

---

**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT  
ISA 520**

**Procédures analytiques**

---

This International Standard on Auditing (ISA) 520, “Analytical Procedures”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 in the English language, has been translated into French by The Canadian Institute of Chartered Accountants / L’Institut Canadien des Comptables Agréés (CICA / ICCA) in May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with the IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. The approved text of all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 520, «Procédures analytiques», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 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. 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. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 520, “Analytical Procedures” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.  
Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 520, «Procédures analytiques» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 520, “Analytical Procedures.”  
Numéro ISBN : 978-1-60815-015-1.

---

## Procédures analytiques

---

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter  
du 15 décembre 2009)

<b>TABLE DES MATIÈRES</b>	<b>Paragraphe</b>
<b>Introduction</b>	
Champ d'application de la présente norme ISA	1
Date d'entrée en vigueur	2
<b>Objectifs</b>	3
<b>Définition</b>	4
<b>Exigences</b>	
Procédures analytiques de corroboration	5
Procédures analytiques comme moyen de parvenir à une conclusion générale	6
Investigations sur les résultats des procédures analytiques	7
<b>Modalités d'application et autres commentaires explicatifs</b>	
Définition des procédures analytiques	A1-A3
Procédures analytiques de corroboration	A4-A16
Procédures analytiques comme moyen de parvenir à une conclusion générale	A17-A19
Investigations sur les résultats des procédures analytiques	A20-A21

La Norme internationale d'audit (ISA) 520, «Procédures analytiques», doit être lue conjointement avec la norme ISA 200, «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit».

### Introduction

#### Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite de la mise en œuvre par l'auditeur de procédures analytiques en tant que procédures de corroboration («procédures analytiques de corroboration»). Elle traite aussi de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de mettre en œuvre, vers la fin de son audit, des procédures analytiques qui l'aideront à parvenir à sa conclusion générale sur les

états financiers. La norme ISA 315<sup>1</sup> traite de la mise en œuvre des procédures analytiques en tant que procédures d'évaluation des risques. La norme ISA 330 définit des exigences et fournit des indications concernant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre en réponse à l'évaluation des risques; ces procédures d'audit peuvent comprendre des procédures analytiques de corroboration<sup>2</sup>.

### **Date d'entrée en vigueur**

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

### **Objectifs**

3. Les objectifs de l'auditeur sont :
  - a) d'obtenir des éléments probants pertinents et fiables lorsqu'il met en œuvre des procédures analytiques de corroboration;
  - b) de concevoir et de mettre en œuvre des procédures analytiques vers la fin de son audit qui l'aideront à parvenir à une conclusion générale sur la cohérence des états financiers avec sa compréhension de l'entité.

### **Définition**

4. Dans les normes ISA, on entend par :  
«procédures analytiques», les évaluations des informations financières reposant sur l'analyse de corrélations plausibles entre des données aussi bien financières que non financières. Les procédures analytiques englobent également les investigations nécessaires portant sur les variations ou les corrélations relevées qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de façon importante des valeurs attendues. (Réf. : par. A1 à A3)

### **Exigences**

#### **Procédures analytiques de corroboration**

5. Lorsque l'auditeur conçoit et met en œuvre des procédures analytiques de corroboration, seules ou en association avec des tests de détail, en tant que procédures de corroboration conformément à la norme ISA 330<sup>3</sup>, il doit : (Réf. : par. A4 et A5)
  - a) établir la pertinence de procédures analytiques de corroboration particulières pour des assertions données, compte tenu de l'évaluation des risques d'anomalies significatives ainsi que, le cas échéant, des tests de détail se rapportant à ces assertions; (Réf. : par. A6 à A11)

---

<sup>1</sup> Norme ISA 315, «Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives», alinéa 6 b).

<sup>2</sup> Norme ISA 330, «Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques», paragraphes 6 et 18.

<sup>3</sup> Norme ISA 330, paragraphe 18.

- b) évaluer la fiabilité des données sur lesquelles sont fondées ses attentes quant à des montants comptabilisés ou des ratios, en tenant compte de la source, de la comparabilité, de la nature et de la pertinence des informations disponibles ainsi que des contrôles ayant encadré leur préparation; (Réf. : par. A12 à A14)
- c) définir ses attentes quant à des montants comptabilisés ou des ratios et évaluer si les valeurs attendues sont suffisamment précises pour permettre de déceler une anomalie qui, seule ou cumulée avec d'autres anomalies, pourrait constituer une anomalie significative dans les états financiers; (Réf. : par. A15)
- d) déterminer le montant de tout écart entre les montants comptabilisés et les valeurs attendues qui est acceptable sans entreprendre les investigations complémentaires exigées au paragraphe 7. (Réf. : par. A16)

### **Procédures analytiques comme moyen de parvenir à une conclusion générale**

6. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre, vers la fin de son audit, des procédures analytiques qui l'aideront à parvenir à une conclusion générale sur la cohérence des états financiers avec sa compréhension de l'entité. (Réf. : par. A17 à A19)

### **Investigations sur les résultats des procédures analytiques**

7. Si les procédures analytiques mises en œuvre conformément à la présente norme ISA révèlent l'existence de variations ou de corrélations qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de façon importante des valeurs attendues, l'auditeur doit procéder à des investigations sur ces écarts :
- a) en faisant des demandes d'informations auprès de la direction et en obtenant des éléments probants appropriés corroborant les réponses qu'elle a fournies;
  - b) en mettant en œuvre d'autres procédures d'audit adaptées aux circonstances. (Réf. : par. A20 et A21)

\*\*\*

### **Modalités d'application et autres commentaires explicatifs**

#### **Définition des procédures analytiques (Réf. : par. 4)**

- A1. Les procédures analytiques comprennent la prise en considération de comparaisons entre les informations financières de l'entité et, par exemple :
- les informations correspondantes des périodes antérieures;
  - les résultats escomptés de l'entité, par exemple les budgets ou les prévisions, ou les attentes de l'auditeur, par exemple son estimation de la charge d'amortissement;
  - des données sectorielles similaires, par exemple une comparaison du ratio de rotation des comptes clients de l'entité avec le ratio moyen du secteur ou avec ceux d'entités de taille comparable dans le même secteur.
- A2. Les procédures analytiques comprennent également l'examen des corrélations, par exemple :

- entre des éléments d'information financière qui devraient normalement être conformes à des tendances prévisibles, compte tenu des résultats passés de l'entité, par exemple les ratios de la marge brute;
- entre des informations financières et des informations non financières pertinentes, par exemple les frais de personnel par rapport au nombre d'employés.

A3. Les procédures analytiques peuvent être mises en œuvre au moyen de diverses méthodes, qui vont de simples comparaisons à des analyses complexes faisant appel à des techniques statistiques avancées. Les procédures analytiques peuvent s'appliquer aussi bien à des états financiers consolidés qu'à des composantes ou à des éléments isolés d'information.

**Procédures analytiques de corroboration** (Réf. : par. 5)

A4. Les procédures de corroboration mises en œuvre par l'auditeur au niveau des assertions peuvent consister en des tests de détail, des procédures analytiques de corroboration ou une combinaison des deux. Le choix des procédures d'audit à mettre en œuvre, y compris la décision d'utiliser ou non des procédures analytiques de corroboration, repose sur le jugement de l'auditeur quant à l'efficacité et l'efficience attendues des procédures d'audit dont il dispose en vue de ramener le risque d'audit au niveau des assertions à un niveau suffisamment faible.

A5. L'auditeur peut s'enquérir auprès de la direction de la disponibilité et de la fiabilité des informations nécessaires à la mise en œuvre de procédures analytiques de corroboration, ainsi que des résultats de telles procédures mises en œuvre par l'entité. Il peut être efficace pour l'auditeur d'utiliser des données analytiques préparées par la direction, à condition qu'il soit convaincu qu'elles ont été correctement préparées.

*Pertinence du recours à des procédures analytiques particulières pour des assertions données* (Réf. : alinéa 5 a))

A6. Les procédures analytiques de corroboration sont généralement plus adaptées à des volumes importants d'opérations qui ont tendance à devenir prévisibles au fil du temps. La mise en œuvre des procédures analytiques prévues repose sur l'attente de l'existence de corrélations entre des données et de la persistance de ces corrélations en l'absence de conditions connues indiquant le contraire. La pertinence d'une procédure analytique particulière dépend toutefois de l'appréciation par l'auditeur de son efficacité pour permettre de détecter une anomalie qui, seule ou cumulée avec d'autres anomalies, pourrait constituer une anomalie significative dans les états financiers.

A7. Dans certains cas, même un modèle de prévision simple peut constituer une procédure analytique efficace. Par exemple, lorsque le nombre d'employés de l'entité rémunérés à des taux fixes a été stable tout au long de la période, il se peut que l'auditeur puisse utiliser ces données pour estimer le total des frais de personnel de la période avec un haut degré de précision, ce qui lui fournit un élément probant sur un poste important des états financiers et réduit la nécessité

- de soumettre ces frais à des tests de détail. Il peut souvent être efficace d'utiliser des ratios commerciaux largement reconnus (tels que les ratios de la marge brute de différents types d'entités de vente au détail) dans le cadre de procédures analytiques de corroboration, afin d'obtenir des éléments probants à l'appui du caractère raisonnable des montants comptabilisés.
- A8. Le niveau d'assurance obtenu varie selon le type de procédure analytique mise en œuvre. Des procédures analytiques consistant, par exemple, à prévoir le montant total des revenus locatifs d'un immeuble d'appartements, en prenant en considération le taux des loyers, le nombre d'appartements et le taux d'inoccupation, peuvent fournir des éléments probants convaincants et éliminer la nécessité d'autres vérifications au moyen de tests de détail, à condition que tous ces éléments aient été correctement vérifiés. Toutefois, les éléments probants obtenus par le calcul et la comparaison de ratios de la marge brute pour confirmer un montant de produits peuvent se révéler moins convaincants, même s'ils peuvent être utiles à des fins de corroboration lorsqu'ils sont combinés à d'autres procédures d'audit.
- A9. La détermination de la pertinence de procédures analytiques de corroboration particulières est fonction de la nature de l'assertion et de l'évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies significatives. Par exemple, si les contrôles sur le traitement des bons de commande sont déficients, l'auditeur pourra s'appuyer davantage sur des tests de détail que sur des procédures analytiques de corroboration pour les assertions relatives aux comptes clients.
- A10. Il peut également s'avérer pertinent de soumettre à des procédures analytiques de corroboration particulières une assertion qui fait aussi l'objet de tests de détail. Par exemple, pour obtenir des éléments probants à l'appui de l'assertion concernant l'évaluation des soldes des comptes clients, l'auditeur peut, dans le but de déterminer la recouvrabilité des créances, soumettre la balance chronologique des comptes clients à des procédures analytiques, en plus d'effectuer des tests de détail sur les encaissements postérieurs à la date de clôture.

#### Considérations propres aux entités du secteur public

- A11. Il se peut que les corrélations entre des éléments particuliers des états financiers qui sont habituellement prises en compte dans l'audit d'entités commerciales ne soient pas toujours pertinentes lors de l'audit d'administrations publiques ou d'autres entités du secteur public à vocation non commerciale; par exemple, dans de nombreuses entités du secteur public, la corrélation directe entre les recettes et les dépenses peut être ténue. De plus, comme les dépenses engagées pour acquérir des actifs peuvent ne pas être inscrites à l'actif, il peut arriver qu'il n'y ait aucune corrélation entre, par exemple, les dépenses au titre des stocks et des immobilisations d'une part, et les valeurs comptabilisées dans les états financiers au titre des stocks et des immobilisations, d'autre part. Par ailleurs, dans le secteur public, il n'existe pas toujours de données ou de statistiques sectorielles pouvant être utilisées à des fins de comparaison. Toutefois, d'autres corrélations peuvent être pertinentes, par exemple, les variations du coût au kilomètre de la

construction de routes ou le rapport entre le nombre de véhicules acquis et le nombre de véhicules mis hors service.

*Fiabilité des données* (Réf. : alinéa 5 b))

- A12. La fiabilité des données est fonction de leur source et de leur nature et dépend des circonstances dans lesquelles elles ont été obtenues. Il est donc pertinent de tenir compte des éléments qui suivent lorsqu'on cherche à déterminer la fiabilité de données aux fins de la conception de procédures analytiques de corroboration :
- a) source des informations disponibles — par exemple, il se peut que des informations de sources externes indépendantes de l'entité soient plus fiables que celles d'origine interne<sup>4</sup>;
  - b) comparabilité des informations disponibles — par exemple, il peut être nécessaire de compléter les données générales du secteur afin de pouvoir les comparer à celles d'une entité qui fabrique et vend des produits spécialisés;
  - c) nature et pertinence des informations disponibles — par exemple, déterminer si les budgets ont été établis sur la base de résultats prévus plutôt que de buts à atteindre;
  - d) contrôles sur la préparation des informations qui sont conçus pour en assurer l'exhaustivité, l'exactitude et la validité — par exemple, des contrôles exercés sur la préparation, l'analyse et la mise à jour des budgets.
- A13. L'auditeur peut envisager de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles exercés par l'entité, le cas échéant, sur la préparation des informations dont il se sert lors de la mise en œuvre de procédures analytiques de corroboration en réponse à son évaluation des risques. Lorsque ces contrôles sont efficaces, l'auditeur accorde généralement une plus grande confiance à la fiabilité de ces informations et, par conséquent, aux résultats des procédures analytiques. L'efficacité du fonctionnement des contrôles sur les informations non financières peut souvent être testée dans le cadre de la mise en œuvre d'autres tests des contrôles. Par exemple, lorsqu'elle met en place des contrôles sur le traitement des factures de vente, l'entité peut y intégrer des contrôles sur l'enregistrement des unités vendues. En pareil cas, l'auditeur peut tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles sur l'enregistrement des unités vendues lorsqu'il teste l'efficacité des contrôles sur le traitement des factures de vente. L'auditeur peut aussi se demander si les informations elles-mêmes ont fait l'objet de tests d'audit. La norme ISA 500 définit des exigences et fournit des indications sur la façon de déterminer les procédures d'audit à mettre en œuvre sur les informations à utiliser dans le cadre des procédures analytiques de corroboration<sup>5</sup>.
- A14. Les questions traitées aux alinéas A12 a) à d) sont pertinentes, tant lorsque l'auditeur met en œuvre des procédures analytiques de corroboration sur les états financiers de fin de période de l'entité que lorsqu'il les met en œuvre à une date intermédiaire, et prévoit mettre également en œuvre de telles procédures pour

<sup>4</sup> Norme ISA 500, «Éléments probants», paragraphe A31.

<sup>5</sup> Norme ISA 500, paragraphe 10.

couvrir le reste de la période. La norme ISA 330 définit des exigences et contient des indications sur les procédures de corroboration qui sont mises en œuvre à une date intermédiaire<sup>6</sup>.

*Appréciation du caractère suffisamment précis ou non des valeurs attendues (Réf. : alinéa 5 c))*

A15. Parmi les questions pertinentes dans l'appréciation que fait l'auditeur pour déterminer si les valeurs attendues peuvent être définies avec suffisamment de précision pour permettre de détecter une anomalie qui, cumulée avec d'autres, pourrait constituer une anomalie significative dans les états financiers, il y a les suivantes :

- la précision avec laquelle il est possible de définir les résultats attendus des procédures analytiques de corroboration. Par exemple, l'auditeur peut s'attendre, dans ses comparaisons d'une période à l'autre, à une plus grande cohérence entre les marges brutes qu'entre les charges discrétionnaires, telles que les frais de recherche ou de publicité;
- la mesure dans laquelle les informations peuvent être désagrégées. Il se peut, par exemple, que les procédures analytiques de corroboration soient plus efficaces lorsqu'elles portent sur des informations financières se rapportant à des parties isolées d'une activité ou sur les états financiers de composantes d'une entité diversifiée que lorsqu'elles portent sur les états financiers d'une entité dans son ensemble;
- la disponibilité des informations, tant financières que non financières. Par exemple, l'auditeur peut s'interroger sur la disponibilité d'informations financières, comme des budgets ou des prévisions, et d'informations non financières, comme le nombre d'unités produites ou vendues, pour permettre la conception de procédures analytiques de corroboration. Si les informations sont disponibles, l'auditeur peut également s'interroger sur leur fiabilité, comme l'expliquent les paragraphes A12 et A13 ci-dessus.

*Montant de l'écart acceptable entre les montants comptabilisés et les valeurs attendues (Réf. : alinéa 5 d))*

A16. La détermination par l'auditeur du montant de l'écart par rapport aux valeurs attendues qui est acceptable, sans qu'il soit nécessaire de procéder à des investigations complémentaires, dépend du seuil de signification<sup>7</sup> et du niveau d'assurance recherché, compte tenu de la possibilité qu'une anomalie, seule ou cumulée avec d'autres anomalies, puisse constituer une anomalie significative dans les états financiers. La norme ISA 330 exige de l'auditeur qu'il obtienne des éléments probants d'autant plus convaincants que, selon son évaluation, le risque est considéré comme élevé<sup>8</sup>. Par conséquent, plus le risque est évalué à un niveau

---

<sup>6</sup> Norme ISA 330, paragraphes 22 et 23.

<sup>7</sup> Norme ISA 320, «Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit», paragraphe A13.

<sup>8</sup> Norme ISA 330, alinéa 7 b).

élevé, plus le montant de l'écart acceptable sans que des investigations soient nécessaires est réduit de façon à obtenir le niveau souhaité d'éléments probants convaincants<sup>9</sup>.

**Procédures analytiques comme moyen de parvenir à une conclusion générale** (Réf. : par. 6)

- A17. Les conclusions tirées des résultats des procédures analytiques conçues et mises en œuvre conformément au paragraphe 6 visent à corroborer les conclusions dégagées lors de l'audit de composantes ou d'éléments particuliers des états financiers, ce qui aide l'auditeur à tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion.
- A18. Il se peut que les résultats de ces procédures analytiques permettent d'identifier l'existence d'un risque d'anomalies significatives non détecté jusqu'alors. En pareil cas, la norme ISA 315 exige de l'auditeur qu'il révise son évaluation des risques d'anomalies significatives et modifie en conséquence les procédures d'audit complémentaires prévues<sup>10</sup>.
- A19. Les procédures analytiques mises en œuvre conformément au paragraphe 6 peuvent être semblables à celles qui seraient utilisées comme procédures d'évaluation des risques.

**Investigations sur les résultats des procédures analytiques** (Réf. : par. 7)

- A20. L'auditeur peut obtenir des éléments probants pertinents par rapport aux réponses de la direction en évaluant celles-ci en fonction de la compréhension qu'il a de l'entité et de son environnement, ainsi que des autres éléments probants obtenus au cours de l'audit.
- A21. Il peut être nécessaire de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit lorsque, par exemple, la direction est incapable de fournir une explication ou que l'explication qu'elle fournit, conjuguée aux éléments probants pertinents obtenus par rapport à sa réponse, n'est pas considérée comme appropriée.

---

<sup>9</sup> Norme ISA 330, paragraphe A19.

<sup>10</sup> Norme ISA 315, paragraphe 31.

