

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 520, Procédures analytiques

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

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 la présente Norme ISA	1
Date d'entrée en vigueur	2
Objectifs	3
Définition	4
Diligences requises	
Procédures analytiques de substance	5
Procédures analytiques étayant le fondement d'une conclusion générale	6
Analyse des résultats des procédures analytiques	7
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Définition des procédures analytiques	A1 – A3
Procédures analytiques de substance	A4 – A16
Procédures analytiques étayant le fondement d'une conclusion générale	A17 – A19
Analyse des résultats des procédures analytiques	A20 – A21

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 520, *Procédures analytiques*, doit être lue conjointement avec 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 la présente Norme ISA

1. La présente 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 »). La présente norme traite également de l'obligation pour l'auditeur de réaliser des procédures analytiques 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 315 (Révisée)¹ 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.

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 quant à la cohérence des états financiers 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 investigation jugée nécessaire des variations ou corrélations relevées qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de façon importante des valeurs attendues. (Voir par. A1 – A3)

¹ Norme ISA 315 (Révisée), *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.

Diligences requises

Procédures analytiques de substance

5. Lors de la définition et de la mise en œuvre de procédures analytiques de substance, isolément ou en combinaison avec des vérifications de détail, en tant que contrôles de substance conformément à la Norme ISA 330³, l'auditeur doit: (Voir par. A4 – A5)
 - (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 l'écart jugé acceptable 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 étayant le fondement d'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 quant à la cohérence des états financiers avec sa connaissance de l'entité. (Voir par. A17 – A19)

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 sur 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)

³ Norme ISA 330, paragraphe 18.

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 précédentes ;
 - Les résultats anticipés de l'entité, tels que les budgets ou les prévisions, ou les attentes de l'auditeur, telles qu'une estimation de la dépréciation ;
 - Des données similaires du secteur d'activité, telles 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.
- 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, par exemple des pourcentages de marge brute ;
 - Entre des données financières et des données non financières pertinentes, telles 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.

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. Le choix des procédures d'audit à mener, y compris la décision de réaliser ou non 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 de la disponibilité et de la fiabilité de l'information nécessaire pour appliquer des procédures analytiques de substance, et des résultats des 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.

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 d'opérations 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 (tels que les marges pour différents types d'entités de vente au détail) peut souvent être retenue de manière efficace comme procédure analytique de substance pour fournir des éléments justifiant du caractère raisonnable des montants enregistrés.
- 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 en appartements, calculée à partir des loyers de location, du nombre d'appartements et du taux d'occupation, peuvent fournir un élément suffisamment persuasif et rendre inutiles de plus amples contrôles au moyen de vérifications de détail, sous réserve que les éléments du calcul aient été correctement vérifiés. À 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 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 jugées 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 lors de l'audit d'entités commerciales peuvent ne pas être toujours pertinentes lors de 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 pour la construction de routes ou le nombre de véhicules acquis comparé au nombre de véhicules retirés du parc.

Fiabilité des données (Voir par. 5(b))

A12. La fiabilité des données est influencée par leur source et leur nature, et dépend des circonstances de leur obtention. Dès lors, 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, il peut s'avérer nécessaire de compléter des données générales du secteur d'activité 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 établis dans l'optique de résultats attendus plutôt que d'objectifs à atteindre ; et
- (d) Contrôle de la préparation des informations destinés à assurer leur exhaustivité, leur exactitude et leur validité; par exemple, des contrôles portant sur la préparation, la revue et la mise à jour des budgets.

A13. L'auditeur peut envisager de tester l'efficacité du fonctionnement des éventuels contrôles sur la préparation des informations qu'il utilise pour la réalisation de procédures analytiques de substance en réponse aux risques évalués. Lorsque ces

⁴ Norme ISA 500, *Éléments probants*, paragraphe A31.

contrôles sont efficaces, l'auditeur aura généralement une plus grande confiance dans la fiabilité des informations et, par conséquent, dans le résultat des procédures analytiques. L'efficacité du fonctionnement des contrôles portant 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. Une autre possibilité pour l'auditeur est de 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 concernant les informations à utiliser pour des procédures analytiques de substance⁵.

A14. Les facteurs énumérés aux paragraphes A12(a)–A12(d) sont pertinents aussi bien lorsque l'auditeur réalise des procédures analytiques de substance sur les états financiers de l'entité de fin de période que lorsqu'il les réalise 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.

Évaluation 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 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, telle que les

⁵ Norme ISA 500, paragraphe 10.

⁶ Norme ISA 330, paragraphes 22-23.

budgets ou les prévisions, et l'information non financière, telle 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.

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 jugé acceptable sans investigations complémentaires est influencée par le seuil de signification⁷ et par la compatibilité avec le niveau d'assurance désiré, compte tenu du fait qu'une anomalie, prise individuellement ou en cumulé avec d'autres, pourrait conduire à ce que les états financiers comportent des anomalies significatives. La Norme ISA 330 requiert que l'auditeur recueille des éléments probants d'autant plus concluants que son évaluation des risques est élevée⁸. Par conséquent, dès lors que le risque évalué augmente, le montant de l'écart jugé acceptable sans procéder à des investigations diminue afin d'atteindre le degré désiré d'éléments probants⁹.

Procédures analytiques étayant le fondement d'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 auparavant. En pareilles circonstances, la Norme ISA 315 (Révisée) requiert que l'auditeur révise son évaluation des risques d'anomalies significatives et modifie en conséquence les procédures d'audit complémentaires planifiées¹⁰.

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.

⁷ Norme ISA 320, *Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit*, paragraphe A14.

⁸ Norme ISA 330, paragraphe 7(b).

⁹ Norme ISA 330, paragraphe A19.

¹⁰ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 31.

PROCEDURES ANALYTIQUES

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 jugés adéquats.