

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 520

PROCEDURES ANALYTIQUES

SOMMAIRE

	Paragraphes
Introduction	1-3
Nature et objet des procédures analytiques	4-7
Procédures analytiques utilisées en tant que procédures d'évaluation des risques	8-9
Procédures analytiques utilisées en tant que contrôles de substance	10-12
Procédures analytiques utilisées comme moyen de revue de la cohérence d'ensemble des états financiers à la fin de l'audit	13
(les paragraphes 14-16 ont été supprimés)	
Investigation des éléments inhabituels	17-18

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 520 « Procédures analytiques » doit être lue à la lumière de la « Préface aux Normes Internationales de Contrôle Qualité, d'Audit, de Missions d'Assurances et de Services connexes », qui fixe les principes de mise en œuvre et l'autorité des Normes ISA.

Introduction

1. L'objet de la présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) est de définir des procédures et des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant les procédures analytiques mises en œuvre dans le cadre de l'audit.

2. L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures analytiques en tant que procédures d'évaluation des risques pour acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement, ainsi que pour la revue de la cohérence d'ensemble des états financiers à la fin de l'audit. Les procédures analytiques peuvent également être utilisées en tant que contrôles de substance.

3. Les « procédures analytiques » désignent l'analyse de données chiffrées faite à partir d'un examen de cohérence de corrélations plausibles existant entre des informations financières et non financières. Elles comprennent également l'examen des variations constatées et des incohérences avec d'autres informations pertinentes ou qui présentent un trop grand écart par rapport aux attentes.

Nature et objet des procédures analytiques

4. Les procédures analytiques comprennent la revue comparative des informations financières de l'entité avec, par exemple:

- les informations comparables des périodes précédentes,
- les résultats attendus de l'entité, tels que des budgets ou des prévisions, ou des anticipations de l'auditeur, par exemple l'estimation de la charge d'amortissement,
- les informations similaires du secteur d'activité, telles que la comparaison du ratio ventes/créances clients de l'entité par rapport à la moyenne du secteur ou à d'autres entités de taille comparable opérant dans le même secteur.

5. Les procédures analytiques comprennent également la revue comparative entre:
- divers éléments d'informations financières dont on s'attend à ce qu'ils soient conformes à un modèle prévisible basé sur l'expérience passée de l'entité, par exemple les pourcentages de marge brute ;
 - des informations financières et des informations non financières correspondantes, telles que le rapport entre les frais de personnel et les effectifs.
6. Plusieurs méthodes peuvent être utilisées pour mettre en œuvre les procédures d'audit susmentionnées. Elles vont de simples revues comparatives à des analyses complexes faisant appel à des techniques statistiques sophistiquées. Les procédures analytiques peuvent être appliquées aux états financiers consolidés, aux états financiers de composantes (tels que des filiales, des divisions ou des secteurs d'activité) et à différents éléments d'informations financières pris isolément. Le choix des procédures d'audit, des méthodes et de leur degré d'application, relève du jugement professionnel de l'auditeur.
7. Les procédures analytiques sont utilisées aux fins suivantes:
- (a) comme procédures d'évaluation des risques pour acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement (paragraphe 8-9) ;
 - (b) comme contrôles de substance lorsque leur utilisation peut être plus efficace ou efficiente que des vérifications de détail pour réduire le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions à un niveau faible acceptable (paragraphe 10-19) ; et
 - (c) comme moyen de revue de la cohérence d'ensemble des états financiers à la fin de l'audit (paragraphe 13).

Procédures analytiques utilisées en tant que procédures d'évaluation des risques

8. L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures analytiques en tant que procédures d'évaluation des risques pour acquérir la connaissance de l'entité et de son environnement. La mise œuvre de ces procédures peut révéler des aspects de l'entité dont l'auditeur n'était pas conscient et l'aideront à évaluer le risque d'anomalies significatives dans le but de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

9. Les procédures analytiques utilisées en tant que procédures d'évaluation des risques s'appuient sur des données tant financières que non financières, par exemple, le rapport existant entre les ventes et la surface des points de vente ou le volume des marchandises vendues. Le paragraphe 10 de la **Norme ISA 315 « Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives »** fournit des précisions complémentaires sur l'utilisation des procédures analytiques en tant que procédures d'évaluation des risques.

Procédures analytiques utilisées en tant que contrôles de substance

10. L'auditeur définit et met en œuvre des contrôles de substance pour répondre à l'évaluation correspondante du risque d'anomalies significatives au niveau d'une assertion. Les contrôles de substance au niveau des assertions peuvent consister en des vérifications de détail, des procédures analytiques de substance, ou des deux à la fois. Le choix de la procédure d'audit à utiliser pour atteindre un objectif particulier relève du jugement professionnel de l'auditeur, fondé sur l'efficacité et l'efficacité de la procédure d'audit la mieux appropriée pour réduire le risque identifié d'anomalies significatives au niveau des assertions à un niveau faible acceptable.

11. En général, l'auditeur s'enquerra auprès de la direction de la disponibilité et de la fiabilité des informations nécessaires à l'utilisation des procédures analytiques et des résultats de toutes procédures similaires déjà appliquées par l'entité. Il peut s'avérer efficace d'utiliser des données analytiques préparées par l'entité, à condition que l'auditeur soit certain que celles-ci ont été correctement établies.

12. Lorsque l'auditeur définit et met en œuvre des procédures analytiques en tant que contrôles de substance, il aura à tenir compte d'un certain nombre de facteurs, tels que:

- l'intérêt de mettre en œuvre des procédures analytiques de substance au regard des assertions visées par celles-ci (paragraphes 12a et 12b) ;
- la fiabilité des données disponibles en interne, ou externes, à partir desquelles les montants attendus ou les ratios sont calculés (paragraphes 12c et 12d) ;
- de résultats attendus suffisamment précis pour identifier une anomalie significative au regard du niveau d'assurance désiré (paragraphe 12e) ;
- le caractère acceptable du montant des écarts constatés entre les montants enregistrés et ceux attendus (paragraphe 12f).

Intérêt de mettre en œuvre des procédures analytiques de substance au regard des assertions visées par celles-ci

12a. Les procédures analytiques de substance sont généralement mieux adaptées en présence d'un volume important d'opérations dont l'évolution est prévisible sur le futur. L'application de telles procédures est fondée sur l'anticipation de corrélations existant entre des données qui se projettent dans l'avenir en l'absence de conditions connues venant les contredire. Ces corrélations fournissent des éléments probants quant à l'exhaustivité, l'exactitude et la survenance des opérations saisies dans l'information produite par l'entité par son système d'information. Toutefois, la fiabilité des résultats provenant de procédures analytiques de substance dépendra de l'évaluation par l'auditeur du risque que ces procédures puissent conduire aux corrélations attendues existant entre des données, alors qu'en fait une anomalie significative existe réellement.

12b. Afin de décider s'il convient de mettre en œuvre des procédures analytiques de substance au regard des assertions visées, l'auditeur prend en considération les éléments suivants:

- (a) *L'évaluation du risque d'anomalies significatives.* Pour décider s'il convient de mettre en œuvre des procédures analytiques de substance, l'auditeur prend en compte la

connaissance qu'il a de l'entité et de son contrôle interne, le seuil de signification fixé et l'éventualité d'une anomalie dans l'élément contrôlé concerné, ainsi que la nature de l'assertion. Par exemple, si les contrôles dans le processus de prises de commandes sont faibles, l'auditeur peut s'appuyer davantage sur des vérifications de détail que sur des procédures analytiques de substance visant les assertions sur les comptes clients. De la même façon, lorsque les stocks présentent un montant important, l'auditeur ne s'appuie pas en général sur des procédures analytiques de substance pour vérifier l'assertion de leur existence. La Norme ISA 330 « Procédures d'audit à mettre en œuvre par l'auditeur en fonction de son évaluation des risques » indique que lorsque l'approche suivie en réponse à des risques significatifs ne peut s'appuyer que sur des contrôles de substance, les procédures d'audit appropriées en la circonstance consistent seulement en des vérifications de détail, ou en une association de vérifications de détail et de procédures analytiques de substance.

- (b) *Toutes vérifications de détail visant la même assertion.* Les procédures analytiques de substance peuvent également être considérées appropriées lorsque des vérifications de détail visant la même assertion sont réalisées. Par exemple, lors de l'examen du caractère recouvrable des comptes clients, l'auditeur peut appliquer des procédures analytiques de substance sur la balance des comptes clients par antériorité de soldes en complément de vérifications de détail sur les encaissements postérieurs.

Fiabilité des données disponibles

12c. La fiabilité des données disponibles est influencée par leur origine et leur nature et dépend des circonstances de leur obtention. Afin de déterminer la fiabilité de ces données dans le but de définir des procédures analytiques de substance, l'auditeur prend en compte les facteurs suivants:

- (a) *Source des données disponibles.* Par exemple, une donnée est généralement plus fiable lorsqu'elle est obtenue de source externe à l'entité ;
- (b) *Comparabilité des données disponibles.* Par exemple, des données générales sur le secteur d'activité peuvent nécessiter des données complémentaires pour les rendre

comparables à celles d'une entité qui produit et commercialise des produits spécialisés ;

(c) *Nature et pertinence des données disponibles.* Par exemple, des budgets établis sur la base de résultats projetés plutôt que sur les objectifs à atteindre ;

(d) *Contrôles sur l'établissement des données.* Par exemple, des contrôles sur la préparation, la revue et l'actualisation des budgets.

12d. L'auditeur s'interroge sur la nécessité de procéder à des tests des contrôles, s'ils existent, sur l'établissement par l'entité des données qu'il utilise lors de l'application de procédures analytiques de substance. Lorsque ces contrôles sont effectifs, l'auditeur a une confiance plus forte dans la fiabilité des données et, en conséquence, dans le résultat des procédures analytiques de substance mises en œuvre. Les contrôles sur les données non financières peuvent souvent être vérifiés dans le cadre d'autres tests de procédures. Par exemple, une entité ayant établi des contrôles sur la procédure d'établissement des factures de ventes peut aussi avoir établi des contrôles sur le suivi des quantités vendues. Dans ces situations, l'auditeur pourra tester le fonctionnement effectif des contrôles sur les quantités vendues à l'occasion des tests sur le fonctionnement effectif de la procédure d'établissement des factures de ventes. De façon alternative, l'auditeur peut prendre en considération le fait que l'information a fait l'objet de tests dans la période en cours ou dans la période précédente. Pour déterminer les procédures d'audit applicables aux données sur la base desquelles l'auditeur entend s'appuyer pour mettre en œuvre les procédures analytiques de substance, l'auditeur prend en considération les modalités d'application décrites dans le paragraphe 11 de la Norme ISA 500 « **Eléments probants** ».

Sur la question de savoir si les résultats attendus sont suffisamment précis

12e. En évaluant si les résultats attendus peuvent être anticipés à un niveau suffisamment précis pour identifier une anomalie significative selon le niveau d'assurance recherchée, l'auditeur prend en compte les facteurs suivants:

- *l'exactitude avec laquelle les résultats attendus des procédures analytiques peuvent être anticipés.* Par exemple, l'auditeur s'attendra généralement à une plus grande

cohérence dans la comparaison des marges brutes d'une période à l'autre que dans la comparaison de dépenses variables, comme les frais de recherche ou la publicité.

- *le degré de segmentation des données.* Par exemple, les procédures analytiques de substance peuvent être plus efficaces lorsqu'elles sont appliquées à des données financières par segment de l'activité ou à des états financiers de composantes d'une entité dont l'activité est diversifiée, que lorsqu'elles sont appliquées aux états financiers de l'entité pris dans leur globalité.
- *la disponibilité de données financières et non financières.* Par exemple, l'auditeur s'interroge pour savoir si les données financières, telles que les budgets ou les prévisions, et les données non financières, telles que les quantités de produits fabriqués ou vendus, sont disponibles pour permettre la mise en œuvre de procédures analytiques de substance. Si ces données sont disponibles, il s'interrogera alors sur leur fiabilité ainsi qu'il est mentionné aux paragraphes 12c et 12d.

Caractère acceptable du montant des écarts constatés entre les montants enregistrés et ceux attendus

12f. Lors de la définition et de la mise en œuvre de procédures analytiques de substance, l'auditeur examine le montant des écarts constatés par rapport à ceux attendus qui peuvent être acceptés sans investigations complémentaires. Son jugement se fondera notamment sur le seuil de signification fixé et au regard du niveau d'assurance désiré. Pour déterminer le montant acceptable de ces écarts, il convient de prendre en compte la possibilité que le cumul d'anomalies dans un solde de compte particulier, dans un flux d'opérations ou dans une information fournie dans les états financiers, puisse aboutir à un montant inacceptable. L'auditeur accroît le niveau d'assurance désiré dès lors que le risque d'anomalies significatives augmente, en réduisant le montant des écarts attendus pouvant être acceptés sans investigations complémentaires. Les paragraphes 17 et 18 ci-après décrivent les réponses à apporter par l'auditeur lorsque le montant des écarts entre ceux attendus et ceux constatés excèdent le montant des écarts pouvant être acceptés sans investigations complémentaires.

12g. Lorsque des procédures analytiques de substance sont mises en œuvre à une date intercalaire et qu'il est prévu d'en réaliser d'autres sur la période intermédiaire jusqu'à la date

de clôture, l'auditeur examine si les questions abordées dans les paragraphes 12a-12f affectent la possibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés relatifs au restant de la période. Pour ce faire, il s'interroge pour savoir si les soldes de fin de période résultant de flux particuliers d'opérations ou de soldes de comptes particuliers peuvent être raisonnablement anticipés quant à leur montant, à leur caractère significatif et à leur composition. Voir la Norme ISA 330, paragraphes 56-61 pour de plus amples détails.

Procédures analytiques utilisées comme moyen de revue de la cohérence d'ensemble des états financiers à la fin de l'audit

13. L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures analytiques vers la fin ou à la fin de l'audit pour tirer une conclusion générale sur la cohérence d'ensemble des états financiers s'appuyant sur sa connaissance de l'entité. Les conclusions tirées du résultat de ces procédures d'audit visent à corroborer les conclusions auxquelles l'auditeur est parvenu au cours de l'audit des états financiers de composants ou d'éléments des états financiers et l'aident à tirer à une conclusion générale quant au caractère raisonnable des états financiers. Toutefois, elles peuvent également identifier un risque d'anomalies significatives non précédemment identifié. Dans ces circonstances, l'auditeur peut avoir à ré-évaluer les procédures d'audit prévues sur les assertions correspondantes, sur la base de la prise en considération des risques identifiés pour tous, ou certains, des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies dans les états financiers.

14-16. Les paragraphes 14-16 ont été supprimés lorsque les « *Normes ISA relatives à l'approche de l'audit par les risques* »⁽¹⁾ sont entrées en vigueur.

Investigation des éléments inhabituels

17. Lorsque les procédures analytiques mettent en évidence des écarts significatifs ou des rapports incohérents avec d'autres informations correspondantes ou qui s'écartent des montants prévisibles, l'auditeur doit procéder à des investigations pour obtenir des explications pertinentes et des éléments probants corroborants appropriés.

⁽¹⁾ Les « *Normes ISA relatives à l'approche de l'audit par les risques* » comprennent la Norme **ISA 315** « Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives », la Norme **ISA 330** « Procédures d'audit à mettre en œuvre par l'auditeur en fonction de son évaluation des risques » et la Norme **ISA 500** « **Eléments probants** ». Les Normes d'Audit par les Risques ont donné lieu à des modifications conformes dans cette Norme ISA ainsi que dans d'autres Normes ISA.

18. Les investigations sur les écarts et les rapports inhabituels comportent en général en premier lieu des demandes d'informations adressées à la direction, suivies de:

- (a) l'examen des réponses de la direction, par exemple en les comparant à la connaissance qu'à l'auditeur de l'entité et à d'autres éléments probants recueillis au cours de l'audit ;
et
- (b) l'appréciation de la nécessité de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit si la direction ne parvient pas à fournir une explication ou si l'explication fournie n'est pas satisfaisante.