

- les constatations spécifiques relevant de l'utilisation d'une procédure d'inventaire tournant par l'entreprise.

8.Conclusion des contrôles

8.1.Lorsque le réviseur a constaté des lacunes dans la prise d'inventaire et que ces lacunes pourraient conduire à des réserves dans son rapport, il en informe la direction sans délai par écrit. Le cas échéant, il suggère des mesures à prendre.

8.2.Lorsque les faiblesses sont réelles sans devoir conduire à des réserves parce que le réviseur a pu effectuer des travaux supplémentaires ou appliquer des contrôles alternatifs, ces faiblesses devront être portées à la connaissance de la direction éventuellement à l'issue des travaux de révision.

3.6. Examen analytique (7 juillet 1995)^{89 90}

1. Introduction

1.1.L'examen analytique se définit comme l'ensemble des procédés de révision consistant à étudier les interrelations entre divers éléments d'information, à observer les tendances significatives constatées dans les informations financières et à identifier les fluctuations inattendues et autres éléments inhabituels.

1.2.Le paragraphe 2.5 des normes générales de révision dispose que le « réviseur d'entreprises doit récolter un nombre approprié d'éléments probants lui permettant de justifier l'opinion qu'il formule sur les comptes annuels ». L'examen analytique est à ranger parmi les techniques contribuant à la formation du jugement du réviseur.

L'examen analytique permet au réviseur de conclure à la vraisemblance d'un ensemble de données comptables. Pour la certification des comptes annuels, il sera combiné avec d'autres techniques de révision.

1.3.La technique de l'examen analytique tient une place importante dans le processus de révision et en particulier dans l'analyse de risque (voir la recommandation 2.1. du 3 décembre 1993 « Risque de révision »). Elle trouve son application non seulement dans le contrôle des comptes annuels mais aussi notamment dans le contrôle des situations intermédiaires (voir la recommandation 2.6. du 5 janvier 1993 « l'Examen limité ») et des informations à fournir aux conseils

⁸⁹ La présente recommandation s'appuie sur l'*International Standard on Auditing* n° 520 « *Analytical Procedures* » décrété par l'IFAC.

⁹⁰ Avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable d.d. 11 mai 1995 (Rapp. annuel CSR, 1994-1995, p. 25-27).

d'entreprise.

1.4.Les procédures d'examen analytique seront mises en œuvre lors de la planification des travaux ainsi que lors de la phase finale de la révision. Elles peuvent aussi s'exécuter à d'autres moments au cours de la révision.

2. Nature des procédés analytiques

2.1.Les procédés analytiques comprennent :

2.1.1.La comparaison d'informations financières avec :

- les informations comparables d'une ou de plusieurs périodes précédentes;
- les résultats escomptés tels que budgets et prévisions;
- la moyenne du secteur d'activité considéré ou la moyenne d'autres entités comparables.

2.1.2.L'étude des relations entre l'information financière et :

- d'autres données de référence issues de l'expérience passée, par exemple le taux de marge brute;
- des informations non financières, par exemple le rapport entre les frais de personnel et le nombre de personnes employées.

2.2.La liste des comparaisons chiffrées susceptibles d'être réalisées est considérable. La qualité de l'examen analytique n'est pas déterminée par le nombre des comparaisons mais par leur pertinence au regard des objectifs de la révision.

Le choix des comparaisons dépend notamment des caractéristiques de l'activité de l'entreprise, de la nature des données disponibles, de leur congruence et de la fiabilité des éléments de comparaison.

2.3.Les activités constitutives du cycle d'exploitation sont interdépendantes. Aucune rubrique des comptes annuels ne peut être considérée isolément. Le réviseur doit déterminer les relations qu'il peut s'attendre à trouver entre un élément (p. ex. les ventes) et des éléments connexes (en l'hypothèse le coût des matières). Les relations à établir dépendront de la nature de l'activité de l'entreprise et de la disponibilité d'informations fiables.

Ces analyses peuvent être opérées sur des données consolidées.

Le réviseur devra prêter attention à la pertinence de la relation, c'est-à-dire à la valeur probante des conclusions qui peuvent en être tirées dans le cadre de la révision (p. ex. l'utilisation de coûts standards pourra perturber certaines relations dans le cadre de l'examen analytique d'une situation intermédiaire; autre exemple, les charges variables dépendent du volume des ventes mais pas l'inverse). Il se basera sur sa connaissance de l'entreprise et des événements survenus au cours de l'exercice (p. ex.

une modification des tarifs ou de la gamme de produits ou services). L'analyse sera d'autant plus valable qu'un des éléments constitutifs de la relation aura fait l'objet d'une vérification externe.

3. Objectif de l'examen analytique

3.1. Outre l'amélioration de la connaissance de l'entreprise et de ses activités, l'examen analytique peut poursuivre trois objectifs essentiels :

- identifier des risques potentiels;
- valider certaines informations;
- s'assurer de la cohérence globale de l'information.

3.2. La mise en évidence de risques résultera de l'identification de fluctuations d'opérations ou de situations inhabituelles (rétrécissement de la marge brute, importance du crédit accordé à certains clients, etc.).

Les procédés analytiques seront principalement utilisés pour orienter les travaux de contrôle ou corroborer certaines informations.

3.3. Les tests de validation sont ceux qui permettent de récolter des informations probantes sur les soldes et autres données figurant dans les comptes annuels. Sous certaines conditions détaillées par la suite, les procédés analytiques sont utilisables comme test de validation. La décision relative au choix des techniques de contrôle relève du jugement du réviseur en tenant compte de l'efficacité et de l'efficience des procédés utilisés.

Dès lors, le degré de confiance attribuable à l'examen analytique en tant que test de validation dépend des conclusions de l'analyse de risques (voir la recommandation 2.1. du 3 décembre 1993 relative à l'analyse de risques point 6.2); il dépend aussi du fait que le système comptable produit des données suffisamment fréquentes, précises et détaillées permettant d'appliquer des méthodes mathématiques conférant une valeur probante élevée.

En tant que procédé de validation, l'examen analytique part de l'idée qu'un certain degré de confiance s'attache aux rubriques ou comptes dans lesquels aucune fluctuation non attendue n'a pu être constatée. Si la fluctuation anormale ne s'explique pas par des éléments objectifs (fluctuations saisonnières, modification de l'activité, de la structure de l'entreprise...) il faudra en tout cas poursuivre la vérification par d'autres méthodes de contrôle.

3.4. La recherche de la cohérence globale des informations financières par l'examen analytique s'opère dans la phase finale de la révision en vue de corroborer les conclusions partielles résultant des vérifications opérées.

4. Place de l'examen analytique dans le programme de révision

4.1.Lors de la planification, l'examen analytique aidera le réviseur à mieux comprendre l'évolution des activités de l'entreprise et à identifier les risques inhérents. L'identification des risques inhérents aidera le réviseur à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue de ses autres procédures d'audit.

4.2.Au cours de la révision, les procédés analytiques peuvent être appliqués conjointement aux autres procédures.

4.3.Lors de la phase finale de l'audit, l'examen analytique permet au réviseur de s'assurer de la cohérence globale de l'information par rapport à sa connaissance de l'entreprise et de son environnement. Cet examen permettra de corroborer les résultats de contrôles antérieurs mais pourrait aussi suggérer des contrôles supplémentaires.

5. Méthodologie de l'examen analytique

5.1.Le réviseur s'assurera de la disponibilité des informations nécessaires à la mise en œuvre des procédés analytiques et des résultats de toutes procédures de ce type mises en œuvre par le client. Il pourra utiliser les données préparatoires à l'examen analytique établies par le client, à condition qu'il ait l'assurance que ces données ont été préparées de façon adéquate.

5.2.Le réviseur doit choisir les procédés analytiques qu'il met en œuvre en fonction de l'objectif poursuivi et du degré de confiance recherché. Il doit aussi prendre en considération :

- la connaissance de l'entreprise acquise au cours des années antérieures ainsi que par les résultats de son examen du contrôle interne;
- la disponibilité des informations financières, (telles que budgets ou prévisions) ou non financières (telles que les quantités produites ou vendues);
- la fiabilité de l'information disponible; par exemple, le soin avec lequel les budgets sont établis;
- la pertinence des informations disponibles; par exemple, les budgets peuvent avoir été établis pour traduire des objectifs à atteindre et non des résultats escomptés;
- la comparabilité de l'information disponible; par exemple, les données de l'entreprise ne sont pas toujours comparables à celles de l'ensemble du secteur.

5.3.Les procédés analytiques se réfèrent parfois à des données non financières (nombre d'employés, unités expédiées, etc.). Le réviseur évaluera la fiabilité des procédures d'établissement de ces informations non financières.

Les procédures concernant l'information non financière peuvent être souvent contrôlées dans l'examen de l'organisation administrative. A titre d'exemple, une entité qui met en place des contrôles internes relatifs au traitement des factures de vente peut prévoir des procédures relatives aux quantités vendues. Dans ce cas, le

réviseur peut tester ces procédures dans le cadre de ses contrôles de conformité sur le traitement des factures de ventes.

5.4.L'examen analytique peut mettre en œuvre différents procédés fondés sur :

5.4.1.L'évaluation de la vraisemblance des variations

La méthode la plus répandue consiste à dresser un tableau comparatif de montants ou ratios de l'exercice, comparés aux mêmes données de l'exercice ou des exercices précédents ainsi que du budget. Des programmes informatiques fournissent des modèles standardisés de calcul et des représentations graphiques.

5.4.2.Des méthodes d'analyse des fluctuations

Ces méthodes ont pour objet de déterminer, en fonction de la connaissance de l'entreprise, le caractère normal de la fluctuation des données périodiques par rapport aux données de référence et en fonction d'un seuil de signification déterminé par avance. On comparera l'évolution mensuelle de données reliées entre elles (p. ex. ventes et achats de marchandises) pour relever tout écart significatif devant faire l'objet d'une vérification complémentaire.

5.4.3.L'utilisation de méthodes statistiques de prévision

En fonction de son expérience passée, de sa connaissance de l'entreprise, des principaux facteurs affectant les résultats (inflation, indices de prix, coût du personnel, données non financières, etc.), le réviseur peut chercher, par application de méthodes statistiques, à prédire la valeur des variables dépendantes pour la période étudiée et à déterminer la plausibilité de l'écart par rapport aux données effectivement comptabilisées.

6. Valeur probante de l'examen analytique

6.1.L'examen analytique est fondé sur la présomption qu'il existe des relations entre certaines données. L'existence de ces relations apporte dès lors des éléments probants sur le caractère complet, exact et fiable des informations produites par le système comptable.

Toutefois, la confiance accordée à l'examen analytique dépendra de trois catégories d'éléments :

- a) l'objectif poursuivi par le réviseur;
- b) la fiabilité des données utilisées;
- c) la méthode utilisée.

6.2.L'objectif poursuivi par le réviseur influence de façon importante les conclusions qu'il peut tirer de l'utilisation des procédés analytiques – à titre

d'exemple, l'examen analytique réalisé lors de la planification des travaux contribuera à déterminer la nature, le calendrier, et l'étendue des autres procédures de révision, alors que l'examen analytique réalisé à la fin des travaux de révision permettra de corroborer des éléments probants obtenus par d'autres voies.

En outre, il faudra situer l'examen analytique dans l'ensemble des procédés de révision mis en œuvre et examiner l'importance relative des éléments considérés par rapport à l'information financière prise dans son ensemble; à titre d'exemple, lorsqu'il s'agit d'une rubrique significative des comptes annuels, le réviseur n'arrêtera pas ses conclusions à partir du seul examen analytique. En revanche, il pourra se référer largement aux procédures d'examen analytique pour certaines rubriques qui, prises isolément, ne sont pas importantes par rapport à l'ensemble de l'information financière et n'ont pas été sujettes à des fluctuations inattendues.

6.3.L'examen analytique utilise comme point de référence des variables indépendantes considérées comme exactes. Le degré de certitude s'attachant à ces données influence directement la valeur probante du résultat.

La qualité du système de contrôle interne influencera indirectement mais de façon déterminante la valeur probante des procédés analytiques. Ainsi par exemple, si le réviseur constate que les contrôles internes relatifs au traitement des commandes présentent des points faibles, il pourra difficilement fonder ses conclusions concernant la procédure des ventes sur les résultats d'un examen analytique mais devra rechercher d'autres éléments probants sur les détails d'opérations et les soldes.

L'examen analytique peut être corroboré par d'autres procédés de validation, ce qui aura pour effet d'accroître la valeur probante de l'ensemble; par exemple, les procédures mises en œuvre par le réviseur pour examiner le caractère recouvrable des créances, notamment l'examen des encaissements ultérieurs, peuvent confirmer ou infirmer les doutes nés de l'application des procédures d'examen analytique sur l'ancienneté des créances clients.

6.4.Tous les procédés analytiques n'ont pas la même valeur probante. Le simple examen de vraisemblance basé sur l'étude de ratios financiers n'est pas un élément probant aidant la validation d'un solde bilantaire alors que l'analyse de fluctuations et surtout les méthodes statistiques de prévision peuvent y contribuer.

Le réviseur devra également tenir compte de la précision avec laquelle les résultats des procédures d'examen analytique peuvent être prévus – à titre d'exemple, il attendra davantage de stabilité dans la comparaison d'une période à l'autre des taux de marges brutes que dans la comparaison des dépenses décidées par les dirigeants telles que les frais de recherche ou de publicité.

7. Vérifications des fluctuations et données inhabituelles

Si l'examen analytique met en évidence des fluctuations ou des éléments inhabituels,

c'est-à-dire des relations qui sont inattendues ou contradictoires avec des éléments probants obtenus par d'autres voies, le réviseur devra procéder à leur étude.

Cette étude commencera habituellement par une demande d'information aux dirigeants. Le réviseur devra :

- évaluer la pertinence des réponses reçues eu égard, par exemple, à sa connaissance de l'activité du client et aux autres éléments probants obtenus au cours de ses travaux;
- envisager la nécessité de mettre en œuvre d'autres vérifications, sur la base des informations obtenues suite à sa demande.

Une étude complémentaire sera toujours nécessaire lorsque les dirigeants ne sont pas en mesure d'apporter une explication ou si l'explication fournie n'était pas jugée satisfaisante.

8. Documentation

Le réviseur doit soigneusement documenter les différentes phases de l'examen analytique et notamment :

- l'objectif poursuivi;
- la source et la fiabilité des données de référence;
- la mise en œuvre des procédés et les explications recueillies sur les variations anormales;
- les critères utilisés pour qualifier les fluctuations significatives;
- les conclusions de l'examen y compris les investigations complémentaires requises.

3.7. Les sondages dans la révision (6 septembre 1996)⁹¹

1. Introduction

Selon le paragraphe 2.3.3. des normes de révision, « *La conséquence logique du contrôle plénier est la vérification par sondages. Ceux-ci doivent être déterminés de façon méthodique et raisonnée.*

Le sondage peut s'effectuer par application d'une méthode statistique ou d'une autre méthode non statistique appropriée, répondant aux conditions définies dans l'alinéa précédent ».

⁹¹ Avis du Conseil Supérieur du Revisorat d'Entreprises et de l'Expertise Comptable d.d. 23 mai 1996 (Rapp. annuel, 1996, p. 29-30).

La présente recommandation doit faire l'objet d'une mise à jour dans le cadre de la nouvelle norme ISA 530.