résument dans les investissements ou les projets en cours de réalisation (extension de l'hôtel H&L), et les achats de moyens généraux.

C- Autres types d'achat

Les autres types d'achats pour le siège, concerne généralement les produits consommable (ex : papier),

1.2 Process choix et création d'un nouveau fournisseur

- **Initiation** : La création de fournisseur passe par 3 étapes :
 - Le fournisseur ou un représentant de celui-ci se déplace au niveau de H&L afin de proposer ses services, concernant les produits le département fait des essais sur des échantillons fournis par le fournisseur
 - Traitement de l'offre : étude et acceptation ou rejet de l'offre.
 - Une fois l'offre du fournisseur acceptée, le service des achats demande le dossier administratif du fournisseur (registre de commerce, carte fiscale, le NIF...), afin de l'introduire dans le système avec la liste des articles proposés par ce dernier

WCGW : Choix d'un fournisseur non optimal.

Contrôles identifiés : Les fournisseurs sont sélectionnés après comparaison et validation du rapport qualité/prix.

⇒ **Contrôle non testé**

A- Achats d'exploitation

La prospection pour de nouveaux fournisseurs se fait semestriellement lors des changements des cartes et menus, les acheteurs effectuent leurs recherches aléatoirement, en se déplaçant par exemple dans les supermarchés.

B- Achats d'investissements

Chaque année, avant la préparation du budget, chaque département fait un constat du matériel à renouveler ou à rénover. (Tous ce qui concerne le projet, par exemple pour la construction de l'Hôtel, ils envoient la liste des achats à réaliser : lits, matelas, rideaux...)

C- Autres achats

Le chef du département de service demandeur envoie une proposition d'engagement, signé par le DG, le chef comptable, ainsi que le directeur/responsable du département demandeur à la responsable achat patrimoine.

Il est à noter que la majorité des achats effectués en 2022 sont liés à des achats des produits consommables

- **Recording**

La création du fournisseur s'effectue sur deux systèmes :

- MC est le système utilisé par les employés de HALZA ou ils introduisent les fournisseurs, les bons de commandes, les factures, les bons de livraison
- Quant à SUN, c'est celui utilisé pour la comptabilisation des transactions (achats, vente...).

- **Processing**

A- Achats d'exploitation

- **Achat hors alimentaire** : L'entité établit un tableau comparatif d'offre entre 3 fournisseurs parmi les fournisseurs potentiels après avoir présenté leurs produits, services et prix. Le DG valide le tableau de synthèse comparatif des offres et procède au choix du fournisseur

- **Achat alimentaire** : Concernant les achats de fruits et légumes, la demande d'achat appelée « Market List » qui doit être validée par le chef cuisinier (le demandeur), l'acheteur et signée par le directeur de l'hôtel

Une fois que la demande est exprimée, l'acheteur établit à son niveau un tableau comparatif des offres TCO en minimum entre deux fournisseurs, afin qu'il puisse faire la sélection.

A noter que pour certains achats, l'entreprise ne fait pas des tableaux comparatifs pour les fournisseurs comme les achats directement de la source ex : achat de boissons alcoolisés directement de l'usine.

Une fois le fournisseur sélectionné, celui-ci présente le dossier administratif pour la création du nouveau fournisseur sur le système

WCGW : Choix d'un fournisseur non optimal.

Contrôles identifiés : La prospection se fait librement par l'acheteur.

⇒ **Contrôle non testé**

B- Achats d'investissement (patrimoine)

Après validation de la demande d'achat par le responsable achat patrimoine et le directeur général, le responsable d'achat patrimoine fait la prospection des fournisseurs, soit des fournisseurs déjà existants dans la liste des fournisseurs de H&L, soit par recommandation, en demandant 3 devis pour enfin choisir un seul fournisseur.

- **Reporting**

Non applicable

1.3 Process achats

- **Initiation**

1.3.1 Expression du besoin

A- Achats d'exploitation

Le besoin est exprimé oralement à l'assistant des achats, selon le besoin.

- **Achats hors alimentaires** : Pour les produits hors nourriture le besoin est exprimé par l'économiste par une demande d'achat validée par la directrice d'hôtel, qui constate le

manque au niveau des stocks à fréquence régulière et selon des seuils des quantités exigées en stock.

Un bon de commande est établi par le chef de département de service demandeur et signé par la direction générale pour commander les produits hors alimentaires.

- **Achats alimentaires** : Pour les produits nourriture de type fruits, légumes viandes ou poulet, chef de cuisine, passe sa commande en effectuant une marketlist, la validation de la direction générale est obligatoire en signant le bon de commande
- Pour les achats relevant du service technique, la procédure reste la même que pour les achats d'exploitation, le chef de service technique fait une demande d'achat, la validation de la direction générale est nécessaire sur le bon de commande. Par la suite, le bon de commande est établi et validé par les chefs de service et/ou le DG.

WCGW : Risque d'effectuer des achats abusifs ou faits par des personnes non habilitées.

Contrôles identifiés : Fréquence d'achat abusive et/ou non nécessaire engendrée par la fréquence d'achat élevée en vue de l'espace de stockage réduit

⇒ **Contrôle non testé**

B- Achats d'investissements

L'expression du besoin est effectuée sous forme d'une demande formulée au siège sur laquelle figure la nature de l'investissement, le montant de l'investissement, le fournisseur choisi ainsi que les deux fournisseurs rejetés. Ce document (Proposition d'engagement) est validé par le général manager GM, le responsable technique, responsable de la comptabilité, la directrice, le directeur administratif et financier DAF du siège ainsi que le directeur des opérations siège. Pour les achats d'investissement, il n'y a pas de bon de commande sur système.

- **Recording**

A- Achats d'exploitation

Une fois le fournisseur sélectionné, l'acheteur introduit la commande sur le système et fait valider le bon de commande par le chef de service concerné et /ou le DG.

- **Processing**

A- Achats exploitation**a- Etablissement et envoie du Bon de Commande :**

Avant de saisir la commande, l'acheteur contacte le fournisseur afin de s'assurer de la disponibilité du produit.

Ensuite, le bon de commande est établi et validé par les chefs de service et/ou le DG.

Il est convenu avec les fournisseurs d'informer le service achat de l'hôtel en cas de changement des prix en envoyant un mail à la direction

WCGW : Bon de commande non conforme au besoin

Contrôles identifiés : Le bon de commande est validé par les chefs de service et/ou le DG selon les échelles de validations.

⇒ **Contrôle non testé**

b- Réception et travaux de vérification

Une fois la marchandise arrivée, le magasinier ou l'économe s'assure de la conformité de la quantité reçue avec celle sur le bon de livraison ou le bon de réception physique, puis appose sa signature.

Le chef de service concerné par l'achat de la marchandise approuve une conformité qualité et appose également sa signature sur le même document. La procédure est la même pour toutes les marchandises stockées

L'acheteur saisit manuellement la livraison sur le système en renseignant les quantités physiquement reçues. Un bon de réception système est généré par l'assistant chargé des achats après la validation conformité qualité/ quantité,

La facture fournisseur, est ensuite transmise au DG pour apposer le bon à payer sur la demande de paiement, et le montant de la facture est saisi sur le système pour générer une facture système

En cas d'anomalie, si le montant de la facture ne correspond pas au montant de la livraison, le système affiche un message d'erreur

WCGW :

- ✓ Qualité/quantité de la marchandise livrée non conforme à la commande ;
- ✓ Erreur de saisie du montant de la facture sur le système.

Contrôles identifiés :

- ✓ Rapprochement de la quantité de marchandise reçue avec le BL qui est et validé par l'économiste et le chef de service concerné
- ✓ Le système signale en rouge les écarts entre la valeur de la facture et la valeur de la livraison.

⇒ **Contrôle non testé**

c- Achats d'investissement**a- Etablissement et envoi du bon de commande**

Un bon de commande est établi par le responsable des achats patrimoine et validé par le DG. Le bon de commande est envoyé soit par mail au fournisseur soit le fournisseur se déplace au siège pour récupérer ce dernier.

b- Réception des travaux de vérification

Une fois la livraison faite, l'acheteur reçoit la marchandise, fait un rapprochement entre le bon de commande et la livraison (quantité demandée et quantité physique), le bon de livraison et signé par le service demandeur ; ce dernier dépose la facture en question accompagnée par le bon de livraison / service fait à la comptabilité.

WCGW : Risque d'effectuer des achats abusifs.

Contrôles identifiés : Les achats d'investissements se font par la validation du responsable achat patrimoine et du DG.

⇒ **Contrôle non testé**

- **Reporting**

a- Comptabilisation des décaissements

A la réception du bon de livraison, le dossier est remis au service d'achat pour un rapprochement entre les montants des factures et les quantités commandées et livrées puis appose sa signature sur la facture fournisseur ou la facture système.

Le dossier est ensuite transmis au service comptabilité et finance au niveau du siège qui effectue une seconde vérification du dossier et signe le deuxième contrôle sur le bordereau d'envoi avant de procéder à la comptabilisation (constatation de la dette), qui se fait quotidiennement sur le logiciel

Le comptable saisit le nom du fournisseur, le numéro de transaction et le numéro de facture et passe l'écriture comptable. Chaque fin du mois, le comptable demande aux acheteurs un état des factures non parvenues afin d'annuler la provision sur les factures qui sont parvenues durant le mois.

WCGW : Risque de double paiement de la même facture.

Contrôle identifié :

- ✓ Un premier contrôle est effectué au niveau de la direction et un deuxième contrôle est effectué au niveau du comptable fournisseurs avant d'effectuer la comptabilisation
- ✓ Le système bloque les opérations en cas de double comptabilisation de la même facture.

⇒ **Contrôle non testé**

1.3.2 Paiement des fournisseurs

H&L opère avec deux types de fournisseur :

a- Fournisseurs locaux

La direction des achats sélectionne une liste des fournisseurs à payer pour le mois en question avec le RIB qui l'envoie au responsable de paiement des fournisseurs locaux pour une dernière vérification avant d'établir un ordre de virement global signé par le chef comptable et le DG

b- Fournisseurs étrangers

Le paiement des fournisseurs étrangers se fait par lettre de crédit pour les achats de matériel/marchandise, et par transfert libre pour les prestations de services tels que les interventions pour les mises à jour des logiciels.

1.4 Conclusion de l'évaluation du contrôle interne

Notre revue du processus Achat a révélé :

- Le manque de suivi de la procédure des appels d'offre par le service achat.
- Les études comparative ne sont pas documentées et archivées.

- La validation des factures par l'économiste n'est pas formalisée.
- La demande d'achat n'est pas formalisée risque de fraude sur les achats.

Suite à l'évaluation du contrôle interne, nous avons conclu que le risque inhérent de l'entité est faible (Lower), étant donné que nous nous sommes basée sur une approche substantive de ce fait un risque liée au contrôle « not rely on control ».

2. Détermination des seuils pour l'entité H&L

Selon la méthodologie d'EY, la détermination des seuils passe par les étapes suivantes :

2.1 Détermination du Planning Materiality PM

Compte tenu notre compréhension de la nature et le niveau de l'activité de l'entreprise, en considérant aussi l'agrégat le plus suivi par le management, nous optons pour l'utilisation du EBE pour le calcul du PM. Ci-dessous le tableau présentant le montant du PM :

Tableau 5 : Détermination du PM :

Libellé	Montant en DA
EBE au 31/12/2022	812 785 826,47
PM selon la fourchette basse (2% EBE)	16 255 716,53
PM selon la fourchette haute (5% EBE)	40 639 291,32
Planning Meteriality PM	16 255 716,53

Source : document interne avec adaptation

- **Interprétation du PM**

Etant donné que nous avons opté pour une fourchette basse donc le PM est égal à 2% de l'EBE

Nous estimerons que toute erreur dans les états financiers prise isolément ou identifiée de manière agrégée supérieure ou égale à 16 255 716,53 DA, constituerait un élément suffisant pour refuser de certifier les états financiers si aucune mesure corrective n'est mise en œuvre

Le niveau de la fourchette est déterminé en se basant sur des critères selon la méthodologie d'EY : le nombre des actionnaires, le financement externe...

2.2 Détermination de l'Erreur Tolérable ET

Nous avons choisi une fourchette basse car nous avons un historique avec des ajustements significatifs

Tableau 6 : Détermination du ET :

Libellé	Montant en DA
Planning Materiality	16 255 716,53
Erreur tolérable 50% du PM	8 127 858,26

Source : document interne à EY avec adaptation

- **Interprétation de l'ET**

Nous estimerons qu'un compte sera jugé significatif et devra faire l'objet d'investigation si son solde est supérieur ou égal à 8 127 858,26 DA

2.3 Détermination du SAD

Etant donné que nous avons fixé l'ET à 50% du PM, le montant nominal à affecter au résumé des différences d'audit correspond à 5% du PM

Tableau 7 : Détermination du SAD :

Libellé	Montant en DA
Planning Materiality	16 255 716,53
Montant nominal 5% du PM	812 785,83

Source : document interne à EY avec adaptation

- **Interprétation du Montant Nominal**

Nous estimons que si le total des erreurs relevé dans un compte est supérieur à 812 785,83 DA des actions de régularisation devront être engagées par l'entreprise.

2.4 Evaluation du risque lié au contrôle et détermination du CRA

Après avoir évalué le processus du contrôle interne de l'entité, le senior chargé de la mission devra évaluer que le risque lié au contrôle comme un risque «Not Rely on controls ».

Une fois que nous avons déterminé les deux risques (Risque inhérent = Lower) et (Risque lié au contrôle = Not rely on controls), nous concluons que le Combined Risk Assesment que nous allons utiliser par la suite, est un CRA = Moderate.

2.5 Détermination du seuil d'identification SI

Le tableau 3 nous a aidés à définir le pourcentage du Seuil d'Identification qui varie selon :

- Le niveau du CRA : le degré du CRA concernant le cycle achat est déterminé Moderate.
- Actifs ou passifs du bilan : le compte fournisseurs est un compte passif, par conséquent, nous choisissons la case qui varie entre 10-15%. Néanmoins, le compte des avances fournisseur est un compte débiteur donc, nous choisissons également la case qui varie entre 25-50%
- Fourchette haute ou fourchette basse : Etant donné que les ajustements de l'exercice précédent étaient significatifs nous prenons une fourchette basse qui est fixé à 10% de l'ET.

2.6 Calcul des montants du Seuil d'Investigation SI

Les seuils d'investigations sur lesquels se basera notre audit des comptes fournisseur sont présentés comme suit :

Tableau 8 : Les seuils d'investigation :

Libellé	Montant en DA
ET	8 127 858,26
SI 10% de l'ET (Pour les opérations créditrices)	812 785,8
SI 25% de l'ET (pour les opérations débitrices)	2 031 964,56

Source : document interne à EY avec adaptation

3. Phase finale « Audit des comptes »

Lors de la phase de l'audit des comptes et afin de couvrir les différents risques d'audit nous avons divisé notre travail selon les diligences suivantes :

3.1 Bouclage BG / Baux & analyses des comptes

- **Objectif** :
 - Analyser l'exhaustivité des dettes fournisseurs et leur comptabilisation aux bons montants.

• **Travail effectué :**

Dans un premier temps, nous avons récupéré les documents comptables nécessaires : les analyses des comptes (404, 408 et 409), la balance auxiliaire fournisseur, et la BG au 31/12/2022 que nous avons fractionnée en leads via un logiciel selon les cycles à auditer

• **Lead fournisseurs**

Pour le cycle fournisseur, nous avons obtenu deux leads

Figure 3 : La lead des opérations créditrices «C / 401, 404 et 408 »

Compte	Libellé	Solde 2022	Solde 2021	Variation	%
401000	XXXXX	-82 847 718	-61 081 721	-21 765 997	36%
404000	XXXXX	2 578 283	-433 825 260	436 403 543	-101%
404200	XXXXX	0	-845 749	845 749	-100%
408000	XXXXX	480 111	-3 953 707	4 433 817	-112%
408001	XXXXX	-2 083 847	-1 665 936	-417 911	25%
408002	XXXXX	0	-558 250	558 250	-100%
408003	XXXXX	-576 468	-616 319	39 850	-6%
408004	XXXXX	-36 265	-38 028	1 763	-5%
408009	XXXXX	-3 496 265	-24 596 736	21 100 471	-86%
408010	XXXXX	-393 750	-766 948	373 198	-49%
408011	XXXXX	-530 250	-530 250	0	0%
408013	XXXXX	-1 155 000	-1 155 000	0	0%
408016	XXXXX	0	-35 450 380	35 450 380	-100%
408023	XXXXX	-7 451 293	-14 513 178	7 061 885	-49%
Total		-95 512 462	-579 597 462	484 085 000	

Source : document interne avec adaptation

Figure 4 : La lead des opérations débitrices « le compte 409 »

Compte	Libellé	Solde 2022	Solde 2021	Variation	%
409600	XXXXX	1 492 414	1 492 414	0	0%
Total		1 492 414	1 492 414	0	

Source : document interne avec adaptation

Tableau 9: La balance auxiliaire des fournisseurs au 31/12/2022

						Total	-82 847 718,05	
Solde Ouverture	Mvts Débit	Mvts Crédit	Solde Débit	Solde Crédit	Solde fin EY	Solde Fin	Ecart	
0	1 266 398,00	1 274 931,00	0,00	-8 533,00	-8 533,00	-8 533,00	0,00	
0	0,00	11 474,58	0,00	-11 474,58	-11 474,58	-11 474,58	0,00	
0	61 775,00	77 000,00	0,00	-15 225,00	-15 225,00	-15 225,00	0,00	
0	584 868,04	604 693,44	0,00	-19 825,40	-19 825,40	-19 825,40	0,00	
-127657,88	340 655,98	245 651,70	95 004,28	0,00	-32 653,60	-32 653,60	0,00	
-10682	915 790,75	951 461,00	0,00	-35 670,25	-46 352,25	-46 352,25	0,00	
-168000	413 000,00	295 400,00	117 600,00	0,00	-50 400,00	-50 400,00	0,00	
0	158 469,66	214 792,87	0,00	-56 323,21	-56 323,21	-56 323,21	0,00	
0	140 133,19	200 515,79	0,00	-60 382,60	-60 382,60	-60 382,60	0,00	
0	255 428,72	319 902,92	0,00	-64 474,20	-64 474,20	-64 474,20	0,00	
0	728 875,00	812 175,00	0,00	-83 300,00	-83 300,00	-83 300,00	0,00	
0	0,00	97 877,50	0,00	-97 877,50	-97 877,50	-97 877,50	0,00	
0	2 232 538,00	2 331 346,50	0,00	-98 808,50	-98 808,50	-98 808,50	0,00	
0	244 469,77	347 562,90	0,00	-103 093,13	-103 093,13	-103 093,13	0,00	
0	666 050,54	771 925,58	0,00	-105 875,04	-105 875,04	-105 875,04	0,00	
0	503 824,90	632 764,88	0,00	-128 939,98	-128 939,98	-128 939,98	0,00	
0	949 620,00	1 085 607,25	0,00	-135 987,25	-135 987,25	-135 987,25	0,00	
0	0,00	143 484,25	0,00	-143 484,25	-143 484,25	-143 484,25	0,00	
-190173,9	1 303 863,66	1 267 648,99	36 214,68	0,00	-153 959,23	-153 959,23	0,00	
0	197 583,75	369 083,75	0,00	-171 500,00	-171 500,00	-171 500,00	0,00	

Source : document interne avec adaptation

Après avoir récupéré la balance auxiliaire fournisseur, nous recalculons le solde final afin de le rapprocher à celui déjà calculé par l'entité auditée

Nous avons rapproché le solde la balance auxiliaire au 31.12.2022 avec le solde de la lead (figure 3)

A partir de la balance auxiliaire fournisseurs, nous identifions les éventuels fournisseurs débiteurs

- **Conclusion**

- Bouclage du solde de la Baux fournisseur avec celui de la lead s'est avéré satisfaisant
- Aucun solde anormalement débiteur n'a été retracé dans la Baux au 31.12.2022

Tableau 10 : L'analyse des comptes 404

	Total	2 578 283
Description	Date Trans.	Montant
xxxx	24/03/2022	9 387 367,50
xxxx	04/12/2022	4 375 000,00
xxxx	07/06/2022	3 447 069,75
xxxx	15/12/2022	-1 231 573,42
xxxx	15/12/2022	-1 231 828,45
xxxx	15/12/2022	-1 871 073,77
xxxx	15/12/2022	-1 942 838,19
xxxx	19/12/2022	-3 077 935,00
xxxx	15/12/2022	-3 970 813,70
xxxx	15/12/2022	-534 566,66
xxxx	15/12/2022	-770 525,00

Source : document interne avec adaptation

Nous avons bouclé l'analyse du compte 404 à la lead (Figure 3) et sélectionné les écritures supérieures à notre seuil d'investigation (SI=812 785,75)

Nous avons récupéré les évidences relatives la sélection et les formalisées (Conventions ou factures, bon de livraison ou attestation de service fait) ➡ Les travaux n'ont révélé aucune anomalie significative

Quant aux fournisseurs anormalement débiteurs, le comptable indique qu'ils concernent des avances pour les travaux d'installation

- **Conclusion**

- Le bouclage de l'analyse du compte des fournisseurs des immobilisations avec la lead et satisfaisante
- Le testing du compte des fournisseurs des immobilisations (C/404) s'est avéré satisfaisant
- Reclassement des fournisseurs anormalement débiteurs en avance et acomptes versés sur commandes d'immobilisations (C/238) à hauteur de 17 MDA

3.2 Revue analytique

C'est une technique d'audit, également appelée l'examen analytique, qui consiste à comparer les données des comptes clôturés au 31/12/2022 avec celles au 31/12/2021 en calculant les variations des soldes entre les deux exercices, elle permet aux auditeurs de comprendre l'état d'évolution des comptes.

- **Objectif**

- Analyser les fournisseurs significatifs et expliquer les importantes variations des soldes entre les deux exercices 2022 et 2021.

- **Travail effectué**

Sur la Baux au 31.12.2021 et 31.12.2022, nous avons sélectionné les fournisseurs à plus gros mouvements créditeurs.

Nous avons analysé les causes de variations importantes des dettes fournisseurs entre 2021 et 2022.

Tableau 11 : La variation du solde de la dette fournisseur entre 2021 et 2022

Fournisseurs	Solde 2022	Solde 2021	Variation	ABS	% Variation
XXXX	-12 866 498	0	-12 866 498	12 866 498	100%
XXXX	-6 142 732	0	-6 142 732	6 142 732	100%
XXXX	0	-5 655 934	5 655 934	5 655 934	-100%
XXXX	-5 436 698	0	-5 436 698	5 436 698	100%
XXXX	0	-3 997 896	3 997 896	3 997 896	-100%
XXXX	-4 425 210	-453 995	-3 971 215	3 971 215	-875%
XXXX	-945 000	-3 611 733	2 666 733	2 666 733	-74%
XXXX	-3 833 090	-1 689 124	-2 143 966	2 143 966	-127%
XXXX	-49 198 490	-45 673 040	-3 525 450	3 525 450	-8%
	-82 847 718	-61 081 721	-21 765 997		-10

Source : document interne avec adaptation

- **Explication**

La hausse des soldes de la dette fournisseur à hauteur de 22 MDA est liée principalement aux difficultés de trésorerie

3.3 Avances fournisseurs (C/409)

Dans ce test nous nous sommes concentrés principalement sur le compte 409 (Fournisseurs débiteurs)

- **Objectifs**

- S'assurer de la réalité des fournisseurs débiteurs
- Vérifier la réalité des avances fournisseurs.

- **Travail effectué**

Nous avons récupéré l'analyse du compte 409 que nous avons bouclé à la lead (Figure 4) afin de sélectionner les écritures à tester

Tableau 12 : L'analyse du compte 409

			Total	1 492 414
Référence Trans.	Description	Date Trans.	Montant	
CH.8449524	XXXX	11/07/2022	1 400 000	
2550910 31/7/14	XXXX	13/12/2018	92 414	

Source : document interne avec adaptation

Nous constatons qu'aucune écriture n'est supérieure à notre seuil d'investigation (SI=2 031 964,56 DA)

- **Conclusion :**

- Le compte est non significatif, de ce fait aucune écriture à tester

3.4 Factures non parvenues FNP (C/408)

- **Objectif**

- Le testing des comptes FNP a pour objectif de s'assurer de l'exhaustivité des dettes fournisseurs

- **Travail effectué**

- Nous avons récupéré l'analyse du compte 408, après l'avoir bouclé à la lead (Figure 3) nous avons testé les provisions significatives en période subséquente
- Analyser l'antériorité des FNP

Tableau 13: L'analyse du compte 408 (Factures non parvenues FNP)

			Total	-46 578 632
Compte	Libellé	Date Trans.	Montant	
408023	XXXX	31/10/2022	-2 754 605	
408023	XXXX	30/11/2022	-2 623 753	
408023	XXXX	31/12/2022	-2 072 934	
408001	XXXX	31/10/2022	-1 440 991	
408009	XXXX	30/12/2022	-1 225 000	
408009	XXXX	30/06/2022	-1 085 000	
408009	XXXX	30/12/2022	-368 900	
408001	XXXX	31/12/2022	-642 855	
408003	XXXX	28/12/2022	-576 468	
408011	XXXX	30/12/2022	-178 500	
408011	XXXX	30/11/2022	-175 875	
408011	XXXX	30/12/2022	-175 875	
408009	XXXX	01/10/2022	-108 615	
408009	XXXX	30/06/2022	-87 500	
408009	XXXX	30/08/2022	-87 500	
408009	XXXX	30/09/2022	-87 500	
408009	XXXX	30/11/2022	-87 500	
408009	XXXX	30/12/2022	-78 750	
408009	XXXX	30/12/2022	-70 000	
408010	XXXX	30/10/2021	-65 625	
408010	XXXX	30/11/2021	-65 625	
408010	XXXX	30/12/2021	-65 625	

Source : document interne avec adaptation

Nous avons récupéré et formalisé les pièces justificatives (Afin de nous assurer que nous avons récupéré les bonnes pièces) de la sélection FNP supérieure au seuil d'investigation (SI=812 785,75 DA)

- **Conclusion**

- Le testing du compte des FNP est satisfaisant

Il est à noter que La pièce qui justifie les FNPs est le bon de livraison (cacheté et signé) ou bien une attestation de service fait (cachetée et signée) selon l'opération d'achat effectuée

- **Revue antériorité des FNPs**

Nous avons fait un TCD par année sur l'analyse du compte FNP afin de déterminer les factures dont la date est supérieure à un an

Tableau 14 : TCD nar date effectué sur l'analyse du compte 408 :

Sum of Montant			
Compte	2021	2022	Grand Total
408009		-3 496 264,98	-3 496 264,98
408000		480 110,75	480 110,75
408001		-2 083 846,84	-2 083 846,84
408003		-576 468,36	-576 468,36
408004		-36 264,87	-36 264,87
408010	-196 875,00	-196 875,00	-393 750,00
408011		-530 250,00	-530 250,00
408013		-1 155 000,00	-1 155 000,00
408023		-7 451 292,82	-7 451 292,82
Grand Total	-196 875,00	-15 046 152,10	-15 243 027,10

Source : document interne avec adaptation

Après avoir effectué le TCD par année, il s'avère qu'il existe une facture non parvenue qui concerne l'exercice 2021

- **Conclusion**
 - Le montant de la facture est non significatif (196 875 DA)

3.5 Revue analytique FNP

- **Objectif**
 - Analyser les comptes FNP significatifs et expliquer les importantes variations des soldes entre les deux exercices 2022 et 2021.

Tableau 15 : La variation du solde des FNP entre 2021 et 2022

Compte	Solde 2022	Solde 2021	Variation	ABS	% Variation
408000	480 110,75	-3 953 706,61	4 433 817	4 433 817	-112%
408001	-2 083 846,84	-1 665 936,34	-417 911	417 911	-25%
408002	0,00	-558 250,00	558 250	558 250	-100%
408003	-576 468,36	-616 318,50	39 850	39 850	-6%
408004	-36 264,87	-38 028,17	1 763	1 763	-5%
408009	-3 496 264,98	-24 596 735,77	21 100 471	21 100 471	-86%
408010	-393 750,00	-766 948,00	373 198	373 198	-49%
408011	-530 250,00	-530 250,00	0	0	0%
408013	-1 155 000,00	-1 155 000,00	0	0	0%
408016	0,00	-35 450 380,35	35 450 380	35 450 380	-100%
408023	-7 451 292,82	-14 513 177,93	7 061 885	7 061 885	-49%
Total	15 243 027,10	-83 844 731,65	68 601 705	69 437 526	-82%

Source : document interne avec adaptation

- **Explication**

La hausse du solde des factures non parvenues à hauteur de 69 MDA est principalement due à l'impact de la crise sanitaire qui s'est reflété par la baisse des transactions (dépôt des factures)

3.6 Le cut off

Il s'agit d'une procédure qui consiste à examiner les transactions enregistrées à la fin d'une période comptable pour déterminer si elles ont été correctement enregistrées dans la bonne période

- **Objectif**
 - S'assurer de l'exhaustivité des dettes fournisseurs et du correct rattachement des charges au bon exercice

- **Travail effectué**

A partir des journaux d'achat du décembre 2022 et janvier 2023, nous avons sélectionné les écritures significatives (Supérieures au SI)

- Nous avons récupéré les pièces justificatives de la sélection (Facture, bon de livraison ou attestation de service fait signé et cacheté)
- Nous devons nous assurer du rattachement des achats au bon exercice (il est nécessaire de voir l'incoterm utilisé en cas d'importation) et du provisionnement en FNP le cas échéant (dans le cas où la facture reçue en 2023 or que le service a été fait en 2022)

- **Conclusion**

- Le testing du cut off est satisfaisant

3.7 La recherche du passif non enregistré RPNE

- **Objectif**

- S'assurer de l'exhaustivité et de la réalité des dettes fournisseurs

- **Travail effectué**

- A partir du relevé bancaire post-clôture (Janvier 2023), nous avons pris pour la sélection les décaissements (Débit) significatifs pour identifier les passifs non enregistrés,
- Nous avons récupéré les pièces justificatives, analysé les factures et leurs attachements afin de valider leur rattachement au bon exercice dans les comptes fournisseurs ou provisionnement en FNP (408)

- **Conclusion**

Reclassement des fournisseurs (C/401) en FNP (C/408) à hauteur de 2 946 800,56 DZD

- **Retracement dans le GL 2022**

Les décaissements testés en RPNE qui sont relatifs à l'exercice 2022, sont retracés dans le GL au 31/12/2022 afin de s'assurer de leur comptabilisation dans l'exercice 2022 et identifier les décaissements relatifs à l'exercice en question non comptabilisés

3.8 Circularisation des fournisseurs

La circularisation des fournisseurs durant la démarche d'audit du cycle d'achat consiste à envoyer des lettres dans laquelle nous demandons aux fournisseurs la confirmation des soldes de la dette fournisseur au 31/12/2022

- **Objectif**

- S'assurer de l'exhaustivité de la dette fournisseurs au 31/12/2022

- **Travail effectué**

- A partir de la balance auxiliaire fournisseur que nous avons bouclée à la lead (Figure 3), nous avons sélectionné 71% des fournisseurs ayant les plus importants mouvements crédits selon la méthodologie EY
- Nous avons envoyé aux fournisseurs sélectionnés les lettres de circularisation
- Les réponses aux circularisations sont exploitées à la confirmation des soldes de la dette

Il est à noter que généralement, les réponses aux circularisations des fournisseurs ne parviennent pas, toutefois, nous passons par la procédure alternative RPNE selon la méthodologie d'EY.

- **Conclusion**

En ce qui concerne le cycle Achats/fournisseur, l'entité doit procéder à l'apurement de ses suspens et doit veiller à ce que chaque opération enregistrée correspond aux pièces exigées comptablement.

Ensuite sur un ordre plus général, l'entité doit établir son propre manuel de procédures formalisé accompagné d'un manuel de contrôle interne qui définit les bases de la pratique de contrôle interne mais qui décrit aussi :

- le système d'information administratif et comptable ;
- les circuits des documents ;
- la définition des fonctions ;
- les principaux processus.

L'existence d'une division de contrôle interne dont les principales tâches se rattachent aux travaux de suivi et contrôle budgétaires et de contrôle de gestion, est favorisée par la conception d'un manuel de contrôle interne qui permettrait en plus de la définition des bases de la pratique du contrôle interne, de concrétiser le rôle de la division de contrôle interne.

Pour conclure, ces différentes recommandations peuvent être résumées en 3 grandes lignes :

- Améliorer le système de comptabilisation des factures par apposition de tampon « enregistrée » pour marquer que la facture a été comptabilisée.
- Respecter la séparation des exercices en matière de décaissements, seuls les décaissements intervenus avant la clôture doivent être portés au compte fournisseurs.
- Imputer correctement les règlements des fournisseurs

Ceci dit, suite à l'audit des comptes il y'aurait certains reclassements que H&L devra effectuer avant la sortie et signature du rapport final :

- Reclassement des fournisseurs anormalement débiteurs (C/ 404) en avance fournisseurs à hauteur de 17 MDA.
- Reclassement des fournisseurs (C/401) en FNP (C/408) à hauteur de 2 946 800,56 DA.

Section 3 : Audit du cycle Ventes/ Clients

L'analyse du cycle Ventes/ Clients est importante, car les risques principaux résident dans l'exhaustivité des revenus hébergement et le bon rattachement des prix facturés aux tarifs de la saison ainsi que l'approbation des réductions par la direction.

L'objectif consiste de passer en revue l'ensemble du cycle Ventes/ Clients, afin d'identifier les principaux risques qui résident dans le respect des dispositions de contrôle interne mis en place et de déterminer leur pertinence.

Notre travail sera articulé autour de trois phases, à savoir :

- Evaluation du contrôle interne
- Détermination des seuils
- Audit des comptes

1. Evaluation du contrôle interne

En collaboration avec l'équipe d'audit, nous avons effectué des entretiens avec les personnes qui interviennent dans le processus du cycle ventes sachant : Le responsable d'exploitation ; Le responsable réception ; Le responsables des ventes.

L'objectif de cet audit consiste à passer en revue l'ensemble du cycle des ventes, afin d'identifier les principaux risques qui résident dans le respect des dispositions de contrôle interne mis en place et de déterminer leur pertinence.

Les risques principaux résident dans la réalité et le bon rattachement des produits à l'exercice adéquat, (comptabilisation d'une créance et donc un produit afférent dans un exercice, alors que la livraison physique du produit n'a pas eu lieu dans le même exercice ; ou bien une livraison qui a eu lieu dans l'exercice mais qui n'a pas été comptabilisée ou dont la provision FAE n'a pas été constatée, la méthodologie de fixation des prix des ventes et les personnes habilitées à le faire...).

Notre travail a été effectué comme suit :

- Description complète du cycle des ventes (clients) : nature des prestations, types de clients, processus de vente depuis la présentation de l'offre de service jusqu'au paiement et la comptabilisation. Cette description doit permettre d'optimiser notre analyse des risques et de mieux appréhender nos travaux substantifs éventuels.
- Revue des règles de comptabilisation des factures à émettre pour les ventes.
- Identification des contrôles internes existants ainsi que des risques associés aux étapes du processus de ventes.
- Compréhension de l'environnement informatique.
- Documentation du test de cheminement.

Les services intervenants peuvent être présentés dans l'annexe 5

1.1 Présentation des typologies : Ventes, Clients

Le processus vente est le processus le plus important pour le secteur Hôtelier. Il existe deux types de client :

- **Les clients conventionnés** : Ces derniers bénéficient d'un délai de règlement de 15 à 30 jours après réception de la facture, cela dépend de la convention,
- **Les clients non conventionnés (particulier qui ne bénéficie pas de convention)** : pour ces derniers une garantie, du montant du séjour, doit être déposée lors du Check in.

1.2 Gestion des prix de vente

a- Prix et avantages

- **Clients Non conventionnés**

Une grille des prix des nuitées est fixée vers le mois de Juillet ou Aout de l'année N-1 avant la réunion de fixation du Budget annuel qui se tient vers la fin septembre début octobre par la direction de l'hôtel. La grille est communiquée après validation du siège lors de réunion de validation du budget, les prix seront par la suite communiqués à l'ensemble des hôtels par le revenu manager.

Il est à noter qu'il s'agit des mêmes prix de 2021, aucun changement n'a été appliqué pour l'année 2022. Cependant lors des changements pour les prix peuvent se faire en envoyant des mails. La validation des prix est effectuée verbalement lors de la réunion de fixation de budget, ce dernier peut varier selon la demande.

La grille est par la suite saisie sur système par le responsable des ventes, il convient de noter que les clients non conventionnés peuvent bénéficier de réductions, pour geste commercial, cela est négocié et c'est généralement applicable pour les clients qui réservent plus de 5 nuitée, directement avec le responsable des ventes verbalement. Les prix sont par la suite affichés au niveau de la réception et saisis dans le système Resa Web (interfacé avec OPERA) par le responsable commercial, (le responsable commercial, responsable de réception et le DG sont les seules personnes ayant accès au paramétrage du prix dans DATA WEB)

WCGW : Manipulation et augmentation des prix non justifié

Contrôles identifiés : Les prix sont validés verbalement par le DG lors d'une réunion avec le responsable vente

⇒ Contrôle non testé

➤ **Clients conventionnés**

Chaque jour, un rapport est édité du système qui reprend le détail du chiffre d'affaires quotidien réel. La responsable de réception contrôle les prix appliqués pour chaque nuit et appose sa signature, le rapport sera par la suite validé par le contrôleur financier de l'hôtel puis par la direction le DG ou son adjoint.

Situation actuelle des prix : L'hôtel H&L dispose de 243 chambres, 211 chambres à 23 450DA et 32 chambres à 25 025DA. Les prix varient de 23 450DA jusqu'à 34 825DA.

Une stratégie tarifaire de majoration des prix est mise en place chaque année après validation du siège, les tarifs de chambres sont majorés lors de la tenue d'évènements tels que les salons et foires d'expositions, la majoration varie de 500 DZD jusqu'à 4000 DZD selon le type de chambres et le type d'évènements (à fort impact ou non), cela est décidé par le responsable des ventes, sa décision est approuvée verbalement lors d'une réunion avec le DG.

La modification sur système est effectuée par le responsable des ventes, et à la réception par le responsable réception.

- Pour les clients conventionnés, la majoration dépend de la convention (lors de foires et évènements annuelle), les négociations sont tenues entre le client et le responsable vente.
- Les détenteurs de carte Business et carte ont droit à 10% de remise sur factures hébergement et restauration.

WCGW : Erreur d'estimation du CA : Risque de vente avec des prix erronés, fraude sur les prix

Contrôles identifiés :

- ✓ Les prix sont saisis sur système par le responsable commercial. Chaque jour la responsable de réception contrôle les prix appliqués pour chaque nuit à travers un rapport et appose sa signature sur ce dernier, le rapport sera par la suite validé par le contrôleur financier de l'hôtel puis par la direction (le DG ou son adjoint).
- ✓ Le responsable commercial, le responsable de réception et le DG sont les seuls à pouvoir apporter des modifications sur le prix

1.3 Process création d'un nouveau client

- **Initiation**

- **Client non conventionné** : Lors du check in, le client doit présenter sa pièce d'identité, par la suite une fiche de police est remplie et signée par le client et est remise aux autorités de police pour tous les clients (locaux et étrangers).
- **Clients conventionnés** : Les négociations se tiennent lors d'une réunion entre le client et le responsable des ventes, le prix peut changer pour chaque client selon la convention et sera par la suite mentionné sur le contrat, qui sera signé par le client et par le DG.
- ✓ Le contrat du client sera par la suite saisi sur système avec les tarifs négociés pour chaque hôtel.
- ✓ Le contrat sera par la suite transmis à l'ensemble des responsables hôtels avec les captures écrans des prix saisis sur système

- **Recording**

- **Client non conventionné** : Les coordonnées du client sont saisies dans le système ainsi que la durée du séjour, le numéro de chambre et le type de paiement (carte, cash, chèque ou city Ledger pour les clients conventionnés).
- **Client conventionné** : Le contrat du client sera saisi sur système avec les tarifs négociés pour chaque hôtel

WCGW : Création d'un client fictif

Contrôle identifié :

- ✓ Pour chaque client non conventionné crée une fiche police est établie.
- ✓ La création est faite pour donner suite à la signature du contrat.
- ⇒ Contrôle non testé

Point de contrôle interne : Aucune vérification de la création du nouveau client sur système n'est faite

1.4 Process Vente

La réservation peut s'effectuer généralement par mail, par fax, par téléphone, mais aussi à la réception de l'hôtel ou par le biais des différents sites de réservation

A- Client particulier

La réservation des clients particuliers (non conventionnés) se fait soit par mail, soit en Walk In en se présentant à la réception.

Dans le cas d'un client particulier, il existe deux types de réservations :

- **Sous garantie** : Cette réservation est garantie même en cas d'arrivée tardive après 18h dans le cas où le client :
 - ✓ Présente une carte de crédit, le montant de la réservation est bloqué dans le compte du client ;
 - ✓ Présente un chèque certifié du montant global du séjour ;
 - ✓ Effectue un paiement cash ;
 - ✓ Effectue un virement à l'avance.

Dans le cas d'une réservation sous garantie d'un client particulier, la caution doit couvrir la totalité de son séjour

- **Non garantie** : la réservation non garantie est maintenue jusqu'au jour d'arrivée, elle est annulée si le client dépasse les 18h. La réservation est saisie dans le système Resa Web.

B- Groupe (cas d'une réservation de la part d'agence de voyage ou entreprise non conventionnée)

Dans le cadre d'un client groupe (groupe de personnes) lorsque la réservation est effectuée, une facture pro-forma ainsi qu'une lettre de confirmation sont envoyées au client. Le paiement s'effectue avant le séjour,

WCGW :

- ✓ Réserve non confirmée par le client
- ✓ Réserve non conforme à la demande du client.

Contrôle identifié :

- ✓ La réserve est effectuée à la demande du client, une facture pro-format ainsi qu'une lettre de confirmation sont envoyées au client, avec un paiement à l'avance.
 - ✓ La réserve est faite sur la base d'un mail de la part du client et une confirmation lui est transmise par la suite.
- ⇒ Contrôle non testé

C- Client conventionné

Certains clients sont conventionnés, et un délai de paiement leur est accordé selon les termes de la convention.

Une fois la réserve confirmée, un bon de commande est transmis à l'hôtel par mail. Par la suite, une confirmation de réserve sera par la suite transmise au client.

- **Recording**

A l'arrivée du client, un document, appelé Register Card, est édité sur système et qui reprend les coordonnées du client la durée de son séjour, le tarif appliqué et le type de paiement effectué, qui sera imprimé du système et n'est pas systématiquement signé par le client. Dans le cas d'un paiement par carte, ce document fait foi d'une autorisation de débit en cas de non-paiement du séjour.

Lors du check out une facture globale est créée sur système qui comprend le coût de l'hébergement ainsi que la restauration qui sera établie en deux exemplaires. Une copie est transmise au client et une copie est archivée à la réception.

- **Processing**

Quotidiennement, le contrôleur financier établit un rapprochement réception /gouvernante validé par le contrôleur financier et par le DG (où son adjoint). Ainsi il rapproche le rapport de réception validé par le chef de réception et qui reprend le nombre de chambre occupée durant la journée J (renseigné à partir du manager report extrait du système) avec le rapport gouvernante établi le lendemain validé par la gouvernante principale et sur lequel est repris le nombre de chambre nettoyées durant la journée J+1.

En cas d'écarts, le contrôleur financier demande des explications au responsable réception et la gouvernante générale. Ces derniers répondent par mail avec les explications nécessaires.

Point de contrôle interne : Le traitement des écarts entre le rapport Réception / gouvernante n'est pas formalisé

1.5 Le règlement

➤ Clients conventionnés

Dans le cas d'un client conventionné, une fois le check out effectué, le dossier constitué de la facture validée par le caissier, le bon de commande ainsi que les justificatifs de restauration, sera contrôlé en premier lieu par le night qui initie le transfert sur système (la position du client sur SAP sera : Client en attente de transfert). Le dossier sera par la suite transmis au chargé des débiteurs réception qui finalise le transfert sur système après réception et traitement du dossier, le chargé des débiteurs réception valide le dossier avec son cachet et le transmet au chargé des débiteurs de la direction. Ce dernier cumule un certain nombre de dossiers et les envoie au client accompagné d'un relevé de compte client accuse réception sur le relevé de compte qui est archivé au niveau du chargé des débiteurs direction.

➤ Clients non conventionnés

Les règlements sont effectués sur la base de la facture pro-forma lorsqu'il s'agit d'un client groupe et sur la base de la confirmation de réservation pour les particuliers, qui est remise au client à l'issue du règlement.

Les règlements sont effectués par :

- **Carte :** Lors du check in le cout global du séjour est bloqué dans le compte du client, et un ticket TPE de préautorisation est édité du terminal de paiement électronique qui confirme le blocage de la somme une copie est remise au client et une copie est conservée dans le dossier du client. Lors du check out le compte du client est débité et un ticket vente est édité et validé par le client une copie est gardée au niveau de la réception et une copie est transmise au caissier principal en fin de journée.
- **Chèque :** Une copie est gardée au niveau de la réception et le chèque est transmis au caissier principal en fin de journée.
- **Cash :** Le cash est remis au caissier principal en fin de journée.

Le caissier principal compte l'ensemble des enveloppes transmises durant la journée en présence d'un témoin et établit un PV qui est validé par le caissier principal, le contrôleur financier et la directrice d'exploitation après rapprochement au trial balance⁹³.

WCGW : Utilisation abusive de la caisse

Contrôle identifié : Le caissier principal compte l'ensemble des enveloppes transmises durant la journée en présence d'un témoin externe et établit un PV qui est validé par le responsable financier après rapprochement au trial balance.

⇒ Contrôle non testé

1.6 Remboursement client

Le client peut se faire rembourser dans le cas d'une annulation de réservation, lorsque le montant de la facture globale éditée lors du check out est inférieur au paiement effectué par le client. Le remboursement se fait :

- **Par chèque** : Si le montant à rembourser est supérieur à 20 000 DA, une demande de paiement est établie et validée par le responsable réception et le DG ou son adjoint
- **Cash** : lorsque le paiement a été effectué cash et le montant devant être remboursé est inférieur à 20 000 DA, le remboursement se fait au niveau de la réception, un reçu est signé par le client, le caissier et un superviseur. Le reçu et la facture sont conservés au niveau de la réception

Le réceptionniste introduit les données sur le remboursement dans OPERA. Quotidiennement un rapport sur les remboursements est édité du système et validé par la chef de réception ou bien son assistante, le contrôleur financier et le DG ou son adjoint.

La facture est préparée au niveau de la réception et est transmise au Caissier principal, ainsi que l'avis de crédit du dépôt du client (ou l'ERB sur lequel apparaît le dépôt), afin qu'il prépare le chèque à transmettre au client.

Il est à noter que le remboursement peut se faire par virement

- Une copie du chèque avec accusé de réception du client est conservée au niveau de la réception.
- Le responsable hébergement saisit le remboursement sur OPERA.

⁹³ Un relevé de tous les débits et crédits dans un livre de compte en partie double, tout désaccord indiquant une erreur

- La comptabilisation sur Sun est faite par le responsable Finance au niveau du siège.

WCGW : Remboursement fictif

Contrôle identifié :

- ✓ Remboursement Cash : le remboursement se fait au niveau de la réception, un reçu est signé par le client, le caissier et un superviseur et est conservé ainsi que la facture au niveau de la réception
 - ✓ Remboursement Chèque : le remboursement par chèque se fait sur la base d'une demande de paiement validé par le responsable réception et le DG ou son adjoint
 - ✓ Un rapport quotidien sur les remboursements est édité du système qui sera imprimé et validé par la chef de réception ou bien son assistante, le contrôleur financier et le DG ou son adjoint.
- ⇒ Contrôle non testé

- **Les Invités**

Lorsqu'une demande de gratuité parvient du DG ou son adjoint, un bon de gratuité est rempli par la responsable de réception et validé par le DG ou son adjoint. Par la suite la réservation est saisie dans le système avec un code spécifique à la gratuité ce qui implique un tarif nul (elle ne sera donc pas prise en compte dans le CA)

Un rapport quotidien des gratuités est édité sur système et validé par le DG ou son adjoint et le contrôleur financier

WCGW : Invitation fictive

Contrôle identifié :

- Les invitations sont effectuées sur la base d'une demande avec le motif de l'invitation, la demande sera validée par le DG ou son adjoint.
 - Un rapport quotidien des gratuités (Zero rate rooms) est édité sur système, est validé par le DG ou son adjoint et le contrôleur financier
- ⇒ Contrôle non testé

1.7 Les corrections d'erreurs

Un rapport sur les corrections d'erreurs et déductions appelé le rapport des postings négatifs est édité quotidiennement. (Par exemple erreur de majoration appliquée, erreur sur le pourcentage de remise qui ne sont pas enlevés sur le coup)

La correction d'erreur ou déduction est introduite dans le système OPERA par la responsable réception, son assistante ou les leaders (chef de brigade).

Le rapport de la veille est édité et validé par la chef de réception, par le contrôleur financier, et le DG ou son adjoint.

En cas de déduction, un bon de déduction est établi par le service concerné, ce dernier doit être validé par le responsable de réception ou son assistante (et parfois par le responsable de restauration) le motif de la déduction doit être mentionné.

WCGW : Etablissement des avoirs pour fraude

Contrôle identifié :

- ✓ Un rapport sur les corrections d'erreurs et déductions appelé le rapport des postings négatifs est édité quotidiennement, le rapport de la veille est édité, il est validé par la chef de réception, par le contrôleur financier, et le DG ou son adjoint.
- ✓ En cas de déduction, un bon de déduction est établi par le service concerné, ce dernier doit être validé par le responsable de réception ou son assistante (et parfois par le responsable de restauration) le motif de la déduction doit être mentionné.

1.8 CA restaurant

Lorsqu'un client passe commande au restaurant le bon de commande est renseigné, une copie est transmise aux cuisines pour préparation de la commande et une copie est remise au caissier pour facturation.

Le caissier introduit dans Micros les consommations du client et le mode paiement (cash, carte ou transfert sur la chambre).

WCGW : Commande fictive

Contrôle identifié :

Le responsable restauration rapproche quotidiennement le nombre de produits commandés (repris sur le bon de commande au nombre de produits facturés (repris sur la facture) sur un rapport appelé Rapport de contrôle de la facturation (prestations commandées et facturées), le rapprochement se fait sur 10% des transactions de la journée. Ces données sont reprises 2 fois par jour sur un rapport qui est validé par le responsable restauration, le contrôleur financier et le Directeur Général.

⇒ Contrôle non testé

Lorsque la facture est transférée sur la chambre le numéro de chambre est saisi dans le système. Le montant des consommations (Bar, restaurant) ne peut dépasser le montant de la garantie déposé pour les clients non conventionnés.

Une copie de la facture validée par le client est remise à la réception, elle est classée dans le dossier du client et une copie à l'archive restauration.

Il est à noter que le règlement des factures peut également se faire à travers une invitation ou à travers Officer Check selon la procédure

- **Invitations** : Les invitations se font sur la base d'une demande d'approbation d'une invitation établie par le service demandeur et validée par le responsable restauration et le DG ou son adjoint

Les personnes pouvant accorder des gratuités /Invitations, sont préétablis sur une liste validée par le DG ou son adjoint comme indiqué sur la procédure.

- **Officers Check** : cela est applicable pour le personnel de l'hôtel figurant sur la liste des personnes habilitées bénéficiant de l'officer Check.

Un rapport quotidien appelé Rapport Daily Revenue Center Discounts Détail qui reprend l'ensemble des discounts accordés durant la journée. Ce rapport qui se fait 2 fois par jour, est validé par le responsable restauration, le contrôleur financier et le Directeur Général.

Par ailleurs, la facture doit être validée par la personne qui attribue l'offre où l'invitation.

Il est à noter que seul le responsable restauration et le DG ou son adjoint qui peuvent attribuer des remises et valider la facture.

Un contrôle des encaissements se fait quotidiennement par le caissier en présence d'un témoin. Avant chaque ouverture et clôture de caisse, le caissier doit s'assurer que cette dernière contient 3 000 DA en présence d'un témoin, lors de la rotation de 15H le même contrôle est fait, ces derniers signent le contrôle.

WCGW : Avoir fictif pour Invitation ou officer Check

Contrôle identifié :

Les invitations se font sur la base d'une demande d'approbation d'une invitation établie par le service demandeur validé par le responsable restauration et le DG ou son adjoint.

Les personnes pouvant accorder des gratuités /Invitations, sont préétablis sur une liste validée par le DG ou son adjoint comme indiqué sur la procédure.

Un rapport quotidien appelé Rapport Daily Revenue Center Discounts Détail qui reprend l'ensemble des discounts accordés durant la journée avec les factures y associées. Ce rapport qui se fait 2 fois par jour, est validé par le responsable restauration, le contrôleur financier et le Directeur Général.

⇒ Contrôle non testé

Point de contrôle interne : Le rapprochement est effectué que sur 10% des commandes journalière et non pas sur l'ensemble des transactions

- **Reporting**

1.9 Comptabilisation

Le CA est comptabilisé de manière journalière à partir des rapports ci-dessous arrêtés la veille à minuit et extraits du système OPERA :

- La Trial balance (détail du CA, hébergement, restauration, ...)
- Cashier Audit (Détail des moyens de paiement)

Le comptable client, extrait du système quotidiennement en début de journée les rapports mentionnés ci-dessous

Le CA est saisi manuellement par le comptable client, sur la base du cashier audit et le trial balance.

Le responsable d'exploitation, reçoit quotidiennement en début de journée, le manager report (résumé du chiffre d'affaires, statistiques ...)

A l'arrivé de la clôture mensuelle, le responsable d'exploitation reçoit les rapports ci-dessous

- De la part du responsable réception, AR (détail des créances envers les clients conventionnés et le montant des remboursements non encore réclamé par les clients)

- Le rapport « Marketstatistic by revenue département » extraits d'OPERA qu'il rapproche mensuellement à la balance générale SUN. Néanmoins ce contrôle n'est pas formalisé.
- Le compte exploitation : Une extraction qui reprend toutes les données comptabilisées (produits & charges) cette extraction est validée par le DG.
- La matrice fees : Servira à calculer les redevances Accor et de faire le rapprochement du chiffre d'affaires entre OPERA et SUN

WCGW :

- ✓ Comptabilisation d'un chiffre d'affaires fictif.
- ✓ Erreur de comptabilisation du chiffre d'affaires.

Point de contrôle :

- ✓ Il n'existe pas d'interface entre le système de gestion OPERA et le logiciel de comptabilité SUN. Les données sont saisies par le comptable client manuellement sur un fichier Excel qui est uploadé dans SUN.
- ✓ Le contrôle mensuel du responsable n'est pas formalisé

1.10 Conclusion de l'évaluation du contrôle interne

Suite à la revue du processus Ventes, et les contrôles effectués, nous avons pu ressortir les points forts ainsi que les points faibles suivants :

- **Point fort :**
 - Mise à jour des dossiers clients.
 - Respect des délais de livraison de facturation.
 - Livraison rapide des commandes.
 - Etablissement de la facture dans de brefs délais.
 - Le suivi régulier des créances par des services compétents.
 - Le respect d'une politique de recouvrements.
 - Le contrôle de cohérence de la liasse « Facture - bordereau de livraison – bon de commande »
 - Un envoi périodique des relevés de comptes aux clients.

- **Point faible :**

- Absence d'étude préalable de la situation des nouveaux clients avec des tiers ayant déjà traité avec eux.
- Absence d'un suivi efficace du budget.
- Une non-affectation de numéro d'ordre séquentiel aux factures.

Etant donné que le contrôle du process ventes s'est avéré ineffective ces 3 dernières années, nous nous sommes dirigés vers une approche substantive (Contrôle des comptes), ainsi le risque inhérent de l'entité est faible (Lower), et donc un risque non liée au contrôle « not rely on control »

2. Calcul des seuils

Le calcul des seuils du cycle clients passe par les mêmes étapes que le cycle achat fournisseur comme précisé dans la section 2 de ce chapitre de ce fait nous retombons sur les résultats suivants (Voir le tableau 3) :

- Le niveau du CRA : le degré du CRA concernant le cycle vente est déterminé Moderate.
- Actifs ou passifs du bilan : le compte clients est un compte actif, par conséquent, nous choisissons la case qui varie entre 25-50% Néanmoins, le compte des avances clients, provisions clients sont des comptes créditeurs donc, nous choisissons également la case qui varie entre 10-15 %
- Fourchette haute ou fourchette basse : Etant donné que les ajustements de l'exercice précédent étaient significatifs nous prenons une fourchette basse qui est fixé à 10% de l'ET.

2.1 Calcul des montants du Seuil d'Investigation SI

Les seuils d'investigations sur lesquels se basera notre audit des comptes clients sont présentés comme suit :

Tableau 16 : Calcul des seuils

Libellé	Montant en DA
ET	8 127 858,26
SI 10% de l'ET (Pour les opérations créditrices)	812 785,8
SI 25% de l'ET (pour les opérations débitrices)	2 031 964,56

Source : document interne à EY avec adaptation

L'ET est de 8 127 858,26 DA, quant au Seuil d'investigation il est fixé à 10% pour les opérations créditrice (812 785,8 DA) et de 20% pour les opérations débitrice (2 031 964,56 DA).

3. Phase finale (Audit des comptes)

Avant de commencer nos travaux d'audit finaux nous avons récupéré les documents comptables nécessaires : analyses de comptes, balances auxiliaires clients et balance âgée, Grand livre, ainsi que la BG au 31/12/2022 fractionnée en Lead via un logiciel.

Par la suite nous avons procédé à une série de contrôle des comptes clients, afin de couvrir les différents risques d'audit et de s'assurer que la société respecte les principes comptables du SCF.

3.1 Bouclage de la balance auxiliaire âgée client et la balance générale

- **Objectif**

- Valider l'existence des créances clients au 31/12/2022.
- S'assurer que le solde de la balance auxiliaire clients correspond au solde de la balance générale

- **Travail effectué**

- Dans un premier temps nous avons rapproché les balances auxiliaires des clients conventionnés ainsi que celle des clients non conventionnés aux comptes 411000 et 411200 de la Lead

Figure 5 : Lead des créances clients

Compte	Libellé	Solde 2022	Solde 2021	Variation	%
411000	XXXX	53 405 055,06	57 297 232,00	-3 892 176,94	-7%
411100	XXXX	0,00	861 787,50	-861 787,50	-100%
411200	XXXX	3 509 253,13	502 297,46	3 006 955,67	599%
411700	XXXX	-49 631 872,50	1 750 000,00	-51 381 872,50	-2936%
416000	XXXX	4 094 450,50	4 094 450,50	0,00	0%
418000	XXXX	8 294 797,00	4 545 899,14	3 748 897,86	82%
	Total	19 671 683,19	69 051 666,60	-49 379 983,42	

Source : Document interne avec adaptation

Tableau 17 : Balance auxiliaire âgée des clients conventionnés

Account Name							Total	53 401 805	
	Up to 60	61 - 90	91 - 120	121 - 150	151 - 180	181 and Over	Solde	Solde EY	Ecart
XXXX	0	-56 175	0	0	0	0	-56 175	-56 175	0
XXXX	-526 400	-1 050	0	0	0	0	-527 450	-527 450	0
XXXX	8 882 650	4 923 100	267 751	8 752	952 098	0	15 034 351	15 034 351	0
XXXX	3 221 085	9 305	0	0	0	0	3 230 390	3 230 390	0
XXXX	1 566 425	1 049 563	21 525	21 263	0	268 996	2 927 771	2 927 771	0
XXXX	2 477 038	0	0	0	0	0	2 477 038	2 477 038	0
XXXX	2 328 025	0	0	0	0	0	2 328 025	2 328 025	0
XXXX	1 951 985	353 938	0	0	0	0	2 305 923	2 305 923	0
XXXX	1 926 925	300 300	0	0	0	0	2 227 225	2 227 225	0
XXXX	695 275	0	27 475	0	3 850	365 575	1 092 175	1 092 175	0
XXXX	311 150	399 525	0	0	0	0	710 675	710 675	0
XXXX	88 900	0	0	0	0	0	88 900	88 900	0
XXXX	23 975	0	0	0	0	0	23 975	23 975	0
XXXX	1 699 513	0	95 200	0	7 875	0	1 802 588	1 802 588	0
XXXX	1 586 946	0	0	0	0	0	1 586 946	1 586 946	0
XXXX	935 900	596 225	0	0	0	0	1 532 125	1 532 125	0

Source : Document interne avec adaptation

Tableau 18 : Balance auxiliaire âgée des clients non conventionnés

Room No.	Name	Arr. Date	Dep. Date	Persons	Room Charges	Other Charges	Total	
							Credit	Balance
711	XXXX	10/12/20	09/01/23	1	6 141 611	9 607 601	12 063 625	3 685 587
9019	XXXX	14/09/22	12/01/23	0	0	728 875	2 186 625	-1 457 750
9012	XXXX	22/12/22	01/01/23	0	0	0	922 383	-922 383
9025	XXXX	19/12/2022	02/06/23	0	0	0	350 000	-350 000
9026	XXXX	17/10/22	05/01/23	1	0	59 150	325 325	-266 175
9027	XXXX	17/10/22	05/01/23	1	0	59 150	325 325	-266 175
9008	XXXX	09/06/22	14/02/23	0	0	96 027	264 863	-168 836
9020	XXXX	29/05/22	03/02/23	1	248 500	314 409	700 000	-137 092
9021	XXXX	13/05/22	28/01/23	1	0	323 575	437 500	-113 925
206	XXXX	31/12/22	03/01/23	2	36 750	103 425	239 400	-99 225
212	XXXX	28/12/22	05/01/23	2	73 304	9 100	159 457	-77 053
532	XXXX	31/12/22	01/01/23	1	13 125	69 125	155 925	-73 675
207	XXXX	31/12/22	01/01/23	2	0	82 950	156 100	-73 150
9002	XXXX	21/04/19	25/04/19	1	22 609	0	91 996	-69 387
226	XXXX	29/12/22	02/01/23	2	0	173 250	239 400	-66 150
224	XXXX	31/12/22	03/01/23	2	0	27 983	86 625	-58 643
9010	XXXX	07/12/22	01/01/23	0	0	0	52 150	-52 150

Source : Document interne avec adaptation

En rapprochant le solde des balances avec le solde des deux comptes de la lead nous avons obtenu un écart non significatif. Nous avons par la suite identifié les clients anormalement créditeurs.

Tableau 19 : Clients anormalement créditeurs

Type client	Total Client	5 492 968	Moments créditeur	Commentaire
Balance clients conventionnés	XXXX		-527 450	
Balance Clients non conventionnés	XXXX		-1 457 750	Note 1
Balance Clients non conventionnés	XXXX		-350 000	
Balance Clients non conventionnés	XXXX		-266 175	
Balance Clients non conventionnés	XXXX		-266 175	
Balance clients conventionnés	XXXX		-922 383	Note 2
Balance clients conventionnés	XXXX		-27 475	Note 3
Balance clients conventionnés	XXXX		-25 821	
Balance clients conventionnés	XXXX		-25 821	
Balance Clients non conventionnés	XXXX		-20 650	
Balance Clients non conventionnés	XXXX		-560	Note 4
Balance Clients non conventionnés	XXXX		-525	
Balance Clients non conventionnés	XXXX		-525	
Balance Clients non conventionnés	XXXX		-525	
Balance Clients non conventionnés	XXXX		-455	
Balance Clients non conventionnés	XXXX		-350	

Source : Document interne avec adaptation

Le comptable de la société les a justifiés comme suit :

- **Note 1** : Avance pour la réalisation d'une prestation ultérieure
- **Note 2** : Avance sur la location antenne
- **Note 3** : Remboursement des clients en cours
- **Note 4** : Trop perçu non réclamé

Etant donné que cela représente en réalité des avances nous proposons un reclassement des clients anormalement créditeurs en avance clients 5 492 968,25 DA.

En dernier nous avons sélectionnés les soldes débiteurs les plus significatifs à partir des deux balances auxiliaires déjà reçues (tableau 16 & 17) afin de vérifier la réalité des créances, nous avons reçu les pièces justifiant les montants qui y sont relatives tel que : la facture et la période du service fait, le testing s'est avéré satisfaisant.

- **Conclusion**
 - Bouclage balances auxiliaires âgée clients et balance générale satisfaisant
 - Reclassement des clients conventionnés à hauteur de 578 375 DA
 - Reclassement des clients non conventionnés à hauteur de 4 909 343,25 DA

3.2 Bouclage des créances douteuses et recalcul de la provision client :

- **Objectif**
 - S'assurer de la Réalité et correcte comptabilisation des provisions.

- **Travail effectué**

Nous avons commencé par boucler le solde de l'analyse du compte 416000 avec le solde du compte figurant sur la lead (Figure 5).

Tableau 20 : Analyse du compte 416000

		Total	4 094 450,5	
Référence Trans.	Description	Montant	Date Trans.	
CA XXX	XXXX	4 094 450,5	28/12/2020	

Source : Document interne avec adaptation

En rapprochant le solde de l'analyse de compte et celui de la balance générale nous n'avons ressortis aucun écart.

Par la suite, à partir du solde 2021 de la provisions clients douteux (Figure 6), du solde 2022 de la dotation et de la reprise de la provision (Figure 7) nous avons fait un tableau de passages (Tableau 19) pour vérifier le solde 2022 de la provisions figurant sur la lead (balance générale)

Figure 6 : La lead des provisions clients douteux

Compte	Libellé	Solde 2022	Solde 2021	Variation	%
491000	XXXX	-9 537 147,20	-24 663 186,12	15 126 038,92	-61%
	Total	-9 537 147,20	-24 663 186,12	15 126 038,92	

Source : Document interne avec adaptation

Figure 7 : La lead des dotations et reprises sur les provisions clients douteux

Compte	Libellé	Solde 2022	Solde 2021	Variation	%
685000	XXXX	11 473 406,54	26 713 917,74	-15 240 511,20	-57%
785000	XXXX	-26 599 445,46	-38 233 830,32	11 634 384,86	-30%
	Total	-15 126 038,92	-11 519 912,58	-3 606 126,34	

Source : Document interne avec adaptation

Tableau 21 : Tableau de passage des provisions clients douteux

Compte	Libellé	Solde au 31/12/2021	Dotation 2022	Reprise sur provisions	Calcul EY 31/12/2022	Solde au 31/12/2022	Ecart
491000	XXXX	-24 663 186,12	11 473 406,54	-26 599 445,46	-9 537 147,20	-9 537 147,20	0

Source : Document interne avec adaptation

Nous n'avons donc constaté aucun écart.

Nous avons ensuite procéder au recalcul de la provision afin de vérifier qu'elle a bien été comptabilisé et calculer.

Il est a noté que l'entité H&L ne provisionne pas les clients conventionnés, jugeant qu'ils ne présentent pas un risque de non recouvrement. Par ailleurs les clients douteux ont été totalement provisionnés. La provision client est calculée par jugement et par cas selon la solvabilité du client. On a constaté que le solde de la créance douteuse (416000) représente 39% de la provision clients (491000), nous avons récupéré la procédure de calcul de la provision relative à l'entité HALZA ainsi que les taux appliqués, puis nous avons recalculé la provision selon la formule de calcul EY, on a eu un écart de 1 222 018,89 DA.

- **Conclusion**

- Bouclage du solde du compte 416000 de l'analyse de compte et de la lead (Balance générale) satisfaisant.
- Bouclage du solde du compte 491000 du tableau de passage (Tableau 20) et le solde de la lead.
- Ajustement à la hausse du résultat à hauteur de 1 222 KDA.

3.3 Test de recouvrements des créances

- **Objectifs**

- S'assurer de la réalité des créances au 31/12/2022

- **Travail effectué**

- Nous avons récupéré l'état des encaissements post clôture de Janvier et Février de H&L

Tableau 22 : Etats des encaissements post clôture

Opérations	Date Transaction	Hôtel	Montant Base	Montant RB	Ecart
XXXX	02/01/2023	H&L	117 338	117 338	0
XXXX	04/01/2023	H&L	157 675	157 675	0
XXXX	05/01/2023	H&L	1 338 225	1 338 225	0
XXXX	05/01/2023	H&L	1 203 475	1 203 475	0
XXXX	09/01/2023	H&L	43 050	43 050	0
XXXX	09/01/2023	H&L	88 900	88 900	0
XXXX	10/01/2023	H&L	280 263	280 263	0
XXXX	11/01/2023	H&L	23 975	23 975	0
XXXX	11/01/2023	H&L	495 950	495 950	0
XXXX	11/01/2023	H&L	90 650	90 650	0

Source : Document interne avec adaptation

Puis nous avons effectué un TCD afin de retracer les virements sur relevé bancaires de janvier et février 2023.

- **Conclusion**

- Testing des encaissements post-clôture satisfaisant.

3.4 Cut off client

- **Objectif**

- S'assurer du rattachement des produits au bon exercice (respect de la séparation des exercices)

- **Travail effectué**

A partir du journal de ventes annuelles reçu par l'entité nous avons effectué un TCD puis nous avons rapproché les soldes par compte avec les soldes de la lead revenue (BG), afin de nous assurer de l'exhaustivité du journal de vente.

Figure 8 : La lead revenue

Compte	Libellé	Solde 2022	Solde 2021	Variation	%
706000	XXXX	-898 724 339,21	-498 727 643,47	-399 996 695,74	80%
706001	XXXX	-211 978 372,80	-128 442 968,54	-83 535 404,26	65%
706002	XXXX	-7 328 231,59	-9 725 743,25	2 397 511,66	-25%
706003	XXXX	-102 902 448,55	-75 013 677,74	-27 888 770,81	37%
706004	XXXX	-17 173 569,19	-8 591 697,21	-8 581 871,99	100%
706007	XXXX	-2 680 344,92	-2 041 341,30	-639 003,63	31%
706010	XXXX	-160 550,46	-32 110,09	-128 440,38	400%
706011	XXXX	-3 248 459,48	-1 010 007,15	-2 238 452,34	222%
708020	XXXX	-3 105 419,15	-1 723 336,81	-1 382 082,35	80%
708040	XXXX	-29 509,22	-26 843,92	-2 665,30	10%
708100	XXXX	-464 061,76	-323 543,34	-140 518,42	43%
Total		-1 247 795 306,33	-725 658 912,79	-522 136 393,54	

Source : Document interne avec adaptation

Tableau 23 : TCD par compte du journal de ventes annuelles

Compte	Montant journal de ventes
706000	-898 724 339,21
706001	-211 978 372,80
706002	-7 328 231,59
706003	-102 902 448,55
706004	-17 173 569,19
706007	-2 680 344,92
706010	-160 550,46
706011	-3 248 459,48
708020	-3 105 419,15
708040	-29 509,22
708100	-464 061,76
Grand Total	-1 247 795 306,33

Source : Document interne avec adaptation

Le solde par compte du journal de ventes (Tableau 22) boucle avec le solde de la lead revenue (Figure 8).

Dans le but de vérifier le rattachement au bon exercice du Chiffre d'affaires, nous avons extrait le journal des ventes du mois de décembre et avons récupéré le journal de ventes du mois de janvier puis nous avons sélectionné les montants significatifs (dépassant le seuil d'investigation 812 785,75 DA) afin de récupérer les pièces justificatives (Factures et périodes de services faits).

Après le testing nous avons conclu que la société a comptabilisé son CA du mois de décembre et janvier suivant la bonne période.

- **Conclusion**
 - Bouclage du journal de vente et du compte 70 de la lead (BG) satisfaisant.
 - Chiffre d'affaires rattaché au bon exercice.

3.5 Facture à établir

- **Objectif**
 - Réalité et correcte comptabilisation des factures à établir.
- **Travail effectué**

Nous avons récupéré l'analyse de compte 418000 que nous avons bouclés au solde figurant sur la lead créances clients (Figure 5). Par la suite, nous avons sélectionné les écritures Supérieures au SI (2 031 965,25 DA).

Tableau 24: Analyse du compte 418000

		Total	8 294 797	
Référence Trans.	Description	Montant	Date Trans.	
XXXX	XXXX	8 294 797	31/12/2022	

Source : Document interne avec adaptation

Afin d'effectuer notre testing nous avons récupéré les pièces justificatives (factures et période de service fait), ainsi nous avons déduit qu'il s'agit de la refacturation du cout du client X concernant le salaire du directeur de H&L qui représente les deux signataires du contrat, le contrat n'est toujours pas signé, nous avons récupéré un mail en ce sens.

- **Conclusion**
 - Bouclage de l'analyse du compte 418000 et la lead (BG) satisfaisant.
 - Les FAE ont été correctement comptabilisé.

3.6 Test sur les encaissements

- **Objectif**
 - Rattachement des encaissements au bon exercice.
- **Travail effectué**
 - Nous avons obtenu les relevés post-clôture (Janvier 2023), puis nous avons sélectionné les montants les plus significatifs et nous avons récupéré les justificatifs des montants sélectionnés, Par la suite nous retraçons les écritures liées à l'exercice 2022, étant donné que l'entité comptabilise le total du chiffre d'affaires de la journée nous n'avons pas pu retracer la comptabilisation de ces factures sur le GL.
- **Conclusion**
 - Principe de séparation des exercices respecté.

3.7 Avances clients

- **Objectifs**
 - Valider la réalité des avances clients au 31/12/2022.
- **Travail effectué**
 - Nous avons bouclé l'analyse du compte 419 avec la comptabilité.

Figure 9 : La lead des avances clients

Compte	Libellé	Solde 2022	Solde 2021	Variation	%
419000	XXXX	-492 450,00	-236 620,34	-255 829,67	108%
419100	XXXX	-317 887,50	-74 612 725,60	74 294 838,10	-100%
419200	XXXX	0,00	-243 083,37	243 083,37	-100%
Total		-810 337,50	-75 092 429,30	74 282 091,80	

Source : Document interne avec adaptation

Tableau 25 : Analyse du compte 419 :

		Total	-1 179 675
Référence Trans.	Description	Montant	Date Trans.
CA XXXX	XXXX	-861 787,50	31/12/2022
VIR.CLIENT	XXXX	-109 725,00	26/07/2022
VIR.CLIENT	XXXX	-91 000,00	28/12/2022
VIR.CLIENT	XXXX	-31 412,50	12/12/2022
VIR.CLIENT	XXXX	-31 412,50	26/12/2022
VIR.CLIENT	XXXX	-30 362,50	26/12/2022
VIR.CLIENT	XXXX	-23 975,00	27/12/2022

Source : Document interne avec adaptation

Suite au bouclage de l'analyse du compte 419 (Tableau 24) et la lead (Figure 9) nous avons ressorti un écart de 369 338 DA qui représente un écart inférieur au SAD et donc il est non significatif.

Le compte étant inférieur au SI (812 785,75 DA), nous n'avons donc aucun testing à faire.

- **Conclusion**

- Ecart non significatif entre le solde de l'analyse de compte 419 et le solde de la balance générale.
- Aucun testing effectué, compte non significatifs.

3.8 Retenue de garantie

- **Objectif**

- Réalité et correcte comptabilisation des autres créditeurs et débiteurs.

- **Travail effectué**

- Nous avons obtenu le détail des autres créditeurs et débiteurs que nous avons bouclés avec le solde du compte 411700 de la lead créances clients (Figure 5).

Tableau 26 : Analyse de compte 411700

		Total	-49 631 872,50
Référence Trans.	Description	Montant	Date Trans.
XXXX	XXXX	-875 000	09/06/2022
XXXX	XXXX	-875 000	15/12/2021
XXXX	XXXX	-875 000	07/11/2021
XXXX	XXXX	-875 000	06/10/2021
XXXX	XXXX	-875 000	23/02/2021
XXXX	XXXX	-875 000	19/06/2020
XXXX	XXXX	-875 000	19/06/2020

Source : Document interne avec adaptation

Suite au rapprochement entre l'analyse de compte 419 et la comptabilité qui s'est avéré satisfaisant nous avons constaté que les montants sont inférieurs au SI (2 031 965,25 DA) de ce fait nous n'avons aucune écriture à tester.

- **Conclusion**

- Bouclage de l'analyse de compte et la lead satisfaisant.
- Aucun testing effectué, compte non significatifs.

Nous avons étudié dans cette section, l'audit du cycle ventes clients de la société H&L, durant cette mission nous avons effectué une évaluation du contrôle interne du processus vente, et l'audit des comptes clients, qui nous a permis de conclure avec les recommandations suivantes en ce qui concerne le contrôle interne :

- Examiner les procédures de réservation et de facturation pour s'assurer qu'elles sont conformes aux politiques de l'entreprise et aux normes comptables en vigueur.
- Vérifier la fiabilité et l'exactitude des données de ventes en comparant les chiffres de ventes enregistrés avec les données de paiement et les réservations effectives.
- Évaluer les mécanismes de contrôle interne en place pour détecter les erreurs et les fraudes potentielles dans le processus de vente, notamment en matière de gestion des stocks et de gestion des caisses.
- Vérifier l'existence et la qualité des contrats de vente, des factures et des relevés de compte clients, ainsi que la conformité aux engagements pris.

En ce qui concerne l'audit des comptes, nous avons ressortis les écarts suivants que la société devra ajuster avant la sortie du rapport :

- Reclassement des clients conventionnés à hauteur de 578 375 DA, et des clients non conventionnés à hauteur de 4 909 343,25 DA en avances clients.
- Ajustement à la hausse du résultat à hauteur de 1 222 KDA en ce qui concerne le compte 491000 des provisions clients.

Conclusion

Au cours de ce chapitre, nous avons mis en pratique les concepts et principes que nous avons exposés précédemment. Plus spécifiquement, nous avons effectué une mission d'audit légal de l'entité H&L au cours de notre stage chez Ernst & Young.

Nous avons concentré nos efforts sur l'audit des cycles d'achats/fournisseurs et de ventes/clients, ce qui nous a permis de découvrir les différentes méthodes et techniques utilisées dans le cadre de cette mission. Cette expérience nous a également permis de comprendre comment les professionnels de l'audit identifient les risques et développent des stratégies d'audit appropriées pour mener à bien une mission d'audit.

Conclusion générale

Conclusion générale

L'audit est une procédure réalisée par un professionnel afin de vérifier l'exactitude, la régularité et la conformité des informations financières présentées dans les états financiers, conformément aux normes en vigueur. Son objectif est de détecter d'éventuelles erreurs et fraudes, afin d'émettre une opinion indépendante.

Avec l'évolution de l'organisation et la complexité de l'environnement, l'information financière est devenue sujette à des erreurs et des actes de fraude. Ainsi, l'audit est devenu de plus en plus nécessaire, non seulement pour l'entreprise elle-même, mais aussi pour les tiers. En effet, la fiabilité des états financiers facilite l'obtention de crédits auprès des banques, rassure les actionnaires quant au bon fonctionnement de l'entreprise et instaure la confiance des fournisseurs en garantissant la solvabilité de l'entreprise.

De plus, l'audit permet de mettre en valeur les forces et les faiblesses du contrôle interne de l'entreprise, offrant ainsi des solutions et des conseils visant à améliorer les performances à long terme.

Notre objectif durant ce travail de recherche est de répondre à notre problématique de départ qui est : quelle est la démarche suivie par l'auditeur externe lors de la réalisation d'une mission d'audit légal des cycles « achats/ fournisseurs » « ventes/ clients » ?

Pour répondre à cette problématique, nous avons réparti notre travail en trois Chapitres. Le premier chapitre nous a permis de conclure que l'audit externe est encadré par des normes et un code de déontologie qui garantissent l'indépendance, l'impartialité et l'intégrité des auditeurs, ainsi durant sa mission le CAC se base sur une l'approche de l'audit par les risques qui est considérée, comme étant une approche clé dans le processus d'audit externe. Dans un second temps nous avons déduit que lors de l'audit des cycles d'achat et de vente, qui sont parmi les cycles les plus significatifs et risqués, une approche rigoureuse est nécessaire pour identifier les erreurs et les fraudes éventuelles. Sur le plan empirique de cette étude, nous avons mené une mission d'audit légal liée au cycle d'achats et au cycle ventes, grâce à laquelle nous avons pu acquérir une meilleure compréhension du monde professionnel réel, de nous immerger dans les principes d'audit et avoir une vue globale sur la démarche d'une mission d'audit légal.

A la lumière des résultats obtenus, nous pouvons conclure que la procédure et les étapes d'audit des cycles « Achats/ Fournisseurs » et « Ventes/ clients » suivies lors de la mission d'audit sont à savoir les deux phases principales qui sont : l'évaluation du contrôle interne et

l'audit des comptes. Ainsi nous confirmons la première hypothèse qui énonce que la procédure et les étapes suivies varient d'une entreprise à une autre, mais en général l'auditeur planifie l'audit, évalue le contrôle interne, collecte les preuves, teste les transactions et évalue les résultats.

L'auditeur prend en considération trois risques lors de son audit, le risque lié au contrôle, le risque inhérent ainsi que le risque de non détection. Dans notre cas l'évaluation du contrôle interne s'est avéré ineffective, en élargissant l'étendue des tests substantifs nous avons couvert le risque de non détections. Ce qui infirme l'hypothèse qui stipule que l'auditeur prend en considération deux risques, le risque lié au contrôle et le risque inhérent afin d'identifier le risque d'audit.

Le cabinet Ernst & Young suit une démarche d'audit basée sur l'approche par les risques suivant ainsi une seule méthode de fixation du seuil de significativité qui se base essentiellement sur une évaluation du contrôle interne effective. Durant notre stage, nous avons pu constater qu'il existe deux méthodes en évaluant le contrôle interne qui peut s'avérer effectif, par la suite passer à une fixation des seuils en se basant sur le contrôle interne ou comme dans notre cas procéder à une approche substantive où le contrôle interne a été ineffective en prenant en considération un risque inhérent modéré. De ce fait, l'hypothèse qui énonce qu'il existe une seule méthode de fixation du seuil de significativité qui se base essentiellement sur une évaluation du contrôle interne effective est infirmée.

Nous avons rencontré plusieurs contraintes lors de notre étude, parmi elles :

- Nous n'avons pas pu assister à la première phase d'audit qui est l'évaluation du contrôle interne, une étape très importante.
- Nous avons été confrontés à des contraintes de confidentialité relatives aux informations autorisées à divulguer, ce qui a posé des difficultés lors de l'élaboration de ce travail.

Cet axe de recherche pourrait donner lieu à plusieurs développements, par exemple l'impact de l'évolution des normes et réglementations sur la démarche d'audit légal n'ont pas été abordés. Nous espérons que ce sujet sera exploré dans des travaux de recherche futurs.

Bibliographie

Bibliographie

- **Ouvrage :**

- ALLEAUME (A) : *Achats pour non-spécialistes*, édition DUNOD, 2013
- ANGOT, (G), FISCHER, (C) et THEUNISSEN, (B) : *audit comptable Audit informatique*, édition BOECK, 2015
- BOCCON-GIBOD, (S) et, VILMINT, (E) : *la boîte à outil de l'auditeur financier*, édition DUNOD, Ed 3, 2022
- DURAND (J.P) : *Le langage des Achats*, Edition GUALINO EDITEUR, Paris, 2003
- FEGHALI, (K) : *les techniques et les procédures d'audit comptable et financier (principes internationaux et pratiques libanaises)*, édition L'HARMATTEM, 2015
- GRANDGUILLOT, (B) et, GRANDGUILLOT, (F) : *DCG 9 - Introduction à la comptabilité 2018/2019*, éditions GUALINO LEXTENSO, 2018
- HAMZAOUI, (M) : *audit, Gestion des risques d'entreprise et contrôle interne*, édition PEARSON, Ed 2, France, 2008
- IFEC : *La démarche générale d'audit et les nouvelles normes*, édition IFACI, Paris, 2008
- KELLER,(V), PAUGAM, (S) et ASTOLFI, (P) : *Tout le DSCG 4 - Comptabilité et Audit Pierre*, édition FOUCHER, Ed 2, France, (LMD collection expertise comptable), 2022
- LEFEBVRE, (F) : *Mémento d'audit et de commissariat aux comptes*, édition FRANCIS LEFEBRE, Ed 8, 2017
- LEJEUNE, (G) et EMMERICH, (J.P) : *audit et commissariat aux comptes*, édition GUALINO, Ed 1, 2007
- LEJEUNE, (J) et EMMERICH, (J.P) *Règlement professionnelle et déontologie de l'expert-comptable et du commissariat aux comptes*, édition GUALINO, Paris, 2014
- LEPAGE, (J) : *Le Contrat D'achat*, édition GUALINO EDITEUR, Paris, 2003,
- LYSONS, (K) et, BRIAN, (F) : *Procurement and Supply Chain Management*, édition PEARSON, Ed 9, 2016, p.243
- MAILLET,(K) et autres :*DSCG 4 Comptabilité et audit manuel et applications 2017-2018*, édition FOUCHER, Ed 11, France,2017
- MIKOL, (A) :*les audits financiers*, édition d'ORGANISATION, 1999
- MARTINET (A.C), et SILEM (A) : *Lexique de gestion*, édition DALLOZ, Ed 7, Paris, 2005

- MIKOL (Alain), *audit et commissariat aux comptes*, édition E-THIQUE, Ed 12, France, 2014
- MIKOL(A) : *les audits financiers : comprendre les mécanismes du contrôle légal*, édition ORGANISATION, 1999
- MOUTOT, (J) et, BERNARDIN, (E) : *Mesurer la performance de la fonction achats*, Éditions d'ORGANISATIONS, 2010
- RAFFEGEAU, (J) et autre : *L'audit Opérationnel*, édition PRESSE UNIVERSITAIRES, Paris, 1984,
- RENARD, (J) : *théorie et pratique de l'audit interne*, édition EYROLLES, Ed 10, 2017
- SMIELIAUSKAS, (W.J) et BEWLEY, (K) : *Audit, une approche internationale*, édition CHENELIERE, Canada, 2013

- **Revue périodiques**
 - AYADI, (A.E) et, BELGUET, (Y) : « *rapprochement entre la pratique de l'audit légal et les normes algériennes d'audit (NAA) en Algérie Cas : NAA 210 / Accord sur les termes des missions d'audit* », in Economiques des Business et Commerce, N°6 septembre 2018
 - BELHADJ AHMED, (N) : « *l'audit financier et comptable en Algérie : mission légale et nécessité managériale* », in Journal of Academic Finance (J.A.F.), N° 8 spring, 21 juin, 2017
 - RIGHA(A.S) : « *l'adoption des normes internationales d'audit en Algérie : peut-on faire des normes un levier pour la qualité d'audit* », in revue des recherches économiques et financière, volume 8 issue 1, juin, 2021

- **Manuels**
 - L'IFAC : *Guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'audit des petites et moyennes entreprises, Tome 1*, Ed 3, Janvier, 2013
 - MALO, (A), BLAIS, (N), et PRIMEAU, (L, B) : « *Guide de procédures d'audit par cycles et par assertions* », Ed1, 2020
 - ZAHIRI, (T) : *Guide pratique d'audit : Aide à la mise en œuvre du référentiel de normes*, Rabat, 2004

- **Documents**

- Chambre national des commissaires aux comptes, *code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes (annexe 8-1 du livre VIII du Code de commerce, partie réglementaire)*, France, 2020
- Cour des comptes européens, *manuel d'audit financier et d'audit de conformité*, édition CURIA RATIONUM, Ed 1, 2012
- ISO, *politique et procédure d'achat de l'iso*, 2022

- **Intervention séminaire**

- Séminaire CAC à la réunion : *Evaluation du contrôle interne pour apprécier le risque* du 20 au 29 octobre 2013

- **Travaux universitaires**

- AMRANI, (M) : *essai d'évaluation du dispositif du contrôle interne cycle achat/fournisseur dans le cadre d'un audit externe cas : client du cabinet PWC*, mémoire de master 2 en finance, université Mouloud Mammeri, Tizi-Ouzou, 2017
- IBELGUET, (Y) : *la pratique du commissariat aux comptes en relation avec les normes internationales d'audit CAS : NAA 300/ Planification d'un audit financier*, centre universitaire de Mila
- KHOUATRA, (D) et MARHOUM, (M.E) : *élaboration d'un référentiel d'audit financier en Algérie par mimétisme*, université Jean Moulin, Lyon
- LACHI, (T), *Le contrôle interne des cycles achat et vente*, mémoire de master en audit et comptabilité, université Abderrahmane Mira, Bejaïa, 2022
- MOHAMMEDI, (I.A) et HAMID, (H) : *Audit des immobilisations corporelles et incorporelles*, mémoire de master en science de gestion comptabilité-contrôle-audit, école supérieure algérienne des affaires, Alger ; 2019
- SEGHIER, (Z) et, CHERGUI, (W.R) : *l'impact de l'audit externe contractuel des cycles achats et ventes sur les états financiers d'une entreprise*, mémoire de master 2 en finance et comptabilité, EHEC Alger, Tipaza, 2022

- **Référentiels**

- ISO, *politique et procédure d'achat de l'iso*, 2022,
- Norme international d'audit 200 ,29 juin 2006

- Norme internationale d'audit 260, 29/06/2006
- Norme internationale d'audit 300, 29/06/2006
- Norme internationale d'audit 315, 29/06/2006
- Norme d'exercice professionnel (NEP), N° 200
- Norme d'exercice professionnel N° 700, 29/06/2006.
- Norme internationale d'audit 540, 29/06/2006
- Norme ISA 500, ELEMENTS PROBANTS, mars 2012

- **Site web**

- http://academia.edu/40368848/audit_comptable.
- <https://acpr.banque-france.fr/europe-et-international/cadre-comptable/standards-internationaux/normes-dauidit-internationales-isa>
- <https://www.algerieeco.com/2016/04/16/premieres-normes-dauidit-algerie-fruit-de-reforme-de-profession-comptable/>
- <https://www.cncc.fr/>
- <https://www.ifaci.com/auditcontrole-interne/metiers-de-lauidit-controle-internes>
- <https://www.institut-numerique.org/ii-aspect-operationnel-et-evaluation-des-procedures-du-cycle-achat-fournisseur-51e903d48593b>
- <https://www.l-expert-comptable.com/plan-comptable/comptes-409-fournisseurs-debiteurs>
- <https://www.l-expert-comptable.com/plan-comptable/comptes-408-fournisseurs-facture-non-parvenues>
- <https://www.mazars.fr/Accueil/Insights/Publications-et-evenements/Avis-d-experts/L-approche-par-les-risques>
- <https://plateformeelsa.org/wp-content/uploads/2014/03/FI5-audit-externe-1>
- <https://tibnz.files.wordpress.com/2010/06/commande-livraison-facturation.pdf>

- **Autres sources**

- Plateforme Ey Atlas 2023

Annexes

Annexes

Annexe 1 : L'évaluation du CRA selon la méthodologie d'EY

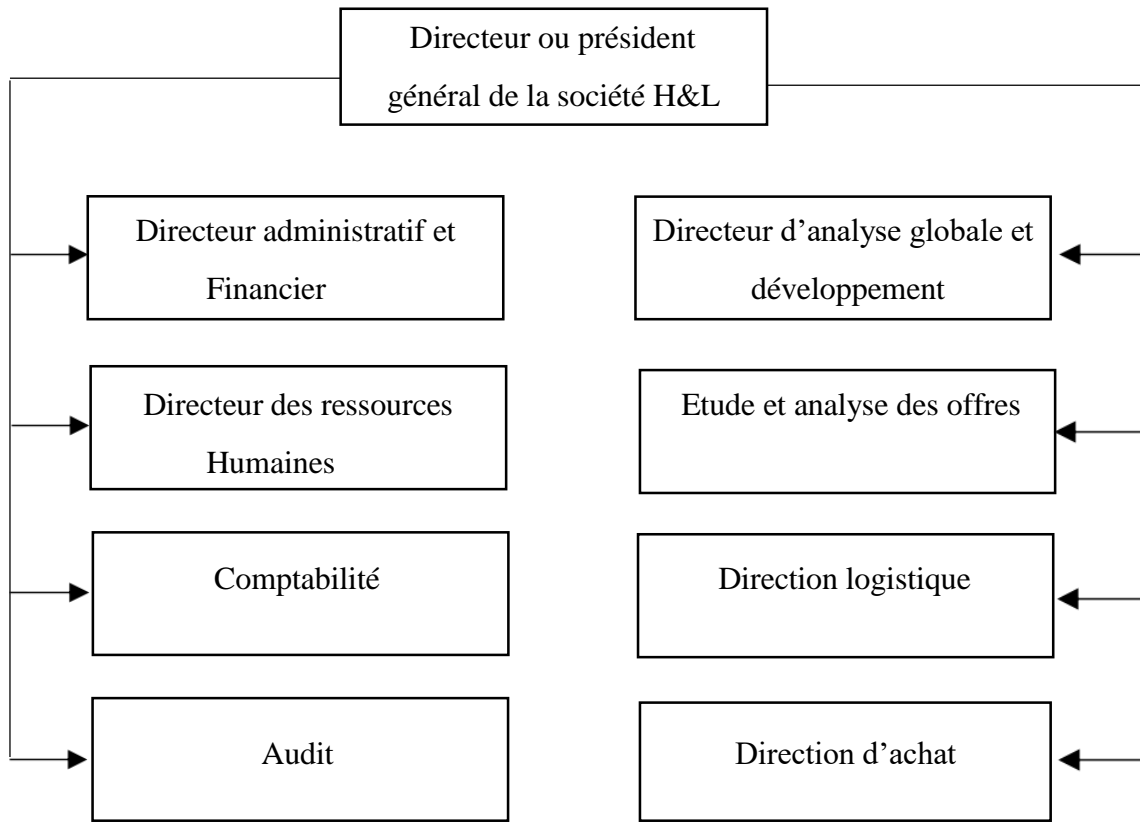
CRA	Evaluation des risques	Effet sur la procédure
Minimal	L'évaluation des risques inhérents indique que la sensibilité du compte significatif ou de la divulgation aux anomalies au niveau des assertions est plus faible et nous avons des preuves suffisantes que les contrôles sont efficaces pour prévenir, détecter ou corriger les anomalies significatives.	Nous avons besoin de preuves limitées de nos procédures de corroboration, car nous avons obtenu des preuves suffisantes que les contrôles fonctionnent efficacement pour prévenir, ou détecter et corriger, les inexactitudes importantes. Par conséquent, nos procédures de corroboration sont conçues pour vérifier qu'il n'y a pas eu d'inexactitudes importantes
Low	L'évaluation des risques inhérents indique que la prédisposition du compte significatif ou de la divulgation aux inexactitudes au niveau des assertions est plus élevée. Cependant, nous avons des preuves suffisantes que les contrôles sont efficaces pour prévenir, ou détecter et corriger, les anomalies significatives. PROCEDURES DE GESTION : Nous avons évalué le risque inhérent comme étant inférieur et nous avons la preuve que les procédures de gestion sont efficaces pour prévenir ou détecter et corriger les inexactitudes importantes. Cependant, comme nous n'avons pas testés les contrôles au niveau des transactions, il existe un risque que des anomalies significatives ne soient pas empêchées ou détectées et corrigées.	Conçus pour vérifier que les risques qui augmentent la probabilité d'anomalies (y compris les risques importants) ne se sont pas traduits par une anomalie significative. Nos tests seront plus étendus qu'au minimum CRA. PROCEDURE DE GESTION : Conçus pour avoir une chance raisonnable de détecter des inexactitudes matérielles
Moderate	L'évaluation des risques inhérents indique que la sensibilité du compte significatif ou de la divulgation aux anomalies au niveau des assertions est plus faible et nous n'avons aucune preuve que les contrôles ont fonctionné efficacement et empêcheront, ou détecteront et corrigeront les anomalies significatives. Nous ne pouvons donc pas conclure que les contrôles réduiront le risque d'anomalies significatives ne produisant pour une assertion pertinente. PROCEDURES DE GESTION : Nous avons des preuves suffisantes que les procédures	Conçus pour détecter les inexactitudes matérielles qui n'ont peut-être pas été prévenues ou détectées et corrigées par des contrôles. PROCEDURES DE GESTION : Conçus pour détecter les anomalies significatives qui ont une plus grande probabilité de se produire et qui peuvent ne pas avoir été prévenues, ou détectées et corrigées, par des procédures de gestion.

	<p>de gestion sont efficaces pour prévenir ou détecter et corriger les inexactitudes importantes. Cependant, comme nous n'avons pas testé les contrôles au niveau des transactions, il existe un risque que des anomalies significatives ne soient pas empêchées ou détectées et corrigées. De plus nous évaluons qu'il existe une probabilité plus élevée que des anomalies significatives surviennent (c.-à-d. que nous avons évalué le risque inhérent à un niveau plus élevé).</p>	
High	<p>L'évaluation des risques inhérents indique que la prédisposition du compte significatif ou de la divulgation aux anomalies au niveau des assertions est plus élevée et nous n'avons aucune preuve que les contrôles fonctionnent efficacement et empêcheront, ou détecteront et corrigeront, les inexactitudes importantes. Nous ne pouvons donc pas conclure que les contrôles fonctionnent efficacement et empêcheront, ou détecteront et corrigeront, les inexactitudes importantes. Nous ne pouvons donc pas conclure que les contrôles empêcheront, ou détecteront et corrigeront, les inexactitudes importantes pour chaque assertion pertinente.</p>	<p>Des procédures substantives approfondies conçues pour détecter si des inexactitudes matérielles ont eu lieu</p>

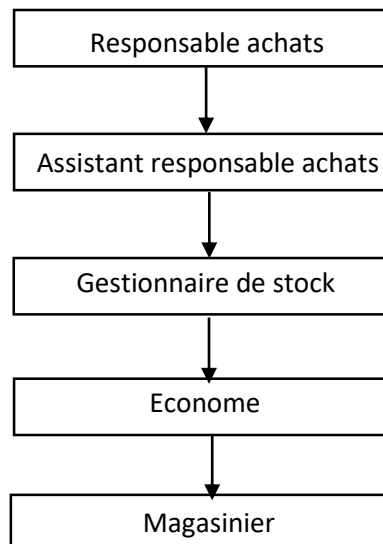
Annexe 02 : Calcul du PM

Base de mesure	Pourcentage
Revenu avant impôt	5–10%
EBIT	5–10%
EBITDA	2–5%
Marge brute	1–4%
Dépenses d'exploitation	½–2%
Capital	1–5%
Actifs	1/2–2%
Revenues	½–2%
CA	½–2%

Annexe 3 : Les différents services au niveau de la société H&L :



Annexe 4 : Les services intervenants dans l'achat



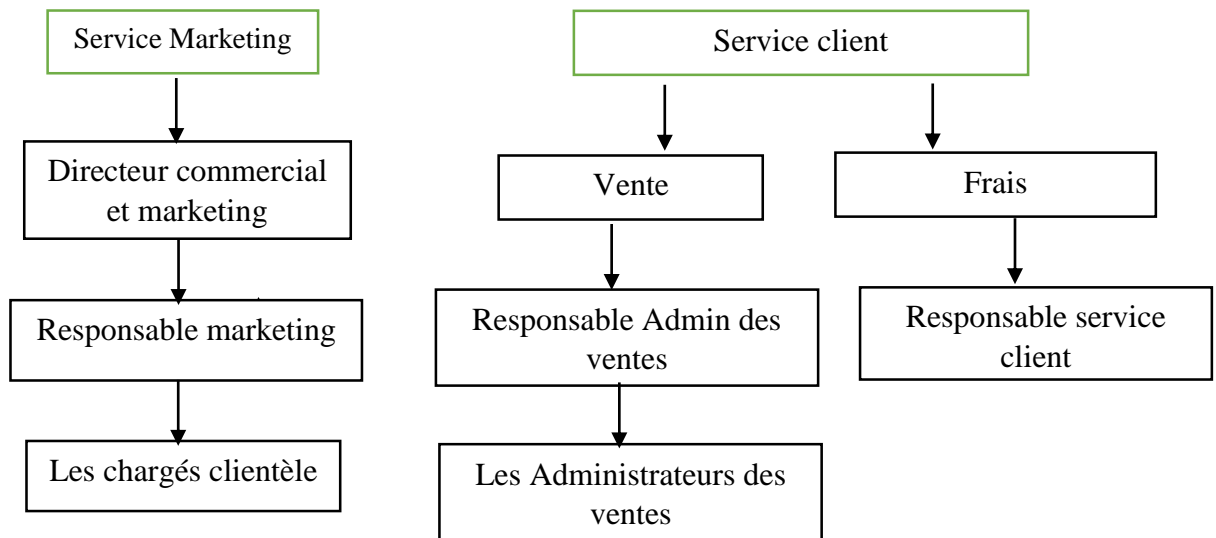
Annexe 5 : Organigramme des services intervenants dans la vente

Table des matières

Dédicaces.....	I
Remerciements	III
Résumé	IV
Abstract.....	V
Liste des figures.....	VI
Liste des tableaux	VII
Liste des abréviations	VIII
Le sommaire	IX
Introduction générale	A
Chapitre I : Le cadre théorique de l’audit et l’approche par les risques	1
Introduction.....	2
Section 1 : Le cadre conceptuel de l’audit	3
1. Définitions de l’audit	3
2. Objectif de l’audit	3
2.1 La régularité, la sincérité et l’image fidèle des comptes	4
2.2 La détection de la fraude	5
2.3 L’amélioration de la gestion de l’entreprise	5
3. Principes généraux applicables à l’audit des comptes annuels.....	5
4. Les assertions d’audit.....	6
5. Les éléments probants.....	8
5.1 Définition.....	8
5.2 Exigences.....	8
6. Typologie de l’audit.....	9
6.1 En fonction de l’intervenant	9
6.2 En fonction du temps.....	10
6.3 En fonction du contrat	10

6.4 En fonction du champ couvert.....	11
6.5 En fonction de la dimension concernée de l'organisation.....	11
6.6 En fonction de l'audité	12
Section 2 : Les normes et le code de déontologie de l'audit externe.....	12
1. Les normes et le code de déontologie de l'audit externe	12
2. Les normes d'exercice professionnelles NEP.....	15
3. Les normes algériennes d'audit NAA.....	16
3.1 Historique de la normalisation.....	16
3.2 Les normes algériennes d'audit	18
Section 3 : L'approche d'audit par les risques.....	22
1. Définition du risque.....	22
1.1 Le risque d'audit.....	22
1.2 Les composants du risque d'audit	23
2. L'utilisation de l'approche d'audit par les risques	26
2.1 Les étapes de l'approche par les risques.....	26
2.2 L'importance de l'approche par les risques.....	26
2.3 Les avantages de l'approche d'audit par les risques.....	27
Conclusion	28
Chapitre II : La démarche d'audit et la description des cycles achats/fournisseurs et ventes/clients	29
Introduction.....	30
Section 1 : La démarche d'une mission d'audit légal	31
1. Acceptations de la mission	32
2. Prise de connaissance et compréhension de l'entité.....	32
3. Evaluation du contrôle interne	34
3.1 Compréhension des systèmes et procédures comptables	34
3.3 Compréhension des cycles opérationnels Processus	34

4. Révision des comptes.....	35
4.1 Adaptation de l'approche générale de la mission	35
4.2 Les procédures d'audit des comptes	36
4.3 La mise en œuvre des procédures analytiques.....	36
4.4 La mise en œuvre des demandes de confirmation de tiers	36
4.5 Contrôle des soldes d'ouverture (bilan d'ouverture) et évènements postérieurs.....	37
4.6 Les estimations comptables	37
5. Finalisation et rapport d'audit.....	38
5.1 L'émission du rapport	39
5.2 La communication et la présentation du rapport	40
Section 2 : Présentation du cycle achats/fournisseurs.....	41
1. Description du cycle achats/fournisseur	41
1.2 L'objectif de la fonction d'achat	42
1.3 La procédure d'achat et les risques associés	42
2. Principaux objectifs du contrôle interne du cycle achats / fournisseurs	47
2.1 Expression du besoin.....	47
2.2 Consultation et sélection des fournisseurs.....	48
2.3 Passation et suivi des commandes	48
2.4 Réception de la marchandise	48
2.5 Comptabilisation et règlement des factures.....	48
3. Les comptes à auditer dans le cycle achats / fournisseurs	49
4. Les procédures d'audit des comptes fournisseurs.....	50
4.1 Circularisation des fournisseurs	50
4.2 La revue subséquente des décaissements	51
4.3 Les tests de cut-off.....	51
4.4 La procédure analytique	52
Section 3 : Description du cycle Ventes/ Clients.....	53

1.	Définition du cycle ventes clients	53
2.	La procédure du cycle ventes clients	53
2.1	La prise de commande	54
2.2	La livraison	54
2.3	Règlement	54
2.4	Avoirs-client	54
2.5	Facturation	54
2.6	Comptabilisation.....	55
3.	Les comptes à auditer au cycle vente-client	55
3.1	Comptes Clients et comptes rattachés	55
3.2	Les ventes	56
4	Le contrôle interne du cycle vente-client.....	57
4.1	Objectif d'exhaustivité des enregistrements des ventes	57
4.2	Objectif de réalité des enregistrements.....	57
4.3	Objectif de l'évaluation correcte des enregistrements.....	58
4.4	Objectif de spécialisation des exercices	58
4.5	Objectif de l'imputation correcte des enregistrements	59
4.6	Objectif d'enregistrement et de centralisation corrects des ventes et avoirs comptabilisés	59
5	Procédure d'audit des comptes du cycle ventes clients	60
5.1	Compte clients	60
5.2	Les comptes de Ventes	62
5.3	Provision pour créances irrécouvrables	64
	Conclusion	66
	Chapitre III : Etude de cas : Audit légal des cycles achats/fournisseurs et ventes/clients	67
	Introduction.....	68

Section 1 : Présentation du cabinet Ernst and Young, l'entité auditée et la démarche d'audit suivie.....	69
1. Présentation du groupe Ernst & Young : Histoire et présentation générale Du cabinet	69
2. La démarche de l'audit légal chez Ernst &Young	71
2.1 Evaluation du control interne	72
2.2 Evaluation des risques d'audit	74
2.3 Procédure d'audit des comptes	77
3. Présentation de l'entité Auditée	79
3.1 Présentation du Groupe HALZA.....	79
3.2 La naissance du groupe HALZA Algérie	79
Section 2 : Audit du cycle Achat/ Fournisseur	80
1. Phase intérimaire « Evaluation du contrôle interne »	80
1.1 Typologie des achats	81
1.2 Process choix et création d'un nouveau fournisseur	81
1.3 Process achats	83
1.4 Conclusion de l'évaluation du contrôle interne.....	87
2. Détermination des seuils pour l'entité H&L.....	88
2.1 Détermination du Planning Matériality PM	88
2.2 Détermination de l'Erreur Tolérable ET	89
2.3 Détermination du SAD	89
2.4 Evaluation du risque lié au contrôle et détermination du CRA.....	89
2.5 Détermination du seuil d'identification SI	90
2.6 Calcul des montants du Seuil d'Investigation SI.....	90
3. Phase finale « Audit des comptes »	90
3.1 Bouclage BG / Baux & analyses des comptes.....	90
3.2 Revue analytique	93
3.3 Avances fournisseurs (C/409)	93

3.4 Factures non parvenues FNP (C/408).....	94
3.7 La recherche du passif non enregistré RPNE	97
3.8 Circularisation des fournisseurs	97
Section 3 : Audit du cycle Ventes/ Clients	99
1. Evaluation du contrôle interne	99
1.1 Présentation des typologies : Ventes, Clients	100
1.2 Gestion des prix de vente	100
1.3 Process création d'un nouveau client	102
1.4 Process Vente	103
1.5 Le règlement.....	105
1.6 Remboursement client	106
1.7 Les corrections d'erreurs	107
1.8 CA restaurant.....	108
1.9 Comptabilisation.....	110
1.10 Conclusion de l'évaluation du contrôle interne.....	111
2. Calcul des seuils.....	112
2.1 Calcul des montants du Seuil d'Investigation SI.....	112
3. Phase finale (Audit des comptes).....	113
3.1 Bouclage de la balance auxiliaire âgée client et la balance générale	113
3.2 Bouclage des créances douteuses et recalcul de la provision client :	115
3.3 Test de recouvrements des créances	117
3.4 Cut off client.....	118
3.5 Facture à établir	119
3.6 Test sur les encaissements	120
3.7 Avances clients	120
3.8 Retenue de garantie	121
Conclusion	123

Conclusion générale	126
Bibliographie	130
Annexes	134
Table des matières	139