
**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 320**

**Caractère significatif dans la planification et la réalisation
d'un audit**

This International Standard on Auditing (ISA) 320, “Materiality in Planning and Performing an Audit”, 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) 320, «Caractère significatif dans la planification et la réalisation d’un audit», 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) 320, “Materiality in Planning and Performing an Audit” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 320, «Caractère significatif dans la planification et la réalisation d’un audit» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 320, “Materiality in Planning and Performing an Audit.” Numéro ISBN : 978-1-60815-008-3.

Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit

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

TABLE DES MATIÈRES	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
Exigences	
Détermination d'un seuil de signification et du seuil de signification pour les travaux lors de la planification de l'audit	10-11
Révision des seuils à mesure que progresse l'audit	12-13
Documentation	14
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Caractère significatif et risque d'audit	A1
Détermination d'un seuil de signification et du seuil de signification pour les travaux lors de la planification de l'audit	A2-A12
Révision des seuils à mesure que progresse l'audit	A13

La Norme internationale d'audit (ISA) 320, «Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit», 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 responsabilité qui incombe à l'auditeur d'appliquer le concept de caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit d'états financiers. La norme ISA 450¹

¹ Norme ISA 450, «Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit».

traite de la façon d'appliquer le concept de caractère significatif pour évaluer l'incidence des anomalies détectées sur l'audit et l'incidence des anomalies non corrigées, le cas échéant, sur les états financiers.

Caractère significatif dans le contexte d'un audit

2. Les référentiels d'information financière traitent souvent du concept de caractère significatif (ou principe d'importance relative) dans le contexte de la préparation et de la présentation des états financiers. Bien qu'ils puissent expliquer le concept en des termes différents, les référentiels d'information financière précisent généralement :
 - que les anomalies, y compris les omissions, sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci;
 - que les jugements portant sur le caractère significatif sont fonction des circonstances, et sont influencés par l'ordre de grandeur ou la nature d'une anomalie ou par une combinaison de ces deux facteurs;
 - que les jugements quant aux questions qui sont significatives pour les utilisateurs des états financiers reposent sur la prise en considération des besoins d'information financière 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.
3. Lorsque le référentiel d'information financière applicable fournit de telles explications, l'auditeur dispose d'un cadre de référence pour déterminer un seuil de signification aux fins de l'audit. Lorsque le référentiel d'information financière applicable ne traite pas du concept de caractère significatif, les caractéristiques mentionnées au paragraphe 2 servent de cadre de référence à l'auditeur.
4. La détermination d'un seuil de signification relève du jugement professionnel de l'auditeur et est influencée par sa perception des besoins d'information financière 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 qu'ils sont disposés à analyser les informations contenues dans les états financiers avec une diligence raisonnable;

² Par exemple, le «Cadre de préparation et de présentation des états financiers» publié par l'International Accounting Standards Board en avril 2001 précise que, dans le cas d'une entité à but lucratif, comme les investisseurs sont les apporteurs de capitaux à risque de l'entité, la fourniture d'états financiers qui répondent à leurs besoins répondra également à la plupart des besoins des autres utilisateurs susceptibles d'être satisfaits par des états financiers.

- b) comprennent que la préparation, la présentation et l'audit des états financiers se font en fonction de seuils de signification;
 - c) sont conscients des incertitudes inhérentes à l'évaluation des éléments dont le montant repose sur des estimations, sur le jugement et sur la prise en compte d'événements futurs;
 - d) prennent des décisions économiques raisonnables en se fondant sur les informations contenues dans les états financiers.
5. L'auditeur applique le concept de caractère significatif aux fins tant de la planification que de la réalisation de l'audit, aux fins de l'évaluation de l'incidence des anomalies détectées sur l'audit et de l'incidence des anomalies non corrigées, le cas échéant, sur les états financiers, et aux fins de la formation de l'opinion qu'il exprime dans son rapport. (Réf. : par. A1)
6. Lors de la planification de l'audit, l'auditeur porte des jugements quant à l'ordre de grandeur des anomalies qui seront considérées comme significatives. Ces jugements lui servent de fondement 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;
 - c) déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

Un seuil de signification déterminé lors de la planification de l'audit ne constitue pas nécessairement un montant en deçà duquel les anomalies non corrigées seront toujours considérées comme non significatives, individuellement ou collectivement. Les circonstances entourant certaines anomalies peuvent amener l'auditeur à les considérer comme significatives même s'il s'agit de montants inférieurs au seuil de signification. Bien qu'il ne soit pas faisable en pratique de concevoir des procédures d'audit pour détecter les anomalies qui pourraient être significatives uniquement en raison de leur nature, lorsque l'auditeur évalue l'incidence des anomalies non corrigées sur les états financiers, il tient compte non seulement de l'ordre de grandeur de ces anomalies, mais également de leur nature, ainsi que des circonstances particulières dans lesquelles elles se sont produites³.

Date d'entrée en vigueur

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

Objectif

8. L'objectif de l'auditeur est d'appliquer de manière appropriée le concept de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation de l'audit.

³ Norme ISA 450, paragraphe A16.

Définition

9. Dans les normes ISA, on entend par «seuil de signification pour les travaux» le ou les montants que l'auditeur établit en deçà du seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble, afin de ramener à un niveau suffisamment faible la probabilité que le total des anomalies non corrigées et non détectées excède le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble. Le cas échéant, «seuil de signification pour les travaux» désigne aussi le ou les montants que l'auditeur établit en deçà du ou des seuils de signification pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir.

Exigences

Détermination d'un seuil de signification et du seuil de signification pour les travaux lors de la planification de l'audit

10. Lorsqu'il établit sa stratégie générale d'audit, l'auditeur doit déterminer un seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble. Si, dans les circonstances propres à l'entité, il existe certaines catégories d'opérations, certains soldes de compte ou certaines informations à fournir pour lesquels des anomalies dont les montants sont inférieurs au seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble seraient raisonnablement susceptibles d'influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci, l'auditeur doit aussi déterminer le ou les seuils de signification à appliquer à ces catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir. (Réf. : par. A2 à A11)
11. L'auditeur doit déterminer un seuil de signification pour les travaux afin d'évaluer les risques d'anomalies significatives et de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires. (Réf. : par. A12)

Révision des seuils à mesure que progresse 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 certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir) si, au cours de l'audit, il prend connaissance d'informations qui l'auraient amené à déterminer initialement un ou des seuils de signification différents. (Réf. : par. A13)
13. Si l'auditeur conclut qu'il convient de revoir à la baisse le seuil de signification déterminé initialement pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le ou les seuils de signification pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir), il doit déterminer s'il est nécessaire de revoir le seuil de signification pour les travaux et si la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires sont toujours appropriés.

Documentation

14. L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit les montants suivants ainsi que les facteurs pris en considération pour les déterminer⁴ :
- a) le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (voir le paragraphe 10);
 - b) le seuil de signification pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes et certaines informations à fournir, le cas échéant (voir le paragraphe 10);
 - c) le seuil de signification pour les travaux (voir le paragraphe 11);
 - d) toute révision au cours de l'audit des seuils mentionnés en a), b) et c) (voir les paragraphes 12 et 13).

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

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

- A1. L'auditeur qui réalise un audit d'états financiers a pour objectifs généraux : d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent soit de fraudes ou d'erreurs, et, en conséquence, de pouvoir exprimer une opinion indiquant si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable; de délivrer un rapport sur les états financiers, et de procéder aux communications exigées par les normes ISA, en fonction de ses constatations⁵. L'auditeur obtient cette assurance raisonnable en recueillant des éléments probants suffisants et appropriés pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible⁶. Le risque d'audit s'entend du risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée sur des états financiers comportant des anomalies significatives. Il 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 :
- a) lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives⁸;
 - b) lors de la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires⁹;

⁴ Norme ISA 230, «Documentation de l'audit», paragraphes 8 à 11 et A6.

⁵ Norme ISA 200, «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit», paragraphe 11.

⁶ Norme ISA 200, paragraphe 17.

⁷ Norme ISA 200, alinéa 13 c).

⁸ 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».

⁹ Norme ISA 330, «Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques».

- c) lors de l'évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées, le cas échéant, sur les états financiers¹⁰ et de la formation de l'opinion que l'auditeur exprime dans son rapport¹¹.

Détermination d'un seuil de signification et du seuil de signification pour les travaux lors de la planification de l'audit

Considérations propres aux entités du secteur public (Réf. : par. 10)

- A2. Le législateur et les autorités de réglementation sont souvent les principaux utilisateurs des états financiers des entités du secteur public. Par ailleurs, ces états financiers peuvent être utilisés pour prendre des décisions autres que de nature économique. Par conséquent, 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 certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes et certaines informations à fournir) aux fins de l'audit des états financiers d'une entité du secteur public est influencée par les textes légaux et réglementaires ou d'autres textes émanant d'une autorité, ainsi que par les besoins d'information financière du législateur et du public sur les programmes du secteur public.

Utilisation d'éléments de référence aux fins de la détermination du seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (Réf. : par. 10)

- A3. La détermination d'un seuil de signification nécessite l'exercice du jugement professionnel. Dans le cas du seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble, cette détermination consiste souvent, en un premier temps, à appliquer un pourcentage à un élément de référence choisi. Parmi les facteurs pouvant avoir une incidence sur le choix d'un élément de référence approprié, on trouve les suivants :
- les éléments des états financiers (par exemple les actifs, les passifs, les capitaux propres, les produits, les charges);
 - l'existence ou non de postes sur lesquels les utilisateurs des états financiers de l'entité ont tendance à fixer leur attention (par exemple, pour l'évaluation de la performance financière, les utilisateurs peuvent avoir tendance à se concentrer sur le bénéfice, les produits ou l'actif net);
 - la nature de l'entité, sa position dans son cycle de vie, ainsi que le secteur et l'environnement économique dans lesquels elle exerce ses activités;
 - la structure du capital et les modes de financement de l'entité (par exemple, si l'entité se finance uniquement par emprunt plutôt que par capitaux propres, il se peut que les utilisateurs accordent plus d'importance aux actifs et aux droits sur ces actifs qu'aux bénéfices de l'entité);
 - la volatilité relative de l'élément de référence.
- A4. Parmi les exemples d'éléments de référence pouvant être appropriés, selon les circonstances propres à l'entité, figurent les divers résultats communiqués tels que

¹⁰ Norme ISA 450.

¹¹ Norme ISA 700, «Opinion et rapport sur des états financiers».

- le bénéfice avant impôts, le total des produits, la marge brute et le total des charges, le total des capitaux propres ou la valeur de l'actif net. Le bénéfice avant impôts tiré des activités poursuivies est souvent utilisé dans le cas des entités à but lucratif. Lorsque ce bénéfice est volatile, d'autres éléments de référence peuvent convenir davantage, par exemple la marge brute ou le total des produits.
- A5. En ce qui concerne l'élément de référence choisi, les données financières pertinentes comprennent normalement les résultats financiers et les situations financières des périodes antérieures, les résultats financiers et la situation financière pour la partie écoulée de la période en cours ainsi que les budgets ou les prévisions pour la période considérée, ajustés pour tenir compte des changements importants dans la situation de l'entité (par exemple, une acquisition d'entreprise importante) ainsi que des changements pertinents dans les conditions du secteur ou de l'environnement économique dans lequel l'entité exerce ses activités. Par exemple, si l'auditeur commence par déterminer le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble par application d'un pourcentage au bénéfice avant impôts tiré des activités poursuivies, mais que des circonstances particulières donnent lieu à une diminution ou à une augmentation exceptionnelle de ce bénéfice, l'auditeur peut être amené à conclure qu'il serait préférable de déterminer le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble à partir du bénéfice normalisé avant impôts tiré des activités poursuivies, établi en fonction des résultats des périodes antérieures.
- A6. Le seuil de signification est déterminé par rapport aux états financiers sur lesquels porte le rapport de l'auditeur. Lorsque les états financiers couvrent une période d'une durée supérieure ou inférieure à douze mois, ce qui est possible dans le cas d'une nouvelle entité ou d'un changement de date de clôture, le seuil de signification est déterminé par rapport aux états financiers établis pour cette période d'une durée différente de douze mois.
- A7. La détermination du pourcentage à appliquer à l'élément de référence choisi nécessite l'exercice du jugement professionnel. Ce pourcentage est en rapport avec l'élément de référence choisi. Ainsi, le pourcentage appliqué au bénéfice avant impôts tiré des activités poursuivies sera normalement supérieur à celui appliqué au total des produits. Par exemple, l'auditeur peut considérer que 5 % du bénéfice avant impôts tiré des activités poursuivies est approprié pour une entité à but lucratif dans un secteur de fabrication, mais que 1 % du total des produits ou du total des charges est approprié dans le cas d'une entité sans but lucratif. Toutefois, selon les circonstances, des pourcentages supérieurs ou inférieurs peuvent lui paraître appropriés.

Considérations propres aux petites entités

- A8. Lorsque le bénéfice avant impôts tiré des activités poursuivies est systématiquement négligeable, comme cela peut arriver dans le cas d'une entreprise dont le propriétaire-dirigeant touche une part considérable du bénéfice avant impôts sous forme de rémunération, un élément de référence tel que le bénéfice avant rémunération et impôts peut s'avérer davantage pertinent.

Considérations propres aux entités du secteur public

A9. Pour l'audit d'une entité du secteur public, le coût total ou le coût net (charges moins produits ou dépenses moins recettes) peuvent être des éléments de référence appropriés pour les activités liées aux programmes. Lorsqu'une entité du secteur public a la garde de biens publics, ces biens peuvent constituer un élément de référence approprié.

Seuils de signification pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir (Réf. : par. 10)

A10. Voici des facteurs pouvant indiquer qu'il existe certaines catégories d'opérations, certains soldes de compte ou certaines informations à fournir pour lesquels des anomalies dont les montants sont inférieurs au seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble seraient raisonnablement susceptibles d'influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci :

- la possibilité que des textes légaux ou réglementaires ou que le référentiel d'information financière applicable influent sur les attentes des utilisateurs concernant l'évaluation de certains éléments ou les informations à fournir à leur sujet (par exemple, les opérations avec des parties liées et la rémunération de la direction et des responsables de la gouvernance);
- les informations qui sont cruciales dans le secteur d'activité de l'entité (par exemple, les coûts de recherche et de développement dans le cas d'une société pharmaceutique);
- la possibilité que l'attention soit polarisée sur un aspect particulier des activités de l'entité présenté séparément dans les états financiers (par exemple, une entreprise nouvellement acquise).

A11. Pour apprécier si, dans les circonstances propres à l'entité, il existe des catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir de la sorte, l'auditeur peut juger utile d'acquérir une compréhension des vues et des attentes des responsables de la gouvernance et de la direction.

Seuil de signification pour les travaux (Réf. : par. 11)

A12. Planifier l'audit à seule fin de détecter les anomalies individuellement significatives, c'est perdre de vue que, cumulées, les anomalies individuellement non significatives peuvent aboutir à une anomalie significative dans les états financiers et ne laisser aucune marge pour d'éventuelles anomalies non détectées. Un seuil de signification pour les travaux (qui, tel qu'il est défini, peut consister en un ou plusieurs montants) est établi de manière à ramener à un niveau suffisamment faible la probabilité que le total des anomalies non corrigées et non détectées dans les états financiers excède le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble. De même, un seuil de signification pour les travaux est établi par rapport au seuil de signification retenu, le cas échéant, pour une certaine catégorie d'opérations, un certain solde de compte ou une certaine information à fournir, de manière à ramener à un niveau suffisamment faible la

probabilité que le total des anomalies non corrigées et non détectées dans la catégorie d'opérations, le solde de compte ou l'information en question excède le seuil de signification retenu pour cette catégorie d'opérations, ce solde de compte ou cette information. La détermination du seuil de signification pour les travaux n'est pas un simple calcul mécanique; elle nécessite l'exercice du jugement professionnel. Elle est influencée par la compréhension de l'entité qu'a l'auditeur — et qu'il actualise lors de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques — ainsi que par la nature et l'étendue des anomalies relevées lors des audits antérieurs et, en conséquence, par les attentes de l'auditeur en ce qui concerne les anomalies pour la période considérée.

Révision des seuils à mesure que progresse l'audit (Réf. : par. 12)

- A13. 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 pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir) en raison d'un changement de circonstances au cours de l'audit (par exemple, si l'entité a décidé de se départir d'une bonne part de ses activités), de nouvelles informations, ou d'une nouvelle compréhension de l'entité et de ses activités acquise par l'auditeur à la suite de la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires. Par exemple, s'il ressort, au cours de l'audit, que les résultats financiers réels seront probablement très différents des résultats financiers attendus qui ont servi à déterminer le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble, l'auditeur modifie ce seuil de signification.