



COLLECTION NOTES D'INFORMATION

NI XXI.

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES ET
L'APPLICATION DU CARACTÈRE SIGNIFICATIF

Juillet 2021

L'article L. 823.9 alinéa 1 dispose : « *Les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels, sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice* ». Pour répondre à cette obligation, les commissaires aux comptes formulent une opinion sur les comptes annuels et, le cas échéant, sur les comptes consolidés, après avoir mis en œuvre un audit des comptes.

La formulation, par le commissaire aux comptes de son opinion sur les comptes nécessite qu'il obtienne l'assurance raisonnable que les comptes pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.

Le « caractère significatif » est ainsi une notion essentielle à l'audit mis en œuvre par le commissaire aux comptes. Il l'utilise pendant les phases de planification et de réalisation de l'audit pour :

- déterminer l'étendue des procédures à effectuer ;
- évaluer l'incidence des anomalies identifiées sur son audit ;
- mesurer l'incidence des anomalies non corrigées sur les comptes ;
- émettre son opinion.

La notion de caractère significatif n'est pas absolue mais relative. Elle se mesure principalement par rapport à la perception des besoins d'informations financières des utilisateurs des comptes. (NEP 320 § 10).

Le caractère significatif dépend d'un certain nombre de facteurs qualitatifs et quantitatifs, ces derniers sont exprimés sous la forme d'un seuil.

Les aspects qualitatifs prennent en compte l'identification des principaux utilisateurs des comptes et l'analyse de ce qui pourrait influencer sur leur décision économique.

L'importance des facteurs qualitatifs dans la détermination de ce qui est significatif pour l'audit implique de la part du commissaire aux comptes l'exercice de son jugement professionnel et de son esprit critique. La détermination des seuils ne peut se résumer à l'application de formules de calculs sans prendre en considération les éléments inhérents à l'entité ou encore les utilisateurs des comptes.

La présente note d'information a pour objectifs de :

- rappeler et préciser la notion de caractère significatif dans le cadre de l'audit des comptes ;
- préciser les modalités pratiques de mise en œuvre de la NEP 320 – *Application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit* et de la NEP 450 – *Évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit*.

Elle concourt, ce faisant, à la bonne information des professionnels et constitue un instrument d'accompagnement du commissaire aux comptes dans l'exercice de sa mission. Elle ne peut se substituer aux normes d'exercice professionnel (NEP) et à l'exercice du jugement professionnel.

La présente note d'information s'articule principalement autour des parties suivantes :

- les concepts (partie 1) ;
- la prise en compte des besoins d'informations financières des utilisateurs des comptes (partie 2) ;
- la détermination des seuils lors de la planification de l'audit (partie 3) ;

- l'application du caractère significatif lors de l'évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées sur les comptes et sur l'opinion (partie 4) ;
- la détermination des seuils dans des situations particulières (partie 5).

Par ailleurs, s'agissant de la concordance des termes employés entre les NEP, les ISA¹ et leur traduction, pour les besoins de la présente note d'information, elle se présente comme suit :

NEP	ISA en français	ISA en anglais
Caractère significatif	Caractère significatif	Materiality
Seuil de signification ²	Seuil de signification	Materiality
Seuil de planification ³	Seuil de planification	Performance Materiality
Anomalies autres que celles manifestement insignifiantes ⁴	Anomalies autres que celles clairement insignifiantes	Misstatements other than those that are clearly trivial

En outre, dans la note d'information les termes : « Seuil de remontée des anomalies » sont utilisés et doivent être compris comme : « *montant en deçà duquel les anomalies relevées sont considérées comme manifestement insignifiantes.* »

Sauf précision contraire, les articles cités sont issus du code de commerce.

Les textes légaux et réglementaires cités dans la présente note d'information correspondent à leur version en vigueur au 22 juillet 2021 (source « Légifrance »).

¹ Normes internationales d'audit.

² Autres terminologies utilisées par certains cabinets : planning materiality, overall materiality.

³ Autres terminologies utilisées par certains cabinets : erreur tolérable, seuil de travail.

⁴ Autres terminologies utilisées par certains cabinets : Seuil de remontée des anomalies (SRA), Summary of unadjusted differences (SUD), Summary audit differences (SAD), Summary adjusted differences (SAD), posting level, trivial amount.

SOMMAIRE

AVANT-PROPOS	1
1 LES CONCEPTS	6
1.1 Les définitions.....	6
1.2 Les liens entre le caractère significatif et les référentiels comptables applicables.....	6
1.21 Le Plan Comptable Général	7
1.22 Le référentiel de l'IASB.....	7
1.3 Les liens entre le caractère significatif et le risque d'audit.....	8
1.4 Les liens entre le caractère significatif et les comptes	11
2 LA PRISE EN COMPTE DES BESOINS D'INFORMATIONS FINANCIÈRES DES UTILISATEURS DES COMPTES.....	12
3 LA DÉTERMINATION DES SEUILS LORS DE LA PLANIFICATION DE L'AUDIT	15
3.1 La détermination du seuil de signification.....	15
3.11 Les critères pertinents pour la détermination du seuil de signification	15
3.12 Les données servant de base au calcul	18
3.13 Les taux à appliquer	18
3.14 La communication du seuil de signification	20
3.15 Le co-commissariat aux comptes.....	20
3.2 Le cas particulier des seuils de signification de montants inférieurs	20
3.3 La détermination du seuil de planification.....	21
3.31 L'objectif du seuil de planification	21
3.32 La détermination du seuil de planification.....	22
3.33 Le pourcentage à appliquer	23
3.34 Le cas particulier des seuils de planification de montants inférieurs.....	24
3.35 Le co-commissariat aux comptes.....	24
3.4 Le montant en deçà duquel les anomalies relevées sont considérées comme manifestation insignifiantes	24
3.5 La modification des seuils de signification et de planification	25
3.6 La documentation des seuils de signification et de planification.....	26
4 L'APPLICATION DU CARACTÈRE SIGNIFICATIF LORS DE L'ÉVALUATION DE L'INCIDENCE DES ANOMALIES NON CORRIGÉES SUR LES COMPTES ET SUR L'OPINION.....	28
4.1 La nature des anomalies.....	28
4.2 Le récapitulatif des anomalies.....	31
4.3 L'évaluation de l'incidence des anomalies sur l'approche d'audit	31
4.4 La communication des anomalies relevées à la direction	32
4.5 L'évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées sur l'opinion	33
4.51 Révision éventuelle du seuil de signification.....	33
4.52 Éléments à prendre en compte pour évaluer l'incidence des anomalies non corrigées.....	34
4.53 Les facteurs quantitatifs	35
4.54 Les facteurs qualitatifs	35
4.55 Le cas particulier des anomalies de classement.....	36
4.56 Les anomalies extrapolées	37
4.57 Les anomalies identifiées dans l'annexe.....	38
4.58 La prise en compte des anomalies non corrigées identifiées lors des années antérieures et qui perdurent au cours de l'exercice	38
4.59 Les anomalies résultant de fraude.....	39
4.6 Les déclarations de la direction.....	39
4.7 La communication aux organes mentionnés à l'article L. 823-16	40
4.8 Le co-commissariat aux comptes.....	40

4.9	La documentation de l'évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées sur les comptes et sur l'opinion.....	41
5	LA DÉTERMINATION DES SEUILS DANS DES SITUATIONS PARTICULIÈRES.....	42
5.1	Le seuil de signification dans les petites entités ou moyennes entités.....	42
5.11	Les données de base.....	42
5.12	Le pourcentage applicable.....	42
5.13	Le seuil de planification.....	42
5.14	Le montant en deçà duquel les anomalies relevées sont considérées comme manifestement insignifiantes.....	43
5.2	Les entités dont les modalités de résultat sont fixées contractuellement (« Cost plus »).....	43
5.3	Les sociétés « start-up ».....	44
5.4	Les entités multisites.....	45
5.5	Les périodes comptables d'une durée inférieure ou supérieure à 12 mois.....	45
5.51	Les périodes comptables plus courtes.....	46
5.52	Les périodes comptables d'une durée supérieure à 12 mois.....	46
5.6	Les principes de détermination du seuil de signification pour un examen limité d'une situation intermédiaire.....	47
5.61	Le seuil de signification.....	47
5.62	Le seuil de planification.....	48
5.63	Le montant en deçà duquel les anomalies relevées sont considérées comme manifestement insignifiantes (« Seuil de remontée des anomalies »).....	48
5.64	L'incidence potentielle des anomalies sur les périodes futures et sur la clôture annuelle.	49
5.65	L'incidence sur la période intermédiaire des anomalies non corrigées identifiées lors des années antérieures.....	49
5.66	Le co-commissariat aux comptes.....	49
5.7	Le calcul du seuil de signification dans une société comptabilisant une cession d'actifs détenus en application de la norme IFRS 5 « Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées ».....	50

1.1 LES DÉFINITIONS

Les normes d'exercice professionnel et en particulier la NEP 320 - *Application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit*, ne comportent pas de définition du caractère significatif, à la différence de certains référentiels comptables qui définissent la notion de caractère significatif à appliquer lors de l'établissement et de la présentation des comptes. Cependant, les normes d'exercice professionnel comprennent un certain nombre de définitions qui sont utiles à la bonne compréhension du caractère significatif. Elles sont reprises ci-dessous :

- **Anomalie** : « *information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude. Une anomalie provient d'un écart entre le montant, le classement, la présentation ou l'information fournie dans les comptes pour un élément, et le montant, le classement, la présentation ou l'information à fournir, exigés pour ce même élément par le référentiel comptable applicable.* » (NEP 320, NEP 450)
- **Anomalie significative** : « *information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude d'une importance telle que, seule ou cumulée avec d'autres, elle peut influencer le jugement de l'utilisateur d'une information financière ou comptable.* » (NEP 200, NEP 315, NEP 320, NEP 450)
- **Anomalie non corrigée** : « *anomalies autres que celles manifestement insignifiantes que le commissaire aux comptes a récapitulées au cours de l'audit et qui n'ont pas été corrigées.* » (NEP 320, NEP 450)
- **Seuil de signification** : « *montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés.* » (NEP 320, NEP 450)
- **Seuil de planification** : « *seuil d'un montant inférieur au seuil de signification utilisé par le commissaire aux comptes pour définir la nature et l'étendue de ses travaux. Le seuil de planification est fixé à un montant tel qu'il permet de réduire à un niveau acceptable le risque que le montant des anomalies relevées non corrigées et des anomalies non détectées excède le seuil de signification.* » (NEP 320, NEP 450)

Pour le commissaire aux comptes, l'appréciation quantitative du caractère significatif se matérialise par la détermination d'un seuil de signification (cf. 3.1 de la présente note).

À partir de ce seuil de signification, le commissaire aux comptes détermine un seuil de planification pour définir la nature et l'étendue de ses travaux (cf. 3.3 de la présente note).

En pratique, le commissaire aux comptes peut être conduit à déterminer un montant en deçà duquel les anomalies relevées sont considérées comme manifestement insignifiantes (cf. 3.4 de la présente note).

Chacun de ces concepts est détaillé dans la note d'information.

1.2 LES LIENS ENTRE LE CARACTÈRE SIGNIFICATIF ET LES RÉFÉRENTIELS COMPTABLES APPLICABLES

Les référentiels comptables traitent souvent du concept de caractère significatif dans le contexte de l'établissement des comptes. Bien que ces référentiels comptables explicitent le caractère significatif par des 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 cumulées, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes prennent en se fondant sur ceux-ci ;
- les jugements portant sur le caractère significatif sont influencés par les circonstances propres à l'entité, la taille, la nature d'une anomalie, ou une combinaison de ces éléments ; et
- les jugements portant sur des points qui sont significatifs pour les utilisateurs des comptes reposent sur la prise en considération des besoins d'informations financières communs à l'ensemble des utilisateurs en tant que groupe. Il est fait abstraction de l'incidence possible des anomalies pour des utilisateurs particuliers, dont les besoins peuvent varier considérablement (ISA 320.2).

1.21 Le Plan Comptable Général

Le Plan Comptable Général fait référence à l'importance relative dans sa Section 1 – *Principes d'établissement des comptes annuels*, à la sous-section 3 – *Régularité et sincérité* :

« Art. 121-3

La comptabilité est conforme aux règles et procédures en vigueur qui sont appliquées avec sincérité afin de traduire la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés.

Dans le cas exceptionnel où l'application d'une règle comptable se révèle impropre à donner une image fidèle, il y est dérogé. La justification et les conséquences de la dérogation sont mentionnées dans l'annexe. »

Une notion proche est évoquée dans la définition de l'annexe et dans son contenu :

« Art. 112-4

L'annexe complète et commente l'information donnée par le bilan et le compte de résultat.

L'annexe comporte toutes les informations d'importance significative destinées à compléter et à commenter celles données par le bilan et par le compte de résultat.

Une inscription dans l'annexe ne peut pas se substituer à une inscription dans le bilan et le compte de résultat. »

« Art. 831-2

Le modèle abrégé de l'annexe des comptes annuels des personnes morales comporte toutes les informations d'importance significative sur la situation patrimoniale et financière ainsi que sur le résultat de l'entreprise [...]. »

Mais si le Plan Comptable Général fait référence à cette notion « d'importance relative/importance significative » au titre des principes d'établissement des comptes, il n'en donne pas de définition.

1.22 Le référentiel de l'IASB⁵

En revanche, l'IASB définit dans son cadre conceptuel l'« importance relative » de la manière suivante :

⁵ International Accounting Standards Board.

« Importance relative

QC11 Une information présente un caractère significatif (c'est-à-dire qu'elle revêt relativement de l'importance) si son omission ou son inexactitude pourrait influencer les décisions que les utilisateurs prennent sur la base de l'information financière concernant une entité comptable donnée. En d'autres termes, l'importance relative constitue un aspect de la pertinence propre à une entité qui dépend de la nature ou de l'ampleur des éléments auxquels l'information se rapporte, ou des deux, dans le contexte du rapport financier de l'entité. Par conséquent, le Conseil ne peut préciser un seuil quantitatif uniforme pour l'importance relative ou déterminer à l'avance ce qui pourrait s'avérer significatif dans une situation particulière. »

L'IAS⁶ 1 propose également, dans son § 7 la définition suivante de la notion de « significatif » :

« Significatif

Une information est significative si on peut raisonnablement s'attendre à ce que son omission, son inexactitude ou son obscurcissement influence les décisions économiques que les principaux utilisateurs des états financiers à usage général d'une entité comptable donnée prennent sur la base de ces états financiers. L'importance relative dépend de la taille et de la nature de l'omission ou de l'inexactitude, appréciée par rapport aux circonstances particulières. La taille ou la nature de l'élément, ou une combinaison des deux, peut être le facteur déterminant.

Évaluer si une omission ou une inexactitude peut influencer les décisions économiques des utilisateurs, et donc s'avérer significative, impose de considérer les caractéristiques de ces utilisateurs. Le Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers stipule, au paragraphe 25, que « les utilisateurs sont supposés avoir une connaissance raisonnable des affaires et des activités économiques et de la comptabilité et une volonté d'étudier l'information d'une façon raisonnablement diligente ». En conséquence, l'évaluation doit prendre en compte dans quelle mesure des utilisateurs répondant à ces critères pourraient raisonnablement être influencés dans leurs décisions économiques. »

Cette définition est par ailleurs reprise au § 5 d'IAS 8 - « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs ».

L'IASB a par ailleurs publié en 2017 l'IFRS⁷ Practice statement 2 « Making materiality judgments » dont l'objectif est d'apporter des précisions aux émetteurs dans la préparation des comptes en IFRS.

Dans ce document, il est rappelé que l'objectif des comptes est de donner, sur une entité, une information financière utile aux investisseurs existants et potentiels, aux prêteurs et autres créanciers, afin qu'ils puissent prendre des décisions appropriées quant à leur investissement dans cette entité. L'entité concernée identifie l'information nécessaire à cet objectif en décidant de celle qui est important ou pas (information significative ou pas).

1.3 LES LIENS ENTRE LE CARACTÈRE SIGNIFICATIF ET LE RISQUE D'AUDIT

Le caractère significatif et le risque d'audit sont pris en considération tout au long de l'audit, en particulier lors :

- de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives ;
- de la définition de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires ;

⁶ International Accounting Standards.

⁷ International Financial Reporting Standards.

- de l'évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées, s'il en existe, sur les comptes et de la détermination de l'opinion exprimée dans le rapport sur les comptes (ISA 320 A1).

Pour obtenir l'assurance raisonnable que les comptes ne comportent pas d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes considère deux risques :

- le risque que les comptes comportent effectivement des anomalies significatives (« risque d'anomalies significatives »). Ce risque dépend de l'entité, notamment de sa capacité à élaborer des comptes respectant les dispositions du référentiel comptable applicable ;
- le risque qu'il ne parvienne pas à détecter les éventuelles anomalies significatives (« risque de non-détection⁸ »). Ce risque dépend de la pertinence de la démarche d'audit adoptée au regard du risque d'anomalies significatives, compte tenu des limites inhérentes à l'audit. Ce risque est celui du commissaire aux comptes.

La combinaison de ces deux risques est le « risque d'audit »⁹ qui est le risque de formuler une opinion non appropriée, c'est-à-dire une opinion différente de celle qui aurait été exprimée si toutes les anomalies significatives dans les comptes avaient été identifiées.

Le schéma suivant, extrait de la NI XV – *Le commissaire aux comptes et l'approche par les risques*, définit les différentes notions de risques (pour plus de précision sur ce schéma se référer à la NI XV page 10).

⁸ NEP 200 §11 : « *Le risque de non-détection est propre à la mission d'audit : il correspond au risque que le commissaire aux comptes ne parvienne pas à détecter une anomalie significative.* »

⁹ NEP 200 § 09 : « *Le risque que le commissaire aux comptes exprime une opinion différente de celle qu'il aurait émise s'il avait identifié toutes les anomalies significatives dans les comptes est appelé « risque d'audit ». Le risque d'audit comprend deux composantes : le risque d'anomalies significatives dans les comptes et le risque de non-détection de ces anomalies par le commissaire aux comptes.* »

Risque d'audit :

« Le risque que le commissaire aux comptes exprime une opinion différente de celle qu'il aurait émise s'il avait identifié toutes les anomalies significatives dans les comptes est appelé « risque d'audit ». Le risque d'audit comprend deux composantes : le risque d'anomalies significatives dans les comptes et le risque de non-détection de ces anomalies par le commissaire aux comptes. » (NEP 200 § 09)

Risque d'anomalies significatives :

« Le risque d'anomalies significatives dans les comptes est propre à l'entité ; il existe indépendamment de l'audit des comptes. Il se subdivise en risque inhérent et risque lié au contrôle. » (NEP 200 § 10)

Risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble :

La notion de risques au niveau des comptes pris dans leur ensemble se réfère aux risques qui affectent de façon diffuse les comptes et qui peuvent affecter de nombreuses assertions.

Risque d'anomalies significatives au niveau des assertions :

La notion de risques au niveau des assertions, pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans l'annexe des comptes, se réfère aux risques affectant une ou plusieurs assertions pour tous les comptes significatifs (1) et les informations fournies dans l'annexe.

Risque inhérent :

« Le risque inhérent correspond à la possibilité que, sans tenir compte du contrôle interne qui pourrait exister dans l'entité, une anomalie significative se produise dans les comptes. »

(NEP 200 § 10)

Risque lié au contrôle :

« Le risque lié au contrôle correspond au risque qu'une anomalie significative ne soit ni prévenue ni détectée par le contrôle interne de l'entité et donc non corrigée en temps voulu. »

(NEP 200 § 10)

Risque de non détection :

« Le risque de non-détection est propre à la mission d'audit : il correspond au risque que le commissaire aux comptes ne parvienne pas à détecter une anomalie significative. »

(NEP 200 § 11)

(*) Y compris le risque significatif : « [...] un risque inhérent élevé qui requiert une démarche d'audit particulière. Un tel risque est généralement lié à des opérations non courantes en raison de leur importance et de leur nature ou à des éléments sujets à interprétation, tels que les estimations comptables ; [...] ». » (NEP 315 § 16)

(1) Les comptes significatifs sont définis au 1.4.

1.4 LES LIENS ENTRE LE CARACTÈRE SIGNIFICATIF ET LES COMPTES

Lorsque le commissaire aux comptes conçoit son approche d'audit, il définit les catégories d'opérations, soldes de comptes et informations fournies dans l'annexe porteurs de risques d'anomalies significatives par leur montant et/ou par leur nature. Pour ce faire, il prend en compte des éléments qualitatifs et quantitatifs.

D'un point de vue quantitatif, le commissaire aux comptes peut décider que les postes des comptes annuels (constitués de catégories d'opérations ou de soldes de comptes) supérieurs à un certain montant (par exemple, le seuil de planification ou le seuil de signification) constituent des comptes significatifs.

Cependant, le caractère significatif n'est pas uniquement basé sur la taille du compte mais est une question de jugement professionnel fondé notamment sur les risques identifiés au niveau des assertions, la connaissance de l'entité et le résultat des audits précédents.



Le poste « autres créances » des comptes annuels comprend les fournisseurs débiteurs, les créances fiscales et sociales, et les comptes d'avances salariés. Ces 3 comptes sont d'un montant supérieur au seuil de planification, cependant le commissaire aux comptes peut considérer que seuls les fournisseurs débiteurs et comptes d'avance salariés présentent un risque d'anomalies significatives et par conséquent, peut estimer que seuls ces comptes sont significatifs.

De plus, un compte dont le solde est inférieur par exemple au seuil de signification ou au seuil de planification peut être un compte significatif en raison du risque d'anomalies significatives identifié sur certaines assertions du compte (cf. NI XV - *Le commissaire aux comptes et l'approche d'audit par les risques* § 4.12).



Le compte de provisions pour risques et charges comprenant des estimations faisant appel au jugement et des calculs complexes, peut être considéré comme significatif en raison du risque d'anomalies significatives associé aux assertions « exhaustivité » et « évaluation ».

Pour rappel, conformément au § 21 de la NEP 330, lorsqu'un compte est significatif, « *Indépendamment de l'évaluation du risque d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes conçoit et met en œuvre des contrôles de substance pour chaque catégorie d'opérations, solde de compte et information fournie dans l'annexe, dès lors qu'ils ont un caractère significatif* ».

La NEP 320 rappelle au § 1 « *En vue de formuler son opinion sur les comptes, le commissaire aux comptes met en œuvre un audit afin d'obtenir l'assurance, élevée mais non absolue, qualifiée par convention d'«assurance raisonnable», que les comptes pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives par leur montant ou par leur nature.* »

« *La notion de caractère significatif est appliquée par le commissaire aux comptes pour planifier et réaliser son audit ainsi que pour prendre en compte l'incidence des anomalies relevées sur l'audit et, le cas échéant, évaluer l'incidence des anomalies non corrigées sur les comptes. Elle est également appliquée par le commissaire aux comptes pour émettre son opinion sur les comptes.* » (§ 8 de la NEP 320).

Comme le précise le § 9 de la NEP 320 « *Le commissaire aux comptes met en œuvre la notion de caractère significatif dans le contexte de l'audit des comptes en considérant non seulement le montant des anomalies mais aussi leur nature. Il prend également en compte les circonstances particulières de leur survenance : en effet, les circonstances entourant certaines anomalies peuvent amener le commissaire aux comptes à les juger significatives quand bien même leur montant ne le serait pas.* »

Le commissaire aux comptes exerce une mission d'intérêt général. À ce titre, son rapport est utile à des prises de décision par les différents acteurs et parties prenantes de l'entité auditée.

Comme indiqué au § 10 de la NEP 320 : « *La détermination du caractère significatif des anomalies relève du jugement professionnel du commissaire aux comptes et est influencée par sa perception des besoins d'informations financières des utilisateurs des comptes.* »

Ainsi, la détermination du caractère significatif ne dépend pas du risque d'audit mais des besoins d'informations financières des utilisateurs des comptes.



Le fait que des comptes comportent des anomalies significatives peut entraîner des changements dans les décisions prises par les acteurs économiques :

- le nouveau propriétaire remet en cause son acquisition suite à l'évaluation erronée du stock composant 50% de l'actif (stocks surévalués) ;
- une banque donne un accord de financement sur la base d'un bilan et des engagements donnés ne comprenant pas, une garantie de passif pouvant se concrétiser par une sortie de trésorerie ;
- une anomalie dans la présentation des comptes (classement erroné de certaines charges en résultat exceptionnel et non en charges courantes) permet de respecter les indicateurs de performance communiqués aux analystes financiers et d'attirer de nouveaux investisseurs.

« *Dans ce contexte, le commissaire aux comptes est fondé à considérer que les utilisateurs :*

- *ont une certaine connaissance des activités de l'entité et de son environnement économique ainsi que de la comptabilité et qu'ils analyseront les comptes avec attention ;*
- *sont conscients que les comptes sont audités en tenant compte du caractère significatif des informations ;*
- *sont conscients des incertitudes inhérentes aux évaluations de certains montants fondées sur des estimations, l'exercice du jugement professionnel et la prise en considération d'événements futurs ; et*
- *prennent des décisions économiques en se fondant sur les informations contenues dans les comptes.* » (§ 11 de la NEP 320).

Le schéma suivant permet d'illustrer le fait que l'utilisateur des comptes est un utilisateur avisé dont les décisions peuvent être influencées en fonction du niveau d'anomalies quantitatives et qualitatives présentes dans les comptes. Ce schéma rappelle que le seuil de signification peut s'apparenter à une zone « rouge » au-delà de laquelle les anomalies significatives non corrigées viendront influencer, voire modifier les décisions des utilisateurs, et auront des incidences sur l'opinion émise par le commissaire aux comptes.



Source : Guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit des Petites et Moyennes Entreprises - Traduction en français du "Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small-and Medium sized Entities" publié par l'IFAC en décembre 2007

Le commissaire aux comptes peut être conduit à recenser différents types d'utilisateurs. Cependant, il ne s'agit pas pour lui d'établir une liste exhaustive et détaillée des utilisateurs mais plutôt d'identifier quelle est la catégorie d'utilisateurs principaux.

Ainsi, lors de la prise de connaissance de la structure du capital et du financement de l'entité, le commissaire aux comptes identifie les principaux utilisateurs des comptes. Par exemple :

- dans une société cotée, les actionnaires constituent une catégorie d'utilisateurs ;
- dans une entité financée quasi-exclusivement par des emprunts comprenant des clauses de sauvegarde « covenants »¹⁰, les utilisateurs principaux seront les banques.

Les utilisateurs principaux des comptes sont souvent définis¹¹ comme les investisseurs, prêteurs ou créanciers (existants ou potentiels) d'une entité, qui ne sont pas en mesure de demander à l'entreprise de lui fournir des informations directement et doivent donc se baser sur l'information financière disponible pour prendre leur décision d'investissement dans l'entreprise ou les influencer. Par exemple, l'administration fiscale n'est en général pas un utilisateur principal des comptes car elle peut, si besoin, avoir un accès à l'information financière en détail.

Le tableau suivant donne des exemples d'utilisateurs principaux des comptes ainsi que de leurs besoins / attentes selon les types d'entité :

¹⁰ Clauses de sauvegarde.

¹¹ IFRS practice statement 2.

Exemples d'utilisateurs principaux des comptes ainsi que de leurs besoins / attentes selon les types d'entité		
Type d'entité	Utilisateurs principaux	Exemples de besoins / Attentes
Entité industrielle et commerciale bénéficiaire	<ul style="list-style-type: none"> • Actionnaires • Banques 	Indicateurs clés de performance financière tels que résultat, chiffre d'affaires, ...
Entité réalisant des pertes	<ul style="list-style-type: none"> • Actionnaires • Banques 	Fonds propres, ratios d'endettement, chiffre d'affaires, ...
Entité réalisant des pertes structurelles (cas d'un centre de recherches et développement)	<ul style="list-style-type: none"> • Actionnaires • Banques • Groupe si l'entité fait partie d'un groupe 	Fonds propres, capacité à financer les dépenses de recherches et de développement
Start-up	<ul style="list-style-type: none"> • Banques • Investisseurs potentiels 	Charges d'exploitation, consommation de trésorerie (« cash burn »)
Petites et moyennes entreprises	<ul style="list-style-type: none"> • Banques • Tiers (fournisseurs par exemple) 	Résultat, fonds propres, montant de l'endettement, chiffre d'affaires, ...
Entité cotée à activité industrielle et commerciale	<ul style="list-style-type: none"> • Actionnaires • Banques • Analystes financiers • Investisseurs potentiels • Autorité des Marchés Financiers 	Indicateurs clés de performance financière tels que, le résultat avant impôt, le résultat par action, l'EBITDA
Filiale d'un groupe, détenue à 100%	<ul style="list-style-type: none"> • Société mère • Banques le cas échéant 	Pour la société mère : résultat avant impôt, chiffre d'affaires Pour les banques : un ou plusieurs ratios bancaires
Associations	<ul style="list-style-type: none"> • Membres • Financeurs 	Charges, recettes
Entité faisant appel public à la générosité	<ul style="list-style-type: none"> • Donateurs 	Charges, recettes, compte emplois-ressources
Entité familiale « fermée »	Propriétaire dirigeant	Résultat, impôts

☞ En annexe 1 à la présente note d'information figurent les principaux facteurs pouvant être utilisés pour l'identification du critère pertinent pour un secteur d'activité particulier.

La démarche retenue pour déterminer les seuils lors de la planification de l'audit peut comporter les étapes suivantes :

- la détermination du seuil de signification (cf. 3.1) ;
- le cas particulier des seuils de signification de montants inférieurs (cf. 3.2) ;
- la détermination du seuil de planification (cf. 3.3) ;
- la détermination du seuil de remontée des anomalies¹² (cf. 3.4) ;
- la reconsidération de ces seuils au cours de l'audit, le cas échéant (cf. 3.5).

Tout au long de la démarche, comme énoncé dans l'avant-propos, le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel afin de déterminer les montants qui lui semblent les plus adaptés à l'audit de l'entité.

3.1 LA DÉTERMINATION DU SEUIL DE SIGNIFICATION

Le § 12 de la NEP 320 prévoit que « *Pour évaluer le caractère significatif d'une anomalie à partir de son montant, le commissaire aux comptes détermine un ou des seuils de signification.* »

La détermination du ou des seuils de signification s'effectue lors de la planification de l'audit comme l'indique le § 14 de la NEP 320 :

« *Lors de la planification de l'audit, le commissaire aux comptes détermine un seuil de signification au niveau des comptes pris dans leur ensemble.* »

Le seuil de signification est le montant au-delà duquel les anomalies non corrigées pourraient avoir une incidence sur les décisions prises par les utilisateurs des comptes.

Ainsi, une fois les utilisateurs principaux des comptes identifiés, la détermination du seuil de signification lors de la planification comporte plusieurs phases :

- l'identification et la sélection d'un critère pertinent (cf. 3.11) ;
- l'identification des données servant de base au calcul (cf. 3.12) ;
- le choix du taux à appliquer à ce critère (cf. 3.13).

3.11 Les critères pertinents pour la détermination du seuil de signification

A) *Choix des critères pertinents*

Le § 17 de la NEP 320 précise que :

« *Sur la base de son jugement professionnel, le commissaire aux comptes identifie des critères pertinents à partir desquels, par application de taux ou d'autres modalités de calcul, il détermine le seuil ou les seuils de signification. [...]* »

Pour cela, le commissaire aux comptes tient compte des éléments collectés lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, notamment pour :

¹² Termes utilisés pour « *le montant en deçà duquel les anomalies relevées sont considérées comme manifestation insignifiantes* », cf. introduction.

- comprendre quels sont les l'objectifs et la stratégie de l'entité, son modèle économique, les activités contributrices en terme de marge, la politique de distribution des résultats / dividendes, la structure de son résultat, ses objectifs de communication financière ;
- déterminer les critères clés examinés par les utilisateurs des comptes.

Comme le prévoient les § 17 et 18 de la NEP 320 :

« [...] Ces critères peuvent être, par exemple :

- le résultat courant ;
- le résultat net ;
- le chiffre d'affaires ;
- les capitaux propres ; ou
- l'endettement net.

Le choix de ces critères dépend notamment :

- de la structure des comptes de l'entité ;
- de la présence dans les comptes d'éléments auxquels certains des utilisateurs se fondant sur les comptes sont susceptibles d'être particulièrement attentifs ;
- du secteur d'activité de l'entité ;
- de la structure de l'actionnariat de l'entité ou de son financement ;
- de leur variabilité dans le temps. »

Les facteurs qui peuvent être utilisés pour identifier un critère approprié comprennent notamment les points suivants :

- la rentabilité : le résultat courant avant impôt (RCAI) est souvent utilisé pour les entités dont l'activité est orientée vers la recherche de profits ;
- l'existence d'éléments sur lesquels l'attention des utilisateurs des comptes d'une entité tend à se focaliser et sur lesquels l'entité va communiquer.

En vue d'évaluer la performance financière, les utilisateurs peuvent avoir tendance à se focaliser sur le résultat, les produits ou l'actif net. Le commissaire aux comptes peut ainsi prendre en compte :

- dans une société cotée, les rapports d'analystes ou les communiqués de presse qui indiquent souvent des points de références importants pour les utilisateurs et pourront ainsi être utilisés dans le choix du critère pertinent ;
- les indicateurs de performance détaillés dans le rapport de gestion / d'activité, dans les tableaux de bord.

Les indicateurs non définis par le référentiel comptable¹³ (encore appelés indicateurs alternatifs de performance), par exemple l'EBITDA¹⁴, le résultat retraité, ne sont généralement pas utilisés pour identifier le critère pertinent. Toutefois, l'EBITDA peut être considéré et constituer un critère pertinent approprié, à condition que :

- l'entité le définisse et l'intègre dans sa communication financière ;
- le montant ainsi communiqué puisse être réconcilié avec les chiffres présentés au compte de résultat.

¹³ « Non GAAP measures ».

¹⁴ Sigle anglais pour « Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation, and Amortization », l'EBITDA désigne communément les revenus d'une entreprise avant soustraction des intérêts, impôts, dotations aux amortissements et provisions sur immobilisations. Il se rapproche assez sensiblement de l'excédent brut d'exploitation (EBE).

- la nature de l’entité, et la situation de celle-ci dans son cycle opérationnel, ainsi que le secteur d’activité et l’environnement économique dans lequel elle opère ;



- Si l’entité est en phase de démarrage, les critères pertinents pourront être les charges, les capitaux propres ou le total des actifs puis le chiffre d’affaires lorsque l’entité commencera à dégager des revenus et ensuite le RCAI au cours du cycle de vie.
- Dans le secteur de la distribution, le chiffre d’affaires est un indicateur important pour la direction et pour les investisseurs. Ainsi, le chiffre d’affaires peut représenter un critère pertinent.
- Dans les entités dont l’activité est orientée sur les actifs le total du bilan peut être un critère pertinent.

- la volatilité relative du critère pertinent. Le commissaire aux comptes sélectionne un critère stable et comparable d’un exercice à l’autre. Dans le cas où ce critère présenterait une volatilité, le commissaire aux comptes peut :
 - utiliser un autre critère. Par exemple, lorsque le résultat courant avant impôt est volatile, d’autres critères pertinents peuvent être plus appropriés, tels que la marge brute ou le total des produits ; ou
 - établir une moyenne de ce critère sur deux à trois périodes (ISA 320 A4).



Le résultat d’une entité est fortement affecté par le cours d’un métal qui entre pour une part significative dans le coût de production. Le cours de ce métal fluctue de façon significative d’une année sur l’autre et ces fluctuations ne peuvent pas être répercutées aux clients. Il peut être utile de faire une moyenne des résultats des 3 derniers exercices et de baser le calcul du seuil de signification sur cette moyenne et non sur le résultat de l’exercice.

☞ En annexe 1 à la présente note d’information figurent les principaux facteurs pouvant être utilisés pour l’identification du critère pertinent pour un secteur d’activité particulier.

B) Circonstances pouvant conduire à un changement de critère pertinent d’un exercice à l’autre

Dans la mesure où les attentes des utilisateurs des comptes restent généralement similaires au cours du temps, on ne s’attend pas à ce que le commissaire aux comptes modifie le critère utilisé pour déterminer le seuil de signification d’un exercice à un autre.

Néanmoins, certaines circonstances peuvent conduire le commissaire aux comptes à modifier le critère lorsque ce dernier n’est plus pertinent. Par exemple lorsque le résultat courant avant impôt est le critère pertinent retenu et qu’il devient très faible en raison des modifications structurelles de l’environnement de l’entité, les utilisateurs des comptes peuvent porter leur attention sur des éléments des comptes différents, tels que le chiffre d’affaires ou les charges, ou bien les capitaux propres.

Lorsque l’activité de l’entité évolue, le commissaire aux comptes peut également être conduit à reconsidérer le critère pertinent. Par exemple, une entité modifie de façon très significative sa stratégie et pour ce faire elle engage des charges très importantes ; il peut être pertinent de retenir un critère basé sur les charges pendant la période d’adaptation, alors que le chiffre d’affaires était auparavant retenu.

Le commissaire aux comptes documente notamment les raisons ayant conduit à retenir un critère comme pertinent, lorsque le critère retenu est différent du critère habituellement choisi.

3.12 Les données servant de base au calcul

Le commissaire aux comptes utilise les données financières qui lui paraissent les plus pertinentes et qui comprennent généralement :

- les résultats et la situation financière des périodes antérieures ; ou
- les résultats et la situation financière de la période jusqu'à une date donnée ; ou
- 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) (ISA 320 A6).

Lorsque le commissaire aux comptes a connaissance d'évènements particuliers, ces données doivent être ajustées afin d'être le plus proche possible des données de fin d'exercice. Par exemple, le commissaire aux comptes, utilisant les données de l'exercice précédent, ajuste ces données pour tenir compte de la perte d'un contrat important par l'entité au cours de l'exercice suivant.

De plus, afin de conserver un critère pertinent stable d'un exercice à l'autre, il est possible d'ajuster ce critère d'éléments significatifs survenus pendant l'exercice et qui sont de nature à fausser ce critère pertinent (par exemple, les opérations de restructuration ou des dépréciations d'actifs). Ces éléments représentant des produits ou charges inhabituels, anormaux et peu fréquents, d'un montant significatif sont en principe en nombre très limité.

3.13 Les taux à appliquer

Une fois le critère retenu et son montant fixé (par exemple, le résultat courant avant impôt retraité d'un élément exceptionnel), un taux lui est appliqué afin de déterminer le seuil de signification.

La détermination de ce taux implique l'exercice du jugement professionnel et dépend aussi des caractéristiques de l'entité, de son activité ou d'autres facteurs.

Il existe une relation entre le taux et le critère retenu. Ainsi, le taux appliqué au résultat courant avant impôt sera normalement plus élevé que celui appliqué au total des produits (ISA 320 A8).

Le tableau ci-dessous présente des critères et des taux indicatifs communément observés et ne constitue pas une règle. La fixation de ces fourchettes de taux relève du jugement professionnel du commissaire aux comptes et en prenant en compte, le cas échéant, la méthodologie du cabinet.

Exemples d'entités	Critères usuellement retenus	Exemples de taux indicatifs
Général	Résultat courant avant impôt	3% - 10%
	Résultat net	3% - 10%
	Chiffre d'affaires	0.5% - 3%
	Endettement net ¹⁵	1% - 2%
	Charges EBITDA	0.5% - 3% 2% - 6%
Entités holding et fonds d'investissement	Total bilan	0.5% - 3%
	Capitaux propres	1% - 5%* *selon les circonstances, ce taux peut aller jusqu'à 10%
Entité à but non lucratif	Revenus bruts	0.5% - 2%
	Charges	0.5% - 2%

¹⁵ Ce critère bien que mentionné dans la NEP 320 est rare en pratique.

Des taux plus ou moins élevés que ceux indiqués ci-avant peuvent cependant s'avérer appropriés selon les circonstances.

Dans la pratique, la détermination du seuil de signification ne résulte pas de l'application d'une moyenne arithmétique appliquée à plusieurs critères. En effet, pour déterminer le critère pertinent, le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel pour déterminer le critère qu'il considère comme le critère important pour les utilisateurs de comptes, par exemple le résultat ou le chiffre d'affaires ou encore le total du bilan. L'application d'une moyenne de ces 3 critères ne saurait être pertinente et appropriée pour définir le caractère significatif.

Toutefois, le commissaire aux comptes peut être conduit à considérer d'autres critères que celui choisi pour corroborer ou ajuster le montant retenu.

☞ Des exemples de critères pertinents et de taux indicatifs par secteurs d'activité figurent en annexe 1 à la présente note d'information.

A) Facteurs influençant le taux appliqué au critère pertinent

Les facteurs à considérer sont des facteurs relatifs aux attentes des utilisateurs des comptes et ne sont pas liés à la qualité de l'organisation interne de l'entité ou au risque d'anomalies significatives dans le cadre de la mission d'audit.

Le choix du taux appliqué au critère pertinent est influencé par des facteurs tels que :

- l'actionnariat et la direction ;
- le profil de l'endettement ;
- l'environnement commercial ;
- les différentes catégories d'utilisateurs des comptes ;
- une cotation envisagée ou une cession attendue de l'entité.

Le tableau suivant présente des exemples de facteurs influençant le taux appliqué au critère pertinent :

Exemples de facteurs	Exemples d'éléments conduisant à augmenter le pourcentage	Exemples d'éléments conduisant à réduire le pourcentage
Actionnariat et direction	– Nombre limité d'actionnaires	– Entité cotée ou Entité d'Intérêt Public
Profil de l'endettement	– Endettement restreint – Les prêteurs ont accès à une information de la direction et ne s'appuient pas uniquement sur les comptes	– Instruments de dettes cotés – Covenants basés sur les résultats opérationnels
Environnement commercial	– Environnement commercial stable – Activités relativement peu complexes – Nombre restreint de produits ou services – Activité profitable et pérenne	– Environnement commercial instable – Activités complexes ou diverses – Activité importante dans des zones géographiques politiquement instables
Autres facteurs à considérer	– Activité peu réglementée – Actionnariat stable et peu de changements attendus – Nombre limité d'utilisateurs des comptes	– Réglementations particulières – Cotation envisagée – Cession récente ou attendue de l'entité – Incidences potentielles des anomalies d'audit et utilisateurs des états financiers particulièrement sensibles à l'évolution de la performance de l'entité

3.14 La communication du seuil de signification

Pour les entités d'intérêt public (EIP), le seuil de signification est inclus dans le rapport complémentaire au comité d'audit établi conformément au III de l'article L. 823-16.

3.15 Le co-commissariat aux comptes

Conformément au § 5 de la NEP 100 : « *Chaque commissaire aux comptes [...] détermine le ou les seuils de signification aux fins de définir et de formaliser, avec les autres commissaires aux comptes, de manière concertée, leur approche d'audit [...].* »

Chaque commissaire aux comptes détermine le seuil de signification en fonction de son propre jugement professionnel, conformément à la NEP 320 et en prenant en compte, le cas échéant, la méthodologie du cabinet.

Les commissaires aux comptes se concertent sur le montant retenu du seuil de signification (pas nécessairement sur la manière dont il est déterminé) afin d'aboutir à un seuil de montant identique.

3.2 LE CAS PARTICULIER DES SEUILS DE SIGNIFICATION DE MONTANTS INFÉRIEURS

La NEP 320 précise aux § 15 et 16 :

« *Si, dans le contexte spécifique à l'entité, il existe des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir pour lesquels des anomalies de montant inférieur au seuil de signification fixé pour les comptes pris dans leur ensemble pourraient influencer le jugement des utilisateurs des comptes ou les décisions économiques qu'ils prennent en se fondant sur ceux-ci, le commissaire aux comptes apprécie s'il doit également fixer un ou des seuils de signification de montants inférieurs pour ces flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir.*

Pour apprécier si des seuils de signification d'un montant moins élevé que le seuil de signification retenu au niveau des comptes pris dans leur ensemble sont nécessaires pour certaines catégories d'opérations, certains soldes comptables ou certaines informations fournies dans l'annexe, le commissaire aux comptes prend notamment en compte :

- *les informations sensibles des comptes en fonction du secteur d'activité de l'entité ;*
- *l'existence de règles comptables ou de textes légaux ou réglementaires spécifiques à l'entité ou à son secteur ; ou*
- *la réalisation d'opérations particulières au cours de l'exercice.»*

Le commissaire aux comptes fixe un seuil de signification de montant inférieur lorsqu'il considère qu'une anomalie d'un montant inférieur au seuil de signification sur un flux d'opérations ou solde de comptes ou une information à fournir est potentiellement significative pour l'utilisateur des comptes. Par ailleurs, si le commissaire aux comptes identifie une anomalie non corrigée relative à cette catégorie d'opérations ou solde de comptes ou information en annexe supérieure à ce seuil, il en évalue les conséquences sur son opinion, même si l'anomalie est inférieure au seuil de signification déterminé pour les comptes pris dans leur ensemble.

Ce seuil est alors déterminé selon la même méthode que le seuil de signification pour les comptes pris dans leur ensemble. Se reporter aux 3.11, 3.12 et 3.13.



Dans le secteur des institutions de retraite complémentaire, les comptes distinguent clairement les éléments relatifs à la gestion des flux de retraite et ceux liés à la gestion administrative de l'institution de retraite. Le seuil de signification est souvent déterminé sur la base d'un critère qui prend en compte les éléments liés aux flux de retraite (par exemple les fonds propres, les

cotisations et les prestations). Cependant, étant donné que les flux de gestion des retraites sont généralement totalement décorrélés, dans leurs montants des flux de gestion administratifs, il est souvent approprié pour le commissaire aux comptes de fixer un seuil de signification inférieur pour l'ensemble des comptes qui reflètent les opérations de gestion administrative de l'institution. Ce seuil peut être fixé sur la base d'un élément considéré par les utilisateurs des états financiers, par exemple les charges administratives.

3.3 LA DÉTERMINATION DU SEUIL DE PLANIFICATION

3.31 L'objectif du seuil de planification

Il est indiqué au § 7 de la NEP 200 – *Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes* que « la formulation, par le commissaire aux comptes, de son opinion sur les comptes nécessite qu'il obtienne l'assurance que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.

Cette assurance élevée, mais non absolue du fait des limites de l'audit est qualifiée, par convention, d'« assurance raisonnable. » »

Planifier l'audit en vue de détecter uniquement des anomalies individuelles significatives ignore le fait que le cumul d'anomalies individuellement de faible importance peut conduire à des comptes comportant des anomalies significatives, et laisser peu de marge pour des anomalies éventuelles non détectées. Dans certains cas, on parle également de « risque d'agrégation ».

Ainsi, le seuil de planification est déterminé afin de réduire à un niveau suffisamment faible la probabilité que le cumul des anomalies détectées non corrigées et des anomalies non détectées contenues dans les comptes excède le seuil de signification fixé pour les comptes pris dans leur ensemble (ISA 320 § 9 et A13).

La différence entre le seuil de signification et le seuil de planification correspond donc à la marge de sécurité qui permet au commissaire aux comptes d'avoir l'assurance que la somme des anomalies détectées ajoutée à la somme des anomalies non détectées ne dépasse pas le seuil de signification. Le seuil de planification est ainsi inférieur au seuil de signification.

La NEP 320 prévoit au § 13 : « Pour déterminer la nature et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre, le commissaire aux comptes utilise un ou des seuil(s) de planification de la mission. »

Dans la pratique, lorsque le commissaire aux comptes planifie ses travaux, le seuil de planification peut permettre :

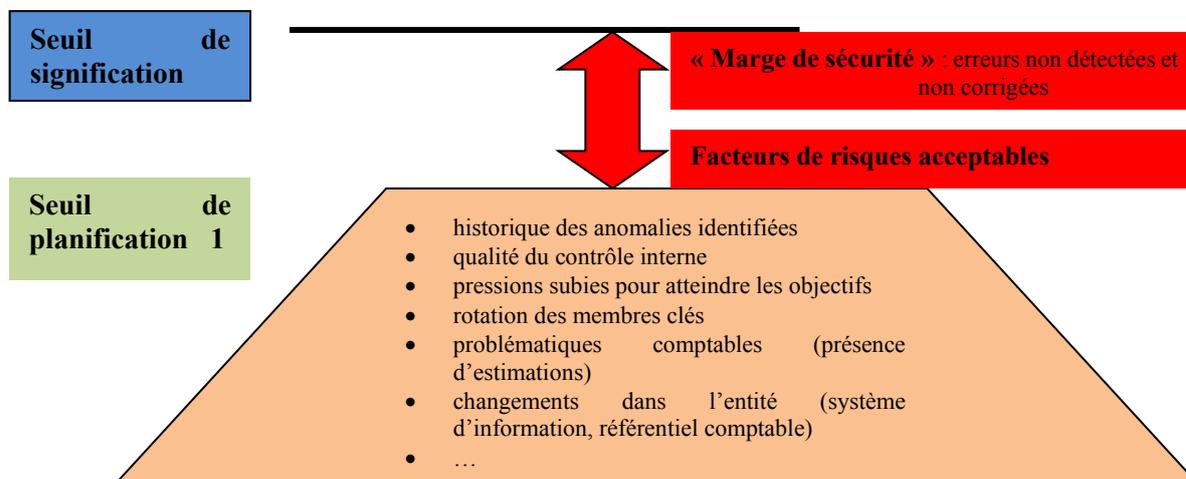
- l'identification des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations susceptibles de comporter un risque d'anomalie significative au niveau des assertions, hors le risque sur l'assertion exhaustivité (lorsque le seuil de planification a été retenu pour la détermination des comptes significatifs) ;
- la détermination de l'écart acceptable lors de la conception des procédures analytiques de substance (se référer à la partie 3.3. de la NI VIII - *Le commissaire aux comptes et les procédures analytiques*) ;
- la détermination des tailles d'échantillons dans le cadre de la mise en œuvre des contrôles de substance.

Les schémas ci-dessous permettent d'explicitier l'articulation entre le seuil de signification et le seuil de planification dans deux cas de figure différents.

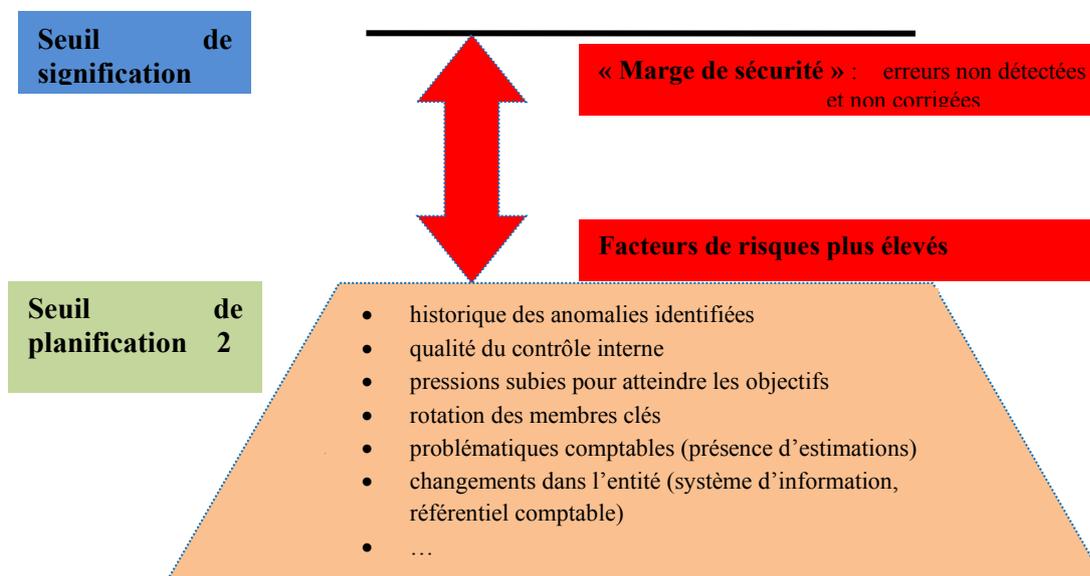


Un commissaire aux comptes qui exerce depuis plusieurs années la mission de contrôle légal des comptes d'une structure, dans laquelle l'analyse des procédures de contrôle interne n'a pas fait apparaître de facteurs pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives dans les

comptes, et où les audits antérieurs n'ont pas révélé d'anomalies significatives, sera conduit à fixer le seuil de planification sur la base d'un pourcentage élevé du seuil de signification. En effet, il considèrera que dans le contexte décrit, le risque d'anomalies significatives et le risque de non-détection d'une anomalie sont faibles. La faible différence entre le seuil de signification et le seuil de planification sera représentative de sa marge de sécurité.



À l'inverse, si le commissaire aux comptes intervient dans un environnement à risques dans lequel les procédures de contrôle interne ne sont pas satisfaisantes ou s'il a relevé au cours des exercices passés des anomalies qui pourraient se renouveler, il aura tendance à fixer le seuil de planification en fonction d'un pourcentage du seuil de signification plus faible, ce qui lui permettra d'accroître sa marge de sécurité.



3.32 La détermination du seuil de planification

Comme le prévoit la NEP 320 au § 19 « Lors de la planification de l'audit, le commissaire aux comptes détermine un ou des seuil(s) de planification de la mission. »

Pour tenir compte du risque de cumul des anomalies non corrigées et non détectées, le commissaire aux comptes fixe un seuil de planification nécessairement inférieur au seuil de signification et qui dépend d'un certain nombre de facteurs, comme le prévoit le § 20 de la NEP 320 :

« Le seuil de planification est inférieur au seuil de signification. Il est généralement déterminé en appliquant un pourcentage à ce dernier. »

La détermination du seuil de planification ne relève pas d'un simple calcul arithmétique mais implique l'exercice du jugement professionnel, en particulier pour apprécier le risque d'anomalies potentielles sur la période en cours.

À la différence du seuil de signification, le seuil de planification est déterminé au regard de la connaissance du commissaire aux comptes de l'entité et de son environnement, pour tenir compte du risque d'audit et non en référence aux attentes des utilisateurs des comptes.

Plus le commissaire aux comptes s'attend à identifier des anomalies, plus il augmente sa marge de sécurité.

Dans la pratique les éléments suivants peuvent conduire le commissaire aux comptes à réduire le seuil de planification :

- un historique d'anomalies identifiées (corrigées ou non corrigées) lors des précédentes missions d'audit ;
- un contrôle interne de l'entité peu efficace ;
- de fortes pressions subies par la direction pour l'atteinte des objectifs financiers ;
- une rotation élevée de membres-clés de la direction ou du personnel rattaché à la direction financière ;
- un nombre élevé de problématiques comptables qui requièrent l'exercice du jugement ou la présence d'estimations comptables auxquelles sont attachées de fortes incertitudes ;
- des changements dans l'environnement de l'entité (système d'information, référentiel comptable...) ;
- le fait qu'il s'agisse du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes.

3.33 Le pourcentage à appliquer

Le seuil de planification est généralement déterminé en appliquant un pourcentage au seuil de signification (§ 20 de la NEP 320).

À titre d'exemples, on peut citer :

- le guide de l'IFAC « Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities » (tome 2, p.61) » fixe le seuil de planification à : « *des intervalles de pourcentages allant de 60% (du seuil de signification global ou du seuil de signification spécifique) lorsqu'il existe un risque élevé d'anomalies significatives, jusqu'à un pourcentage de 85% du même montant lorsque le risque évalué d'anomalies significatives est moins élevé* » ;
- une étude publiée en 2017 par l'ICAEW¹⁶ indique que les pourcentages communément observés se situent entre 50% et 75% du seuil de signification ;
- certaines méthodologies, au regard des éléments mentionnés ci-dessus, prévoient des fourchettes plus larges, pouvant descendre en dessous de 50% et pouvant atteindre 90%.

Ces fourchettes ne sont données qu'à titre indicatif et en fonction des caractéristiques de l'entité audité, le commissaire aux comptes peut être conduit à retenir un pourcentage plus faible ou plus élevé.

¹⁶ Institut of chartered accountants in England and Wales.



Au cours de l'exercice, les services comptables ont fait l'objet d'une restructuration (transfert de certaines activités dans un centre de services partagés récemment mis en place), le commissaire aux comptes anticipe un risque d'anomalies significatives plus élevé et décide de réduire le seuil de planification à un niveau plus faible que celui retenu pour les exercices précédents. Ainsi, le seuil de planification peut passer de 75 % à 50 %.

3.34 Le cas particulier des seuils de planification de montants inférieurs

Le § 21 de la NEP 320 indique :

« Si le commissaire aux comptes a estimé nécessaire de fixer un ou des seuils de signification de montants inférieurs pour certains flux d'opérations, soldes de comptes ou informations, il détermine pour ce ou chacun de ces seuils de signification un seuil de planification. »

De la même façon, ce seuil de planification concernant un flux d'opérations, un solde de compte ou une information particulière, 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 (ISA 320 A13).

Le pourcentage appliqué au seuil de signification de montant inférieur peut être différent du pourcentage retenu sur le seuil de signification appliqué aux comptes pris dans leur ensemble.

3.35 Le co-commissariat aux comptes

L'appréciation des éléments que les commissaires aux comptes prennent en compte pour fixer le pourcentage à appliquer, doit être partagée et concertée. En revanche, le montant du seuil de planification peut être différent d'un commissaire aux comptes à l'autre en raison des méthodologies propres à chaque cabinet et des circonstances particulières (par exemple, le premier mandat d'un des commissaires aux comptes). En tout état de cause, les commissaires aux comptes se concertent sur l'étendue des travaux à réaliser.

3.4 LE MONTANT EN DEÇÀ DUQUEL LES ANOMALIES RELEVÉES SONT CONSIDÉRÉES COMME MANIFESTEMENT INSIGNIFIANTES

En pratique, il est courant de définir dès la phase de planification le montant en deçà duquel les anomalies relevées sont considérées comme manifestement insignifiantes. Ce montant est fréquemment appelé « seuil de remontée des anomalies » ou encore « seuil minimum d'anomalie », nous utiliserons le terme de seuil de remontée des anomalies pour les besoins de la présente note d'information.

Les éléments manifestement insignifiants sont de montants beaucoup plus faibles que le seuil de signification car individuellement ou en cumulé, ils ne peuvent avoir d'incidence sur la décision que prendrait un utilisateur des comptes.

Le caractère manifestement insignifiant est donc différent du caractère non significatif.

Ce montant n'est pas utilisé pour définir l'étendue des travaux d'audit.

Le montant ainsi défini est le montant au-delà duquel les anomalies identifiées sont reportées dans l'état des anomalies relevées (cf. 4.2).

En pratique, ce montant est fixé sur la base d'un pourcentage du seuil de signification.



Le commissaire aux comptes fixe le seuil de signification à 100 K€, le seuil de planification à 75 K€ et le seuil de remontée des anomalies à 5 K€ (soit 5% du seuil de signification).

Au cours de sa mission, il relève des insuffisances de provision sur les factures non parvenues à hauteur de 1,5 K€. Ces anomalies jugées, individuellement et cumulées, manifestement insignifiantes, ne font pas l'objet d'une communication à la direction et ne nécessitent pas d'être récapitulées dès lors que le commissaire aux comptes anticipe que le cumul de tels montants n'aura à l'évidence pas d'incidence significative sur les comptes.

Dans le cas d'une mission réalisée en co-commissariat aux comptes, une concertation des co-commissaires aux comptes sur ce montant, apparaît nécessaire.

3.5 LA MODIFICATION DES SEUILS DE SIGNIFICATION ET DE PLANIFICATION

La NEP 320 précise aux § 22 et 23 :

« Au cours de la mission, le commissaire aux comptes reconsidère le seuil ou les seuils de signification s'il a la connaissance de faits nouveaux ou d'évolutions de l'entité qui remettent en cause l'évaluation initiale de ces seuils. Il peut en être ainsi, par exemple, lorsque la détermination du seuil ou des seuils a été faite à partir de prévisions dont les réalisations s'écartent sensiblement.

Si le commissaire aux comptes conclut que la fixation d'un ou de seuils de signification moins élevé(s) que celui ou ceux initialement fixé(s) est approprié, il détermine s'il est nécessaire de modifier le ou les seuils de planification, et si la nature et l'étendue des procédures d'audit complémentaires qu'il a définies restent appropriés. »

Le seuil de signification (ou dans certains cas, les seuils de signification) est déterminé lors de la phase de planification de la mission qui a généralement lieu avant la clôture de l'exercice, sur la base des informations financières disponibles, à savoir :

- les comptes de l'exercice précédent ;
- les comptes intermédiaires ;
- et/ou les prévisions pour l'exercice en cours.

De ce fait, le commissaire aux comptes peut, dans certains cas, être conduit à revoir ce seuil lors des phases ultérieures de sa mission, sur la base des données réelles.



Le seuil de signification a été établi sur la base d'un budget établi en début d'année. Le résultat de l'exercice concerné s'avère très en deçà du montant budgété et peut ainsi conduire le commissaire aux comptes à réviser les montants déterminés pour le seuil de signification et le seuil de planification. Il peut ainsi également être conduit à effectuer des travaux complémentaires.

De plus lorsqu'au cours de la mission, le commissaire aux comptes a connaissance :

- de faits nouveaux ou d'évolutions de l'entité (par exemple la cession d'une branche d'activité significative ou un changement réglementaire affectant un compte en particulier) ;
- de changements dans sa compréhension de l'entité et de son environnement, résultant des éléments collectés ;

il considère si ces éléments remettent en cause le seuil de signification (ISA 320 A14).



Le seuil de signification a été établi sur la base des comptes de l'exercice précédent. Au cours du 3^{ème} trimestre, une branche d'activité est cédée, cette information n'était pas connue du

commissaire aux comptes lors de la détermination du seuil. Dans ce cas, le commissaire aux comptes peut être conduit à modifier le seuil de signification.

Lorsque le commissaire aux comptes conclut que la fixation d'un seuil de signification moins élevé que celui initialement fixé est appropriée, il reconsidère le montant du seuil de planification pour la réalisation des procédures d'audit. Ainsi, il pourra être conduit à modifier la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit restant à réaliser afin de disposer d'éléments suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion.

Le commissaire aux comptes documente dans son dossier les raisons qui l'ont conduit à réviser les seuils, ainsi que les incidences de ces changements sur l'approche d'audit.

Dans le cas d'une mission réalisée en co-commissariat aux comptes, conformément à la norme d'exercice professionnel 100 - *Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes*, les différents commissaires aux comptes se concertent lors de la mise à jour des seuils et apprécient si la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre restent appropriés.

3.6 LA DOCUMENTATION DES SEUILS DE SIGNIFICATION ET DE PLANIFICATION

La NEP 300 précise au § 10 que « *Le plan de mission décrit l'approche générale des travaux, qui comprend notamment :*

- *l'étendue, le calendrier et l'orientation des travaux ;*
- *le ou les seuils de signification retenus, et*
- *les lignes directrices nécessaires à la préparation du programme de travail. »*

Le § 24 de la NEP 320 prévoit que « *Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier le ou les seuils de signification et le ou les seuils de planification qu'il a retenus ainsi que les critères pris en compte pour les déterminer. Il fait également figurer dans son dossier toute modification apportée à ces montants au cours de l'audit et les explications y afférentes. »*

Le choix du critère retenu, le taux appliqué ainsi que les données qui ont servi de base au calcul doivent être documentés et justifiés dans le dossier du commissaire aux comptes.

Compte tenu de la complexité du sujet, de son importance dans le développement de l'approche d'audit et de l'importance de l'exercice du jugement professionnel, le signataire revoit la détermination du seuil de signification, ainsi que précisé par l'avis du H3C du 29 juin 2016¹⁷ :

« [...] le(s) signataire(s) devra(ont) procéder à la revue de certains travaux et notamment :

- *la prise de connaissance de l'entité, l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes et la détermination des seuils de signification ;*
- [...] »

Il est important que les décisions prises qui sous-tendent ce jugement soient documentées dans le dossier du commissaire aux comptes.

¹⁷ Avis rendu par le Haut conseil du commissariat aux comptes en application de l'article R. 821-6 et relatif à la désignation et l'implication du ou des commissaire(s) aux comptes signataire(s) du rapport destiné à l'organe appelé à statuer sur les comptes.

Un exemple de documentation est disponible dans le Pack Petites Entreprises de la CNCC (Outil A.2.3. Seuils de signification et de planification).

Pour les entités d'intérêt public, l'article R. 822-35 prévoit la mise en place d'une revue indépendante des travaux relatifs à la certification des comptes. Cette revue porte notamment sur la détermination du seuil de signification retenu¹⁸.

¹⁸ § 5 de l'article 8 du règlement (UE) n°537/2014.

En pratique, la démarche que le commissaire aux comptes peut mettre en œuvre pour évaluer l'incidence des anomalies non corrigées peut être la suivante :

- déterminer la nature des anomalies (cf. 4.1) ;
- récapituler les anomalies (cf. 4.2) ;
- évaluer l'incidence des anomalies sur l'approche d'audit (cf. 4.3) ;
- communiquer avec la direction (cf. 4.4) ;
- évaluer l'incidence des anomalies non corrigées sur l'opinion (cf. 4.5) ;
- inclure les anomalies dans la lettre d'affirmation (cf. 4.6) ;
- communiquer avec les organes visés à l'article L. 823-16 (cf. 4.7).

4.1 LA NATURE DES ANOMALIES

Une anomalie est une « *information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude. Une anomalie provient d'un écart entre le montant, le classement, la présentation ou l'information fournie dans les comptes pour un élément, et le montant, le classement, la présentation ou l'information à fournir, exigés pour ce même élément par le référentiel comptable applicable.* » (§ 3 de la NEP 320).

Une anomalie significative correspond à une « *information comptable ou financière inexacte, insuffisante ou omise, en raison d'erreurs ou de fraude d'une importance telle que, seule ou cumulée avec d'autres, elle peut influencer le jugement de l'utilisateur d'une information financière ou comptable.* » (§ 4 de la NEP 320).

Afin de déterminer si des éléments collectés au cours de ses travaux constituent des anomalies, le commissaire aux comptes examine si, dans le contexte du référentiel comptable applicable :

- des informations suffisantes sont données dans les comptes pour permettre aux utilisateurs de comprendre le résultat des opérations importantes et des événements qui y sont reflétés ;
- les méthodes comptables retenues et suivies sont conformes au référentiel comptable et sont appropriées en la circonstance ;
- les estimations comptables faites par la direction sont raisonnables en la circonstance ;
- les informations présentées dans les comptes, y compris la description des principes comptables, sont pertinentes, fiables, comparables et compréhensibles.

Les anomalies peuvent donc résulter :

- d'une inexactitude dans la collecte ou le traitement des données à partir desquelles les comptes sont établis (par exemple, une facture non enregistrée sur la bonne période) ;
- de l'omission d'un montant ou d'une information à fournir, y compris les informations inadéquates ou incomplètes ;
- de l'omission d'une information visant à atteindre les objectifs d'information imposés par le référentiel comptable (par exemple, un principe comptable important non mentionné dans l'annexe des comptes) ;
- d'une estimation comptable incorrecte provenant de l'omission de faits, ou d'une interprétation manifestement erronée de ces faits (par exemple, une procédure de liquidation chez un client non prise en compte dans la dépréciation des créances clients) ;
- de jugements de la direction portant sur des estimations comptables que le commissaire aux comptes considère non réalistes (par exemple, des hypothèses retenues par la direction irréalistes pour

l'évaluation des fonds de commerce), ou du choix et de l'application de méthodes comptables qu'il considère comme inappropriés ;

- d'un classement, d'un regroupement ou d'une ventilation inappropriés des informations ;
- de l'omission d'une information à fournir pour que les comptes donnent une image fidèle (ISA 450 A1).

En synthèse, une anomalie provient du non-respect des critères dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes (définition d'« assertions » mentionnée à la NEP 500 au § 3).

Une anomalie n'est pas seulement une erreur de montant mais peut être aussi une erreur de présentation et de classement (par exemple, le classement inapproprié de produits ou charges modifiant le montant des agrégats du compte de résultat).

Afin d'aider le commissaire aux comptes lors de son évaluation de l'incidence des anomalies relevées au cours de l'audit et de sa communication à la direction et aux membres des organes mentionnés à l'article L. 823-16, il peut être utile de faire une distinction entre les anomalies factuelles, celles liées au jugement, et celles extrapolées (ISA 450 A6) :

- les **anomalies factuelles** sont celles pour lesquelles il n'existe pas de doute.



L'omission de comptabilisation d'une facture d'achat, une écriture comptabilisée en sens inverse, l'utilisation d'un taux de TVA erroné, ...

- les **anomalies liées au jugement** résultent de la différence d'appréciation entre les estimations retenues par la direction et celles retenues par le commissaire aux comptes.



Une entité produit et distribue des produits pharmaceutiques. Les créances clients sont comptabilisées à leur valeur nominale. Une dépréciation est constituée lorsque leur valeur d'inventaire, basée sur la probabilité de leur recouvrement, est inférieure à leur valeur comptable. Sur la base de ses travaux, le commissaire aux comptes retient une probabilité différente de celle retenue par l'entité, ce qui le conduit à une estimation différente du montant de la dépréciation.

Les estimations comptables ne peuvent pas être considérées comme justes avec certitude. C'est pourquoi, le commissaire aux comptes peut être conduit à développer une fourchette dans laquelle l'estimation sera considérée comme raisonnable.

Lorsque l'estimation de la direction se trouve dans cette fourchette¹⁹, elle est en général considérée comme acceptable. *A contrario*, lorsque l'estimation de la direction ne se trouve pas dans cette fourchette, la différence entre le montant estimé par la direction et la borne la plus proche de la fourchette du commissaire aux comptes, constitue une anomalie liée au jugement.



Le commissaire aux comptes a estimé pour une entité que le montant de la dépréciation pour stocks obsolètes se situe entre 150 K€ et 200 K€. Si l'entité a comptabilisé une dépréciation de 140 K€, le montant de l'anomalie est de 10 K€ (c'est-à-dire 150 K€ - 140 K€).

Dans certains cas, en raison de nombreuses hypothèses à prendre en compte ou de leur grande variabilité, il est possible que la fourchette établie par le commissaire aux comptes représente plusieurs fois le seuil

¹⁹ Il convient de préciser que dans certains cas, la fourchette acceptable définie par le commissaire aux comptes peut être supérieure au seuil de signification.

de signification. Dans ce cas, le commissaire aux comptes, selon son jugement professionnel, peut conclure que la fourchette est adéquate bien que dépassant plusieurs fois le seuil de signification s'il a collecté suffisamment d'éléments probants pour démontrer que l'entité a établi son estimation sur des éléments pertinents (ISA 540 A127).

Les provisions techniques des organismes d'assurance sont établies à partir de données et d'hypothèses d'une grande sensibilité, dont la modification, même à la marge, engendre des variations très significatives du montant des provisions. Les fourchettes estimées par le commissaire aux comptes pour apprécier le niveau d'une provision technique peuvent ainsi être larges et dépasser le montant du seuil de signification. À titre d'illustrations :



Le commissaire aux comptes d'une entité dans le secteur des assurances a fixé le seuil de signification à 200 K€. Le commissaire aux comptes a effectué les travaux qu'il jugeait nécessaire pour vérifier que le montant comptabilisé était raisonnable. Il a calculé une fourchette qui s'établit entre 7 760 K€ et 8 400 K€. Cette fourchette représente donc plusieurs fois le seuil de signification.

Exemple 1 :

Une des provisions techniques a été comptabilisée à hauteur de 8 300 K€. Le montant comptabilisé étant dans la fourchette, le commissaire aux comptes conclut que le montant de 8 300 K€ est raisonnable.

Exemple 2 :

Une des provisions techniques a été comptabilisée à hauteur de 8 550 K€. Le montant comptabilisé dépasse la borne supérieure la fourchette de 150 K€. Le montant de 150 K€ constitue une anomalie liée au jugement qui sera reportée dans la liste des anomalies et dont l'incidence sera évaluée par le commissaire aux comptes avec les autres anomalies relevées.

Exemple 3 :

Une des provisions techniques a été comptabilisée à hauteur de 7 300 K€. Le montant de 460 K€ est supérieur au seuil de signification. Le commissaire aux comptes demande à la direction de réévaluer le montant de la provision technique.

Cette situation se rencontre en particulier lorsque le seuil de signification est établi sur un critère pertinent de résultat (par exemple le résultat courant avant impôt) qui s'avère relativement faible au regard des éléments de bilan. Ceci peut s'observer communément dans des secteurs tels que les banques ou les assurances.

Les anomalies liées au jugement peuvent aussi résulter du choix ou de l'application de méthodes comptables que le commissaire aux comptes considère non appropriés.

- les **anomalies extrapolées** résultent de l'utilisation de techniques de sondages dans les tests de détail. Elles reflètent la meilleure estimation par le commissaire aux comptes des anomalies contenues dans la population concernée, ce qui implique l'extrapolation des anomalies relevées dans les sondages effectués à l'ensemble de la population à partir de laquelle l'échantillon a été sélectionné.



Le commissaire aux comptes effectue une procédure de confirmation des comptes clients. Il sélectionne à la fois des éléments spécifiques (sur la base de leur montant ou d'un risque particulier) et un échantillon représentatif de la population restante (c'est-à-dire en dehors des éléments clés déjà sélectionnés).

Des anomalies ont été identifiées à la fois parmi les éléments spécifiques et parmi l'échantillon représentatif. Les anomalies identifiées dans l'échantillon représentatif sont extrapolées pour évaluer le montant de l'anomalie sur l'ensemble de la population.

Calcul :

- Total de la population : 5 000 000 € (458 unités)
- Éléments spécifiques sélectionnés (10 unités) représentant une valeur de 890 000 €. Une erreur de 3 400 € a été identifiée. Cette anomalie représente une erreur factuelle et n'a pas à être extrapolée puisqu'elle a été identifiée sur les éléments spécifiques.
- Échantillon représentatif : le montant total des unités sélectionnées dans l'échantillon représentatif est de 474 000 €. Les erreurs relevées dans l'échantillon représentatif s'élèvent à 1 290 €. L'extrapolation de l'erreur dans l'échantillon représentatif s'élève à 9 895 €. Le détail du calcul n'est pas donné ici car plusieurs méthodes peuvent être utilisées en fonction notamment de la technique de sélection de l'échantillon.

La liste des anomalies relevées par le commissaire aux comptes comprend donc :
Erreurs factuelles = 3 400 € + 1 290 € = 4 690 €
Erreurs extrapolées = 9 895 €

Les anomalies extrapolées selon une méthode mathématique (statistique) correspondent à une meilleure estimation des anomalies contenues dans la population qui a fait l'objet du contrôle de substance.

4.2 LE RÉCAPITULATIF DES ANOMALIES

Afin d'évaluer l'incidence des anomalies non corrigées, la NEP 450 précise au § 8 :

« Le commissaire aux comptes récapitule les anomalies, autres que celles qui sont manifestement insignifiantes, relevées au cours de l'audit des comptes de l'exercice ainsi que les anomalies non corrigées relevées au cours des exercices précédents et dont les effets perdurent. »

D'un point de vue pratique, et comme cela est exposé au 3.4, le commissaire aux comptes peut fixer en début de mission, un montant en deçà duquel des anomalies sont considérées comme manifestement insignifiantes et ne sont donc pas récapitulées tel que requis dans la NEP 450 au § 8.

Le commissaire aux comptes récapitule les anomalies corrigées et non corrigées de l'exercice et celles non corrigées des exercices précédents dont les effets perdurent sur l'exercice, dès lors qu'elles ne sont pas manifestement insignifiantes.

Le fait de lister les anomalies corrigées permet en général au commissaire aux comptes d'apprécier la qualité de l'arrêté des comptes et la sensibilité de la direction à procéder aux corrections et lui permet d'en tirer, le cas échéant, les conséquences sur son approche d'audit sur l'exercice en cours et les exercices suivants.

Une anomalie non corrigée relevée au cours de l'exercice précédent et dont l'effet perdure peut correspondre par exemple à une provision pour un litige sous-évaluée en N-1 et pour laquelle le litige n'est toujours pas réglé, l'anomalie perdure donc en N.

4.3 L'ÉVALUATION DE L'INCIDENCE DES ANOMALIES SUR L'APPROCHE D'AUDIT

Le § 9 de la NEP 450 indique :

« 09. Le commissaire aux comptes détermine si son approche générale et sa conception des procédures d'audit nécessitent d'être révisées lorsque :

- La nature des anomalies relevées et les circonstances de leur survenance indiquent que d'autres anomalies peuvent exister qui, cumulées avec les anomalies relevées, pourraient être significatives ; ou
- Le cumul des anomalies relevées s'approche du ou des seuil(s) de signification, déterminé(s) conformément aux principes définis dans la norme « application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit ». »

Plus les anomalies s'approchent du seuil de signification, plus la marge de sécurité (cf. 3.31) se réduit, du fait notamment de la mise en œuvre de contrôles par sondages.

Ainsi, le commissaire aux comptes s'interroge sur la nécessité de réaliser davantage de travaux afin de vérifier qu'il n'y a pas d'autres anomalies non identifiées. Il peut ainsi être conduit à baisser le seuil de planification afin de réduire le risque que d'autres erreurs non détectées excèdent le seuil de signification. Cela peut le conduire à étendre le nombre d'éléments à tester lors des contrôles de substance ou à considérer que des comptes sans risque du fait de leur montant doivent faire l'objet de procédures (voir 3.5 modification des seuils de signification et de planification). Son analyse des anomalies peut également le conduire à conserver le même niveau de seuil mais à adapter ses procédures d'audit.



Lorsque le commissaire aux comptes a conclu qu'une provision n'était pas correctement évaluée, il peut décider d'étendre ses contrôles sur d'autres provisions considérées initialement comme non significatives, mais présentant le même type de risque.



Du fait des anomalies relevées, le commissaire aux comptes peut choisir de compléter les contrôles sur pièces avec des confirmations des tiers.

Par ailleurs, comme l'indique le § 10 de la NEP 450 :

« Lorsque, à la demande du commissaire aux comptes, la direction a examiné un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie en vue d'identifier la cause et l'ampleur d'une anomalie relevée et a apporté aux comptes les corrections appropriées, le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour déterminer si des anomalies subsistent. »



Le commissaire aux comptes a détecté des anomalies relatives à l'évaluation des comptes clients en devises étrangères (erreur dans la conversion en euros). Il a demandé à la direction de recalculer l'ensemble des créances en devises. Une fois ceci effectué, il met en œuvre des contrôles de substance pour vérifier que la valeur des comptes clients en devises est appropriée.

4.4 LA COMMUNICATION DES ANOMALIES RELEVÉES À LA DIRECTION

La NEP 450 § 11 précise :

« Au cours de la mission, le commissaire aux comptes communique, en temps utile, à la direction de l'entité, au niveau approprié de responsabilité, les anomalies qu'il a relevées autres que celles qui sont manifestement insignifiantes. Le commissaire aux comptes demande à la direction de corriger ces anomalies. »

Il est important que le commissaire aux comptes communique au niveau approprié de la direction afin que celle-ci puisse :

- évaluer si les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies en annexe présentent des anomalies ;
- informer le commissaire aux comptes en cas de désaccord ;
- décider des actions nécessaires à mettre en œuvre.

En général, le niveau approprié de direction est celui qui a la responsabilité et l'autorité pour évaluer les anomalies et qui est capable de décider des actions nécessaires à mettre en œuvre (ISA 450 A10).

La correction par la direction de toutes les anomalies, y compris celles communiquées par le commissaire aux comptes, permet à la direction de présenter des documents comptables réguliers et sincères et de réduire les risques d'anomalies significatives dans les comptes futurs en raison de l'incidence cumulée d'anomalies non significatives non corrigées des périodes précédentes (ISA 450 A12).

De plus, le § 12 de la NEP 450 précise :

« Lorsque la direction refuse de corriger tout ou partie des anomalies que le commissaire aux comptes lui a communiquées, celui-ci prend connaissance des motifs avancés par la direction pour ne pas les corriger et prend en compte ces motifs lorsqu'il évalue si les comptes, pris dans leur ensemble, comportent ou non des anomalies significatives. »

Le commissaire aux comptes évalue si les comptes annuels ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux dispositions du référentiel comptable applicable. Cette évaluation prend en compte les aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité, y compris les indications de biais possibles dans les jugements de la direction²⁰, qui peuvent être confirmés ou infirmés par la compréhension que le commissaire aux comptes a des motifs qui ont conduit la direction à ne pas procéder aux corrections (ISA 450 A13).



Le commissaire aux comptes a identifié 5 anomalies. Deux anomalies ont été corrigées, il apprécie si les raisons avancées par la direction pour ne pas corriger les 3 autres anomalies sont acceptables, notamment si la direction a choisi de ne corriger que des anomalies augmentant le résultat.

4.5 L'ÉVALUATION DE L'INCIDENCE DES ANOMALIES NON CORRIGÉES SUR L'OPINION

4.51 Révision éventuelle du seuil de signification

Le commissaire aux comptes évalue l'incidence des anomalies non corrigées sur les comptes pris dans leur ensemble à partir du récapitulatif des anomalies établi et en exerçant son jugement professionnel.

Comme le prévoit le § 13 de la NEP 450 :

« Avant d'évaluer l'incidence des anomalies non corrigées sur son opinion, le commissaire aux comptes reconsidère le seuil de signification et, le cas échéant, le seuil de planification, en application des paragraphes 22 et 23 de la norme « application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit » afin de vérifier que ceux-ci restent pertinents par rapport aux comptes définitifs établis par l'entité. »

La détermination par le commissaire aux comptes du seuil de signification en application de la NEP 320 est souvent basée sur des estimations de résultat de l'entité. En effet, les résultats réels ne sont généralement pas connus au moment où le seuil de signification est déterminé. En conséquence, avant

²⁰ Norme ISA 700 (Révisée), § 12.

de procéder à son évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées, le commissaire aux comptes peut avoir à modifier le seuil de signification en tenant compte des résultats réels (ISA 450 A14).

De plus, au fur et à mesure de l'avancement de l'audit, comme expliqué au 3.5, le seuil de signification pour les comptes 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 fournies spécifiques) est modifié dans les cas où le commissaire aux comptes a connaissance, d'informations qui l'auraient conduit à retenir initialement un (ou des) seuil(s) de signification différent(s)²¹. Ainsi, il est fort probable que toute modification substantielle aura été faite avant que le commissaire aux comptes n'évalue l'incidence des anomalies non corrigées. Toutefois avant d'évaluer l'incidence des anomalies non corrigées, le commissaire aux comptes vérifie que les informations sur lesquelles il a fondé le seuil de signification sont toujours valables (ISA 450 A15).



Le seuil de signification est fixé sur la base du résultat courant avant impôt budgété (par exemple 10% de 100 000 €) lors de la phase préliminaire de l'audit. Au cours du dernier trimestre d'activité, le budget n'est pas atteint et le résultat final est de 50 000 €. Le commissaire aux comptes peut être conduit à réviser son seuil et revoir le cas échéant l'approche afin d'évaluer les anomalies relevées et estimer que le seuil au-delà duquel un utilisateur des comptes prendraient une décision différente est plutôt autour de 5 000 €.

Les anomalies relevées et corrigées n'entraînent pas nécessairement la révision du seuil de signification. Cependant, dans certaines situations, lorsque les anomalies identifiées par le commissaire aux comptes représentent un montant important, il s'interroge sur la nécessité de réviser le seuil de signification basé sur le résultat.



Dans une société S, le commissaire aux comptes identifie 2 anomalies de 500 K€ et de 60 K€, avec un seuil de signification fixé à 100 K€ basé sur un résultat courant avant impôt de 1 000 K€. Seule l'anomalie de 500 K€ a été corrigée et l'anomalie restante de 60 K€ est considérée comme non significative au regard du seuil de signification. Néanmoins, dans le cas où l'entité aurait comptabilisé correctement l'écriture à l'origine, le résultat courant avant impôt avant le début de l'intervention du commissaire aux comptes (critère utilisé pour la détermination du seuil de signification et affecté par l'anomalie) aurait été de 500 K€ et le seuil de signification de 50 K€. Dans ce cas, l'anomalie restante de 60 K€ devrait être jugée significative. Par conséquent, le commissaire aux comptes s'interroge sur la pertinence du seuil fixé à l'origine.

4.52 Éléments à prendre en compte pour évaluer l'incidence des anomalies non corrigées

Le § 14 de la NEP 450 précise les éléments à prendre en compte pour déterminer si les anomalies non corrigées sont significatives :

« Le commissaire aux comptes détermine si les anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, sont significatives. Pour ce faire, il prend en compte l'importance et l'incidence, en fonction de leur montant ou de leur nature, des anomalies non corrigées de l'exercice ainsi que des anomalies non corrigées des exercices précédents, au regard tant des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies dans l'annexe, que des comptes pris dans leur ensemble, ainsi que les circonstances particulières de leur survenance.

[...] »

²¹ Norme ISA 320, § 12.

Par ailleurs, si le commissaire aux comptes a fixé un seuil de signification inférieur pour une catégorie d'opérations ou un solde de comptes ou une information en annexe (ainsi qu'expliqué au 3.2) et qu'il identifie une anomalie non corrigée relative à cette catégorie d'opérations ou solde de compte ou information en annexe supérieure à ce seuil, il en évalue les conséquences sur son opinion, même si cette anomalie demeure inférieure au seuil de signification déterminé pour les comptes pris dans leur ensemble.

4.53 Les facteurs quantitatifs

Quelle que soit la nature de l'anomalie (définie au 4.1), le commissaire aux comptes examine s'il s'agit d'une anomalie significative (factuelle, une différence de jugement ou une extrapolation à la suite d'un sondage ...). Ainsi, chacune des anomalies est prise en compte pour évaluer son incidence sur les flux d'opérations, soldes de compte ou informations fournies concernés, et pour déterminer si le seuil de signification pour ces flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies particuliers n'a pas, le cas échéant, été dépassé (ISA 450 A16).

Par conséquent, l'incidence des anomalies s'apprécie d'abord par rapport au seuil de signification.



Le commissaire aux comptes a identifié une anomalie de séparation d'exercices sur le chiffre d'affaires pour un montant de -200 K€ et une anomalie concernant une surévaluation d'une provision pour +180 K€. Le seuil de signification a été fixé à 100 K€. Le commissaire aux comptes conclut que ces deux anomalies ont une incidence sur l'opinion.

Lorsqu'une anomalie prise individuellement est considérée comme significative, il est peu probable qu'elle puisse être compensée par d'autres anomalies, sauf dans l'hypothèse où une autre anomalie aurait un effet inverse sur le même poste des comptes. Par exemple, lorsqu'une anomalie affecte le chiffre d'affaires (sur-évaluation du chiffre d'affaires) elle n'est pas compensée par une anomalie sur les charges (sur-évaluation des charges)

Néanmoins, il peut être acceptable de compenser des anomalies à l'intérieur d'un même solde de compte ou d'un même flux d'opérations. Le risque que d'autres anomalies non détectées puissent exister est pris en compte avant de conclure que la compensation d'anomalies même peu significatives est appropriée²² (ISA 450 A19). De plus, le commissaire aux comptes demande systématiquement à l'entité de corriger les anomalies détectées.

4.54 Les facteurs qualitatifs

Au-delà des facteurs quantitatifs, le commissaire aux comptes prend également en compte dans son appréciation du caractère significatif d'une anomalie, les circonstances particulières de sa survenance. Certaines anomalies peuvent ainsi conduire le commissaire aux comptes à les considérer, prises individuellement ou cumulées, comme significatives, même si elles sont inférieures au seuil de signification fixé pour les comptes pris dans leur ensemble. Les circonstances qui peuvent affecter l'appréciation du commissaire aux comptes incluent la mesure dans laquelle l'anomalie :

- remet en cause la conformité avec les exigences réglementaires (par exemples, l'anomalie identifiée modifie des ratios prudentiels dans les entités du secteur financier ou l'anomalie a un effet sur le seuil de déclenchement de la participation des salariés) ;
- remet en cause le respect de certaines clauses de contrats de prêts ou d'autres obligations contractuelles (par exemple une anomalie d'un montant bien en dessous du seuil de signification,

²² La détection de nombreuses anomalies non significatives à l'intérieur d'un même solde de compte ou d'un même flux d'opérations peut nécessiter que le commissaire aux comptes réévalue le risque d'anomalies significatives dans ce solde de compte ou ce flux d'opérations.

affecte un élément du besoin en fonds de roulement (BFR) ce qui remet en cause un ratio utilisé pour le respect de covenant bancaire) ;

- est liée au choix d'une méthode comptable inappropriée ou à son application incorrecte, qui n'a pas d'incidence significative sur les comptes de la période en cours, mais qui pourrait avoir une incidence significative sur les comptes de périodes futures (par exemple, la comptabilisation d'un nouveau contrat de crédit-bail est incorrecte, mais l'effet sur la période est bien inférieur au seuil de signification car le contrat a été conclu en fin d'année, mais il aura un effet important en année pleine) ;
- masque un changement dans la tendance des résultats ou dans d'autres indicateurs économiques (par exemple une anomalie de séparation des exercices sur les ventes, bien que non significative par rapport au résultat de la période, conduit à montrer une faible hausse du chiffre d'affaires alors que le secteur d'activité est plutôt stable : la comptabilisation de l'anomalie conduirait à rendre les comptes de l'entité comparables aux autres entités du secteur) ;
- affecte les ratios utilisés pour apprécier la situation financière de l'entité, le résultat de ses opérations ou ses flux de trésorerie ou affecte les agrégats et ratios clés utilisés par la société dans sa communication financière et l'utilisation qui en est faite contrevient aux dispositions de l'article 223-1 du règlement général de l'AMF (l'information donnée au public doit être exacte, précise et sincère) ;
- affecte l'information sectorielle présentée dans les comptes (par exemple l'anomalie affecte un élément important pour le secteur) ;
- a pour effet une augmentation de la rémunération de la direction, par exemple en permettant de satisfaire aux règles de fixation du bonus ou autres règles incitatives ;
- est importante au regard de la connaissance du commissaire aux comptes de communications antérieures aux utilisateurs des comptes, par exemple celles portant sur des prévisions de résultats ;
- concerne des éléments impliquant des tiers particuliers (par exemple si des tiers qui sont parties prenantes à la transaction sont des membres de la famille de la direction de l'entité) ;
- est le résultat d'une omission d'informations qui ne sont pas spécifiquement requises par le référentiel comptable applicable, mais qui, selon le jugement professionnel du commissaire aux comptes, sont importantes pour la compréhension par les utilisateurs des comptes de la situation financière, de la performance financière ou des flux de trésorerie de l'entité ;
- a une incidence sur d'autres informations qui seront présentées dans des documents contenant les comptes audités (par exemple un communiqué de presse ou une présentation faite à des analystes financiers) et dont on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles puissent influencer les décisions économiques des utilisateurs des comptes ;
- aura une incidence éventuelle sur le rapport émis par le commissaire aux comptes sur les comptes intermédiaires (cf. 5.6). En général, le seuil de signification pour une période intermédiaire est inférieur au seuil de signification établi pour des comptes annuels. Par conséquent, une anomalie peut ne pas être significative sur les comptes annuels et le devenir sur les comptes intermédiaires.
- a une incidence significative sur le calcul du résultat par action.

Ces circonstances ne sont que des exemples ; elles ne seront pas toutes nécessairement présentes dans tous les audits, pas plus que la liste ne saurait être exhaustive et l'existence de telles circonstances ne conduit pas nécessairement à la conclusion que l'anomalie est significative (ISA 450 A21). L'évaluation de l'incidence des anomalies sur son opinion résulte d'abord de l'exercice du jugement professionnel par le commissaire aux comptes.

4.55 Le cas particulier des anomalies de classement

Le § 14 de la NEP 450 précise :

« [...] »

Déterminer si une anomalie de classement est significative implique la prise en compte d'aspects qualitatifs, tels que l'incidence de cette anomalie sur les dettes ou sur l'application de clauses de

contrats de financement, son incidence sur une rubrique individuelle ou sur des sous-totaux de rubriques, ou son incidence sur des ratios clés. Il peut exister des situations dans lesquelles le commissaire aux comptes conclut qu'une anomalie de classement n'est pas significative dans le contexte des comptes pris dans leur ensemble, alors même que cette anomalie dépasse le ou les seuil(s) de signification retenu(s). Par exemple, un classement erroné entre des rubriques du bilan peut ne pas être considéré comme significatif dans le contexte des comptes pris dans leur ensemble lorsque le montant du classement erroné est faible par rapport aux montants des rubriques concernées du bilan et que ce classement erroné n'a pas d'incidence sur le compte de résultat ou l'un des ratios clés. »

Les facteurs qualitatifs, tels que ceux listés au 4.54, peuvent constituer une liste utile de facteurs qualitatifs à prendre en considération afin de déterminer si une anomalie de classement excédant le seuil de signification constitue une anomalie significative.

Lorsque le commissaire aux comptes conclut qu'une anomalie de classement excédant le seuil de signification ne constitue pas une anomalie significative, il documente dans son dossier les éléments qualitatifs qu'il a pris en considération afin de parvenir à cette conclusion.



Le commissaire aux comptes a identifié une anomalie s'élevant à 200 K€ correspondant à des clients créditeurs compensés dans les comptes clients, le seuil de signification est de 100 K€. L'anomalie représente 1% du solde client et 0,2% du total bilan. Le commissaire aux comptes a pris en compte les aspects qualitatifs dans son appréciation et conclut que ce reclassement n'est pas significatif.

4.56 Les anomalies extrapolées

Lorsque le commissaire aux comptes a sélectionné un échantillon représentatif de la population faisant l'objet de la procédure d'audit sur la base d'un sondage, il extrapole les anomalies identifiées afin de tirer une conclusion sur toute la population.

Dans certains cas, cette extrapolation ne sera pas suffisante pour estimer le montant à comptabiliser. En effet, à l'issue de l'extrapolation, le commissaire aux comptes peut conclure que :

- le montant maximum de l'anomalie n'est pas significatif ;
- le montant maximum de l'anomalie est significatif, auquel cas, il demande à la direction de faire des travaux complémentaires afin d'estimer le montant de l'anomalie de manière plus précise, ou pour vérifier le compte en totalité.



Les contrôles réalisés sur les actifs ont mis en évidence un taux de 10% d'anomalies sur un échantillon représentatif de 20% de la population totale. Pour évaluer l'erreur potentielle sur la population totale, il est possible d'appliquer le pourcentage d'anomalies sur la population résiduelle. Si le montant de l'anomalie extrapolée est proche du seuil de signification, le commissaire aux comptes demande à la direction de mettre en œuvre les travaux complémentaires pour déterminer les écritures comptables à enregistrer.



Le commissaire aux comptes a identifié des anomalies liées à l'application d'un taux de TVA erroné sur 5 factures de vente. Il interroge la direction qui lui indique que le nouveau taux de TVA n'a pas été mis à jour dans le système de facturation. Le commissaire aux comptes a estimé l'effet potentiel maximum de cette anomalie sur le reste de la population, révélant ainsi un total d'anomalie inférieur au seuil de signification. Comme le risque maximum d'anomalie est inférieur au seuil de signification, il conclut que l'anomalie n'est pas significative. Il tient cependant compte de l'erreur maximale calculée lors de l'évaluation de l'incidence de l'ensemble des anomalies sur son opinion.



Le commissaire aux comptes a identifié des anomalies liées à l'application erronée des incoterms sur les ventes à l'export. Il conclut qu'il existe un risque que l'ensemble des ventes exports du mois de décembre soit erroné. L'anomalie potentielle représente un montant supérieur au seuil de signification. Il demande à la direction de vérifier les incoterms pour l'ensemble des ventes du mois de décembre et de corriger les comptes en conséquence.

4.57 Les anomalies identifiées dans l'annexe

Lorsque le commissaire aux comptes identifie une différence sur des données chiffrées de l'annexe, l'omission d'une information, une rédaction erronée ou non sincère, ceci constitue une anomalie dont le il apprécie le caractère significatif.

Chaque anomalie, autre que manifestement insignifiante, relative à une information de l'annexe est prise en compte pour en évaluer l'incidence sur les comptes pris dans leur ensemble. Le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel pour déterminer si ces anomalies sont significatives et sont susceptibles d'influencer les décisions prises par les utilisateurs des comptes (ISA 450 A17).



Peuvent être considérés comme significatifs :

- l'absence d'informations importantes (l'omission de signaler un événement postérieur à la clôture ou un passif éventuel) ;
- les informations incomplètes (un changement de méthodes comptables sans donner les informations nécessaires prévues par le référentiel comptable pour comprendre l'incidence du changement) ;
- les informations erronées ou non sincères (ventilation du chiffre d'affaires erronée, erreur dans l'état des échéances des dettes et la répartition entre les dettes à moins d'un an, celles entre un an et moins de cinq ans et celles à plus de cinq ans, description d'un principe comptable qui ne correspond pas à la pratique de l'entreprise) ;
- l'obscurcissement d'une information (cf. IAS 1 § 7 au 1.22 de la note d'information).

Le commissaire aux comptes demande à la direction de corriger les anomalies identifiées dans l'annexe, comme il le fait pour les anomalies relatives au bilan ou au compte de résultat.

4.58 La prise en compte des anomalies non corrigées identifiées lors des années antérieures et qui perdurent au cours de l'exercice

La NEP 450 indique au § 14 que « *Le commissaire aux comptes détermine si les anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, sont significatives. Pour ce faire, il prend en compte l'importance et l'incidence, en fonction de leur montant ou de leur nature, des anomalies non corrigées de l'exercice ainsi que des anomalies non corrigées des exercices précédents, au regard tant des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies dans l'annexe, que des comptes pris dans leur ensemble, ainsi que les circonstances particulières de leur survenance.* »

L'incidence cumulée d'anomalies non significatives et non corrigées relatives à des périodes antérieures peut avoir une incidence significative sur les comptes de la période en cours. Il existe différentes approches acceptables pour l'évaluation par le commissaire aux comptes de l'incidence de telles anomalies non corrigées sur les comptes de la période en cours.

Les anomalies dont l'origine provient des exercices précédents (détectées au cours des exercices précédents ou de l'exercice en cours) et qui perdurent en N doivent être prises en compte pour évaluer leur incidence sur les comptes de l'exercice N. Pour se faire, le commissaire aux comptes apprécie l'incidence de ces anomalies sur le résultat de la période et également au regard tant des flux d'opérations, des soldes de comptes ou des informations fournies dans l'annexe, que des comptes pris dans leur ensemble, ainsi que les circonstances particulières de leur survenance.

Si l'anomalie est significative, le commissaire aux comptes demande la correction de l'anomalie selon les modalités du référentiel comptable applicable.

À noter, lorsqu'une anomalie significative ou pas non corrigée au cours de l'exercice précédent est corrigée au cours de l'exercice, le commissaire aux comptes évalue si la correction est comptabilisée conformément au référentiel comptable applicable. Si ce n'est pas le cas, le commissaire aux comptes mentionne l'anomalie dans le récapitulatif (cf. 4.2).

4.59 Les anomalies résultant de fraude

La NEP 240 précise au § 24 que « *Lorsque le commissaire aux comptes relève une anomalie significative, il apprécie si elle peut constituer l'indice d'une fraude* ».

Une anomalie significative peut être indicative d'une fraude si la direction a intentionnellement comptabilisé de façon erronée une opération comptable.

Lorsque le commissaire aux comptes estime qu'une anomalie significative peut être indicative d'une fraude, il évalue si cela peut avoir des effets sur d'autres aspects de l'audit, par exemple dans quelle mesure il peut s'appuyer sur les déclarations de la direction.

Lorsqu'une anomalie résulte d'une fraude identifiée et que le commissaire aux comptes a complété les diligences qu'il a estimées nécessaires en la circonstance, l'incidence de cette anomalie est prise en compte comme toute autre anomalie résultant d'une erreur ou d'une fraude.

4.6 LES DÉCLARATIONS DE LA DIRECTION

La NEP 450 précise au § 17 que « *Dans le cadre des dispositions prévues dans la norme « déclarations de la direction », le commissaire aux comptes demande une déclaration écrite du représentant légal et, s'il l'estime nécessaire, des membres des organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce confirmant que, selon eux, les incidences des anomalies non corrigées relevées par le commissaire aux comptes, ne sont pas, seules ou cumulées, significatives au regard des comptes pris dans leur ensemble. Un état des anomalies non corrigées est joint à cette déclaration écrite.* »²³

L'état joint à la lettre d'affirmation fait référence aux anomalies non corrigées incluant celles ayant une incidence sur l'opinion émise (donnant lieu à une réserve pour désaccord ou un refus de certifier). Pour mémoire, ces anomalies ont été communiquées préalablement à la direction pour qu'elle les corrige (cf. 4.4) et font l'objet d'une communication aux organes mentionnées au L. 823-16 (cf. 4.7).

Lorsque la direction et, le cas échéant, les membres des organes mentionnés à l'article L. 823-16 ne sont pas d'accord avec l'état des anomalies joint à la lettre d'affirmation, ils peuvent mentionner leur désaccord dans le paragraphe renvoyant à l'état des anomalies. L'obtention d'une telle déclaration ne dispense toutefois pas le commissaire aux comptes de tirer les conséquences, le cas échéant, de l'incidence des anomalies non corrigées sur l'opinion émise (ISA 450 A29). Une bonne pratique consiste

²³ Extrait de la NEP 580 § 07 :

« 07. Indépendamment d'autres déclarations écrites que le commissaire aux comptes estimerait nécessaires, il demande au représentant légal des déclarations écrites par lesquelles :

- ...
- *il estime que les anomalies non corrigées relevées par le commissaire aux comptes ne sont pas, seules ou cumulées, significatives au regard des comptes pris dans leur ensemble. Un état de ces anomalies non corrigées est joint à cette déclaration écrite. En outre, lorsque le représentant légal considère que certains éléments reportés sur cet état ne constituent pas des anomalies, il le mentionne dans sa déclaration ;*

... »

pour le commissaire aux comptes à s'assurer de la cohérence entre l'état des anomalies figurant dans son dossier et l'état joint à la lettre d'affirmation relatif à ces anomalies.

4.7 LA COMMUNICATION AUX ORGANES MENTIONNÉS À L'ARTICLE L. 823-16

Les § 15 et 16 de la NEP 450 précisent le cadre de la communication faite aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 au titre des anomalies non corrigées :

« Conformément aux principes définis dans la norme "communication avec les organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce", le commissaire aux comptes communique aux organes intéressés les anomalies non corrigées et les informe de l'incidence que ces anomalies peuvent avoir, prises individuellement ou en cumulé, sur l'opinion exprimée dans son rapport sur les comptes. Lors de cette communication, le commissaire aux comptes mentionne chacune des anomalies jugées significatives non corrigées. Il précise également l'incidence des anomalies non corrigées des exercices précédents.

Le commissaire aux comptes demande aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce que l'ensemble des anomalies non corrigées le soient. »

Lorsque des anomalies non corrigées ont été communiquées à une (ou des) personne(s) ayant des responsabilités de direction, et que cette (ces) personne(s) a (ont) également des responsabilités au sein des organes mentionnés à l'article L. 823-16, il n'est pas nécessaire de les communiquer à nouveau à cette (ces) personne(s) dans leur rôle de gouvernance.

À la différence de l'état annexé à la lettre d'affirmation, lorsqu'il existe un nombre important d'anomalies individuelles non significatives et non corrigées, le commissaire aux comptes peut communiquer le nombre et l'incidence totale chiffrée de ces anomalies, plutôt que le détail de chacune d'entre elles (ISA 450 A27).

En outre, dans le cadre de la communication du commissaire aux comptes aux organes mentionnés à l'article L. 823-16, la NEP 260 (au § 04) requiert du commissaire aux comptes de communiquer les éléments pour lesquels il a demandé des déclarations écrites au représentant légal de l'entité.

À cette occasion, le commissaire aux comptes peut échanger avec les membres des organes mentionnés à l'article L. 823-16 sur les raisons et les implications de la non-corrrection d'anomalies, y compris les conséquences possibles sur les comptes des périodes postérieures, compte tenu de l'ampleur et de la nature de chaque anomalie, appréciées en fonction des circonstances (ISA 450 A28).

Par ailleurs, la communication peut inclure les anomalies significatives corrigées par la direction. En effet, le § 04 de la NEP 260 prévoit que le commissaire aux comptes communique aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 *« les autres éléments apparus au cours de l'audit qui, selon son jugement professionnel, sont importants pour ces organes dans le cadre de leur fonction, notamment de surveillance du processus d'élaboration des comptes. [...] »*

Pour les entités d'intérêt public (EIP), le commissaire aux comptes communique la synthèse des anomalies non corrigées au comité d'audit dans son rapport complémentaire ou dans un document distinct. Il est toutefois recommandé de communiquer dans le rapport complémentaire au comité d'audit.

4.8 LE CO-COMMISSARIAT AUX COMPTES

Les co-commissaires aux comptes s'accordent sur les anomalies autres que celles manifestement insignifiantes afin d'émettre leur opinion.

Pour satisfaire aux dispositions du § 17 de la NEP 450²⁴, en pratique, les commissaires aux comptes joignent un récapitulatif commun des anomalies à la lettre d'affirmation.

En matière de documentation, les commissaires aux comptes reprennent dans leur dossier l'ensemble des anomalies relevées par le collège des commissaires aux comptes.

4.9 LA DOCUMENTATION DE L'ÉVALUATION DE L'INCIDENCE DES ANOMALIES NON CORRIGÉES SUR LES COMPTES ET SUR L'OPINION

Le § 18 de la NEP 450 précise le contenu de la documentation relative à l'évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées sur les comptes et sur l'opinion :

« *Le commissaire aux comptes fait figurer dans son dossier de travail :*

- *le montant en deçà duquel les anomalies relevées sont considérées comme manifestement insignifiantes ;*
- *toutes les anomalies autres que celles manifestement insignifiantes relevées au cours de l'audit des comptes de l'exercice et de l'audit des comptes des exercices précédents et dont les effets perdurent, avec la mention de leur correction ou non correction ; et*
- *sa conclusion relative au caractère significatif ou non des anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, et le fondement de cette conclusion. »*

Le commissaire aux comptes documente son appréciation du caractère significatif ou non des anomalies non corrigées en précisant les facteurs qualitatifs et quantitatifs qui l'ont conduit à fonder son opinion. Le cas échéant, il peut être utile de faire un renvoi entre l'état récapitulatif des anomalies et la feuille de travail, de façon à ne pas dupliquer des informations dans son dossier.

²⁴ « *Dans le cadre des dispositions prévues dans la norme « déclarations de la direction », le commissaire aux comptes demande une déclaration écrite du représentant légal et, s'il l'estime nécessaire, des membres des organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce confirmant que, selon eux, les incidences des anomalies non corrigées relevées par le commissaire aux comptes, ne sont pas, seules ou cumulées, significatives au regard des comptes pris dans leur ensemble. Un état des anomalies non corrigées est joint à cette déclaration écrite. »*

5.1 LE SEUIL DE SIGNIFICATION DANS LES PETITES ENTITÉS OU MOYENNES ENTITÉS

Les principes généraux relatifs au caractère significatif énoncés précédemment ne présentent pas de particularités au regard des petites ou moyenne entités. En revanche, les spécificités de ce type d'organisations peuvent nécessiter des adaptations, par exemple sur les données de base et les pourcentages retenus pour la détermination du seuil de signification.

5.11 Les données de base

Le seuil de signification est déterminé lors de la phase de planification. Le commissaire aux comptes utilise fréquemment des données intérimaires ou budgétaires (cf. 3.11). Dans une petite entité, ces données ne sont pas nécessairement disponibles. Dans ce cas, le commissaire aux comptes peut attendre de disposer d'informations annuelles pour déterminer le seuil de signification, ou bien s'il n'attend pas de variations significatives, il peut utiliser les données de l'année précédente, le cas échéant révisées sur la base de discussions avec le dirigeant de l'entité.

Dans une entité bénéficiaire, le seuil de signification est en général déterminé sur la base d'un critère de résultat. Ce critère peut être, comme détaillé au 3.1, corrigé de certains éléments non récurrents afin de disposer du critère le plus stable et le plus représentatif possible. Certains éléments non récurrents sont plus susceptibles d'avoir un effet important sur la donnée de base que dans une plus grande entreprise. Parmi ces éléments on peut citer un redressement fiscal, des charges liées à un déménagement des locaux ou encore une importante provision pour litige.

De plus, il peut être approprié de prendre en considération différentes variables d'ajustement du résultat dont peut disposer le dirigeant-proprétaire et qui peuvent influencer le résultat intrinsèque de la petite et moyenne entreprise, comme par exemple :

- les primes attribuées au dirigeant (ou à l'équipe dirigeante) en cas de bonne performance économique ;
- la limitation ou la suppression des primes ou avantages en cas de pertes ;
- la renonciation à certaines charges en cas de perte (intérêts de comptes courants, loyers, ...).

5.12 Le pourcentage applicable

En général, le commissaire aux comptes applique au critère retenu un pourcentage afin de déterminer le seuil de signification. Dans le cas de très petites entreprises, les données chiffrées peuvent être très faibles en valeur absolue, l'application des pourcentages habituellement utilisés peut conduire à des chiffres trop faibles et non en rapport avec les besoins des utilisateurs. Dans ce cas, le commissaire aux comptes fera preuve de jugement professionnel et pourra retenir un pourcentage en haut de fourchette ou plus élevé que la fourchette. En effet, ceci peut conduire à un montant qui lui semble plus adapté aux besoins des parties intéressées.

5.13 Le seuil de planification

Remarque : lorsque le commissaire aux comptes applique les normes 911 ou 912, il n'a pas l'obligation de définir de seuil de planification.

En fonction des éléments recensés, le commissaire aux comptes définit le pourcentage applicable au seuil de signification afin de déterminer le seuil de planification.

Les spécificités de l'environnement de l'entité doivent être prises en compte lors de cette phase, au niveau des effets tant favorables que défavorables, notamment :

- des volumes d’activité réduits et une activité souvent peu complexe (élément favorable) ;
- des interventions plus tardives (élément favorable) ;
- au niveau du contrôle interne :
 - des règles de gouvernance réduite et un processus d’évaluation des risques souvent limité et non organisé (élément défavorable) ;
 - des procédures de contrôle interne et des règles de séparation des fonctions limitées du fait d’un effectif réduit (élément défavorable) ;
 - des contrôles de supervision effectués directement par le propriétaire-dirigeant (élément favorable) ;
- le recours plus ou moins étendu à des prestataires externes (expert-comptable) (élément favorable).

5.14 Le montant en deçà duquel les anomalies relevées sont considérées comme manifestement insignifiantes

Le commissaire aux comptes peut définir un seuil en deçà duquel les anomalies relevées sont considérées comme manifestement insignifiantes.

5.2 LES ENTITÉS DONT LES MODALITÉS DE RÉSULTAT SONT FIXÉES CONTRACTUELLEMENT (« COST PLUS »)

Dans le cadre des dispositions internationales en matière de prix de transfert, notamment celles édictées par l’OCDE²⁵, certaines sociétés à l’intérieur de groupes peuvent avoir un résultat d’exploitation déterminé contractuellement, en fonction de la politique de prix de transfert mise en place au sein du groupe. Il peut s’agir notamment de l’application de la méthode du coût de revient majoré - un pourcentage fixé contractuellement est appliqué à l’ensemble des charges (« Cost plus ») ou de la méthode transactionnelle de la marge nette (« MTMN »), soit un pourcentage de marge garanti contractuellement. Par exemple, le résultat d’exploitation sera fixé à x % des ventes (dans le cas de ventes externes), ou à x % des charges d’exploitation (dans le cas d’une refacturation au groupe des charges).

L’activité de ce type de société, dont le chiffre d’affaires peut être exclusivement réalisé avec le groupe, et dont le financement est souvent assuré par le groupe, conduit à un nombre d’utilisateurs des comptes en règle générale très réduit. Les comptes sont établis essentiellement pour satisfaire des obligations légales et fiscales.

L’application « mécanique » de la politique de prix de transfert dénie à ces sociétés tout but réellement lucratif, l’entité dégageant toujours par construction contractuelle un résultat bénéficiaire.

Ainsi le choix du critère pertinent ne peut suivre les principes généraux applicables à des sociétés commerciales, dont l’objectif principal est de réaliser des bénéfices, mais qui en contrepartie subissent des risques de pertes. Les critères basés sur un résultat peuvent donc s’avérer non pertinents. Les critères pertinents peuvent être liés aux flux enregistrés par l’entité (chiffre d’affaires, achats, charges d’exploitation).

Le choix du taux à appliquer doit également tenir compte des spécificités de ce type d’entités. En effet, toute anomalie décelée lors de l’audit entraîne un ajustement corrélatif de sens contraire, de façon à respecter le mode de détermination du résultat fixé par contrat.

²⁵ Organisation de coopération et de développements économiques.



Dans le cas d'un taux de résultat d'exploitation fixé contractuellement à 5 % du montant des ventes, un ajustement de 100 sur les ventes entraîne un ajustement corrélatif sur les charges d'exploitation de 95, soit une incidence nette de 5.

Dans ces conditions, le commissaire aux comptes peut retenir comme taux appliqué au critère pertinent un taux supérieur à celui qu'il applique dans des conditions habituelles. Il exerce son jugement professionnel et s'assure que le seuil de signification retenu n'est pas disproportionné par rapport à d'autres critères, tels que par exemple le résultat net ou que le seuil retenu ne peut pas conduire à des reclassements qui pourraient être jugés comme significatifs par un utilisateur des comptes.

5.3 LES SOCIÉTÉS « START-UP »

Une start-up²⁶ est une nouvelle entreprise innovante, généralement à la recherche d'importantes levées de fonds, avec un fort potentiel de croissance et de spéculation financière sur sa valeur future. Sa phase de recherche et de développement de produit innovant, de test d'idée, de validation de technologie, ou de modèle économique, est plus ou moins longue, avant sa phase commerciale, et son taux de risque d'échec est très supérieur à celui d'autres entreprises, de par son caractère novateur, sa petite taille et son manque de visibilité.

Ainsi, les comptes des start-up ont le plus souvent des caractéristiques différentes de ceux des entités matures. En effet, les start-up sont en phase de très forts investissements pour démarrer leur activité, ce qui conduit le plus souvent à une absence de chiffre d'affaires ou un chiffre d'affaires très inférieur aux charges, conduisant ainsi à des résultats négatifs ou fortement négatifs.

Par ailleurs, les utilisateurs des comptes (le plus souvent les actionnaires et/ou les banquiers) ont des attentes qui sont différentes d'une entreprise mature : en général, l'actionnaire qui investit sans avoir de certitude quant à la rentabilité future de la société s'attend à des pertes dans les premières années et s'intéresse plutôt à la façon dont la trésorerie est investie afin de permettre le développement et la commercialisation des produits ou services et ainsi assurer la rentabilité et la pérennité de l'entité à moyen terme.

Lorsque le commissaire aux comptes détermine le seuil de signification d'une entreprise qui peut être qualifiée de start-up, il prend en compte les caractéristiques uniques de la start-up, en particulier le fait que l'entreprise a peu d'activité et des résultats négatifs. Il sera ainsi souvent conduit à considérer les charges externes ou bien la consommation moyenne de trésorerie comme un critère pertinent pour déterminer le seuil de signification.

Lorsque le commissaire aux comptes retient comme critère pertinent les charges d'exploitation, il prend en compte les politiques comptables en matière de frais de développement, stock-options, crédit impôt recherche, ceci en fonction des éléments sectoriels ... et il peut appliquer un pourcentage supérieur à ce qui serait appliqué à une entité mature (par exemple de 0,5% à 5% du montant des charges).

Si le commissaire aux comptes retient la consommation de trésorerie, il détermine le montant qui lui semble adéquat en fonction des durées observées dans le secteur d'activité de l'entité.

²⁶ Anglicisme « Société qui décolle ».

5.4 LES ENTITÉS MULTISITES

Une entité juridique peut comprendre plusieurs sites / établissements / localisations. C'est le cas par exemple des chaînes de magasins, usines réparties sur différents sites, associations avec plusieurs délégations, établissements sociaux et médicaux sociaux, concessions automobiles, ...

Plusieurs situations peuvent néanmoins se présenter :

- toute l'organisation est centralisée au siège et certaines opérations sont traitées directement sur site (par exemple, l'inventaire physique des stocks) ;
- chaque site tient une comptabilité propre et autonome
 - avec une organisation commune (les informations sont cependant disponibles au siège) ;
 - avec une organisation spécifique (les informations sont alors disponibles uniquement sur site).

Du fait de l'organisation particulière d'une entité disposant de plusieurs sites, les procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes peuvent être réalisées directement au niveau des sites.

La question se pose de savoir si un seuil de signification unique doit être déterminé ou bien si un seuil par site doit également être déterminé.

Une seule opinion étant émise, un seul seuil de signification est déterminé, selon les principes énoncés dans la NEP 320 et décrit dans la partie 3.

Cependant, afin de répondre au risque que des anomalies identiques identifiées dans plusieurs sites soient considérées individuellement non significatives, mais puissent cumulées être significatives, le commissaire aux comptes peut être conduit à dimensionner les travaux d'audit au niveau approprié, et de ce fait à déterminer un seuil de planification plus bas pour chaque site. Cela est particulièrement le cas, lorsque chaque site dispose d'une comptabilité propre et autonome.



Le commissaire aux comptes d'une association qui gère 10 établissements avec des comptabilités autonomes et des activités différentes :

- détermine un seul seuil de signification de 100 K€ et un seuil de planification de 75 K€ (pour les comptes pris dans leur ensemble) ;
- décline le seuil de planification en des seuils similaires dans leur objectif au seuil de planification et de montants nécessairement inférieurs en fonction de la taille des établissements, de la nature de leur activité et des risques d'anomalies significatives soit :
 - 15 K€ pour chacun des 3 établissements
 - 20 K€ pour chacun des 2 établissements
 - 10 K€ pour chacun des 2 établissements
 - 7 K€ pour chacun des 3 établissements

5.5 LES PÉRIODES COMPTABLES D'UNE DURÉE INFÉRIEURE OU SUPÉRIEURE À 12 MOIS

Lorsque les comptes sont établis pour une période plus courte ou plus longue que 12 mois, le commissaire aux comptes détermine un seuil de signification compatible avec les attentes des utilisateurs des comptes et adapté à l'objectif de l'audit de la période comptable concernée.

Qu'il s'agisse de la création d'une société en cours d'année, ou d'un exercice prolongé ou écourté en lien avec un changement de date de clôture, il est indispensable pour le commissaire aux comptes de comprendre les raisons pour lesquelles la période est d'une durée autre que 12 mois.

5.51 Les périodes comptables plus courtes

Comme exposé au 3, la détermination du seuil de signification relève du jugement professionnel du commissaire aux comptes. Ce seuil est fonction des caractéristiques de l'entité et des attentes des utilisateurs des comptes. Il est par conséquent utile au commissaire aux comptes de comprendre les raisons ayant conduit la société à établir des comptes sur une période d'une durée inférieure à 12 mois.

Ainsi par exemple :



Cas n°1 : Suite à un changement d'actionnaires, une société a établi des comptes couvrant une période de 3 mois, afin de clôturer ses comptes à une date identique à celle du nouveau groupe auquel elle appartient. Pour les utilisateurs des comptes, cet exercice est technique et ne vise pas à mesurer la performance économique de l'entité. Il ne présente pas de points d'attention particuliers. Il pourra alors être pertinent de déterminer le seuil de signification sur la base d'un agrégat bilantiel (quand bien même le critère habituellement utilisé par le commissaire aux comptes pour cette société est un critère issu du compte de résultat). Le commissaire aux comptes pourra dans certains cas, en fonction de son jugement professionnel, déterminer un ou plusieurs seuil(s) de niveau inférieur, afin d'auditer un ou plusieurs poste(s) du compte de résultat.



Cas n°2 : Suite à une demande expresse de l'un de ses actionnaires, qui souhaite avoir une vision du résultat à une date clé, une société établit des comptes sur un exercice inférieur à 12 mois et demande à son commissaire aux comptes de réaliser un audit de ces comptes. Dans ce cas, le commissaire aux comptes peut retenir pour fixer le seuil de signification un critère issu du compte de résultat. En effet, les utilisateurs des comptes porteront une attention particulière au résultat de la période considérée.



Cas n°3 : À l'occasion de la transmission d'une entreprise, des comptes sont établis pour une période comptable inférieure à 12 mois. Le commissaire aux comptes a obtenu des éléments des utilisateurs des comptes (banque, nouvel actionnaire) qui indiquent qu'ils portent plus d'intérêt au patrimoine de l'entité qu'au résultat de la période. Dès lors, le commissaire aux comptes pourra utiliser un critère bilantiel, en lien avec les attentes des utilisateurs des comptes.

Dans tous les cas, le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel et, documente dans son dossier les raisons qui :

- conduisent l'entité à avoir un exercice d'une durée plus courte ;
- justifient le critère retenu qu'il soit identique ou différent du critère utilisé lors des exercices précédents.

Le commissaire aux comptes veille à prendre en considération, le cas échéant, le profil des comptes des exercices suivants afin d'anticiper d'éventuels effets sur les comptes comparatifs.

5.52 Les périodes comptables d'une durée supérieure à 12 mois

Les raisons ayant conduit la société à établir des comptes sur une période plus longue sont déterminantes dans la fixation du seuil.

En effet, il est probable que le seuil de signification déterminé pour cette période plus longue soit supérieur au seuil déterminé pour une période de 12 mois. Le commissaire aux comptes veille à prendre en considération le profil des comptes des exercices suivants afin d'anticiper d'éventuels effets sur les comptes comparatifs.



À la suite d'un changement d'actionnariat, une entité modifie la date de clôture de l'exercice en passant du 31 août au 31 décembre. La durée de l'exercice considéré sera de 16 mois. Le commissaire aux comptes détermine le seuil de signification sur la base d'un critère du compte de résultat comme les exercices précédents. Compte tenu de la particularité de cet exercice, il prend en considération dans la détermination du seuil les attentes des utilisateurs des comptes sur cet exercice et les exercices à venir. Ainsi, il intègre d'ores et déjà l'effet que pourrait avoir un seuil trop élevé sur les comptes comparatifs des exercices suivants. Il peut donc être conduit à utiliser un pourcentage plus faible que celui retenu pour un exercice de 12 mois.



Une société nouvellement créée à un premier exercice d'une durée de 18 mois et elle prévoit d'être en croissance. Dans ce cas, le commissaire aux comptes détermine un seuil de signification sur la base des comptes reflétant la période de 18 mois. Les comptes de l'exercice suivant (de 12 mois) en fonction de la croissance attendue, devraient permettre de déterminer un seuil de signification pour l'exercice suivant d'un montant au moins similaire.

Dans tous les cas, le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel et, documente dans son dossier les raisons qui l'ont conduit à retenir un seuil, dans les circonstances particulières d'une période comptable plus longue.

5.6 LES PRINCIPES DE DÉTERMINATION DU SEUIL DE SIGNIFICATION POUR UN EXAMEN LIMITÉ D'UNE SITUATION INTERMÉDIAIRE

Lorsque le commissaire aux comptes effectue un examen limité en application de la NEP 2410 « examen limité des comptes intermédiaires », il détermine le ou les seuils de signification applicables.

Le § 11 de la NEP 2410 précise en outre : « Pour déterminer le seuil ou les seuils de signification et évaluer l'incidence des anomalies détectées sur sa conclusion, le commissaire aux comptes applique les principes définis dans la norme d'exercice professionnel relative aux anomalies significatives et au seuil de signification applicable à l'audit des comptes réalisé pour les besoins de la certification. »

Ainsi, qu'il s'agisse d'un audit ou d'un examen limité les modalités de détermination du seuil de signification sont identiques.

5.61 Le seuil de signification

Comme lors de la réalisation d'un audit, le seuil de signification lors de la réalisation d'un examen limité représente le montant au-delà duquel un utilisateur des comptes prendrait une décision différente : il est ainsi basé sur des comptes faisant l'objet de l'examen limité (comptes pour une période de 6 mois arrêtés au 30 juin), sauf circonstances particulières.

En pratique, les critères pertinents utilisés pour l'audit des comptes annuels et l'examen limité sont en général identiques. En effet, les éléments pris en compte par le commissaire aux comptes pour définir le seuil de signification et décrits au 3.31 trouvent aussi à s'appliquer lorsque le commissaire aux comptes détermine le seuil de signification pour les besoins de l'examen limité.



Si le résultat courant avant impôt (RCAI) est l'agrégat annuel et si le RCAI du semestre est de 100, le seuil de signification pourrait être fixé à 5% de 100 (et non 5% de 200 avec 200 étant le RCAI annuel ou projeté sur 12 mois).

Si l'agrégat retenu sur une base annuelle est un élément du bilan comme l'actif ou les capitaux propres, le seuil de signification ainsi calculé pourra être identique pour l'examen limité et l'audit annuel.

La détermination du seuil de signification n'est pas un simple calcul arithmétique. En effet, le montant servant de base pour fixer le seuil de signification peut être ajusté en fonction des circonstances et de critères qualitatifs comme par exemple :

- changements opérationnels significatifs intervenus entre le 31 décembre et le 30 juin ;
- saisonnalité ;
- tendances ;
- éléments non récurrents (par exemple le semestre est-il représentatif de l'historique ou de l'activité annuelle ?).



Le RCAI est le critère pertinent et le RCAI du semestre est de 100 compte tenu de charges non récurrentes qui s'élèvent à 300. Le montant de RCAI corrigé servant de base au calcul pourrait être de 400, si le % retenu est 5% le seuil est de 5% de 400.



Le RCAI est le critère pertinent. Le RCAI annuel projeté est de 1000. En l'absence de saisonnalité, le commissaire aux comptes considère que le résultat annuel s'établira à 1000. Le seuil de signification pourrait être fixé à 5% de 1000/2 soit 5% de 500 pour l'examen limité.

En cas de saisonnalité, le seuil pourra être ajusté pour tenir compte de cette saisonnalité.

Il est recommandé de documenter les éléments qui permettent d'étayer les décisions prises par le commissaire aux comptes, en particulier lorsque le montant retenu comme base de calcul est différent du montant provenant d'une lecture directe des comptes. Compte tenu des éléments qui précèdent il apparaît que le seuil de signification pourrait ne pas être égal au produit direct de l'agrégat retenu auquel on applique le pourcentage considéré.

5.62 Le seuil de planification

L'examen limité de comptes intermédiaires consiste essentiellement, pour le commissaire aux comptes, à s'entretenir avec la direction et à mettre en œuvre des procédures analytiques (§ 8 NEP 2410).

Un examen limité requiert la mise en œuvre de procédures moins étendues que lors d'un audit, et le commissaire aux comptes obtient l'assurance, moins élevée que celle obtenue dans le cadre d'un audit des comptes réalisé pour les besoins de la certification, que les comptes intermédiaires ne comportent pas d'anomalies significatives (§ 9 NEP 2410).

En conséquence, il n'est pas nécessaire de fixer un seuil de planification qui trouve à s'appliquer lors de la réalisation de procédures d'audit.

Cependant, il peut être utile de fixer, pour la réalisation des procédures analytiques effectuées dans le cadre de la NEP 2410, un seuil qui peut s'appeler « seuil de revue analytique » à partir duquel les variations dépassant ce seuil sont à analyser.

5.63 Le montant en deçà duquel les anomalies relevées sont considérées comme manifestation insignifiantes (« Seuil de remontée des anomalies »)

Il est généralement fixé un seuil de remontée des anomalies, bien que les procédures mises en œuvre soient moins étendues dans un examen limité que dans un audit et ceci afin de mesurer l'incidence des anomalies relevées au cours de l'examen limité sur la formulation de la conclusion du commissaire aux comptes. Le montant de ce seuil peut être similaire à celui qui serait fixé dans un audit des comptes annuels. En effet, un seuil de remontée des anomalies plus faible pour un examen limité pourrait conduire les parties prenantes (direction/comité d'audit ou utilisateurs des comptes en général) à penser

que l'étendue de travaux est supérieure à un audit, si plus d'anomalies sont identifiées et communiquées lors de l'examen limité (assurance modérée) que lors de l'audit (assurance raisonnable de niveau supérieur à une assurance modérée).

Lorsqu'une anomalie est identifiée, il est en général utile d'effectuer des travaux complémentaires plus détaillés afin de confirmer qu'il s'agit bien d'une anomalie à indiquer dans le récapitulatif des anomalies non corrigées comme précisé au 4.2.

5.64 L'incidence potentielle des anomalies sur les périodes futures et sur la clôture annuelle.

Si le commissaire aux comptes identifie une anomalie même non significative sur la période, il s'interroge sur l'incidence potentielle de cette anomalie sur les périodes futures et la clôture annuelle et il en informe la direction.

5.65 L'incidence sur la période intermédiaire des anomalies non corrigées identifiées lors des années antérieures.

Les anomalies non corrigées à la clôture précédente (N-1) peuvent avoir une incidence sur les résultats de la période intermédiaire de l'année N. C'est notamment le cas :

- des anomalies qui perdurent (sous-estimation d'une provision) ou qui s'accumulent (erreur dans le calcul de l'amortissement) ;
- des anomalies qui se « retournent » mécaniquement (exemple : séparation des exercices).

Ainsi, lors de l'évaluation de l'incidence des anomalies identifiées au cours de l'audit des comptes N-1, il est important de prendre en considération, l'incidence que ces anomalies non corrigées pourraient avoir sur les comptes intermédiaires à venir (cf. 4.58) et sur la conclusion formulée à l'issue de l'examen limité des comptes intermédiaires N.

5.66 Le co-commissariat aux comptes

Bien que la NEP 100 « Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes » s'applique aux missions d'audit, les principes édictés dans cette NEP trouvent également à s'appliquer pour les examens limités. En particulier, le commissaire aux comptes détermine un seuil de signification aux fins de définir et de formaliser, avec les autres co-commissaires aux comptes, de manière concertée, leur approche d'audit ainsi que le plan de mission et le programme de travail nécessaires à sa mise en œuvre (NEP 100 § 04).

De façon identique au 3.15, chaque commissaire aux comptes détermine le seuil de signification en fonction de son propre jugement professionnel et se concerta avec les autres co-commissaires aux comptes pour aboutir à un seuil de montant identique.

Si les co-commissaires aux comptes fixent un seuil pour réaliser les examens analytiques, ils se concertent et échangent sur ce seuil.

Lorsqu'un seuil de remontée des anomalies est fixé, les co-commissaires aux comptes s'accordent également sur ce seuil.

5.7 LE CALCUL DU SEUIL DE SIGNIFICATION DANS UNE SOCIÉTÉ COMPTABILISANT UNE CESSION D'ACTIFS DÉTENUS EN APPLICATION DE LA NORME IFRS 5 « ACTIFS NON COURANTS DÉTENUS EN VUE DE LA VENTE ET ACTIVITÉS ABANDONNÉES »

Lorsqu'une société remplit les critères posés par IFRS 5 et que les éléments sont isolés sur une ligne spécifique du compte de résultat, par exemple en cas de cession d'une branche d'activité, d'une filiale ou de tout autre actif significatif, tous les actifs et passifs ainsi que le résultat de ces opérations sont isolés sur une ligne à part du bilan et du compte de résultat (éléments cédés ou à céder) venant ainsi parfois réduire de façon importante les montants des critères utilisés pour le calcul du seuil de signification. En pratique, le volume des flux des données relatifs aux éléments cédés dans les systèmes d'information restent identiques.

L'application de la norme IFRS 5 peut modifier de façon significative la présentation des comptes et avoir une incidence sur la détermination du seuil de signification. Par exemple, si le seuil est calculé sur le résultat courant avant impôt et que celui-ci est diminué du fait de l'application d'IFRS 5, une anomalie qui n'était pas significative par rapport au seuil de signification déterminé sur le résultat courant avant impôt et avant la prise en compte de l'application d'IFRS 5 pourrait le devenir du fait de la présentation différente des comptes.

Dans une telle situation, pour déterminer le seuil de signification, le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel afin de décider si le seuil doit être déterminé en prenant en compte ou non les incidences de l'application de la norme IFRS 5. Il analyse les circonstances propres à chaque situation, et considère notamment les éléments suivants :

- la longueur de la période : si la date à partir de laquelle l'activité cédée est proche de la date de clôture, l'effet sur le résultat de la période est limité ;
- l'importance de l'activité cédée par rapport à l'entité. Plus l'activité cédée est importante, plus il est probable que l'effet de la cession et de la présentation en IFRS soit à prendre en considération ;
- si le résultat attendu de la cession est un bénéfice ou une perte. Dans le cas d'une perte, si le commissaire aux comptes retrace le résultat après cession de cette dernière, il augmente le résultat sur lequel calculer le seuil de signification, ce qui pourrait conduire à un seuil anormalement élevé. Dans ce cas, le commissaire aux comptes fait preuve de prudence ;
- l'effet que des anomalies non corrigées pourraient avoir sur les comptes de l'année suivante.

Le seuil de signification ainsi déterminé doit non seulement rester cohérent au regard des comptes pris dans leur ensemble, c'est à dire des informations qui sont susceptibles d'influencer les utilisateurs des comptes et, notamment des comptes postérieurs à la réalisation définitive de la cession.