

**Point de vue du secteur public dans les Normes ISA**  
**(Public Sector Perspective (PSP) )**

**NORME ISA 200**

**Point de vue du secteur public**

1. *Les principes fondamentaux à régissant un audit restent identiques, que l'audit soit réalisé dans le secteur privé ou dans le secteur public. Ce qui peut différer lorsque l'audit est réaliser dans le secteur public, sont les objectifs et l'étendue des travaux. Ces facteurs sont souvent le fait de différences dans le mandat d'audit et les exigences légales, ou dans la forme et le contenu des rapports (par exemple, il convient peut être d'exiger des entités du secteur public de préparer des rapports financiers complémentaires).*

2. *Lors de la réalisation d'audits d'entités du secteur public, l'auditeur aura à prendre en compte les exigences spécifiques des dispositions de toute autre réglementation, ordonnance ou directive ministérielles pertinentes pour la mission qui affectent le mandat d'audit, ainsi que toutes les exigences d'audit particulières, y compris la nécessité de se conformer aux règles nationales de sécurité-défense. Les mandats d'audit peuvent être plus spécifiques que ceux du secteur privé, et souvent comporter des objectifs plus larges et des travaux plus étendus que ceux généralement mis en œuvre dans les audits d'états financiers du secteur privé. Les mandats et les exigences peuvent aussi affecter, par exemple, la liberté de jugement de l'auditeur dans la fixation du seuil de signification, dans sa communication sur les fraudes et les erreurs, et dans la forme et le contenu de son rapport d'audit. Des différences dans l'approche d'audit et la façon de le mener peuvent aussi exister. Cependant, ces différences ne devraient pas entraîner de déviations dans les procédures et les principes fondamentaux.*

**NORME ISA 210**

**Point de vue du secteur public**

1. *L'objectif de la lettre de mission est d'informer l'entité auditée sur la nature de la mission et de clarifier les responsabilités des parties concernées. La législation et les réglementations régissant les activités d'audit dans le secteur public imposent en général la nomination d'un auditeur dans le secteur public et l'utilisation de lettres de mission peut ne pas être une*

*pratique très répandue. Toutefois, une lettre définissant la nature de la mission ou précisant une mission non stipulée par le mandat légal peut être utile aux deux parties. Les auditeurs du secteur public qui réalisent un audit sont encouragés à envisager sérieusement s'il convient d'adresser des lettres de mission.*

*2. Les paragraphes 18-25 de la présente Norme ISA traitent des mesures que peut prendre un auditeur dans le secteur privé lorsqu'il est confronté à une demande de transformation de sa mission d'audit en une mission offrant un niveau d'assurance moins élevé. Dans le secteur public, il peut exister des exigences spécifiques dans la législation relative au mandat d'audit. Par exemple, l'auditeur peut être tenu de faire rapport directement à un ministre, au pouvoir législatif ou au public si la direction (y compris le directeur de département) tente de limiter l'étendue des travaux d'audit.*

## **NORME ISA 220**

### **Point de vue du secteur public**

*1. Certains des termes utilisés dans la présente Norme ISA, tels que « associé responsable de la mission » et « cabinet » doivent être compris comme se référant à leur équivalent dans le secteur public. Néanmoins, avec quelques exceptions, il n'y a pas d'équivalents dans le secteur public aux définitions « d'entités faisant appel public à l'épargne », bien qu'il puisse y avoir des audits d'entités du secteur public particulièrement significatives qui devraient être soumis aux exigences de rotation obligatoire de l'associé responsable de la mission (ou son équivalent) des entités faisant appel public à l'épargne, et de revue de contrôle qualité de la mission. Il n'y a pas de critères ou d'objectifs fixés sur lesquels cette notion d'importance significative doit se fonder. Néanmoins, une telle appréciation doit comprendre une évaluation de tous les facteurs concernant l'entité auditée. De tels facteurs incluent la taille, la complexité, le risque commercial, les intérêts politiques ou médiatiques et le nombre et la portée des enjeux concernés.*

*2. Néanmoins, dans nombre de juridictions, il n'y a qu'un seul auditeur-général statutairement nommé, qui agit dans un rôle équivalent à celui de « l'associé responsable de la mission » et qui a la responsabilité de l'ensemble des audits du secteur public. Dans ces circonstances, la personne responsable de la revue de la mission doit, le cas échéant, être sélectionnée en fonction des besoins d'indépendance et d'objectivité.*

3. *Dans le secteur public, les auditeurs peuvent être nommés conformément aux procédures légales. Par conséquent, certaines considérations en matière d'acceptation et de maintien de la relation client et de missions particulières, telles que reprises dans les paragraphes 16 à 17 de la présente Norme ISA, peuvent ne pas être pertinentes.*

4. *De même, l'indépendance des auditeurs du secteur public peut être protégée par des mesures légales. Néanmoins, les auditeurs du secteur public ou les cabinets qui exécutent des audits dans le secteur public au nom de l'auditeur légal peuvent, selon les conditions du mandat dans une juridiction particulière, avoir à adapter leur approche afin de garantir la conformité avec l'esprit des paragraphes 12 et 13. Ceci peut inclure, lorsque le mandat d'auditeur dans le secteur public ne donne pas la possibilité de démissionner, la révélation, par le biais d'un rapport public, des circonstances qui sont survenues et qui auraient conduit l'auditeur, s'il avait été dans le secteur privé, à démissionner.*

5. *Le paragraphe 20 expose les aptitudes et les compétences attendues des membres de l'équipe d'audit. Des aptitudes supplémentaires peuvent être exigées dans les audits du secteur public, en fonction des conditions du mandat dans une juridiction particulière. Ces aptitudes supplémentaires peuvent comprendre la connaissance des accords en matière de rapport, y compris les rapports destinés à une institution représentative telle que par exemple, le Parlement, la Chambre des Représentants, le Corps législatif ou sont d'intérêt public. Une mission d'audit plus étendue dans le secteur public peut inclure, par exemple, soit certains aspects de la performance, soit une appréciation des accords garantissant la légalité, la prévention et la détection de fraudes ou de corruption.*

## **NORME ISA 240**

### **Point de vue du secteur public**

1. *La norme ISA 240 est applicable dans tous ses aspects significatifs aux audits des entités du secteur public.*

2. *Dans le secteur public, l'étendue et la nature des travaux d'audit en matière de prévention et de détection de fraudes, peuvent être affectées par la législation, la*

*réglementation, les ordonnances ou les directives ministérielles. Les termes du mandat peuvent être un élément dont l'auditeur aura à tenir compte lorsqu'il exerce son jugement.*

*3. Les obligations de faire rapport sur la fraude, qu'elle soit ou non découverte au cours de l'audit, peuvent souvent être soumises à des dispositions spécifiques applicables au mandat d'audit ou à une législation ou réglementation liée, au sens du paragraphe 102 de la présente Norme ISA.*

*4. Dans bien des cas dans le secteur public, le choix de se retirer de la mission, comme suggéré au paragraphe 103 de la présente Norme ISA, peut ne pas être possible pour l'auditeur à cause de la nature du mandat ou de considérations d'intérêt public.*

## **NORME ISA 250**

### **Point de vue du secteur public**

*1. Nombre de missions dans le secteur public englobent des responsabilités additionnelles d'audit en matière de prise en compte des textes législatifs et réglementaires. Même si les responsabilités de l'auditeur ne s'étendent pas au-delà de celles de l'auditeur dans le secteur privé, les responsabilités en matière de rapport peuvent être différentes car l'auditeur dans le secteur public peut être obligé de révéler des cas de non-conformité aux autorités gouvernementales ou d'en faire état dans son rapport d'audit. En ce qui concerne les entités du secteur public, le Comité du Secteur Public (Public Sector Committee) a complété dans son Etude 3, « L'Audit de conformité pour les besoins des Autorités – Point de vue du secteur public » (Auditing for compliance with authorities – A public sector perspective), les modalités d'application décrites dans la présente Norme ISA.*

## **NORME ISA 260**

### **Point de vue du secteur public**

*1. Bien que les principes fondamentaux contenus dans la présente Norme ISA s'appliquent à l'audit d'états financiers d'entités du secteur public, la législation régissant ces missions d'audit peut spécifier la nature, le contenu et la forme des communications avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.*

2. *Pour les audits dans le secteur public, les types de questions pouvant intéresser l'organe de gestion peuvent être plus larges que les types de questions abordés dans la présente Norme ISA qui font directement référence à l'audit des états financiers. Le mandat de l'auditeur dans le secteur public peut prévoir que d'autres aspects dont il est amené à avoir connaissance fassent également partie de son rapport, tels que:*

- *la conformité avec les dispositions légales ou réglementaires, ou celles fixées par les autorités;*
- *le caractère adéquat du contrôle interne;*
- *la rationalité économique, l'efficacité et l'efficacité de programmes, de projets ou d'activités.*

3. *La communication écrite faite par les auditeurs dans le secteur public peut être rendue officielle. Pour cette raison, l'auditeur dans le secteur public gardera à l'esprit que sa communication peut être accessible à un public plus large que les seules personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans l'entité.*

## **NORME ISA 300**

### **Point de vue du secteur public**

1. *La présente Norme ISA est applicable dans tous ses aspects significatifs aux audits d'entités du secteur public.*

2. *Certains des termes utilisés dans la présente Norme ISA, tels que « associé responsable de la mission » et « cabinet » doivent être compris comme se référant à leur équivalent dans le secteur public.*

3. *Le paragraphe 6 de la présente Norme ISA renvoie à la Norme ISA 210 « Termes de la mission d'audit » et à la Norme ISA 220 « Contrôle qualité des missions d'audit d'informations financières historiques ». Les paragraphes décrivant le point de vue du secteur public (Public sector perspective) dans chacune de ces Normes ISA contiennent des indications sur leur application pour l'audit des entités du secteur public, et sont par conséquent pertinents pour l'application de la présente Norme ISA dans le secteur public.*

## **NORME ISA 315**

### **Point de vue du secteur public**

1. *Lors de la réalisation d'audits d'entités du secteur public, l'auditeur tient compte du cadre législatif et de toutes les autres réglementations, ordonnances ou directives ministérielles y afférentes qui affectent la mission d'audit ainsi que de toutes autres exigences particulières d'audit. Par conséquent, lors de la prise de connaissance du cadre réglementaire, comme exigée dans le paragraphe 22 de la présente Norme ISA, les auditeurs tiennent compte de la législation en vigueur et de l'autorité dirigeant l'activité de l'entité. De même, selon le paragraphe 30 de la présente Norme ISA, l'auditeur doit garder à l'esprit les « objectifs de la direction » des entités du secteur public peuvent être influencés par des préoccupations en matière de responsabilité vis-à-vis du public et inclure des objectifs trouvant leur origine dans la législation, les réglementations, les ordonnances gouvernementales et les directives ministérielles.*

2. *Les paragraphes 47-53 de la présente Norme ISA décrivent les contrôles pertinents pour l'audit. Les auditeurs du secteur public ont souvent des responsabilités supplémentaires en matière de contrôle interne, par exemple, de faire un rapport sur le respect du code de bonnes pratiques existant. Les auditeurs dans le secteur public peuvent également avoir des obligations de faire un rapport de conformité au pouvoir législatif. Leur analyse du contrôle interne peut être plus large et plus détaillé.*

3. *Les paragraphes 120 et 121 de la présente Norme ISA traitent de la communication des faiblesses. Il peut y avoir des exigences de communication ou de rapport supplémentaires pour les auditeurs dans le secteur public. Par exemple, des faiblesses de contrôle interne peuvent devoir être communiquées au pouvoir législatif ou à toute autre organe de gouvernance.*

## **NORME ISA 320**

### **Point de vue du secteur public**

1. *Lorsqu'il évalue le seuil de signification, l'auditeur dans le secteur public doit, en plus d'exercer son jugement professionnel, tenir compte de toute législation ou réglementation qui pourrait avoir un impact sur cette évaluation. Dans le secteur public, le seuil de signification*

*est également basé sur « le contexte et la nature » d'un élément et inclut, par exemple, aussi bien la sensibilité que la valeur. La sensibilité couvre une variété de questions telles que le respect des dispositions prises par les autorités, le souci du législateur ou l'intérêt public.*

### **NORME ISA 330**

#### **Point de vue du secteur public**

*1. Lors de la réalisation d'audits d'entités du secteur public, l'auditeur prend en compte le cadre législatif et toutes les autres réglementations, ordonnances ou directives ministérielles y afférentes qui affectent le mandat d'audit, ainsi que toutes autres exigences particulières d'audit. De tels éléments peuvent avoir un impact sur, par exemple, l'étendue du jugement de l'auditeur pour déterminer le seuil de signification ou son jugement sur la nature et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre. Le paragraphe 3 de la présente Norme ISA peut trouver à s'appliquer seulement après avoir pris en considération ces éléments.*

### **NORME ISA 500**

#### **Point de vue du secteur public**

*1. Lors de la réalisation des audits d'entités du secteur public, l'auditeur prend en compte le cadre législatif et toutes les autres réglementations, ordonnances ou directives ministérielles y afférentes qui affectent le mandat d'audit, ainsi que toutes autres exigences particulières d'audit. En retenant les assertions sous-tendant l'établissement des états financiers, la direction considère, en plus des assertions décrites au paragraphe 15 de la présente Norme ISA, que les opérations et les événements sont en conformité avec la législation ou les dispositions de l'autorité compétente.*

### **NORME ISA 520**

#### **Point de vue du secteur public**

*1. Les relations entre des éléments individuels des états financiers traditionnellement pris en compte dans l'audit des entités commerciales peuvent ne pas toujours être appropriées dans l'audit des entités gouvernementales ou d'autres entités non-marchandes du secteur public. Par exemple, dans beaucoup d'entités du secteur public il y a souvent peu de relations directes entre les produits et les charges. De plus, comme la dépense relative à l'acquisition*

*d'actifs est souvent non activée, il peut ne pas y avoir de relation entre les dépenses pour, par exemple, l'achat des stocks ou l'acquisition des immobilisations corporelles, et le montant de ces actifs portés dans les états financiers. Par ailleurs, dans le secteur public, les données ou les statistiques sectorielles à des fins comparatives, peuvent ne pas être disponibles. Cependant, d'autres relations peuvent être pertinentes, comme par exemple, des variations dans le coût par kilomètre de route construite ou le nombre de véhicules acquis par rapport à celui des véhicules retirés. Lorsque ceci est possible, une référence doit être faite aux données et statistiques sectorielles disponibles du secteur privé. Dans certains cas, il peut également être approprié pour l'auditeur de développer une base de données interne d'informations de référence.*

## **NORME ISA 545**

### **Point de vue du secteur public**

*1. De nombreux organismes publics tendent à utiliser la méthode de comptabilité d'engagement et à adopter la juste valeur comme principe pour procéder à l'évaluation de nombreux postes d'actif détenus et de passif, ou pour fournir des informations sur des éléments compris dans les états financiers. Les principes généraux de la présente Norme ISA sont dès lors applicables dans le cadre de l'audit des évaluations en juste valeur et des informations fournies les concernant comprises dans les états financiers d'entités du secteur public.*

*2. Le paragraphe 3 de la présente Norme ISA spécifie que, lorsque les évaluations en juste valeur et les informations fournies les concernant sont significatives au regard des états financiers, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés afin de vérifier que les évaluations et les informations fournies sont conformes au référentiel comptable applicable suivi par l'entité. Le référentiel des normes comptables internationales applicable au secteur public (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS) comprend un certain nombre de normes qui imposent ou permettent l'utilisation de la juste valeur comme base d'évaluation ou de présentation de l'information.*

*3. Comme précisé au paragraphe 8 de la présente Norme ISA, la détermination de la juste valeur de certains éléments d'actif ou de passif peut être un processus complexe lorsqu'il n'y a pas de marché actif de référence. Ce point peut constituer un problème particulier dans le*

*secteur public lorsque les entités qui relèvent de ce secteur détiennent d'importants actifs spécialisés. De plus, de nombreux actifs détenus par les entités du secteur public ne génèrent pas de flux de trésorerie. Dans ces circonstances, la juste valeur, ou une valeur actuelle comparable, peut faire l'objet d'une estimation par référence à d'autres méthodes d'évaluation, telles que par exemple mais sans que ceci soit limitatif, la méthode de la valeur de remplacement ou des coûts indexés.*

## **NORME ISA 550**

### ***Point de vue du secteur public***

*1. Pour l'application des principes d'audit contenus dans la présente Norme ISA, les auditeurs doivent se référer aux dispositions légales applicables aux entités du secteur public et à leurs employés pour ce qui concerne les opérations entre parties liées. Ces dispositions peuvent interdire aux entités ou à leurs employés de conclure des opérations avec des parties liées. Il peut également exister des exigences pour les employés d'entités du secteur public d'avoir à déclarer leurs participations dans des entités avec lesquelles ils traitent des opérations sur un plan professionnel ou commercial. Lorsque de telles exigences légales existent, les procédures d'audit devront être étendues pour déceler des situations de non-respect de ces règles.*

*2. Bien que le Guide International du Secteur Public<sup>1</sup> « Présentation des états financiers par les entreprises détenues par le gouvernement (Financial Reporting by Government Business Enterprises) indique que toutes les Normes Comptables Internationales (IAS) s'appliquent aux entreprises commerciales du secteur public, la Norme IAS 24 « Informations relatives aux parties liées » n'exige pas que les opérations entre les entreprises contrôlées par un état fassent l'objet d'une information. Les définitions des parties liées incluses dans la Norme IAS 24 et la présente Norme ISA ne visent pas toutes les situations applicables aux entités du secteur public. Par exemple, pour l'application de la présente Norme ISA, le statut des relations existant entre des ministères et l'administration, ou des administrations et les autorités de tutelle ou les agences gouvernementales, n'est pas traité.*

## **NORME ISA 570**

### **Point de vue du secteur public**

*Le caractère approprié de l'application du principe de continuité d'exploitation dans l'établissement des états financiers n'est généralement pas remise en cause lorsque l'audit concerne une administration ou des entités du secteur public ayant des accords de financement garantis par le gouvernement. Toutefois, lorsque de tels accords n'existent pas, ou lorsque le financement du gouvernement peut être annulé et que l'existence de l'entité peut être mise en péril, la présente Norme ISA fournira des indications utiles. Etant donné que les gouvernements privatisent les entités publiques ou les transforment en sociétés, les problèmes de continuité d'exploitation deviendront de plus en plus cruciaux dans le secteur public.*

## **NORME ISA 600**

### **Point de vue du secteur public**

*1. Les principes fondamentaux de la présente Norme ISA s'appliquent à l'audit des états financiers dans le secteur public. Cependant, des lignes directrices complémentaires sur d'autres points sont à considérer lorsque l'auditeur principal utilise les travaux d'autres auditeurs dans le secteur public. Par exemple, l'auditeur principal dans le secteur public doit s'assurer, lorsque la législation impose le suivi d'un référentiel particulier de normes d'audit, que l'autre auditeur a bien respecté ces normes. Concernant les entités du secteur public, le Comité du Secteur Public (Public Sector Committee) a complété les modalités d'application incluses dans la présente Norme ISA dans son Etude 4 « Utilisation des travaux d'autres auditeurs – Point de vue du secteur public ».*

## **NORME ISA 610**

### **Point de vue du secteur public**

*1. Les principes fondamentaux de la présente Norme ISA s'appliquent à l'audit d'états financiers dans le secteur public. L'étude 4 du Comité du Secteur Public « Utilisation des travaux d'autres auditeurs – Point de vue du secteur public » fournit des modalités d'application complémentaires sur d'autres aspects pour la prise en compte des travaux de l'audit interne dans le secteur public.*

## **NORME ISA 700**

### **Point de vue du secteur public**

1. Certains des termes utilisés dans la présente Norme ISA, tels que « associé responsable de la mission » ou « cabinet » doivent être compris comme se référant à leur équivalent dans le secteur public.

2. Dans le secteur public, les textes législatifs régissant les mandats d'audit peuvent préciser la présentation ou la formulation du rapport de l'auditeur. Lorsque l'auditeur suit la présentation ou la formulation prescrite par les textes législatifs, le rapport doit indiquer que l'audit a été effectué selon les Normes ISA et les textes législatifs régissant le mandat d'audit, seulement dans les cas où le rapport d'audit mentionne, au minimum, chacun des éléments indiqués au paragraphe 65(a)-(j). Ainsi qu'il est indiqué au paragraphe 66, lorsque les textes législatifs régissant le mandat d'audit ne sont pas en conflit avec les Normes ISA, l'auditeur suit la présentation et la formulation utilisées dans la présente Norme ISA de telle sorte à ce que les utilisateurs du rapport puissent plus facilement identifier le rapport comme un rapport d'audit effectué selon les Normes ISA.

3. Par ailleurs, les textes législatifs peuvent préciser les responsabilités respectives de la direction et de l'auditeur au regard de l'audit. La description de ces responsabilités reprises dans le rapport d'audit devront refléter les exigences de ces textes.

## **NORME ISA 720**

### **Point de vue du secteur public**

1. La présente Norme ISA s'applique dans le cadre de l'audit des états financiers. Dans le secteur public, l'auditeur peut être souvent soumis à l'obligation légale ou contractuelle de présenter un rapport particulier sur d'autres informations. Comme l'indique le paragraphe 8 de la présente Norme ISA, les procédures décrites dans la présente Norme ISA ne seront pas adéquates pour satisfaire à des exigences légales ou à d'autres exigences d'audit afférentes à, par exemple, l'expression d'une opinion sur la fiabilité des indicateurs de performance et des autres informations contenues dans le rapport annuel. Il sera inapproprié d'appliquer la présente Norme ISA dans les cas où l'auditeur est tenu d'exprimer une opinion sur ces informations. En l'absence d'exigences d'audit spécifiques

*concernant les « autres informations », les principes généraux de la présente Norme ISA s'appliquent.*

## **NORME ISA 800**

### **Point de vue du secteur public**

*1. Certaines missions considérées comme des « Missions d'audit spéciales » dans le secteur privé ne sont pas des missions spéciales dans le secteur public. Par exemple, des rapports sur des états financiers établis conformément à un référentiel comptable complet autre que les Normes Comptables Internationales (IAS) ou les normes nationales sont généralement la règle, et non pas une exception, dans le secteur public. Ceci est à souligner de même que les modalités d'application fournies concernant la responsabilité de l'auditeur d'avoir à évaluer si les méthodes comptables suivies conduisent à présenter une information trompeuse.*

*2. Un facteur est également à considérer dans le secteur public où les rapports de l'auditeur sont généralement des documents accessibles au public et, en conséquence, il n'est pas possible d'en limiter leur diffusion à des utilisateurs spécifiques.*