

Outils pour un audit ISA efficient
Norme ISA 520 – Procédures analytiques de substance (PAS) générales et par cycle

Chantal BOLLEN

Réviseur d'entreprises

Introduction et objectifs des outils

Outils pour un audit ISA efficient (icci.be)

Réalisation

Groupe de travail
« ISA » avec la Commission
des normes de l'IRE

Objectifs

Faciliter la mise en œuvre
d'un audit ISA efficient:
efficacité et gain de temps

Fournir de la guidance et
des modèles de documents
de travail par thème

Sources d'inspiration

Documentation disponible
sur le site de l'IRE ou de la
*Nederlandse
Beroepsorganisatie van
Accountants (NBA)*

Pratique des réviseurs
d'entreprises

Points d'attention

- Nécessité d'adapter les outils à chaque situation
- Pas de garantie *en soi* de conformité avec les normes ISA.

Outils publiés (Juin 2023)

- Détermination de la matérialité (septembre 2021)
- Outil ISA 550 parties liées (octobre 2021)
- Évaluation de continuité d'exploitation de l'entité audité, conformément à la norme ISA 570
Continuité d'exploitation
- ISA 240 - Plan de travail MOC et fraude (mai 2021)
- Checklist de planning et achèvement de l'audit (février 2022)
- PAS générale (mars 2022)
- PAS par cycle (mars 2022)
- ISA 720 Rapport de gestion (mars 2022)
- Contrôle des comptes annuels (mai 2022)
- Inventaires et risques liés aux sociétés de services et experts - norme ISA 402 (juin 2022)
- Sondages – norme ISA 530 (janvier 2023)
- Contrôle interne : cycle des achats (mai 2023)
- Contrôle interne : cycle des ventes (mai 2023)
- Contrôle interne : cycle du personnel (mai 2023)

Outils présentés en vidéo

Détermination de la
matérialité

Procédures analytiques
de substances
(revue générale et par
cycle – achats, ventes,
payroll et immo)

Sondages
(norme ISA 530)

Norme ISA 520 – PAS générale et PAS par cycle

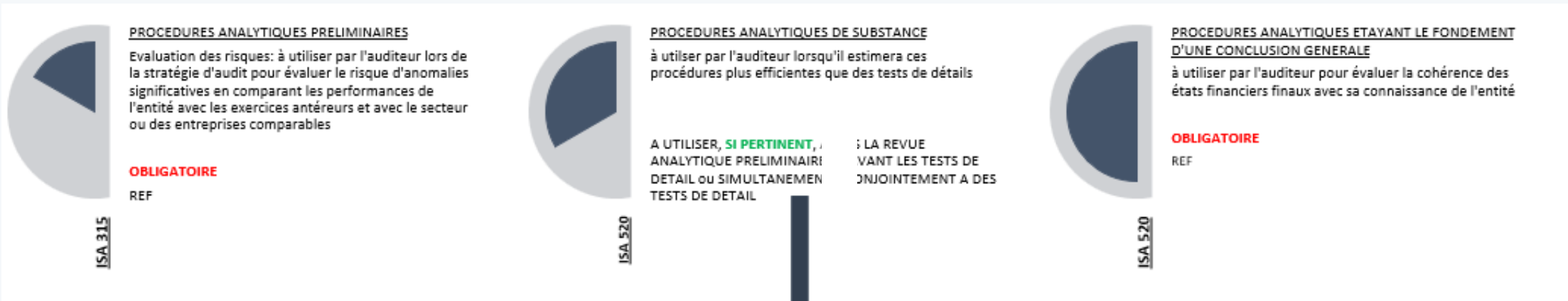
Norme ISA 520 – PAS générale et PAS par cycle

L'outil présenté et développé par le groupe de travail ISA de l'IRE → **ISA 520 en tant que contrôle de substance**

Dans le cadre de l'ISA 315 révisée (A27 à 31), les PAS sont utilisés comme une aide **pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives** en facilitant la détection d'incohérences et des opérations ou des événements inhabituels, et à identifier des montants, des ratios et des tendances qui font apparaître des éléments pouvant avoir une incidence sur l'audit (indication générale sur la probabilité de la présence d'une anomalie significative)

Procédure analytique de substance?

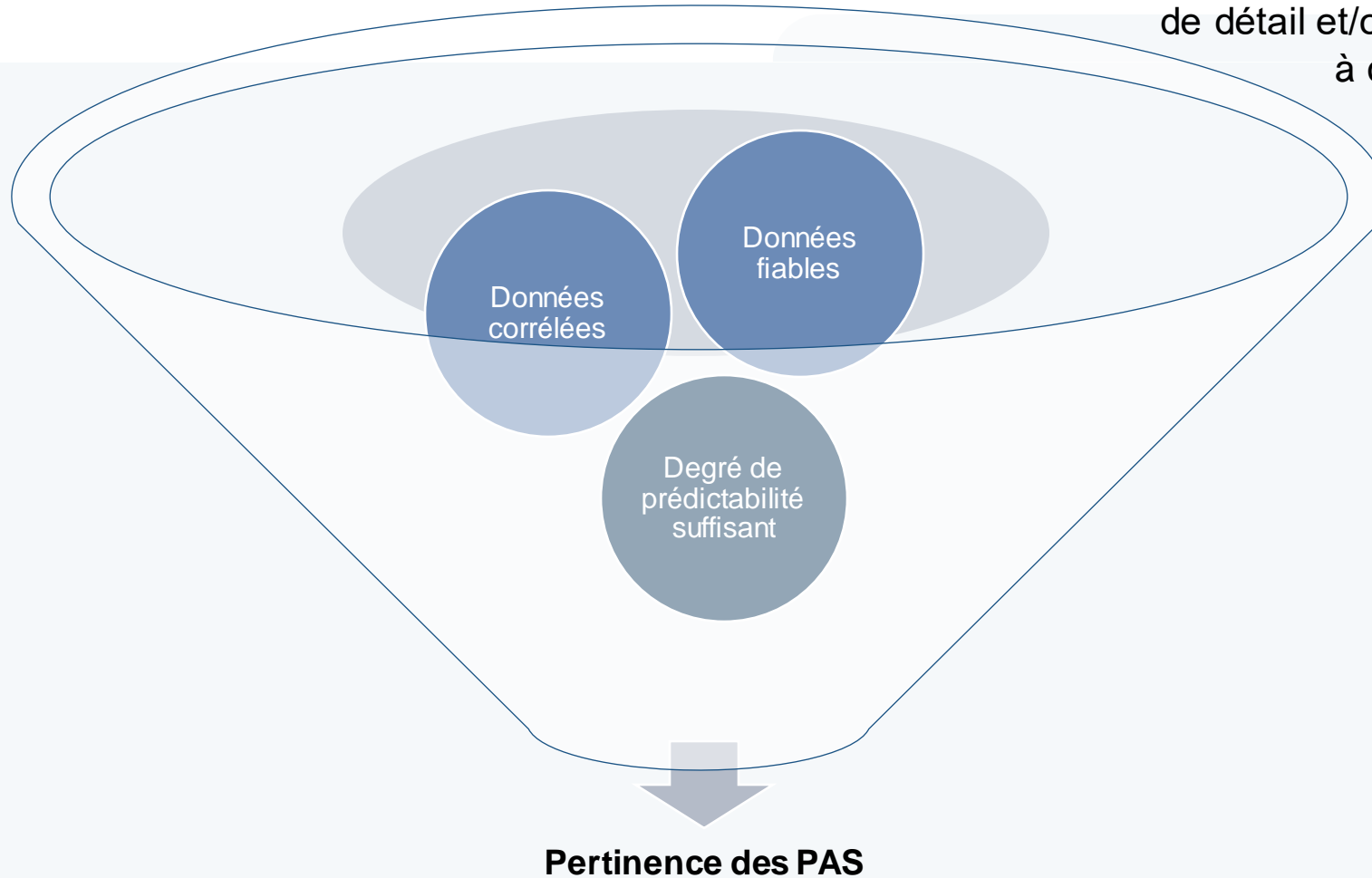
Evaluations d'informations financières faites à partir d'une analyse des corrélations plausibles entre des données financières et non financières. Ces procédures englobent également toute investigation jugée nécessaire des variations ou des corrélations relevées qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de façon importante des valeurs attendues.



FONDEMENT des procédures analytiques de substance	Hypothèse de base pour avoir recours à un procédure analytique de substance: il existe une corrélation entre les données et ces corrélations perdurent jusqu'à preuve du contraire
	L'existence de ces corrélations apportent des évidences principalement par rapport aux assertions (exhaustivité, exactitude, existence et imputation)
	Ces corrélations peuvent mettre en évidence des anomalies qui n'auraient pas été identifiés par des tests de détails
	Ces corrélations peuvent faire apparaître des lacunes dans le contrôle interne qui n'auraient pas été identifiées par d'autres procédures d'audit

Quand utiliser une procédure analytique de substance?

Avant tout autre procédure d'audit car cette analyse contribue à fixer la nature et l'étendue des tests de détail et/ou à réduire le niveau d'assurance à obtenir pour les autres tests



QUEL TYPE DE DONNEES?

- Données financières ou non financières
- Etats financiers dans leur ensemble (données agrégées) ou sur base de la comptabilité de gestion (données désagrégées)
- Données internes ou externes
- Données réalisées ou budgétées

POURQUOI?

Efficacité pour identifier des tendances, des anomalies significatives lorsque le volume des transactions est important

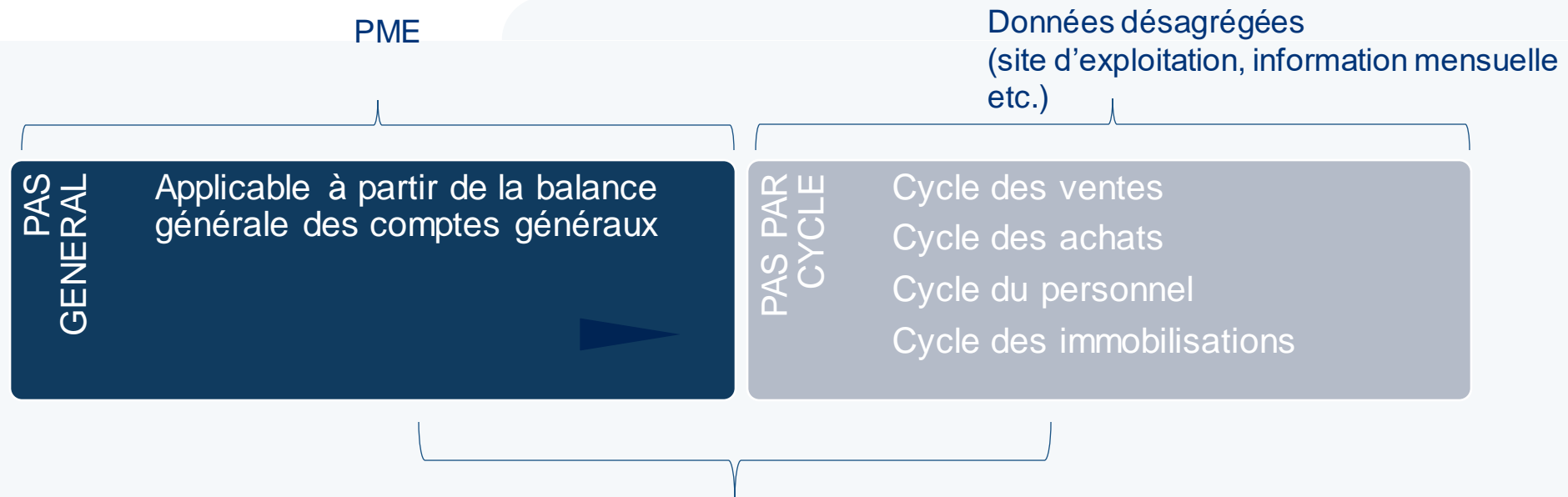
COMMENT?

<u>DILIGENCES REQUISES pour des procédures analytiques de substance</u>	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 330 ³ , l'auditeur doit:
	(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)

Etape 1	Fixer un résultat attendu de manière indépendante
Etape 2	Fixer un écart jugé acceptable
Etape 3	Calculer les différences
Etape 4	Analyser les différences, obtenir des éléments probants et conclure

<u>TYPES de procédures</u>	Analyse des tendances
	Analyse par ratios
	Tests de corrélations

2 outils mis à disposition:



Même structure que les autres outils:

- Introduction
- ISA mémo
- Onglets à compléter pour réaliser l'analyse

Concrètement, PAS général

DOSSIER :	REFERENCE:
Exercice clos le : 31/12/2022	INITIALES/DATE:

REVUE ANALYTIQUE GENERALE

	%	En valeur	Base de référence
Matérialité			Chiffre d'affaires
PM		-	
Clearly trivial		-	

	En valeur	% de la PM
Ecart acceptable retenu pour la procédure :	-	
Eléments justifiant l'écart acceptable retenu:		

[Voir guidance](#)

Descriptif	Base Année N-1	Base Année N	% de variation attendue
[1]			
[2]			
[3]			
[4]			

Compléter les zones en jaune:

- Dossier
- Informations liées à la matérialité
- Écart acceptable

Establishing the Limit

.05 As discussed above, the limit is the amount of the difference between the expected and recorded amounts that can be accepted without further investigation. The auditor generally should use the following guidelines in establishing the limit for each level of reliance on analytical procedures for substantive audit assurance:

- **Complete reliance:** The limit is 20 percent or less of performance materiality.
- **Partial reliance:** The limit is 30 percent or less of performance materiality.
- **No reliance:** *Substantive* analytical procedures are not needed.

Auditors should document the basis for the limit used.

Exemple:

DOSSIER :	REFERENCE:
Exercice clos le : 31/12/2022	INITIALES/DATE:

REVUE ANALYTIQUE GENERALE

	%	En valeur	Base de référence
Matérialité	3,00%	292.000	Chiffre d'affaires
PM	80%	234.000	
Clearly trivial	5%	14.600	

	En valeur	% de la PM
Ecart acceptable retenu pour la procédure :	59.000	25%
Eléments justifiant l'écart acceptable retenu:		

[Voir guidance](#)

Descriptif	Base Année N-1	Base Année N	% de variation attendue
[1] Nombre d'ETP - variation N vs N-1	28,00	29,50	5%
[2] Evolution du chiffre d'affaires N vs N-1	9.309.014,58	9.724.064,39	4%
[3]			
[4]			

CONCRETEMENT, PAS GENERAL:

Introduire la balance des comptes généraux de l'exercice N et N-1

- Balance

[A1 balance test pour PAS.xlsx](#)

- Définir des liens de corrélations possibles
- PAS complété

[A2 220307-PAS-generale - exemple complété avec test.xlsx](#)

CONCRETEMENT, PAS PAR CYCLE

A	B	C	D	
1	PROCEDURES ANALYTIQUES DE SUBSTANCE (PAS)			
2	Vu que la comptabilité de chaque société est adaptée à ses besoins propres, le présent outil se limite à présenter une démarche générale à adapter aux informations disponibles chez chaque client.			
3				
5	ISA mémo			
6	Cet onglet présente une synthèse de l'ISA 520 ainsi que les principes de base justifiant l'utilisation d'une PAS et nos obligations en termes de réflexion, d'analyse et de documentation.			
7				
8				
9	PRINCIPAUX FACTEURS QUI JUSTIFIENT LE RECOURS A UNE PAS			
11	En synthèse, une PAS sera particulièrement pertinente lorsque les données utilisées sont fiables, que ces données présentent une corrélation certaine et qu'elles présentent un degré de prédictibilité suffisant.			
12	<i>Par exemple:</i>			
13	<i>L'analyse de l'évolution des ventes (loyers et charges locatives) dans le cadre d'une société immobilière ayant comme activité la location de ses biens immobiliers</i>			
14	<i>L'analyse de l'évolution des charges de personnel dans le cas d'un nombre de personnel stable</i>			
15	Une PAS est également pertinente lorsqu'il y a un volume important de transactions à analyser.			
16	<i>Par exemple:</i>			
17	<i>L'analyse de corrélation entre l'évolution des ventes, des marchandises ou matières premières et des charges directes (transport, commissions sur vente etc.)</i>			
18	Une PAS peut se baser sur des données financières et des données non financières			
19	<i>Par exemple:</i>			
20	<i>La corrélation entre les volumes des ventes et le chiffre d'affaires dans le cas d'une activité peu diversifiée</i>			
21	<i>La corrélation entre le ratio de délai de paiement des clients et le délai mentionné dans les conditions générales des ventes dans le cas où celles-ci sont applicables à l'ensemble de la clientèle</i>			
22	Une PAS peut s'appliquer aux états financiers dans leur globalité (informations agrégées) ou aux informations provenant de la comptabilité de gestion (informations désagrégées)			
23	<i>Par exemple:</i>			
24	<i>Lorsque la société a plusieurs sites de production ou si la société exerce plusieurs types d'activités, il est plus pertinent de baser son analyse sur les informations provenant de la comptabilité de gestion par site d'exploitation ou par produits que de se baser sur les états financiers pris dans leur ensemble</i>			
25	Une PAS peut se baser sur des données internes à l'entreprise ou au groupe et/ou externes à l'entreprise ou au groupe. L'utilisation de données externes peut présenter un caractère de fiabilité plus important que les données internes.			
26	<i>Par exemple:</i>			
27	<i>Données internes = chiffre d'affaires par produits</i>			
28	<i>Données internes du groupe = chiffre d'affaires sur lequel le commissionnement de l'entreprise est calculé, qui peut être validé par le commissaire de la société mère</i>			
29	<i>Données externes: index des prix, index des salaires, statistique sectorielle</i>			
30	Une PAS peut se baser sur les données "réalisées" ou sur les "budgets" dans la mesure où les budgets sont fiables (la société applique un processus de budgétisation) et réalistes (les budgets ne sont pas des objectifs à atteindre mais reposent sur des hypothèses réelles telles que le carnet de commande, l'existence de contrats pluriannuels etc.)			
31	<i>Par exemple:</i>			
32	<i>La comparaison entre le chiffre d'affaires réalisés avec le chiffre d'affaires annuel budgété</i>			
33	<i>La comparaison entre la marge réalisée et la marge budgétée</i>			
34				
35	Procédures analytiques de substance			
	<	INTRO	ISA mémo	Contexte
			Achats	Ventes
			Payroll	Immo
			Ecart acceptable	+

CONCRETEMENT PAS PAR CYCLE

Compléter l'onglet « contexte général »

DOSSIER :	Client XYZ	REFERENCE:	
Exercice clos le :	31/12/2022	INITIALES/DATE:	

PROCEDURES ANALYTIQUES DE SUBSTANCE - CONTEXTE GENERAL

Fixer le contexte général

I- CONTEXTE GENERAL

Seuil de signification global	
Seuil de planification (Performance materiality)	
Seuil d'anomalies manifestement insignifiantes	

ISA 520.5. 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:
 (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;
 (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;

Risque évalué d'anomalies significatives	A commenter	
- risques liés à l'entité ou à son environnement	Votre choix ?	
- risques identifiés de contournement des contrôles par la direction	Votre choix ?	

DOSSIER :	Client XYZ	REFERENCE:	
Exercice clos le :	31/12/2022	INITIALES/DATE:	

PROCEDURES ANALYTIQUES DE SUBSTANCE - CONTEXTE GENERAL

Fixer le contexte général

I- CONTEXTE GENERAL

Seuil de signification global	292.000
Seuil de planification (Performance materiality)	234.000
Seuil d'anomalies manifestement insignifiantes	14.600

ISA 520.5. 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:
 (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;
 (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;

Risque évalué d'anomalies significatives	A commenter	
- risques liés à l'entité ou à son environnement	Faible	
- risques identifiés de contournement des contrôles par la direction	Faible	

A3 220307-PAS-par-cycle -achats - Contexte général.xlsx

CONCRETEMENT PAS PAR CYCLE - ACHATS

Fixer le contexte général

I- CONTEXTE LIE AU CYCLE

<u>Risque évalué d'anomalies significatives</u>		<u>Votre choix ?</u>	A commenter
- risques liés à l'entité ou à son environnement	Faible		
- risques identifiés de contournement des contrôles par la direction	Faible		
- fiabilité et portée des contrôles internes mis en place par l'entité	Votre choix ?		
- risques spécifiques liés au cycle	Votre choix ?		
- risques spécifiques liés à la rubrique	Votre choix ?		

<u>Degré de fiabilité des données utilisées</u>		<u>Votre choix ?</u>	A commenter
<i>(Indicateur "Elevé" = données fiables -> plus d'assurance possible)</i>			
- fréquence des contrôles de données par l'entité	Votre choix ?	2	
- qualité d'analyse des données comptables réalisés par l'entité	Votre choix ?	2	
- niveau de désagrégation des données disponibles	Votre choix ?	2	
- degré de stabilité générale de l'activité	Votre choix ?	2	
- degré de comparabilité des données utilisées (secteur, ...)	Votre choix ?	2	
- degré de corrélation entre rubriques exploitées	Votre choix ?	2	
- degré de fiabilité des données de référence (extérieures) utilisées	Votre choix ?	2	
- degré d'utilisation de données <u>non-prospectives</u>	Votre choix ?	2	
- fiabilité des budgets (si utilisés)	Votre choix ?	2	
- autres facteurs (à décrire)	Votre choix ?	2	

En conclusion, Degré d'assurance attendu des <u>Procédures Analytiques de substance</u> ci-dessous	<u>Votre choix ?</u>	A commenter
---	----------------------	-------------

Degré d'assurance attendu des <u>Autres procédures de contrôle</u> envisagées	<u>Votre choix ?</u>	
--	----------------------	--

A4 220307-PAS-par-cycle -achats - Contexte lié au cycle - complété.xlsx

CONCRETEMENT PAS PAR CYCLE - ACHATS

Fixer l'écart acceptable entre les montants enregistrés et les valeurs attendues

II- ECART ACCEPTABLE

ISA 520 - 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 signification 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 élevée. 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 probants.

II-1 SEUILS DE REFERENCE

En l'absence de méthodologie spécifique fournie par les ISA, nous faisons utilement référence à la guidance fournie par la GAO (US Government Accountability Office) dans son manuel comptable (Financial Accounting Manual) au regard du degré de confiance de l'auditeur vis-à-vis de l'organisation administrative de l'entité auditée et du degré de précision des données mises à disposition.

[Plus d'informations à cet égard vous est fournie dans l'onglet 'Ecart acceptable'!A1](#)

Le niveau d'écart acceptable dépendant fortement du jugement professionnel, ces pourcentages ne sont donnés qu'à titre purement indicatifs.

Il va sans dire que le professionnel pourra faire appel à une méthodologie différente, à condition de justifier et de documenter son approche en suffisance.

	en valeur	% de la PM	A commenter
Ecart acceptable retenu pour la procédure:	-		

Concrètement- PAS par cycle - achats

Établir la pertinence du recours à des procédures analytiques de substance

III- OBJECTIF DU TEST, METHODOLOGIE ET PERTINENCE DU RECOURS A CES PROCEDURES

L'objectif de ce test est de documenter nos Procédures Analytiques de Substance (PAS) appliquées aux données financières du cycle des Rémunérations. Pour ce faire, nous suivons les étapes suivantes:

- 1. Nous commencerons par valider la pertinence du recours aux PAS en fonction de la qualité des données financières et non financières disponibles;*
- 2. Nous déterminerons ensuite les attentes sur base de données historiques, budgétées ou d'autres références utiles;*
- 3. Nous fixerons l'écart acceptable entre les montants enregistrés et les valeurs attendues, nous permettant de nous arrêter à ces procédures;*
- 4. Et nous analyserons enfin, le cas échéant, les écarts résiduels (supérieurs à l'écart acceptable).*

Commentez ici la manière dont vous avez validé la fiabilité des données utilisées dans ces PAS:

[Exemples] Volume important de transactions (rendant le contrôle substantif inefficant)
Prédictabilité: caractère prévisible des données chiffrées
Fiabilité des budgets (confirmée si possible par la réalisation effective des budgets historiques)
Existence de données désagrégées fiables
Autres (à détailler)

Procédures mises en œuvre

CONCRETEMENT – PAS PAR CYCLE - ACHATS

Identifier les données de référence pour déterminer les attentes

IV- DONNEES DE REFERENCE

	N	N-1	Budget	Source / Remarques
Données financières issues des états financiers:				
#70				
#600				
#601				
#602				
Autres	Autres à compléter			
Autres	Autres à compléter			
Autres données financières:				
Volume	Volume produit (m ³ , unités etc.)			
H prod	Heures de production			
ETP	Nombre d'ETP			
# staff	Nombre de personnes occupées par l'entreprise			
# sites	Nombre de sites d'exploitation			
M2 occupés	Surfaces occupées en m2			
Px MP	Prix officiel de la MP principale au kg			
Tarif	Référence tarif (base = 100)			
% ristournes	% ristournes sur achats			
% cost+	% cost+			
Autres	Autres à compléter			
Autres	Autres à compléter			
Indices officiels de référence:				
Index	Indice des prix à la consommation			https://statbel.fgov.be/fr/themes/prix-la-consommation/indice-des-prix-la-consomma
Indice santé	Indice santé			https://statbel.fgov.be/fr/themes/prix-la-consommation/indice-sante
Tx TVA	Taux TVA			https://www.belgium.be/fr/impots/tva/taux
Tx ISOC	Taux ISOC			https://finances.belgium.be/sites/default/files/downloads/121-reforme-isoc-2018.pdf
Tx change	Taux de change [devise]			https://www.nbb.be/fr/la-banque-nationale/eurosysteme/taux-de-change
Tx OLO	Taux OLO à 10 ans			https://stat.nbb.be/Index.aspx?DataSetCode=IROLOYLD&lang=fr
Autres	Autres à compléter			
Autres	Autres à compléter			

A7 220307-PAS-par-cycle -achats - infos relatifs aux achats complété - 2.xlsx

Merci pour votre attention

Outils pour un audit ISA efficient (icci.be)