

Norme internationale d'audit (ISA)

Norme ISA 320, CARACTERE SIGNIFICATIF LORS DE LA PLANIFICATION ET DE LA REALISATION D'UN AUDIT

La présente Norme internationale d'audit (ISA) publiée en anglais par l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) de l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en 2009, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique et la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) de France en 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 published by IFAC*. 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.

Texte en anglais des Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 © 2009 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français des Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 © 2009 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source original : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2009 Edition* - ISBN number: 978-1-934779-92-7.

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)

SOMMAIRE

| | Paragraphe |
|---|-------------------|
| Introduction | |
| Champ d'application de cette Norme ISA | <u>1</u> |
| Caractère significatif dans le contexte d'un audit..... | <u>2</u> |
| Date d'entrée en vigueur | <u>7</u> |
| Objectif | <u>8</u> |
| Définition | <u>9</u> |
| Diligences requises | |
| Détermination, lors de planification de l'audit, du seuil de signification et du seuil de planification..... | <u>10</u> |
| Modification des seuils au cours de l'audit..... | <u>12</u> |
| Documentation | <u>14</u> |
| Modalités d'application et autres informations explicatives | |
| Caractère significatif et risque d'audit..... | <u>A1</u> |
| Détermination, lors de la planification de l'audit, du seuil de signification et du seuil de planification..... | <u>A2</u> |
| <i>Aspects particuliers concernant les entités du secteur public</i> | <u>A2</u> |
| <i>Utilisation de points de référence pour déterminer le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble</i> | <u>A3</u> |
| Aspects particuliers concernant les petits entités | <u>A8</u> |
| Aspects particuliers concernant les entités du secteur public | <u>A9</u> |
| <i>Seuil(s) de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir</i> | <u>A10</u> |
| <i>Seuil de planification</i> | <u>A12</u> |
| Modification des seuils au cours de l'audit..... | <u>A13</u> |

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 à la lumière de 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 cette Norme ISA

1. Cette 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 de celles non corrigées, s'il en existe, sur les états financiers. [\[Plus haut\]](#)

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 affectés par la taille et la nature d'une anomalie, ou une combinaison des facteurs ; et
- les jugements portant sur des questions qui sont significatives 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 pour des utilisateurs particuliers, dont les besoins peuvent varier considérablement. [\[Plus haut\]](#)

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 sur la recherche de résultats, du fait même que les investisseurs sont les pourvoyeurs de fonds de ces entreprises et en assument le risque, le contenu des états financiers qui répond à leurs besoins satisfera également la plupart des besoins des autres utilisateurs.

3. Lorsque le référentiel comptable applicable fournit de telles explications, l'auditeur dispose d'un cadre de référence pour déterminer un ou des seuils de signification pour les besoins de l'audit. Lorsque le référentiel comptable applicable ne fournit pas de précisions sur le concept de caractère significatif, les caractéristiques mentionnées au paragraphe 2 lui servent de cadre de référence. [Plus haut]

4. La détermination du seuil de signification 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 de la comptabilité, et qu'ils 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 compte tenu du caractère significatif ;
- (c) sont conscients des incertitudes inhérentes aux évaluations de certains montants fondés sur des estimations, le jugement et 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, ainsi que lors de l'évaluation de l'incidence des anomalies détectées sur l'audit, et de l'incidence des anomalies non corrigées, s'il en existe, sur les états financiers lorsqu'il forge son opinion exprimée dans son rapport d'audit. (Voir Par. A1)

[Plus haut]

6. Lors de la planification de l'audit, l'auditeur exerce son jugement quant à l'ordre de grandeur des anomalies qui seront considérées comme significatives. Ces jugements donnent 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. [\[Plus haut\]](#)

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. Bien qu'il ne soit guère possible de définir des procédures d'audit pour détecter les anomalies qui pourraient être significatives uniquement en raison de leur nature, lorsque l'auditeur évalue leur incidence sur les états financiers, il prend en compte non seulement l'importance mais aussi la nature des anomalies non corrigées, ainsi que les circonstances particulières de leur survenance³.

Date d'entrée en vigueur

7. Cette 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.

[\[Plus haut\]](#)

Définition

9. Pour les besoins des Normes ISA, le seuil de planification signifie le montant ou les montants déterminé(s) par l'auditeur inférieur(s) au 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 de celles 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 inférieur au(x) seuil(s) de signification fixé(s) pour des flux d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir. [\[Plus haut\]](#)

³ Norme ISA 450, paragraphe A16.

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 des circonstances propres à l'entité, il existe un ou plusieurs flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir pour lesquels des anomalies de montants inférieurs au seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble, dont on pourrait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles soient susceptibles d'influencer les décisions économiques des utilisateurs prises sur la base des états financiers, l'auditeur doit également fixer un ou des seuils pour ces flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir. (Voir [Par. A2 – A11](#)) [\[Plus haut\]](#)

11. L'auditeur doit fixer un (des) seuil(s) 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. A12](#))

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 seuil(s) de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers) dans les situations où il a connaissance au cours de l'audit d'informations qui l'auraient conduit à fixer initialement le ou les seuil(s) à un montant (ou à des montants) différent(s). (Voir [Par. A13](#)) [\[Plus haut\]](#)

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 seuil(s) de signification moins élevé(s) pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers) que celui initialement fixé est approprié, il doit déterminer s'il est nécessaire de modifier le seuil de planification fixé(s), et si la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires restent appropriés. [\[Plus haut\]](#)

Documentation

14. L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit les montants suivants et les facteurs pris en compte pour les déterminer⁴ :

- (a) le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble ; (Voir Par. 10)
- (b) le cas échéant, le (ou les) seuil(s) de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir ; (Voir Par. 10)
- (c) le seuil de planification ; (Voir Par. 11) et
- (d) toute modification des montants mentionnés en (a) à (c) au cours de l'audit. (Voir Par. 12-13) [Plus haut]

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, permettant ainsi à l'auditeur 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 travaux⁵. 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 acceptable⁶. Le risque d'audit est le risque que l'auditeur exprime une opinion d'audit inappropriée alors que les états financiers comportent des anomalies significatives. Le risque

⁴ Norme ISA 230, « Documentation d'audit », paragraphes 8-11, et paragraphe A6.

⁵ Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit », paragraphe 11.

⁶ Norme ISA 200, paragraphe 17.

d'audit est fonction des risques d'anomalies significatives et du risque de non-détection⁷. 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 significatives⁸ ;
- (b) de la définition de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires⁹ ; et
- (c) de l'évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées, s'il en existe, sur les états financiers¹⁰ et de la détermination de l'opinion exprimée dans le rapport d'audit¹¹. [Plus haut]

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)

A2. Dans le cas d'une entité du secteur public, les législateurs et les régulateurs 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 seuil(s) de signification pour des flux d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir) 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 au regard des programmes du secteur public. [Plus haut]

Utilisation de points de référence pour déterminer le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (Voir Par. 10)

A3. La détermination du seuil de signification implique l'exercice du jugement professionnel. Un pourcentage par rapport à un point de référence choisi est souvent retenu comme base initiale pour déterminer un seuil de signification pour les états financiers pris

⁷ Norme ISA 200, paragraphe 13(c).

⁸ Norme ISA 315, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement ».

⁹ Norme ISA 330, « Réponses de l'auditeur aux risques évalués ».

¹⁰ Norme ISA 450.

¹¹ Norme ISA 700, « Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers ».

dans leur ensemble. Les facteurs qui peuvent être utilisés pour identifier un point de référence approprié comprennent les points 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 d'une entité 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 se situe celle-ci dans son cycle opérationnel, ainsi que le secteur d'activité et l'environnement économique dans lequel l'entité 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 s'appuyer sur ceux-ci, plutôt que sur les résultats de l'entité) ;
- la volatilité relative du point de référence.

A4. Des exemples de points de référence qui peuvent être appropriés, en fonction de 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 sur la recherche de profits. Lorsque le résultat courant avant impôt est volatile, d'autres points de référence peuvent être plus appropriés, tels que la marge brute ou le total des produits. [Plus haut]

A5. En relation avec le point de référence choisi, des données financières pertinentes comprennent généralement les résultats et la situation financière des périodes antérieures, les résultats et la situation financière de la période jusqu'à une date donnée, ainsi que les budgets ou les prévisions pour la période en cours, ajustés des changements importants intervenus au niveau de l'entité (par exemple, l'acquisition d'une activité importante) et 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. [Plus haut]

A6. 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 moins douze mois, tel que ceci peut être le cas pour une entité nouvellement créée, ou lors d'un changement dans la date de clôture d'un exercice, le seuil de signification est fixé par rapport aux états financiers établis pour cette période comptable.

A7. Déterminer un pourcentage à appliquer à un point de référence choisi implique l'exercice du jugement professionnel. Il existe une relation entre le pourcentage et le point 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 sur 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 en la circonstance. [Plus haut]

Aspects particuliers concernant les petites entités

A8. Lorsque le résultat courant avant impôt est de façon constante marginal, tel que ceci pourrait être le cas dans une entité détenue et dirigée par la même personne et de laquelle cette dernière retire la majeure partie du résultat avant impôt sous forme de rémunération, un point de référence tel que le résultat avant rémunération et avant impôt peut être plus pertinent.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A9. Dans un audit d'une entité du secteur public, le total des coûts ou des coûts nets (charges moins produits ou dépenses moins encaissements) peuvent être des points de référence appropriés pour des programmes de réalisation de projets. Lorsqu'une entité du secteur public est dépositaire d'actifs publics, ces actifs peuvent être un point de référence approprié. [Plus haut]

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

A10. Les facteurs qui peuvent indiquer l'existence d'un ou plusieurs flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir, pour lesquels des anomalies de montant inférieur au seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble dont il pourrait être raisonnablement attendu qu'elles influencent les décisions des utilisateurs prises sur la base des états financiers, comprennent : [Plus haut]

- 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 transactions avec les parties liées, ou la rémunération des dirigeants et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise) ;
- 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, une activité récemment acquise).

A11. Lorsqu'il détermine si, dans les circonstances particulières de l'entité, de tels flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir existent, l'auditeur peut juger utile d'acquérir une connaissance des vues et des attentes des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. [Plus haut]

Seuil de planification (Voir Par. 11)

A12. Planifier l'audit en vue de détecter uniquement des anomalies individuelles significatives ignore le fait que le cumul d'anomalies individuelles 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 excède le seuil de signification fixé pour ce flux d'opérations, ce solde de compte ou cette information à fournir. La détermination du seuil de planification ne relève pas d'un simple calcul arithmétique mais implique l'exercice du jugement professionnel. Ce jugement est affecté par la connaissance qu'a l'auditeur de l'entité, mise à jour au cours de la réalisation 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](#))

A13. 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 un flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers) peut avoir besoin d'être modifié 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 son environnement résultant de la réalisation des procédures d'audit complémentaires. Par exemple, s'il apparaît au cours de l'audit que les résultats financiers réels seront 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 est amené à modifier ce seuil. [\[Plus haut\]](#)