

Norme internationale d'audit (ISA)

Norme ISA 520, PROCEDURES ANALYTIQUES

La présente Norme internationale d'audit (ISA) publiée en anglais par l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) de l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en 2009, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique et la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) de France en 2009, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au *Policy Statement de l'IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC*. La version approuvée de toutes les Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais des Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 © 2009 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français des Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 © 2009 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source original : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2009 Edition* - ISBN number: 978-1-934779-92-7.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 520**PROCEDURES ANALYTIQUES**

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes
à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de cette Norme ISA	<u>1</u>
Date d'entrée en vigueur	<u>2</u>
Objectifs	<u>3</u>
Définition	<u>4</u>
Diligences requises	
Procédures analytiques de substance.....	<u>5</u>
Procédures analytiques comme moyen pour fonder une conclusion générale.....	<u>6</u>
Analyse des résultats des procédures analytiques	<u>7</u>
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Définition des procédures analytiques	<u>A1</u>
Procédures analytiques de substance.....	<u>A4</u>
<i>Caractère adapté de procédures analytiques particulières pour des assertions déterminées</i>	<u>A6</u>
Aspects particuliers concernant les entités du secteur public	<u>A11</u>
<i>Fiabilité des données</i>	<u>A12</u>
<i>Evaluation du caractère suffisamment précis des résultats attendus</i>	<u>A15</u>
<i>Montant de l'écart acceptable entre les montants enregistrés et les valeurs attendues</i> ...	<u>A16</u>
Procédures analytiques comme moyen pour fonder une conclusion générale.....	<u>A17</u>
Analyse des résultats des procédures analytiques	<u>A20</u>

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 520, « Procédures analytiques » doit être lue à la lumière de la Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit ».

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite de l'utilisation par l'auditeur des procédures analytiques en tant que contrôles de substance (« procédures analytiques de substance »). Cette norme traite également de l'obligation pour l'auditeur de réaliser des procédures analytiques de corroboration appliquées à une date proche de la fin des travaux d'audit pour aider à fonder une conclusion générale sur les états financiers. La norme ISA 315¹ traite de l'utilisation des procédures analytiques comme procédures d'évaluation des risques. ISA 330 comprend les diligences requises et les modalités d'application concernant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à réaliser en réponse aux risques évalués ; ces procédures d'audit peuvent inclure des procédures analytiques de substance². [Plus haut]

Date d'entrée en vigueur

2. La présente Norme ISA s'applique aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

3. Les objectifs de l'auditeur sont les suivants :
- (a) recueillir des éléments probants pertinents et fiables à partir de la mise en œuvre de procédures analytiques de substance ; et
 - (b) concevoir et réaliser des procédures analytiques à une date proche de la fin des travaux d'audit pour aider l'auditeur à fonder une conclusion générale sur le fait que les états financiers sont cohérents avec sa connaissance de l'entité.

Définition

4. Pour les besoins des Normes ISA, le terme "procédures analytiques" s'entend des évaluations d'informations financières faites à partir d'une analyse des corrélations plausibles entre des données financières et non-financières. Ces procédures englobent également toute

¹ Norme ISA 315, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement », paragraphe 6(b).

² Norme ISA 330, « Réponses de l'auditeur aux risques évalués », paragraphes 6 et 18.

investigation jugée nécessaire des fluctuations ou des corrélations relevées qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de façon importante des valeurs attendues. (Voir [Par. A1 – A3](#))

Diligences requises

Procédures analytiques de substance

5. Lors de la définition et de la mise en œuvre de procédures analytiques de substance, en tant que procédures analytiques conformément à la Norme ISA 330³, réalisées isolément ou combinées avec des vérifications de détail, l'auditeur doit : (Voir [Par. A4 – A5](#)) [[Plus haut](#)]

- (a) établir la pertinence du recours à des procédures analytiques de substance spécifiques pour des assertions déterminées, en tenant compte des risques évalués d'anomalies significatives ainsi que, le cas échéant, des vérifications de détail se rapportant à ces mêmes assertions ; (Voir [Par. A6 – A11](#))
- (b) évaluer la fiabilité des données sur lesquelles sont fondées ses attentes par rapport à des montants enregistrés ou à des ratios, en tenant compte de leur source, de leur degré de comparabilité, de la nature et de la pertinence des informations disponibles ainsi que des contrôles ayant encadré leur préparation ; (Voir [Par. A12 – A14](#))
- (c) déterminer des montants ou des ratios attendus et apprécier si ceux-ci ont un niveau de précision suffisant pour permettre d'identifier une anomalie qui, prise individuellement ou en cumulé avec d'autres anomalies, peut conduire à ce que les états financiers comportent des anomalies significatives ; et (Voir [Par. A15](#))
- (d) fixer le montant considéré comme acceptable de tout écart entre les montants enregistrés et les valeurs attendues, au-delà duquel il lui faudra entreprendre les investigations complémentaires requises par le [paragraphe 7](#). (Voir [Par. A16](#))

Procédures analytiques comme moyen de fonder une conclusion générale

6. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures analytiques à une date proche de la fin des travaux d'audit pour l'aider à fonder une conclusion générale sur le fait que les états financiers sont cohérents avec sa connaissance de l'entité. (Voir [Par. A17 – A19](#))

³ Norme ISA 330, paragraphe 18.

Analyse des résultats des procédures analytiques

7. Si les procédures analytiques réalisées conformément à la présente Norme ISA font apparaître des variations ou des corrélations qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de manière significative des valeurs attendues, l'auditeur doit procéder à des investigations de la cause de ces écarts :

- (a) en demandant des informations à la direction et en recueillant des éléments probants appropriés pour corroborer les réponses obtenues ; et
- (b) en mettant en œuvre d'autres procédures d'audit jugées nécessaires au regard des circonstances. (Voir Par. A20 – A21) [Plus haut]

Modalités d'application et autres informations explicatives

Définition des procédures analytiques (Voir Par. 4)

A1. Les procédures analytiques comportent l'examen de la comparaison des informations financières de l'entité avec, par exemple :

- les informations comparables des périodes antérieures ;
- les résultats anticipés de l'entité, tels que les budgets ou les prévisions, ou les attentes de l'auditeur, telle qu'une estimation de la dépréciation ;
- des données similaires du secteur d'activité, telle qu'une comparaison du ratio des ventes de l'entité par rapport aux comptes de créances avec les ratios moyens du secteur d'activité ou avec ceux d'entités de taille comparable dans le même secteur d'activité. [Plus haut]

A2. Les procédures analytiques comprennent aussi l'examen des corrélations existant, par exemple :

- au sein des éléments des données financières dont on peut s'attendre à ce qu'ils confirment un modèle prévisible basé sur l'expérience de l'entité, tels que des pourcentages de marge brute ;

- entre des données financières et des données non-financières pertinentes, tels que les coûts salariaux par rapport au nombre de salariés.

A3. Diverses méthodes peuvent être utilisées pour réaliser des procédures analytiques. Ces méthodes varient de simples comparaisons à des analyses complexes utilisant des techniques statistiques élaborées. Les procédures analytiques peuvent être appliquées à des états financiers consolidés, à des composants et à des éléments isolés d'information. [\[Plus haut\]](#)

Procédures analytiques de substance (Voir [Par. 5](#))

A4. Les contrôles de substance mis en œuvre par l'auditeur au niveau des assertions peuvent être des vérifications de détail, des procédures analytiques de substance ou une combinaison des deux. La décision sur les procédures d'audit à réaliser, y compris celle de réaliser ou pas des procédures analytiques de substance, relève du jugement de l'auditeur quant à l'efficacité et l'efficience attendues des procédures d'audit possibles pour réduire le risque d'audit au niveau de l'assertion à un niveau suffisamment faible pour être acceptable.

A5. L'auditeur peut s'enquérir auprès de la direction quant à la disponibilité et à la fiabilité de l'information nécessaire pour appliquer des procédures analytiques de substance, et aux résultats de toutes procédures analytiques éventuellement réalisées par l'entité. Il peut être efficace d'utiliser des données analytiques préparées par la direction, sous réserve que l'auditeur soit satisfait que ces données ont été correctement établies. [\[Plus haut\]](#)

Caractère adapté de procédures analytiques particulières pour des assertions déterminées
(Voir [Par. 5\(a\)](#))

A6. Les procédures analytiques de substance sont généralement plus adaptées à des volumes importants de transactions qui tendent à être prévisibles dans le temps. La réalisation de procédures analytiques planifiées est fondée sur l'attente que des corrélations existent entre les données et se perpétuent dans le temps en l'absence de conditions connues démontrant le contraire. Toutefois, le caractère adapté d'une procédure analytique particulière dépendra de l'appréciation par l'auditeur de son efficacité à détecter une anomalie qui, prise isolément ou en cumulé avec d'autres, pourrait conduire à ce que les états financiers comportent des anomalies significatives.

A7. Dans certains cas, même un modèle de prévisions peu sophistiqué peut être efficace en tant que procédure analytique. Par exemple, lorsqu'une entité a un nombre connu de salariés rémunérés à des taux fixes tout au long de la période, il peut être possible pour l'auditeur d'utiliser cette information pour estimer le total des coûts salariaux de la période avec un degré élevé d'exactitude, fournissant ainsi un élément probant sur un élément significatif des états financiers et réduisant par là-même le besoin de réaliser des vérifications de détail sur les salaires. L'utilisation de ratios commerciaux largement répandus (telles que les marges pour différents types d'entités de vente au détail) peut souvent être retenue de manière efficace comme procédures analytiques de substance pour fournir des éléments justifiant du caractère raisonnable des montants enregistrés. [\[Plus haut\]](#)

A8. Différents types de procédures analytiques fournissent différents niveaux d'assurance. Les procédures analytiques impliquant, par exemple, la prévision du revenu locatif d'un immeuble divisé par appartements, calculée à partir des loyers de location, du nombre d'appartements et du taux d'occupation, peuvent fournir un élément suffisamment persuasif et peuvent éliminer la nécessité de plus amples contrôles au moyen de vérifications de détail, sous réserve que les éléments du calcul aient été correctement vérifiés. A l'inverse, le calcul et la comparaison de pourcentages de marge brute comme moyen de confirmer un montant de revenu peuvent fournir des éléments moins persuasifs, mais peuvent être utiles pour corroborer d'autres éléments s'ils sont utilisés en association avec d'autres procédures d'audit.

A9. La détermination du caractère adapté de procédures analytiques de substance particulières dépend de la nature de l'assertion et de l'évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies significatives. Par exemple, si les contrôles sur les procédures de commandes clients sont déficients, l'auditeur peut préférer s'appuyer sur des vérifications de détail plutôt que sur des procédures analytiques de substance visant les assertions concernant les créances.

A10. Des procédures analytiques de substance peuvent aussi être considérées adaptées lorsque des vérifications de détail sont effectuées sur la même assertion. Par exemple, lorsqu'il recueille des éléments probants concernant l'assertion d'évaluation des soldes des comptes de créances, l'auditeur peut appliquer des procédures analytiques sur une balance par antériorité de soldes des comptes clients en plus de la réalisation de vérifications de détail sur les encaissements subséquents afin de déterminer le caractère recouvrable des créances.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A11. Les corrélations entre des éléments individuels des états financiers traditionnellement pris en compte dans l'audit d'entités commerciales peuvent ne pas être toujours pertinentes dans l'audit d'entités gouvernementales ou d'autres entités à but non lucratif du secteur public ; par exemple, dans nombre d'entités du secteur public, il peut n'exister qu'une faible corrélation directe entre les revenus et les dépenses. En outre, dans la mesure où des dépenses d'investissement se rapportant à des actifs peuvent ne pas être activées, il peut n'exister aucun lien entre les dépenses d'investissement relatives, par exemple, aux stocks et aux actifs immobilisés et le montant de ces éléments enregistrés à l'actif des états financiers. De même, des données ou des statistiques du secteur d'activité à des fins de comparaison peuvent ne pas être disponibles dans le secteur public. Cependant, d'autres corrélations peuvent être pertinentes, par exemple, les écarts dans le coût de revient au kilomètre de construction de routes ou le nombre de véhicules acquis comparé au nombre de véhicules retirés du parc.

Fiabilité des données (Voir Par. 5(b)) **[Plus haut]**

A12. La fiabilité des données est influencée par leur source et leur nature et dépend des circonstances de leur obtention. En conséquence, les facteurs suivants sont pertinents pour déterminer si les données sont fiables pour les besoins de la conception de procédures analytiques de substance :

- (a) Source des informations disponibles. Par exemple, les informations peuvent être plus fiables lorsqu'elles sont obtenues de sources externes indépendantes de l'entité⁴ ;
- (b) Comparabilité des informations disponibles. Par exemple, des données générales du secteur d'activité peuvent nécessiter d'être complétées pour les rendre comparables à celles d'une entité qui produit et vend des produits spécialisés ;
- (c) Nature et pertinence des informations disponibles. Par exemple, des budgets qui ont été établis à partir de résultats attendus plutôt que sur la base d'objectifs à atteindre ; et

⁴ Norme ISA 500, « Éléments probants », paragraphe A31.

- (d) Contrôles sur la préparation des informations destinés à assurer leur exhaustivité, leur exactitude et leur validité. Par exemple, des contrôles sur la préparation, la revue et la mise à jour des budgets. [\[Plus haut\]](#)

A13. L'auditeur peut envisager de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles, s'ils existent, sur la préparation des informations qu'il utilise pour la réalisation de procédures analytiques de substance en réponse aux risques évalués. Lorsque ces contrôles sont efficaces, l'auditeur aura généralement une plus grande confiance dans la fiabilité des informations et, en conséquence, dans le résultat des procédures analytiques. L'efficacité du fonctionnement des contrôles sur les informations non-financières peut souvent être testée en relation avec d'autres tests de procédures. Par exemple, en mettant en place des contrôles sur le processus de traitement des factures de ventes, une entité peut inclure des contrôles sur l'enregistrement des quantités vendues. Dans ces circonstances, l'auditeur peut tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles sur l'enregistrement des quantités vendues en relation avec les tests sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles sur le processus de comptabilisation des factures de ventes. De manière alternative, l'auditeur peut s'interroger pour déterminer si les informations ont été soumises à des procédures d'audit. La Norme ISA 500 définit les diligences requises et fournit des modalités d'application pour définir les procédures d'audit à mettre en œuvre sur les informations à utiliser pour des procédures analytiques de substance⁵.

A14. Les questions visées aux [paragraphes A12\(a\) – A12\(d\)](#) sont applicables que l'auditeur réalise des procédures analytiques de substance sur les états financiers de l'entité de fin de période ou à une date intercalaire et planifie de réaliser des procédures analytiques de substance sur la période restant à courir. La Norme ISA 330 définit les diligences requises et fournit des modalités d'application concernant les procédures analytiques de substance réalisées à une date intercalaire⁶. [\[Plus haut\]](#)

Evaluation du caractère suffisamment précis des résultats attendus (Voir [Par. 5\(c\)](#))

A15. Lorsqu'il apprécie si les résultats attendus peuvent être déterminés avec un niveau de précision suffisant pour permettre d'identifier une anomalie qui, cumulée avec d'autres, peut

⁵ Norme ISA 500, paragraphe 10.

⁶ Norme ISA 330, paragraphes 22-23.

conduire à ce que les états financiers comportent des anomalies significatives, l'auditeur prend en compte :

- L'exactitude avec laquelle les résultats attendus de procédures analytiques de substance peuvent être prévus. Par exemple, l'auditeur peut s'attendre à une plus grande cohérence dans la comparaison des marges brutes d'une période sur l'autre que dans la comparaison de dépenses discrétionnaires, tels que les frais de recherche ou de publicité.
- Le degré avec lequel l'information peut être désagrégée. Par exemple, des procédures analytiques de substance peuvent être plus efficaces lorsqu'elles portent sur des informations financières de divisions opérationnelles individuelles ou sur des états financiers de composants d'une entité diversifiée, que lorsqu'elles portent sur les états financiers d'ensemble d'une entité.
- La disponibilité de l'information, tant financière que non-financière. Par exemple, l'auditeur peut s'interroger pour savoir si l'information financière, tels que les budgets ou les prévisions, et l'information non-financière, tel que le nombre d'unités produites ou vendues, sont disponibles pour définir des procédures analytiques de substance. Lorsque l'information est disponible, l'auditeur peut aussi s'interroger sur la fiabilité de celle-ci, ainsi qu'il est explicité aux paragraphes A12 - A13 ci-dessus. [Plus haut]

Montant de l'écart acceptable entre les montants enregistrés et les valeurs attendues (Voir Par. 5(d))

A16. La détermination par l'auditeur du montant de l'écart avec les valeurs attendues qui peut être accepté sans procéder à des investigations complémentaires est influencée par le caractère significatif⁷ et la compatibilité avec le niveau d'assurance désiré, en tenant compte du fait qu'une anomalie, prise individuellement ou en cumulé avec d'autres, puisse conduire à ce que les états financiers comportent des anomalies significatives. La Norme ISA 330 requiert que l'auditeur recueille des éléments d'autant plus persuasifs que son évaluation des risques est à un niveau élevé⁸. En conséquence, dès lors que le risque évalué augmente, le

⁷ Norme ISA 320, « Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit », paragraphe A13.

⁸ Norme ISA 330, paragraphe 7(b).

montant de l'écart considéré comme acceptable sans procéder à des investigations diminue, afin d'atteindre le degré désiré d'éléments probants⁹.

Procédures analytiques comme moyen pour fonder une conclusion générale (Voir Par. 6)

A17. Les conclusions tirées des résultats des procédures analytiques définies et réalisées selon le paragraphe 6 visent à corroborer les conclusions tirées au cours de l'audit de composants séparés ou d'éléments individuels des états financiers. Cette approche aide l'auditeur à aboutir à des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion d'audit.

A18. Les résultats de telles procédures analytiques peuvent révéler un risque d'anomalies significatives non détecté précédemment. Dans de telles circonstances, la Norme ISA 315 requiert que l'auditeur révise son évaluation des risques d'anomalies significatives et modifie en conséquence les procédures d'audit complémentaires planifiées¹⁰. [Plus haut]

A19. Les procédures analytiques réalisées conformément au paragraphe 6 peuvent être identiques à celles qui seraient utilisées en tant que procédures d'évaluation des risques.

Analyse des résultats des procédures analytiques (Voir Par. 7)

A20. Des éléments probants corroborant les réponses de la direction peuvent être recueillis en évaluant ces réponses au regard de la connaissance qu'a l'auditeur de l'entité et de son environnement, et à partir d'autres éléments probants recueillis au cours de l'audit.

A21. Il peut s'avérer nécessaire de réaliser d'autres procédures d'audit lorsque, par exemple, la direction n'est pas en mesure de fournir une explication, ou que l'explication fournie et les éléments probants recueillis corroborant ses réponses, ne sont pas considérés adéquats.

⁹ Norme ISA 330, paragraphe A19.

¹⁰ Norme ISA 315, paragraphe 31.