

---

M.E.S., Numéro 124, Septembre - Octobre 2022

<https://www.mesrids.org>

Dépôt légal : MR 3.02103.57117

N°ISSN (en ligne) : 2790-3109

N°ISSN (impr.) : 2790-3095

Mise en ligne le 10 octobre 2022

---



***Revue Internationale des Dynamiques Sociales***  
***Mouvements et Enjeux Sociaux***  
*Kinshasa, septembre - octobre 2022*

## RESPONSABILITES DES PARTIES PRENANTES DANS LA FORMULATION DE L'OPINION DE L'AUDITEUR

par

**Daniel NGOMA-YA-NZUZI**

*Professeur Ordinaire, Recteur Honoraire*

**Malachie PETA MANGOMBO**

*Apprenant D.E.S en Gestion*

*(Tous) Faculté des Sciences Economiques et Gestion*

*Université de Kinshasa*

---

### Résumé

*Dans la perspective d'améliorer les résultats de l'audit des entités, nous avons mené une étude sur « la responsabilité des parties prenantes dans la formulation de l'opinion de l'auditeur ». Cette étude a été menée pour lever toute équivoque sur les différentes parties prenantes et leurs responsabilités, ainsi que les différentes opinions formulées selon le cas. L'observation et la documentation (revue de la littérature) sont la démarche méthodologique entreprise.*

*En ce qui concerne les parties prenantes, il se dégage deux : la direction de l'entité à auditer et l'auditeur. Quant aux responsabilités de chacune d'elle, « la direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère des états financiers » conformément au référentiel comptable applicable. Quant à l'auditeur, sa responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers présentés par l'entité, il lui incombe ainsi de planifier et de réaliser l'audit pour obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives. Concernant les types d'opinions, on en dénombre deux types : l'opinion non modifiée, c'est-à-dire « sans réserve » avec ou sans observation et l'opinion modifiée qui comporte trois composantes (l'opinion avec réserve, l'impossibilité d'exprimer une opinion et l'opinion défavorable).*

Mots-clés : responsabilité, partie prenante, formulation, opinion, auditeur.

### Abstract

*With a view to improving the results of entity audits, we conducted a study on "the responsibility of stakeholders in the formulation of the auditor's opinion". This study would like to highlight the different stakeholders and their responsibilities as well as the different opinions expressed depending on the case. Observation and documentation (literature review) is the methodological approach undertaken.*

*Regarding the stakeholders, it appears that we have two main parties namely: the management of the entity to be audited and the auditor. As for the responsibilities of each of them, the responsibility of the entity is as follows: "management is responsible for the establishment and fair presentation of the financial statements" in accordance with the applicable accounting framework. As for the auditor, his responsibility is to express an opinion on the financial statements presented by the entity; he is therefore responsible for planning and carrying out the audit to obtain reasonable assurance that the financial statements do not include material misstatements. Concerning the types of opinions, we generally have two types including: the unmodified opinion which is the "unqualified opinion" with or without observation and the modified opinion with three components (the opinion with reservation, the impossibility to express an opinion and the adverse opinion).*

**Keywords** : responsibility, stakeholder, formulation, opinion, auditor

## INTRODUCTION

L'audit financier consiste à déterminer, moyennant l'obtention d'éléments probants, suffisants et appropriés, à fournir aux utilisateurs une opinion et/ou un rapport d'audit indiquant avec une assurance raisonnable si les états financiers ou d'autres formes de présentation des informations financières, reflètent fidèlement la situation présentée, dans tout leur aspect significatif, conformément au référentiel d'information financière et au cadre réglementaire en vigueur.

Si les informations financières d'une entité contenues dans les états financiers sont truffées d'erreurs et d'anomalies, il en va de la décision que prendra l'auditeur dans la formulation de son opinion. De même, si les informations donnent une image fidèle de la situation et que celles-ci sont conformes au référentiel d'information financière et au cadre réglementaire en vigueur, respectant le principe de la présentation fidèle, l'auditeur est censé évaluer ces informations, et émettra aussi son opinion sur les états financiers en fonction de la qualité de l'information.

Il est d'ores déjà reconnu qu'il y a plusieurs parties prenantes dans la production de l'information comptable d'une entité. C'est pourquoi, nous voulons tirer la responsabilité de chaque partie prenante en rapport avec la production des informations comptables qui influencent la formulation de l'opinion de l'auditeur dans la revue de la littérature.

Les normes internationales ISA de l'IFAC<sup>1</sup>, les normes ISAI 200 de l'INTOSAI<sup>2</sup>, Francis Lefebvre<sup>3</sup> dans son *Mémento : Audit et commissariat aux comptes*, R. Obert et M.P. Mairesse<sup>4</sup> (2009), M. Friédérich *et al.* ;<sup>5</sup> et bien d'autres, ont parlé de la responsabilité des parties prenantes dans la production de l'information comptable en matière d'audit des comptes en rapport avec la formulation de l'opinion de l'auditeur. Certains ont parlé en termes de responsabilité, et d'autres en termes d'obligations, mais il s'agit bel et bien de ce qui incombe à chacun quant à ses responsabilités, et qui influence le travail de l'auditeur en termes de formulation de l'opinion à émettre au terme de son travail d'audit sachant bien que ces opinions divergent selon le cas.

En parlant des parties prenantes, il s'agit des acteurs ayant part dans l'établissement des états financiers soumis à l'auditeur pour l'audit, quelle est la responsabilité de chacun d'entre eux ?

Dans le cadre de cet article purement documentaire, nous cherchons à circonscrire clairement les différentes parties prenantes existant dans la formulation de l'opinion de l'auditeur ainsi que les responsabilités de chacune d'elle et la formulation de l'opinion de l'auditeur selon les responsabilités qui incombent à chaque partie prenante.

---

<sup>1</sup> Normes ISA de l'IFAC, (2016).

<sup>2</sup> Les normes ISAI 200 de l'INTOSAI, (2020).

<sup>3</sup> Francis Lefebvre, *Mémento : Audit et commissariat aux comptes*, (2012).

<sup>4</sup> Robert Obert & Marie-Pierre Mairesse, *DSCG 2, Comptabilité et audit*, éditions Dunod, Paris, 2009, 128 pages

<sup>5</sup> Friédérich Mollet, *Georges Langlois, Bonnault Rollet et Burlaud Ange. : Comptabilité et audit*, DSCG 4 Sup'Foucher, 2007.

## I. DEMARCHE METHODOLOGIQUE

Etant donné que cette étude est basée sur l'observation et la documentation (la revue de littérature), nous avons observé sur base de notre expérience en matière d'audit et réuni la documentation nécessaire afin d'obtenir les éléments suffisants concernant les parties prenantes en cette matière ainsi que la responsabilité de chacune dans la formulation de l'opinion découlant de l'audit.

Nous allons décrire dans les lignes qui suivent, ces parties prenantes, leurs responsabilités dans la formulation des opinions et aussi parler des différentes opinions par rapport à leurs responsabilités. Les différents résultats dégagés dans cette revue de littérature se représentent dans les lignes qui suivent.

## II. RESULTATS

Nos résultats selon la revue de la littérature concernent la présentation des différentes parties prenantes, les responsabilités de chaque partie prenante dans la formulation de l'opinion de l'auditeur ainsi les opinions sorties sur base de ces parties prenantes.

### 2.1. Différentes parties prenantes dans la formulation de l'opinion de l'auditeur

#### 2.1.1. Direction de l'entité auditée et responsabilités

Les auteurs et les ouvrages ayant parlé de la responsabilité de la « Direction », notamment ceux cités dans l'introduction à ce chapitre, notent avec insistance cette responsabilité. C'est pourquoi, nous pouvons la synthétiser comme suit :

L'élément très important qu'il faudrait introduire dans le rapport de l'auditeur, c'est la mention telle que « *la direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère des états financiers* » conformément au référentiel comptable applicable, et que cette responsabilité inclut :

- la définition, la mise en place et le suivi d'un contrôle interne sur l'établissement et la présentation sincère d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, qu'elles résultent de fraudes ou d'erreurs ;
- le choix et l'application de méthodes comptables appropriées ;
- la détermination d'estimations comptables raisonnables en la circonstance ;
- l'évaluation des risques.

Ainsi notent Obert R. et Mairesse M.P.<sup>6</sup> qu'en effet, les états financiers sont établis et présentés par la direction. Leur établissement requiert de la direction de mettre en place un contrôle interne, d'effectuer des estimations comptables et des jugements et de choisir entre les différentes options et méthodes comptables autorisées par le référentiel.

Il insiste aussi en disant que les états financiers reflètent les déclarations de la direction, du fait qu'elle est responsable d'établir des états financiers donnant une image fidèle, selon le référentiel comptable applicable. Pour remplir cette responsabilité, la direction conçoit et met en place un système de contrôle interne pour prévenir ou détecter et corriger des anomalies, qu'elles résultent de fraudes ou d'erreurs, afin de s'assurer de la fiabilité du système d'élaboration d'information financière de l'entité. L'établissement d'états financiers requiert de la direction l'exercice d'un jugement pour la détermination d'estimations comptables

---

<sup>6</sup> Robert Obert & Marie-Pierre Mairesse, *op. cit.*

raisonnables compte tenu des circonstances, de choix et de l'application de méthodes comptables appropriées.

Ces jugements sont exercés, bien évidemment, dans le contexte du référentiel comptable applicable au sein de l'organisation ou de l'entité.

### **2.1.2. Auditeur et ses responsabilités**

Etant donné que la responsabilité de l'auditeur est d'exprimer une opinion sur les états financiers présentés par l'organisation/entité/entreprise, il lui incombe de planifier et de réaliser l'audit pour obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Pour Friédérich M., Langlois G. et *alii.*<sup>7</sup>, L'audit implique la mise en œuvre des procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les rapports financiers. Le choix des procédures sur l'audit des rapports financiers relève du jugement de l'auditeur, de même que l'évaluation du risque que les comptes de l'entité contiennent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Selon la Fédération internationale des experts comptables (IFAC)<sup>8</sup>, en procédant aux évaluations du risque, l'auditeur prend en compte le contrôle interne en vigueur dans l'entité relative à l'établissement et la présentation sincère des comptes de l'entité afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité de celui-ci.

Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par le Management, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers, cette tâche revient à l'auditeur sur base de laquelle, les éléments probants recueillis seront suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

## **2.2. Formulation de l'opinion de l'auditeur**

Sur base des éléments probants, l'auditeur doit formuler une opinion indiquant si les états financiers ont été élaborés conformément au référentiel d'information financière applicable et s'ils sont exempts d'anomalies significatives.

Afin de forger son opinion, l'auditeur doit d'abord déterminer s'il dispose d'une assurance raisonnable quant à la question de savoir si les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives.

La norme internationale ISA décrit trois types d'opinions modifiées, à savoir l'opinion avec réserve, l'opinion défavorable et la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion.

Concernant les types d'opinions, comme nous l'avons déjà dit ci-haut, nous avons généralement deux types d'opinions : l'opinion non modifiée qui est « l'opinion sans réserve » avec ou sans observation et l'opinion modifiée avec trois composantes (l'opinion avec réserve, l'impossibilité d'exprimer une opinion et l'opinion défavorable).

---

<sup>7</sup> M. Friédérich, G. Langlois, R. Bonnault et A. Burlaud (2007), *op. cit.*

<sup>8</sup> Norme IFAC (IFACI), 2013.

Selon la norme Internationale ISA 705<sup>9</sup> au point A21, A23 et A24, lorsque l'auditeur exprime une opinion modifiée, le paragraphe d'opinion doit s'intituler « Opinion avec réserve », « Opinion défavorable » ou « Impossibilité d'exprimer une opinion », selon le cas.

Le choix du type d'opinion modifiée qui convient dépend des facteurs suivants :

- la nature du problème donnant lieu à une opinion modifiée, à savoir si les états financiers comportent une ou plusieurs anomalies significatives ou, dans le cas où l'auditeur ne serait pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, susceptibles de comporter une ou plusieurs anomalies significatives;
- le jugement de l'auditeur quant au caractère généralisé des incidences ou incidences éventuelles du problème sur les états financiers (Réf. : par. A1).

### **2.2.1. Rapport avec opinion sans réserve (sans observation) ou opinion non modifiée**

Selon la Norme internationale ISA 700 révisée<sup>10</sup>, pour se former cette opinion, l'auditeur doit déterminer qu'il a acquis l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. À cette fin, il doit tenir compte :

- de sa conclusion, conformément à la norme internationale ISA 330, sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis;
- de sa conclusion, conformément à la norme ISA 450, sur le caractère significatif ou non des anomalies non corrigées, prises individuellement ou collectivement;
- des évaluations exigées aux paragraphes 12 à 15. L'auditeur doit évaluer si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux exigences du référentiel d'information financière applicable. Dans son évaluation, il doit prendre en considération les aspects qualitatifs.

Sur base de la constatation selon laquelle les comptes annuels (états financiers) ne contiennent pas d'anomalies significatives, et donc du fait que la norme internationale ISA 705 ne s'applique pas, l'auditeur externe ou le commissaire aux comptes exprime une opinion sans réserve, conformément au paragraphe 16 de la norme ISA 700.

L'auditeur émet une opinion sans réserve lorsqu'il est satisfait des éléments audités, dans tous leurs aspects significatifs, et conformément aux termes de référence définis :

- l'information financière a été préparée en utilisant un référentiel comptable acceptable, appliqué de manière cohérente. L'information financière est conforme aux réglementations en vigueur et aux exigences statutaires ;
- l'image reflétée par l'information financière dans son ensemble est conforme à la connaissance que l'auditeur a de l'activité de l'organisation ou de l'agence ;
- l'information financière est, dans tous ses aspects significatifs, présentée de façon appropriée.
- les exigences additionnelles requises dans les termes de référence ont été satisfaites.

---

<sup>9</sup> Norme ISA, 705, 2009

<sup>10</sup> Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*, Prise de Position, 2015



### 2.2.2. Rapport d'audit avec une opinion modifiée

Selon la norme internationale ISA 705<sup>11</sup>, l'auditeur doit exprimer une opinion modifiée dans son rapport dans l'un ou l'autre des cas suivants :

- lorsqu'il conclut, à la lumière des éléments probants obtenus, que les états financiers pris dans leur ensemble ne sont pas exempts d'anomalies significatives (Réf. : A2 à A7) ;
- lorsqu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives (Réf. : par. A8 à A12).

### 2.2.3. Rapport d'audit avec opinion sans réserve (avec observation)

Le rapport d'un auditeur peut être modifié par l'ajout d'un paragraphe « d'observation », pour mettre en lumière un élément affectant les états financiers. Ce paragraphe est généralement inclus après le paragraphe d'opinion et doit explicitement préciser qu'il ne remet pas en cause l'opinion exprimée par l'auditeur.

Généralement, l'on peut ressortir aussi les observations avec recommandations dans une lettre de gestion qui retrace l'observation en y mettant l'incidence sur l'exploitation des activités de l'entité et la poursuite de l'activité de l'organisation dans un « avenir prévisible » présumée lors de la préparation des états financiers. Sinon, le rapport d'audit doit comporter un paragraphe d'observation relatif à la continuité d'exploitation.

### 2.2.4. Rapport avec opinion avec réserve

Selon la norme internationale ISA 705<sup>12</sup>, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve dans l'un ou l'autre des cas suivants :

- lorsqu'il conclut, après avoir obtenu des éléments probants suffisants et appropriés, que les anomalies sont significatives, prises individuellement ou collectivement, mais qu'elles n'ont pas d'incidence généralisée sur les états financiers ;
- lorsqu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion, mais qu'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers, si anomalies il y a, pourraient être significatives, mais non généralisées.

### 2.2.5. Rapport avec opinion modifiée « Défavorable ou de refus de certification »

Pour la norme internationale ISA 705<sup>13</sup>, L'auditeur doit exprimer une opinion défavorable lorsqu'il conclut, après avoir obtenu des éléments probants suffisants et appropriés, que les anomalies, prises individuellement ou collectivement, ont des incidences à la fois significatives et généralisées sur les états financiers.

### 2.2.6. Rapport avec opinion modifiée « refus de certification ou impossibilité d'exprimer une opinion »

Selon la norme internationale ISA 705<sup>14</sup>, l'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion lorsqu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants

---

<sup>11</sup> Norme ISA, 705, *op. cit*

<sup>12</sup> *Idem*

<sup>13</sup> Norme ISA, 705, 2009

<sup>14</sup> *Idem*

et appropriés sur lesquels fonder une opinion, et qu'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers, si anomalies il y a, pourraient être à la fois significatives et généralisées.

L'auditeur doit dans ce cas, indiquer qu'il lui est impossible d'exprimer une opinion lorsque, dans des circonstances extrêmement rares, caractérisées par des incertitudes multiples, et bien qu'il ait obtenu des éléments probants suffisants et appropriés au sujet de chacune des incertitudes, il conclut qu'il ne lui est pas possible de se former une opinion sur les états financiers en raison de l'interaction possible des incertitudes, et de leur éventuelle incidence cumulative sur les états financiers.

Selon la norme internationale ISA 705, nous pouvons synthétiser les types d'opinion modifiée selon le cas (Tableau n°1) qui présente le jugement de l'auditeur quant à la nature du problème donnant lieu à une opinion modifiée et quant au caractère généralisé ou non des incidences ou incidences éventuelles de ce problème sur les états financiers détermine le type d'opinion qui sera exprimée.

**Tableau 1 : Les types d'opinions modifiées**

Nature du problème donnant lieu à une opinion modifiée	<i>Jugement de l'auditeur quant au caractère généralisé des incidences ou incidences éventuelles sur les états financiers</i>	
	<i>Incidences significatives mais non généralisées</i>	<i>Incidences significatives et généralisées</i>
Présence d'une ou de plusieurs anomalies significatives dans les états financiers	Opinion avec réserve	Opinion défavorable
Impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et Appropriés	Opinion avec réserve	Impossibilité d'exprimer une opinion

*Source : Norme internationale d'audit (ISA) 705, Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant, 2009*

### 2.2.7. Lettre de gestion/Recommandations sur les faiblesses

Selon la norme internationale **ISA 700, révisée**<sup>15</sup>, dans le cadre des différentes opinions retenues dans le rapport de l'auditeur, l'opinion « avec réserve » devrait lui permettre de recenser les faiblesses contenues dans les comptes annuels, le système de contrôle interne, les procédures et autres. Cela, pour lui permettre de rédiger une lettre de gestion ou de management, dans laquelle l'auditeur formule des recommandations en vue d'améliorer la gestion de l'entité.

<sup>15</sup> Norme ISA 700 (Révisée), 2015



La lettre de gestion devra reprendre l'ensemble des faiblesses constatées, leur incidence sur la gestion de l'entité, le niveau (élevé, moyen, faible) de cette incidence et ainsi formuler la recommandation nécessaire pour corriger la faiblesse constatée. Pour un bon suivi des recommandations, l'auditeur peut aider l'entité dans le suivi de concrétisation des recommandations avec un programme de suivi de celles-ci.

## CONCLUSION

Cet article est axé sur équivoques qui entourent les responsabilités des parties prenantes dans la formulation de l'opinion de l'auditeur. Etant donné que l'objectif de l'auditeur est de s'exprimer clairement, sur les états financiers, l'étude a distingué très clairement les responsabilités qui incombent à chaque partie à savoir : la direction de l'entité audité à qui revient la préparation des états financiers et l'auditeur, à qui incombe la responsabilité de planification et de réalisation de l'audit pour obtenir une assurance raisonnable. Il revient aussi à ce dernier, de déceler que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives. Il devra en plus, mettre en œuvre des procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournies dans les rapports financiers. Le choix des procédures sur l'audit des rapports financiers relève aussi de son jugement, de même que l'évaluation du risque que les comptes de l'entité ne contiennent pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent des fraudes ou d'erreurs.

Concernant la formulation de l'opinion, l'étude a montré qu'il existe deux types d'opinions à savoir : l'opinion non modifiée ou sans réserve et l'opinion modifiée. L'opinion modifiée peut être : « avec réserve », « défavorable ou de refus de certification » et « refus de certification ou impossibilité d'exprimer une opinion ». Nous avons expliqué au cas par cas le moment nécessaire de la formulation de chaque type d'opinion.

Lorsque l'auditeur a exprimé une opinion avec réserve, il est censé émettre une lettre de gestion afin d'élucider les faiblesses, leurs incidences sur la gestion de l'entité, le niveau de chaque incidence et ainsi formuler des recommandations afin d'aider l'entité à revoir les procédures pour éviter les erreurs ou les anomalies dont il est question.

L'opinion de l'auditeur en matière d'audit suit les normes internationales ISA/IFAC, généralement admises. Nous notons aussi, qu'il est important de signifier qu'une opinion non modifiée sans réserve ou avec réserve devrait conduire l'auditeur à formuler des observations dans une dernière partie de l'audit appelée « lettre de gestion ou lettre de management ». Ceci dans le but de permettre à l'entité audité de corriger ses procédures ou sa gestion future.

## BLIOGRAPHIE

- LEFEBVRE F., et MEMENTO : *Audit et commissariat aux comptes*, (2012).
- MOLLET F., LANGLOIS G., ROLLET B. et BURLAUD A. : *Comptabilité et audit*, DSCG 4 Sup'Foucher, 2007.
- Norme IFAC (IFACI), 2013.
- Norme ISA 700 (Révisée), 2015.
- Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*, Prise de Position 2015.
- Norme ISA, 705, 2009.
- Norme ISAI 200 de l'INTOSAI, 2020.
- OBERT R., & MAIRESSE M.-P., *DSCG 2, Comptabilité et audit*, éditions Dunod, Paris, 2009, 128 pages.