

# NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 230

## DOCUMENTATION D'AUDIT

### SOMMAIRE

---

	Paragraphe
Introduction .....	1 – 5
Définitions .....	6
Nature de la documentation d'audit .....	7 – 8
Forme, contenu et étendue de la documentation d'audit .....	9 – 24
Documentation des éléments caractérisant des sujets spécifiques ou des questions faisant l'objet de vérifications .....	12-13
Questions d'importance significative.....	14-19
Documentation des déviations aux procédures et principes fondamentaux.....	20-22
Identification du collaborateur ayant préparé le dossier et de la personne chargée de sa revue .....	23-24
Mise en forme finale des dossiers d'audit .....	25 – 30
Modifications de la documentation d'audit dans des circonstances exceptionnelles après la date du rapport d'audit .....	31 – 32
Date d'entrée en vigueur .....	33

Annexe : Diligences requises et modalités d'application spécifiques relatives à la documentation d'audit et prévues par d'autres normes ISA.

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 230 « Documentation d'audit » doit être lue à la lumière de la « Préface aux Normes Internationales de Contrôle Qualité, d'Audit, de Missions d'assurance et de Services connexes » qui fixe les principes de mise en œuvre et l'autorité des Normes ISA.

## Introduction

1. L'objet de la présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) est de définir des procédures et des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application en relation avec la documentation d'audit. L'annexe énumère d'autres Normes ISA comportant des diligences requises et des modalités d'application spécifiques relatives à la documentation d'audit. Les textes législatifs ou réglementaires peuvent établir des exigences supplémentaires en termes de documentation.

2. **L'auditeur doit préparer, sans délai, une documentation d'audit qui fournit:**

- (a) **la consignation suffisante et appropriée des éléments qui sont à la base du rapport de l'auditeur ; et**
- (b) **des éléments démontrant que l'audit a été effectué selon les Normes Internationales d'Audit (Normes ISA) et en conformité avec les exigences légales et réglementaires applicables.**

3. La préparation sans délai d'une documentation d'audit suffisante et appropriée aide à améliorer la qualité de l'audit et facilite la revue et l'évaluation effectives des éléments probants recueillis et des conclusions tirées avant que le rapport d'audit ne soit finalisé. La documentation préparée lors de la réalisation des travaux est probablement plus précise que celle préparée *a posteriori*.

4. Le suivi des exigences de cette Norme ISA, ainsi que des exigences spécifiques relevant d'autres Normes ISA pertinentes, suffit généralement à satisfaire les objectifs énumérés au paragraphe 2.

5. Outre ces objectifs, la documentation d'audit répond à un certain nombre de buts et permet entre autres:

- (a) d'assister l'équipe d'audit dans la planification et la réalisation de l'audit ;
- (b) d'assister les membres de l'équipe d'audit responsables de la supervision dans la direction et la supervision du travail d'audit, et de les aider à remplir leurs responsabilités relatives à la revue en application de la Norme ISA 220 « Contrôle qualité des missions d'audit d'informations financières historiques » ;
- (c) de rendre l'équipe d'audit responsable de son travail ;

- (d) de conserver la trace de questions présentant un intérêt permanent pour les audits futurs ;
- (e) à un auditeur expérimenté d'effectuer des revues de contrôle qualité et des inspections<sup>(1)</sup> en application de la Norme ISQC 1 « Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen limité d'informations financières historiques, et d'autres missions d'assurance et de services connexes » ; et
- (f) à un auditeur expérimenté de conduire des inspections externes en application d'exigences légales ou réglementaires, ou d'autres obligations.

## Définitions

6. Dans cette Norme ISA :

- (a) « Documentation d'audit » signifie la consignation dans les dossiers des procédures d'audit réalisées<sup>(2)</sup>, des éléments probants pertinents recueillis et des conclusions auxquelles l'auditeur est parvenu (les termes « dossiers d'audit » ou « papiers de travail » sont quelquefois utilisés) ; et
- (b) « Auditeur expérimenté » signifie une personne (interne ou externe au cabinet) qui possède une connaissance suffisante (i) des processus d'audit, (ii) des Normes ISA et des exigences légales et réglementaires applicables, (iii) de l'environnement des affaires dans lequel l'entité exerce son activité, et (iv) des questions relatives à l'audit et à l'établissement des états financiers touchant au secteur d'activité de l'entité.

## Nature de la documentation d'audit

7. La documentation d'audit peut être consignée par écrit ou sur un support électronique ou sur tout autre moyen. Elle comprend, par exemple, les programmes d'audit, des analyses, des comptes rendus, des sommaires de questions importantes, des lettres de confirmation et d'affirmation, des questionnaires de contrôle et la correspondance (y compris le courrier électronique) relative à des questions d'importance significative. Des extraits ou des copies de documents de l'entité, par exemple des contrats ou conventions importants et particuliers

---

<sup>(1)</sup>Tel que défini dans la Norme ISA 220 « Contrôle qualité des missions d'audit d'informations financières historiques ».

<sup>(2)</sup>Les procédures d'audit réalisées comprennent la planification de l'audit, telle que décrit dans la Norme ISA 300 « Planification d'une mission d'audit d'états financiers ».

peuvent être inclus dans la documentation d'audit si ceci est jugé approprié. La documentation d'audit n'est pas, cependant, un substitut aux documents comptables de l'entité. La documentation d'audit pour une mission d'audit ponctuelle est regroupée dans un dossier d'audit.

8. L'auditeur exclut généralement de la documentation d'audit les brouillons de papiers de travail et d'états financiers qui n'ont plus lieu d'être, les notes qui reflètent un jugement incomplet ou préliminaire, les copies de documents antérieurs corrigés des erreurs typographiques ou autres, et les documents en double.

### **Forme, contenu et étendue de la documentation d'audit**

9. **L'auditeur doit préparer la documentation d'audit afin de permettre à un auditeur expérimenté, n'ayant eu aucun contact antérieur avec l'audit, de comprendre :**

- (a) la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit réalisées pour répondre aux Normes ISA et aux exigences légales et réglementaires applicables ;**
- (b) les résultats des procédures d'audit et les éléments probants recueillis ; et**
- (c) les questions d'importance significative relevées au cours de l'audit et les conclusions auxquelles elles ont abouti.**

10. La forme, le contenu et l'étendue de la documentation d'audit dépendent de facteurs tels que :

- la nature des procédures d'audit à réaliser ;
- les risques identifiés d'anomalies significatives ;
- l'étendue du jugement requis dans l'exécution du travail et l'évaluation des résultats ;
- le caractère significatif des éléments probants recueillis ;
- la nature et le nombre d'exceptions relevées ;
- la nécessité de documenter une conclusion ou le fondement d'une conclusion que l'on ne peut tirer directement à la lecture de la documentation du travail effectué ou des éléments probants recueillis ; et
- la méthodologie d'audit et les outils utilisés.

Il n'est cependant ni nécessaire, ni possible matériellement, de documenter chaque question que l'auditeur considère au cours de l'audit.

11. Des explications orales de la part de l'auditeur, en elles-mêmes, ne sont pas considérées comme un support adéquat du travail effectué par celui-ci, ou des conclusions auxquelles il est parvenu, mais peuvent être utilisées pour expliciter ou clarifier des informations contenues dans la documentation d'audit.

### **Documentation des éléments caractérisant des sujets spécifiques ou des questions faisant l'objet de vérifications**

**12. Lors de la documentation de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit réalisées, l'auditeur doit consigner les éléments caractérisant les sujets spécifiques ou les questions faisant l'objet de vérifications.**

13. Consigner des éléments répond à un certain nombre d'objectifs. Par exemple, ceci permet de rendre l'équipe responsable de son travail et de faciliter l'investigation des exceptions ou des inconsistances relevées. De tels éléments varieront avec la nature des procédures d'audit et des sujets ou questions faisant l'objet de vérifications. Par exemple:

- pour un test de détail portant sur les commandes d'achat générées par l'entité, l'auditeur peut identifier les documents sélectionnés pour la vérification à partir de leur date et de leur numéro spécifique ;
- pour une procédure requérant la sélection ou la revue de tous les articles au dessus d'un montant spécifique dans une population donnée, l'auditeur peut consigner l'étendue de la procédure et identifier la population (p. ex. toutes les écritures enregistrées au-dessus d'un certain montant sélectionnées à partir d'un journal d'écritures) ;
- pour une procédure requérant la sélection systématique d'échantillons de documents dans une population, l'auditeur peut identifier les documents sélectionnés en consignant leur source, le point de départ de la sélection et les intervalles sélectionnés (p. ex. un échantillonnage systématique portant sur des bons d'expédition sélectionnés à partir d'un lot d'expéditions pour la période du 1<sup>er</sup> avril au 30 septembre, en commençant par le numéro 12345 et en sélectionnant un bon tous les 125 documents) ;

- pour une procédure requérant l'obtention de renseignements concernant des employés particuliers de l'entité, l'auditeur peut consigner les dates des investigations et le nom et la description de la fonction de ces personnes ;
- pour une procédure d'observation physique, l'auditeur peut consigner le processus ou la nature du sujet soumis à observation, les personnes concernées, leurs responsabilités respectives, et où et quand l'observation a eu lieu.

### **Questions d'importance**

14. L'appréciation du caractère significatif d'une question requiert une analyse objective des faits et circonstances. Des questions d'importance significative comprennent, entre autres :

- les questions qui engendrent des risques significatifs (tels que définis dans la Norme ISA 315 « Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives ») ;
- les résultats des procédures d'audit indiquant (a) que l'information financière pourrait inclure des anomalies significatives, ou (b) le besoin de revoir l'appréciation antérieure de l'auditeur du risque d'anomalies significatives et ses réponses à ce risque ;
- les circonstances qui engendrent pour l'auditeur des difficultés importantes pour la mise en œuvre des procédures d'audit jugées nécessaires ;
- les faits relevés qui pourraient résulter en une modification du contenu du rapport de l'auditeur.

15. L'auditeur peut juger utile de préparer et de conserver, comme faisant partie de la documentation d'audit, un sommaire (quelquefois connu sous l'intitulé de memorandum final) décrivant les questions d'importance significative identifiées au cours de l'audit et la façon dont elles ont été traitées, ou faisant référence, par une référence croisée, à d'autres éléments justificatifs pertinents inclus dans la documentation d'audit qui fournissent une telle information. Un tel sommaire peut faciliter des revues et des inspections efficaces et efficaces de la documentation d'audit, en particulier dans le cas d'audits importants ou complexes. De plus, la préparation d'un tel sommaire peut aider l'auditeur dans sa prise en compte des questions d'importance significative.

**16. L'auditeur doit consigner sans délai les discussions avec la direction et d'autres personnes, portant sur des questions d'importance significative.**

17. La documentation d'audit comprend la trace des questions d'importance significative discutées et donne le nom de l'interlocuteur et la date à laquelle ces discussions ont eu lieu. Elle n'est pas limitée aux documents préparés par l'auditeur mais peut inclure d'autres documents appropriés tels que des procès-verbaux entérinés, préparés par le personnel de l'entité. Les autres personnes avec lesquelles l'auditeur peut discuter de questions d'importance significative comprennent les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, d'autres personnes dans l'entité, et des personnes extérieures, telles que celles rendant des avis professionnels à l'entité.

**18. Lorsque l'auditeur a relevé une information qui est en contradiction ou est inconsistante avec ses conclusions finales concernant une question d'importance significative, l'auditeur doit consigner la façon dont il a traité cette contradiction ou cette inconsistance permettant d'aboutir à une conclusion définitive.**

19. Toutefois, la documentation portant sur la façon dont l'auditeur a traité la contradiction ou l'inconsistance, n'implique pas le besoin qu'il conserve une documentation erronée ou n'ayant plus de valeur.

### **Documentation des déviations aux procédures et principes fondamentaux**

20. Les procédures et les principes fondamentaux définis dans les Normes ISA sont fournis pour aider l'auditeur à atteindre les objectifs généraux de l'audit. En conséquence, sauf dans des situations exceptionnelles, l'auditeur applique chacune des procédures essentielles et chacun des principes fondamentaux qui sont pertinents dans les circonstances données d'un audit.

**21. Lorsque, dans des situations exceptionnelles, l'auditeur juge nécessaire de s'écarter d'une procédure essentielle ou d'un principe fondamental pertinent dans les circonstances données d'un audit, il doit consigner dans ses dossiers la façon dont des procédures d'audit alternatives ont été mises en œuvre pour atteindre les objectifs de l'audit et, sauf si ceci est évident à partir du travail effectué, les raisons de cette**

**déviatio**n. Ceci implique que l'auditeur décrive comment les procédures d'audit alternatives mises en œuvre ont été suffisantes et appropriées pour se substituer à cette procédure essentielle ou à ce principe fondamental.

22. L'exigence de documentation ne s'applique qu'aux procédures et principes fondamentaux qui ne sont pas pertinents en la circonstance, c'est-à-dire lorsque les cas envisagés par des procédures et des principes fondamentaux spécifiques ne trouvent pas à s'appliquer. Par exemple, dans un audit récurrent, rien dans la Norme ISA 510 « Missions initiales – Soldes d'ouverture » ne trouve à s'appliquer. De la même façon, si une Norme ISA inclut des exigences conditionnelles, celles-ci ne sont pas pertinentes si les conditions spécifiées n'existent pas (p. ex. l'obligation de modifier le contenu du rapport d'audit lorsqu'il existe une limitation de l'étendue de l'audit).

#### **Identification du collaborateur ayant préparé le dossier et de la personne chargée de sa revue**

**23. En documentant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit réalisées, l'auditeur doit consigner :**

- (a) le nom de la personne qui a effectué le travail d'audit et la date à laquelle ce travail a été achevé ; et**
- (b) le nom de la personne qui a revu le travail d'audit et la date à laquelle une telle revue a été effectuée ainsi que l'étendue de celle-ci<sup>(3)</sup>.**

24. Les exigences relatives à l'identification de la personne qui a revu le travail d'audit n'impliquent pas la nécessité d'indiquer sur chaque feuille de travail l'évidence de cette revue. La documentation d'audit fournit cependant le nom de la personne qui a revu des domaines spécifiques du travail d'audit réalisé et la date de cette revue.

#### **Mise en forme finale des dossiers d'audit**

**25. L'auditeur doit compléter la mise en forme finale des dossiers d'audit sans délai après la date du rapport d'audit.**

---

<sup>(3)</sup>Le Paragraphe 26 de la Norme ISA 220 fixe les obligations de l'auditeur en matière de revue du travail d'audit effectué à partir de la documentation d'audit, ce qui implique que l'auditeur consigne l'étendue et le calendrier des revues. Le Paragraphe 25 de la Norme ISA 220 précise la nature d'une revue du travail effectué.

26. La Norme ISQC 1 requiert des cabinets de définir des politiques et des procédures pour compléter sans délai la mise en forme finale des dossiers d'audit. Ainsi que la Norme ISQC 1 le précise, 60 jours après la date du rapport d'audit est généralement un laps de temps approprié pour mettre en forme finale les dossiers d'audit.

27. L'achèvement de la mise en forme finale des dossiers d'audit après la date du rapport d'audit est un processus administratif qui n'implique pas la mise en œuvre de nouvelles procédures d'audit ou de tirer de nouvelles conclusions. Des modifications dans la documentation d'audit peuvent cependant intervenir dans la phase d'achèvement de la mise en forme finale des dossiers si elles sont de nature purement administrative. Des exemples de telles modifications incluent:

- la suppression ou la destruction de la documentation obsolète ;
- le classement, la collation et la référence croisée de papiers de travail ;
- la signature de questionnaires de contrôle relatifs au processus de mise en forme des dossiers ;
- la consignation dans les dossiers des éléments probants que l'auditeur a recueillis, discutés et acceptés avec les membres concernés de l'équipe d'audit avant la date du rapport d'audit.

**28. Après que la mise en forme finale des dossiers d'audit a été achevée, l'auditeur ne doit pas supprimer ou détruire la documentation d'audit avant la fin de la période de conservation.**

29. La Norme ISQC 1 requiert des cabinets de définir des politiques et des procédures relatives à la conservation de la documentation des missions. Ainsi que l'indique la Norme ISQC 1, la période de conservation pour des missions d'audit n'est généralement pas inférieure à cinq ans à compter de la date du rapport d'audit ou, si celle-ci est postérieure, de la date du rapport d'audit sur les comptes consolidés.

**30. Lorsque l'auditeur considère qu'il est nécessaire de modifier la documentation d'audit existante ou d'y ajouter des éléments après l'achèvement de la mise en forme finale des dossiers d'audit, il doit, quelle que soit la nature des modifications ou des ajouts, consigner :**

- (a) **quand et par qui ils ont été faits et (le cas échéant) revus ;**

- (b) les raisons spécifiques de ces modifications ou ajouts ; et
- (c) leur incidence, s'il y en a, sur ses conclusions.

### **Modifications de la documentation d'audit dans des circonstances exceptionnelles après la date du rapport d'audit**

**31. Lorsque des circonstances exceptionnelles surviennent après la date du rapport d'audit qui requièrent de la part de l'auditeur de réaliser de nouvelles procédures d'audit ou des procédures d'audit complémentaires, ou qui le conduise à tirer de nouvelles conclusions, l'auditeur doit consigner :**

- (a) les circonstances rencontrées ;
- (b) les nouvelles procédures d'audit mises en œuvre ou les procédures d'audit complémentaires réalisées, les éléments probants recueillis et les conclusions qui en résultent ; et
- (c) quand et par qui les modifications de la documentation d'audit qui en découlent ont été faites, et (le cas échéant) revues.

32. De telles circonstances exceptionnelles comprennent la découverte de faits concernant l'information financière audité qui existaient à la date de signature du rapport d'audit qui auraient pu affecter le rapport si l'auditeur en avait antérieurement eu connaissance.

### **Date d'entrée en vigueur**

33. Cette Norme ISA est applicable aux audits d'informations financières pour les périodes ouvertes à compter du ou après le 15 juin 2006.

**Diligences requises et modalités d'application spécifiques relatives à la documentation d'audit prévues par d'autres Normes ISA**

Ci-après, les paragraphes comprenant des diligences reprises et des modalités d'application spécifiques relatives à la documentation d'audit prévues par d'autres Normes ISA sont énumérés :

- Norme ISA 210 « Termes de la mission d'audit » - Paragraphe 5 ;
- Norme ISA 220 « Contrôle qualité des missions d'audit d'informations financières historiques » - Paragraphes 11-14, 16, 25, 27, 30, 31 et 33 ;
- Norme ISA 240 « Responsabilité de l'auditeur dans la prise en considération de fraudes dans l'audit d'états financiers » - Paragraphes 60 et 107-111 ;
- Norme ISA 250 « Prise en compte des textes législatifs et réglementaires dans l'audit des états financiers » - Paragraphe 28 ;
- Norme ISA 260 « Communication des questions soulevées à l'occasion de l'audit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise » - Paragraphe 16 ;
- Norme ISA 300 « Planification d'une mission d'audit d'états financiers » - Paragraphes 22-26 ;
- Norme ISA 315 « Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives » - Paragraphes 122 et 123 ;
- Norme ISA 330 « Procédures à mettre en œuvre par l'auditeur en fonction de son évaluation des risques » - Paragraphes 73, 73a et 73b ;
- Norme ISA 505 « Confirmations externes » - Paragraphe 33 ;
- Norme ISA 580 « Déclarations de la direction » - Paragraphe 10 ; et
- Norme ISA 600 « Utilisation des travaux d'un expert » - Paragraphe 14.

## **Adaptions conformes apportées aux normes ISA 200 et 330 résultant de la nouvelle norme ISA 230**

### **ISA 200, « Objectif et principes fondamentaux en matière d'audit d'états financiers »**

Phrase à ajouter à la fin du § 14 :

L'auditeur peut, dans des cas exceptionnels, estimer nécessaire de s'écarter d'une procédure ou d'un principe fondamental qui serait normalement applicable à l'audit en la circonstance pour atteindre l'objectif de celui-ci. Dans une telle situation, l'auditeur peut néanmoins se prévaloir de l'application des Normes ISA, sous réserve que la décision de s'en écarter soit documentée de manière appropriée ainsi que le requiert la Norme ISA 230 "Documentation d'audit".

### **ISA 330, « Procédures à mettre en œuvre par l'auditeur en fonction de son évaluation des risques »**

*Les paragraphes suivants de la Norme ISA 330 sont modifiés comme suit :*

#### **50. Les contrôles de substance réalisés par l'auditeur doivent inclure les procédures d'audit suivantes relatives au processus d'établissement des états financiers :**

- pointage ou rapprochement des états financiers avec la comptabilité sous-jacente,
- examen des écritures de journal et autres ajustements significatifs enregistrés durant la phase d'établissement des états financiers.

La nature et l'étendue de l'examen de l'auditeur portant sur les écritures de journal et autres ajustements significatifs dépendent de la nature et de la complexité du processus d'établissement des états financiers de l'entité et du risque d'anomalies significatives qui leur est lié.

#### **73. L'auditeur doit consigner dans ses dossiers de travail les réponses globales apportées en réponse au risque identifié d'anomalies significatives au niveau des états financiers, ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires réalisées, le lien entre ces procédures et les risques identifiés au niveau des assertions et le résultats de ces procédures, y compris les conclusions si celles-ci ne**

sont pas évidentes à partir du travail effectué. De plus, si l'auditeur envisage d'utiliser des éléments probants provenant de la vérification de l'efficacité des contrôles en place faite au cours des audits précédents, il doit également consigner dans ses dossiers les conclusions auxquelles il est parvenu justifiant de sa décision de s'appuyer sur les contrôles testés au cours des audits précédents. La manière dont ces questions sont documentées relève du jugement professionnel de l'auditeur. La Norme ISA 230 "Documentation d'audit" définit des procédures et des principes fondamentaux et précise leurs modalités d'application concernant la documentation dans le contexte d'un audit d'états financiers.

*Les paragraphes suivants sont ajoutés à la Normes ISA 330*

**73a. Les dossiers de travail de l'auditeur doivent démontrer que les états financiers sont en accord avec, ou ont été rapprochés de la comptabilité sous-jacente.**

73b. La manière dont les questions évoquées aux paragraphes 73 et 73a sont documentées relève du jugement professionnel de l'auditeur. La Norme ISA 230 "Documentation d'audit" définit des procédures et des principes fondamentaux et précise leurs modalités d'application concernant la documentation dans le contexte d'un audit d'états financiers.

La présente Norme ISA 330 s'applique aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du, ou après le, 15 juin 2006.