

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 320, Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit

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 320

CARACTERE SIGNIFICATIF LORS DE LA PLANIFICATION ET DE LA REALISATION D'UN AUDIT

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009) (*)

(*) La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées (en gris dans le texte ci-dessous). L'entrée en vigueur de ces changements coïncide avec celle de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées.

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1
Caractère significatif dans le contexte d'un audit.....	2 – 6
Date d'entrée en vigueur.....	7
Objectif	8
Définition	9
Diligences requises	
Détermination, lors de la planification de l'audit, du seuil de signification et du seuil de planification	10 - 11
Modification des seuils au cours de l'audit.....	12 – 13
Documentation	14
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Caractère significatif et risque d'audit.....	A1
Caractère significatif dans le contexte d'un audit	A2
Détermination, lors de la planification de l'audit, du seuil de signification et du seuil de planification	A3 – A13
Modification des seuils au cours de l'audit.....	A14

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 320, *Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit*, 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'application par l'auditeur du concept de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit d'états financiers. La Norme ISA 450¹ explicite la façon dont le concept est appliqué pour évaluer les incidences des anomalies relevées sur l'audit et des anomalies non corrigées, s'il en existe, sur les états financiers.

Caractère significatif dans le contexte d'un audit

2. Les référentiels comptables traitent souvent du concept de caractère significatif dans le contexte de l'établissement et de la présentation des états financiers. Bien que ces référentiels comptables puissent expliciter le caractère significatif en termes différents, ils précisent généralement que :
 - Les anomalies, y compris les omissions, sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou en cumulé, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci ;
 - Les jugements portant sur le caractère significatif sont exercés en fonction des circonstances environnantes et sont influencés par l'importance ou la nature d'une anomalie, ou une combinaison de ces deux facteurs ; et
 - Les jugements portant sur des points qui sont significatifs pour les utilisateurs des états financiers reposent sur la prise en considération des besoins d'informations financières communs à l'ensemble des utilisateurs en tant que groupe². Il est fait abstraction de l'incidence possible des anomalies sur des utilisateurs particuliers, dont les besoins peuvent varier considérablement.
3. Lorsque le référentiel comptable applicable fournit de telles explications, l'auditeur dispose d'un cadre de référence pour déterminer le caractère significatif pour les besoins de l'audit. Lorsque le référentiel comptable applicable ne traite pas du concept de caractère significatif, les caractéristiques mentionnées au paragraphe 2 servent de cadre de référence pour l'auditeur.

¹ Norme ISA 450, *Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit*.

² Par exemple, le *Cadre conceptuel pour la préparation et présentation des états financiers*, adopté par l'*International Accounting Standards Board* (IASB) en avril 2001, précise que, pour les entités dont l'activité est orientée vers la recherche de résultats, du fait même que les investisseurs sont les pourvoyeurs de fonds de ces entreprises et en assumant le risque, le contenu des états financiers qui répond à leurs besoins satisfera également la plupart des besoins des autres utilisateurs.

4. La détermination du caractère significatif relève du jugement professionnel de l'auditeur et est influencée par sa perception des besoins d'informations financières des utilisateurs des états financiers. Dans ce contexte, l'auditeur peut raisonnablement présumer que les utilisateurs :
 - (a) Ont une connaissance raisonnable des activités commerciales et économiques ainsi que de la comptabilité et sont disposés à analyser les informations contenues dans les états financiers avec une diligence raisonnable ;
 - (b) Comprennent que les états financiers sont établis, présentés et audités en tenant compte du caractère significatif ;
 - (c) Sont conscients des incertitudes inhérentes à l'évaluation de certains montants sur la base d'estimations, d'un jugement et de la prise en considération d'événements futurs ; et
 - (d) Prennent des décisions économiques raisonnables en se basant sur les informations contenues dans les états financiers.

5. L'auditeur applique le concept de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation de l'audit, lors de l'évaluation de l'incidence des anomalies relevées sur l'audit et des anomalies non corrigées, s'il en existe, sur les états financiers et lorsqu'il forge l'opinion qu'il exprime dans son rapport d'audit. (Voir par. A1)

6. Lors de la planification de l'audit, l'auditeur exerce son jugement quant aux anomalies qui seront considérées comme significatives. Ce jugement donne une base pour :
 - (a) Déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'évaluation des risques ;
 - (b) Identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives ; et
 - (c) Déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

Le seuil de signification déterminé lors de la planification de l'audit ne fixe pas nécessairement un montant en deçà duquel les anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, seront toujours considérées comme non significatives. Les circonstances entourant certaines anomalies peuvent amener l'auditeur à les considérer comme significatives même si elles sont en dessous du seuil de signification. Il n'est pas possible de définir des procédures d'audit pour détecter toutes les anomalies qui pourraient être significatives uniquement en raison de leur nature. Néanmoins, il est pertinent de prendre en considération la nature des anomalies potentielles dans les informations à fournir dans les états financiers pour concevoir des procédures d'audit visant à répondre aux risques d'anomalies significatives³. En outre, lorsque l'auditeur évalue l'incidence de toutes les anomalies non corrigées sur les états financiers, il prend

³ Norme ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement*, paragraphes A134 et A135.

en compte non seulement leur importance mais aussi leur nature, ainsi que les circonstances particulières de leur survenance⁴. (Voir, par A2)

Date d'entrée en vigueur

7. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

8. L'objectif de l'auditeur est de mettre en pratique le concept de caractère significatif de façon appropriée lors de la planification et de la réalisation de l'audit.

Définition

9. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par seuil de planification le montant ou les montants déterminé(s) par l'auditeur en deçà du seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble afin de réduire à un niveau suffisamment faible la probabilité que le montant cumulé des anomalies non corrigées et des anomalies non détectées excède le seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble. Le cas échéant, le seuil de planification vise également le ou les montant(s) déterminé(s) par l'auditeur en deçà du ou des seuils de signification fixés pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers.

Diligences requises

Détermination, lors de la planification de l'audit, du seuil de signification et du seuil de planification

10. Lorsqu'il établit la stratégie générale d'audit, l'auditeur doit fixer un seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble. Si, dans les circonstances propres à l'entité, il existe un ou plusieurs flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir pour lesquels il est raisonnable de s'attendre à ce que des anomalies de montants inférieurs au seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble puissent influencer les décisions économiques des utilisateurs prises sur la base des états financiers, l'auditeur doit également fixer un ou des seuils de signification pour ces flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers. (Voir par. A3 – A12)
11. L'auditeur doit fixer un ou des seuils de planification dans le but d'évaluer les risques d'anomalies significatives et de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires. (Voir par. A13)

⁴ Norme ISA 450, paragraphe A21.

Modification des seuils au cours de l'audit

12. L'auditeur doit modifier le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le ou les seuils de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers) dans les situations où il vient à avoir connaissance, au cours de l'audit, d'informations qui l'auraient conduit à fixer initialement le ou les seuils à un montant (ou à des montants) différent(s). (Voir par. A14)
13. Si l'auditeur conclut qu'un seuil de signification moins élevé pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, un ou des seuils de signification moins élevé(s) pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers) que celui (ou ceux) initialement fixé(s) est approprié, il doit déterminer s'il est nécessaire de modifier le seuil de planification fixé et si la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires restent appropriés.

Documentation

14. L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit les montants suivants et les facteurs pris en compte pour les déterminer⁵ :
 - (a) Le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble ; (Voir par. 10)
 - (b) Le cas échéant, le ou les seuils de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers ; (Voir par. 10)
 - (c) Le seuil de planification ; (Voir par. 11) et
 - (d) Toute modification, au cours de l'audit, des montants mentionnés aux points (a)-(c). (Voir par. 12-13)

Modalités d'application et autres informations explicatives

Caractère significatif et risque d'audit (Voir par. 5)

- A1. Dans la conduite d'un audit d'états financiers, les objectifs généraux de l'auditeur sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, qu'elles proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, ce qui lui permet d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable ; d'émettre un rapport sur les états financiers et de procéder aux communications requises par les Normes ISA sur la base des conclusions de ses travaux⁶.

⁵ Norme ISA 230, *Documentation d'audit*, paragraphes 8-11, et paragraphe A6

⁶ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*, paragraphe 11.

L'auditeur obtient cette assurance raisonnable en recueillant des éléments probants suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable⁷. Le risque d'audit est le risque que l'auditeur exprime une opinion d'audit inappropriée lorsque les états financiers comportent des anomalies significatives. Le risque d'audit est fonction des risques d'anomalies significatives et du risque de non-détection⁸. Le caractère significatif et le risque d'audit sont pris en considération tout au long de l'audit, en particulier lors :

- (a) De l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives⁹ ;
- (b) De la définition de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires¹⁰ ; et
- (c) De l'évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées, s'il en existe, sur les états financiers¹¹ et de la détermination de l'opinion exprimée dans le rapport d'audit¹².

Caractère significatif dans le contexte d'un audit (Voir par. 6)

A2. L'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives¹³ nécessitent l'exercice du jugement professionnel pour les besoins de l'identification des flux d'opérations, des soldes de comptes et des informations à fournir, y compris les informations qualitatives, pour lesquels les anomalies pourraient être significatives (en général, les anomalies sont considérées comme significatives s'il est raisonnable de s'attendre à ce qu'elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur les états financiers pris dans leur ensemble). Pour déterminer si les anomalies dans les informations qualitatives pourraient être significatives, l'auditeur peut relever des facteurs pertinents tels que :

- La situation de l'entité au cours de la période (par exemple, l'entité peut avoir été partie à un important regroupement d'entreprises au cours de la période) ;
- Le référentiel comptable applicable, y compris les modifications qui y sont apportées (par exemple, une nouvelle norme comptable peut exiger de nouvelles informations qualitatives qui sont importantes pour l'entité) ;
- Des informations qualitatives qui sont importantes pour les utilisateurs des états financiers, en raison de la nature de l'entité (par exemple, les informations relatives

⁷ Norme ISA 200, paragraphe 17.

⁸ Norme ISA 200, paragraphe 13(c).

⁹ Norme ISA 315 (Révisée).

¹⁰ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués*.

¹¹ Norme ISA 450.

¹² Norme ISA 700 (Révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*.

¹³ Le paragraphe 25 de la norme ISA 315 (Révisée) exige de l'auditeur qu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions.

au risque de liquidité peuvent être importantes pour les utilisateurs des états financiers d'une institution financière).

Détermination, lors de la planification de l'audit, du seuil de signification et du seuil de planification

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public (Voir par. 10)

A3. Dans le cas d'une entité du secteur public, les législateurs et les autorités de contrôle sont souvent les principaux utilisateurs de ses états financiers. En outre, les états financiers peuvent être utilisés pour prendre des décisions autres que des décisions de nature économique. La détermination du seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, du ou des seuils de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers) dans un audit des états financiers d'une entité du secteur public est en conséquence influencée par les textes législatifs, réglementaires ou émanant d'une autorité, ainsi que par les besoins d'informations financières du législateur et du public concernant les programmes du secteur public.

Utilisation d'éléments de référence pour déterminer le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (Voir par. 10)

A4. La détermination du seuil de signification implique l'exercice du jugement professionnel. Un pourcentage appliqué à un élément de référence choisi est souvent retenu comme base initiale pour déterminer un seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble. Les facteurs qui peuvent être utilisés pour identifier un élément de référence approprié sont notamment les suivants :

- Les éléments des états financiers (par exemple l'actif, le passif, les capitaux propres, les produits, les charges) ;
- L'existence d'éléments sur lesquels l'attention des utilisateurs des états financiers de l'entité concernée tend à se focaliser (par exemple, en vue d'évaluer la performance financière, les utilisateurs peuvent avoir tendance à se focaliser sur le résultat, les produits ou l'actif net) ;
- La nature de l'entité, où celle-ci se situe dans son cycle de vie, ainsi que le secteur d'activité et l'environnement économique dans lequel elle opère ;
- La structure de détention du capital de l'entité et la façon dont elle est financée (par exemple, si l'entité est financée uniquement par l'endettement plutôt que par les capitaux propres, les utilisateurs peuvent mettre plus l'accent sur les actifs et les droits sur ces actifs, plutôt que sur les résultats de l'entité) ;
- La volatilité relative de l'élément de référence.

- A5. Des exemples d'éléments de référence qui peuvent être appropriés, en fonction des circonstances propres à l'entité, comprennent les catégories de résultats présentés, tels que le résultat avant impôt, le total des produits, la marge brute et le total des charges, le montant des capitaux propres ou la valeur de l'actif net. Le résultat courant avant impôt est souvent utilisé pour les entités dont l'activité est orientée vers la recherche de profits. Lorsque le résultat courant avant impôt est volatil, d'autres éléments de référence peuvent être plus appropriés, tels que la marge brute ou le total des produits.
- A6. Les données financières pertinentes relatives à l'éléments de référence choisi comprennent généralement les résultats et la situation financière des périodes précédentes, les résultats et la situation financière de la période en cours jusqu'à une date donnée, ainsi que les budgets ou les prévisions pour la période en cours, ajustés en fonction des changements importants intervenus au niveau de l'entité (par exemple l'acquisition d'une activité importante) et de ceux intervenus au niveau du secteur d'activité ou de l'environnement économique dans lequel l'entité opère. Par exemple, lorsque, initialement, le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble est déterminé pour une entité sur la base d'un pourcentage du résultat courant avant impôt, les circonstances qui conduisent à une diminution ou à une augmentation exceptionnelle de ce résultat peuvent conduire l'auditeur à conclure que le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble est déterminé de manière plus appropriée en prenant comme base un résultat courant normatif avant impôt fondé sur les résultats antérieurs.
- A7. Le seuil de signification est déterminé par rapport aux états financiers sur lesquels l'auditeur émet son rapport d'audit. Lorsque les états financiers sont établis pour une période comptable de plus ou de moins de douze mois, comme cela peut être le cas pour une entité nouvellement créée, ou lors d'un changement de date de clôture d'un exercice, le seuil de signification est fixé par rapport aux états financiers établis pour cette période comptable.
- A8. Déterminer un pourcentage à appliquer à un élément de référence choisi implique l'exercice du jugement professionnel. Il existe une relation entre le pourcentage et l'élément de référence choisi ; ainsi, le pourcentage appliqué au résultat courant avant impôt sera normalement plus élevé que celui appliqué au total des produits. Par exemple, l'auditeur peut considérer que cinq pour cent du résultat courant avant impôt est un pourcentage approprié pour une entité dans l'industrie manufacturière dont l'activité est orientée vers la recherche de profits, tandis qu'il peut considérer qu'un pour cent du montant total des produits ou des charges est approprié pour des entités à but non lucratif. Des pourcentages plus ou moins élevés peuvent cependant s'avérer appropriés selon les circonstances.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A9. Lorsque le résultat courant avant impôt est de façon constante marginal, comme cela pourrait être le cas dans une entité détenue et dirigée par la même personne, lorsque cette dernière retire la majeure partie du résultat avant impôt sous forme de rémunération, un élément de référence tel que le résultat avant rémunération et avant impôt peut être plus pertinent.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A10. Lors de l'audit d'une entité du secteur public, le total des coûts ou les coûts nets (charges moins produits ou dépenses moins recettes) peut être un élément de référence approprié pour des programmes de réalisation de projets. Lorsqu'une entité du secteur public est dépositaire d'actifs publics, ces actifs peuvent être un élément de référence approprié.

Seuil(s) de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers (Voir par. 10)

A11. Les facteurs qui peuvent indiquer l'existence d'un ou plusieurs flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers, pour lesquels il est raisonnable de s'attendre à ce que des anomalies de montant inférieur au seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble influencent les décisions des utilisateurs prises sur la base des états financiers, comprennent :

- Le fait que la loi, la réglementation ou le référentiel comptable applicable affecte l'attente des utilisateurs en matière d'évaluation ou d'informations à fournir relatives à certains éléments (par exemple, les opérations avec les parties liées, la rémunération des dirigeants et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, et les analyses de sensibilité concernant les estimations comptables en juste valeur qui présentent un degré élevé d'incertitude) ;
- Des informations clés à fournir en rapport avec le secteur d'activité dans lequel l'entité opère (par exemple, les coûts de recherche et développement pour une société pharmaceutique) ;
- Le fait que l'accent soit mis sur un aspect particulier des activités de l'entité qui est décrit séparément dans les états financiers (par exemple, les informations sectorielles ou relatives à un regroupement d'entreprises important).

A12. Lorsqu'il détermine si, dans les circonstances propres à l'entité, de tels flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir existent, l'auditeur peut juger utile de prendre connaissance des vues et des attentes des dirigeants et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Seuil de planification (Voir par. 11)

A13. Planifier l'audit en vue de détecter uniquement des anomalies individuellement significatives ignore le fait que le cumul d'anomalies individuellement de faible importance peut conduire à des états financiers comportant des anomalies significatives, et laisser peu de marge pour des anomalies éventuelles non détectées. Le seuil de planification (qui, selon la définition, peut être un ou plusieurs montants) est déterminé afin de réduire à un niveau suffisamment faible la probabilité que le cumul des anomalies non corrigées et non détectées contenues dans les états financiers excède le seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble. De la même façon, le seuil de planification concernant un flux d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir particuliers est déterminé afin de réduire à un niveau suffisamment faible la probabilité que le cumul des anomalies non corrigées et non détectées contenues dans ce flux d'opérations, ce solde de compte ou cette information à fournir particulier excède le seuil de signification fixé pour ce flux d'opérations, ce solde de compte ou cette information à fournir particulier. La détermination du seuil de planification ne relève pas d'un simple calcul arithmétique et implique l'exercice du jugement professionnel. Elle est influencée par la connaissance qu'a l'auditeur de l'entité, mise à jour au cours de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques, ainsi que par la nature et l'ampleur des anomalies relevées au cours des audits précédents et, par voie de conséquence, de l'anticipation par l'auditeur de la présence d'anomalies potentielles sur la période en cours.

Modification des seuils au cours de l'audit (Voir par. 12)

A14. Il peut être nécessaire de modifier le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le ou les seuils de signification fixé(s) pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers) en raison d'un changement de circonstances survenu au cours de l'audit (par exemple une décision de céder un secteur important d'activité de l'entité), de nouvelles informations, ou d'un changement dans la connaissance qu'a l'auditeur de l'entité et de ses activités résultant de la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires. Par exemple, s'il apparaît au cours de l'audit que les résultats financiers réels risquent d'être substantiellement différents de ceux qui avaient été anticipés pour la période en cours et sur lesquels le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble avait été déterminé, l'auditeur modifie ce seuil.